



KAPITEL 3 / CHAPTER 3³ HUMAN CAPITAL: DISPLAY IN THE ACCOUNTING AND REPORTING OF ENTERPRISES

DOI: 10.30890/2709-2313.2024-26-00-029

Вступ

Проблема формування та використання людського капіталу вже близько шістдесяти років широко обговорюється і в економічній теорії, і в статистиці, і в бухгалтерському обліку. Економічну теорію цікавлять глобальні питання – що входить у поняття «людський капітал», як він формується, як бере участь у економічному зростанні, розвитку, підвищенні конкурентоспроможності підприємств, регіонів, і країн та які особливості його інвестування в людину, в працівника. Структурна система людського капіталу включає такі „глобальні” складові, як капітал освіти, капітал здоров'я, інтелектуальний капітал, соціальний капітал [1]. Звісно, формування цих складових має особливості.

Для статистики важливо правильно оцінити рівень людського капіталу окремих держав, регіонів, підприємств. Для бухгалтерського обліку важливими є прикладні питання: чи можна врахувати людський капітал в обліку та звітності підприємства і якщо – так, то як його правильно оцінити та відобразити в поточному обліку: як капітал, як ресурс або як інвестиції; як його відобразити в балансі: як актив або як джерело в пасиві балансу, як він відображатиметься в інших формах фінансової та нефінансової звітності.

Мета статті – розглянути можливість відображення людського капіталу в поточному бухгалтерському обліку та звітності підприємств.

3.1. Людський капітал з погляду економічної теорії.

Можливості відображення у обліку підприємств людського капіталу досліджувалися багатьма авторами. Аналіз існуючих точок зору проводили

³Authors: Lukin Vladimir Alexandrovich, Peniak Yuliia Sergeevna



Т.В. Давидюк [2], Т.В. Шрам і Т.А. Пінчук [3] та І.М. Бурденко [4]. Розглянуті ними та іншими дослідниками варіанти зводяться, переважно, до наступного.

1. Людський капітал підприємства – це виплати, нараховані співробітникам протягом періоду. Саме вони відображають поточні витрати на використання людського капіталу.

2. Людський капітал необхідно враховувати у складі нематеріальних активів у вигляді повної вартості протягом періоду використання, а річну суму амортизації визначати з річної величини зарплати працівників, включаючи виплати на соціальне страхування.

3. Людський капітал слід відображати в обліку та звітності як додатковий капітал, а поточні витрати списувати на витрати виробництва.

4. Працівники не належать до ресурсів, що підлягають бухгалтерському обліку (не мають вартості та не вважаються власністю підприємства), тому їх можна показувати лише на позабалансових рахунках.

5. Відображати людський капітал слід лише у нефінансовій звітності, а у бухгалтерському обліку він не повинен відображатися.

Крім того, у деяких випадках його пропонують показувати як витрати майбутніх періодів [5].

Інтерес представляють дослідження, де людський капітал насправді має свою реальну оцінку, відображається в обліку та звітності. У деяких галузях людський капітал здійснюється у трьох варіантах: "придбання, оренда, створення". Так, Т.В. Давидюк [2] зазначає, що функціонуючи подібно до фізичного капіталу, людський капітал має деякі фундаментальні відмінності, головна з яких полягає в його невіддільності від імені свого носія. Як наслідок, на ринку встановлюються лише ціни за «оренду» людського капіталу (у вигляді ставок заробітної плати), тоді як ціни на його активи відсутні.

Як бачимо, варіантів відображення людського капіталу в обліку підприємств наводиться кілька, причому найрізноманітніших. Традиційно дослідження людського капіталу проводять на трьох рівнях: національна економіка (макрорівень) – підприємство (мікрорівень) – працівник. Причому



індивід та суспільство є власниками ресурсної бази людського капіталу, що дозволяє їм отримувати прибуток від його реалізації у процесі товарного виробництва [6]. Нас, згідно з поставленою метою дослідження, цікавить рівень взаємовідносин між підприємством і працівником. Цей прибуток підприємство отримує у вигляді реального доходу від реалізації продукції (послуг, товарів), а працівник у вигляді заробітної плати та інших, поточних та майбутніх виплат (відрахування до пенсійного фонду, на соціальне страхування і т.д.).

Індивід (працівник) та суспільство дійсно «є власниками ресурсної бази людського капіталу», але по-різному. Якщо розглядати право власності на людський капітал, то єдиний власник – людина, працівник. Підприємство не може його в наших умовах продати, купити розпоряджатися ним на свій розсуд. Підприємство, уклавши договір із працівником, набуває право використання його робочої сили, а не право володіння нею. Яке ж співвідношення категорій «людський капітал» та «робоча сила» для окремого працівника та для підприємства.

Відомо, що робоча сила – це здатність людини до праці, її трудові можливості. Вікіпедія з посиланням на К. Маркса визначає робочу силу, як здатність людини до праці, сукупність фізичних та духовних здібностей, які людина використовує у своїй діяльності [7]. Існує дуже багато визначень терміну «людський капітал». Так, деякі вчені під людським капіталом розуміється сукупність знань, навичок і здібностей, якими володіє і користується людина у процесі праці та які впливають на його економічну продуктивність. [8]. Проаналізувавши різні точки зору на категорію «людський капітал» для різних галузей знань, бачимо, що для економіки це запас знань, навичок та здібностей, які є у кожної людини і які можуть використовуватись нею або у виробничих, або у споживчих цілях. [3]. З двох точок зору коректнішою стосовно окремого працівника, на думку авторів, є друга. Людський капітал – це потенційні можливості людини, які можуть використовуватися нею.

Зіставивши дві категорії «робоча сила» і «людський капітал» можна дійти невтішного висновку, що вони не збігаються за змістом. І відмінність у тому, що



людський капітал лише на рівні окремого працівника можна використовувати, а робоча сила реально використовується, тобто. це різниця між потенційною можливістю та реальним втіленням.

Людський капітал з погляду працівника – це його потенційні можливості, потенційна робоча сила те, що він може продати, а продає не потенційну робочої силу, а те, що у нього на даний момент згодні купити - реальну робочу силу. Працівник може бути дуже кваліфікованим (має високий рівень людського капіталу), але якщо його знання та вміння не використовуються повною мірою на підприємстві, то його робоча сила мало чого варта. Те, що працівник продає свою робочу силу, для підприємства стає людським капіталом, використання якого дозволяє підприємству збільшувати своє багатство. Тобто підприємство купує робочу силу та перетворює її на людський капітал.

То чому ж теорія людського капіталу виникла саме в середині ХХ століття? Більшість авторів вважає, що причиною став науково-технічний прогрес і викликані ним зміни якості та ролі праці чи якості робочої сили. Таким чином, якісна робоча сила підвищує продуктивну силу праці для підприємства, збільшує рентабельність. Але правильне і протилежне твердження: зростання продуктивної сили праці та збільшення рентабельності – це показник наявного на підприємстві людського капіталу та рівня його використання.

Таким чином, лише на рівні взаємовідносин «людина (працівник) – підприємство» людський капітал належить працівнику. Він його продає підприємству як робочу силу, яку підприємство використовує для збільшення свого багатства як виконаних робіт, наданих послуг, і у цьому вигляді цей людський капітал стає власністю підприємства. Натомість працівник отримує заробітну плату і всі ті усі виплати, які нараховуються йому протягом періоду. Саме ці виплати працівникам підприємства відображають як поточні витрати на використання їх робочої сили. Разом з цим, складна людська праця підвищує продуктивну силу праці для підприємства і зав рахунок цього зростає рівень показників «продуктивність праці» і «рентабельність».

Спробуємо розібратися, як правильно з погляду економічної теорії



відобразити людський капітал в обліку.

3.2. Відображення людського капіталу в обліку та звітності

Чи можна знайти загальний єдиний показник використання наявного для підприємства людського капіталу? Напевно ні, бо людський капітал не купується підприємством, а купується робоча сила, яка у процесі її використання на підприємстві втілюється у продукцію, товари, послуги і стає у такому вигляді людським капіталом підприємства. В результаті цієї операції купівлі-продажу ми дізнаємося реальну (оцінену підприємством) вартість робочої сили, а її потенційна вартість (людський капітал для працівника) залишається за кадром.

Чи можна відобразити людський капітал як нематеріальний актив (НМА)? Це найпоширеніший підхід у обліку сьогодні – відобразити його як право користування людським капіталом, на думку багатьох авторів [4, 6], які при цьому часто посилаються на першоджерело на МСФЗ (IAS) 38 «Нематеріальні активи» [9]. Начебто, згідно з цим стандартом, винагорода працівникам не визнаються нематеріальним активом лише тому, що для їх відображення встановлено інший стандарт (МСФЗ (IAS) 19). Але в цьому стандарті, немає жодної згадки про те, що винагорода працівників можна відносити до нематеріальних активів [10].

А ось облік орендних відносин дуже схожий за економічним змістом на облік заробітної плати, та й у теоретичному плані відносини працівника (власника робочої сили) та підприємства (її одержувача з метою перетворення на людський капітал) дуже схожі на орендні відносини, і термін «оренда» вже використовувався у дослідженнях людського капіталу. У цьому випадку реальну оцінку робочої сили, що використовується підприємством – суму нарахованої заробітної плати, можна розглядати як поточні орендні платежі, а внесок підприємства у розвиток та збільшення людського капіталу – навчання працівників, їх оздоровлення та інші аналогічні витрати, як витрати на підтримку



та розвиток людського капіталу . [11]. Однак, чи варто застосовувати загальний стандарт (у даному випадку це IFRS 16 «Оренда»), якщо є спеціальний (IAS 19 «Винагороди працівникам»). А з іншого боку, стандарт IFRS 16 «Оренда» написаний для обліку майна (матеріальних активів) і якщо застосовувати його положення для обліку людського капіталу, то треба вносити зміни. Наприклад, можна додати положення, що цей стандарт не застосовується (або застосовується) до активів, що виникають у зв'язку з винагородами працівникам, як це зроблено у параграфі 3 МСФЗ (IAS) 38 «Нематеріальні активи».

І, нарешті, головне питання – а чи треба відображати людський капітал у бухгалтерському обліку, якщо при цьому виникає стільки складнощів, та й єдності думок серед професіоналів щодо питання, як правильно його відображати немає досі? Напевно, так, треба, це важливо як більш повної характеристики підприємства, так аналізу використання різних видів капіталу для підприємства. Але в якому вигляді це можна зробити – у фінансовій звітності таке відображення навряд чи можливе. Міжнародним стандартом інтегрованої звітності (МСІЗ) [12] рекомендується давати в інтегрованому звіті підприємства інформацію про шість видів капіталу: фінансовий, виробничий, інтелектуальний, людський, соціально-репутаційний і природний. Причому ці капітали можуть переходити з однієї форми до іншої. Наприклад, коли організація покращує свій людський капітал за допомогою навчання, відповідні витрати на навчання знижують її фінансовий капітал. У результаті фінансовий капітал перетворюється на людський [12]. Але при таких перетвореннях неможливо встановити вартісні відповідності між різними видами капіталу. Мова в цьому випадку може йти тільки про загальні тенденції («збільшується – зменшується»), а не про точні вартісні співвідношення.

У тому випадку, якщо ми зможемо скласти всі види капіталу та отримати загальний капітал підприємства, а також приріст цього капіталу у вигляді прибутку за період, тоді дійсно є сенс запроваджувати додаткові рахунки та субрахунки для їхнього відображення, як це пропонують деякі автори. І тоді аналіз змін у цих видах капіталу дасть нам додаткову інформацію щодо



діяльності підприємства.

Однак не всі види капіталу можна виразити у вартісних показниках. І насамперед це стосується людського та соціально-репутаційного капіталів. МСІЗ рекомендує відображати їх у нефінансових показниках. І це природно. Не можна виразити у грошовому вимірі здатність розуміти, розробляти та реалізовувати стратегію організації або загальні норми та цінності [12]. В інтегрованій звітності ці види капіталу розкриваються в основному в нефінансових показниках і тому їх не можна звести на ні на рівні величини вихідного капіталу, ні на рівні приросту капіталу.

Так само не можна зіставити доходи і витрати підприємства за всіма цими видами капіталу і отримати в результаті прибуток підприємства за період як різницю між доходами та витратами. У статистиці є різні методи оцінки рівня людського капіталу, але ці методи не дають точних результатів, їх не можна використовувати в обліку підприємства, на відміну від макроекономічного рівня, де такі дані широко застосовуються. Тому відповідь може бути лише одна. Так, хотілося б відобразити людський капітал у бухгалтерському обліку, але прямим способом це неможливо. А якщо спробувати врахувати лише «економічні явища», лише економічні складові людського капіталу – що ми отримаємо в результаті? Загальна вартість людського капіталу повинна включати дві складові: капітальні вкладення у підготовку людського капіталу, те, що вкладає сім'я та суспільство, та поточні витрати на його підтримку у робочому стані, те, що вкладає підприємство.

Чи можна врахувати окремо капітальні та поточні витрати? На рівні окремого підприємства капітальні витрати порахувати та врахувати не можна, на відміну від загальнодержавного рівня. Поточні витрати на людський капітал можна врахувати. Чинна система обліку дозволяє це зробити окремо на окремих рахунках або субрахунках, якщо їх ввести до чинного Плану рахунків. З прибутками складніше. Навряд чи можна виділити частку, що відноситься до людського капіталу, у доході від реалізації продукції або надання послуг. Також не можна виділити частку доходів, отриману внаслідок використання



природного чи інтелектуального капіталу, оскільки об'єктивно такий поділ загальної суми доходу неможливий. У фінансовому обліку та у фінансовій звітності інформацію в грошах про ці види капіталу, і в першу чергу про людський капітал, надати не можна.

Але залишається нефінансова звітність та управлінський облік. Перелік інформації для інтегрованої звітності (переважно якісної та нефінансової) наводиться у МСІЗ. Для системи управлінського обліку можливі різні варіанти подання інформації та різні одиниці виміру (не тільки вартісні), але вони дають приватні результати. Але це внутрішня інформація підприємства та внутрішня його звітність. Зовнішнім користувачам отримати хоча б непрямі дані про рівень розвитку людського капіталу та тенденції його розвитку на підприємстві складніше. Їм можна отримати їх лише у фінансовій чи інтегрованій звітності підприємства, яка відкрита для зовнішніх користувачів.

Вище зазначалося, що складний людський капітал дозволяє працівникові якісніше працювати. Що реальне відображення якості роботи персоналу? Це якість продукції та зростання продуктивності праці. Якість продукції втілюється у зростанні обсягу виручки, прибутку та рентабельності. А ось зростання продуктивності праці якось залишається у його системі показників за кадром. Показниками якості людського капіталу на підприємстві є показники зростання продуктивності праці та заробітної плати. Проте якість людського капіталу лише опосередковано впливає ці показники. На темпи зростання заробітної плати та продуктивності праці можуть впливати й інші, зокрема, соціальні та політичні фактори [8], а також загальна економічна ситуація в країні та світі. Проте темпи зростання продуктивності праці та заробітної плати, а також їх співвідношення можна вважати показниками якості людського капіталу.



Висновок.

1. На рівні взаємин «людина (працівник) – підприємство» людський капітал належить працівникові. Він його продає підприємству як робочу силу, яку підприємство використовує для збільшення свого багатства у вигляді виконаних робіт, наданих послуг й у цьому вигляді цей людський капітал стає власністю підприємства. Натомість працівник отримує заробітну плату та всі ті виплати, які нараховуються йому протягом періоду. Всі вони відображають поточні витрати на використання робочої сили найманих працівників.

2. За економічним змістом людський капітал близький до оренди майна та нематеріальних активів і цей факт слід було б відобразити у міжнародних та національних стандартах.

3. На рівні підприємства, на відміну від макроекономічного рівня, немає можливості поррахувати капітальні вкладення у виробництво, підтримку та розвиток людського капіталу.

4. Складний людський капітал підвищує продуктивну силу праці та рахунок цього для підприємства зростає рівень показників «продуктивність праці» і «рентабельність». Тому зростання продуктивної сили праці та збільшення рентабельності – це показники наявного на підприємстві людського капіталу та рівня його використання.

5. Показники темпів зростання продуктивності праці та заробітної плати персоналу, а також їх співвідношення можуть бути непрямими показниками розвитку людського капіталу підприємства.