

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ІНФОРМАЦІЙНА ОСНОВА СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ЛЮДСЬКИМ КАПІТАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. Запропоновано науковий підхід до визнання бухгалтерського обліку підсистемою системи управління людським капіталом, що забезпечує формування та оприлюднення інформації про людський капітал. Доведено, що поширення парадигми управління людським капіталом обумовлює удосконалення інструментів бухгалтерського обліку.

Ключові слова: інтелектуальний капітал, людський капітал, парадигма управління людським капіталом, постіндустріальна економіка, система бухгалтерського обліку

Davidyuk T.

ACCOUNTING AS AN INFORMATION BASIS OF THE SYSTEM OF COMPANY'S HUMAN CAPITAL MANAGEMENT

Summary. The approach towards defining accounting as a subsystem of the system of human resource management, which provides the formation and information disclosure on human capital, is suggested. It has been proved that the extension of a paradigm of human capital management implies the improvement of accounting tools.

Keywords: intellectual capital, human capital, paradigm of human capital management, postindustrial economy, accounting system

1. Вступ

Основна риса, що відрізняє нову економіку від економіки природно-сировинного орієнтування, на думку Г. Хамела [13], є наявність на даному етапі технологічного розвитку на підприємстві інтелектуального капіталу. При цьому до інтелектуального капіталу дослідник відносить сукупність знань усіх працівників, які забезпечують компанії конкурентоспроможність.

Новітні тенденції соціально-економічного розвитку показують, що назріла необхідність визначення нових пріоритетів і критеріїв у трактуванні основних економічних понять. Така необхідність прямо впливає на еволюцію теорії капіталу, теорії циклів, теорії розвитку соціальної сфери економіки і нематеріального виробництва та теорії бухгалтерського обліку. Зазначені теорії покладено в основу пояснення функціонування постіндустріального суспільства.

Ефективне управління людським капіталом стає головним для компаній, проте без інформації про нього відсутня можливість такого управління. Виникає потреба у розробці інструментів бухгалтерського обліку нового якісного рівня, оскільки модель традиційної облікової системи не пристосована до постіндустріальної економіки.

Незважаючи на зростаюче розуміння важливості інтелектуальних активів, їх продовжують майже повністю ігнорувати в бухгалтерському обліку. Ось що з цього приводу відмічають відомі вчені з бухгалтерського обліку. “З часу появи книжкової форми обліку лише деякі методологічні нововведення кардинально змінили уявлення про бухгалтерський облік, серед яких подвійний запис, калькулювання собівартостей і оцінка за норма-

тивною вартістю” [8, с. 667–668]. “Без усвідомлення тенденції розвитку науки, – зазначає М. Ю. Медведєв, – будь-яка теорія втрачає сенс і стає заручником минулого, замість того, щоб служити провісником майбутнього” [8, с. 668].

Враховуючи викладене, метою даного дослідження є – здійснити критичний аналіз сучасних концепцій бухгалтерського обліку в контексті їх відповідності напрямам теоретико-методологічних розробок щодо управління людським капіталом підприємства.

2. Огляд літературних джерел і публікацій

За останніх 500 років, що минули з моменту публікації роботи Л. Пачолі “Трактат про рахунки і записи” (1494 р.), теорія обліку принципово не змінилася, принаймні, сучасна теорія повністю повторює принципи обліку та процедури, щодо методичних прийомів обробки даних [10, с. 69]. “Традиційна бухгалтерія, яка розвивалася на основі методологічного підходу, – відмічає проф. М.С. Пушкар, – виявила свою неспроможність пристосуватися до нових умов господарювання починаючи з економічної реформи 1965 р., а також у період так званої “перебудови” (1985–1991 рр.), незважаючи на ряд постанов уряду з удосконалення системи обліку” [10, с. 22]. Проф. Я. В. Соколов вказує на те, що “традиційна бухгалтерія характеризувалася рядом негативних рис – змішуванням проблем теорії і практики, схоластичністю, спеціалізацією, натуралістичністю, техніцизмом, історичністю” [12, с. 371].

В умовах постіндустріальної економіки, що ґрунтується на використанні людського капіталу, питання сутності, оцінки в бухгалтерському обліку та відображення у фінансовій звітності людського капіталу є особливо актуальними. Проте накопиче-

ний науковий потенціал виявився недостатнім для вирішення проблем методології бухгалтерського обліку людського капіталу, оскільки назріла необхідність у розробці комплексної концепції бухгалтерського обліку людського капіталу, що враховує запити користувачів бухгалтерської інформації щодо умов функціонування підприємств у постіндустріальній економіці.

Нехтування обліком людського капіталу, на думку проф. М. Ю. Медведєва, "пов'язано з неподоланими проблемами методології бухгалтерського обліку" [7, с. 94]. Питанням бухгалтерського обліку людського капіталу присвячували дослідження вітчизняні та зарубіжні вчені: А. Н. Короб [1], Б. Лев, А. Шварц [14], С. Ф. Легенчук [4], Н. А. Лесневська [6], М. Ю. Медведєв [7], М. Р. Мет'юс, М. Х. Б. Перера [9], Я. В. Соколов [11], Н. М. Королюк [3].

Проте комплексні дослідження, пов'язані з розглядом людського капіталу як об'єкту бухгалтерського обліку, системно не проводилися.

3. Облік як інформаційна основа системи управління людським капіталом підприємства

Виявлені у процесі наукового пізнання ускладнення учені прагнуть вирішувати в рамках прийнятої парадигми. Зміна парадигми здійснюється за допомогою наукових революцій, що пов'язано з переключенням наукового співтовариства на нову систему світогляду і цінностей.

"Сучасний світовий економічний розвиток відзначається зміною економічних парадигм. Різниця між минулою та сучасною економічною практикою і типом мислення полягає в тому, що при індустріальному підході визначальним елементом економічного потенціалу країни, підприємства виступала матеріально-технічна база виробництва. На цій основі ґрунтувалась вся система аналізу відтворювальних процесів, у тому числі, й підхід до господарської ефективності. У новій економічній системі у центр аналізу економічного розвитку ставиться здатність економіки до ефективних якісних і структурних зрушень, що прямо і безпосередньо закладено в людині, людському капіталі" [2, с. 109].

Управління в сучасних умовах спрямоване на забезпечення створення вартості, управління знаннями. Для надання апарату управління інформації, що забезпечить його ефективність, система бухгалтерського обліку повинна постачати таку інформацію, що відповідатиме розвитку системи управління в сучасних умовах [5, с. 83].

Таким чином, для того, щоб адекватно розглянути трансформацію облікового процесу потрібно розширити рамки існуючої теорії бухгалтерського обліку та знайти відповідний поставленому завданню методологічний інструментарій.

В умовах загальної інформаційної і економічної глобалізації відбуваються зміни в обліковому процесі, що охоплюють як технологічну, так і методологічну його складові. Ці зміни відбуваються на першій погляд непомітно, шляхом трансформації окремих облікових практик, коригування звітних форм, появи нових об'єктів обліку і частих змін нормативної бази.

Глобальні процеси, економічні умови господарювання, способи технології виробництва, нові ви-

моги до обліку з боку економічних і соціальних систем сучасного управління призводять до зміни бухгалтерського обліку в бік забезпечення соціальних параметрів суспільно-економічного розвитку.

У вітчизняній науці відсутні комплексні порівняльні дослідження облікових систем, що передбачають не лише виявлення відмінностей, але й аналіз причин їх виникнення, що означає розширення поля дослідження, вихід за межі теорії обліку з розумінням парадигми управління людським капіталом.

До кінця ХХ ст. сформувалися передумови для поширення парадигми управління людським капіталом, що характерні постіндустріальному типу економічного зростання і пов'язані з урахуванням факторів внутрішнього та зовнішнього середовища. Фактором, що визначає важливість управління людським капіталом, є інноваційно-орієнтований характер конкурентного середовища. Це активізувало проведення наукових досліджень з цієї проблематики не тільки у напрямі демографії, економіки праці, соціальної економіки, економічної теорії та історії економічної думки, світового господарства і міжнародних економічних відносин, але й у напрямі управління людським капіталом через його оцінку та бухгалтерське відображення витрат у розрізі його складових з урахуванням особливостей діяльності суб'єктів господарювання.

У постіндустріальній економіці конкурентоздатним робить підприємство не лише фінансовий капітал, але й ефективність використання людського капіталу. Тому управління людським капіталом на сучасних підприємствах перетворюється на інструмент довгострокової стратегії, головним завданням якої є створення умов, при яких знання, вміння, навички працівників могли б розвиватися і реалізовуватися на робочому місці. Удосконалена система інформаційного забезпечення управління людським капіталом підприємства ґрунтується на систематизації облікової інформації щодо витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу (рис. 1).

В умовах динамічного розвитку економічних відносин управління людським капіталом направлене на підтримку і стимулювання творчої поведінки персоналу для отримання максимальної віддачі від використання знань, навичок, компетенцій, вмінь персоналу, що потребує інформаційне забезпечення. Взаємозв'язок між поширенням парадигми управління людським капіталом і необхідністю удосконалення теорії та методології бухгалтерського обліку визначається управлінням людським капіталом через розробку методики його бухгалтерського відображення, що підвищить інформаційну місткість управлінських рішень щодо накопичення і продуктивного використання людського капіталу.

Парадигма управління людським капіталом враховує особливості соціально-економічного розвитку виробництва, характерні для постіндустріального суспільства і домінуючих ньому технологічних устроїв, відповідає вимогам змінного змісту праці і зростаючій ролі людського фактора виробництва.

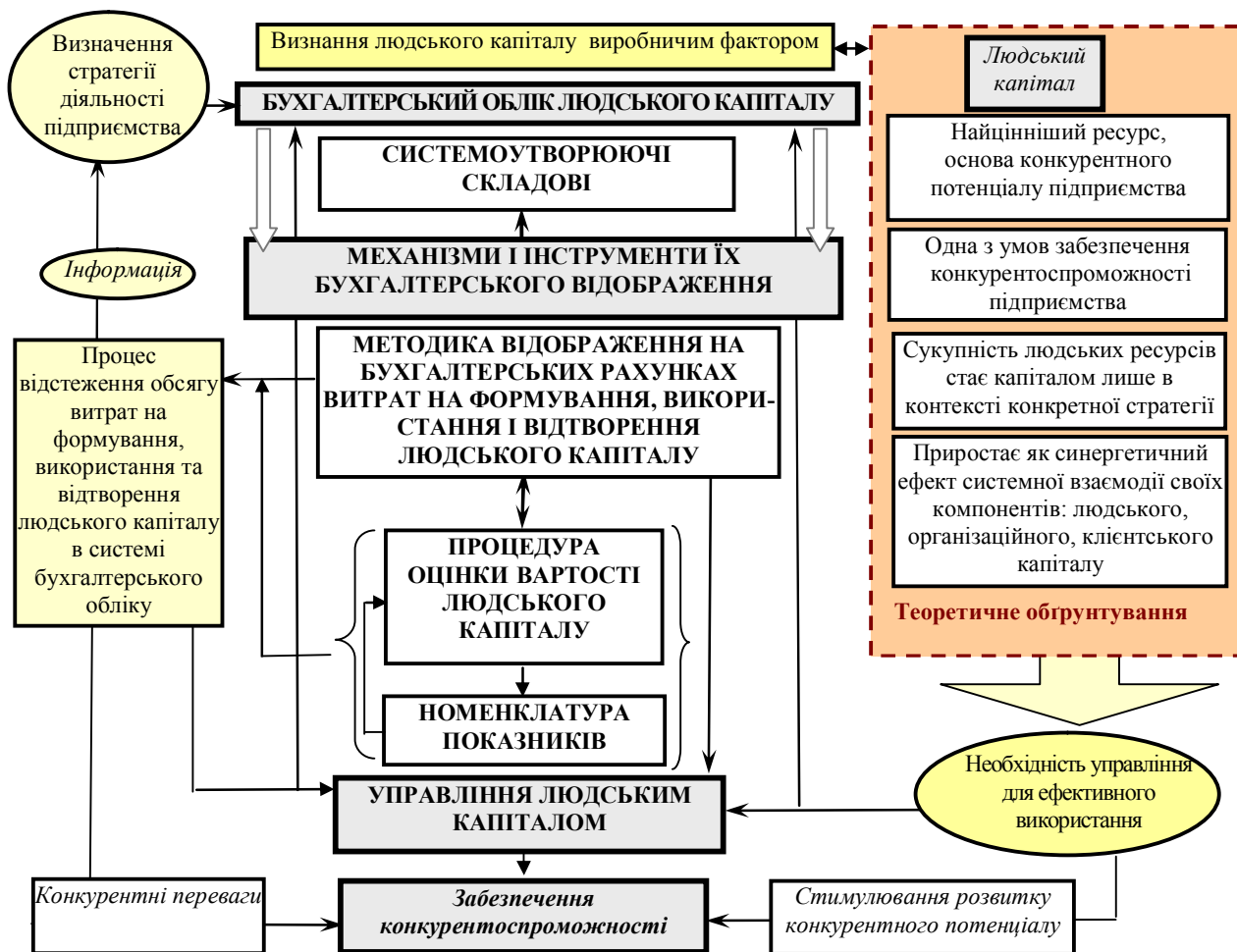


Рис. 1. Місце бухгалтерського обліку людського капіталу в забезпеченні стратегічного розвитку підприємства

Сучасній парадигмі управління людським капіталом відповідає концепція тотального управління людським капіталом – складний, багаторівневий процес, що поширюється на макро-, мезо- і мікро-рівні, охоплює весь відтворювальний процес людських ресурсів та відповідає основним соціально-економічним завданням сучасного суспільства. Враховуючи, що людський капітал – найважливіший ресурс, активне джерело розвитку підприємства, управління цим ресурсом дана парадигма розглядає як процес стратегічного управління, що відповідає загальній стратегії розвитку підприємства.

У літературних джерелах виділяють три рівні функцій тотального управління людським капіталом: загальний – цілеспрямована якісна зміна об'єкту управління – людського ресурсу; особливий – забезпечення науково-технічного, економічного, соціального, культурного розвитку суспільства, задоволення зростаючих потреб і формування нових потреб робочої сили, підвищення ефективності суспільного виробництва; одиничний – задоволення конкретних потреб у різних підсистемах підприємства, його якісний розвиток, підвищення ефективності діяльності, задоволення його стратегічних і безпосередніх цілей тощо.

Для цієї парадигми характерний комплексний, системний підхід до вирішення проблем управління людським капіталом. Особливе значення має вико-

ристання положень теорії людського капіталу через характер розвитку сучасного суспільства. При цьому, слід виділяти інформаційну компоненту в людському капіталі, роль якої виконує система бухгалтерського обліку.

Управління людським капіталом ефективно настільки, наскільки успішно працівники підприємства використовують свій потенціал для реалізації загальноорганізаційних завдань. У межах організаційно-інституційної системи управління людським капіталом можна виділити наступну найважливішу зміну – “перерозподіл” функцій, ролей суб'єктів і об'єктів управління. Цей перерозподіл стосується, насамперед, перетворення об'єкту управління – в суб'єкт на основі самоврядування, делегування повноважень, залучення всього персоналу до процесів управління, зміни принципів взаємодії суб'єктів і об'єктів управління, зміни відповідальності та ролі лідерства. Такі зміни в системі управління людським капіталом визначають трансформацію підходів до роботи, фундаментальне перетворення корпоративної культури, відповідну зміну змістовної системи управління людським капіталом, всіх її елементів, і, звичайно, використання нових методів управління людським капіталом у частині бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік розглядається як необхідний елемент при поширенні парадигми управління

людським капіталом і як один з пріоритетних напрямів дослідження сучасних підходів до розвитку методології бухгалтерського обліку. Такий підхід дозволяє проаналізувати внутрішню властиву еволюції бухгалтерського обліку змістовну структуру та відмовитися від традиційного формального його трактування з погляду зміни підходів, що сприяє ефективному розвитку та приросту наукових знань у сфері бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік повинен виступати вбудованою частиною системи управління підприємством в цілому, оскільки ефективність системи управління людським капіталом визначається кінцевим результатом діяльності підприємства. Завдання бухгалтерського обліку людського капіталу полягатиме в наданні інформації, необхідної для ухвалення рішень в області витрачання коштів на персонал підприємства.

Для управління людським капіталом і розробки рекомендацій щодо ухвалення ефективних рішень запропоновано науковий підхід до розвитку методології формування облікового забезпечення системи управління людським капіталом, обґрунтовано виділення наступних блоків взаємопов'язаних компонентів:

1) передбачає розвиток методології бухгалтерського обліку, в частині відображення на рахунках витрат в розрізі стадій формування, використання і відтворення людського капіталу, що реалізується за двома напрямками: обліково-інформаційне забезпечення і аналітична складова системи;

2) ґрунтується на удосконаленні методологічних підходів щодо оцінки вартості людського капіталу, що реалізується через доповнення витратного підходу якісними показниками;

3) забезпечує формування системи показників бухгалтерської звітності про витрати у розрізі складових людського капіталу, а також удосконалення порядку формування інтегрованої звітності для ухвалення управлінських рішень щодо обсягу таких витрат, їх аналізу та стратегічного розвитку підприємства.

4. Висновки

Розвиток постіндустріального суспільства і домінуючих у ньому технологічних устроїв, зміна змісту праці та зростаюча роль людського фактора у виробництві формують передумови для поширення парадигми управління людським капіталом, яка зумовлює виникнення нових вимог до бухгалтерського обліку з боку економічних та соціальних систем управління. Обґрунтований науковий підхід до визнання бухгалтерського обліку підсистемою системи управління людським капіталом з метою розширення можливостей підприємства за рахунок формування, використання і відтворення унікальних активів інтелектуально-інформаційного характеру, таких як знання, вміння, навички співробітників для надання інформації користувачам відповідно до парадигми управління людським капіталом.

Викладені положення з розвитку методології формування облікового забезпечення системи управління людським капіталом спрямовані на вивчення методологічного контексту проблем бухгалтерського обліку відповідно до парадигми управління людським капіталом, а, отже, необхідності

налаштування інструментів бухгалтерського обліку, що зумовлено актуалізацією таких факторів, як професійна компетентність, трудовий потенціал, гудвіл людського капіталу.¹

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Короб А. Н. Человеческий капитал – новый объект бухгалтерского учета / А. Н. Короб // Экономика глазами молодых ученых : материалы I-го международного экономического форума молодых ученых (Вилейка, 12-14 сентября 2008 г.). – Минск : ООО “ТМ Агро-графикс”, 2008. – 224 с.
2. Королюк Н. М. Историчні аспекти бухгалтерського обліку людського капіталу / Н. М. Королюк // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – 2006. – № 4 (38). – С. 104–111.
3. Королюк Н. М. Облік і контроль у системі управління людським капіталом підприємства: методика та організація : дис. ...кандидата екон. наук: 08.00.09 / Н. М. Королюк – К., 2010. – 185 с.
4. Легенчук С. Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: дис. ...кандидата екон. наук: 08.06.04 / С. Ф. Легенчук. – Житомир, 2006. – 264 с.
5. Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : монографія / С. Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 652 с.
6. Лесневская Н. А. Развитие методик бухгалтерского учета вложений в воспроизводство человеческого капитала / Н. А. Лесневская // Бухгалтерский учет и анализ. – 2009. – № 7. – С. 32–40.
7. Медведев М. Ю. Бухгалтерский учет для посвященных / М. Ю. Медведев. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 320 с.
8. Медведев М. Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы / М. Ю. Медведев. – М. : Издательство “Дело и сервис”, 2001. – 752 с.
9. Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета : учебник / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера; пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Аудит; ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
10. Пушкар М. С. Створення інтелектуальної системи обліку : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланк, 2007. – 152 с.
11. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : Учебник / Я. В. Соколов. – М. : Аудит; ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
12. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 400 с.
13. Хамел Г. Конкуренция за будущее / Г. Хамел. – М. : ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2004. – 512 с.
14. Lev B. On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements / B. Lev, A Schwarz. – The Accounting Review. – Menasha. – January 1971. – P. 103–112.

¹ Під “гудвілом людського капіталу” розуміємо оцінку діяльності працівника з погляду витрат на формування його знань, вмінь, навичок і доходів, отриманих від них.