



## РОЗДІЛ 3

# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ЛЮДСЬКИМ КАПІТАЛОМ

### **3.1. Система управління людським капіталом як передумова розвитку теоретичних засад бухгалтерського обліку**

Високий рівень і якість людського капіталу країни забезпечують стабільне зростання ВВП, а отже й покращання якості життя населення. Темпи економічного зростання прямо залежить від людського капіталу, тому країни зі значним обсягом людського капіталу мають вищі показники розвитку. Накопичення обсягу людського капіталу, його збереження та відтворення підвищується на рівні національних економік. За розрахунками Світового банку частка людського капіталу в структурі світового національного багатства на початку XXI ст. становить понад 66 %, а в країнах ЄС понад 75 %. Людський капітал становить більше половини нагромадженого національного багатства світу (365 трлн. дол. США) і його роль в процесі відтворення цього показника постійно зростає. В Україні найбільшою в структурі національного багатства є частка людського капіталу, що займає понад 47 % (табл. 3.1).

**Таблиця 3.1.** Структура національного багатства держав на початку XXI ст.<sup>1</sup>

Країни	Національне багатство		Структура національного багатства (за видами капіталів), %		
	загальний обсяг, трлн. дол. США	на одну особу, тис. дол. США	людський	природний	відтворюваний
1	2	3	4	5	6
Світовий підсумок	530	90	67	16	17

<sup>1</sup> Глазьев С.Ю. Уроки очередной российской революции: крах либеральной утопии и шанс на “экономическое чудо” / С.Ю. Глазьев – М.: Издательский дом “Экономическая газета”, 2011. – 576 с. – С. 110.

Продовження табл. 3.1.

1	2	3	4	5	6
Країни “вісімки” і ЄС	275	360	78	4	18
Країни СНД	80	275	50	38	12
Інші країни	100	30	65	15	20

Найважливішою умовою конкурентоспроможності та соціально-економічного прогресу України є акумулювання та ефективно використання людського капіталу. У своєму щорічному зверненні до Верховної Ради України в 2010 р. Президент України – В.Ф. Янукович – підкреслив, що головним є потужний людський капітал, який створює реальні передумови для розвитку в Україні високоінтелектуальних виробництв та кластерів “економіки знань”.

Розроблена до 2017 р. Концепція загальнодержавної цільової програми розвитку промисловості України також передбачає суттєву активізацію інноваційних процесів, інтелектуальний розвиток людського капіталу, перехід до системної генерації ідей, розповсюдження та використання знань.

У постанові №2-02/2010 Правління Всеукраїнської громадської організації “Українського союзу промисловців і підприємців” (11.06.2010 р.) “Про посилення інноваційної політики як основи зростання конкурентоспроможності економіки України” визначено, що основним завданням повинно стати розширення фінансових можливостей інвестування та підвищення частки конкурентоспроможних підприємств в економіці. Україна має значні фінансові потреби для модернізації та диверсифікації національної економіки, нарощування фізичного і людського капіталу, розвитку високотехнологічних галузей.

Світовий економічний досвід показує, що успіх суб’єктів господарювання залежить не лише від його матеріальних та фінансових ресурсів, але й від людського капіталу, який є визначальною умовою економічного зростання, головною рушійною силою підвищення конкурентоспроможності підприємства. Успішний розвиток підприємства залежить від ефективного управління економічними ресурсами на основі даних, сформованих в системі бухгалтерського обліку. Проте облікова методологія в системі управління людським капіталом залишається не розробленою. Для удосконалення методології бухгалтерського обліку

дослідження потребують ряд методик та інструментів, що дозволить реалізувати теоретичні пропозиції, трансформували функціональний зміст управління суб'єктом господарювання.

Процес формування та поширення теорії людського капіталу пов'язаний з іменами відомих західних економістів, зокрема: Г. Беккера, М. Блауга, У. Боуена, Дж. Кендріка, Ф. Махлупа, Дж. Мінцера, Л. Туроу, Т. Шульца. В Україні методологічні проблеми розвитку, відтворення та використання людського капіталу досліджували такі провідні вчені, як О. Амоша, С. Бандур, Д. Богиня, В. Брич, О. Грішнова, Б. Данилишин, М. Долішній, В. Куценко, Е. Лібанова, Н. Лук'янченко, О. Новікова, В. Онікієнко, М. Чумаченко, А. Чухно.

Проблеми, пов'язані з теорією та методологією бухгалтерського обліку людського капіталу та його відображенням у звітності, розкрито в працях вітчизняних дослідників, таких як: Ф.Ф. Бутинець, Н.В. Головай, А.А. Колосюк, Н.М. Королюк, С.Ф. Легенчук, П.М. Майданевич, Л.М. Осмятченко, В.М. Пархоменко, М.С. Пушкар, Вал.В. Сопко, Л.В. Чижевська, К.В. Шиманська, Н.В. Шульга та ін.

При всій значущості наявних наукових праць, важливості їх впливу на подальший розвиток теорії бухгалтерського обліку невіршеними залишаються питання щодо оцінки трансформації системи бухгалтерського обліку, зумовленої поширенням теорії людського капіталу, визначення ролі бухгалтерського обліку в системі управління людським капіталом, розвитку методології бухгалтерського обліку операцій з формування, використання і відтворення людського капіталу.

Невідповідність змісту бухгалтерського обліку та вимог користувачів до звітності у контексті парадигми управління людським капіталом, що набула поширення під впливом соціально-економічних концепцій розвитку суспільства визначили актуальність, мету, завдання, наукову та практичну значимість дослідження.

Одержання конкретних результатів і положень наукової новизни стало можливим завдяки постановці та вирішенню ключових проблем дослідження.

ПАРАДИГМА УПРАВЛІННЯ ЛЮДСЬКИМ КАПІТАЛОМ ЯК ПЕРЕДУМОВА СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ СУСПІЛЬСТВА

Господарська діяльність підприємств як фактор реалізації парадигми управління людським капіталом

Інформаційне забезпечення управління людським капіталом через систему бухгалтерського обліку

<b>Виявлені проблеми</b>	<b>теорія</b>	<b>методологія</b>	<b>практика</b>
<i>Невідповідність теоретичних засад бухгалтерського обліку системі управління людським капіталом</i>	Встановлено, що бухгалтерський облік є підсистемою системи управління людським капіталом, який забезпечує формування та оприлюднення інформації про людський капітал	Визначено необхідність удосконалення системи інформаційного забезпечення управління людським капіталом підприємства на основі систематизації облікової інформації	Визначено шляхи удосконалення процесу формування, оприлюднення та оцінки інформації щодо витрат в розрізі складових людського капіталу
<i>Ігнорування ролі бухгалтерського обліку в поширенні парадигми управління людським капіталом</i>	Встановлено, що бухгалтерський облік спроможний забезпечувати інформаційні потреби користувачів, зумовлених парадигмою управління людським капіталом	Встановлено, що існуюча методологія бухгалтерського обліку потребує удосконалення у зв'язку з поширенням парадигми управління людським капіталом	Визначено порядок облікового забезпечення поширення парадигми управління людським капіталом
<i>Відсутність обґрунтованих методологічних засад оцінки вартості людського капіталу</i>	Встановлено, що витратний підхід до оцінки вартості людського капіталу є ефективним через доповнення його якісними показниками	Удосконалено методологію оцінки вартості людського капіталу, що ґрунтується на врахуванні якісних та кількісних показників	Розроблено методику оцінки вартості людського капіталу
<i>Відсутність теоретико-методологічних розробок в сфері бухгалтерського обліку витрат в розрізі складових людського капіталу</i>	Доведено, що бухгалтерський облік є джерелом для формування інформації про обсяг витрат в розрізі складових людського капіталу	Удосконалено методологію бухгалтерського обліку витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу	Розроблено класифікацію витрат в розрізі складових людського капіталу, що сприятиме розвитку методології бухгалтерського обліку в частині відображення таких витрат
<i>Необхідність підвищення інформативності даних через розвиток звітності інформаційного забезпечення управління людським капіталом господарюючого суб'єкта</i>	Доведено необхідність формування інтегрованої звітності як передумови підвищення інформативності даних про людський капітал	Удосконалено організаційні положення порядку формування інтегрованої звітності на основі конвергенції бухгалтерської звітності та звітності у сфері стійкого розвитку	Запропоновано порядок конвергенції фінансової звітності та звітності у сфері стійкого розвитку в частині надання інформації про людський капітал

Рис. 3.1. Структурно-логічна схема дослідження

## **3.2. Шляхи розвитку бухгалтерського обліку в системі управління людським капіталом**

### **3.2.1. Розвиток постіндустріальної економіки та поширення в ній парадигми управління людським капіталом**

*Необхідність удосконалення теорії та методології бухгалтерського обліку зумовлена потребою врахування запитів користувачів бухгалтерської інформації щодо умов функціонування підприємств в постіндустріальній економіці, внаслідок поширення в ній парадигми управління людським капіталом.*

Формування необхідних передумов для становлення постіндустріальної економіки держави забезпечить створена цілісна система управління людським капіталом. Питання людського розвитку та його окремих аспектів займають важливе місце в сучасній українській науці і є предметом дослідження багатьох науковців. Бібліографічне та бібліометричне дослідження, критичний аналіз і систематизація публікацій у відомих фахових виданнях, аналіз актуальності проблематики на сучасних наукових та науково-практичних конференціях показали, що найбільш актуальними виявилися питання щодо формування, розвитку та відтворення людського капіталу, інвестицій в людський капітал, його оцінки, управління людськими ресурсами, еволюції поглядів на людський капітал. В окремих статтях висвітлені питання щодо критеріїв оцінки та відображення в бухгалтерському обліку людського капіталу, його місця в глобалізаційних процесах.

Проведена систематизація досліджень дозволяє визначити, що удосконалення потребують питання, пов'язані з управлінням людським капіталом через його оцінку та бухгалтерського відображення витрат в розрізі його складових з урахуванням особливостей діяльності вітчизняних підприємств.

На зміну парадигмі управління ресурсами підприємств приходить парадигма управління людським капіталом. Фактором, що визначає важливість управління людським капіталом, є інноваційно-орієнтований характер конкурентного середовища. Це активізувало проведення наукових досліджень з цієї проблематики не тільки в напрямі демографії, економіки праці, соціальної економіки, економічної теорії та історії економічної думки, світового господарства і міжнародних економічних відносин, але й в напрямі управління людським капіталом через його оцінку та бухгалтерське

відображення витрат в розрізі його складових з урахуванням особливостей діяльності суб'єктів господарювання.

В постіндустріальній економіці конкурентоздатним робить підприємство не фінансовий капітал, а 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. 3.2).

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 та необхідністю удосконалення теорії і методології бухгалтерського обліку визначається управлінням людським капіталом через розробку методики його бухгалтерського відображення, що підвищить інформаційну місткість управлінських рішень щодо накопичення та продуктивного використання людського капіталу. Обґрунтовано, що саме бухгалтерський облік забезпечує інформацією про людський капітал для управління діяльністю підприємства, який впливає на формування його ринкової вартості.

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

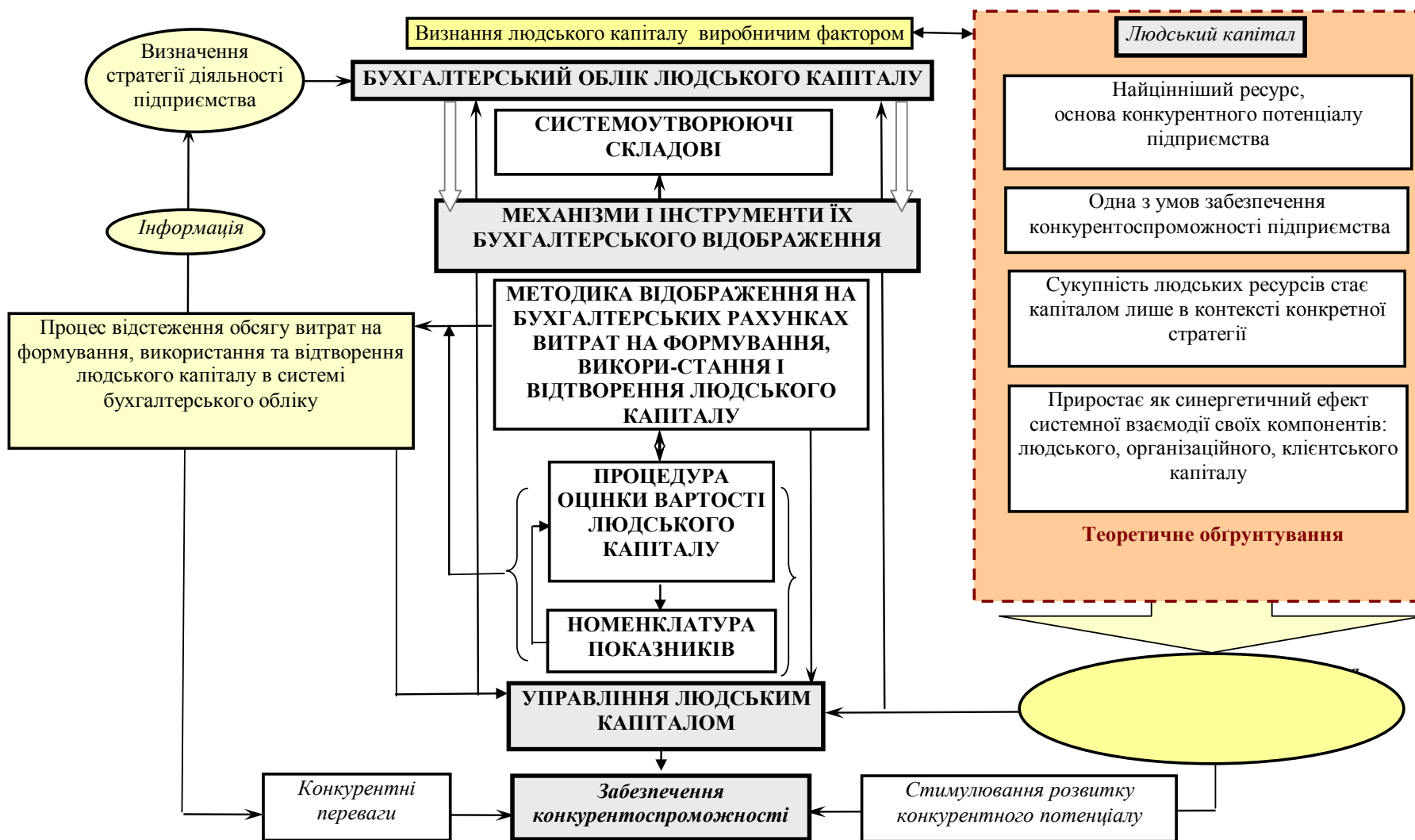


Рис. 3.2. Місце бухгалтерського обліку людського капіталу в забезпеченні стратегічного розвитку підприємства



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. Постіндустріальна економіка пред'являє інші вимоги до праці, зростає роль інтелектуальної праці.

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

Сучасній парадигмі управління людським капіталом відповідає концепція тотального управління людським капіталом – складний, багаторівневий процес, що поширюється на макро-, мезо- і мікрорівні, охоплює весь відтворювальний процес людських ресурсів і 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.

Обґрунтовано необхідність виділення трьох рівнів розгляду функцій тотального управління людським капіталом: загальні – цілеспрямована якісна зміна об'єкту управління – людського ресурсу; особливі – забезпечення науково-технічного, економічного, соціального, культурного розвитку суспільства, задоволення зростаючих потреб і формування нових потреб робочої сили, підвищення ефективності суспільного виробництва; одиничні – задоволення конкретних потреб в різних підсистемах підприємства, його якісний розвиток, підвищення ефективності діяльності, задоволення його стратегічних і безпосередніх цілей та ін.

Для цієї концепції характерний комплексний, системний підхід до вирішення проблем управління людським капіталом, що відображає всі

досягнення сучасної теорії і практики управління людським капіталом. Особливе значення має використання 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. В межах організаційно-інституційної системи управління людським капіталом можна виділити наступну найважливішу зміну – “перерозподіл” функцій, ролей суб’єктів і об’єктів управління. Цей перерозподіл стосується, перш за все, 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 і 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 в 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 в 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 в 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.

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<sup>2</sup>.

### **3.2.2. Оцінка вартості людського капіталу як передумова формування ринкової вартості підприємства**

*Відсутність обґрунтованих методологічних засад оцінки вартості людського капіталу, яка є передумовою формування ринкової вартості підприємства, ускладнює процес формування та надання достовірної інформації про людський капітал.*

Ринкову вартість підприємства сьогодні визначають його інтелектуальні активи. Саме тому оцінка і відображення в бухгалтерському обліку та звітності формування, раціонального

---

<sup>2</sup> Під гудвілом людського капіталу розуміємо оцінка діяльності працівника з погляду витрат на формування його знань, вмінь, навичок і доходів, отриманих від них.

використання та відтворення всієї сукупності інтелектуальних активів набувають вирішального значення.

За останні 10 років сумарна капіталізація вітчизняних підприємств зросла більше ніж у 30 разів, що обумовленого зростанням обсягу інтелектуальних активів (табл. 3.2).

**Таблиця 3.2.** Обсяг незареєстрованих інтелектуальних активів на підприємствах України (експертна оцінка)<sup>3</sup>

№ з/п	Підприємство	Загальна вартість нематеріальних активів, млрд. дол. США
1	НАК “Нафтогаз України” у тому числі: – АТ “Укртрансгаз” – ДК “Укргазвмдобуток” – АТ “УКРНАФТА” – Інші підприємства НАК “Нафтогаз України”	26-33 10-12 6-8 2-3 8-10
2	Одеський нафтотермінал і нафтопровід “Одеса-Броди”	1,5-2,5
3	Нафтопереробка	8-10
4	Космічний комплекс	20-25
5	Авіація	3,5-5
6	Виробництво зброї та військової техніки	15-18
7	Укртелеком	4-5
8	Електроніка, мікро-, нано-електроніка	18-20
9	Телерадіо, телефонні комунікації	30-35
10	Біотехнологія	7-10
11	Гідроенергетика, теплоенергетика, атомна енергетика	25-30
12	Залізничний і автомобільний транспорт	25-30
13	Річковий і морський транспорт	10-15
14	Вугільна промисловість і нафтохімія	10-12
15	Сільське господарство (сорти рослин, агротехнології тощо)	8-10
16	Переробна харчова промисловість	5-7
17	Легка промисловість	3-4
<b>Усього</b>		<b>210-250</b>

Сьогодні спостерігається зростання не тільки вартості, але і частки інтелектуальних активів як у складі необоротних активів, так і у вартості всього майна вітчизняних підприємств, що сприятливо впливає на розвиток секторів економіки України. Проте, не дивлячись на постійне зростання питомої ваги інтелектуальних активів, значна частка їх складових не відображається в бухгалтерському обліку, що перешкоджає розвитку національної облікової системи.

<sup>3</sup> Немчин О. Введення інтелектуальної власності в господарський оборот – український інноваційний прорив / О. Немчин // Інтелектуальна власність. – 2010. – № 4. – С. 20-21. – С. 21.

При визначенні вартості бізнесу нематеріальні активи, і зокрема людські ресурси, необхідно враховувати, оскільки їх вплив на вартість підприємства може бути вирішальним. В Україні ці нові тенденції вже достатньо помітні, проте гармонізації вітчизняних та міжнародних стандартів оцінки заважає специфічність, що проявляється у вітчизняному обліку нематеріальних активів.

Диспропорції між балансовою та ринковою вартістю підприємств, бізнес яких заснований на знаннях, утворюють проблеми у сфері професійної оцінки майна суб'єктів господарювання. Відповіддю на них стала нова методика оцінки бізнесу й нематеріальних активів, характерною особливістю якої є трактування поняття “нематеріальні активи” в широкому розумінні.

В більшості країн оціночна діяльність регулюється професійними організаціями оцінювачів, які розробляють і приймають стандарти оцінки, обов'язкові для застосування членами організації.

Оцінка нематеріальних активів за міжнародними стандартами оцінки (МСО) (Міжнародне керівництво №4 (МВ 4) “Оцінка нематеріальних активів”) передбачає, що “невідчутні елементи вартості у функціонуючому бізнесі, обумовлені такими факторами, як наявність *підготовлених кадрів*, обладнання, необхідних ліцензій, систем і процедур”<sup>4</sup>.

У складі гудвілу, згідно цього стандарту, виділено персональний гудвіл (пов'язаний з такими факторами, як особливості оподаткування, амортизаційна політика, витрати на залучення позик і інвестований в бізнес капітал), та гудвіл, що передається (пов'язаний з такими факторами, як специфічна назва, репутація бізнесу, лояльність його клієнтів, місцезнаходження, продукти і інші аналогічні фактори, що приносять економічні вигоди)<sup>5</sup>.

Окрім традиційних нематеріальних активів до них відносять “людський капітал”, включаючи лояльність персоналу по відношенню до керівництва і акціонерів компанії, і “структурний капітал”, включаючи інформаційні і організаційні зв'язки всередині підприємства.

Оновлені рекомендації МСО МВ 4 (2010 р.) “Оцінка нематеріальних активів”, передбачають комплексність оцінки і її відповідність фінансовій звітності, їх тісний взаємозв'язок з Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), що забезпечує гармонізацію оціночної діяльності з бухгалтерським обліком і формує основу для зближення двох систем – оцінки і відображення в звітності нематеріальних активів.

---

<sup>4</sup> Международные стандарты оценки. Седьмое издание. (МСО 2005) Аутентичный перевод на русский язык. / Пер. с англ. И.Л. Артеменков, Г.И. Микерин, Н.В. Павлов. М.: РОО, 2005. – 414 с.

<sup>5</sup> Там же.

В європейських стандартах оцінки (ЄСО) (методичні вказівки №8 (МВ 8) “Оцінка невідчутних (нематеріальних) активів (і інтелектуальної власності)”) наведено категорії нематеріальних активів: 1) гудвіл бізнесу (нерозподілені нематеріальні активи); 2) персональний гудвіл; 3) нематеріальні активи, що ідентифікуються. Серед інших нематеріальних активів бізнесу виділено наступні, які свідчать про те, що ЄСО розроблені на основі та з урахуванням теорії людського капіталу. Так, згідно даного стандарту, оцінювач повинен враховувати всі нематеріальні активи ті, що відображаються, так і ті, що не відображаються у балансі. При цьому до “активів”, що не відображаються у балансі, відносяться, наприклад, “персональний гудвіл” та “зібрана разом і навчена робоча сила”. Ці “активи” не можуть належати компанії, тому вони не можуть називатися активами.

При визначенні вартості бізнесу і нематеріальних активів ці “активи” необхідно враховувати, оскільки їх вплив на вартість компанії вцілому може бути вирішальним. Проте їх визнання в бухгалтерському обліку залишається проблематичним як в Україні, так і за кордоном. Адже людський капітал (тобто інтелектуальні і ділові якості персоналу підприємства, їх кваліфікація і здібності до праці) у складі нематеріальних активів не відображається, оскільки вони не задовольняють критеріям визнання активу підприємства. Зокрема, не виконується така умова визнання нематеріальних активів, як наявність у підприємства контролю над об’єктом. У підприємства, як правило, немає достатнього контролю за очікуваними економічними вигодами, що можуть бути отримані за наявності кваліфікованого і підготовленого персоналу. Крім того, складно здійснити грошову оцінку людських ресурсів (рис. 3.3).

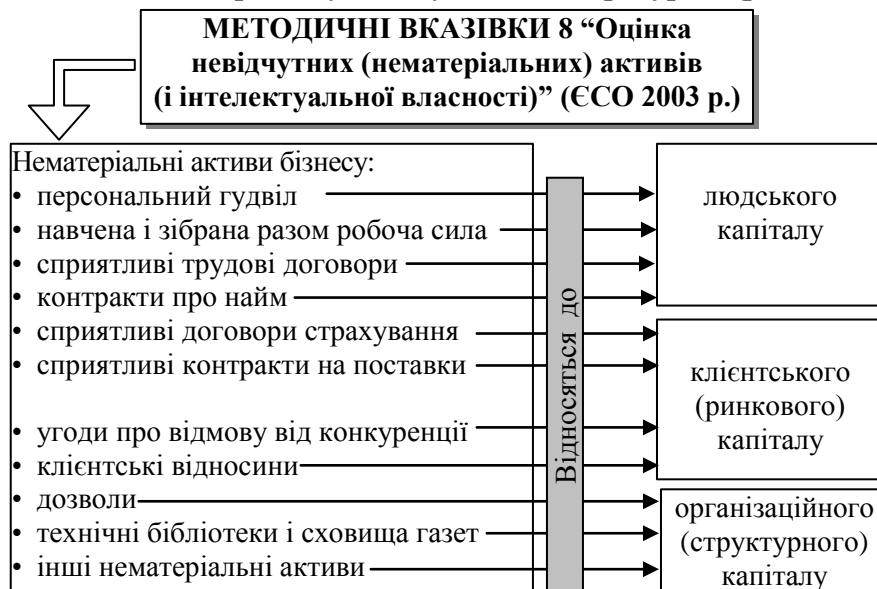


Рис. 3.3. Складові нематеріальних активів (відповідно до пп. 12 і 15 положень МВ 8)

В МСФЗ 38 “Нематеріальні активи” (§15) зазначено, що підприємство може мати в своєму розпорядженні команду кваліфікованого персоналу і ідентифікувати додаткові навички персоналу, які призводять до майбутніх економічних вигод в результаті їх навчання. Можна також очікувати, що персонал продовжуватиме надавати компанії свої послуги і використовувати ці навички. Проте, як правило, на підприємстві відсутній достатній контроль над очікуваними майбутніми економічними вигодами, що отримуються від групи кваліфікованого персоналу і від його навчання, для того, щоб ці статті відповідали визначенню нематеріального активу. З цих же причин особливі управлінські або технічні здібності персоналу навряд чи відповідатимуть визначенню нематеріального активу, якщо тільки вони не захищені юридичним правом на їх використання і отримання очікуваних від них майбутніх економічних вигод.

Стандарти звітності з обліку нематеріальних активів, що діють в різних країнах, мають істотні відмінності. В порівнянні з вітчизняними стандартами бухгалтерського обліку МСФЗ дозволяють компаніям відносити на рахунок капіталу в балансі (зазвичай за собівартістю) більше видів нематеріальних активів. Проте жоден з існуючих стандартів не дозволяє підприємствам показувати в балансі окремо такі статті, як “інтелектуальний капітал”, “людський капітал”, “лояльність клієнтів” і ін., а також поширювати на ці статті бухгалтерське визначення активу.

Проаналізовано рекомендації національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо порядку відображення в обліку та звітності складових людського капіталу (табл. 3.3).

**Таблиця 3.3.** Місце складових людського капіталу у національних та міжнародних стандартах обліку та звітності

№ з/п	Стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності	Складові людського капіталу	Визнання в бухгалтерському обліку, відображення в звітності
1	2	3	4
<b>Національні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності</b>			
1	П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” (Україна)	Витрати на підготовку і перепідготовку кадрів	Відображаються у складі витрат звітного періоду, в якому вони були здійснені
2	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів (Україна)	Витрати на підготовку і перепідготовку кадрів	Відображаються у складі витрат звітного періоду, в якому вони були здійснені

Продовження табл. 3.3.

3	П(С)БО 26 “Виплати працівникам”	Короткострокові виплати працівникам, виплати по закінченні трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні	Наводиться в складі витрат
4	ПБО 14 “Облік нематеріальних активів” (Російська Федерація)	Інтелектуальні і ділові якості персоналу підприємства, їх кваліфікація і здібність до праці	Не є нематеріальними активами
5	НСБО 7 “Нематеріальні активи” (Республіка Узбекистан)	Інтелектуальні і ділові якості персоналу підприємства, їх кваліфікація і здібність до праці	Не включаються до складу нематеріальних активів
6	Положення про порядок нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів (Республіка Білорусь)	Інтелектуальні і ділові якості персоналу підприємства, його кваліфікація і здібність до праці	Не відносяться до нематеріальних активів
<b>Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності</b>			
1	МСФЗ 38 “Нематеріальні активи”	Управлінські або технічні здібності персоналу	Визнаються не матеріальними активами, якщо вони захищені юридичним правом на їх використання і передбачається отримання очікуваних від них майбутніх економічних вигод
2	МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу”	Кваліфікація менеджерів	Відображається у складі гудвілу
3	МСБО 24 “Розкриття інформації про пов’язані сторони”	Компенсації ключовому управлінському персоналу	Наводиться в складі витрат
4	МСБО 19 “Виплати працівникам”	Короткострокові виплати працівникам, виплати по закінченні трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні	Наводиться в складі витрат

Визнати людські ресурси нематеріальними активами перетворити їх на капітал, відповідно до МСФЗ 38 дуже важко. Вимога, відповідно до якої людські ресурси необхідно ідентифікувати і відрізнити окремо від інших активів практично неможлива, оскільки людські ресурси часто



об'єднуються в ділових процесах і методах, де робота розуму визначається для результату. Подальша проблема з'являється, коли компанія повинна показати контроль над людськими ресурсами.

За міжнародними стандартами фінансової звітності до нематеріальних активів можна віднести тільки витрати на стимулювання, підготовку персоналу, якщо є юридичні гарантії, що закріплюють працівників за підприємством. У вітчизняному бухгалтерському обліку навіть це не може бути віднесено до нематеріальних активів.

Знання, внутрішня організація, бренди і ін., як зазначено в МСФЗ, задовольняють не всім критеріям, тому не визнаються нематеріальними активами, що відображається у фінансовій звітності. Так, ринкові та технічні знання принесуть в майбутньому економічні вигоди, які будуть контролюватися підприємством лише у випадку їх юридичного оформлення у вигляді авторського права, обмежень в контрактах та ін. Знання, неоформлені юридично, не можуть бути визнані активом. Кваліфікація персоналу також може призвести до отримання майбутніх економічних вигод. Проте працівники підприємства зазвичай не відповідають визначенню нематеріального активу, оскільки їх знання невідокремлювані від їх носіїв і не можуть бути застосовані без них, якщо лише їх використання не захищено відповідними юридичними правами компанії.

Проведений аналіз положень міжнародних та європейських стандартів оцінки, а також національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо порядку визнання та відображення в обліку і звітності нематеріальних активів, показав, що відмічені стандарти не дозволяють однозначно визначити місце людського капіталу в обліковому процесі, проте надають достатні можливості для обліку витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу. Визначені напрями удосконалення системи нормативно-методичного регулювання бухгалтерського обліку людського капіталу включають розробку теоретико-організаційного забезпечення положень гармонізації стандартів оцінки, обліку та фінансової звітності в частині відображення витрат на людський капітал в обліковій системі (рис. 3.4).

Розуміння важливості пошуку раціональних вимірників людського капіталу викликало появу, як в економічній літературі, так і на практиці достатньо великої кількості підходів до його оцінки. Спектр методик підрахунку людського капіталу широкий: від рейтингової оцінки ефективності використання людського капіталу до різних методик оцінки вартості всіх елементів людського капіталу.

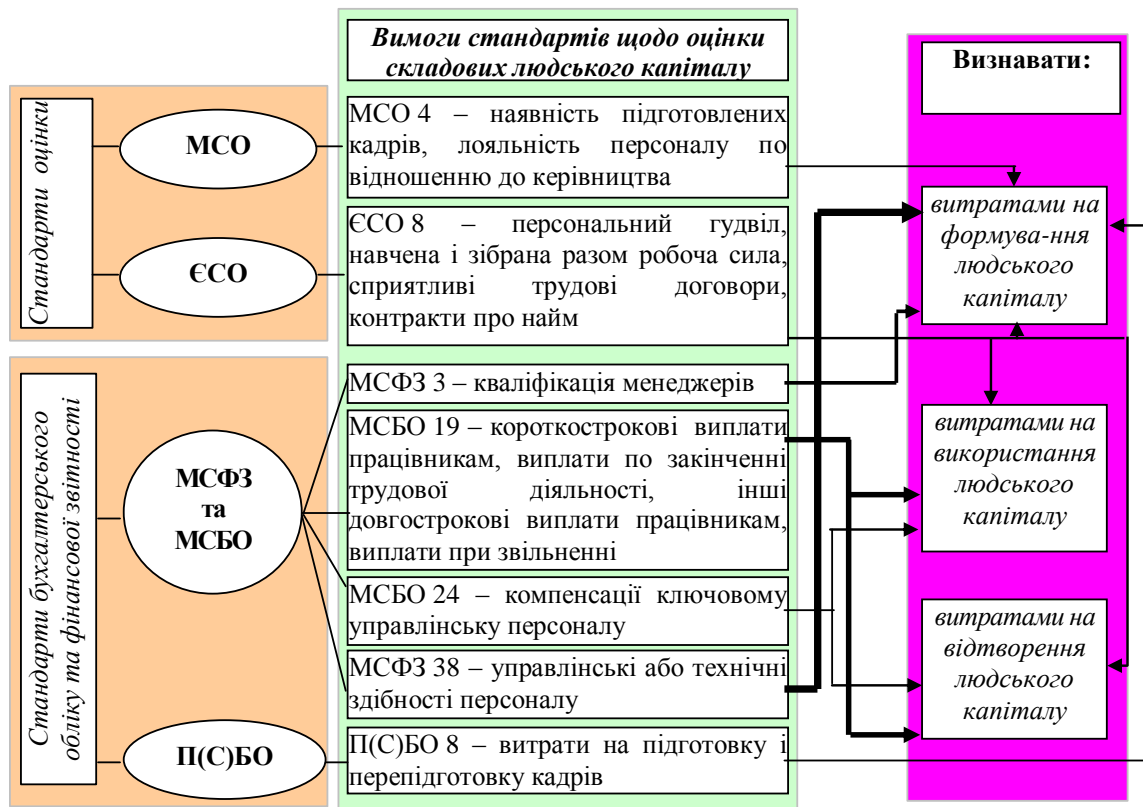


Рис. 3.4. Механізм гармонізації стандартів оцінки, бухгалтерського обліку та фінансової звітності в частині відображення витрат на людський капітал

Підходи до оцінки людського капіталу згруповано у: 1) методи вимірювання – пов’язані з показниками, що можуть надати керівництву більш повну інформацію про якість людського капіталу підприємства; 2) методи оцінки – забезпечують вираження людського капіталу підприємства в абсолютних і відносних величинах і характеризують його величину (рис. 3.5).

Оцінювання людського капіталу, що базується на формалізованих (відносних) та неформалізованих методичних прийомах вимірювання та оцінки людського капіталу є зручними для порівняльних досліджень та використовують як на мезо-, так і на макроекономічному рівнях для визначення величини національного багатства, ефективності інвестицій в освіту, охорону здоров’я тощо.

Проте наведені методи оцінювання людського капіталу не можуть бути використані для визначення необхідного і достатнього рівня розвитку людського капіталу підприємства. Крім того, для підвищення інформативних можливостей системи вимірювання вони можуть включати показники як монетарного, так і немонетарного характеру.



Рис 3.5. Методичні прийоми вимірювання і оцінки людського капіталу

Використання вартісних показників забезпечує відображення витрат на формування, використання і відтворення людського капіталу, а також оцінку можливостей отримання в результаті використання людського капіталу додаткових вигід.

Оцінка є невід’ємною та однією з найважливіших складових методології бухгалтерського обліку людського капіталу. Вона відрізняється від порядку оцінки матеріальних об’єктів, тому основна проблема полягає в розробці методики оцінки з метою відображення вартості, що виникає в результаті формування, використання та відтворення людського капіталу.

Оцінка людського капіталу ґрунтується на трьох підходах в різних методологічних модифікаціях, кожен з яких має свої методи.

1. Витратний підхід заснований на припущенні, що внесок працівників за рахунок знань в прибуток підприємства перевищує витрати на формування людського капіталу та включає: метод визначення початкових витрат (передбачає калькулювання витрат на формування і відтворення людського капіталу і подальше дисконтування цих витрат); метод обліку витрат на відновлення (вартість відновлення дорівнює вартості, необхідній для створення точної копії даного активу); метод

обліку витрат на заміщення (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).

2. Прибутковий підхід заснований на припущенні, що компанія в майбутні періоди одержуватиме певну винагороду або прибуток від використання людського капіталу та включає: метод дисконтування (полягає в дисконтуванні чистого доходу, який може отримати співробітник підприємства. З допомогою дисконтування майбутні грошові потоки доводяться до теперішньої вартості і таким чином є зіставними з сучасними інвестиційними вкладеннями); метод капіталізації прибутків (прибутки, створені працівником визначаються різними методами (з використанням математичного моделювання або емпіричного розрахунку).

Недоліки прибуткового підходу полягають у складності: 1) отримання необхідної початкової інформації для розрахунків; 2) розрахунку точного обсягу доходів, що генеруються кожним службовцем компанії окремо; 3) складність встановлення зв'язку між знаннями і досвідом працівників та фінансовими результатами компанії. Тому весь розрахунок будується виходячи з майбутнього обсягу чистого прибутку, величину якого важко передбачити.

3. Ринковий підхід полягає в пошуку на ринку і навчання фахівця, що володіє схожими аналогічними характеристиками: рівнем підготовки, професійним досвідом і ін. Тоді вартість працівника підприємства визначатиметься ціною, за яку можна найняти подібного працівника на ринку. Унікальні характеристики оцінюваного фахівця і величина недоотриманого прибутку можуть бути визначені статистичними методами на основі динаміки фінансових показників роботи підприємства, а також методом експертних оцінок. Цей підхід використовується рідко, оскільки операції, що пов'язані з продажем активів, пов'язаних з людським капіталом, неможливі, окрім як на деяких дуже обмежених ринках (наприклад, футбольних гравців, музичних виконавців).

Обґрунтовано переваги використання витратного підходу, який є найбільш вивченим, повною мірою відповідає національній нормативно-правовій базі та національним і міжнародним стандартам бухгалтерського обліку і принципам складання фінансової звітності. Розрахована за цим підходом вартість людського капіталу ототожнюється з величиною витрат на його формування, використання та відтворення. Проте витратний

підхід, який набув значного поширення в бухгалтерському обліку, не забезпечує достатнього аналізу. Тому, визнаючи необхідність використання фінансових показників в оцінці вартості людського капіталу, доведено, що для вирішення стратегічних завдань управління необхідним є доповнення витратного підходу якісними показниками людського капіталу, такими як: коефіцієнт професійної перспективності працівників, покладений в основу розрахунку гудвілу людського капіталу, що забезпечує наближення бухгалтерської оцінки до ринкової вартості та виступає базисом розробки фінансових прогнозів стійкого розвитку підприємства.

Систематизація теоретичних підходів до визначення вартості дозволила розробити методологію оцінки вартості людського капіталу підприємства, орієнтовану на досягнення його завдань (табл. 3.4). Створення такої системи дозволить здійснювати комплексну оцінку людського капіталу, а поєднання кількісних і якісних показників в оцінці забезпечить її об'єктивність.

Розроблена методологія оцінки вартості людського капіталу є інформаційною базою для системи управління діяльністю підприємства, представлена абсолютними величинами, вираженими в економічних показниках (прибуток, витрати, гудвіл людського капіталу тощо), ув'язується з показниками бухгалтерського обліку, перш за все, з витратами; деталізована за підрозділами та формується з урахуванням розмірів підприємства, масштабів та видів його діяльності.

### **3.2.3. Бухгалтерський облік витрат в розрізі складових людського капіталу: методологічний підхід**

*Обумовлена відсутністю теоретико-методологічних розробок у сфері бухгалтерського обліку витрат в розрізі складових людського капіталу, що не дозволяє забезпечити злагоджений взаємозв'язок бухгалтерського обліку із системою управління людським капіталом.*

Складні та наукоємні виробничі процеси сприяють підвищенню вимог до працівників, а, отже, до збільшення витрат на розвиток людського капіталу як з боку держави, так і з боку суб'єктів господарювання. Частка витрат на персонал в загальному обсязі витрат підприємства має стійку тенденцію до зростання у всіх галузях економіки, особливо, у високотехнологічних, вирішальне значення набуває управління витратами на персонал на підставі отриманих в бухгалтерському обліку даних.



**Таблиця 3.4. Оцінка вартості людського капіталу підприємства**

№ з/п	Елементи	Зміст елементів	
1	Організаційні складові	Об'єкт, суб'єкти, предмет і завдання оцінки	<p><i>Об'єкт оцінки</i> – людський капітал окремого працівника і підприємства в цілому;  <i>суб'єкти оцінки</i> – підрозділи і посадові особи, які здійснюють оцінку, їх завдання і зв'язки з іншими підрозділами, зокрема, менеджерами з управління персоналом, бухгалтерами, керівниками підрозділів;  <i>предмет оцінки</i> – витрати на формування, використання та відтворення людського капіталу, гудвіл людського капіталу, рівень професійної перспективності;  <i>завдання оцінки</i> – планування та моніторинг людського капіталу, коригування напрямів і форм здійснення діяльності підприємства з формування, використання і відтворення людського капіталу</p>
2	Методичні складові	Методи, система показників і технологія оцінки, види і форми звітності для користувачів	<p>Методи забезпечують розрахунок показників, що характеризують:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Коефіцієнт професійної перспективності працівників, що включає коефіцієнти рівня освіти та досвіду, стаж роботи за фахом та вік.</li> <li>2. Гудвіл людського капіталу підприємства, що враховує індекс прибутку людського капіталу (відображає зміну за рік співвідношення прибутку підприємства і фонду робочого часу працівника); індекс вартості людського капіталу (відображає зміну за рік співвідношення загальних витрат підприємства на людський капітал і фонду робочого часу працівників) та коефіцієнт професійної перспективності працівників).</li> <li>3. Вартість людського капіталу підприємства, що враховує витрати на формування, використання та відтворення й гудвіл людського капіталу.</li> </ol> <p>Методи реалізуються за допомогою процедур оцінки, що виконуються за певною технологією, яка поділяється на: технологію роботи з інформацією, що використовує як технічні засоби, обчислювальну техніку та відповідне програмне забезпечення; технологію організації діяльності учасників оцінки, формалізована в організаційних документах</p>
3	Інформаційно-комп'ютерне забезпечення	Джерела і засоби збору даних, баз даних, програмного забезпечення для виконання розрахунків і формування звітності	<p>Оскільки обов'язковою умовою створення системи оцінки людського капіталу є комп'ютеризація зберігання, обробки і представлення облікових даних за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення, доцільно використовувати відповідну інформаційну систему, що включає:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– загальну для всіх користувачів базу даних;</li> <li>– єдиний інформаційний електронний простір;</li> <li>– програмне забезпечення для обробки інформації, здійснення розрахунків показників і формування звітів (комп'ютерні програми на зразок: “Талактика ERP”, “MOLGA Consulting”, SAP “Управління людським капіталом”, корпоративна система управління підприємством “CBOSSmis” та ін.)</li> </ul>

При дослідженні витрат на персонал найбільш часто використовують такі класифікаційні ознаки, як джерела і суб'єкти фінансування, обов'язковість витрат і доцільність їх скорочення, цільове призначення. Проте вказані ознаки недостатньо повно відображають специфіку обліку витрат на людський капітал. Запропонована класифікація витрат в розрізі складових людського капіталу за стадіями життєвого циклу (фазами процесів формування, використання та відтворення) характеризує кількісне та якісне нарощення людського капіталу підприємства, забезпечує систематизацію релевантної інформації у необхідних аналітичних розрізах і сприяє розвитку методології бухгалтерського обліку в частині ведення бухгалтерських рахунків (рис. 3.6).

Запропонована класифікація витрат відображає специфіку людського капіталу як особливого ресурсу підприємства, перевагами якої наступні: дозволяє систематизувати витрати в розрізі складових людського капіталу з метою управління ними; виступає методичною основою планування та аналізу складу і структури витрат на людський капітал; є інструментом управління персоніфікованими витратами на людський капітал з використанням бухгалтерських рахунків, в яких відобразатимуться витрати на формування, використання та відтворення людського капіталу; забезпечує узгодження завдань і дій структурних підрозділів підприємства, що здійснюють управління персоналом.

Склад витрат на людський капітал залежить від особливостей діяльності конкретного підприємства, проте їх фіксації у системі бухгалтерського обліку можлива у випадку їх аналітичного відображення, що в роботі з кадрами сприятиме заохоченню ініціативності серед працівників та надасть можливість інтегрувати їх бажання із довгостроковими перспективами підприємства.

У фазі **формування людського капіталу** відбувається нарощення обсягів людського капіталу, удосконалення структури і його активний розвиток, що дозволяє досягти оптимального результату в діяльності підприємства.

Витрати на формування людського капіталу пропонуємо групувати за наступними складовими:

*1 витрати на профорієнтацію;*

Витрати на формування людського капіталу починаються з пошуку потенційних працівників. Більшість підприємств виділяє значну за обсягом суму коштів на проведення інтерв'ю, співбесід для відбору кращих фахівців, сприянню професійному розвитку своїх потенційних працівників шляхом проведення заходів для студентів і школярів, а також співпраці з суспільними організаціями.



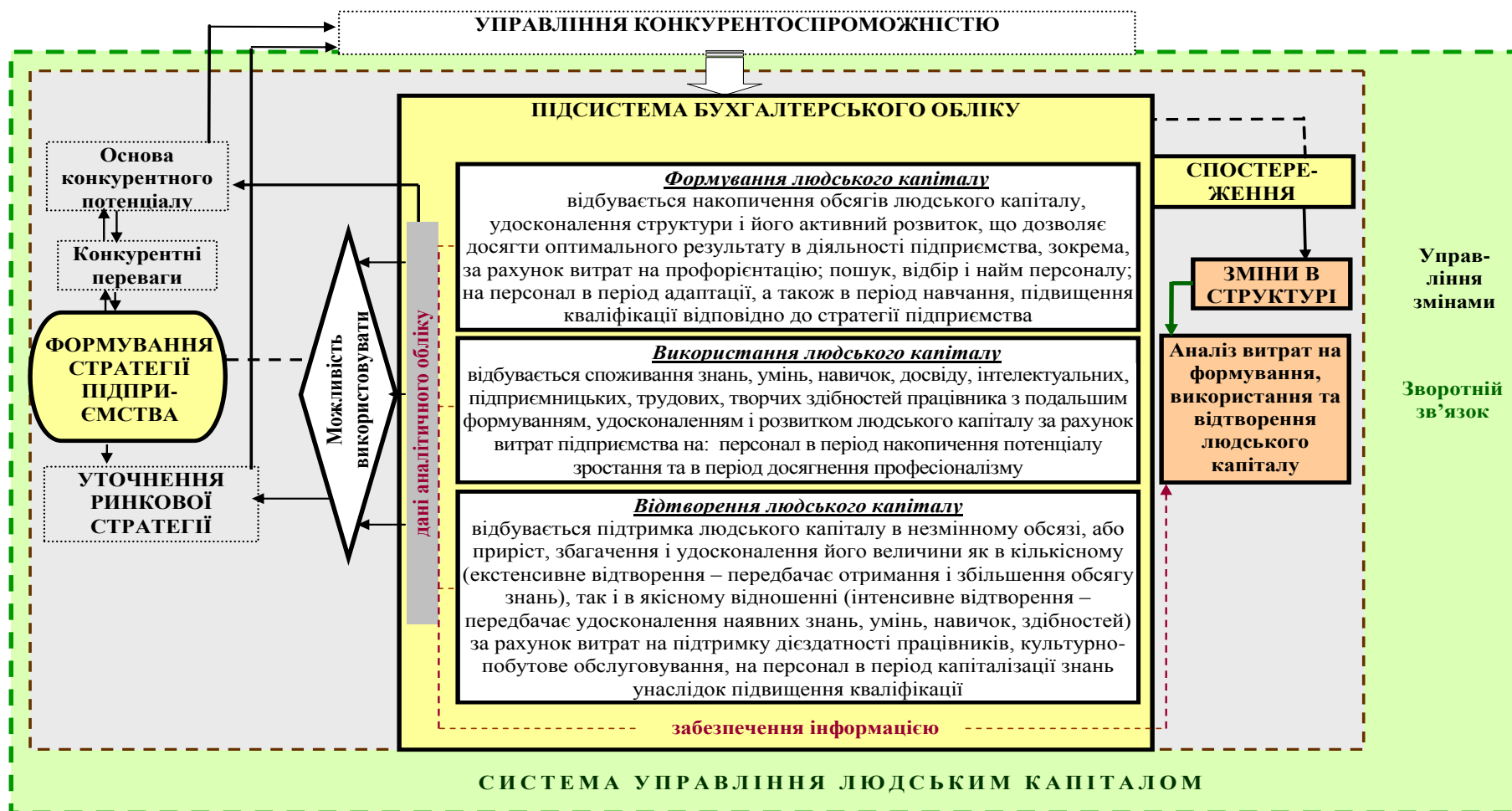


Рис. 3.6. Підсистема бухгалтерського обліку в системі управління людським капіталом підприємства

*2) витрати на пошук, відбір і найм персоналу;*

При відборі персоналу облік витрат дозволить покращити процес планування потреби в персоналі, складання бюджету витрат на формування людських ресурсів і, надавши систему оцінки економічної цінності кандидатів, допоможе керівнику оцінити переваги і недоліки набору фахівців і їх просування в компанії.

*3) витрати на персонал в період адаптації (включають витрати на оплату праці найнятого працівника в період випробувального терміну);*

*4) витрати на персонал в період навчання, підвищення кваліфікації відповідно до стратегії підприємства.*

Головною з напрямів діяльності підприємств щодо формування людського капіталу є освіта в різних її видах, оскільки вимагає значних витрат часу і коштів. При зростанні рівня освіти ефективність праці працівника підвищується або за допомогою збільшення продуктивності праці, або працівник одержує знання, які роблять його здатним здійснювати таку трудову діяльність, результати якої представляють велику цінність.

Соціально-економічні відносини передбачають взаємодію працівника та роботодавця і пов'язані з використанням знань, умінь, навичок, досвіду, інтелектуальних, творчих здібностей працівника з подальшим привласненням результатів послуги праці роботодавцем, причому в процесі взаємодії відбувається подальше формування, удосконалення і розвиток людського капіталу. **Витрати на використання людського капіталу** пропонуємо групувати за наступними складовими:

*1) витрати на персонал в період накопичення потенціалу зростання (основна і додаткова заробітна плата, частково заохочувальні та компенсаційні виплати).*

*2) витрати на персонал в період досягнення професіоналізму (основна і додаткова заробітна плата, оплата за невідпрацьований час, заохочувальні та компенсаційні виплати, витрати соціального характеру).*

Для створення матеріальних стимулів і мотивів до найбільш ефективної роботи компанії можуть проводити за рахунок власних коштів і на довгостроковій основі додаткові інвестиції у відтворення людського капіталу.

У **фазі відтворення** відбувається підтримка людського капіталу в незмінному обсязі, або приріст, збагачення і удосконалення його величини як в кількісному (екстенсивне відтворення – передбачає отримання і збільшення обсягу знань), так і в якісному відношенні (інтенсивне відтворення – передбачає удосконалення наявних знань, умінь, навичок, здібностей). Саме

тому витрати на відтворення людського капіталу пропонуємо групувати за наступними складовими: 1) витрати на підтримку дієздатності працівників; 2) культурно-побутове обслуговування; 3) витрати на персонал в період капіталізації знань унаслідок підвищення кваліфікації.

Сукупність конкретних методів та інструментів реалізації класифікації витрат в розрізі складових людського капіталу характеризує організаційну стратегію управління діяльністю підприємства. Обсяг витрат змінюється під впливом рішень, що приймаються керівниками відповідно до кадрової політики підприємства.

З метою вивчення впливу витрат на складові людського капіталу обґрунтовано створення бази знань, в якій необхідно відслідковувати, які знання, уміння, навички та яку кваліфікацію отримав працівник завдяки витратам підприємства. Таку базу знань можна створити на підприємстві на основі аналізу стратегії управління персоналом підприємства, який передбачає збір даних про витрати на формування, використання та відтворення людського капіталу в системі бухгалтерського обліку.

Облікові дані в системі управління людським капіталом використовуватимуться для:

- оцінки соціальної спрямованості кадрової політики, її узгодженості із завданнями і стратегією розвитку підприємства;

- оцінки відповідності планової чисельності персоналу виробничій програмі, кількісного і якісного складу працівників – стратегічним завданням підприємства;

- оцінки відповідності методів підбору і відбору персоналу вимогам законодавства, соціальній і економічній ефективності;

- аналізу методів адаптації персоналу, її відповідності інтересам працівників і стратегії розвитку підприємства;

- діагностики системи оцінки персоналу на предмет відповідності вимогам соціальної і економічної ефективності, вирішенню стратегічних завдань підприємства;

- аналізу організації оплати праці персоналу, реалізації її відтворювальної, соціальної і стимулюючої функцій, оцінки системи мотивації персоналу;

- аналізу форм навчання, підвищення кваліфікації і перепідготовки персоналу, їх відповідності поточним і стратегічним завданням підприємства і інтересам працівників;

– виявленню по всіх напрямках аналізу існуючих проблем і визначення шляхів їх вирішення.

Організаційно-методичний підхід до системи управління людським капіталом підприємства через виділення фаз процесу його формування, використання і відтворення, потребує зміни у відображенні цих витрат та їх упорядкування в системі бухгалтерського обліку. Запропоновані методологічні положення бухгалтерського обліку мають складові, що відповідають загальноприйнятій структурі методу бухгалтерського обліку та забезпечують інформацією про обсяг витрат на формування, використання і відтворення людського капіталу підприємства та його вартість (рис. 3.7).

Ведення синтетичного обліку витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу повинно базуватись на галузевих особливостях, специфіці діяльності підприємства, його соціальній відповідальності та фінансових можливостях.

Конкретний обсяг витрат на людський капітал є складним і багатогранним, що зумовлено різноманітністю цих витрат, він визначається підприємством, якому передуює аналіз фінансових можливостей, проведений за даними, сформованими в системі бухгалтерського обліку. Особливого значення при цьому набуває аналітичний облік, який надає можливість згрупувати інформацію в розрізі працівників різної кваліфікації та складових їх людського капіталу.

Базовим елементом організації бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з формуванням, використанням та відтворенням людського капіталу є визначення об'єктів аналітичного обліку. В основу вибору об'єктів аналітичного обліку витрат в розрізі складових людського капіталу запропоновано покласти розроблену класифікацію з деталізацією кожного виду витрат.

У робочому плані рахунків запропоновано передбачити аналітичні рахунки за однорідними об'єктами для обліку витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу за кожним працівником підприємства, відповідно до положень колективного договору, виходячи з кількісного та якісного (вікового, статевого, професійного) складу персоналу підприємства. Подальша деталізація інформації про витрати на формування, використання і відтворення людського капіталу для управління може проводитися за структурними підрозділами підприємства, групами персоналу тощо.

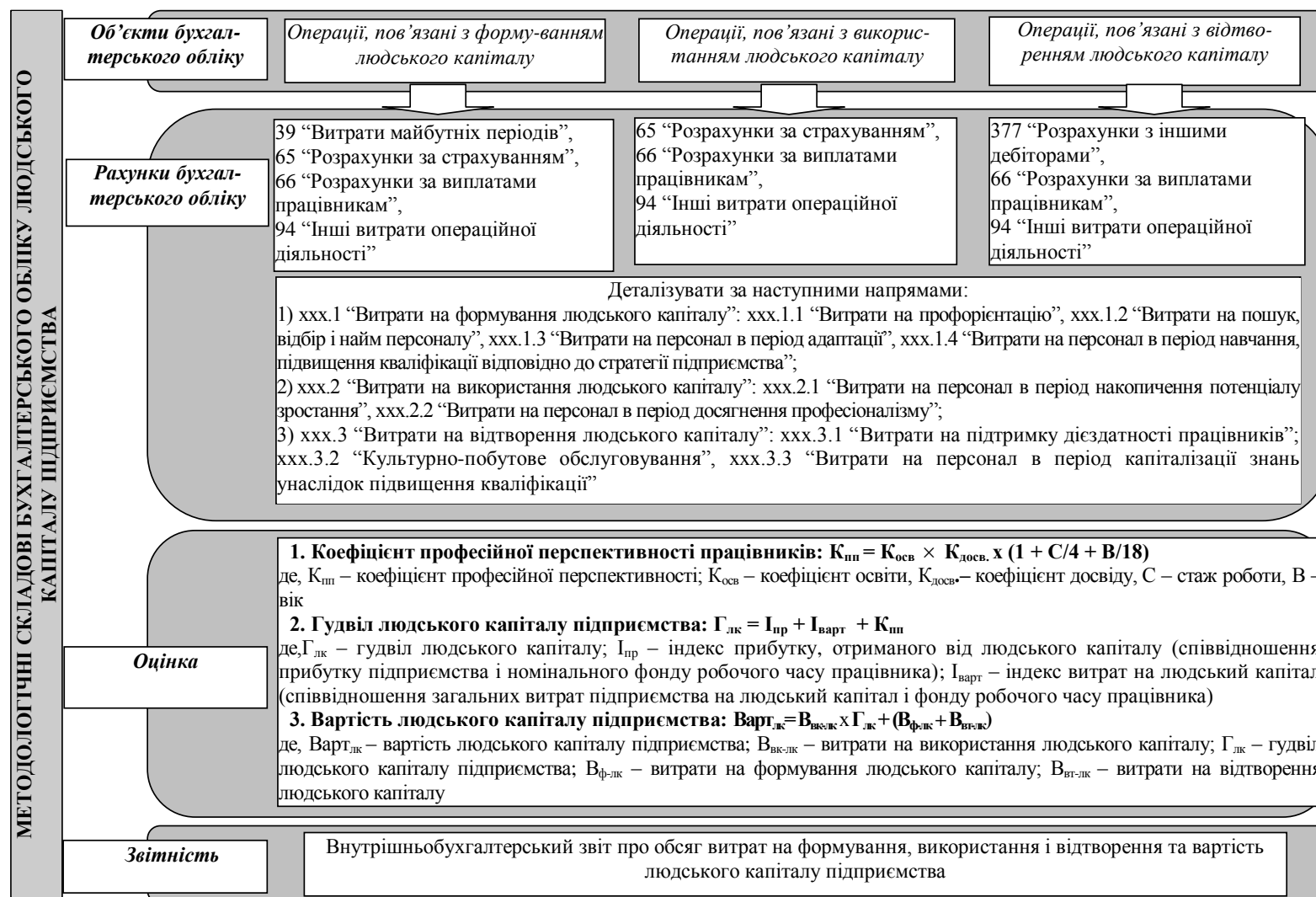


Рис 3.7. Методологічні складові бухгалтерського обліку людського капіталу підприємства



Переважна частина витрат на формування, використання та відтворення людських ресурсів відображається в бухгалтерському обліку на рахунках 39 “Витрати майбутніх періодів”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”, 94 “Інші витрати операційної діяльності” пропонуємо деталізувати їх за наступними напрямками:

1) xxx.1 “Витрати на формування людського капіталу”: xxx.1.1 “Витрати на профорієнтацію”, xxx.1.2 “Витрати на пошук, відбір і найм персоналу”, xxx.1.3 “Витрати на персонал в період адаптації”, xxx.1.4 “Витрати на персонал в період навчання, підвищення кваліфікації відповідно до стратегії підприємства”;

2) xxx.2 “Витрати на використання людського капіталу”: xxx.2.1 “Витрати на персонал в період накопичення потенціалу зростання”, xxx.2.2 “Витрати на персонал в період досягнення професіоналізму”;

3) xxx.3 “Витрати на відтворення людського капіталу”: xxx.3.1 “Витрати на підтримку дієздатності працівників”; xxx.3.2 “Культурно-побутове обслуговування”, xxx.3.3 “Витрати на персонал в період капіталізації знань унаслідок підвищення кваліфікації”.

На багатьох підприємствах обсяг витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу є значним, тож виникає необхідність планування і контролю таких показників. Аналіз і контроль витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу можна здійснювати з використанням облікової системи, від раціональної організації якої залежить функціонування всього підприємства. Так, зокрема, перевірки підлягають положення колективного договору, первинні документи, реєстри обліку та звітність, у яких містяться показники щодо розміру виплаченої заробітної плати, премій, надбавок, компенсацій, матеріальної допомоги, витрат на навчання працівників, путівки на оздоровлення та відпочинок, оплачених інших додаткових благ, вартості виданих проїзних квитків, путівок, спецодягу та спецвзуття та ін.

На основі достовірного документального підтвердження таких операцій можливе відображення в бухгалтерському обліку понесених витрат на людський капітал з використанням витратного підходу в оцінці людського капіталу.

Оцінка є невід’ємною та однією з найважливіших частин в методології бухгалтерського обліку людського капіталу. Вона відрізняється від узвичаєної методики матеріально-речових об’єктів, тому розроблена методики оцінки людського капіталу направлена на відображення вартості, що виникає в результаті формування, використання та відтворення як індивідуальної оцінки вартості людського капіталу працівника, так і

загальної оцінки вартості людського капіталу працівників підприємства. Розроблено Положення про бухгалтерський облік витрат в розрізі складових людського капіталу та його оцінку.

Індивідуальна оцінка вартості людського капіталу працівників підприємства передбачає вимірювання цінності кожного працівника шляхом визначення очікуваного доходу підприємства від його роботи, при цьому враховують такі фактори: рівень освіти та його підвищення через підвищення кваліфікації, наявність професійного досвіду, трудового потенціалу (табл. 3.5).

**Таблиця 3.5.** Методика індивідуальної оцінки вартості людського капіталу працівника

№	Показник
1	2
1	<p><i>Інтегрований коефіцієнт професійної компетентності (кваліфікації):</i></p> $IK_{проф} = \sqrt[3]{K_{осв} * K_{досв} * K_{квал}}$ <p><b>K<sub>осв</sub></b> – коефіцієнт освіти становить: 0,15 – для осіб, що мають незакінчену середню освіту; 0,40 – для осіб з середньою освітою; 0,60 – для осіб з середньотехнічною і незакінченою вищою освітою; 0,75 – для осіб з вищою освітою, але не за спеціальністю; 1,00 – для осіб з вищою освітою за спеціальністю; 1,1 – для осіб, що мають вчене звання або науковий ступінь не за спеціальністю; 1,2 – для осіб, що мають вчене звання або науковий ступінь за спеціальністю</p> <p><b>K<sub>досв</sub></b> – коефіцієнт посадового досвіду становить: 0,25 – для осіб, що мають стаж роботи 0-9 років; 0,50 – для осіб, що мають стаж роботи 9-13 років; 0,75 – для осіб, що мають стаж роботи 13-17 років; 1,00 – для осіб, що мають стаж роботи 17-21 років; 1,25 – для осіб, що мають стаж роботи 21-29 років; 1,50 – для осіб, що мають стаж роботи понад 29 років</p> <p><b>K<sub>квал</sub></b> – коефіцієнт підвищення кваліфікації <math>K_{квал} = \text{фактична тривалість навчання з підвищення кваліфікації за період роботи за спеціальністю, місяців} / \text{нормативна тривалість навчання з підвищення кваліфікації (виходячи з припущення щодо необхідності щорічного навчання тривалістю 0,5 місяця), місяців}</math></p>
2	<p><i>Інтегрований коефіцієнт виконання робіт:</i></p> $IK_{робіт} = \sqrt[3]{K_{повн} * K_{опер} * K_{якості}}$ <p><b>K<sub>повн</sub></b> – коефіцієнт повноти виконаних робіт <math>K_{повн} = \text{кількість повністю виконаних робіт} / \text{загальна кількість виконаних робіт за період}</math></p> <p><b>K<sub>опер</sub></b> – коефіцієнт оперативності виконання робіт <math>K_{опер} = \text{кількість робіт виконаних раніше строку} / \text{загальна кількість повністю виконаних робіт}</math></p> <p><b>K<sub>якості</sub></b> – коефіцієнт якості виконання робіт <math>K_{якості} = \text{кількість реалізованих проектів} / \text{загальна кількість повністю виконаних робіт}</math></p>
3	<p><i>Трудовий потенціал працівника:</i></p> $ТП = IK_{проф} \times di + IK_{робіт} \times dj$ <p><b>IK<sub>проф</sub></b> – інтегрований коефіцієнт професійної компетентності</p>



Продовження табл. 3.5.

1	2
	<b>IK<sub>робіт</sub></b> – інтегрований коефіцієнт виконання робіт <b>di, dj</b> – складність, що залежить від специфіки роботи працівника або сфери діяльності підприємства (розмах варіацій для різних робіт (сфер діяльності))
4	<p><i>Гудвіл людського капіталу працівника:</i>  <math display="block">G_{лк} = I_{пр} + I_{варт} + ТП</math></p> <p><b>I<sub>пр</sub></b> – індекс прибутку отриманого від людського капіталу працівника, що відображає зміну за рік, тобто співвідношення прибутку підприємства і номінального фонду робочого часу працівника  <math display="block">I_{пр} = \text{прибуток} / \text{фонд робочого часу працівника}</math>                      Фонд робочого часу працівника = кількість робочих днів в році x 8 годин в день – відпустка (годин) – святкові дні (годин) – відсутність з причин особистого характеру (хвороби) (годин)</p> <p><b>I<sub>варт</sub></b> – індекс витрат на людський капітал, що відображає зміну за рік співвідношення загальних витрат підприємства на людський капітал і фонду робочого часу працівника  <math display="block">I_{варт} = \text{витрати на формування, використання і відтворення людського капіталу} / \text{фонд робочого часу працівника}</math></p> <p><b>ТП</b> – трудовий потенціал працівника</p>
5	<p><i>Вартість людського капіталу працівника</i>  <math display="block">\text{Варт}_{лк} = V_{вк-лк} \times G_{лк} + (V_{ф-лк} + V_{вт-лк})</math></p> <p><b>Варт<sub>лк</sub></b> – вартість людського капіталу працівника, грн.  <b>V<sub>вк-лк</sub></b> – витрати на використання людського капіталу працівника, грн.  <b>G<sub>лк</sub></b> – гудвіл людського капіталу працівника, що відображає реальну, ринкову, індивідуальну вартість працівника, що виконує певні функції, завдання  <b>V<sub>ф-лк</sub></b> – витрати на формування людського капіталу працівника, грн.  <b>V<sub>вт-лк</sub></b> – витрати на відтворення людського капіталу працівника, грн.</p>

Відсутність оцінки людського капіталу, що втілює потенційні економічні вигоди, призводить до постійно зростаючої різниці між балансовою і ринковою вартістю підприємства, а отже до втрати релевантності облікової інформації.

Забезпечення контролю над знаннями, які за умов їх кодифікації, ідентифікації можна перетворити на інтелектуальний капітал підприємства, забезпечують зростання ринкової вартості підприємства. Виходять з того, що людські ресурси підприємства представляють єдиний колектив і повинні бути оцінені в цілому розроблено методика загальної оцінки вартості людського капіталу працівників підприємства (табл. 3.6).

**Таблиця 3.6. Методика загальної оцінки вартості людського капіталу працівників підприємства**

Показники	Складові	
1	2	
	<b>K<sub>осв</sub></b> – коефіцієнт рівня освіти	становить: 0,15 – для осіб, що мають незакінчену середню освіту; 0,40 – для осіб з середньою освітою; 0,60 – для осіб з середньотехнічною і незакінченою вищою освітою; 0,75 – для осіб з вищою освітою, але

Продовження табл. 3.б.

1	2	3
<p>1. Коефіцієнт професійної перспективності працівників :</p> $K_{пп} = K_{осв} \times K_{досв} \cdot X (1 + C/4 + B/18)$		не за спеціальністю; 1,00 – для осіб з вищою освітою за спеціальністю; 1,1 – для осіб, що мають вчене звання або науковий ступінь не за спеціальністю; 1,2 – для осіб, що мають вчене звання або науковий ступінь за спеціальністю
	<p><math>K_{досв}</math> – коефіцієнт, що враховує стаж роботи за спеціальністю</p>	становить: 0,25 – для осіб, що мають стаж роботи 0-9 років; 0,50 – для осіб, що мають стаж роботи 9-13 років; 0,75 – для осіб, що мають стаж роботи 13-17 років; 1,00 – для осіб, що мають стаж роботи 17-21 років; 1,25 – для осіб, що мають стаж роботи 21-29 років; 1,50 – для осіб, що мають стаж роботи понад 29 років
	<p><math>C</math> – стаж роботи за спеціальністю</p>	згідно рекомендацій НДІ показник ділиться на 4, оскільки вплив стажу на результативність праці в чотири рази менше, в порівнянні з впливом освіти
	<p><math>B</math> – вік</p>	згідно рекомендацій НДІ показник ділиться на 18, оскільки вплив віку на результативність праці в 18 разів менше, ніж вплив освіти, при цьому верхня межа віку для чоловіків – 62 років, а для жінок – 60
<p>2. Гудвіл людського капіталу працівників:</p> $Г_{лк} = I_{пр} + I_{варт} + K_{пп}$	<p><math>I_{пр}</math> – індекс прибутку отриманого від людського капіталу, що відображає зміну за рік співвідношення прибутку підприємства і номінального фонду робочого часу працівників</p>	прибуток / фонд робочого часу працівників
	<p><math>I_{варт}</math> – індекс витрат на людський капітал, що відображає зміну за рік співвідношення загальних витрат підприємства на людський капітал і номінального фонду робочого часу працівників</p>	витрати на формування, використання і відтворення людського капіталу / фонд робочого часу працівників
<p>3. Вартість людського капіталу працівників</p> $Варт_{лк} = В_{вк-лк} \cdot X$	<p><math>K_{пп}</math> – коефіцієнт професійної перспективності працівників</p>	
	<p><math>Варт_{лк}</math> – вартість людського капіталу працівників, грн.</p>	
	<p><math>В_{вк-лк}</math> – витрати на використання людського капіталу працівників, грн.</p>	
	<p><math>Г_{лк}</math> – гудвіл людського капіталу працівників, що відображає їх реальну, ринкову, індивідуальну вартість</p>	
	<p><math>В_{ф-лк}</math> – витрати на формування людського капіталу працівників, грн.</p>	
	<p><math>В_{вт-лк}</math> – витрати на відтворення людського капіталу працівників, грн.</p>	

Результати дослідження показали, що на вартість людського капіталу працівників підприємства впливає високе значення індексу вартості людського капіталу, коефіцієнта професійної перспективності, значний обсяг витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу. При цьому низький рівень індексу прибутку людського капіталу на підприємстві обумовлений значним зниженням прибутку, може бути компенсований високим значеннями коефіцієнта професійної перспективності та індексу вартості людського капіталу.

Розрахована вартість людського капіталу працівників підприємства може бути використана при оцінці ринкової вартості підприємства з використанням методу віддачі на активи ROA (Return on Assets concept)<sup>6</sup>, який узгоджується з принципами бухгалтерського обліку. Різниця між ціною купівлі-продажу підприємства і вартістю його чистих активів відобразатиметься в балансі як гудвіл.

Інформація про витрати на персонал, відображена в податковій (ДФ “Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку”), статистичній (“Звіт про використання робочого часу”, “Звіт з праці”) та фінансовій звітності, що містять показники, які частково характеризують витрати підприємства на людські ресурси, а отже частково задовольняють інформаційні потреби користувачів такої звітності щодо операцій, пов’язаних з формуванням, використанням та відтворенням людського капіталу. Тому отримання працівниками з такої звітності даних про обсяг витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу в частині конкретного виду витрат чи категорій персоналу є практично неможливим, що впливатиме на їх бажання до подальшої співпраці з даним підприємством.

Розроблена форма Внутрішньобухгалтерського звіту про обсяг витрат на формування, використання і відтворення та вартість людського капіталу підприємства (зразок 1) містить систему індикаторів витрачання

---

<sup>6</sup> Це відношення середнього доходу підприємства до вирахування податків до його матеріальних активів за певний період (3-5 років). ROA підприємства порівнюється з аналогічним показником для галузі в цілому для розрахунку різниці. Якщо ця різниця дорівнює нулю або негативна, вартість інтелектуального капіталу дорівнює нулю, а якщо позитивна – то підприємство має значний обсяг інтелектуального капіталу, в порівнянні з аналогічними підприємствами по галузі. Щоб визначити середній додатковий прибуток від інтелектуального капіталу, отримана різниця перемножується на матеріальні активи підприємства. Відношення середнього додаткового прибутку від інтелектуального капіталу до середньої вартості капіталу підприємства є оцінкою вартості її інтелектуального капіталу.

коштів підприємства в розрізі складових людського капіталу, а також джерел фінансування таких витрат, суб'єктів надання послуг, форм виплат тощо. Використання розробленої форми внутрішньої звітності в практичній діяльності сприяє підвищенню мотивації, продуктивності праці, знижує плинність кадрів за рахунок лояльного ставлення до працівників, дозволяє приймати обґрунтовані рішення щодо витрачання коштів на працівників, свідчить про рівень соціальної відповідальності бізнесу та позитивну репутацію підприємства.

На підставі показників запропонованого внутрішньобухгалтерського звіту можна визначити питому вагу коштів, виділених підприємством на виплату не лише заробітної плати, але й премій та інших заохочувальних і компенсаційних виплат; відсоток працівників, які пройшли підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації в загальній чисельності працівників та відсоток розміру коштів, у витратах на персонал, відсоток працівників, які одержали путівки в будинки відпочинку, санаторії, відсоток коштів, виділених на медичне обслуговування та ін.

Для великих підприємств, які оприлюднюють фінансову звітність, пропонується показники такого внутрішнього звіту інтегрувати у звітність в сфері стійкого розвитку (в частині соціальної складової).

Таким чином, організація системи бухгалтерського обліку, з урахуванням операцій щодо формування, використання та відтворення людського капіталу підприємства, дозволить планувати та контролювати обсяги таких витрат щодо фінансових можливостей підприємства, положень колективного договору, їх відповідності вимогам законодавства, що забезпечить облікову основу їх ефективного використання та підвищить ефективність функціонування системи управління людським капіталом. Запропонована методика бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з людським капіталом дозволить систематизувати інформацію для розрахунку його розмірів у наступних періодах.

**Внутрішній звіт про обсяг витрат на формування, використання і відтворення та вартість людського капіталу підприємства**

за \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

**Частина 1. Обсяг витрат на формування, використання і відтворення людського капіталу підприємства**

№ з/п	Категорії працівників (структурні підрозділи)	3	4	5	6	7
1	2	3	4	5	6	7
<b>1. Витрати на формування людського капіталу</b>						
1.1	<i>Витрати на профорієнтацію у ВНЗ, коледжах, ПТУ</i>					
1.1.1	прогнозування і планування чисельності і якісного складу працівників					
1.1.2	профорієнтація в навчальних закладах					
1.1.3	розробка методів профвідбору і цільового набору персоналу					
1.1.4	інші витрати					
1.2	<i>Витрати на пошук, відбір і найм персоналу:</i>					
1.2.1	на пошук персоналу					
1.2.2	на відбір та найм персоналу					
1.2.3	інші витрати					
1.3	<i>Витрати на персонал в період адаптації</i>					
1.3.1	на оплату праці найнятого працівника в період випробувального терміну					
	а) навчання у ВНЗ					
	б) підвищення кваліфікації					
	в) навчання другій (суміжній) професії					
	г) інші витрати					
<b>2. Витрати на використання людського капіталу</b>						
1.4	<i>Витрати на персонал в період навчання, підвищення кваліфікації відповідно до стратегії підприємства</i>					
1.4.1	основна заробітна плата					
1.4.2	додаткова заробітна плата					
1.4.3	інші заохочувальні та компенсаційні виплати					
1.4.4	оплата праці за невідпрацьований час					

Бухгалтерський облік в системі управління людським капіталом

1	2	3	4	5	6	7
1.4.5	на заходи з охорони праці					
1.4.6	інші виплати працівникам					
1.4.7	витрати соціальної діяльності підприємства					
1.4.8	Інші витрати (з деталізацією)					
<b>1.5.</b>	<b>Витрати на персонал в період досягнення професіоналізму</b>					
1.5.1	основна заробітна плата					
1.5.2	додаткова заробітна плата					
1.5.3	інші заохочувальні та компенсаційні виплати					
1.5.4	оплата праці за невідпрацьований час					
1.5.5	на заходи з охорони праці					
1.5.6	інші виплати працівникам					
1.5.7	витрати соціальної діяльності підприємства					
1.5.8	Інші витрати (з деталізацією)					
<b>3. Витрати на відтворення людського капіталу</b>						
<b>3.1</b>	<b>Витрати на підтримку дієздатності працівників</b>					
3.1.1	оплата праці за невідпрацьований час (лікування, оздоровлення, обстеження)					
3.1.2	заохочувальні та компенсаційні виплати (відпочинок, лікування, безкоштовно надане житло, оплата харчування та ін.)					
3.1.3	витрати на заходи з охорони праці (лікувально-профілактичне харчування та ін.)					
3.1.4	Інші витрати (з деталізацією)					
<b>3.2</b>	<b>Витрати на культурно-побутове обслуговування</b>					
3.2.1	Заохочувальні та компенсаційні виплати (виплати індивідуального характеру)					
3.2.2	Інші витрати (з деталізацією)					
<b>3.3</b>	<b>Витрати на персонал в період капіталізації знань унаслідок підвищення кваліфікації</b>					
3.3.1	Витрати на удосконалення мотивації і стимулювання праці					
3.3.2	Одноразові винагороди					
3.3.3	Заохочувальні та компенсаційні виплати (недержавне пенсійне страхування, компенсація вартості проїзду)					
3.3.4	Інші виплати працівникам (позики працівникам)					
3.3.5	Витрати соціальної діяльності підприємства					

**Частина 2. Вартість людського капіталу підприємства**

Категорії працівників (структурні підрозділи)	Кількість, чол.	Освітній рівень, чол.	Середній стаж роботи, років	Прибуток, тис. грн.	Загальні витрати на людський капітал (тис. грн.), зокрема на його			Еквівалент повного робочого часу, год.	Індекс прибутку отриманого від людського капіталу	Індекс витрат на людський капітал	Коефіцієнт професійної перспективності	Гудвіл людського капіталу	Вартість людського капіталу, тис. грн..
					формування	використання	відтворення						
<b>Вцілому по підприємству</b>													





### **3.2.4. Розвиток звітної інформаційного забезпечення системи управління людським капіталом підприємства**

*Пов'язана з необхідністю підвищення інформативності даних через розвиток звітної інформаційного забезпечення управління людським капіталом господарюючого суб'єкта для забезпечення ефективності подальшого реформування бухгалтерської звітності з урахуванням вимог користувачів інформації.*

Ключовим елементом, необхідним для побудови, підтримки і постійного розвитку взаємодії із зацікавленими сторонами, інструментом інформування про економічні, екологічні і соціальні можливості підприємства виступає нефінансова звітність<sup>7</sup>. Така звітність істотно розширює можливості, які надаються традиційною фінансовою звітністю, і формує повнішу картину довгострокових перспектив.

Підприємства освоюють нефінансову звітність як один з аналітичних інструментів, що зумовлено зв'язком між їх діяльністю і вартістю акцій, між результативністю і ключовими факторами, що визначають їх цінність, такими як репутація, імідж бренду і людський капітал.

Компанією "Readers' Choice Award" була презентована ініціатива "Кращий звіт із КСВ на думку читачів", для підвищення зацікавленості користувачів та достовірності показників нефінансових звітів вітчизняних підприємств (за період 2008-2010 рр.). Результати цієї ініціативи свідчать про наступне:

- 86 % визнали тему "нефінансові звіти" актуальною для України;
- 55 % учасників були ознайомлені із нефінансовими звітами декількох компаній;
- 73 % підтримали ініціативу "Readers' Choice Award";
- 70 % учасників визнали своєчасність підготовки інтегрованого звіту компаніями України.

Статистика публікації звітності вітчизняними підприємствами відповідно до положень Глобального договору ООН (ГД ООН) відповідає статистиці по країнах, які є основними торговими партнерами України (табл. 3.7).

---

<sup>7</sup> Нефінансова звітність – процес підготовки й подання зацікавленим сторонам і суспільству інформації, що розкривається добровільно й відображає соціальні та екологічні наслідки прийнятих підприємством економічних рішень.

**Таблиця 3.7.** Опубліковані звіти згідно положень ГД ООН<sup>8</sup>

	Україна	Китай	Німеччина	Польща	Росія	Туреччина
Загальна кількість підприємств, зареєстрованих в мережі ГД ООН	145	100	182	83	47	200
Комерційні компанії, %	60	80	76	80	50	70
Місцеві неурядові організації, %	20	5	8	6	1	14
Академічні асоціації та інші організації, %	20	15	16	14	49	16
Підприємства, що не публікують звітність, %	9	26	10	27	17	21

В Україні сформувалась група компаній лідерів нефінансового звітування, що визначають напрям його розвитку, виконуючи роль першопроходців. Нефінансова звітність в Україні значно відстає за своїм поширенням від інших країн і має значний потенціал для розвитку. Зведені дані про кількість нефінансових звітів в Україні наведено в табл. 3.8.

**Таблиця 3.8.** Аналіз нефінансових звітів компаній України за період 2005-2009 рр.<sup>9</sup>

Систематизовані дані	Роки				
	2005	2006	2007	2008	2009
Звіти про прогрес реалізації принципів Глобального Договору ООН	1	1	17	26	16
Звіти в сфері стійкого розвитку	–	–	4	4	1
Верифіковані нефінансові звіти	–	1	3	–	–
Нефінансові звіти, разом	1	2	24	30	17

В Україні лише 17% компаній зі 100 найбільших за обсягами чистого доходу в 2008 р. готують та публікують нефінансові звіти. Для порівняння – із 250 найбільших компаній у розвинених країнах такі звіти готують 80% компаній, із 2200 найбільших компаній у країнах, що розвиваються, – 45% компаній. Сукупна частка підприємств, що здійснюють соціальне звітування в Україні, складає 11,44 % ВВП (або 108,774 млрд. грн.) за сукупним доходом.

Експертне онлайн-опитування “Стан нефінансової звітності в Україні”<sup>10</sup> було проведено у квітні-травні 2010 р. серед менеджерів, відповідальних за підготовку нефінансових звітів в Україні. З 38 компаній,

<sup>8</sup> CRRA CRReportingAwards’10 Global Winners and Reporting Trends, 2010 [Електронний ресурс]// Режим доступу: <http://www.corporateregister.com/pdf/CRRA10.pdf>

<sup>9</sup> Нефінансова звітність: інструмент соціально відповідального бізнесу [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.globalcompact.org.ua/ua/rcenter/resources/33>

<sup>10</sup> Цілі розвитку тисячоліття. Україна 2010. Національна доповідь, Київ, 2010. – 108 с. – С. 44.

які звітували за нефінансові аспекти діяльності у 2005-2010 рр. в Україні, 15 взяли участь в опитуванні (40%).

Серед найбільших вигод, що приносить нефінансове звітування, керівництво українських компаній вважають наступні:

- допомагає визначити ефективність управління програмами економічного, соціального впливу та впливу компанії на навколишнє середовище;
- полегшує зусилля управлінців у донесенні стратегії СВБ працівникам підприємства;
- допомагає продемонструвати ринку свою зацікавленість проблемами довкілля, економічного та соціального розвитку;
- допомагає покращити репутацію компанії на ринку;
- виступає одним із інструментів структуризації діалогу між підприємством та групами впливу.

Отже, вітчизняні підприємства високо цінують не тільки репутаційні вигоди звітування, але й усвідомлюють важливість таких управлінських вигод, як покращення співпраці з групами впливу. Зокрема, менеджери відмітили про зворотний зв'язок з різними групами впливу (рис. 3.8).

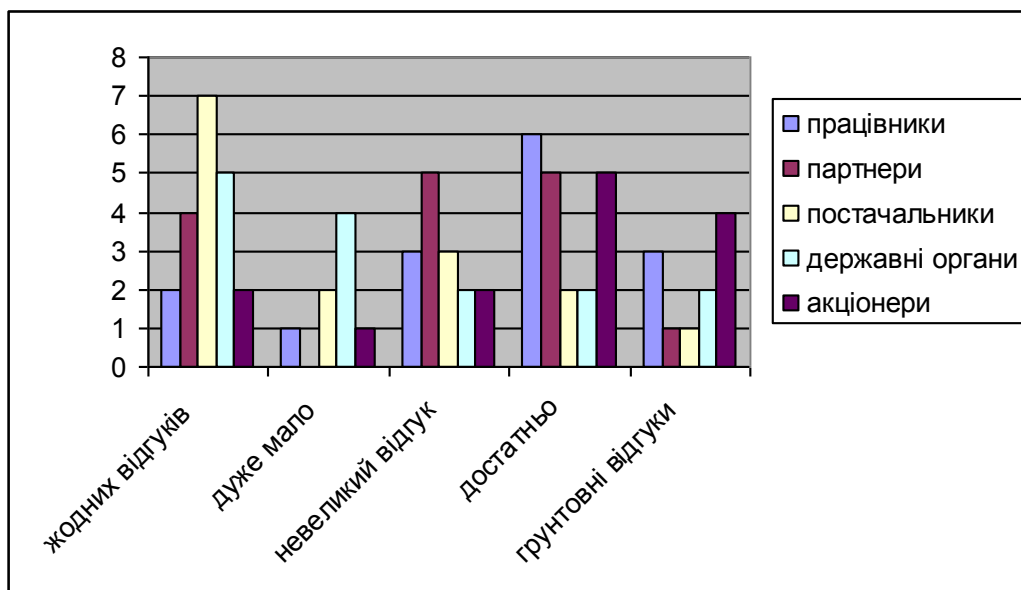


Рис. 3.8. Формальний та неформальний зворотній зв'язок від різних груп впливу<sup>11</sup>

Аналіз цих даних свідчить, що акціонери та працівники найефективніше використовують нефінансову звітність в Україні.

Результати опитування про плани розвитку нефінансової звітності свідчить про те, що переважна більшість планує розширити межі звітності

<sup>11</sup> Там же, с. 43-53

або збільшити обсяг наданої інформації, удосконалити канали і методи поширення звіту та активніше працювати з групами впливу для отримання більш ефективного зворотного зв'язку (рис. 3.9).

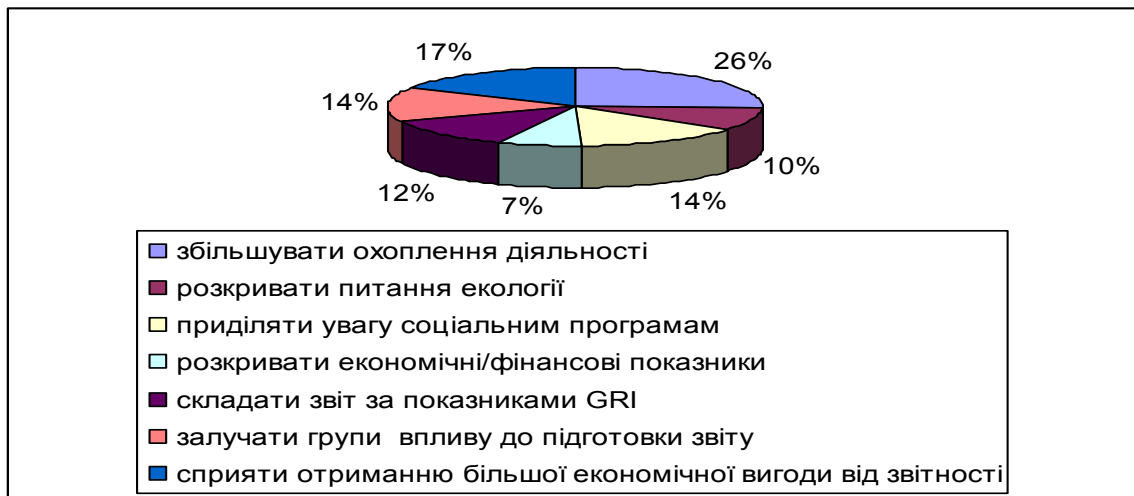


Рис. 3.9. Напрями розвитку нефінансової звітності компаній в Україні<sup>12</sup>

Кожне підприємство має власну мотивацію впровадження стратегії соціальної відповідальності бізнесу (СВБ), аналіз та чітке усвідомлення того, що допомагає правильно побудувати процес звітування та отримати від нього переваги. При цьому у нагоді може стати матриця умов доцільності СВБ (табл. 3.9), розроблена компанією “SustainAbility” на основі аналізу прикладів зарубіжних компаній.

Якщо доступ до капіталу є найважливішим економічним фактором, компанії доцільно сконцентрувати свою стратегію СВБ (та відповідно звітність) на питаннях покращення корпоративного управління (квадрат 15), інвестицій у людський капітал (квадрат 21), розробки проектів, спрямованих на мінімізацію використання природних ресурсів та зменшення викидів (квадрат 17) тощо.

Якщо для компанії стратегічно важливим є доступ до ринків (наприклад, уникнення тарифних обмежень) та зростання доходів (тиск на ціну продукції), важливими стають питання зменшення витрат завдяки покращенню використання сировини (квадрат 3), зростання соціального добробуту працівників (квадрат 7), інвестиції у людський капітал (квадрат 21) для впровадження складнішої продукції та послуг, зростання продуктивності праці тощо.

<sup>12</sup> Цілі розвитку тисячоліття. Україна 2010. Національна доповідь, Київ, 2010. – 108 с. – С. 49.

Таблиця 3.9. Матриця умов доцільності соціально відповідального бізнесу

		Фактори сталого розвитку						
		Корпоративне управління та активність		Екологічні фактори		Соціально-економічний розвиток		
		Корпоративне управління	Активність до груп впливу	Покращення екологічних процесів	Екологічні продукти та послуги	Економічний розвиток місцевості	Розвиток громади	Управління людським капіталом
Фактори успіху бізнесу	Зростання доходів, доступ до ринку	1	2	3	4	5	6	7
	Скорочення витрат, підвищення продуктивності	8	9	10	11	12	13	14
	Доступ до капіталу	15	16	17	18	19	20	21
	Управління ризиками, можливість функціонування	22	23	24	25	26	27	28
	Людський капітал	29	30	31	32	33	34	35
	Вартість торговельно і марки, репутація	36	37	38	39	40	41	42

Немає доказів умов доцільності   
  Деякі свідчення умов доцільності   
  Наявні докази умов доцільності

Підприємства, що здійснюють нефінансове звітування, при розкритті соціальної результативності, значну увагу приділяють формуванню інформації про розвиток людського капіталу, більшість з них подає опис або хоча б згадку про участь своїх працівників у різноманітних тренінгах і програмах підвищення кваліфікації; інформацію про різноманітні соціальні вигоди для працівників; у багатьох розроблена і прийнята об'єктивна система оцінки ефективності роботи та мотивації персоналу. Перевагами соціальної звітності визначені: 1) тісний зв'язок з вигодами від ведення бізнесу; 2) формування довіри до підприємств з боку різних груп впливу, зокрема, для її працівників така звітність є значним стимулом і доказом статусності роботи, роз'яснює соціальну вагу їх роботи;

3) сприяння формуванню іміджу відповідального роботодавця серед молодих спеціалістів.

Керівництво зі звітності в сфері стійкого розвитку<sup>13</sup> містить принципи, що визначають зміст звіту і забезпечують якість представленої інформації. У ньому також відображені стандартні елементи звітності, що складаються з показників результативності та інших характеристик та рекомендації з конкретних технічних питань звітності. Для кожного з показників результативності, включених в Керівництво, розроблені протоколи до цих показників, що містять визначення, рекомендації зі збору і узагальнення інформації, а також інші відомості, щоб допомогти укладачам звітів забезпечити одноманітну інтерпретацію показників результативності.

У звіті в сфері стійкого розвитку щодо оцінки соціальної результативності поки не досягнутий консенсус. Ряд питань соціального характеру, істотних для оцінки результативності, зокрема щодо обсягу коштів, виділених підприємством на виплату не лише заробітної плати, але й премій та інших заохочувальних і компенсаційних виплат; обсягу коштів на підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації, обсягу коштів на медичне обслуговування та ін., не мають кількісної оцінки, тому деякі показники базуються на використанні якісної оцінки діяльності підприємства, включаючи політики, процедури і підходи до менеджменту.

Формуючи список показників, ГІЗ<sup>14</sup> прагнула відобразити найбільш важливі питання для більшості зацікавлених сторін, проте Керівництво не охоплює всіх питань, що можуть представляти інтерес для всіх потенційно зацікавлених сторін. Тому постала проблема у систематизації інформації щодо людського капіталу для обґрунтування необхідності інформування користувачів звітності про людський капітал вітчизняних підприємств (табл. 3.10).

---

<sup>13</sup> Міжнародний стандарт ISO 26000 “Керівництво із соціальної відповідальності” розроблений з урахуванням стандартів в області екології (ISO 14000), безпеки праці (OHSAS 18000), а також соціальної відповідальності (SA 8000), що регламентує відповідальність працедавця по відношенню до свого персоналу

<sup>14</sup> ГІЗ – це незалежна організація, створена в 1997 р. для розробки нормативної бази звітності зі стійкого розвитку. Компанії застосовують ГІЗ добровільно для відображення результатів своєї господарської, природоохоронної і соціальної діяльності, дотримуючись ряду показників, які їм рекомендують використовувати. ГІЗ дозволяє підприємствам готувати звіти, вибравши рівні застосування системи звітності ГІЗ (А, В або С, з або без +) і визначивши пріоритетність тематичних розділів, які щонайкраще представляють компанію і передають інформацію про неї. ГІЗ працює в співпраці з Глобальним договором ООН (ГДООН) (підписаний у 2000 р.) – ініціативою ООН, яка регулює підготовку звітності про виконання основоположних принципів і підтримує ухвалення підприємствами у всьому світі стійкої і соціально відповідальної корпоративної політики, а також публікацію звітності про її реалізацію

**Таблиця 3.10.** Запропоновані зміни до звіту в сфері стійкого розвитку (в частині показників соціальної результативності)

№	Показники соціальної результативності	Запропоновані зміни та доповнення	
1	Зайнятість	LA1. Загальна чисельність робочої сили за типом зайнятості, договору про найм і регіоном	Деталізація персоналу (з поділом за категоріями) за рівнем освіти та стажем роботи через розрахунок коефіцієнту рівня освіти; коефіцієнту, що враховує стаж роботи за спеціальністю; коефіцієнту професійної перспективності працівників
		LA2. Загальна чисельність працівників і плінність кадрів за віковою групою, підрозділом і регіоном	Доповнити показником обсягу витрат на формування людського капіталу (з поділом за категоріями та видами витрат) з виділенням витрат на профорієнтацію у навчальних закладах
		LA3. Виплати і пільги, що надаються працівникам, які працюють на умовах повної зайнятості із розмежуванням по основній діяльності	Доповнити показником обсягу витрат на відтворення людського капіталу (з поділом за категоріями та видами витрат) з виділенням витрат на: підтримку дієздатності працівників; культурно-побутове обслуговування; період капіталізації знань унаслідок підвищення кваліфікації
2	Навчання і освіта	LA10. Середня кількість годин навчання на одного працівника на рік (за категоріями працівників)	Доповнити показником обсягу витрат на формування людського капіталу (з поділом за категоріями та видами витрат) з виділенням витрат на персонал в період адаптації
		LA11. Програми розвитку навичок і освіти впродовж життя, покликані підтримувати здібність співробітників до зайнятості, а також надати їм підтримку при завершенні кар'єри	Доповнити показником обсягу витрат на формування людського капіталу (з поділом за категоріями та видами витрат) з виділенням витрат на пошук, відбір, найм персоналу
		LA12. Частка співробітників, для яких проводиться періодична оцінка результативності й розвитку кар'єри	Доповнити показником гудвілу та вартості людського капіталу працівників підприємства

Запропоновані зміни до звіту в сфері стійкого розвитку (в частині показників соціальної результативності) забезпечують розкриття факторів зростання вартості підприємства для досягнення ефективнішого управління ними. Така інформація виступає інструментом для аналізу, планування та прогнозування наявного людського капіталу щодо його формування, використання та відтворення, демонстрації привабливості підприємства для акціонерів, інвесторів, а також для утримання найталановитіших працівників.

Головним напрямом розвитку парадигми управління людським капіталом на сучасному етапі є підвищення економічної обґрунтованості показників бухгалтерської звітності, посилення контрольних і аналітичних можливостей облікової інформації для задоволення потреб користувачів. Розвиток аперцепції користувачів звітності потребує застосування принципово нових підходів до визначення економіко-облікових показників і методики їх розрахунку, а підвищення істотності і важливості звітних показників розширюють інформаційні межі їх використання, перетворюючи звітність на серйозний фактор ухвалення аргументованих і ефективних управлінських рішень.

Не дивлячись на те, що області фінансової звітності і звітності в сфері стійкого розвитку пересікаються у все більшому ступені, залишається актуальною ключова проблема інтеграції цих видів звітності – яким чином перевести показники економічної, екологічної і соціальної результативності в одиниці вартості, що використовуються у фінансовій звітності.

В Україні лише 8,3 % компаній публікують окремий нефінансовий звіт, ще 13,2 % показують соціальні показники в регулярному фінансовому звіті. В той же час, більшість зарубіжних компаній готують нефінансові звіти: якщо в 1992 році таких звітів було понад 100, то в 2010 – понад 3 тисяч<sup>15</sup>.

Звітність в сфері стійкого розвитку потенційно здатна надати інформацію, що надзвичайно важлива для аналізу бізнесу, але відсутня у фінансових звітах: про ринки продукції, людський капітал та ін.

У багатьох випадках показники результативності, що використовуються в звітності в сфері стійкого розвитку, щоб бути корисними в процесі фінансового аналізу, потребують додаткових перетворень або приміщення в певний контекст. Тому існує потреба в нових методиках, що пов'язали б соціальну результативність з фінансовою.

Більшість показників щодо управління персоналом, якістю продукції, охорони праці, техніки безпеки і охорони навколишнього середовища, що розкриваються у нефінансовій звітності, відображаються у фінансовій та управлінській звітності. Підготовка такої звітності регламентована внутрішніми положеннями і інструкціями відповідних органів, але не стандартами з підготовки публічної нефінансової звітності.

Спостерігається прагнення багатьох долучитися до компаній, що надають звітність в сфері стійкого розвитку, звітність про корпоративну соціальну відповідальність, звітність з питань корпоративного управління і

---

<sup>15</sup> Для чого потрібен соціальний звіт? [Електронний ресурс] // Режим доступу: [http://obolon.ua/ukr/press/news/?news\\_id=329](http://obolon.ua/ukr/press/news/?news_id=329)



ін. Проте поява все більшої кількості звітів призводить до зниження їх цінності для кінцевих користувачів. Важлива інформація розмивається у великих обсягах даних, що розкриваються сучасними підприємствами. Виникає наступний парадокс: прагнення до досягнення більшої прозорості шляхом більшого розкриття призводить до появи великої кількості форм і зниження прозорості діяльності підприємства.

Одна з найважливіших причин для зв'язку показників результативності в сфері стійкості з фінансовими показниками полягає в тому, що це дозволить виражати інформацію в термінах і поняттях, сумісних з фінансовою звітністю.

Проте, більшість показників стійкого розвитку, як відмічалось, носять якісний характер і не допускають відображення в грошових одиницях. З урахуванням зростаючого тиску у напрямі посилення підпорядкованості підприємств, подальша конвергенція і зміцнення зв'язків між фінансовою звітністю і звітністю в сфері стійкого розвитку виглядає все більш імовірною.

Існують дві основні причини для впровадження зовнішньої інтегрованої звітності. Перша полягає в тому, що даний вид звітності є ключовим елементом ухвалення стратегії стійкого розвитку, завдяки розкриттю можливостей і ризиків, що необхідно для підтвердження стійкості розвитку суспільства. Друга причина полягає в тому, що інтегрована звітність дозволяє донести до зацікавлених сторін інформацію про посилення корпоративного розкриття і прозорості діяльності підприємства.

Глобальна ініціатива зі звітності<sup>16</sup> (ГІЗ) вважає, що фінансова звітність і звітність в сфері стійкого розвитку виконують схожі важливі функції, що здатні взаємно збагатити одна одну. ГІЗ виступає за координацію обох процесів звітності і вважає, що з часом оцінка фінансової результативності виграватиме від оцінки економічної, екологічної і соціальної результативності та рекомендує публікувати об'єднаний звіт щодо економічних, соціальних і екологічних складових діяльності підприємства із іншими зовнішніми звітами, такими, як річні і квартальні фінансові звіти.

Інтегрована звітність була лейтмотивом конференції ГІЗ, що відбулася в травні 2010 р. в Амстердамі. В серпні того ж року ГІЗ в межах проекту "Звітність для стійкого розвитку" оголосила про створення Міжнародного комітету з інтегрованої звітності, основними завданнями якого є: 1) розробка

---

<sup>16</sup> ГІЗ – це незалежна організація, створена в 1997 р. для розробки нормативної бази звітності зі стійкого розвитку. ГІЗ працює в співпраці з Глобальним договором ООН (ГДООН) (підписаний у 2000 р.) – ініціативою ООН, яка регулює підготовку звітності про виконання основоположних принципів і підтримує ухвалення підприємствами у всьому світі стійкої і соціально відповідальної корпоративної політики, а також публікацію звітності про її реалізацію.

прийнятних для всієї світової спільноти меж інтегрованої звітності, які дозволять об'єднати інформацію про економічну, екологічну і соціальну діяльність компаній в короткій, послідовній і адекватній формі; 2) створення умов для ефективнішого управління ризиками, стратегічного управління бізнесом, брендом і репутацією.

В листопаді 2010 року в Малайзії відбувся Всесвітній конгрес бухгалтерів і аудиторів, на якому було проаналізовано стан бухгалтерського обліку і аудиту в світі, а також сформульовані напрями їх розвитку. Учасники конгресу дійшли висновку, що потрібно кардинально переглянути відношення, що склалося до фінансової звітності, здійснивши перехід до інтегрованої звітності. Суть даного переходу полягає в розширенні спектру інформації, що включається в звітність. Вона повинна не тільки містити показники, що характеризують фінансовий стан і фінансові результати діяльності підприємства, але і бути спрямована на аналіз і оцінку показників ефективності використання *людських ресурсів*, інформування користувачів звітності про рівень соціальної відповідальності її власників і керівників.

Обговорюючи склад показників інтегрованої звітності, учасники конгресу відзначили, що в частині оцінки ефективності використання *людських ресурсів* на перше місце висуваються питання щодо їх обліку. Такі дані повинні розкривати інформацію про робочий час, показники демографічного складу персоналу, рівень освіти і кваліфікації працівників, показниках їх соціальної захищеності і ін.

Дискусію, що розвернулася на конгресі, викликало питання про визначення оптимального обсягу і рівня (ступеня) уніфікації інформації, що міститься в інтегрованій звітності. На конгресі дійшли висновку, що необхідно відновити диференційний підхід як до змісту, так і до обсягу звітності підприємств, що відносяться до різних секторів економіки. Не менш важливим є завдання щодо переорієнтації часу на підготовку інтегрованої звітності. Доцільно істотно збільшити питому вагу часу на підготовку показників, істотних для внутрішніх користувачів, і зменшити частку часу, зайнятого для формування показників, призначених для зовнішніх користувачів.

В ході обговорення питань переходу на інтегровану звітність учасники конгресу відзначили певні проблеми, пов'язані з її впровадженням, зокрема: відсутність розроблених загальних принципів і вимог до інтегрованої звітності; відсутність критеріїв достатності обсягу інформації, що включатиметься в інтегровану звітність; недостатня опрацьованість механізму конвергенції принципів і завдань, іманентно властивих бухгалтерському обліку, із завданнями і принципами

корпоративного управління; невизначеність рівня вартості заходів щодо переходу на інтегровану звітність.

Перехід від фінансової до інтегрованої звітності змінить модель формування останньої. Вона буде похідною від інформації, що формується для внутрішніх користувачів, зміст якої дозволить забезпечити і потреби зовнішніх користувачів. При розробці змісту інтегрованої звітності буде посилений аналітичний аспект, що забезпечуватиме не тільки оцінку поточного стану діяльності підприємства, але і можливість прогнозування роботи підприємства в майбутньому.

Отже, нагальною є проблема створення такої системи бухгалтерського обліку, за якої всі зацікавлені сторони одержать можливість регулярно бути поінформованими про окремі аспекти діяльності підприємства. Відкритою залишається проблема форми і змісту звітності підприємства, а також можливість її сприйняття та інтерпретації користувачами інформації. Тому перегляду потребують і підходи до складання інтегрованої звітності в частині забезпечення її повноти та достовірності, а також достатності інформації, що міститься у звітних формах, для прийняття рішень.

Для ухвалення зацікавленими особами адекватних рішень щодо витрачання коштів на людський капітал і оцінки потенційних економічних вигод значення має інформація про його формування, використання та відтворення. Проте існуюча в даний час система показників фінансової звітності не дозволяє одержати інформацію про людський капітал підприємства в обсязі і вигляді, необхідному для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень.

Тільки з урахуванням даних щодо обліку витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу підприємства можна ухвалювати управлінські рішення про витрачання коштів в розвиток людського капіталу.

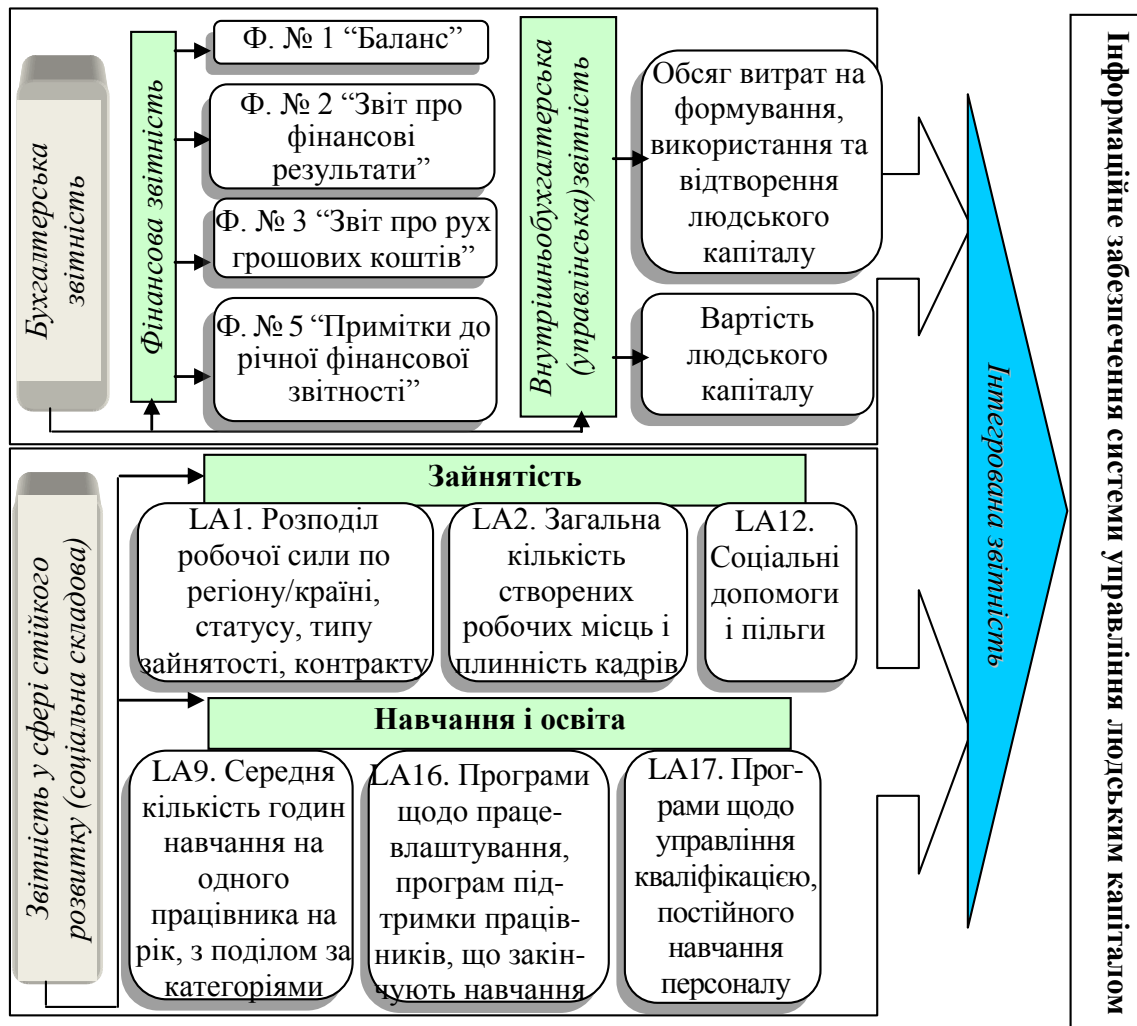
Інформація про людський капітал, відображена у інтегрованому звіті може бути виражена докладними кількісними даними та доповнена якісними описами. Характеристики, що визначають точність інформації, залежать від її характеру і користувачів. Наприклад, точність якісної інформації в значній мірі залежить від ясності викладу, наявності необхідних подробиць і об'єктивності уявлення у вибраних межах звіту. Точність кількісної інформації може залежати від конкретних методів, використаних для збору, узагальнення і аналізу даних. Конкретний поріг, що визначає необхідний ступінь точності, частково залежить і від передбачуваного напряму використання інформації про людський капітал.

Практична користь від інформації про людський капітал, відображеної в інтегрованому звіті тісно пов'язана з тим, чи дозволяють терміни її розкриття зацікавленим сторонам ефективно інтегрувати її в процес ухвалення рішень. Своєчасність складання відноситься як до регулярності звітності, також як і до періоду між випуском звіту і реальними подіями, описаними в ньому. Хоча оптимальним з погляду деяких цілей є постійний потік інформації про людський капітал, підприємство повинне зобов'язатись періодично надавати консолідовану інформацію про свої соціальні результати діяльності (зокрема, про людський капітал) в певний момент часу. Єдиний підхід в періодичності розкриття інформації і тривалості періодів інтегрованої звітності також необхідний для того, щоб забезпечити зіставність інформації про людський капітал в часі, а також доступність звіту для зацікавлених сторін.

Бухгалтерська звітність на підприємствах різних організаційно-правових форм всіх сфер і галузей розвивається у напрямі її інтеграції зі звітністю у сфері стійкого розвитку з урахуванням соціально-економічного розвитку суспільства. Вітчизняні підприємства вже працюють у напрямі повної інтеграції, публікуючи єдиний річний звіт, присвячений всім складовим результативності, – традиційною фінансовою та соціальною звітністю. Фінансова звітність і звітність у сфері стійкого розвитку виконують інформаційну функцію, тому здатні взаємно збагатити одна одну. Сучасна фінансова звітність – це комплекс інформації, що розкриває підсумки діяльності підприємства за спектром напрямів, який може бути доповнений показниками людського капіталу у відповідь на запит користувачів інформації в зв'язку з поширенням парадигми управління людським капіталом.

Методологія сучасного бухгалтерського обліку комплексно не дозволяє відобразити витрати на формування, використання та відтворення людського капіталу. Обґрунтовані теоретико-організаційні положення конвергенції бухгалтерської (фінансової та управлінської) звітності та звітності у сфері стійкого розвитку, розроблено порядок формування інтегрованої звітності, що задовольняє потреби користувачів інформації про людський капітал підприємства.

Інформаційне забезпечення управління людським капіталом при формуванні інтегрованої звітності (рис. 3.10), будується на принципах реалізації положень міжнародних стандартів корпоративної соціальної відповідальності.



LA – позначення рядку звітності

**Рис. 3.10.** Інформаційне забезпечення системи управління людським капіталом через формування інтегрованої звітності

В основу управління людським капіталом покладено дані фінансової, внутрішньої бухгалтерської (управлінської) звітності та звітності у сфері стійкого розвитку (в частині показників соціальної результативності) підприємства, що передбачає:

1. Формування моделі оцінки стійкого розвитку на основі соціальної відповідальності, що містить три складові: економічну, екологічну та соціальну, при цьому вага кожної складової стійкого розвитку повинна бути визначена з урахуванням оцінки її потенціалів.

2. Прогнозування розвитку підприємства в умовах реалізації соціально-відповідального ведення бізнесу. Акумуляція, збір і аналіз інформації про людський капітал на рівні бухгалтерського обліку дають можливість прогнозувати різні шляхи досягнення ефекту стійкого розвитку підприємства

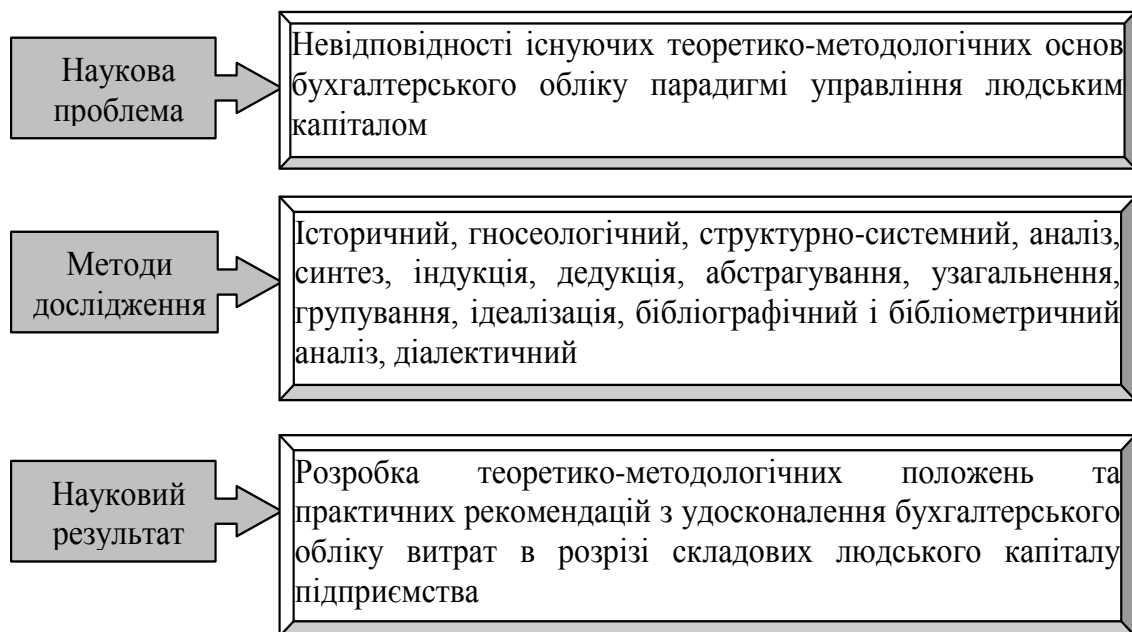
залежно від можливих змін ситуації і вибору дій.

3. Організація процесу формування інтегрованого звіту та визначення параметрів розкриття інформації про людський капітал підприємства з урахуванням завдань соціальної політики підприємства. Слід координувати кількість показників з матрицею умов доцільності соціально відповідального бізнесу відповідного періоду.

Інтегрований звіт є інформаційним відображенням діяльності компанії у сфері корпоративної відповідальності та стійкого розвитку за допомогою систематичної внутрішньої і зовнішньої бухгалтерської звітності.

Розкриття інформації про витрати в розрізі складових людського капіталу в інтегрованій звітності сприятиме впровадженню управління людським капіталом суб'єкта господарювання, що в сукупності дозволить забезпечити повноту та достовірність бухгалтерських даних для прийняття управлінських рішень.

Як узагальнення вищевикладеного, основний науковий результат проведеного дослідження розкрито на рис. 3.11.



**Рис. 3.11.** Основний науковий результат

Отже, наукова новизна одержаних результатів полягає в розробці теоретико-методологічних положень та практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку в розрізі складових людського капіталу підприємства, що вирішує наукову проблему невідповідності існуючих теоретико-методологічних основ бухгалтерського обліку парадигмі управління людським капіталом.