

**НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ,
ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

**Бухгалтерський облік, аналіз та аудит:
проблеми теорії, методології, організації**

Збірник наукових праць

КИЇВ 2010

Затверджено до друку Вченою радою
Національної академії статистики, обліку та аудиту
протокол № 10 від 27 травня 2010р.

Редакційна колегія:

Пилипенко І.І. - доктор економічних наук, професор (головний редактор)
Шевчук В.О. - доктор економічних наук, професор (заступник головного редактора)
Пантелеєв В.П. - доктор економічних наук, доцент (відповідальний секретар)
Бутинець Ф.Ф. - доктор економічних наук, професор
Герасимович А.М. - доктор економічних наук, професор
Кадієвський В.А. - доктор економічних наук, професор
Малюга Н.М. - доктор економічних наук, професор
Нападовська Л.В. - доктор економічних наук, професор
Редько О.Ю. - доктор економічних наук, доцент

Редакційна колегія не завжди поділяє позицію авторів. Автори несуть відповідальність за достовірність та повноту викладу матеріалу, що публікується.

Матеріали, надруковані у збірнику, є власністю Національної академії статистики, обліку та аудиту, захищені українським законодавством і не можуть бути відтворені будь-якої формі без письмового дозволу видавця.

Постановою ВАК України від 16.12. 2009 р. № 1-05/6 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації» внесений до переліку фахових видань, в яких можуть публікуватися результати дисертаційних робіт на здобуття наукових ступенів кандидата і доктора економічних наук (економічні науки, шифр 08).

Адреса редакції:

Кафедра бухгалтерського обліку, каб. 605
вул. Підгірна 1,
м. Київ, 04107, Україна
E-mail: kaf_bu@dasoa.edu.ua

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації

**Збірник
наукових праць**

2010, №1 (5)

ЗМІСТ

Бородкін О.С.	Бухгалтерский учет как единая многоцелевая система.....
Н.М. Малюга, І.В.Замула	Можливості реалізації концепції стійкого розвитку в системі бухгалтерського обліку
В.Я. Гевель	Статистичне дослідження поведінки платіжного календаря малого банку для управління ризиком ліквідності.....
Т.Т. Дуда, Г.Ф. Наконечна	Використання приміток до річної фінансової звітності в економічному аналізі.....
Г.В.Зябченкова	Амортизація основних засобів у системі облікової інформації.....
О.А Іващенко, О.Ю. Щекін	Застосування методу ієрархії щодо встановлення відносної ваги активу
Т.О. Каменська	Внутрішній аудит операційних циклів підприємства
А.В.Кравцова	Удосконалення первинного обліку в тваринництві
О.С.Кот	Проблеми внутрішнього аудиту в системі фінансового контролю банків.....
Г. М. Курило	Концепція конвергентності в обліку та фінансовій звітності: у світлі реформування національної системи обліку
О.І. Мазіна	Фактори збереження людського капіталу та їх забезпечення.....
Н.М. Малюга, Т.В. Давидюк	Теоретико-методологічні підходи до оцінки людського капіталу.....
М.М. Матюха	Проблеми автоматизації облікової роботи за декількома стандартами.....
О.М. Матрос	Класифікація цінних паперів у бухгалтерському обліку.....
А.В.Назарук	Проблеми регіональної політики ринку праці в умовах глобалізації.....
В.П.Пантелеєв	Ідеологія «ідентифікації» у бухгалтерському обліку.....
О.В.Пінчук	Перспективи запровадження викладання дисципліни „Фінансовий інжиніринг”
Г.І. Рзаєв	Фінансова звітність як джерело аналізу конкурентоспроможності промислових підприємств.....
М.І. Скрипник	Собівартість продукції (робіт, послуг) як об'єкт калькулювання та її роль в умовах економічних змін.....
В.І. Суперсон, І.І. Суперсон	Програмний комплекс “ІС:Бухгалтерія 8 для України” – формування базових довідників.....
Ю.С. Харченко	Розвиток фінансової звітності підприємств в Україні відповідно до вимог міжнародних стандартів.....
В.А. Шпак	Загальноприйняті принципи – концептуальна основа побудови системи бухгалтерського обліку.....
В.В. Яцюк	Обліковий аспект відновлення основних засобів житлово-комунальних організацій
Анотації.....

МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ ДО ВИМІРЮВАННЯ І ОЦІНКИ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ

Актуальність теми дослідження. У зв'язку з активізацією ринків капіталу, появою нових об'єктів обліку, розширенням практики поглинання і купівлі-продажу фірм як єдиних майнових комплексів значно активізувалися трансформаційні відносини вартості. В період існування постіндустріального суспільства на передній план виходить необхідність оцінки людського капіталу. Основними передумовами виникнення цього процесу є зміщення акценту від споживання раціональних матеріальних потреб на нетрадиційне споживання, спрямоване на формування та відтворення людського капіталу, тобто творчих, організаторських здібностей, знань, вмінь, навичок людини.

З розвитком в кінці ХХ ст. економіки, заснованої на знаннях, актуальною є проблема визначення оцінки людського капіталу, що зумовлює коригування системи обліку у відповідності з виникненням нових об'єктів бухгалтерського спостереження.

Оцінка людського капіталу відрізняється від узвичаєної методики матеріально-речових об'єктів. Тому завдання дослідження полягає в розробці методики такої оцінки з метою відображення вартості, що виникає в результаті інвестування в складові людського капіталу. Обґрунтування змісту і методики вартісного виміру людського капіталу працівників підприємства є складною практичною проблемою, вирішення якої сприятиме прийняттю якісних управлінських рішень.

Огляд останніх досліджень і публікацій. Наукові праці та дослідження сучасних учених щодо концептуальних і методологічних основ оцінки людського капіталу свідчать про актуальність даної проблеми.

Доцільність вартісної оцінки людського капіталу підтверджується зарубіжною практикою і розробками І. Фішера, С. Форсіта, Ф. Крама, Ю. Фіша, Л. Дубліна, А. Лотка, які намагались визначити вартість окремої людини і всього

населення країни. Ці спроби узагальнено і розглянуто Б.Ф. Кікером в праці “Історичні передумови і концепції людського капіталу” [6]. В праці Я. Фітц-енц [5] проаналізовано методику підрахунку рентабельності, капіталізацію конкретного працівника, розроблено механізми її зростання.

Проф. Я.В. Соколовим [4, с. 423] систематизовано погляди М.В. Глаут'єра, Б. Андердоуна; Э. Фламхольца; С. Хексмана, Д.Г. Джонса; Б. Лева, А. Шварца; Дж.А. Хендрікса на методи оцінки людського капіталу.

Відомими є праці, присвячені оцінці вартості інтелектуального та людського капіталу таких авторів як М.А. Бендікова, Є.В. Джамайя [1], Ю.Б. Леонт'єва [2].

Проте, сьогодні відсутні глибокі наукові дослідження, що розвивають теорію і методологію оцінки людського капіталу. Основну увагу приділено прикладним аспектам процедурного, методичного й організаційного забезпечення оцінки людського капіталу. Наявні наукові та практичні напрацювання вимагають узагальнення і систематизації на єдиній теоретико-методологічній основі.

Метою дослідження є узагальнення та систематизація методичних прийомів до вимірювання й оцінки людського капіталу підприємства для його відображення в системі бухгалтерського обліку.

Викладення основного матеріалу. Сьогодні відсутні універсальні підходи до оцінки людського капіталу, що пов'язано з виникненням протиріч між сучасними реаліями розвитку економіки та консервативністю методів оцінки, що використовуються в бухгалтерському обліку.

Існуючі методики оцінки недостатньо пристосовані до активів невідчутної форми, зокрема людського капіталу, а тому не забезпечують надання адекватної інформації про їх вартість. Це спричинило зменшення уваги серед науковців до бухгалтерського відображення людського капіталу, можливості його включення до складу об'єктів бухгалтерського обліку.

Розуміння важливості пошуку вимірників людського капіталу викликало появу багатьох підходів до його оцінки як в економічній літературі, так і на

практиці. У наукових публікаціях залежно від цілей економічного дослідження пропонуються методичні прийоми до оцінки людського капіталу, які можна згрупувати у неформалізовані (з використанням якісних показників) та формалізовані (з використанням відносних та абсолютні величини) (рис. 1).



Рис. 1. Згруповані методичні прийоми до вимірювання і оцінки людського капіталу

Спектр методичних прийомів визначення вартості людського капіталу досить обширний: від рейтингової оцінки ефективності використання людського капіталу до різних методик оцінки вартості всіх елементів людського капіталу. По відношенню до людського капіталу всі методи можна згрупувати у:

1) неформалізовані – методи вимірювання – пов’язані з якісними показниками, які можуть надати керівникам більше інформації про людський капітал співробітників компанії;

2) формалізовані – методи оцінки – мета яких полягає в оцінці людського капіталу працівників компанії в абсолютних і відносних величинах.

Кожна з наведених груп показників має переваги та недоліки при оцінці процесів формування, використання та відтворення людського капіталу. Так,

оцінювання людського капіталу, що базується на формалізованих (відносних) та неформалізованих (якісних) методичних прийомах вимірювання і оцінки людського капіталу є зручними для порівняльних досліджень та використовують як на мезо-, так і на макроекономічному рівнях для визначення величини національного багатства, втрат суспільства від хвороб, стихійного лиха, у сфері страхування життя, ефективності інвестицій в освіту, охорону здоров'я і для багатьох інших цілей.

Перевагами формалізованих методів оцінки людського капіталу з використанням таких абсолютних величин, як натуральні, є простота вимірювання та точність оцінки динамічних і структурних тенденцій процесів, пов'язаних зі складовими людського капіталу, а також забезпечення оцінки можливостей отримання додаткових прибутків (в результаті використання людського капіталу). А недоліками – важкість порівняльного аналізу; неможливість отримати вартісну оцінку людського капіталу, оцінити його місце у формуванні вартості бізнесу, а також розрахувати фінансові характеристики людського капіталу. Проте саме вартісний вимір людського капіталу є проблематичним з точки зору обліку його формування, використання та відтворення.

Людський капітал, який відображає традиційними методами статистики, грошової оцінки не має, тому він випадає зі сфери бухгалтерського обліку. Щоб усунути цей пробіл, робилися і робляться спроби відобразити людський капітал у вартісному вираженні.

Одним з перших, хто застосував вартісні оцінки для вимірювання цінності працездатної людини, був В. Петті. Докладний аналіз “вартості ... людей, ремісників, моряків, солдат” В. Петті виконав в своїй знаменитій “Політичній арифметиці” (1676 р.) Вчений запропонував “метод підрахунку цінності кожної людини” [3, с. 154, 156, 171], де “вартість людини” В. Петті визначав не трудовими витратами і навіть не витратами по виробництву творчих якостей на основі трудової вартості. “Цінність основної маси людей, як і землі, – вважав В.

Петті, – дорівнює двадцятикратному річному доходу, який вони приносять” [3, с. 171] і в середньому складає 80 ф.ст. на кожного суб’єкта економічних відносин.

Значним у грошовий вираз людського капіталу є внесок представників теорії людського капіталу (Є.Ф. Деннісон, Дж. Кендрік, Т.В. Шульц), які використовують два методи вартісних оцінок людського капіталу:

1) вартість формування, що полягає у оцінці реальних витрат (чистої суми витрати на формування людського капіталу);

2) процедура капіталізації заробітку, що полягає в оцінці теперішньої (приведеної до теперішнього часу) цінності майбутнього потоку доходів індивідууму (чистого чи валового).

Як показує аналіз вітчизняної і зарубіжної економічної літератури оцінка людського капіталу ґрунтується на трьох класичних підходах в різних методологічних модифікаціях, кожен з цих підходів має свої методи (табл. 1).

Таблиця 1. Систематизація методичних підходів до оцінки людського капіталу

<i>№ з/п</i>	<i>Під-ходи</i>	<i>Методи, що використовуються</i>	<i>Сутність методів</i>	<i>Прибічники методу</i>
1	ВИТРАТНИЙ	Метод визначення початкових витрат	Передбачає калькулювання витрат на формування і відтворення людського капіталу і подальше дисконтування цих витрат. Він є основою для визначення первісної вартості людського капіталу	Гафіятова Т.П., Маленков Ю.А., Стуков С.А.
		Метод обліку витрат на відновлення	Полягає в оцінці суб’єктивної цінності співробітника для конкретної компанії. Оцінка може бути отримана в результаті моделювання ситуації раптового звільнення працівника і розрахунку величини витрат на формування знань і навичок нового працівника, а також недоотриманого прибутку за час цього формування	Борисов Г.В., Гафіятова Т.П., Стуков С.А., Яковець Н.В.
		Метод обліку витрат на заміщення	Витрати на заміщення працівника включають вартість відбору, найму і підготовки заміщеної робочої сили (зокрема, прямі витрати на відбір, найм та підготовку; заробітна плата і грошова оцінка пільг службовців компанії, зайнятих відбором і підготовкою заміщеної робочої сили; накладні витрати; гонорари “мисливців	Добія М. Маленков Ю.А., Рейлі Р., Швайс Р.

			за головами”;	заробітна плата і грошова оцінка пільг службовців за той період часу, протягом якого вони проходять підготовку і до того моменту, коли вони почнуть продуктивно працювати)	
2	ПРИБУТКОВИЙ	Метод дисконтування	Полягає в дисконтуванні чистого доходу, який може сформувати співробітник підприємства		Борисов Г.В. Козирєва А.Н. Колосюк А.А. Майданевич П.Н.
		Метод капіталізації доходів	Частина прибутку, створена даним співробітником, визначається різними методами, з використанням математичного моделювання або емпіричного розрахунку		
3	РИНКОВИЙ	Метод порівняльних продажів	Вартість співробітника підприємства визначатиметься ціною, за яку можна найняти подібного працівника на ринку. Людський капітал підприємства у такому разі дорівнюватиме сумі “вартостей” всіх його співробітників		Рейлі Р., Швайс Р.
		Метод ринку нематеріальних активів			

Кожен із зазначених підходів має недоліки:

– витратний підхід – відсутність реальної цінності оцінюваного людського капіталу; виникає проблема оцінки ефективності витрат на людський капітал. Усвідомлення того, що у разі людського капіталу зв'язок між обсягом здійснених інвестицій і якістю результату зовсім не очевидний, примушує дослідників підійти до проблеми з другого боку – виміряти масштаби накопиченого людського капіталу, відштовхуючись від віддачі, яку він приносить;

– прибутковий підхід – полягає у складності отримання необхідної початкової інформації для розрахунку точного обсягу доходів, які генеруються кожним службовцем компанії окремо;

– ринковий підхід – ринок праці не завжди відображає реальну цінність людей.

Науковцями надається перевага витратному підходу, з використанням якого можна визначити первісну вартість, вартість придбання, вартість заміщення або альтернативні витрати на людський капітал. Цей підхід на сьогоднішній день є найбільш вивченим, повною мірою відповідає національній нормативно-

правовій базі і національним стандартам бухгалтерського обліку та міжнародним стандартам фінансової звітності. Розрахована за цим підходом вартість людського капіталу ототожнюється з величиною витрат на його формування, використання та відтворення. Проте розрахована вартість відноситься до минулих показників діяльності підприємства і не дають уявлення про його економічний потенціал.

На вартість бізнесу, що використовує людський капітал впливає вартість людського капіталу. При цьому процес перетворення людських активів в ринкові полягає в господарській діяльності підприємства. Саме тому серед методів оцінки вартості людського капіталу сьогодні поширення набувають:

– прибутковий підхід – припускає оцінку доходів, сформованих зусиллями працівників підприємстві, що відображають віддачу на кошти, вкладені у відповідний в елементи людського капіталу.

– ринковий підхід – полягає в пошуку на ринку і навчання фахівця, що володіє схожими аналогічними характеристиками: рівнем підготовки, професійним досвідом, здоров'ям тощо. При цьому вартість знань, вмінь, навичок співробітника підприємства визначатиметься ціною, за яку можна найняти подібного працівника на ринку.

Отже, класифікація підходів до оцінки проводиться відповідно до ознак, які характеризують взаємозв'язок людини і головних характеристик процесу її праці: витрати, результати (дохід, ефект) і сукупність результатів і витрат. Проте ці групи методів можуть бути узагальнені за такими ознаками класифікації як:

- 1) обліковий період, який береться до уваги при оцінці людського капіталу;
- 2) інформаційні запити користувачів бухгалтерського обліку з урахуванням умов функціонування підприємства в ринковій економіці.

Вибір найбільш економічно обґрунтованого методу оцінки вартості людського капіталу для конкретного підприємства повинен базуватися на урахуванні специфіки його діяльності та забезпечувати отримання об'єктивного результату діяльності підприємства (рис. 2).



Рис. 2. Методичні прийоми до вимірювання та оцінки людського капіталу

Таким чином, дослідження вартісного відображення людського капіталу в обліку є своєчасними та визначальними для теорії і практики сучасного бухгалтерського обліку.

Висновки. На основі дослідження проблем теорії та методології оцінки людського капіталу та можливість її використання при відображенні людського капіталу в обліково-аналітичній системі підприємства зроблено висновки, що полягають в наступному:

1. Незавершеним завершається процес уточнення понятійно-термінологічного апарату оцінки людського капіталу. Першочергове завдання полягає в конкретизації сутності оцінки людського капіталу та її відображення у відповідних категоріях, поняттях і термінах, які б мали характер систематизованих і загальноприйнятих в теорії та практиці оцінки. Відсутні чіткі механізми використання теоретичних розробок щодо оцінки людського капіталу в реальній практиці функціонування підприємства. Спостерігається багато публікацій, де детально описуються технології та процедури різних видів оцінки, але в них відсутня теорія оцінки людського капіталу й ігнорується опис методології.

2. На підставі систематизації досліджень вітчизняних і зарубіжних учених проведено класифікацію методичних прийомів до вимірювання та оцінки людського капіталу. Представлені методи мають не тільки наукове значення, демонструючи способи побудови та напрями збагачення теоретичних знань, але й прикладне значення для системи бухгалтерського обліку. Пріоритетними завданнями удосконалення процесу та методики оцінки вартості людського капіталу є використання вартісних вимірників для відображення людського капіталу в системі бухгалтерського обліку.

3. Особливого значення серед методичних прийомів до оцінки людського капіталу набуває вартісне вимірювання людського капіталу, що сприяє забезпеченню фінансової стійкості підприємства, дозволяє аналізувати результати й ефективність інвестицій в складові людського капіталу, забезпечує зворотний зв'язок і надає необхідну інформацію для прийняття рішень і покращення діяльності підприємства.

Список використаних джерел:

1. Бендиков М.А. Интеллектуальный капитал развивающейся фирмы: проблемы идентификации и измерения / М.А. Бендиков, Е.В. Джамай // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. – № 4. – С. 3-24.

2. Леонтьев Ю.Б. Оценка нематериальных активов. Методология затратного подхода / Ю.Б. Леонтьев // Вопросы оценки. – 1999. – № 2. – С. 26-28.

3. Петти У. Экономические и статистические работы / Уильям Петти. – М; – 1940.

4. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов / Ярослав Вячеславович Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

5. Фитц-енц Я. Рентабельность инвестиций в персонал: измерение экономической ценности персонала/Як Фитц-енц; пер. с англ.: [Меньшикова М.С., Леонова Ю.П.]; под общ. ред. В.И. Ярных. – М.: Вершина, 2006. – 320 с.

6. Kiker B.F. The Historical Roots of the Concept of Human Capital /
B.F. Kiker // Journal of Political Economy, 1966. – October.

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології та організації

Збірник наукових праць

Випуск 5

**Відповідальний за випуск - В.П. Пантелеєв
Комп'ютерний набір - Ю.С. Харченко**

Оригінал-макет підготовлено у редакційно-видавничому відділі
ДП „Інформаційно-аналітичне агенство”

Підп. до друку 30.06.2010 р.
Формат 60x84¹/₁₆.
Ум. друк. арк. 8,95. Наклад 100.
Зам. 254.

ДП «Інформаційно-аналітичне агенство»
вул. Еспланадна 4–6, м. Київ, 01601, Україна
тел/факс 287-03-79, 289-77-62
E-mail: iaa@dstati.kiev.ua