

Секція № 1. Актуальні питання теорії і практики
бухгалтерського обліку і звітності в Україні
УДК 657.41:330.142.21

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ ЯК ЗАСІБ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА

Т.В. ДАВИДЮК

Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир

Постановка завдання. Останніми роками у світі зростає наукомістка та витрати на розробку продукції. Розвиток світової економіки свідчить, що найбільш прибутковими є підприємства і галузі в цілому, орієнтовані на виробництво комп'ютерів, лікарських засобів і медичного обладнання, засобів зв'язку і систем комунікацій. Цей комерційний успіх заснований більше на знаннях, нових технічних рішеннях, ніж на виробничих можливостях.

Низька конкурентоспроможність вітчизняних підприємств свідчить про необхідність аналізу їх соціально-виробничих відносин. Потреба зміни принципів та методів прийняття управлінських рішень на рівні кожного господарюючого суб'єкта в умовах сучасної економіки є очевидною. Такий підхід до питання визначає необхідність аналізу сутності та можливості використання в Україні основних положень теорії людського капіталу.

Визначальним фактором успіху будь-якого бізнесу є якість управління людським капіталом в компанії. Управління людським капіталом забезпечує ефективне використання досвіду і знань працівників підприємства, допомагає їм повністю реалізувати свій потенціал.

“Людину потрібно розглядати не просто як інструмент для виконання певної роботи, – відмічав Е. Брукінг, – а як самодостатню систему, що змінюється, здатну з часом освоювати різноманітні види робіт” [2, с. 33-34].

Вимірюючи вплив працівників на фінансові показники підприємство може обирати, управляти, оцінювати і розвивати можливості своїх працівників з метою перетворення їх людських якостей у вагомий фінансовий результат підприємства. Однак з цією метою необхідно визначити способи оцінки людського капіталу.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вагомий внесок в дослідження людського капіталу як складової ринкової вартості та засіб управління діяльністю підприємства зробили відомі зарубіжні та вітчизняні науковці: Д. Андріссен [1], Е. Брукінг [2], А.Л. Гапоненко [4], С.І. Грішаєв [3], В.А. Каменецький [5], Т.М. Мехедова [6], Т.М. Орлова [4], М.С. Пушкар [8, 9], О.Є. Соловійова [10], В.А. Супрун [11], Р. Тіссен [1], Ж. Фіценс [12], Г.П. Чуйко [13] та ін.

Метою дослідження є визначення ролі людського капіталу в діяльності підприємства, а також причин неспроможності оцінки та відображення людського капіталу в системі традиційного бухгалтерського обліку і

обґрунтування необхідності розширення його меж.

Викладення основного матеріалу дослідження. Розвиток людського капіталу сприяє не лише виникненню інновацій, але й їх матеріалізації і тиражуванню у виробництві. Під впливом змін, пов'язаних із становленням інноваційного виробництва, трансформується внутрішня структура людського капіталу, у якій підсилюється значення його інтелектуальної складової.

Інтелектуальний потенціал виявляється не тільки в галузях, пов'язаних з високими технологіями. Інтелектоємкість управлінських рішень і творчої активності людини зростає у всіх сферах його діяльності. Майновий капітал, створений людиною за декілька тисячоліть своєї історії, є результатом використання людського капіталу. Завдяки інтелекту людини підвищується і роль майнового капіталу як пасивної складової діяльності підприємства. Людина, не маючи спеціальних знарядь і засобів виробництва, володіє досконалыми знаряддями у вигляді знань, досвіду, навиків, які дозволяють їй виконувати різні операції.

Для отримання прибутку підприємства створюють рецепти рішень, що ґрунтуються на знаннях, які на короткий термін часу заморожують знання, втілені у продукцію. Підприємство повинно стати лідером в цій галузі знання, а знання повинно об'єднати колективне знання всього персоналу. Продукт є результатом втілення знання в наукові розробки, технологію і організацію виробництва [9, с. 38].

Здатність перетворити людський капітал працівників на джерело доходу стала найважливішою умовою успіху підприємства.

З набуттям досвіду і перетворення на кваліфікованих фахівців працівники примножують свої знання і стають ціннішими. Проте знання, закумуляовані в голові окремої людини, належать цій людині, а не компанії. Тому важливим є розпізнання, в чому полягають навик, знання і уміння окремої людини. Лише в цьому випадку стають очевидними причини і ступінь цінності конкретного працівника, а також яку роль, в компанії йому відводиться [2, с. 34-35].

Найбільш ефективною є інтелектуальна діяльність, проте вона не враховується і не винагороджується. Недооцінка значення людського інтелекту призводить до зниження ефективності виробництва у порівнянні з тією, яку можна було отримати, якби інтелектуальні здібності отримали належну оцінку.

Через складність обліку людського капіталу – нового фактора виробництва економіка передові країни зіткнулася з потребою створення відповідних підходів і методик до його вартісної оцінки.

Значна частина проблеми пов'язана з тим, що система бухгалтерського обліку започаткована в індустріальній економіці, в умовах якої матеріальні активи дають уявлення про ефективність минулої роботи компанії і її перспективи.

В традиційній фінансовій звітності практично не відображаються активи, які мають ключове значення, для досягнення успіху компанією. Нинішні фінансові показники не дають реального уявлення про найважливіші фактори успіху, а баланс надає мало інформації про перспективи розвитку компанії.

Тому виникає необхідність у проведенні реформи традиційної системи бухгалтерського обліку.

Венчурний капіталіст і бізнес-аналітик Уільям Давідоу відмічає: “Назріла необхідність вийти на новий рівень бухгалтерського обліку, при якому кількісний рух компанії вимірюватиметься її положенням на ринку, лояльністю покупців, якістю і ін. Не оцінюючи цих динамічних аспектів роботи компанії, ми встановлюємо її вартість неправильно, неначебто робили помилки при складанні” [1, с. 23].

Проте, методи оцінки повинні концентрувати увагу не на матеріальних, а на нематеріальних активах, не на минулому, а на майбутньому і перейти від адитивних оцінок до комбінаторних.

Потреба в корінному перетворенні системи бухгалтерського обліку посилюється сьогодні процесом глобалізації, появою нових технологій, а також поширенням ідей про те, що діяльність професійних груп, корпорацій і інших компаній повинна стати прозорішою.

Оцінка людського капіталу і його вплив на економічне зростання повинна здійснюватись з позиції ефективності капіталоутворення.

Вартісна оцінка людського капіталу потрібна, однак необхідно усвідомлювати важливість зв'язку між людським капіталом і фінансовими результатами підприємства, який в сучасних умовах традиційними бухгалтерськими методами визначити не можливо.

Проблеми виникають з урахуванням інвестицій в людський капітал і вимірюванням одержуваних результатів. Витрати на навчання персоналу і підвищення його кваліфікації за правилами фінансового обліку відносять до витрат, проте їх краще відносити до інвестицій. Щоб оцінити результати таких інвестицій фірми розробляють складні системи обліку, побудовані на якісних показниках. Перехід від якісних показників до вартісних є досить проблематичним.

Зазначений зв'язок можна виразити в конкретних показниках або цифрах, які відображають цінність людського капіталу. Намагаючись вартісно визначити людський капітал, підприємства можуть встановити внесок в роботу компанії кожного із її співробітників.

“З метою порівняльної оцінки людського капіталу окремих суб'єктів інституціональної економіки: визначених підприємств однієї сфери, окремих галузей економіки чи окремих індивіди, – відмічає Л.І. Михайлова, – можна застосовувати їх заробітну плану в якості вимірника вартості людського капіталу, яка повинна забезпечувати відтворення його здатності продавати робочу силу” [7, с. 76].

Фіценс Ж. відмічає про розрахунок левериджу людського знання, тобто відношення вартості людського капіталу компанії до її власних засобів, винагороджуючи зростанням ринкової вартості за сервіс і технології ті компанії, які перевищують свою балансову вартість [12].

Окремі зарубіжні компанії намагаються розробити додаткові системи оцінки і бухгалтерського обліку людського капіталу, які б надавали інформацію для ухвалення рішень з внутрішньофірмових питань, забезпечували

оперативний контроль і зворотний зв'язок та складання звітів для зовнішніх користувачів. Компанії віддають перевагу створенню спеціальних програм аналізу використання людського капіталу для ухвалення рішень, не змінюючи при цьому систему бухгалтерського обліку.

Однією з перших власний метод оцінки персоналу та витрат, вкладених у нього, розробила зарубіжна компанія "Skandia". Це була матриця, що отримала назву "Skandia Navigator" – інструмент, що дозволив виявити і збільшити інтелектуальний та людський капітал. За допомогою "Navigator" компанія "Skandia" представила свою мету у вигляді більш конкретних факторів та виміряла ці фактори на рівні окремих співробітників, групи, напрямів діяльності і на корпоративному рівні.

На рівні окремих співробітників компанія використовувала "Navigator" для аналізу продуктивності і зростання кваліфікації кожного із співробітників. Співробітники оцінювались по важливих для успіху компанії факторах, пов'язаних із стратегічними напрямами і цінностями компанії.

Безперечним лідером оцінки людського капіталу є "Skandia", проте інші компанії також створюють програми, що зосереджуються на одному або двох конкретних аспектах оцінки людського капіталу. Одним з таких підприємств, що вивчає людський капітал, стала американська компанія "Georgia Merit System". Старший консультант з кадрових питань Ч. Брукс використовує процес дослідження компетентності, що отримав назву "Strategic Assessment Research", для того, щоб виявити цінність сукупного людського капіталу співробітників всього штату. Цей процес включає вимірювання продуктивності кожного співробітника, щоб виявити кращих, потім проводиться серія інтерв'ю з кожним із співробітників і визначається, як працюють найкращі фахівці.

Досвід діяльності підприємств, які володіють методики з вимірювання людського капіталу, свідчить про можливість визначення у грошовому вимірнику його обсягу як різницю між ринковою вартістю та власним капіталом, тобто різницею між вартістю фірми, зафіксованою у традиційному балансі та її вартістю на основі знань.

Отже, ключовим у підтримці прибутковості компанії є людський капітал.

Якщо вартість компаній попередніх технологічних епох могла бути оцінена з погляду матеріальних активів, таких як машини, акції, запаси, то вартість фірм Четвертої епохи визначатиметься "інтелектуальною складовою": здатністю створювати, поширювати і застосовувати знання, досвід, кваліфікацію тощо.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В ході визначення перспективи представлення бухгалтерського обліку людського капіталу як засобу управління діяльністю компанії нами було зроблено наступні висновки:

1. За умов жорсткої конкуренції компанії не завжди мають достатньо коштів для їх інвестування в довготривалий розвиток працівників, проте їх успіх залежить від навчених і досвідчених працівників. Це обумовлення успіху фірми від уміння і якості працівників впливає на укрупнення інтересу в сфері людського капіталу.

2. В традиційній системі бухгалтерського обліку спостерігається

ігнорування нових видів діяльності, професій та факторів виробництва (зокрема людського капіталу), що зумовлює необхідність перегляду та розширення меж обліково-аналітичної системи в сучасній економіці, побудованій на знаннях.

3. Людський капітал працівників підприємства не знаходить відображення в бухгалтерському обліку (спостерігається тенденція до відображення в обліку окремих його складових: витрат на навчання, оздоровлення, перепідготовку персоналу тощо), що зумовлено складністю вартісної оцінки його складових та відсутністю чітких методів встановлення прав власності між власниками людського і майнового капіталу. Такий стан обліково-аналітичної системи свідчить про необхідність відповідних коригувань задля збору й обробки обсягу інформації, який буде задовольняти інтереси управлінців різних ієрархічних рівнів щодо даних про невідчутні об'єкти, одним з яких є людський капітал.

Перспективним напрямом дослідження є розробка методологічних та організаційних засад вартісної оцінки відображення в обліково-аналітичній системі підприємства.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Андриссен Д. Невесомое богатство. Определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов / Андриссен Д., Тиссен Р. Пер. с англ. – М.: ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2004. – 304 с.

2. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал / Пер.с англ. Под ред. Л.Н. Ковалик. – СПб: Питер, 2001. – 288 с.

3. Гришаев С.П. Интеллектуальная собственность: Учебное пособие. – М.: Юристъ, 2003. – 238 с.

4. Интеллектуальный капитал – стратегический потенциал организации: Учебное пособие. Под ред. д.э.н., проф. А.Л. Гапоненко, д.э.н. Т.М. Орловой – М.: Издательский Дом “Социальные отношения”, 2003. – 184 с.

5. Каменецкий В.А. Капитал (от простого к сложному) / В.А. Каменецкий, В.П. Патрикеев. – М.: ЗАО “Издательство “Экономика”, 2006. – 583 с

6. Мехедова Т.М. Людський капітал: концепція, напрямки розвитку // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.experts.in.ua>. – Заголовок з екрану.

7. Михайлова Л.І. Людський капітал: формування та розвиток в сільських регіонах: Монографія. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 388 с.

8. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія. – Тернопіль, 2007. – 261 с.

9. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: Монографія. – Тернопіль: Карт – бланк, 2007. – 152 с.

10. Соловійова О.Є. Людський капітал – ключовий елемент ринкової вартості компанії // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.confcontact.com>. – Заголовок з екрану.

11. Супрун В.А. Интеллектуальный капитал: Главный фактор конкурентоспособности экономики в XXI веке. – М.: КомКнига, 2006. – 192 с.

12. Фиценс Ж. Людський капітал: як визначити та збільшити його вартість // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.innovations.com.ua>. – Заголовок з екрану.

13. Чуйко Г.П. О затратах на формирование человеческого капитала на микроуровне // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость: материалы междунар. науч.-практ. конф., посвящ. 75-летию БГЭУ (Минск, 20 мая 2008 г.): в 2 т. – Минск: БГЭУ, 2008. – Т. 1. – 563 с. – С. 81-82