

УДК 331.34

Д. М. Ядранський,
кандидат економічних наук,
доктор соціологічних наук, доцент,
докторант кафедри економіки підприємства
Класичного приватного університету (Запоріжжя)



ОБЛІК ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ: ВІДПОВІДЬ НА ВИКЛИКИ СУЧАСНОСТІ

У статті розглянуто термінологічний апарат процесу обліку людського капіталу і на основі його аналізу внесено уточнення та зроблено висновок, що людський капітал може розглядатися як об'єкт бухгалтерського обліку. Зроблено спробу встановлення механізму його зв'язку із вартістю підприємства у цілому. Окреслено потребу у формуванні нової методології обліку, здатної об'єктивно оцінити та врахувати всі ресурси підприємства, які можуть бути використані з метою отримання прибутку.

Ключові слова: людський капітал, облік, вартість, підприємство.

Д. Н. Ядранский
**УЧЕТ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА:
ОТВЕТ НА ВЫЗОВЫ СОВРЕМЕННОСТИ**

В статье рассмотрен терминологический аппарат процесса учета человеческого капитала и на основе его анализа внесены уточнения и сделан вывод, что человеческий капитал может рассматриваться в качестве объекта бухгалтерского учета. Сделана попытка установления механизма его связи со стоимостью предприятия в целом. Очерчена потребность в формировании новой методологии учета, способной объективно оценить и учесть все ресурсы предприятия, которые могут быть использованы с целью получения прибыли.

Ключевые слова: человеческий капитал, учет, стоимость, предприятие.

D. M. Yadranskyi
**ACCOUNTING FOR HUMAN CAPITAL:
RESPONSE TO CHALLENGES OF THE PRESENT**

This article describes the process of accounting terminology unit of human capital and on the basis of his analysis made refinements and concluded that human capital can be considered as an object of accounting. An attempt to establish the mechanism of its relationship to the value of the enterprise as a whole. Outlined the need for the formation of a new accounting methodology that can objectively evaluate and take into account all the resources of the enterprise, which can be used for profit.

Key words: human capital, accounting, cost, company.

Постановка проблеми. Сучасні процеси корпоративізації господарського управління ставлять перед українським менеджментом нові завдання, пов'язані із поширенням у господарську практику нових методів і навіть ідеологій управління. Однією із таких ідеологій є ідеологія вартісного управління. Недостатня розвиненість національного фондового ринку й рейдерські захоплення підприємств до останнього часу не стимулювали реалізацію такої концепції. Однак усталення економічних процесів і прагнення до збільшення відкритості національної економіки сприяють поширенню такої ідеології.

Окрім того, ідеологія вартісного управління дозволяє оцінити ефективність дій менеджерів будь-якої компанії, адже їх головна мета – приймати такі рішення у фінансовій, інвестиційній та виробничій сферах діяльності, що згодом забезпечать зростання вартості акціонерного капіталу. Досягнення такого ефекту може виступати критерієм ефективності діяльності менеджера.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. У зарубіжній науковій літературі значну увагу зазначеній проблематиці приділили А. Дамодаран, Т. Коллер, Т. Коупленд, М. Міллер, Ф. Модільяні, Дж. Муррін, К. Уолт, Дж. Фридман, Г. С. Харрисон, Дж. Хікс, Дж. ван Хорн, У. Шарп та ін. Загальні питання оцінювання вартості досить широко розглянуто у працях значної кількості вітчизняних науковців. Однак така важлива складова вартісного управління, як оцінка вартості персоналу, ще не знайшла достатнього висвітлення в наукових дослідженнях українських учених. Аналізу деяких аспектів цієї проблеми присвячені праці Давидюк Т. В. [1, с. 70–76; 2, с. 183–192], Королюка Н. М. [3, с. 252–261], Наумчук О. А. [4, с. 512–119] та низки інших. Однак, на нашу думку, зазначені праці

попри заявлену практичну спрямованість містять доволі теоретичний і термінологічно неоднорідний аналіз. Наприклад, Н. Королюк наводить шість понять, що застосовуються для характеристики людини як об'єкта бухгалтерського обліку: людський капітал, людські ресурси, людські активи, інтелектуальний капітал, людський потенціал та персонал [3, с. 253].

Саме термінологічна неоднорідність і викликає складність, що обумовлює загальнотеоретичний характер статей. До того ж науковці здебільшого розглядають облік як самоціль, що не зовсім відповідає суті бухгалтерського обліку.

Мета статті – уточнення термінологічного апарату процесу обліку людського капіталу та встановлення механізму його зв'язку із вартістю підприємства у цілому.

Основні результати дослідження. Починаючи аналіз бухгалтерського обліку людського капіталу, слід усвідомлювати, що, з точки зору бухгалтерського обліку, капітал представляється як різниця між активами організації та її зобов'язаннями (власне, ця дельта являє собою чисті активи, які й характеризують головне майно підприємства).

Водночас, більшість науковців продовжує досліджувати капітал у марксистському розумінні, тобто як «...не річ, а певне, суспільне, належне певній історичній формації суспільства виробниче відношення, яке представлено в речі та надає цій речі специфічний суспільний характер». «Капітал – це перетворені в капітал засоби виробництва, які самі по собі настільки ж є капіталом, як золото або срібло самі по собі – грошіма» [5, с. 886–887].

Очевидно, що, досліджуючи роль людського капіталу в економіці, можна спертися на один із двох підходів: або

розглядати цей капітал як засіб виробництва, тобто певний ресурс, використання якого забезпечує певну вартість (марксистський підхід); або як частину власного капіталу підприємства. Але людина не може бути власністю, адже передає роботодавцеві у процесі укладання угоди про найм лише своє бажання (здатність) до виконання певних функцій. Безумовно, за таких умов казати про людський капітал як про повноцінну категорію бухгалтерського обліку зарано.

Однак сам К. Маркс розглядає частину капіталу, що обмінюється на робочу силу (в сучасному тлумаченні, по суті – людський капітал), таким чином: «Споживча вартість робочої сили – це праця, елемент, що створює мінову вартість. Оскільки праця, яку виконує робоча сила при її виробничому споживанні, більше тієї праці, яка необхідна для її власного відтворення і яка складає еквівалент заробітної плати, то вартість, що здобувається капіталістом від робочого часу в обмін на оплачену ним заробітну плату, більше тієї ціни, яку капіталіст сплатив йому за працю» [5, с. 183]. Фактично у наведеній тезі констатується, що праця виконує функції капіталізації. Це означає, що людський капітал може бути оцінений (навіть за умови загальноекономічного розуміння капіталу) і як споживча вартість робочої сили, і як різниця між вартістю новоствореної доданої вартості та розміром витрат на персонал.

У другому тлумаченні (капітал як різниця) простежується певна близькість розуміння людського капіталу в загальноекономічному і бухгалтерському розумінні. Однак у такому разі інтерес становить не облік самого персоналу як певного активу, а облік результатів використання цього активу та витрат на нього. Утворена різниця є величиною динамічною, яка змінюється протягом певного періоду і, по суті, визначає поточну продуктивність праці. Капітал, представлений як різниця між активами організації та її зобов'язаннями, є відносно сталою характеристикою майна, що лишається незмінною принаймні протягом звітного періоду. Таким чином, у самому підході до бухгалтерського обліку людського капіталу міститься певне протиріччя, пов'язане із відмінністю логічних підходів.

Інтерес у цьому контексті представляє запропонована російським ученим К. Циганковим система визначень бухгалтерії і капіталу [6, с. 84–90]. Зокрема автор пропонує дев'ять тез, які значною мірою можуть бути адаптовані й до обліку людського капіталу:

1. Бухгалтерський облік є інформаційною технологією, призначеною для обчислення та розкладання на дві специфічні складові капіталу. Тоді роль активу набуває або склад і капіталізована вартість персоналу (витрати на освіту, залучення альтернативного персоналу, набуті мотивації тощо) на певну дату або ж ця сама інформація, однак виражена як гранична продуктивність цієї групи персоналу у визначених організаційно-технічних умовах. Роль пасиву тут відіграє сукупність зобов'язань, які підприємство неодмінно має виконати незалежно від результатів трудового процесу.

2. Капітал – основне невизначене поняття бухгалтерії, науковий синонім побутового слова «багатство». Всі дані, які використовуються в бухгалтерському обліку, прямо або побічно необхідні для обчислення капіталу. На думку К. Циганкова, справедливим є і зворотне твердження. Така думка дає підстави «вписати» облік людського капіталу в систему бухгалтерського обліку, адже, за аналогією із звичайним капіталом, у системі бухгалтерського обліку використовуються і зберігаються тільки ті дані, які необхідні для обчислення капіталу. Враховуючи, що капітал як категорія створюється у процесі праці, відповідно його відокремлення від процесу праці є неможливим, а відтак виникає інформаційна єдність обліку людського капіталу та бухгалтерського обліку підприємства.

3. Капітал розкладається на складові частини за двома критеріями: за майновим складом і за джерелами походження. Продовжуючи запропоновану логіку К. Циганкова, можна констатувати, що за майновим складом

людський капітал може характеризуватися матеріально-речовими елементами (певні характеристики чисельності, кваліфікації тощо) та нематеріальними елементами (набутий досвід, ноу-хау тощо). При цьому у вартісному виразі чисельність та номінальна кількість характеризується тарифними ставками та ін., тоді як нематеріальна складова – розміром винагороди за безпосередньо створений продукт (надану послугу).

4. Під майном, відповідно до переліку, запропонованому К. Циганковим, розуміються всі об'єкти, що мають грошовий вимірник, вартість яких використовується для обчислення капіталу на певну дату. Поняття капіталу та майна нерозривно пов'язані, вони співвідносяться як ціле і його частини. Капітал є спільною (підсумковою) вартістю відокремленої майнової маси, точно так само, як майно є розкладанням капіталу на складові частини. Зазначена теза досить обмежено корелює із логікою людського капіталу, однак існує принципова можливість капіталізації набутих персоналом знань та навичок (що використовуються у трудовій діяльності). Це дає змогу визначити загальну суму людського капіталу.

5. На думку К. Циганкова, з якою ми погоджуємося, майно поділяється на активне та пасивне (зобов'язання до сплати) або позитивне і негативне залежно від знаку, з якими та чи інша складова майна входить у формулу обчислення капіталу: Капітал = Активи - Пасиви. Слід констатувати, що в цьому контексті може йтися про тимчасово залучений (зокрема на правах аутсорсингу) персонал або тимчасово переданий на інші підприємства для використання. Пасивом у такому разі буде персонал, який безпосередньо не створює продукту, однак через зобов'язання, що виникли між ним і підприємством, є об'єктом витрат (за економічною сутністю вони можуть відповідати поточним чи майбутнім зобов'язанням).

5-6. Визначені К. Циганковим пункти, пов'язані з майновими активами та майновими пассивами, ми пропонуємо не розділяти, оскільки ототожнювати людський капітал із майном вважаємо недоцільним. При цьому, на наш погляд, до персонал-активу слід віднести працю робітника до моменту виплати йому зарплати, адже тут ідеться про виникнення певного продукту, який ще не може вважатися пасивом (боргом підприємства), а, по суті, є зобов'язанням до запитання; сюди ж варто включити наявні ноу-хау.

До персонал-пасиву належать показники, що прямо чи опосередковано пов'язані із діяльністю персоналу (штрафи у разі нещасного випадку, відшкодування третім особам унаслідок вини персоналу тощо).

7. На думку К. Циганкова, структурувати капітал за джерелами його походження необхідно, насамперед, для відокремлення частини капіталу, отриманого підприємством від власників у готовому вигляді, від тієї частини капіталу, що зароблена самим підприємством у процесі його діяльності. Відповідно, джерела капіталу поділяються на вклади власників у капітал, фінансовий результат та суму нарахованих дивідендів. Власне, така його структура новизни не містить. Однак, прикладаючи цю структуру на специфіку людського капіталу, можна відмітити, що частина людського капіталу підприємства сьогодні представлена його власниками, які здобули певний рівень кваліфікації (знань) поза межами компанії. Частина кваліфікацій, компетенцій, знань та навичок є похідними від трудового процесу, адже вони або виникають в його перебігу, або формуються спеціально (за кошти підприємства) перед його початком. Таким чином, людський капітал поділяється на вихідний і створений. При цьому останній, своєю чергою, може бути також поділений на дві підгрупи: цілеспрямований (фінансований за рахунок підприємства) та спонтанний (що виник безпосередньо у ході трудової діяльності). Характер капіталізації вихідного (власного) та спонтанного капіталу потребує окремої уваги, бо він не пов'язаний із безпосередньою вартісною оцінкою.

8. Не викликає сумнівів теза К. Циганкова про те, що розмір зміни капіталу компанії, досягнутий завдяки її власній діяльності, є фінансовим результатом, позитивне

значення якого називається прибутком, а негативне – збитком. Однак у системі обліку людського капіталу значене питання виглядає дещо складніше, оскільки говорити про безпосередній фінансовий результат у цьому випадку – неможливо. Водночас, вкладення в розвиток персоналу за рахунок новоствореної вартості є визнаною практикою, так само, як і спрямування додаткового доходу на соціальне та додаткове медичне обслуговування персоналу, забезпечення комфортного відпочинку тощо. Усі ці заходи, безумовно, матимуть позитивний результат соціального й економічного (для суб'єкта господарювання) характеру. Такий результат пропонуємо назвати «людським результатом». Можливо, таке визначення є недосконалим з точки зору граматики, але на цьому етапі дослідження ми хочемо наголосити на його лексичному значенні. Враховуючи той факт, що фінансовий результат у бухгалтерії обчислюється також іншим способом – як сума доходів і витрат за кожною господарською операцією, Фінансовий результат = Доходи - Витрати. Доходами називається будь-яке збільшення капіталу, а витратами – будь-яке зменшення капіталу, що викликані власною діяльністю компанії. Таким чином стає можливим розглядати відносно зростання результату людського капіталу.

9. Система понять бухгалтерії і, одночасно, елементів бухгалтерської звітності може бути представлена в табличній формі у вигляді капітального балансу. На нашу думку, таку логіку доцільно поширити й на облік людського капіталу. Проведений вище теоретичний аналіз створює передумови для визначення принципової можливості системи подвійного запису, адже людський капітал, як і будь-який інший капітал, утворюється у процесі конвертації авансованих витрат у майбутні доходи за допомогою трудового процесу.

Попри те, що положення, запропоновані К. Циганковим, багатьма нам досить адекватними, необхідно звернути увагу на принципову відмінність між загальним і людським капіталом. Вона полягає в тому, що людський капітал не є власністю підприємства, а перебуває на умовах тимчасового використання (протягом дії трудового договору, який може бути припинений у будь-який момент). Відповідно виникає певна проблема списання капіталу з балансу із погляду бухгалтерської звітності (основаної на об'єктивних документах на відміну від суб'єктивного бажання працівника щодо звільнення). Однак стосовно певного трудового процесу можна говорити про людський капітал, зокрема згадуючи тезу К. Маркса про те, що капіталіст здатен споживати товар робоча сила, змушуючи її носія споживати за допомогою своєї праці засоби виробництва. Загальний характер процесу праці, звичайно, не змінюється від того, що робітник здійснює його для капіталіста, а не для самого себе. Капіталіст повинен спочатку взяти ту робочу силу, яку він знаходить на ринку... Робітник працює під контролем капіталіста, якому належить його праця. Капіталіст спостерігає за тим, щоб робота відбувалася в належному порядку і щоб засоби виробництва споживалися доцільно..., щоб вони руйнувалися лише настільки, наскільки цього вимагає їх вживання в роботі [5, с. 176]. У запропонованому К. Марксом твердженні фактично йдеться про те, що у ході трудового процесу існує певна єдність капіталів – основного (засобів виробництва), оборотного (предметів праці) та трудового, або людського (робочої сили). Продовжуючи запроповану логіку, можна скористатися принципом аналогії і висновувати: якщо перші дві форми капіталу є сталими об'єктами бухгалтерського обліку, то відповідно аналогічним за економічною сутністю об'єкт (у ході безпосереднього трудового процесу) також може розглядатися як капітал.

Ще одним підтвердженням логіки того, що людський капітал є об'єктом бухгалтерського обліку, можна вважати різницю у ринковій та балансовій вартості компанії. Сьогодні існування такої різниці пояснюється гудвілом. Причини виникнення гудвілу можуть бути різними: ефективна маркетингова кампанія, наявність висококваліфікованої команди менеджерів, прогресивна організація праці,

ефективна мотивація персоналу, стійка клієнтська база і т.п. За будь-яких обставин ці причини є результатом діяльності персоналу, тобто використання людського капіталу. Якщо застосувати доходний метод до оцінювання гудвілу, то його взагалі можна розглядати як ринкову вартість людського капіталу. Гудвіл є досить динамічною характеристикою, а його відображення в бухгалтерській звітності виникає лише в разі злиття компанії (навіть положення щодо його використання містяться не у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», а у П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»). Однак попри це гудвіл визнається економічною категорією та може бути амортизований протягом 20 років (але не більше терміну діяльності підприємства). При цьому амортизаційні відрахування є лінійними, а також можуть змінюватися відповідно до визначеної поточної ринкової вартості (у випадку переоцінки).

У цілому ми погоджуємося із думкою російського автора Н. Козирева, який відмічає, що різниця між балансовою вартістю фірми та її ринковою капіталізацією не означає, що бухгалтерію необхідно радикально змінювати. У цьому випадку ми маємо справу із фундаментальними протиріччями між принципами бухгалтерського обліку і властивостями економіки знань (чи алгебраїчними властивостями самих знань) [7, с. 200].

Висновки. Не ототожнюючи всю можливу суму гудвілу лише із використанням людського капіталу (адже без засобів виробництва виникнення будь-якого гудвілу є малоімовірним), ми вважаємо, що сучасний бухгалтерський облік перебуває на тому етапі, коли об'єктивно виникла потреба у формуванні нової методології обліку. Вона повинна містити інструменти, що дозволяють об'єктивно оцінити та врахувати всі ресурси підприємства, які можуть бути використані з метою отримання прибутку. Відмова від такого обліку створює загрозу ефективному управлінню суб'єктами господарювання та позбавляють як менеджмент підприємства, так і потенційних інвесторів повноцінної інформації про діяльність підприємства, а відтак може призвести до прийняття помилкового управлінського рішення.

У цьому контексті основними напрямками подальших досліджень можуть бути: конкретизація облікових принципів і процедур обліку людського капіталу, уточнення понятійно-категоріального апарату нового напрямку та формування єдності методологічних і методичних підходів відповідно до потреб національних підприємств та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Література

1. Дивидюк Т. В. Бухгалтерський облік людського капіталу як передумова капіталізації компанії / Т. В. Дивидюк // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2 (17). – Житомир : ЖДТУ, 2010. – С. 70–76.
2. Дивидюк Т. В. Методологічні аспекти бухгалтерського обліку людського капіталу: проблеми визнання та оцінки // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського : науковий журнал. Серія: Економічні науки. – 2009. – № 4. – С. 183–192.
3. Королюк Н. М. Людський капітал як об'єкт бухгалтерської методології / Н. М. Королюк // Актуальні проблеми економіки : науковий економічний журнал. – 2009. – № 7(97). – С. 252–261.
4. Наумчук А. А. Проблеми обліку людського капіталу / О. А. Наумчук / Торговля і ринок України : темат. зб. наук. пр. Вип. 29 ; голов. ред. О. О. Шубін. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2010. – 540 с.
5. Маркс К. Капітал. Критика політичної економії / К. Маркс ; предисл. Ф. Ангельса. – Кн. 1. Процесс производства капитала. – М. : Прогресс, 1985. – Т. 3. – 830 с.
6. Цыганков К. Ю. Понятие капитала в бухгалтерии, политэкономии и экономической теории // Сибирская финансовая школа. – 2007. – № 4. – С. 84–90.
7. Козырев А. Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности : учеб. пособ. для студентов вузов, обучающихся по эконом. специальностям / А. Н. Козырев, В. Л. Макаров ; Науч. совет по эконом. проблемам интеллектуальной собственности при ООН РАН, Центр. экон.-мат. ин-т РАН, Ин-т проф. оценки, Нац. фонд подгот. кадров. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : РИЦ ГШ ВС РФ, 2003. – 367 с.

Стаття надійшла до редакції 14 лютого 2012 року