

## РОЗДІЛ 8

# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657

Гриліцька А. В.

Черкаський державний технологічний університет

### ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ

У статті розглядаються поняття «людського капіталу», його складові, класифікація та особливості з точки зору бухгалтерського обліку. Досліджено роль людського капіталу як об'єкта бухгалтерської методології, проаналізовано можливості застосування елементів методу бухгалтерського обліку для його бухгалтерського відображення. Вирішено проблему включення людського капіталу до об'єктів бухгалтерського обліку на основі його вартісної оцінки.

**Ключові слова:** людський капітал, облік, складові людського капіталу, позабалансові рахунки, вартісна оцінка.

**Постановка проблеми.** В умовах переходу до інформаційного суспільства, розвитку постіндустріальної економіки, яка характеризується виникненням нових явищ у сферах технологій, комунікацій, змінюються підходи до функціонування підприємства, відбувається зміна відносин до людини. Людський ресурс стає ключовим ресурсом сучасних підприємств і розглядається як носій капіталу. За цих умов особливого значення набуває людський капітал, який уособлює в собі сукупність продуктивних здібностей та знань. За даними Світового банку, людський капітал перевищує 80% усіх продуктивних багатств у Японії і 60% у США.

Наявність необхідних знань і здібностей створює конкурентні переваги підприємству. Вибір інноваційного шляху розвитку вимагає удосконалення механізму формування і використання людського капіталу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у розробку теоретичних основ людського капіталу здійснили вітчизняні учені: Д. Богиня, О. Бородіна, Н. Єсінова, О. Грішнова, Л. Корнійчук, Л. Михайлова, С. Синяков, Л. Шинкарук та ін.; учені Росії: А. Добринін, С. Дятлов, Р. Капелюшников, В. Кісельов, Б. Корнійчук, М. Критський, Р. Нуреев, Л. Тарасевич та ін.; учені інших зарубіжних країн: Г. Беккер, В. Боуен, С. Дженісон, Т. Шульц та ін.

Дослідження окремих аспектів бухгалтерського відображення людського капіталу здійснювалося М. Добією, Е. Брукінг, Т. Давидюк, Л. Едвінсоном, Р. Германссоном, М. Козиревим, О. Корицьким, С. Легенчуком, Л. Нападовською, М. Метьюсом, Е. Фламмхольтцем, І. Яремко.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Останнім часом підвищена увага приділяється проблемі більш повного обліку активів підприємств, які приймають безпосередню участь у формуванні підприємницького успіху. Визначальним фактором успіху компаній є управління людським капіталом, що забезпечує ефективне використання досвіду і знань працівників підприємства, допомагає їм повністю реалізувати свій потенціал. Людський капітал є новим фактором виробництва і тенденції в економіці, пов'язані з його використанням, відносяться до новітніх, маловивчених процесів. Тому на сучасному етапі розвитку завданням економістів є вивчення складових людського капіталу, відображення його в

бухгалтерському обліку. Ці та інші аспекти обліку людського капіталу залишаються дискусійними та потребують подальших наукових досліджень.

**Мета статті.** Головною метою є визначення складових, класифікації та особливостей людського капіталу з точки зору обліку, оскільки людський ресурс стає ключовим ресурсом сучасних підприємств і розглядається як носій капіталу. Розглянути людський капітал, використовуючи різні класифікації. Дослідити можливість вартісного вимірювання людського капіталу.

**Виклад основного матеріалу.** Термін «людський капітал» у його сучасному розумінні сформувався на початку 60-х років ХХ століття. До цього часу в економічній науці відбувався генезис категорій системи суспільства (рис. 1).

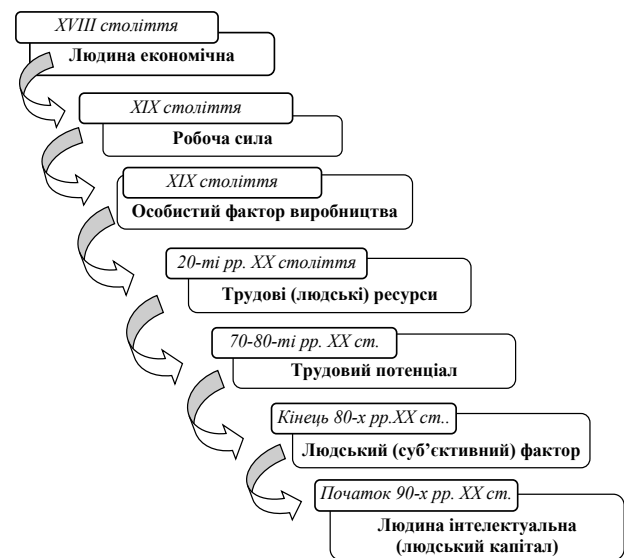


Рис. 1. Розвиток уявлень про роль і місце людини в економічному житті

Починаючи з 90-х років ХХ століття економісти розглядають людину як об'єкт інвестування, що повинно, на нашу думку, знайти відображення в бухгалтерському обліку.

Вивчення такого нового для бухгалтерського обліку поняття, як «людський капітал» тягне за собою значну кількість різних поглядів, що не дозволяє пояснювати явища, які відбуваються в галузі використання знань, професійного досвіду,

управління ними, як рушійну силу розвитку підприємств в сучасних економічних умовах.

Виходячи із трактування поняття людського капіталу економістами, для потреб бухгалтерського обліку запропоновано використовувати визначення поняття «людський капітал» як особливої форми капіталу, що включає сукупність природжених та набутих, з одного боку, та продуктивних, з іншого – властивостей, здібностей і рис індивідуума, які перебувають у його власності, формування якого здійснюється на основі цілеспрямованих інвестицій у їх розвиток, має здатність бути нагромадженим протягом всього життя та забезпечувати його власнику отримання і зростання доходу. Використання такого підходу дозволяє найбільш повно охарактеризувати і оцінити рівень розвитку особи і визначити її роль в господарській діяльності підприємства [1, с. 8].

Людський капітал, що сумарно складається із капіталу конкретної людини, конкретної особливості, є найбільш структурованим за своєю формою, ресурсними складовими, які мають властивості спрямовуватися у різні сфери людської діяльності, забезпечуючи власне самовідтворення і саморозвиток [2, с. 1].

Ресурсні складові людського капіталу залежно від рівня свого розвитку включають: фізичний стан людини (здоров'я, витривалість, стійкість, психологічну стабільність, відношення і здатність до праці й навчання); інтелектуальну складову (освіченість, кмітливність, креативність, культурність, підприємливість, відповідальність); духовну складову (моральність, соціальність, гуманістичність, мудрість, сумлінність, сповідання цінностей і норми, чесність і розсудливість).

Складові людського капіталу, з одного боку, є системними факторами розвитку, накопичення (формування) і реалізації безпосередньо людських ресурсів, з іншого боку – рівень розвитку людського капіталу визначає економічність і соціальність людини, її спроможність брати участь в управлінні підприємством, підвищуючи ефективну виробничу чи інші види діяльності, забезпечувати відтворення і самовідтворення, підвищувати свій соціальний ресурс.

Інвестиції у капітал людини, особистості, а сумарно у людський капітал сприяють формуванню, відтворенню і нарощуванню фізичного, інтелектуального і духовного потенціалу суспільства, держави [2, с. 1].

Серед учених існують різноманітні погляди стосовно конкретних складових людського капіталу, які необхідно відображати в бухгалтерському обліку. До таких складових віднесено наступні: знання, освіта, здоров'я, здібності, навички, вміння, талант, кваліфікація та досвід [1, с. 9].

Людський капітал – це один із різновидів капіталу, який має відповідні ознаки капіталу (потребу витрат часу і матеріальних витрат і приносить своєму власнику грошовий дохід) і характерні лише для нього риси й особливості. У зв'язку з існуванням різних видів людського капіталу ми пропонуємо комплексне узагальнення накопичених результатів дослідження щодо класифікації і видів людського капіталу.

До даного комплексного узагальнення ми віднесли такі види людського капіталу за рівнями управління і фінансування витрат [3, с. 285; 4, с. 10; 5, с. 231]:

– індивідуальний (людський капітал, накопичений окремо взятою людиною для власних потреб і вигоди, шляхом освіти, професійної підготовки,

практичного досвіду (використовуючи при цьому природні здібності) і завдяки яким вона може надавати цінні виробничі послуги іншим людям, а також її унікальна цінність для суспільства);

– колективний або корпоративний (людський капітал, накопичений окремо взятим підприємством, це здобутки підприємства у справі ефективної організації праці та розвитку персоналу, являє собою сукупну кваліфікацію та професійні здібності, здоров'я, соціальна захищеність тощо усіх працівників підприємства);

– національний (накопичені державою вкладення в такі галузі діяльності, як освіта, професійна підготовка і перепідготовка, служба профорієнтації та працевлаштування, оздоровлення тощо, є суттєвою частиною національного багатства країни).

Також до даного узагальнення відносяться такі види людського капіталу [6, с. 180]:

– за елементами витрат на особистому рівні: капітал освіти, капітал здоров'я і здорового образу життя, капітал культури, інтелектуальний капітал;

– за елементами витрат на макrorівні: капітал професійної підготовки та перепідготовки, капітал здоров'я і здорового образу життя, капітал мобільності, капітал розвитку і мотивації;

– за елементами витрат на мезо- і макrorівні: капітал освіти, капітал науки, капітал здоров'я, капітал культури, капітал у підростаюче покоління, інтелектуальний капітал, капітал мобільності, капітал мотивації;

– за відношенням до економічного зростання: виробничий і споживчий;

– за ступенем ліквідності: ліквідний і неліквідний.

Людський капітал для цілей бухгалтерського обліку нами визначено як людські ресурси, контрольовані підприємством, у формування, утримання, розвиток та збереження яких здійснюються певні витрати з метою отримання майбутніх економічних і соціальних вигід від їх використання.

Виходячи із наведеного визначення ми вважаємо, що основою класифікації людського капіталу для цілей бухгалтерського обліку є розгляд цієї обліково-економічної категорії у взаємозв'язку двох напрямів: 1) дослідження безпосередньо складових людського капіталу як облікового об'єкту; 2) дослідження витрат (капіталовкладень) в людський капітал підприємства, і пропонуємо виокремлювати такі види людського капіталу у взаємозв'язку з елементами витрат [7, с. 295]:

– капітал освіти (витрати на професійну підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації і специфічні витрати),

– капітал здоров'я (витрати на оздоровлення і здоровий образ життя, витрати на культурно-побутове обслуговування та витрати на навколишнє середовище),

– капітал мобільності (витрати на пошук, відбір, наймання персоналу, витрати на персонал у період адаптації),

– капітал розвитку і мотивації (витрати на оплату праці, витрати на мотивації економічної діяльності).

До специфічних витрат можуть бути віднесені витрати на «знання, призначені до розваг» у тій частині, в якій вони сприяють отриманню психологічного ефекту.

Людський капітал є основним ресурсом «постіндустріальної економіки», що почала утвер-

дживатися в другій половині ХХ століття. З метою належного управління інформацією про людський капітал вона має бути відповідним чином відображена у системі бухгалтерського обліку. Проте на сьогодні стосовно відображення людського капіталу в обліку більшість питань практично залишаються невирішеними.

На основі аналізу облікової літератури встановлено, що людина не завжди виступала об'єктом обліку. Спочатку її обліковували як матеріальну річ, потім перейшли до відображення в обліку не самої людини, а відпрацьованого нею робочого часу. За радянських часів обліковували трудові ресурси. На сучасному етапі з'являються спроби розробки методик відображення в обліку знань, умінь та професійних навичок, якими володіє працівник підприємства [1, с. 10].

Відображення людського капіталу в бухгалтерського обліку зорієнтовано на підвищення ефективності прийняття управлінських рішень; забезпечення прозорості звітності стосовно інвестицій у людський капітал; забезпечення вимірювання людського капіталу як складової частини національного багатства.

Для реалізації вищенаведених цілей у дослідженні виділені завдання бухгалтерського обліку людського капіталу [1, с. 10]:

- формування затратно-вартісної інформації для прийняття управлінських рішень щодо залучення, розміщення, розвитку людських ресурсів для досягнення затратно-ефективних організаційних цілей;
- забезпечення управлінського персоналу інформацією для здійснення моніторингу використання людських ресурсів;
- забезпечення контролю вартості людського капіталу;
- забезпечення управлінського персоналу інформацією про людський капітал для прийняття управлінських рішень.

У вітчизняній літературі теоретичним основам бухгалтерського відображення людського капіталу практично не приділяється уваги, хоча існує значна кількість досліджень в теорії людського капіталу, інвестицій в людський капітал тощо. Основу існуючих напрацювань у бухгалтерському обліку складають праці зарубіжних дослідників та науково-дослідних центрів та інститутів. Так, достатньо радикальною є позиція зарубіжних інститутів щодо визначення поняття бухгалтерського обліку людського капіталу. Комітет з бухгалтерського обліку людських ресурсів (Committee on Human Resource Accounting) визначив бухгалтерський облік людських ресурсів як «процес ідентифікації і оцінки даних про людські ресурси з наступним наданням отриманої інформації зацікавленим сторонам». За визначенням Американського інституту праці (Work Institute in America, WIA), бухгалтерський облік людських ресурсів (далі – HRA) являє собою: розвиток теоретичних основ, які пояснюють природу і визначальні фактори вартості людей з точки зору офіційних підприємств; розробку обґрунтованих і надійних методів оцінки цінності і вартості людей для підприємства; проектування організаційного забезпечення впровадження запропонованих методів оцінки [8, с. 15].

Представники інституту виділили такі функціональні цілі обліку людських ресурсів: 1) представляти затратно-вартісну інформацію для прийняття управлінських рішень щодо придбання, розміщення, розвитку людських ресурсів для

досягнення затратно-ефективних організаційних цілей; 2) надавати управлінському персоналу можливість здійснювати ефективний моніторинг використання людських ресурсів; 3) забезпечувати контроль вартості активів, тобто визначати, залишилася вона незмінною, зменшилася чи збільшилася; 4) забезпечувати управлінський персонал інформацією про людський капітал для прийняття ефективних управлінських рішень. Низка досліджень, проведених ще на початку 1960-х років, показали, що від використання інформації обліку людських ресурсів можуть виграти і адміністрація підприємства, і інвестори, і суспільство в цілому.

Велика увага дослідженню теоретичних і практичних питань обліку людських ресурсів була приділена зарубіжними вченими. Так, зокрема, у частині методики бухгалтерського відображення людських ресурсів присвячені дослідження Е. Фламхольтца, Р. Лікерта, В. Боуерса, Б. Лева, Т. Шульца та ін. На підприємствах, де не застосовується HRA, усі витрати, які пов'язані з людськими ресурсами, списуються у міру їх виникнення, майбутні вигоди, що витікають з них, не визначаються і вартість таких ресурсів не розраховується. Оскільки інших ресурсів підприємства ведеться по-іншому, менеджери з персоналу знаходяться у менш вигідному старновіщі при розподілі обмежених засобів підприємства, та здійснюючи управління лише на основі нефінансових показників [8, с. 16].

Бухгалтерський облік, який ґрунтується на людському капіталі, дає унікальну можливість комплексного використання всього того, без чого є неможливою сучасна економіка [9, с. 50]. Як зазначає Ф.Ф. Бутинець, «необхідно мати методологію обліку, яка б відповідала рівню розвитку економіки» [10, с. 194]. Існуюча традиційна система бухгалтерського обліку потребує адекватних змін, продиктованих реформуванням економічної системи, невід'ємним елементом якої стає людський капітал. Специфічність людського капіталу як об'єкта бухгалтерського обліку потребує такого застосування методів бухгалтерського обліку, які б забезпечували ефективну його ідентифікацію, реєстрацію, що сприяло б ефективному управлінню ним на рівні підприємств. При визначенні методу бухгалтерського обліку і застосовують два підходи – процедурний і адитивний.

Документальне обґрунтування є обов'язковою умовою реєстрації господарських операцій у бухгалтерському обліку, підсилює роль обліку як правової основи збереження власності. Українські вчені, досліджуючи відображення в обліку людського капіталу, звертають увагу на необхідність документування таких об'єктів. Так, А.А. Чухно зазначає, що оскільки складові інтелектуального капіталу, серед яких людський капітал, беруть участь у виробництві, то вони визначають цінність компанії, що має відображатися в бухгалтерських документах [9, с. 50]. Як вітчизняна, так і світова практика на сьогоднішній день не виробила на законодавчому рівні переліку типових документів, які відображали б інформацію про складові людського капіталу в тій формі, якої вимагає бухгалтерський облік. Варто зазначити, що кожний суб'єкт господарювання відповідно до своїх потреб може розроблювати необхідні форми первинних документів, які будуть містити необхідну інформацію про людський капітал. При розробці форм первинних документів потрібно дотримуватися вимог,

передбачених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Розробку форм первинних документів доцільно здійснювати в розрізі складових людського капіталу. Це забезпечить відображення в них тієї інформації, яку потребує бухгалтерський облік. Розроблені форми первинних документів мають бути затверджені внутрішніми розпорядчими документами підприємства. Таким чином, документально підтверджені відомості про людський капітал особи будуть використовуватися апаратом управління як засіб реалізації покладених на нього функцій.

В останні роки залишається невирішеною проблема оцінки людського капіталу, незважаючи на те, що розроблено досить багато відповідних методик (дохідні, затратні, ринкові). Однак ці методики не набули широкого поширення і застосування в бухгалтерському обліку. Нами були проаналізовані різні підходи до оцінки вартості людського капіталу як вітчизняних, так і зарубіжних учених (табл. 1).

Аналіз даних засвідчує, що усі запропоновані методики можна поділити на дохідні та затратні. Більшість учених (як зарубіжних, так і вітчизняних) надають перевагу затратному методу оцінки вартості людського капіталу.

Таблиця 1  
Методи оцінки людського капіталу

№ п/п	Автор	Назва методу
1.	М. Добія	Затратний
2.	Вчені Мічиганського університету	Дохідний
3.	Л. Туроу	Формування людського капіталу
4.	І. Бен-Порет	Затратний
5.	Е. Фламкольц	Метод альтернативних витрат
6.	Р. Германсон	Метод неприданого гудвілу

Така позиція є виправданою, оскільки передбачає застосування точних даних (адже кожний господарюючий суб'єкт цілком точно може навести інформацію, яка характеризує витрати на персонал). Дохідний метод, що передбачає оцінку вартості людського капіталу з позицій отримуваних працівником доходів, які відображають віддачу на засоби, вкладені у відповідний освітній і кваліфікаційний рівні, є недостатньо точним, оскільки не завжди можна спрогнозувати точну вартість одержаних доходів. Методика розрахунку оцінки вартості людського капіталу включає: затратний та дохідний методи. Для оцінки вартості людського капіталу доцільно використовувати затратний метод, запропонований М. Добією [11], оскільки даний метод оперує системою показників, які можуть бути однозначно і точно визначені. Згідно із затратним методом, сконцентрований в особі працівника людський капітал – це сума накопчених витрат на утримання і підвищення кваліфікації, помножена на чинник досвіду. Суму цих вартостей наведено у формулі:

$$H(T) = (K + E) \times [1 + Q(T)], \quad (1)$$

де  $H(T)$  – вартість капіталу, приписаного особі;  $K$  – накопчені кошти на утримання;  $E$  – накопчені витрати на освіту;  $Q(T)$  – чинник досвіду.

Чинник досвіду визначається функцією часу (змодифікованою кривою навчання):

$$Q(T) = 1 - T \frac{\ln(1-w)}{\ln 2}, \quad (2)$$

де  $w$  – коефіцієнти навчання;  $T$  – роки праці за професією, при  $T > 1$ .

Згідно з вищевказаною моделлю працівник, який виконує ту саму роботу в наступному році, виконує її на  $w\%$  краще і дешевше.

Варто зазначити, що показник  $w$  може знаходитися в межах від 0 до 1. Такі обмеження обумовлені значенням показника чинника досвіду, який за недотримання зазначених меж може набувати від'ємного значення, що є неможливим. Відповідно, показник  $Q(T)$  може мати лише додатне значення.

Аналіз наведених даних дозволяє зробити такі висновки:

1. Формування розміру людського капіталу відбувається на підставі таких даних: сума витрат на утримання ( $K$ ), на освіту ( $E$ ), роки праці за професією ( $T$ ), коефіцієнт навчання ( $w$ ), чинник досвіду ( $Q(T)$ ).

2. Існують такі межі для показників:  $T > 1$ ,  $Q(T) > 1$ ,  $w$  від 0 до 1.

3. Спостерігається пряма пропорційна залежність показників від результуючого  $H(T)$ .

4. Збільшення років праці за професією збільшує показник чинника досвіду, який у свою чергу збільшує вартість людського капіталу  $H(T)$ .

5. Аналогічно, більший розмір заробітної плати та інших виплат на утримання працівника ( $K$ ) збільшує розмір людського капіталу.

6. Більший розмір людського капіталу характеризує більший досвід працівника, його вищий рівень знань, кваліфікацію, а відтак, і більшу заробітну плату.

Розрахунок вартості людського капіталу на підприємстві доцільно здійснювати за таким алгоритмом: за результатами проведених розрахунків варто встановити можливі межі коливань людського капіталу від найменш можливого до максимального. На підставі таких обмежень приймати управлінські рішення, зокрема при зарахуванні чи звільненні працівника, його підвищенні чи пониженні тощо. Обумовити усі необхідні показники (коефіцієнт навчання ( $w$ ), межі людського капіталу  $H(T)$ ) варто в Положенні про облікову політику підприємства.

Господарська діяльність будь-якого підприємства пов'язана із здійсненням великої кількості господарських операцій. У результаті реєстрації господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку та узагальнення отриманих даних в облікових регістрах і звітності внутрішні користувачі отримують інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень. Для забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень і контролю за наявністю та рухом людського капіталу бухгалтерський облік повинен надавати всю інформацію, яка суттєво впливає на фінансові результати діяльності підприємства. Для відображення операцій, які не впливають на стан балансу підприємства, однак впливають на фінансові результати, призначені позабалансові рахунки. Характерним для цих рахунків є те, що вони не належать до загальної системи рахунків бухгалтерського обліку, за якою господарські факти відображаються методом подвійного запису, тобто бухгалтерські проводки не складають. У позабалансовому обліку не знайшли застосування терміни «актив» і «пасив». Терміни «дебет» і «кредит» зберігають лише своє

технічне значення. Обґрунтованим буде введення у систему рахунків бухгалтерського обліку нової групи позабалансових рахунків – «Немонетарні людські активи», в яких буде відображатися інформація про людський капітал підприємства та кожного окремого працівника. Рахунки цієї групи будуть призначені для обліку творчих і наукових здібностей людини (їхньої вартості), які не належать безпосередньо господарюючому суб'єкту, проте забезпечують одержання теперішнього та майбутнього (потенційного) доходу. Для цього до Плану рахунків бухгалтерського обліку до групи позабалансових рахунків пропонується додати синтетичний рахунок з кодом 010 «Людський капітал» з подальшою деталізацією на відповідних субрахунках.

У національній системі бухгалтерського обліку подвійний запис не забезпечує бухгалтерського відображення людського капіталу. Серед специфічних чинників, які ускладнюють облік людських активів, М. Медведєв [12, с. 107] виділяє перманентний характер виникнення (протягом деякого періоду часу, рівномірне чи нерівномірне виникнення) зобов'язань з оплати праці, що ускладнює облік при застосуванні подвійного запису. Сучасна методологія бухгалтерського обліку не має у своєму арсеналі прийомів для відображення перманентного виникнення таких об'єктів, оскільки:

- у випадку відображення людських активів на момент їх надходження в майновий комплекс у системі обліку відображається також і зобов'язання про їхню оплату, хоча працівник насправді не відпрацював оплати;

- у випадку відображення людських активів на момент виникнення зобов'язання про їхню оплату факт присутності людських активів у майновому комплексі до цього часу буде проігнорований.

У зв'язку з цим для відображення в бухгалтерському обліку людських активів у системі подвійного запису необхідно, щоб в одній проводці двом об'єктам (один – в дебеті, інший – у кредиті) присвоювалися різні дати. Тобто відбувається розрив у часі між дебетом і кредитом в одній господарській операції. Однак подвійний запис є способом відображення господарських операцій на кореспондуючих рахунках і за своїм економічним змістом подвійний запис пояснює, внаслідок яких господарських операцій відбулися зміни певного виду засобів або джерел їх утворення. Господарська операція є результатом бухгалтерської інтерпретації факту господарського життя, який є моментом господарського процесу. Відповідно, у системі подвійного запису відображення таких проводок з часовим розривом між датами при записі дебету та кредиту є неможливим [12].

Оскільки для відображення в бухгалтерському обліку категорії людського капіталу запропоновано використовувати позабалансові рахунки, то в балансі даний об'єкт відображатися не буде.

Більшість відомостей, необхідних для користувачів, формується обліковою системою. Завданням бухгалтера є надання відповідної інформації у форматі, зрозумілому користувачам, оскільки вони можуть не мати знань, необхідних для правильного трактування бухгалтерських записів. Для цього на підприємстві складається звітність про різні об'єкти бухгалтерського обліку та відповідно до запитів різних користувачів. Поява в бухгалтерському обліку такого специфічного об'єкта, як людський капітал вносить деякі корективи до її складання. Жодним нормативним актом на законодавчому рівні не передбачено розроблених форм звітності, в яких би відображалась інформація про людський капітал. Оскільки для ефективного управління діяльністю підприємства необхідним є її запровадження як об'єкта обліку, то інформація про людський капітал повинна відображатися у звітності. Для надання інформації про людський капітал доцільно розробляти внутрішні звіти, розроблені відповідно до потреб кожного конкретного господарюючого суб'єкта. Згідно з обраною оцінкою вартості людського капіталу, внутрішня звітність має містити показники, передбачені відповідним методом. При цьому варто відштовхуватися від того, що така внутрішня звітність має відповідати низці вимог, а саме: достовірність, оперативність підготовки, своєчасність надання.

**Висновки і пропозиції.** Отже, з точки зору бухгалтерського обліку, капітал уявляється як різниця між активами організації та її зобов'язаннями (власне, ця дельта являє собою чисті активи, які й характеризують головне майно підприємства). Людський капітал – це багатогранне поняття, яке розкривається у концепціях людського капіталу: економічній, психологічній, соціологічній і обліковій. До теперішнього часу немає єдиного підходу до визначення змісту цієї форми капіталу і, відповідно, не існує єдиної класифікації людського капіталу не лише в бухгалтерському обліку, а й взагалі в економічній науці. При виділенні складових людського капіталу серед учених відсутня єдність у поглядах, але до основних складових належать такі: знання, освіта, здоров'я, здібності, навички, вміння, талант, кваліфікація та досвід.

Як свідчить практика, неврахування людського капіталу означає для більшості українських підприємств неможливість його вартісного вимірювання, а відповідно, неможливість відображення в обліку і забезпечення відповідних потреб управління. На основі здійсненого аналізу людського капіталу пропонуємо застосувати такі варіанти дій: 1) створити окремий клас рахунків для обліку людського капіталу на підприємствах; 2) проводити облік людського капіталу на позабалансових рахунках або вдосконалити рахунок «Нематеріальні активи», створивши спеціальні субрахунки; 3) надати можливість підприємствам самостійно розробляти систему обліку людського капіталу залежно від специфіки його роботи.

#### Список літератури:

1. Корольок Н.М. Облік і контроль у системі управління людським капіталом підприємства: методика та організація : автореф. дис. ... к.е.н. : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Н.М. Корольок. – Київ, 2010. – 20 с.
2. Коденська М.Ю. Напрями формування людського капіталу [Електронний ресурс] / М.Ю. Коденська. – Режим доступу : [www/URL: http:// rusnauka.com/](http://rusnauka.com/).
3. Богиня Д.П. Основи економіки праці : навч. посіб. / Д.П. Богиня, О.А. Грішнова. – 3-тє вид. – К. : Знання-Прес, 2002. – 387 с.
4. Васильєв І.В. Классификация человеческого капитала и инвестиций в него // Балтийский экономический журнал. – 2010. – № 2(4). – С. 9-19.

5. Гришнова О.А. Людський капітал: формування в системі освіти і професійної підготовки. – К. : Т-во «Знання», КОО, 2001. – 254 с.
6. Человеческий капитал: содержание и виды, оценка и стимулирование : монография / Смирнов В.Т., Сошников И.В., Романчин В.И., Скоблякова И.В. ; под ред. д.э.н., профессора В.Т. Смирнова. – М. : Машиностроение-1, Орел : ОрелГТУ, 2005. – 513 с.
7. Романова О.В. Підходи до класифікації людського капіталу в бухгалтерському обліку / О.В. Романова // Бухгалтерський облік, економічний аналіз і контроль в умовах формування та розвитку сучасних концепцій управління : тези виступів XII Міжнар. наук. конф. – Житомир : ЖДТУ, 2013. – 388 с. – С. 295-297.
8. Корольок Н.М. Сучасні концепції обліку людського капіталу / Н.М. Корольок // Вісник Хмельницького національного університету, серія: економічні науки. – 2010. – № 1. т. 2. – С. 15-20.
9. Чухно А. Інтелектуальний капітал: сутність форми і закономірності розвитку // Економіка України. – 1999. – № 11. – С. 48-55.
10. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. – Житомир : ЖДТУ, 2003. – Ч. 2. – 524 с.
11. Dobiĵa M. Kapital jako podstawowa kategoria rachunkowosci i ekonomii // Вісник ЖДТУ. – 2004. – № 2. – С. 64-83.
12. Медведев М.Ю. Бухгалтерский учет для посвященных. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 320 с.

**Грилицкая А. В.**

Черкасский государственный технологический университет

## ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА

### Резюме

В статье рассматриваются понятие «человеческого капитала», его составляющие, классификация и особенности с точки зрения бухгалтерского учета. Исследована роль человеческого капитала как объекта бухгалтерской методологии, проанализированы возможности применения элементов метода бухгалтерского учета для его бухгалтерского отражения. Решена проблема включения человеческого капитала к объектам бухгалтерского учета на основе его стоимостной оценки.

**Ключевые слова:** человеческий капитал, учет, составляющие человеческого капитала, внебалансовые счета, стоимостная оценка.

**Hrylitska A. V.**

Cherkassy State Technological University

## FEATURES OF ACCOUNTING OF HUMAN CAPITAL

### Summary

The article deals with the concept of "human capital", its components, classification and characteristics in terms of accounting. The role of human capital as an object of accounting methodology is considered, the possibility of using elements of the method of accounting for its accounting display is analyzed. The problem of inclusion of human capital to the objects of accounting-based valuation is solved.

**Keywords:** human capital, accounting, the components of human capital, off-balance sheet accounts, valuation.

---

УДК 658.149

**Єршова Н. Ю.**

Національний технічний університет  
«Харківський політехнічний інститут»

## РОЗВИТОК СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРИЙНЯТТЯ ПЕРСПЕКТИВНИХ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ В УМОВАХ ІННОВАЦІЙНОЇ ЕКОНОМІКИ

Досліджено розвиток стратегічного управлінського обліку в контексті інформаційного забезпечення прийняття перспективних управлінських рішень в умовах інноваційної економіки. Сформульовано особливості стратегічного управлінського обліку на основі ролі інформації, яка формується у його контурі для забезпечення фінансового та управлінського векторів використання обліково-економічної інформації. Визначено гіпотези методології стратегічного управління, які необхідно враховувати при формуванні концептуальних основ стратегічного управлінського обліку.

**Ключові слова:** стратегічний управлінський облік, інформація, синергетично-інноваційна спрямованість стратегічного управлінського обліку, управління.

**Постановка проблеми.** Нова економіка характеризується зростаючими темпами змін і лабільністю зовнішнього середовища, що ставить під загрозу довготривалий успіх, а часто і виживання суб'єктів господарювання. У таких умовах важ-

ливу роль набуває дослідження перспектив розвитку стратегічного управлінського обліку в контексті інформаційного забезпечення прийняття перспективних управлінських рішень суб'єктами господарювання в умовах інноваційної економіки.