

**Починок Н. В. Людські ресурси в обліковій теорії і практиці / Економічний аналіз: зб. наук. праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – Вип. 6. – С.141–144.**

**УДК 657**

**Наталія ПОЧИНОК**

аспірант кафедри обліку у виробничій сфері  
Тернопільського національного  
економічного університету

## **ЛЮДСЬКІ РЕСУРСИ В ОБЛІКОВІЙ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИЦІ**

*Обґрунтовано можливість визнання людських ресурсів активами підприємства на основі аналізу нормативних джерел бухгалтерського обліку та практичного застосування вказаного підходу для потреб управління зарубіжними компаніями.*

### **Ключові слова**

*Людські ресурси підприємства, активи, облік людських ресурсів.*

Перехід на ринкові умови господарювання докорінно змінює підходи до вирішення багатьох економічних проблем, в тому числі таких, що пов'язані з людськими ресурсами. Підґрунтям підвищеного інтересу до питань формування та ефективного використання людських ресурсів на мікро- та макрорівні стали соціальні та економічні зміни викликані науково-технічним прогресом.

На сьогодні реальні конкурентні переваги будь-якої організації змістились з якісних характеристик продукції, що виробляється чи процесів виробництва на ресурсний підхід. Відтак, з урахуванням швидких змін у світі бізнесу, підприємства прагнуть до ефективного використання їх ключового ресурсу – людського.

Створення і вдосконалення ефективних методів управління потребують розробки і застосування в практичній роботі організацій принципово нових ідей у сфері інформаційного забезпечення. Необхідною умовою ефективного управління людськими ресурсами є створення налагодженої інформаційної системи, провідна роль в якій відводиться бухгалтерському обліку, звітності та економічному аналізу.

Важливою передумовою при створенні такої інформаційної системи для потреб управління є дослідження суті людських ресурсів організації як економічної та облікової категорії.

Питаннями економічної суті людських ресурсів займалися чимало вчених-економістів, як зарубіжних: Т. Шульц, Г. Беккер, Л. Туроу, М. Блауг, М. Армстронг, Р. Лайкерт, Дж. Каннінг, Е. Фламхольц, в тому числі, російських: Ю.А. Корчагін, Ю.Д. Одегов, А.І. Добринін, так і вітчизняних: Д.П. Богиня, О.А. Грішнова, М.І. Долішній та ін.

Термін людські ресурси на мікрорівні характеризує кадровий склад або весь персонал підприємства з якісної, змістовної сторони. Якщо зміст термінів «трудові ресурси», «робоча сила»

підкреслює функціональний, технократичний підхід до людини (як робітника), то термін «людські ресурси» є відображенням ціннісного підходу до людини-працівника.

Поява поняття «людські ресурси» пов'язана з виникненням і розвитком теорії людського капіталу, до розробки якої звернулися у своїх дослідженнях відомі американські вчені Т. Шульц, Г. Беккер, Л. Туроу. В другій половині минулого століття за проведені дослідження вони стали нобелівськими лауреатами: Теодор Шульц – у 1979р., Генрі Беккер – у 1992р. В рамках цього теоретичного підходу визнається, що найбільшою цінністю підприємства є особа, яка стоїть у центрі його внутрішньої політики. Акцентується важливість людських ресурсів у формі знань, навичок, умінь для поліпшення результатів діяльності як окремої організації, так і суспільства в цілому. Людські ресурси в такому розумінні набувають форми капіталу, адже внески на відтворення, підвищення якості людських ресурсів перестають розглядатися як організаційні витрати і набувають форми інвестиції. Загалом люди з їх знаннями та навичками стають людським капіталом підприємства та займають центральне місце поруч з фінансовим капіталом.

Проведений аналіз досліджень зарубіжних та вітчизняних науковців дозволив визначити людські ресурси підприємства як економічну категорію таким чином: «людські ресурси підприємства є складовою частиною виробничих ресурсів організації, у формування і розвиток яких здійснюються вкладення з метою отримання майбутніх економічних вигод».

Зміни, що відбулись у світовій економіці потребують критичного переосмислення суті людських ресурсів як облікової категорії. У відповідності з обліковою практикою, прийнятою більшістю як зарубіжних, так і вітчизняних підприємств, інвестиції в людські ресурси розглядаються скоріше як витрати (зобов'язання), які підприємство намагається мінімізувати з метою досягнення більших прибутків у короткостроковому періоді, а не активи, які потрібно нагромаджувати з метою забезпечення довготривалої фінансової стійкості підприємства в конкурентному ринковому середовищі.

Поява в теорії економічної думки поняття людського капіталу обумовлює необхідність створення ефективного інформаційного забезпечення, що стало передумовою створення концепції обліку людських ресурсів.

Основу існуючих напрацювань в бухгалтерському обліку складають праці зарубіжних дослідників та науково-дослідних центрів та інститутів. Так, у 1973 р. Комітет з бухгалтерського обліку людських ресурсів (American Accounting Association Committee for Human Resource Accounting) визначив бухгалтерський облік людських ресурсів як процес виявлення та вимірювання даних про людські ресурси з наступним наданням отриманої інформації зацікавленим сторонам.

Представник інституту Р. Лайкерт виділив наступні функціональні цілі концепції обліку людських ресурсів:

- представляти затратно-вартісну інформацію для прийняття управлінських рішень щодо придбання, розміщення, розвитку людських ресурсів для досягнення організаційних цілей;
- надавати управлінському персоналу можливість здійснювати ефективний моніторинг використання людських ресурсів;
- забезпечувати контроль вартості активів, тобто визначати чи залишилася вона незмінною, зменшилася або збільшилася;
- забезпечувати управлінський персонал інформацією про людський капітал для прийняття ефективних управлінських рішень [12, 4].

Велика увага дослідженню теоретичних і практичних питань обліку людських ресурсів була приділена зарубіжними вченими. Так, зокрема, методиці бухгалтерського відображення людських ресурсів присвячені дослідження Е. Фламхольца [9], Р. Лайкерта [12] та ін.

Прибічники концепції обліку людських ресурсів вважають відображення останніх у складі активів його невід'ємним елементом.

Е. Фламхольц, основоположник концепції обліку людських ресурсів, вважав, що людські ресурси необхідно враховувати як актив компанії. Він виділив три основних критерії визнання людських ресурсів як активу: потенційна вигода, наявність прав володіння або контролю з боку господарюючого суб'єкта, оцінка в грошовому вимірнику [9].

Проте такий підхід до визнання людських ресурсів як активу компанії викликає суперечки серед економістів.

Б. Нідлз, Х. Андерсон і Д. Кондуелл вважають, що «активи - потенційні доходи, можливі внаслідок використання даною юридичною особою придбаних або контрольованих цінностей, що надійшли на підприємство в результаті раніше проведених операцій або подій, що відбулися в минулому» [4, 24].

Відповідно до п.8 МСБО 38 «Нематеріальні активи» активом є ресурс, контрольований суб'єктом господарювання у результаті минулих подій, від якого очікують майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання. Аналогічне визначення наводиться і в національних стандартах бухгалтерського обліку (ПСБО 1 п.3).

Відтак, актив підприємства – це ресурс, тобто – праця або всі фізичні й розумові здібності людей, які можна застосовувати у процесі виробництва товарів і послуг, та підприємницькі здібності (характеристики людських ресурсів).

Відповідно до п.21 МСБО 38 «Нематеріальні активи» нематеріальний актив слід визнавати, якщо є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу, надходять до суб'єкта господарювання і собівартість активу можна достовірно оцінити. Об'єкт може бути визначеним активом, якщо є можливість його ідентифікації, контролю та

майбутніх економічних вигід. Звідси, майбутня економічна вигода, втілена в активі, - це потенціал, який увійде прямо чи опосередковано у потік грошових коштів компанії.

Компанія отримує економічні вигоди від активів, якщо активи можна:

- використовувати окремо або в поєднанні з іншими активами при виробництві товарів і послуг, реалізованих компанією;
- обміняти на інші активи;
- використати для погашення зобов'язань;
- розподілити серед власників компанії.

Відтак, застосування факторингу чи обміну щодо людських ресурсів не є можливим. Хоча, практично, підприємство може отримувати економічні вигоди від використання людських ресурсів у процесі виробництва товарів (робіт, послуг). З такою позицією можна погодитися, оскільки підприємство, вкладаючи кошти в людські ресурси, очікує отримати від них віддачу.

Особливо це стосується таких сфер діяльності як аудит і консалтинг, адвокатура та інших у сфері послуг, а також модельний бізнес, професійний спорт, де людина відіграє значну роль у господарській діяльності суб'єктів. Спортивні клуби купують і продають права на певних спортсменів, і суми витрат на придбання тільки одного гравця обчислюються в мільйонах доларів.

Противники концепції обліку людських ресурсів вважають, що отримання майбутніх економічних вигід від вкладень в людські ресурси не гарантовано.

Для визнання активів, як вважають Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда, компанії повинні мати права на майбутню вигоду або потенційні послуги. Разом з тим, на їхню думку, «якщо оцінка права на вигоду і потенційні послуги може бути визначена тільки орієнтовно, це не означає, що об'єкт не слід вважати активом» [5, 287].

На нашу думку, з позицій ймовірності отримання майбутніх економічних вигід людські ресурси можна вважати активом компанії, оскільки вони є основним фактором її успіху і джерелом прибутку.

Одна з суттєвих характеристик будь-яких активів - контроль над ними з боку компанії. Під контролем розуміється здатність компанії одержувати вигоди від використання контрольованих активів або обмежувати права інших осіб на використання цих вигід.

Відзначимо, що проблема контролю тісно пов'язана з юридичним правом власності. Супротивники концепції обліку людських ресурсів вважають, що оскільки компанія не має права власності на людину, то людські ресурси не повинні відображатися в обліку та балансі як актив. Такої ж позиції дотримуються і російські економісти. Так, О. А. Агеєва наголошує, що людські ресурси, які оцінюються за витратами на навчання або шляхом вимірювання принесеної ними додаткової вартості, не можуть включатися в активи організацій, оскільки «люди вільні, немає контролю над цими ресурсами» [1, 53].

Однак у міжнародній обліковій практиці при визначенні існування активу право власності не є першочерговим. Більшість активів перебуває під економічним контролем господарюючого суб'єкта, коли управління активами здійснюється не на основі юридичного права власності, а з позицій володіння економічними вигодами.

На думку Дж. Каннінга, визначення об'єкта активом має швидше економічний характер, ніж юридичний [7, 19]. Економічне поняття контрольованого ресурсу ширше поняття юридичного контролю. Економічно можна контролювати ресурс, який, як належить, так і не належить компанії на праві власності. У зв'язку з цим деякі економісти пропонують поняття субстанціональної власності, тобто тієї власності, якою адміністрація реально володіє, користується і розпоряджається, наприклад, майном, отриманим компанією у фінансову оренду на правах володіння та користування. Це майно відображається в обліку як актив орендаря, хоча орендар не має на нього права власності.

Саме такий підхід отримав відображення в міжнародних стандартах фінансової звітності. Зокрема, МСБО 17 «Оренда» передбачає відображення орендованого об'єкта, отриманого на умовах фінансового лізингу, на балансі орендаря. Підставою для цього є та обставина, що орендар отримує економічні вигоди від використання орендованого активу протягом більшої частини терміну його економічної служби. Крім того, заборгованість за об'єктом фінансового лізингу в бухгалтерському балансі орендаря повинна бути відображена і як зобов'язання з виплати майбутніх орендних платежів. Якщо фінансовий лізинг не відображено у балансовому звіті орендаря, то економічні ресурси і рівень зобов'язань організації-орендаря є заниженими.

Е. Фламхольц вважає, що контроль над людськими ресурсами аналогічний контролю над активами, які має лізингоодержувач за операціями фінансової оренди [9].

Варто зазначити, що контроль має на увазі не тільки юридичне право власності чи економічний контроль, але й адміністративну відповідальність.

Справді, працівник організації є відповідальним перед адміністрацією, і на цій підставі можна говорити про контроль над використанням людських ресурсів. Особливо це відноситься до осіб, які професійно займаються спортом у спортивних клубах, оскільки з гравцями укладаються трудові контракти специфічного характеру, за умовами яких, наприклад, гравець не може покинути спортивний клуб або грати за іншу команду без дозволу клубу. Тобто людина знаходиться під контролем господарюючого суб'єкта.

Д. Робінсон, який є прихильником концепції обліку людських ресурсів, вважає, що хоча людина не може бути об'єктом власності, відносини фірми зі співробітниками зазвичай носять стабільний характер [13, 45]. І з цим можна погодитися.

Третім і, мабуть, основним критерієм визнання активів підприємства є їх об'єктивна оцінка. Активами вважаються тільки ті економічні ресурси, які можна оцінити в грошовому вимірнику.

Р. Джош і М. Скайген вважають, що бухгалтери не здатні розробити систему оцінки людських ресурсів. Якщо відображати ці ресурси як актив компанії, то необхідно капіталізувати пов'язані з ними витрати і згодом їх амортизувати, що зовсім не просто [11, 41]. Російські вчені дотримуються аналогічної позиції. М. І. Кутер, при визначенні економічних ресурсів звертає увагу на необхідність їх об'єктивної оцінки в грошовому вимірнику і належності підприємству. «Хоча працівники підприємства, - відзначає М. І. Кутер, ймовірно є його найбільш цінним ресурсом, тим не менш, вони не відносяться до ресурсів, що є об'єктом бухгалтерського обліку (не мають вартості і не вважаються власністю підприємства)» [3, 150].

При оцінці людських ресурсів виникає цілий ряд проблем, пов'язаних з визначенням складу витрат, що відображаються за даною статтею, і порядку їх списання.

Е. Фламхольц зазначив, що основою вартості людських ресурсів є вигоди, які вони принесуть підприємству в майбутньому [9, 114]. В принципі цінність як людських, так і інших ресурсів, можна розрахувати як поточну величину очікуваних від них майбутніх вигід. Свого часу Е. Фламхольц запропонував три концепції оцінки людських ресурсів: 1) за первісною або історичною собівартістю; 2) за вартістю заміщення; 3) за альтернативною вартістю.

В п.15 МСБО 38 «Нематеріальні активи» позиціонується питання про те, що підприємство може мати у своєму розпорядженні кваліфіковану команду і бути здатним ідентифікувати додаткові навички персоналу, що ведуть до майбутніх економічних вигід. Разом з тим персонал підприємства не може бути визначений як нематеріальний актив, оскільки він не задовольняє відповідним критеріям їх визнання.

Виникає питання: як визначити економічні вигоди, отримані за рахунок кваліфікації персоналу? Мало того, при відображенні в обліку людських ресурсів як нематеріального активу виникає проблема амортизації, тобто систематичного розподілу вартості нематеріального активу протягом терміну його корисної служби. Як же визначити строк корисного використання людських ресурсів?

Російські економісти А. Добринін, С. Дятлов, О. Цирєнова запропонували відображати в бухгалтерському обліку людські ресурси в складі нематеріальних активів у розмірі повної вартості за весь період використання, а річну суму амортизації визначати, виходячи з річної величини заробітної плати працівників, включаючи виплати на соціальне страхування [2, 284]. Враховувати людські ресурси вони пропонують в установчих договорах організацій, а умови й терміни інвестування в людські ресурси, величину заробітної плати (яка може розглядатися як норматив амортизації людського капіталу) погоджувати при укладанні колективних договорів та індивідуальних контрактів (трудова договорів).

Вони також запропонували проводити не тільки оцінку але й переоцінку людського капіталу підприємства, оскільки в результаті приватизації і утворення акціонерних товариств вартість

компаній не була реально визначена. Вони вважають, що дооцінка людського капіталу підприємства та його облік у складі нематеріальних активів дозволять провести додаткову емісію цінних паперів і більш адекватно врахувати та відобразити в акціонерному капіталі частку, що припадає на людський капітал.

Інші російські вчені-економісти пропонують людські ресурси відображати в обліку і звітності не як нематеріальний актив, а як складову частину ділової репутації підприємства, що регламентується ПБО РФ 14/2007 «Облік нематеріальних активів». Ділова репутація як облікова категорія є виплатою, що формується підприємством-покупцем в очікуванні майбутніх економічних вигод від активів, які не можуть бути індивідуально ідентифіковані і окремо визнані. Купуючи бізнес, інвестор платить не тільки за активи, відображені в обліку підприємства, а й за спеціально навчених людей, здатних ефективно працювати і збільшувати його прибуток. Таким чином, майбутні економічні вигоди можуть бути отримані з ефекту синергії між ідентифікованими набутими активами та людськими ресурсами, за які покупець готовий заплатити при придбанні підприємства.

Вітчизняними вченими на теоретичному рівні не приділено належної уваги дослідженню питань бухгалтерського обліку людських ресурсів. Водночас у зарубіжних компаніях відбувається поступове впровадження різних типів систем обліку людських ресурсів (HRA).

Одним із прикладів застосування концепції обліку людських ресурсів є досвід RG Barry Corporation, невеликої компанії в галузі легкої промисловості, яка ввела в 1969-1971 рр. програму HRA для обліку інвестицій в людські ресурси. У методиці обліку інвестиційних витрат за первісною собівартістю, що застосовувалася в корпорації Барру, при оцінці людських ресурсів було введено сім рахунків основного капіталу: інвестиційні витрати по найму (recruiting outlay costs), витрати на придбання (acquisition costs), офіційні витрати на навчання і ознайомлення (formal training and familiarization costs), неофіційні витрати на навчання, на ознайомлення (informal training and familiarization costs), інвестиційні витрати на придбання досвіду (investment building experience costs) і витрати на розвиток (development costs). У 1969 і 1971 рр. в корпорації Барру склалися баланс і звіт про прибутки і збитки, які відображали вплив даних обліку людських ресурсів на традиційні показники. В обох випадках було зафіксовано значне зростання прибутку [14, 15].

Віце-президент RG Barry Corporation, Вудрафф, зазначив, що, як показало проведене дослідження, система HRA може не тільки забезпечити менеджерів більш точними відомостями про прибутковість і підвищити обізнаність адміністрації про важливість людських ресурсів, але й допомогти знайти відповіді на такі питання, як:

1. Яким чином компанії слід розподіляти ресурси при наявності різних конкуруючих альтернатив?

2. Які реальні витрати плинності кадрів для фірми?

3. Які будуть реальні витрати переміщення виробництва на нове місце?

4. Які інвестиційні вкладення на розвиток потрібні, щоб отримати людей, готових прийняти на себе нову відповідальність або освоїти нову технологію? [14, 15].

Іншу систему HRA, створену для обліку вкладень в людські активи в офісі Touche Ross and Company, досліджував М. Александер [6]. У Touche Ross and Company розраховувалися капіталовкладення в кожного з працівників на основі змінних витрат (out-of-pocket expenses) та альтернативних витрат і створювалися чотири типи звіту про людські ресурси: «Звіт - аналіз вартості часу» («The Cost of Time Analysis Report»), «Зведений звіт про інвестиції в людські ресурси» («A Summary of Human Resource Investments Report»), «Звіт про рух людських ресурсів» («A Statement of Human Resource Flows Report») та «Звіт про вклади» («Contribution Report»). Після отримання даних системи HRA Touche Ross and Company переглянула свій підхід до штатного складу і розміщення ресурсів. Фірма виявила, що величина внеску в прибуток з розрахунку на людину для різних рівнів кваліфікації дещо відрізнялися від очікуваних. Ще один приклад застосування системи HRA - успішне створення Е. Фламхольцем і Т. Ланді [10] системи бухгалтерського обліку людських ресурсів в аудиторській фірмі Lester Witte and Company. Система спиралася на стохастичну модель Е. Фламхольца.

Відтак, можна стверджувати про життєздатність підходу щодо визнання людських ресурсів повноцінними активами підприємства. Варто зазначити, що характерним для діяльності вітчизняних підприємств залишається застосування традиційної системи бухгалтерського обліку, що передбачає відображення нарахованої заробітної плати у вигляді затрат і не охоплює сформованого на підприємстві людського капіталу працівників. Разом з тим, проведене дослідження дало змогу сформулювати наступні висновки:

- людські ресурси підприємства як економічна категорія є складовою частиною виробничих ресурсів підприємства, у формування і розвиток яких здійснюються вкладення з метою отримання майбутніх економічних вигод;
- людські ресурси є особливим активом підприємства, для якого необхідно регламентувати відповідні критерії визнання: щодо контролю (контроль над людськими ресурсами повинен означати не тільки юридичне право власності, а й економічний контроль і адміністративну відповідальність); щодо майбутніх економічних вигод (підприємство може отримувати економічні вигоди від використання людських ресурсів у процесі виробництва товарів (робіт, послуг), оскільки, вкладаючи кошти в людські ресурси, воно очікує отримати від них віддачу); щодо достовірної оцінки (необхідно розробити досконалу систему оцінки людських ресурсів, адаптовану до вітчизняної системи бухгалтерського обліку і звітності);



- процеси світової економічної глобалізації та гуманізації стають підґрунтям та важливим аргументом зміни існуючих підходів щодо формування та ефективного використання найціннішого ресурсу будь-якого підприємства – людського.

### ***Список літератури***

1. Агеева О.А. Требования к формированию отчетности по МСФО // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 14. – С.51-57.
2. Добрынин А.И., Дятлов С.А., Цыренова Е.Д. Человеческий капитал в транзитивной экономике. М.: Наука, 2002. – 309 с.
3. Кутер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории. Учеб. пособие: Экспертное бюро - М., 1997. – 496 с.
4. Нидлз Б., Андерсон Х., Кондуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: пер. с англ., под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
5. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997., - 576 с.
6. Alexander, M.O. Investments in people. Canadian Chartered Accountant. – 1971.- №99.- P.38-45.
7. Canning J.B. The Economics of Accountancy. N.Y.: Ronald Press. - 1929.
8. Committee on Human Resource Accounting. Report of the Committee on Human Resource Accounting. The Accounting Review, 48, Supplement. - 1973.
9. Flamholtz E.G. Human Resource Accounting. Encino, California: Dickenson Publishing Co. – 1974.
10. Flamholtz E.G. and Lundy T.S. Human resource accounting for CPA firms. Certified Public Accountant Journal. - 1975. - №45. – P.45-51.
11. Jauch R. and Skigen M. Is human resource accounting really practical? Management Review. – 1974. - №63. – P.40-42.
12. Likert R. Human organizational Measurements: Key to Financial Success; Michigan Business Review, May 1971. - P.1-5.
13. Robinson D. Two approaches to human asset accounting. Accountancy (England). – 1975. - №86. – P.46-48.
14. Work Institute in America, Inc.. Studies in Productivity. Scarsdale, New York. -1978.

### **РЕЗЮМЕ**

***Наталія Починок***

#### **Человеческие ресурсы в учетной теории и практике**

Обоснована можливість признання людських ресурсів активами підприємства на базі аналізу нормативних джерел бухгалтерського обліку та практичного застосування вказаного підходу для потреб управління зарубіжними компаніями.

### **RESUME**

*Natalia Pochynok*

**Human resources in accounting theory and practice.**

Grounded an opportunity to recognize human resources as assets on the basis of analysis of legal sources of accounting and practical application of a specific approach to the needs of foreign companies.