

СУЧАСНІ НАЦІОНАЛЬНІ ТА МІЖНАРОДНІ КОНЦЕПЦІЇ ОБЛІКУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ЛЮДСЬКИМИ РЕСУРСАМИ

У статті проаналізовані сучасні концепції вітчизняного та зарубіжного досвіду з питань управління людськими ресурсами в бухгалтерському обліку та обґрунтована необхідність формування та використання облікової та звітної інформації в системі управління людських ресурсів.

В статье проанализированы современные концепции отечественного и зарубежного опыта по вопросам управления человеческими ресурсами в бухгалтерском учете и обоснована необходимость формирования и использования учетной и отчетной информации в системе управления человеческими ресурсами.

In the article modern conceptions of domestic and foreign experience on questions of management human capitals in a record-keeping and обоснована necessity of forming and use of accounting and current information are analysed in control system by human capitals.

Постановка проблеми. Орієнтація економіки на ринкові відносини докорінно міняє підходи до вирішення багатьох економічних проблем та, насамперед тих, які пов'язані з людськими ресурсами. Світовий економічний досвід показує, що успіх будь-якого підприємства усе сильніше залежить не від матеріальних, сировинних та фінансових ресурсів, а від людського фактора. У зв'язку із цим інвестиції у формування та використання людських ресурсів розглядаються як визначальна умова економічного зростання підприємств та є головною рушійною силою підвищення їхньої ефективності та конкурентоздатності.

Виходячи з того, визнання людини ключовим ресурсом у сучасних підприємствах викликає необхідність наукового обґрунтування. Сучасні економічні умови висувають перед наукою управління необхідність переосмислення ролі та місця людини в ринковій соціально-економічній системі. У процесі управління людськими ресурсами з'являється можливість ухвалювати рішення щодо необхідності та розмірів капіталізації у формування, використання та розвиток людських ресурсів виходячи з економічної доцільності таких інвестицій.

Процес управління людськими ресурсами повинен полегшити прийняття рішень, пов'язаних з формуванням, розподілом, розвитком персоналу підприємства, визначити очікуваний рівень віддачі від інвестицій у його підготовку та допомогти керівникові у виборі кадрової політики, варіантів мотивації трудового колективу, його соціальної підтримки.

Успішність системи управління людськими ресурсами, що відрізняється складністю та різноманіттям взаємодій на всю сукупність складових її елементів, залежить від інформаційного забезпечення.

Створення та удосконалювання ефективних методів управління вимагають розробки та впровадження в практичну роботу підприємства принципово нових ідей у сфері інформаційного забезпечення. Необхідною умовою ефективного управління людськими ресурсами є створення налагодженої інформаційної системи де значну роль приділяється бухгалтерському обліку та звітності. «Бухгалтерський облік, — писав представник французької бухгалтерської школи Ш. Пангло, — дзеркало капіталу», і лише ця категорія дозволяє пояснити природу рахунків. «Бухгалтерський облік, — стверджував Ш. Пангло, — дуже сприйнятливий (чутливий) інструмент, призначений для постійного вимірювання

(спостереження) мас, що утворюють капітал підприємства, а також для виявлення причин (сил), що впливають на ці зміни» [1, с. 334].

Аналіз діючої в українському бухгалтерському обліку системи обліку дозволяє зробити висновок про те, що в нашій країні не весь капітал, а саме людський, отримав відображення в системі бухгалтерського обліку та не приділяється належної уваги такому об'єкту, як інвестиції в людські ресурси. Практика не оцінки людських ресурсів підприємства веде до істотних втрат і значно занижує ринкову вартість компаній. Так, на думку проф. М.Ю. Медведєва: «...облік трудових ресурсів — ахіллесова п'ята бухгалтерії: об'єкти жодного іншого виду не піддаються відображенню в бухгалтерському обліку з таким напруженням та опором» [2, с. 93].

Так, на думку американських дослідників Дж. Грейсон та К. Оделл проблема обліку людських ресурсів полягає в ігноруванні відображення інвестицій у людей як «інвестиції у капітал», та відносять до однієї з п'яти проблем, які постали перед сучасною системою бухгалтерського обліку [3, с. 193].

Для прийняття зацікавленими особами адекватних рішень щодо інвестування в людські ресурси та оцінки потенційних економічних вигід істотне значення має інформація про стан людських ресурсів на підприємстві, витрати на пошук, підбор працівників та професійну підготовку й перепідготовку кадрів, витрат з залучення стороннього персоналу на умовах аутстафінга й аутсорсінга. Однак існуюча в цей час система показників бухгалтерської (фінансової) звітності не дозволяє одержувати інформацію про людські ресурси підприємства в обсязі та виді, який необхідний для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Необхідно звернути увагу, про необхідність розробки методик для управління людськими ресурсами свідчить достатньо низьке значення індексу людського розвитку в Україні, який становить 0,796 на відміну від високорозвинених європейських країн: Австрія — 0,948, Великобританія — 0,946, Італія -0,941, Німеччина — 0,935, Франція — 0,952 та ін. [4].

Актуальність теми дослідження, недостатність теоретичних і практичних розробок в області обліку та звітності в системі управління людськими ресурсами визначили вибір теми статті і напрямів дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Людина та її продуктивні здібності традиційно займали центральне місце в соціальних й економічних науках. Увага багатьох дослідників була звернена на вивчення наукових проблем, пов'язаних з аналізом ролі й призначення людини в цьому світі, її продуктивних здібностей, інтелектуальних можливостей, мотивацій та потреб.

Питання, пов'язані з дослідженням проблем формування й використання облікової інформації в системі управління людськими ресурсами займалися в основному закордонні економісти: С. Брю, Р. Германсон, Ф. Крендаль, Р. Лайкерт, К. Макконелл, М. Мелон, А. Едвінсон і насамперед Е. Фламхольц. Названі економісти внесли великий вклад у розвиток концепції обліку людських ресурсів, що дозволяла не тільки визначати витрати на формування й використання людських ресурсів, але й оцінювати вигоди від інвестицій у них.

Дослідженню проблем оцінки та відображення в обліку й звітності людського капіталу також присвячені праці українських вчених: І. О. Бланка, П. С. Безруких, М. Добії, А. А. Колосюк, Н. М. Корольок, М. С. Пушкаря, В. А. Супрун, та ін. Дослідження цих авторів спрямовані на рішення широкого кола наукових проблем, пов'язаних з процесами формування та розвитку людського капіталу в умовах перехідної економіки.

Метою статті є систематизація існуючого вітчизняного та зарубіжного досвіду з питань бухгалтерського обліку людськими ресурсами з метою підвищення ефективності діяльності підприємства. Одними з актуальніших завдань є теоретичне обґрунтування сутності управління людськими ресурсами, визначення місця, ролі й змісту облікової та звітної інформації в системі управління; вивчення закордонних концепцій обліку людських ресурсів, а також досвіду практичного застосування цих концепцій у закордонних компаніях.

Виклад основного матеріалу дослідження. Людський ресурс стає ключовим ресурсом сучасних підприємств і розглядається як носій капіталу. За цих умов особливого значення набуває людський капітал, який уособлює в собі сукупність продуктивних здібностей та знань. Як, відзначають дані Світового банку людський капітал перевищує 80% усіх продуктивних багатств у Японії та 60% у США [5].

Як показало наше дослідження, поняття «людські ресурси» вперше стало використатися в теорії й практиці управління в США з 70-х років минулого століття. На наш, погляд це було

пов'язане з переосмисленням ролі й місця людини у виробничій діяльності в епоху науково-технічного прогресу, для вираження нового погляду на роль людини в сучасному виробництві.

Узагальнюючи погляди вчених на економічну сутність людських ресурсів, вважаємо, що ці ресурси варто розглядати як складову частину виробничих ресурсів підприємства так само, як й інші ресурси (матеріально-технічні, природні, інтелектуальні, фінансові). Необхідно звернути увагу, що людські ресурси є особливим видом виробничих ресурсів, їхньою активною частиною, які здобувають найбільшу значимість у сучасних умовах розвитку економіки як країни в цілому, так і на підприємстві. У силу цього людські ресурси мають потребу в здійсненні інвестицій у їхнє формування, підтримку та розвиток.

На підставі проведеного аналізу стосовно визначення поняття «людські ресурси як економічна категорія», ми наголошуємо, що вони являють собою складову частину виробничих ресурсів підприємства, контрольованих на основі адміністративної відповідальності, у формування й розвиток яких здійснюються вкладення з метою одержання від них майбутніх економічних вигід.

На основі проведених досліджень облікової літератури можна стверджувати, що людина не завжди виступала об'єктом обліку. Спочатку її облікували як матеріальну річ, а потім перейшли до відображення в обліку не самої людини, а відпрацьованого нею робочого часу. За радянських часів облікували трудові ресурси. Зміни, які відбулися останнім часом, у світовій економіці зажадали критичного переосмислення сутності людських ресурсів як облікової категорії. Виступаючи в 2002 р. у Гонконгу на XVI Всесвітньому конгресі бухгалтерів Губерт Сэн-онге, генеральний директор Converge Digital Solutions Corporation (Канада), запропонував людські ресурси враховувати як новий, особливий вид нематеріальних активів. На його думку, у недалекому майбутньому «частка нематеріальних активів у компанії буде становити не менш 70 %, у той час як відчутних активів — лише до 30 %» [6].

Відповідно до сучасної практики обліку, прийнятої більшістю як закордонних, так і українських компаній, інвестиції в людські ресурси розглядаються скоріше як витрати, а не активи, що, не дозволяє досить об'єктивно оцінювати їхню величину й рівень віддачі на вкладені ресурси.

Так, американський вчений Е. Фламхольтц, який вважав, що людські ресурси необхідно враховувати як актив компанії. Він виділив три основних критерії визнання людських ресурсів як активу: потенційна майбутня вигода; наявність прав володіння або контролю з боку господарюючого суб'єкта; вимірність у грошовому вираженні [7, с. 449]. Однак такий підхід до визнання людських ресурсів як активу компанії викликає спори серед економістів. Одним з каменів спотикання є проблема доказовості та об'єктивного підтвердження очікуваних економічних вигід від людських ресурсів як активу. Для визнання активів, як уважають Е.Х. Хендриксен і М.Ф. Ван Мареня, компанії повинні мати права на майбутню вигоду або потенційні послуги. Разом з тим, на їхню думку, «якщо оцінка права на вигоду та потенційні послуги може бути визначена тільки орієнтовно, це не означає, що об'єкт не слід вважати активом» [8, с. 287].

На нашу думку, з позицій імовірного одержання майбутніх економічних вигід людські ресурси можна вважати активом підприємства, оскільки вони є основним чинником її успіху та джерелом прибутку. У процесі набору, підготовки та перепідготовки працівників підприємства необхідно ставити метою дослідження та об'єктивний вимір потенційних економічних вигід від використання людських ресурсів.

Так, вчені Е. Фламхольтц і Р. Кофф запропонували використовувати бухгалтерський облік людського капіталу для мінімізації оподаткування при придбанні компаній сфери послуг. Суть запропонованих концепцій обліку людських ресурсів зводиться до трьох складових: ідентифікації людських ресурсів як об'єкта обліку, їхньої оцінки й подання відповідної інформації зацікавленим користувачам. Автори вказали три причини, за якими покупці підприємств, працюючих за рахунок знань, повинні розуміти цінність людських ресурсів:

1. «Перш за все, як покупець так і продавець повинні скласти прогноз вартості людських ресурсів, щоб визначити продажну ціну». Автори наводять приклад корпорації «General Motors Corporation», що купила в 1985 році «Hughes Aircraft General Motors Corporation», за 5,2 млн дол., причому 4,4 млн дол. представляли собою гудвіл, суттєва частина якого фактично уособлювала знання та досвід співробітників «Hughes».

2. « Покупець захоче зберегти людські ресурси в умовах зміни власника. Поглинання часто веде до високої плинності кадрів, а в сфері послуг втрата ключових фігур може виявитися катастрофічною». Автори вважають, що покупець скоріше буде схильний стимулювати найбільш цінних співробітників до продовження роботи, так як він буде розглядати відтік кадрів як ліквідацію цінних активів.

3. Третій відмічений авторами аспект — податкове трактування придбання людських ресурсів. Оцінюючи придбані людські ресурси, покупець компанії у сфері послуг може досягти суттєвого зниження податків [9, с. 451].

Так, Комітет з бухгалтерського обліку людських ресурсів (Committee on Human Resource Accounting) визначив бухгалтерський облік людських ресурсів як «процес ідентифікації і оцінки даних про людські ресурси з наступним наданням отриманої інформації зацікавленим сторонам» [10].

За визначенням Американського інституту праці (Work Institute in America, WIA), бухгалтерський облік людських ресурсів (далі — HRA) представляє собою: розвиток теоретичних основ, які пояснюють природу та визначальні фактори вартості людей з точки зору офіційних підприємств; розробку обґрунтованих і надійних методів оцінки цінності і вартості людей для підприємства; проектування організаційного забезпечення впровадження запропонованих методів оцінки [11].

Розглядаючи моделі оцінки вартості людських ресурсів вважаємо слід виділити з них: модель оцінки за первісною вартістю; модель ціни заміщення; модель альтернативних витрат. Вважаємо, найбільш застосовним та прийнятним у практиці діяльності підприємства (в основному через його простоту) є метод первісної вартості. До первісної вартості людських ресурсів включаються: витрати на пошук працівників підприємства; витрати, пов'язані з найманням працівників; витрати на попереднє навчання працівників та ін. Важливо відзначити, що склад цих витрат залежить від конкретного випадку, цілей, для яких вони розраховуються, і, нарешті, доступності даних.

Особливу увагу в статті приділено дослідженню концепції обліку людських ресурсів (Human Resources Accounting), розроблену американськими вченими Р. Ликертом, Р. Германсоном, Е. Фламхольцем та її практичному застосуванню у компаніях R.G. Barry Corporation, Electrotech Corporation, Touche Ross and Company, аудиторській фірмі Lester Witte and Company. Суть запропонованих концепцій обліку людських ресурсів зводиться до трьох складових: ідентифікації людських ресурсів як об'єкта обліку, їхньої оцінки та подання відповідної інформації зацікавленим користувачам. В основі цих концепцій лежить вимір вартості людських ресурсів не тільки як сукупності витрат на їхнє придбання, але визначення цінності ресурсів для підприємства або здатності приносити у майбутньому економічну вигоду.

У наш час виникає інтерес до відбиття в обліку людських ресурсів у професійному спорті. Так, ми посилаємося на досвід у закордонних футбольних клубах витрати на придбання спортсменів капіталізуються й відображаються у складі необоротних нематеріальних активів. В облікові реєстри вносять записи як «Player, Registrations and Contracts» (реєстрація гравців і контракти). Однією з важливих проблем обліку гравців у футбольному клубі є визначення вартості цих гравців. У зв'язку з тим, що існує активний ринок професійних футбольних гравців, футбольні клуби можуть капіталізувати знову придбаних гравців за ціною їхнього придбання. У зв'язку з тим, що людські ресурси в закордонних футбольних клубах враховуються в складі нематеріальних активів, вони підлягають амортизації, тобто систематичному розподілу амортизаційної суми активу протягом строку його корисного терміну (протягом терміну дії контракту).

Аналіз пропонує в економічній літературі та використовуваних у закордонних компаніях моделей оцінки цінності людських ресурсів дозволяє виділити з них основні: модель оцінки цінності кожного працівника підприємства шляхом визначення очікуваного доходу від його роботи як індивіда; модель оцінки очікуваного доходу від використання людських ресурсів підприємства в цілому; модель неприданого гудвілу; модель наведеної поточної вартості; модель використання множників з метою підрозділу сукупної цінності людських ресурсів за категоріями. На сьогоднішній момент метод оцінки людських ресурсів, що був би широко визнаний або застосовувався б достатнім числом компаній, ще не створений.

Висновки: Виходячи з вище сказаного, слід пам'ятати, що перетворення економіки й перехід до ринкових механізмів господарювання висувають нові вимоги до системи й механізму

управління людськими ресурсами. Слід зазначити, що управління людськими ресурсами повинне бути вбудованою частиною системи управління підприємством в цілому, оскільки ефективність системи управління людськими ресурсами визначається кінцевим результатом діяльності підприємства. Як результат цього, метою управління людськими ресурсами є надання інформації, необхідної для прийняття рішень в області управління як для менеджерів з персоналу, так і для вищого керівництва. Процес управління дозволить здійснювати ефективний моніторинг використання людських ресурсів.

Для цілей управління людськими ресурсами необхідна обліково — аналітична інформація. Облік й аналіз являють собою інформаційні системи, які є одними з основних в управлінні людськими ресурсами.

Аналіз чинних правил бухгалтерського обліку, що визначають склад і зміст бухгалтерської (фінансової) звітності, а також пояснень до неї показав, що інформація, представлена й розкрита у звітності, не дає досить повного подання про людські ресурси підприємства. Українська фінансова й не фінансова звітність не містить показників, тим або іншим способом пов'язаних з людськими ресурсами, які необхідні для користувачів.

Перспективи подальшого досліджень у даному напрямі. Таким чином, у рамках запропонованої теми статті в подальшому доцільно вивчити систему збалансованих показників діяльності підприємства, визначення місця показників про людські ресурси в цій системі, розробка рекомендацій з практичного застосування показників, що характеризують придбання, зміст, ефективність, збереження й розвиток людських ресурсів; дослідження перспектив підвищення інформативності даних про людські ресурси в бухгалтерській (фінансової) звітності.

Література

1. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие для вузов / Я. В. Соколов. — М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. — 638 с.
2. Медведев М. Ю. Бухгалтерский учет для посвященных / М. Ю. Медведев. — М. : ФБК-ПРЕСС, 2004. — 320 с.
3. Грейсон Дж. К. Американский менеджмент на пороге XXI века [пер. с англ.] / Дж. К. Грейсон мл., К О'Делл. — М. : Экономика, 1991. — 319 с.
4. Веб-сторінка «Human Development Reports» // [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://hdr.undp.org/> — офіційний сайт програми розвитку Організації Об'єднаних Націй, Звіт людського розвитку за 2010 рік: «Справжнє багатство народів: шляхи до людського розвитку».
5. Костирко Р. О. Комплексна оцінка вартості підприємства : монографія / Р. О. Костирко, Н. В. Терична, В. А. Шевчук / за заг. ред. д. э. н., академіка НАН України М. Г. Чумаченка. 2-ге вид., перероб. і доп.. — Х. : Фактор, 2008. — 278 с.
6. Гетьман В. Г. Всемирный форум бухгалтеров / В. Г. Гетьман // Бухгалтерский учет. 2003. — Март, № 5.
7. Flamholtz E. Human Resource Accounting: A Review of Theory and Research / E. Flamholtz // Thirty-Second Annual Meeting of the Academy of Management. — Minneapolis, Minnesota; 1972.
8. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ.; Под ред. Я. В. Соколова. — М. : Финансы и статистика, 1997. — 576 с.
9. Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th edition. 2004. — 598 p.
10. Добрынин А. И. Человеческий капитал (методологические аспекты анализа) / А. И. Добрынин, С. А. Дятлов, С. А. Курганский. — СПб. : Наука, 1999. — 210 с.
11. Мельников О. Н. Особенности оценки человеческого капитала в условиях наступления креативной экономики. / О. Н. Мельников, Е. Г. Абрамов // Ёроховские чтения: тезисы докладов всероссийской научно-практической конференции (Ноосфера: проблемы, решения), Череповец, 19-20 мая 2005 г. — Череповец : ИД «Череповец», 2005.

Надійшла до редколегії 11.02.2012 р.