

Література

1. *Аверчев И. В.* Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение/ И. Аверчев. — М.: Вершина, 2007. — 512 с.
2. *Голов С. Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. — К.: Центр учбової літератури, 2007. — 522 с.
3. Теорія бухгалтерського обліку: монографія / Л. В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін.; за заг. ред. Л. В. Нападовської. — Київ: нац. торг.-екон. ун-т, 2008. — 735 с.

Харламова О. В., канд. екон. наук, доц.
кафедри обліку і аудиту,
Харківська національна
академія міського господарства

ЛЮДСЬКИЙ КАПІТАЛ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ І ЕЛЕМЕНТ ЗВІТНОСТІ

Сьогодні ідея визнання людського капіталу активом підприємства виглядає утопічною. Так, ми одразу пригадуємо критерії визнання активів і робимо висновок про відсутність контролю, неможливість достовірної оцінки і находимо безліч аргументів того, щоб дійсно не визнати людський капітал активом, керуючись принципом обачності.

З іншого боку, уявимо підприємство, в балансі якого є необоротні та оборотні активи і капітал, але при цьому повністю відсутній персонал. Чи буде таке підприємство працювати? Чи принесуть ці активи очікувані економічні вигоди підприємству? Безумовно, ні: воно буде схоже на ненаселений острів. І головна причина цього — відсутність «двигуна» цих активів і капіталу, тобто «ЛЮДИНИ», яка є носієм людського капіталу.

Покладемо на одну чашу терезів набір критеріїв визнання активів, принципи обліку і складання звітності і т.п. (слід зауважити, сформульованих з певних міркувань все тією же «ЛЮДИНОЮ»), а на іншу — «ЛЮДИНУ», активно працюючу, перстворюючи і примножуючи активи і капітал. Що або хто переважить?... Скоріше «ЛЮДИНА» повинна критично проаналізувати існуючу концепцію визнання активів, а ні навпаки: посилаючись на труднощі оцінки, лавиноподібне зростання досліджень теорій людського капіталу, острах того, що ця ідея зустрине обґрунтова-

ний опір, робити вигляд, що всесвітньо визнані ідеї трудової вартості — це суто економічна теорія, яка не має відношення до обліку і звітності.

Зрозуміло, що зміна концепції визнання активів, якщо знайде підтримку науковців і практиків, може зайняти не одне десятиріччя. Тому ставити завдання вирішити цю проблему сьогодні — це найбезглуздіша омана. Але започаткувати дослідження у цьому напрямку представляється за необхідне. Найціннішим сьогодні з наукової точки зору представляється продукування як можна більшої кількості ідей у цьому напрямку для створення дискусійного середовища. Цілком можливо, що подальші дослідження доведуть повну неспроможність гіпотези «Людський капітал — це актив». Проте, ми же у переважній більшості випадків не відмовляємося від звичайного образу і ритму життя, якщо не виправдався прогноз сонячної погоди, а цілий день йде дощ.

Надзвичайна популярність серед науковців тематики людського капіталу підтверджує актуальність її дослідження. Але, нажаль, бухгалтерська наука відстає в цьому процесі. Безумовно, простіше окреслити певну проблему, сформулювати об'єкт дослідження, обмежити його предметом і докласти зусиль для її вирішення, виклавши результати у вигляді наукової новизни — в такій ситуації можна сказати, що дослідження є завершеним, має наукову і практичну значимість, вирішує конкретну проблему... і далі по тексту. А що ж робити, коли у межах одного дослідження неможливо вирішити проблему і цілому? Відповідь проста: покласти на наукову самосвідомість і продовжувати пошуки істини, навіть якщо вірогідність знайти її дуже мала.

Не вдаючись в дослідження теоретичних конструкцій, під людським капіталом з точки зору бухгалтерського обліку вбачається правомірним розуміти сукупність знань і навичок людини, які забезпечують отримання економічних вигід від інших активів підприємства.

Людський капітал є динамічною категорією, який проходить декілька стадій життєвого циклу. Першою стадією є відтворювальна, на якій він створюється, але ще не здатний в повному обсязі виконувати свої функції. Друга стадія — інвестиційна. В період проходження цієї стадії відбувається накопичення знань і навичок, які у майбутньому дозволять отримувати очікувані вигоди. Інвестиційний період у людського капіталу значно довше, ніж у фізичного [2, с. 12]. Третя, активна стадія є основною, на якій повною мірою реалізується його потенціал. Завершальна четверта

стадія — пасивна, і настає вона після вичерпання корисності людського потенціалу. З облікової точки зору найбільший інтерес представляє активна стадія, на якій корисність людського капіталу перетворюється в економічні вигоди, отримувані від активів підприємства.

Серед найвагоміших аргументів проти визнання людського капіталу як активу, як правило, висувається неможливість контролювання вигід від його використання. Саме це визначає його проміжну класифікацію між необоротними і оборотними активами. З одного боку, працівник може пропрацювати уже працездатне життя на підприємстві, а з іншого — звільнитися у будь-який момент.

Людський капітал піддається «зношуванню», оскільки працездатність може знижуватися, знання застарівати. Але процес «зношування» не може бути пропорційним у часі та бути однако-вим для різних індивідумів, що потребує додаткових процедур оцінювання рівня кваліфікації, оновлення знань та ін. Разом з тим, людський капітал може вимагати певної дооцінки внаслідок удосконалення професійних знань, підвищення кваліфікації, зростання розмірів оплати праці та ін.

Відомі сьогодні науці підходи до оцінки людського капіталу настільки різнопланові внаслідок використання широкого спектру індикаторів та підходів, що їх результати найчастіше значно різняться між собою. Найбільш поширеними є натуральні і вартісні (грошові) методи виміру людського капіталу [3, с. 262]. Але сам факт існування багатьох методик оцінки людського капіталу говорить про її можливість і гіпотетичну надійність отриманих результатів. Тобто можна припустити, що для цілей відображення в обліку і звітності людський капітал все ж таки піддається оцінці. Оскільки капітал — ринкова категорія, найбільш природними представляються вартісні оцінки [1, с. 13]. Як варіант, може розглядатися оцінка за теперішньою сумою зобов'язань підприємства перед робітником. Але вибір методу оцінки потребує подальших глибоких досліджень.

Проблема обліку людського капіталу постала не сьогодні, оскільки вже сформувалися певні варіанти її вирішення. У світовій практиці існують принципові підходи до обліку людських ресурсів: так звані моделі активів (або «витратні») і моделі корисності. Перші засновані на обліку витрат на людський капітал (за аналогією з основним капіталом) і його амортизацію. За допомогою других моделей безпосередньо оцінюється ефект тих або інших кадрових інвестицій [3, с. 263].

Наведене вище дозволяє узагальнити основні риси людського капіталу з облікової точки зору. Так, людський капітал:

- розглядається як актив, що забезпечує отримання економічних вигід від інших активів підприємства;

- може зрівнятися з будь-яким активом з точки зору життєвого циклу (придбання, доведення до працездатного стану, експлуатація і виведення з експлуатації);

- займає проміжну класифікацію між необоротними і оборотними активами;

- піддається зменшенню або збільшенню корисності;

- гіпотетично піддається оцінці для цілей відображення в обліку і звітності;

- може обліковуватися як за витратною моделлю, так і моделлю корисності.

Викладені положення, безумовно, носять дискусійний характер і потребують подальших наукових досліджень.

Література

1. *Соболева И. В.* Человеческий потенциал российской экономики. Проблемы сохранения и развития: [монография] / РАН; Институт экономики. — М.: Наука, 2007. — 202 с.

2. *Максимова В. Ф.* Инвестирование в человеческий капитал / Московская финансово-промышленная академия. — М., 2005. — 29 с.

3. *Чеботарёв Н. Ф.* Оценка конкурентоспособности предприятия: человеческий капитал// Аудит и финансовый анализ. — 2005. — № 4. — с. 262—272.

Ходзицька В. В., канд. екон. наук, доц.
кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ВПЛИВ МОДЕЛІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА РЕГЛАМЕНТАЦІЮ ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ В КРАЇНАХ СВІТУ

Бухгалтерський облік у кожній країні визначається відповідною моделлю бухгалтерського обліку. В країнах зі схожими соціально-економічними умовами принципи бухгалтерського обліку мають загальну основу. Найбільш поширена класифікація моде-