

## ВПЛИВ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВИТРАТИ ТА ІНВЕСТИЦІЇ У ПЕРСОНАЛ НА ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНУ СИСТЕМУ ПІДПРИЄМСТВА

*Обґрунтовано, що основною причиною зниження витрат підприємств на розвиток людського капіталу є сучасна система обліку, яка не дозволяє розглядати персонал як об'єкт для інвестицій, що приносять віддачу. Доведено, що людський капітал підприємства є основним фактором виробництва і витрати на нього повинні враховувати не тільки прями – на заробітну плату, але і кадрові інвестиції та прийматись до уваги при оцінці ефективності всієї сукупності вкладень на розвиток персоналу, що сприятиме раціональному використанню людського капіталу*

**Постановка проблеми.** Розвиток персоналу виступає найважливішою умовою успішного функціонування будь-якого підприємства. Це особливо актуально в сучасних умовах, коли науково-технічний прогрес значно прискорює процес застарівання професійних знань і навичок. Невідповідність кваліфікації персоналу потребам компанії негативно позначається на результатах діяльності компанії.

Інвестуючи в своїх співробітників, фірми прагнуть активізувати їх трудову віддачу, підвищити продуктивність праці, скоротити втрати робочого часу і тим самим укріпити свою конкурентоспроможність.

Жоден ключовий фінансовий показник, що відображає вартість активів підприємства, його доходи на певний момент не може бути адекватно розрахований без оперативних даних про інвестиції у формування і відтворення людського капіталу персоналу підприємства.

Керівники підприємств повинні особливу увагу приділяти розкриттю потенціалу своїх співробітників і усвідомленню людського ресурсу компанії як фактора економічного зростання, а також повинні уміти не просто організувати роботу в умовах постійних змін і конкуренції, що посилюється, але і оцінити ефективність від інвестицій в персонал компанії та відобразити інформацію про них у бухгалтерському обліку.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблематика методології теорії людського капіталу і інвестиційних процесів, пов'язаних з ним, розкрита в працях зарубіжних дослідників: А. Ауліна, Г. Беккера, Й. Бен-Порета, М. Блауга, С. Боулса, У. Боуена, К. Ванга, М. Вудхолла, Дж. Грейсона, Н. Ірінда, Е. Кануго, Б. Кикера, Р. Лейнарда, С. Ломбардіні, Ф. Махлупа, Дж. Мінцера, Г. Псахаропулос, Г. Сент-Пола, Л. Туроу, Я. Фітц-енца, Б. Чизуїка, Т. Шульца і ін.

Вивчення впливу інвестицій на людський капітал, а також способів підвищення капіталовіддачі здійснено в працях Р. Лайкерта, А.Н. Ісаєнко, Д. Нестерової, О.Е. Подвербних, К. Сабірьянової, Є.В. Сумарокової.

**Мета написання статті** полягає у визначенні напрямів інвестування у людський капітал працівників підприємства та встановленні їх приналежності до витратної чи інвестиційної форм.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Дедалі більше у створенні активів людського капіталу зростає роль окремих підприємств. Про це відмічає Л. Туроу [17], який вважає, що людський капітал створюється фірмами. Часто вони стають найефективнішими виробниками цього капіталу, оскільки здійснюють підготовку персоналу відповідно до поточних і перспективних потреб виробництва, а також мають достовірну інформацію про перспективні напрями капіталовкладень у навчання та професійну підготовку.

Фірми вважають прибутковим збільшення людського капіталу зайнятого у них персоналу, оскільки це призводить до зростання обсягів виробництва.

Для розуміння процесу інвестування в людський капітал розглянемо основні причини змін в людському капіталі на корпоративному рівні. Корпоративний людський капітал збільшується за рахунок приєднання до нього індивідуального людського капіталу працівників.

Багато великих компаній усвідомили важливість інвестицій в людський капітал, їх користь для власного процвітання. Всесвітньо відоме підприємство "Дюпон" оголосило інвестиції в своїх працівників одним з чотирьох ключових стратегічних напрямів розвитку. Найбільша компанія на ринку телекомунікацій "Водафон" велику увагу приділяє своїм працівникам, їх розвитку і здоров'ю, забезпечує безпечні умови праці. Французька компанія "Юнільвер" вважає, що соціально відповідальне ведення бізнесу, турбота про здоров'я і інвестиції в розвиток своїх працівників – найефективніші способи підтримки стійкого розвитку. Компанія "Лукойл" вкладає значні кошти в навчання і розвиток співробітників, забезпечення безпечних умов їх праці, підтримку здорового способу життя. [7, с. 32].

Засновник компанії "МакДональдс" Р. Крок, вважає: "Ви добрі рівно настільки, наскільки добрі люди, яких ви наймаєте" [14, с. 70]. Невипадково система підбору кадрів "МакДональдс" базується на жорсткому проходженні принципу конкурентного відбору з великого числа претендентів. Наприклад, при відкритті в 1990 р. першого в СРСР ресторану "МакДональдс" в Москві найнятий персонал (630 чоловік) був відібраний з 27 тис. претендентів [3, с. 277]. Компанія стала організувати спортивні змагання серед співробітників, приділяти уваги навчанню працівників.

Творець концепції бенчмаркінгу людського капіталу, автор багатьох праць, Я. Фітц-енц наводить приклад, як небажання навчати персонал призвело до втрати прибутку в одному універсамі [12, с. 22]. В ньому встановили нову програму для касових апаратів. Коли співробітники попросили навчити їх працювати з програмою, їм просто надали інструкцію користувача. У результаті їм довелося освоювати програму методом проб і помилок протягом декількох тижнів. Через невміння працювати з програмою продавці часто називали покупцю не реальну ціну товару, а ту, яка помилково висвічувалася на екрані. Якщо названа ціна була нижчою за реальну, то покупець з радістю розплачувався і йшов. Врешті-решт, збитки магазину склали суму набагато більшу тієї, в яку обійшлося б навчання співробітників роботі з програмою.

Російська компанія "Сургутнефтегаз" крім тренінгів і курсів підвищення кваліфікації здійснює фінансову підтримку вищих навчальних закладів, що готують профільних фахівців. Має зв'язки з навчальними закладами по всій країні (понад 1500 стипендіатів навчаються в різних університетах). Більш того, підприємство має власні навчальні заклади (наприклад, Сургутській нафтовий технікум). Також проводяться курси спеціального навчання. Наприклад, компанія щорічно посилає 100-200 кращих фахівців за кордон для підвищення кваліфікації і освоєння нових технологій. Подібні заходи забезпечують: зниження плинності кадрів, підвищення продуктивності праці, скорочення витрат виробництва. Як наслідок, збільшилася заробітна плата працівників, що підвищило привабливість підприємства і допомогло уникнути негативного ефекту інвестування – своєрідного "витоку мізків".

Для підприємства інвестиції в людський капітал в основному представлені витратами на освіту і збереження здоров'я співробітників, частково – на культуру.

Інвестиції в блок загальних знань здійснюються або самим індивідом, або державою, проте підприємства рідко оплачують загальну підготовку. Це пов'язано з великим ризиком, який обумовлений можливістю звільнення працівника. При загальному навчанні людина набуває знання, кваліфікацію і навички, які вона може успішно застосовувати, працюючи більш продуктивно не тільки в своїй, але і в інших фірмах. Навчання працівника за рахунок підприємства пов'язано для працедавця з великим ризиком: навіть якщо з працівником буде укладений договір про те, що після навчання він відпрацює на підприємстві певний термін, порушення цього договору часто залишається безкарним.

Інвестиції в блок спеціальних знань направлені на підвищення навичок роботи в конкретному підприємстві, підвищення технологічних виробничих вмінь. Фахове навчання дає знання і навички, необхідні працівнику в даній компанії. При такому навчанні ризик інвестицій в навчання співробітників для наймача значно менший, і він може узяти на себе, якщо не все, то принаймні велику частину витрат.

Здійснюючи інвестиції в освіту, підприємства одночасно формують для себе якісний персонал.

Проте в бухгалтерському обліку відображаються витрати на персонал в частині оплати праці, соціальне забезпечення, навчання працівників підприємства.

Так, зокрема, Міжнародною конференцією статистиків по праці рекомендована наступна міжнародна стандартна класифікація вартості робочої сили:

1. Пряма зарплата і оклади.
  2. Оплата невідпрацьованого часу.
  3. Преміальні і грошові винагороди.
  4. Їжа, паливо і інші виплати в натуральній формі.
  5. Вартість житла для працівників.
  6. Витрати працедавців на соціальне забезпечення.
  7. Вартість професійного навчання.
  8. Вартість культурно-побутового обслуговування.
  9. Вартість праці, що не віднесена до попередніх груп.
  10. Податки, що розглядаються як вартість праці [11].
- Витрати, які відображені в пунктах 1-4, за визначенням Міжнародної організації праці є "прямими витратами на робочу силу", витрати пунктів 5-10 відносяться до "непрямих витрат на робочу силу".

Аналогічно до складових вартості робочої сили, визначеної Міжнародною конференцією статистики по праці, в діючій Інструкції по визначенню вартості робочої сили Державного комітету статистики України (наказ № 131 від 29.05.1997) [9] визначається вартість робочої сили за наступними групами:

1. Пряма оплата.
2. Оплата за невідпрацьований час.
3. Премії та нерегулярні виплати.
4. Заробітна плата в натуральній формі, пільги, послуги, допомоги в натуральній і грошовій формах.
5. Витрати підприємств на оплату житла працівників.
6. Витрати підприємств на соціальне забезпечення працівників.
7. Витрати на професійне навчання.
8. Витрати на утримання громадських служб.
9. Витрати на робочу силу, які не віднесені до інших груп.
10. Податки, що відносяться до витрат на робочу силу.

У Росії також діє відповідна інструкція Держкомстату РФ від 19.07.95 [11], проте витрати працедавця на персонал згруповано в три групи витрат:

1. Витрати на оплату праці.
2. Виплати соціального характеру.
3. Витрати, що не відносяться до фонду заробітної плати і виплат соціального характеру.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності в Україні визначає П(С)БО 26 "Виплати працівникам" [8].

Згідно цього положення виплати працівникам включають:

1. Поточні виплати працівникам.
2. Виплати по закінченні трудової діяльності.
3. Виплати при звільненні.
4. Інші довгострокові виплати працівнику.

Тобто інвестиції в людський капітал розцінюються виключно як витрати на оплату праці та соціальні заходи, а не інвестиції у формування та відтворення людського капіталу працівників підприємства. Облік витрат на персонал полягає у статичному фіксуванні витрачених коштів і ресурсів, їх збільшення чи зменшення в різні періоди. Для даної ділянки обліку відсутній динамізм в оцінці позитивних зрушень, зіставленні доходів з витратами, виявленні ефекту від реалізації конкретних витрат на персонал інвестиційного характеру.

Для проведення цілеспрямованої аналітичної роботи по вивченню витрат на персонал представляє інтерес їх класифікація за різними ознаками (табл. 1).

Таблиця 1. Класифікація витрат підприємства на персонал

Класифікаційні ознаки	Види витрат на персонал підприємства
1	2
1. Фази процесу відтворення робочої сили	На виробництво робочої сили (пов'язані з придбанням, навчанням, розвитком персоналу) На розподіл робочої сили (перекладом власних працівників в інші структурні територіально віддалені підрозділи, залученням працівників із сторони (витрати на проїзд, підйомні, добові і ін.) На споживання (використання) робочої сили (фонд оплати праці, виплати і пільги із заохочувальних фондів, витрати, пов'язані з підтримкою дієздатності робочої сили (на медичне обслуговування, техніку безпеки, соціально-побутове обслуговування і т.п.), а також на соціальний захист і соціальне страхування)
2. Ступінь активності (здатність приносити в майбутньому дохід)	Первинні (витрати на пошук, придбання і попереднє навчання працівників) Відновні (витрати заміщення): – прямі (витрати на придбання нового фахівця, його навчання (орієнтацію) і витрати, пов'язані зі звільненням працюючого); – непрямі (пов'язані з простоем робочого місця під час пошуку заміни, зниженням продуктивності праці працівника з моменту ухвалення рішення про звільнення і його колег)
3. Рівень підходу	3 позицій держави 3 позицій підприємства 3 позицій працівника
4. Цільове призначення	На придбання працівників На оплату праці і матеріальну винагороду На розвиток персоналу На підготовку, перепідготовку і підвищення кваліфікації працівників На послуги соціально-побутового призначення На соціальний захист і соціальне страхування На поліпшення умов праці, медичне обслуговування Основні (витрати на відбір і найм, адаптацію, стимулювання, розвиток і звільнення персоналу та ін.) Допоміжні (витрати на утримання служби управління персоналом (розробка і удосконалення організаційних структур управління, статистичний облік персоналу), витрати на правове забезпечення управління персоналом та ін.)

1	2
5. Джерела фінансування	Фонди суспільних організацій Держава: держбюджет, позабюджетні джерела Підприємство: собівартість продукції, прибуток Працівник
6. Характер витрат	Прямі Непрямі
7. Час відшкодування	Довготривалі Поточні
8. Обов'язковість витрат	Обов'язкові Необов'язкові (соціальні)
9. Відношення до доцільності скорочення витрат	Резервоутворюючі Нерезервоутворюючі
10. Місце виникнення витрат	Для кожної облікової ділянки (підрозділи підприємства)
11. Носій витрат	Персоніфіковані (витрати на оплату праці, виплати соціального характеру, навчання і підвищення кваліфікації персоналу та ін.) Знеособлені (витрати на соціальний захист і соціальне страхування, витрати на організацію корпоративних заходів, витрати на утримання соціально-побутових об'єктів та ін.)

Отже, при дослідженні витрат на персонал найбільш часто використовують такі класифікаційні ознаки, як фаза процесу відтворення, джерела і суб'єкти фінансування, характер витрат, час відшкодування, обов'язковість витрат і доцільність їх скорочення. Крім того, в деяких випадках, виділяючи ознаку "цільове призначення", до якої відносять окремі статті і групи статей витрат на персонал, пов'язані із здійсненням окремих управлінських функцій або операцій.

Проте перераховані ознаки недостатньо повно відображають специфіку обліку витрати на персонал як функціональної підсистеми системи управління персоналом компанії. Представляється більш правильним розглядати класифікаційну ознаку – фази процесу інвестування у формування, використання та відтворення людського капіталу працівників підприємства, з метою збереження і розвитку професійних та особових характеристик працівників, що забезпечують працедавцю економічний результат.

Запропонована класифікаційна ознака заснована на поділі витрат інвестиційного характеру на персонал та відображає специфіку персоналу як особливого ресурсу компанії, безпосередньо пов'язаного із залученням, використанням і розвитком персоналу. Сукупність конкретних методів і інструментів реалізації цієї класифікації характеризує організаційну стратегію управління компанії. Величина витрат на персонал змінюється під впливом рішень, що приймаються працедавцем відповідно до кадрової політики компанії та їх узгодження із соціально-економічною метою працедавця і працівника.

Підприємствам притаманний прагматичний підхід: вони інвестують в людський капітал доти, доки вони приносять економічну віддачу. Інтегрований соціальний ефект від цих інвестицій є в основному суспільним благом, у розвитку якого зацікавлена держава, а не конкретне підприємство. Саме тому в цивілізованому світі держава економічними методами заохочує підприємства до інвестування в людський капітал.

Аналіз міжнародного досвіду доводить необхідність державної підтримки внутрішньофірмової підготовки кадрів. 76 % корпорацій США з чисельністю зайнятих 500 і більш людей розробляють програми в області підготовки і перепідготовки кадрів. В 90-х роках ХХ ст. різними програмами внутрішньофірмового навчання були охоплені 50 млн. людей; понад 70 % американських компаній використовували різні форми професійної підготовки, серед крупних компаній таких – 95 %. В Японії розвиток персоналу розглядається як пріоритетний напрям інформаційно-технічної революції і користується державною підтримкою (бюджетні субсидії). Фірми Німеччини щорічно витрачають понад 9 млрд. марок на підвищення рівня освіти і кваліфікації своїх співробітників [6].

Інвестиції в людський капітал починаються з пошуку об'єктів інвестування, тобто потенційних працівників. Більшість компаній виділяє величезні кошти на проведення різних інтерв'ю, співбесід для відбору кращих фахівців в своїй області. Деякі фірми (а їх число з кожним роком збільшується) йдуть далі і сприяють професійному розвитку своїх потенційних працівників. Йдеться про заходи для школярів і студентів, що проводяться компаніями, а також про співпрацю корпорацій з різними суспільними організаціями.

Сучасні компанії вважають, що знання, отримані людиною у вузі, не мають великого значення для її майбутньої роботи. Наприклад, керівництво однієї з провідних світових консалтингових компаній "McKinsey" переконане, що для неї сильні аналітичні здібності і лідерські якості людини важливіше за її знання. Більшу частина навичок працівник отримує в ході практики, а також завдяки тренінгам і додатковій освіті.

Наприклад, компанія "Кока-Кола Беверіджиз Україна" витрачає на тренінги понад 10 млн.грн. щороку [2, с. 40].

Компанії для підвищення компетентності своїх кращих працівників оплачують їх додаткову освіту в провідних вузах світу. При цьому фірми витрачають кошти на вартість проживання, навчання співробітника, упущений прибуток від його роботи, необхідність пошуку його заміни. Проте такі капіталовкладення виявляються корисними: у результаті компанія одержує власних висококласних фахівців, збільшує продуктивність праці і стимулює своїх співробітників, підвищує свій авторитет серед клієнтів і потенційних працівників.

Одна з нових тенденцій в підготовці кадрів в компаніях США – створення системи безперервного навчання робітників і службовців для адаптації до нових технологій і нових форм організації праці. Наприклад, після відкриття підприємства по виробництву вантажних автомобілів фірма "Дженерал Моторс" провела перепідготовку 3 тис. робітників: кожний з них прослухав 633-годинний курс, присвячений освоєнню нової техніки і бригадного методу роботи. З середини 90-х років ХХ ст. на професійно-технічну підготовку кадрів корпорація "Форд" витрачає 25 % своїх капіталовкладень, "Крайслер" – 35 % [6].

Проте, вітчизняні компанії відмовляються від інвестицій в програми формування і розвитку людського капіталу, оскільки усвідомлюють всі труднощі, пов'язані з обліком та визначенням результативності таких інвестицій.

Інвестиційний процес розвитку людського капіталу працівників підприємства пропонуємо здійснювати в наступних основних етапах (рис. 1).

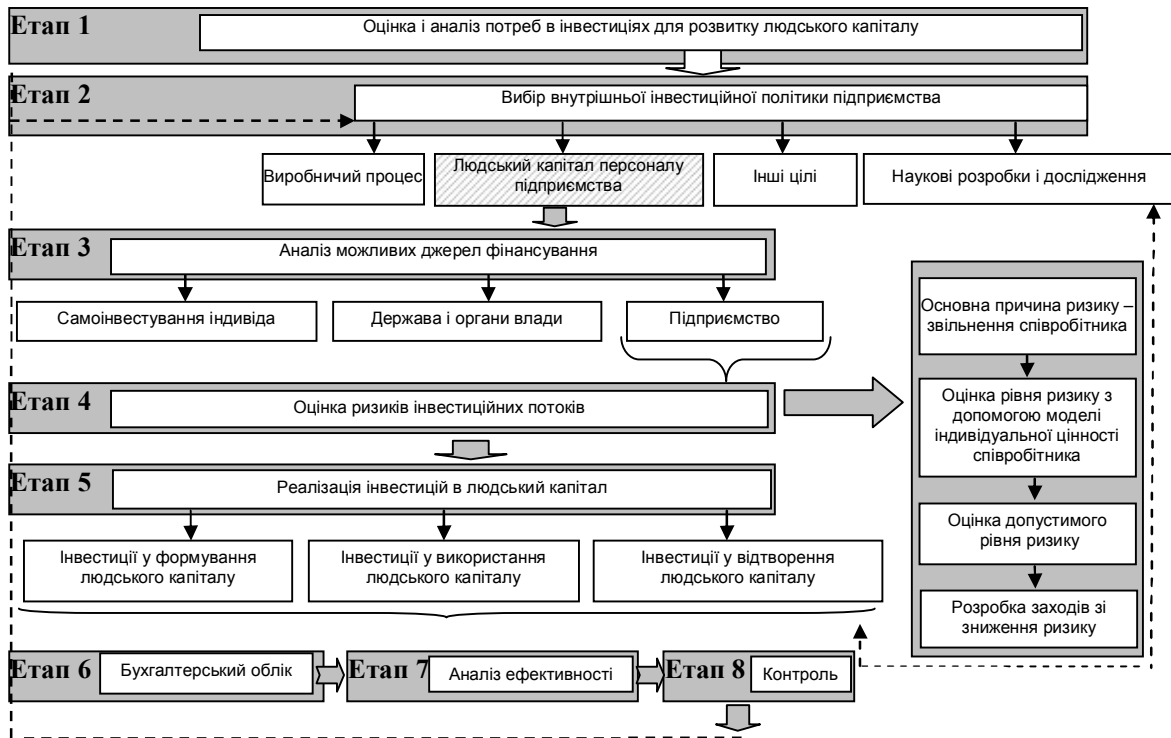


Рис. 1. Основні етапи інвестиційного процесу розвитку людського капіталу працівників підприємства

Проаналізуємо сутність наведених етапів:

1. Відбувається оцінка і аналіз потреби в інвестиціях для розвитку людського капіталу – проводиться його діагностика і виявляються пріоритетні напрями інвестування грошових коштів. Необхідно розробити комплекс заходів і показників, здатних наочно демонструвати, в якому напрямі необхідно інвестувати кошти в першу чергу.

2. Здійснюється вибір інвестиційної політики підприємства. Керівники повинні проаналізувати всі можливі напрями інвестування і виявити ті, в які вкладення коштів найбільш необхідні. Критерієм вибору напрямку інвестування в людський капітал служитимуть показники з попереднього етапу інвестиційного процесу.

3. Відбувається аналіз можливих джерел фінансування (державою, підприємством і самим індивідом).

4. Відбувається оцінка ризику інвестиційного проекту. Під ризиком розуміється імовірність виникнення умов, що призводять до негативних наслідків. Основний ризик інвестування в людський капітал підприємства полягає в тому, що такий капітал йому не належить. Звільнення працівника з підприємства призводить до втрат людського капіталу, а отже і інвестованих в нього коштів.

5. Здійснюється інвестування грошових коштів в людський капітал. Тут необхідно загострити увагу на тісному взаємозв'язку інвестиції у формування, використання і відтворення.

6. Бухгалтерський облік інвестицій в людський капітал. На рахунках бухгалтерського обліку відображаються частково як довгострокові інвестиції на формування та відтворення людського капіталу, що збільшують його розмір, а також поточні витрати на використання людського капіталу.

7. Проводиться аналіз шляхом розрахунку ефективності інвестицій в людський капітал. Для аналізу рентабельності інвестицій в людський капітал можна використовувати показники, які застосовуються для аналізу ефективності інвестицій у фізичний капітал, але необхідно використовувати й інші показники, пов'язані з людським капіталом і ефективністю його використання на підприємстві.

8. При підготовці і інвестуванні грошових коштів здійснюється поточний та заключний контроль, який полягає в аналізі отриманих результатів і формуванні відповідних висновків.

З метою вивчення впливу інвестицій в людський капітал необхідно створити базу знань, в якій відслідковувати, які знання, уміння, навички, кваліфікація співробітників є цінними для підприємства. Таку базу знань можна створити на підприємстві на основі аналізу стратегії управління персоналом підприємства, який передбачає збір даних про такі групи заходів: інвестиції у формування, використання та відтворення людського капіталу співробітників компанії (рис. 2).

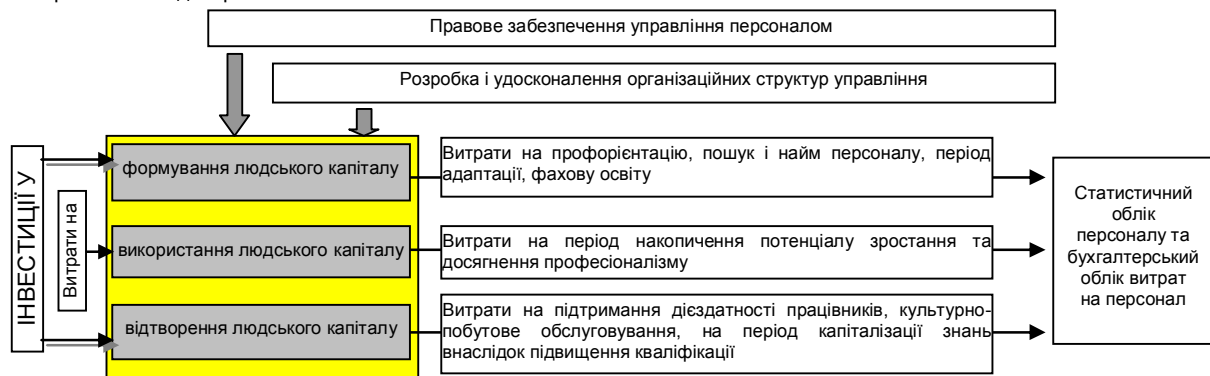


Рис. 2. Процесна модель управління витратами на персонал

Запропонована модель є інструментом управління витратами на персонал як в розрізі стадій процесу управління персоналом, так груп витрат на працівників та інвестицій у них. Вона має наступні переваги:

- дозволяє систематизувати витрати на персонал та інвестиції у нього з метою управління ними;
- є методичною основою планування, обліку та аналізу складу і структури витрат на персонал компанії;
- є інструментом управління персоналізованими витратами на персонал з використанням лицьових рахунків працівників, в яких повинні відобразитися не тільки витрати, пов'язані з використанням, але і інвестиції у формування та відтворення людського капіталу працівників підприємства;
- використання і розвиток конкретних працівників в розрізі напрямів витрат та інвестицій у персонал;
- забезпечує узгодження мети і дій структурних підрозділів компанії, що здійснюють управління персоналом.

Запропонована процесна модель управління витратами на персонал є методичною основою реалізації функцій планування, обліку, аналізу і контролю витрат на персонал. Застосування моделі дозволяє спрогнозувати витрати для кожного альтернативного варіанту реалізації функцій управління персоналом і ухвалити економічно об'єднане управлінське рішення про доцільність здійснення, напрями, величину і джерела відшкодування витрат на персонал.

Отже, процес інвестування підприємства в людський капітал співробітників можна підрозділити на наступні фази (табл. 2).

Таблиця 2. Фази процесу інвестування у формування та відтворення та витрати на використання людського капіталу працівників підприємства

№ з/п	Фази	Склад витрат інвестиційного характеру	Характеристика фаз процесу інвестування
1.	Інвестування у формування людського капіталу	Витрати на профорієнтацію	– прогнозування і планування чисельності та якісного складу працівників; – витрати на професійну орієнтацію в учбових закладах майбутніх фахівців і кваліфікованих робітників; – розробка методів профвідбору і цільового набору персоналу по категоріям і професіям
		Витрати на пошук, відбір і найм персоналу	– витрати, пов'язані із систематичною роботою кадрових служб по плануванню персоналу; – розміщення оголошень в газетах; – послуги кадрових агентств, служб зайнятості; – співбесіда, тестування; – розробка документації, тестових програм для претендентів (створення матричних моделей робочих місць, тобто кваліфікаційних вимог для підбору кандидатів і методи оцінки їх професійної компетенції); – інші витрати
		Витрати на персонал в період адаптації	– витрати на оплату праці найнятого працівника в період випробувального терміну (2-3 місяці)
		Витрати на персонал в період навчання, підвищення кваліфікації відповідно до стратегії підприємства	– оплата професійного навчання, – витрати на підвищення кваліфікації; – витрати на освоєння професії на робочому місці; оплата навчання другій (суміжній) професії (отримання "полівалентної кваліфікації"); – витрати коучінг персоналу; – витрати на перепідготовку; – витрати, пов'язані з підвищенням тарифного розряду; – послуги викладачів; – стипендія осіб, що навчаються; – витрати, пов'язані з організацією навчання та інші
2.	Витрати на використання людського капіталу	Витрати на персонал в період накопичення потенціалу зростання	– оплата праці за тарифами, розцінками, окладами, надбавками і ін. нарахуваннями; – відрахування на соціальне страхування
		Витрати на персонал в період досягнення професіоналізму	– оплата праці за тарифами, розцінками, окладами, надбавками і ін. нарахуваннями; – відрахування на соціальне страхування; – доплати за рівень кваліфікацій, поєднання професій, знання іноземних мов, які використовуються у виробничій діяльності та інші
3.	Інвестування у відтворення людського капіталу	Витрати на підтримку дієздатності працівників	– витрати на соціальне забезпечення; – витрати на здоров'я (психічне, фізичне, моральне); – витрати на соціально-побутове обслуговування
		Культурно-побутове обслуговування	– витрати на корпоративні заходи; – покращання умов життя, побуту і відпочинку працівників
		Витрати на персонал в період капіталізації знань унаслідок підвищення кваліфікації	– витрати на різні заходи, пов'язані з удосконаленням мотивації і стимулювання праці (компенсації, допомога, матеріальна допомога, премії, подарунки тощо); – запровадження системи пільгового кредитування молоді

Джерелом інформації про інвестування та витрачання коштів на персонал підприємства можуть виступати кошториси витрат на профорієнтацію, відбір і найм, навчання персоналу; нормативи часу; колективний договір; положення про оплату праці; положення про службу по персоналу і соціальним питанням та ін.

Витрати на використання людського капіталу є прямими, всі інші – непрямыми і відображаються в складі поточних витрат. Проте непрямі витрати не повинні виступати витратами поточного періоду, їх слід вважати довгостроковими інвестиціями.

Підходи щодо визнання непрямих витрат на людський капітал капітальними чи поточними наведено на рис. 3.

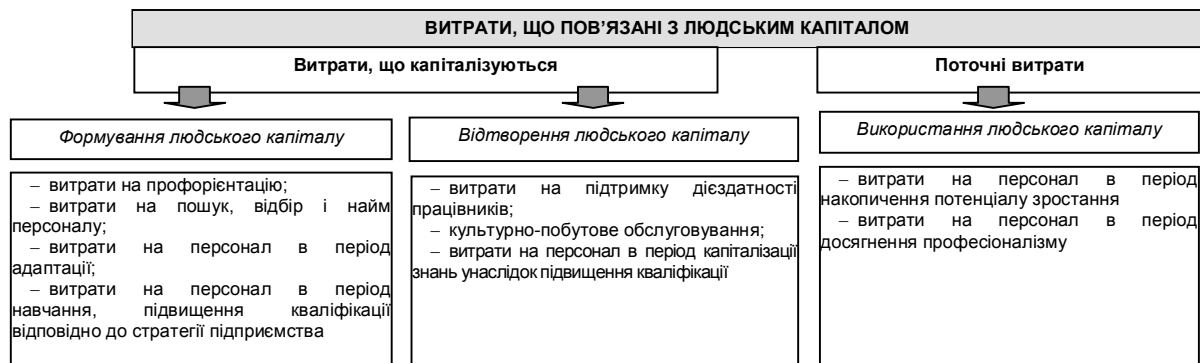


Рис. 3. Основні підходи до обліку витрат, пов'язаних з формуванням, використанням та відновленням людського капіталу

Головною критеріальною ознакою виступає їх вплив на майбутні вигоди. Виходячи з неї капіталізуються і відносяться на збільшення вартості відповідних активів витрати, пов'язані з формуванням і відтворенням людського капіталу. Поточними ж витратами слід вважати витрати на використання людського капіталу.

Сила кожного підприємства залежить від того кадрового потенціалу, яким воно володіє. Традиційний облік із всіх ресурсів підприємства приймає до уваги тільки майно. Оскільки люди не можуть бути ні майном, ні об'єктом власності, то їх не вважають об'єктом обліку (але розрахунки по заробітній платі ведуться систематично). Цей досить правильний підхід пов'язаний з традиційно юридичною трактовкою бухгалтерського обліку. Економічна його версія передбачає включення до активу підприємства людських ресурсів. Наприклад, всі втрати на підготовку кадрів капіталізуються в активі як інвестиції в персонал, протягом декілька років їх амортизують [10, с 269].

Розробка альтернативних варіантів реалізації функцій управління персоналом і їх економічне обґрунтування вимагає злагодженої роботи різних підрозділів і посадовців. Для практичної реалізації запропонованого алгоритму необхідна розробка внутрішніх нормативних документів, основу яких складають матриця розподілу обов'язків і відповідальності в системі управління витратами на персонал і схема документообігу, положення про систему внутрішньофірмової сертифікації персоналу, моделі робочих місць робітників і фахівців, методику аналізу змісту праці на робочих місцях, внутрішньофірмові вимоги до професійної компетенції працівників, модульні програми передсертифікаційного навчання персоналу, методику визначення цінності, особових і ділових якостей працівників та ін.

Запропонований організаційно-методичний підхід до формування системи управління витратами на персонал через виділення фаз процесу інвестування у формування, і відтворення та витрат на використання людського капіталу працівників підприємства вимагає зміни обліку цих витрат та упорядковує взаємозв'язки між складом витрат, що приймають участь у формуванні, використанні та відтворенні людського капіталу.

Обґрунтовано, що витрати на людський капітал підприємства як на основний фактор виробництва повинні враховувати не тільки витрати на використання людського капіталу, тобто витрати на персонал, що пов'язані з оплатою праці та соціальним забезпеченням, але й інвестиції у формування та відтворення людського капіталу, тобто інвестиції, направлені на пошук і залучення співробітників з високою якістю людського капіталу, а також в розвиток ціннісних для підприємства якостей співробітників, вкладення в їх знання, навички і уміння. Ці показники повинні прийматись до уваги при оцінці та відображенні в облік інвестицій на формуванні і розвитку людського капіталу, що сприятиме раціональному використанню людських ресурсів, збільшенню прибутку, обсягів виробництва, продажів, ринку збуту тощо.

Вітчизняні підприємства поступово усвідомлюють важливий зв'язок між людським капіталом і фінансовими результатами – зв'язок, який не здатні врахувати традиційні бухгалтерські методи.

Бухгалтерський облік не може виправдати довіри, що надається йому сьогодні, із двох причин: 1) направлений всередину підприємства, його основне завдання є збереження майна підприємства; 2) зосереджений на минулому. Проте сьогодні необхідно реформувати бухгалтерський облік, наблизити його до міжнародних правил і принципів, що склалися в передових країнах з ринковою економікою. Академік М.Г. Чумаченко вважає, що даний процес реформування повинен охоплювати такі компоненти як:

– мету реформи: створення національного інституту бухгалтерського обліку, адекватного новим соціальним і виробничим відносинам;

– завдання реформи: вироблення концепції бухгалтерського обліку, створення схеми інформаційного забезпечення реформи і розвитку обліку, національної системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку;

– вихідні позиції реформи: повинні будуватися на принципах збереження національної системи обліку, орієнтації на побудову висланої його моделі;

– організаційна структура реформи: передбачає вироблення механізму перетворення, адаптації, визначення темпів реформування, технології формування кадрового потенціалу;

– фінансове забезпечення реформи: будь-яка реформа спричиняє додаткові витрати, на покриття яких потрібні значні фінансові ресурси [13, с. 7].

Майо Е. пропонує ввести як інтегральний показник при переході від бухгалтерського обліку епохи Пачолі до сучасних методів реєстрації результатів інтелектуальної діяльності підприємств. "Від роботи, що вимірюється (і що враховується) як витрати на заробітну плату, до роботи, що вимірюється в частках (відсотках) доданої вартості (цінності)" [15, с. 100]. Саме цю цінність, що відображає динамічний результат творчих дій фахівців підприємства, можна вважати базовим показником трансформації суми створених, юридично і фінансово врахованих нематеріальних активів в ринкові активи підприємства.

На підтвердження цієї тези наведемо приклади вимірювання впливу знань, навичок, вмінь працівників на фінансові показники підприємств. Так, зокрема, компанія "Кока-Кола Беверіджиз Україна" почала впроваджувати філософію кайзер (японська стратегія поліпшення бізнес-процесів із широким залученням усього персоналу) і сьогодні завдяки інноваціям працівників завод економить понад 3 млн. грн. на рік [2, с. 40]. Компанія "Nemiroff Холдинг" в системі управління використовує гарвардську моль "Balanced Score Card" – систему збалансованих показників, яка передбачає окреслення посадових обов'язків, відповідальності і повноважень співробітників компанії. В компанії також впроваджено систему грейдів – чітку градацію компетенцій працівників та їх складу відповідно до методики "Неу group". Ця система на кожному рівні чітко диктує обов'язки і повноваження співробітника, дозволяє виводити правильну мотивацію – дати розуміння можливостей для кар'єрного і професійного зростання. Також в компанії "Nemiroff Холдинг" впроваджено системи мотивації KPI (Key Performance Indicators), які дозволяють максимально точно оцінити ефективність роботи кожного працівника [1, с. 37].

Сьогодні змінюється уявлення про те, що повинне бути в звітності. Деякі дослідники вважають, що потрібно показувати в активі баланс вартість трудових ресурсів. При цьому виникає проблема, пов'язана з тим, що якщо компанія витратила гроші на підготовку кадрів, то витрати звітного періоду у неї будуть вищими, ніж звичайно. Їх можна показати в активі балансу або як витрати майбутніх періодів, або як капітальні інвестиції в людський капітал. Проте, якщо припустити, що знань персоналу вистачить років на п'ять і співробітники працюватимуть ці п'ять років. Завдяки їх знанням компанія одержуватиме дохід, і отже, витрати потрібно списувати протягом п'яти років. Проте працівник, в освіту якого інвестували кошти може звільнитись, захворіти або померти. Тобто немає гарантії одержання прибутку протягом якогось періоду. Виникає питання про доцільність відображення таких показників у звітності, якщо фірма хоче підкреслити кваліфікацію свого персоналу. Однак багато компаній зацікавлені у відображенні вартості трудових ресурсів в звітності.

В американській практиці існують два принципових підходи до обліку людських ресурсів:

1. Моделі активів ("витратні") – передбачають ведення обліку витрат на капітал (за аналогією з основним капіталом) і його амортизацію. В основу покладена традиційна схема бухгалтерського обліку основного капіталу, з урахуванням особливостей "людського капіталу". На рахунках, відповідно до розробленого переліку, обліковуються витрати на формування людських ресурсів, які, залежно від змісту, відображаються або як довгострокові інвестиції, що збільшують розмір функціонуючого "людського капіталу", або списуються як поточні витрати. Облік людського капіталу за такого підходу ведеться на рахунках, подібно до обліку фізичного (основного) капіталу. Встановлюється "нормативний строк амортизації". Звільнення висококваліфікованого працівника до настання строку амортизації витрачених на нього коштів привносить до втрати капіталу. Така методика обліку витрат капіталу отримала назву "хронологічної моделі витрат".

Проф. М. Добія відмічає: "Вимірювання капіталу, що приписуємо людині, принципово не відрізняється від вимірювань технічних характеристик основних засобів. Він включає просто певні риси розуму, що з'являються в результаті витрат на навчання та досвід, які збільшуються в результаті роботи" [16, с. 67].

Визначена за цим методом вартість об'єктів інвестування може суттєво відрізнятися від його ринкової ціни, оскільки в практиці не існує прямого зв'язку між витратами і корисністю від цього об'єкту. Цей недолік зумовив поширення іншого підходу до обліку людського капіталу – моделі корисності.

2. Моделі корисності – пропонують безпосередньо оцінювати економічні наслідки зміни трудової поведінки працівників, тобто ефект кадрових інвестицій. За визнанням спеціалістів, у методичному відношенні проведення економічних оцінок у зв'язку з введенням в облікову систему "людських ресурсів" вимагає складних аналітичних розрахунків: не доведено, що за допомогою таких методів це можна здійснити з допустимим ступенем точності.

Даний метод найменше базується на облікових даних, не прив'язаний до бухгалтерського обліку, балансу, іншої облікової інформації. Його методика ґрунтується, в соновному на прогнозних розрахунках очікуваних від реалізації інвестиційних проектів доходів, їх зіставленні з необхідними витратами на здійснення інвестицій. Цей метод дає можливість встановити реальний зв'язок між величиною інвестованого капіталу і доходом від його використання. Оцінка інвестицій за рівнем доходності ґрунтується на припущеннях, що вартість вкладеного

капіталу дорівнює поточній (теперішній) вартості прав на майбутній дохід [5, с. 62].

При використанні цього методу визначають 1) строк окупності інвестицій, тобто період, протягом якого початкові інвестиції будуть повернені інвесторові у вигляді доходів від реалізації проекту; 2) норма доходності інвестицій, тобто співвідношення середньорічної суми прибутку від реалізації проекту до величини інвестицій.

Перевагами цього методу є простота розрахунку, наочність, доступність інформації для його обчислення, пристосованість для здійснення порівняльного аналізу альтернативних проектів. Менеджери, що використовують даний критерій для оцінки проектів, часто називають ще одну його перевагу – зв'язок з бухгалтерськими характеристиками доходу (бухгалтерським прибутком) [4, с. 49].

У даному випадку характеристика інвестиційного проекту з позиції оцінки його вартості (доходності) прив'язується до оціни фінансового стану, прибутковості, ліквідності та інших параметрів, якими вимірюється інвестиційна привабливість фірми. Дані параметри в практиці визначаються лише за інформацією, що міститься у бухгалтерській звітності: баланс, звіт про фінансові результати та інших [5, с. 62-63].

Проте недоліком цього підходу є те, що показники, що розраховуються при цьому не враховують зміни цінності грошей у часі.

#### **Висновки та перспективи подальших досліджень.**

Досліджуючи структуру витрат підприємства на формування, використання та розвиток персоналу, що мають інвестиційний характер та їх вплив на обліково-аналітичну систему підприємства зроблено наступні висновки.

1. Широке застосування творчої діяльності в умовах нової якості ринку і капіталу, характерного для постіндустріальної економіки, породжує спектр нових проблем і суперечностей, що заслуговують на увагу через свою практичну актуальність.

2. Проведений аналіз показав, що динамічний розвиток бізнесу збільшує потребу підприємств у високоосвіченому персоналі, здатному генерувати зростання прибутку і зростання його конкурентоспроможності. Процес перетворення знань і здібностей персоналу в реальні фінансові показники підприємства, що призводять до зростання рівня його конкурентоспроможності, є проблематичним і неоднозначно вирішуваним питанням з науково-практичної точки зору.

3. Людський капітал є новим різновидом капітальних ресурсів, деякі особливості яких вимагають коригувань при обліку витрат на цей вид капіталу і при оцінці ефективності його формування, використання і відтворення.

4. Істотні проблеми виникають з урахуванням інвестицій в людський капітал і вимірюванням одержаних результатів. Витрати на формування і використання людського капіталу, зокрема на навчання персоналу і підвищення його кваліфікації за правилами фінансового обліку відносяться до витрат, а не до інвестицій, хоча з погляду управлінського обліку вони відповідають ознакам інвестицій. Щоб оцінити результати таких інвестицій багато фірм розробляють досить складні системи обліку, що складаються в основному з якісних показників. Перехід від якісних показників до кількісних, виражених в грошах, достатньо проблематичний.

Перспективою подальшого дослідження є розробка концептуальних основ бухгалтерського відображення людського капіталу працівників вітчизняних підприємств.

#### **Список використаної літератури:**

1. *Бережанський А.* Горілка змін / Андрій Бережанський // *Контракти.* – 2009. – № 47. – С. 36-37.
2. *Бережанський А.* Ставка на пролетаріат / Андрій Бережанський // *Контракти.* – 2009. – № 45. – С. 40-41.
3. *Виханський О.С.* Менеджмент: учебник / *О.С. Виханский,*

А.И. Наумов. – М., 2006. – 286 с. 4. Ипотечно-инвестиционный анализ: уч. пособие / Под ред. засл. деят. науки РФ, проф. В.Е. Есипова. – С.-П.: 1998. – 207 с. 5. Крупка Я.Д. Облік інвестицій: [монографія] / Ярослав Дмитрович Крупка. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 302 с. 6. Мазин А. Внутрифирменный человеческий капитал: факторы его наращивания [Электронный ресурс] / А. Мазин, Т. Раева // Человек и труд. – 2006. – № 11. Режим доступа до журн.: <http://www.chelt.ru/2006/11-06/mazin11-06.html>. 7. Мясоедова Т.Г. Человеческий капитал и конкурентоспособность предприятия // Менеджмент в России и за рубежом. – 2005. – № 3. – С. 29-37. 8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 „Виплати працівникам“. Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 601 від 28.10.2003 р// Режим доступу: [http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable\\_article?art\\_id=50306](http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=50306). 9. Про затвердження Інструкції по визначенню вартості робочої сили. Державний комітет статистики України (Держкомстат). Наказ № 131 від 29.05.1997 р. Режим доступу: <http://www.dksu.gov.ua/1302.09.html>. 10. Соколов Я.В. История бухгалтерського учета: ученик / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – 3-е изд., перер. и доп. – М.: Магістр, 2009. – 287 с. 11. Филина Ф.Н. Оценка затрат на персонал организации [Электронный ресурс] / Ф.Н. Филина // Российский бухгалтер. – 2007. // Режим доступа до журн.: [http://www.rosbuh.ru/send\\_article.asp?rba\\_id=94](http://www.rosbuh.ru/send_article.asp?rba_id=94). 12. Фитц-

енц Я. Рентабельность инвестиций в персонал / Як Фитценц: измерения экономической ценности персонала / пер. с англ.: *Меньшикова М.С., Леонова Ю.П.*; под общ. ред. *В.И. Ярных*. – М.: Вершина, 2006. – 320 с. 13. Чумаченко Н.Г. Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее ... будущее?! / Николай Григорович Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 4. – С. 2-12. 14. Шекшня С. Как это сказать по-русски? (современные методы управления персоналом в современной России) / С. Шекшня. – М., 2003. – 170 с. 15. Эдвинсон Л. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основанной на знаниях. – М.: ИНФРА-М, 2005. – XX. – 248 с. 16. Dobija M. Kapital jako podstawowa kategoria rachunkowosci i ekonomii. / M. Dobija // Вісник ЖДТУ. – 2004. – № 2 (28). – С. 64–83. 17. Thurow L. Investment in Human Capital / Lester C. Thurow. – Belmont: Wadsworth Publishing Company, 1970. – 200 p.

ДАВИДЮК Тетяна Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік людського капіталу;
- управлінський облік;
- комп'ютеризація бухгалтерського обліку