

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ У РОЗРІЗІ СКЛАДОВИХ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ ЯК ПЕРЕДУМОВА РОЗВИТКУ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Давидюк Т.В., д.е.н., доцент

Житомирський державний технологічний університет

У статті запропоновано класифікацію витрат, виходячи з положень теорії людського капіталу, у розрізі складових людського капіталу, в основу якої покладено фази його життєвого циклу (витрати на формування, використання та відтворення), що забезпечує систематизацію релевантної інформації в необхідних аналітичних розрізах і сприяє розвитку методології бухгалтерського обліку в частині відображення таких витрат на рахунках.

Ключові слова: людський капітал, теорія людського капіталу, витрати на формування людського капіталу, витрати на використання людського капіталу, витрати на відтворення людського капіталу, бухгалтерський облік.

Давидюк Т. В. КЛАССИФИКАЦИЯ РАСХОДОВ В РАЗРЕЗЕ СОСТАВЛЯЮЩИХ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА КАК ПРЕДПОСЫЛКА РАЗВИТИЯ МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА / Житомирский государственный технологический университет, Украина

В статье предложена классификация расходов, исходя из положений теории человеческого капитала, в разрезе составляющих человеческого капитала, в основу которой положены фазы его жизненного цикла (расходы на формирование, использование и воссоздание), что обеспечивает систематизацию релевантной информации в необходимых аналитических разрезах и содействует развитию методологии бухгалтерского учета в части отображения таких расходов на счетах.

Ключевые слова: человеческий капитал, теория человеческого капитала, расходы на формирование человеческого капитала, расходы на использование человеческого капитала, расходы на воссоздание человеческого капитала, бухгалтерский учет.

Davidyuk T. V. CLASSIFICATION OF EXPENSES FROM THE STANDPOINT OF HUMAN CAPITAL CONSTITUENTS AS A PREREQUISITE OF ACCOUNTING METHODOLOGY DEVELOPMENT/ Zhytomyr State Technological University, Ukraine

Classification of expenses has been suggested stemming from the statements of the human capital theory from the point of human capital constituents, the basis for which is the phases of its life cycle (expenses on formation, utilization and renewal), which secures the systematization of relevant information in the necessary analytical sections and assists in the development of accounting methodology in the part of reflection such kind of expenses on accounts.

Key words: human capital, theory of human capital, expenses on formation of human capital, expenses on utilization of human capital, expenses on renewal of human capital, accounting.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Підхід до персоналу як до ресурсу якісно змінює систему управління. У керівників формується розуміння того, що потрібно ухвалювати кадрові рішення, відповідні стратегії розвитку компанії і розраховані на довготривалий ефект, вкладати кошти в пошук і збереження висококваліфікованого персоналу, формувати фахівців широкого профілю, здатних брати на себе відповідальність за вирішення не тільки поточних, але і стратегічних завдань. Управління людським капіталом допомагає ефективно використати досвід і знання співробітників, щоб допомогти їм повністю реалізувати свій потенціал. Оскільки частка інвестиційних витрат на персонал в загальному обсязі витрат має стійку тенденцію до зростання у всіх галузях економіки, особливо у високотехнологічних, вирішальне значення набуває управління витратами на персонал на підставі отриманих в бухгалтерському обліку даних.

Окремі складові людського капіталу (витрати, пов'язані з набором, підготовкою і перепідготовкою кадрів) знаходять своє відображення в бухгалтерському обліку та розглядаються як поточні витрати підприємства, що обумовлено законодавчою базою, яка впливає на систему їх управління. Проте кошти, витрачені господарюючими суб'єктами на персонал дослідники намагаються розглядати як інвестиції. Відмічене свідчить, що особливої актуальності набуває встановлення приналежності витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу працівників підприємства до інвестицій та їх зв'язок із обліковою системою.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Розглядаючи питання інвестування в людський капітал, особливу увагу економісти (Г. Беккер [1], А. І. Добринін [2], С. А. Дятлов [3], І. В. Ільїнський [4], Б. Кікера [5], Ф. Махлупа [6], Л. Туроу [7], Я. Фітц-енца [8], С. Фішер [9], Т. Шульц [10] та ін.) надають інвестиціям у капітал освіти.

Основна увага в працях російських вчених (А. І. Добринін [2], С. А. Дятлов [3], І. В. Ільїнський [4] та ін.) приділена методологічним аспектам теорії людського капіталу, розробці його структури, підкреслюється значення інвестицій у нього.

В економічній літературі проблеми щодо інвестицій у людський капітал піддавалися серйозній критиці. Серед відомих слід назвати дослідження Д. П. Богині [11], О. М. Бородіної [12], В. В. Кавецького [13], А. А. Колосюк [14], Н. П. Марущак [15] та ін.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Мета дослідження – проаналізувати існуючі підходи до бухгалтерського обліку витрат на персонал та їх відповідність теорії людського капіталу для удосконалення бухгалтерського відображення витрат у розрізі складових людського капіталу.

НАУКОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Складні та наукоємні виробничі процеси сприяють підвищенню вимог до працівників, а, отже, до збільшення витрат на розвиток людського капіталу як з боку держави, так і з боку суб'єктів господарювання. Частка витрат на персонал у загальному обсязі витрат підприємства має стійку тенденцію до зростання у всіх галузях економіки, особливо, у високотехнологічних, вирішального значення набуває управління витратами на персонал на підставі отриманих у бухгалтерському обліку даних.

При дослідженні витрат на персонал найбільш часто використовують такі класифікаційні ознаки, як джерела і суб'єкти фінансування, обов'язковість витрат і доцільність їх скорочення, цільове призначення. Проте вказані ознаки недостатньо повно відображають специфіку обліку витрат на людський капітал. Запропонована класифікація витрат у розрізі складових людського капіталу за стадіями життєвого циклу (фазами процесів формування, використання та відтворення) характеризує кількісне та якісне нарощення людського капіталу підприємства, забезпечує систематизацію релевантної інформації в необхідних аналітичних розрізах і сприяє розвитку методології бухгалтерського обліку в частині ведення бухгалтерських рахунків (рис. 1).

Запропонована класифікація витрат відображає специфіку людського капіталу як особливого ресурсу підприємства, перевагами якої наступні: дозволяє систематизувати витрати в розрізі складових людського капіталу з метою управління ними; виступає методичною основою планування та аналізу складу і структури витрат на людський капітал; є інструментом управління персоналізованими витратами на людський капітал з використанням бухгалтерських рахунків, у яких відобразатимуться витрати на формування, використання та відтворення людського капіталу; забезпечує узгодження завдань і дій структурних підрозділів підприємства, що здійснюють управління персоналом.

Склад витрат на людський капітал залежить від особливостей діяльності конкретного підприємства, проте їх фіксація в системі бухгалтерського обліку можлива у випадку їх аналітичного відображення, що в роботі з кадрами сприятиме заохоченню ініціативності серед працівників та надасть можливість інтегрувати їх бажання з довгостроковими перспективами підприємства.

У фазі формування людського капіталу відбувається нарощення обсягів людського капіталу, удосконалення структури і його активний розвиток, що дозволяє досягти оптимального результату в діяльності підприємства.

Витрати на формування людського капіталу пропонуємо групувати за наступними складовими:

1) витрати на профорієнтацію;

Витрати на формування людського капіталу починаються з пошуку потенційних працівників. Більшість підприємств виділяє значну за обсягом суму коштів на проведення інтерв'ю, співбесід для відбору кращих фахівців, сприяння професійному розвитку своїх потенційних працівників шляхом проведення заходів для студентів і школярів, а також співпраці з суспільними організаціями.

2) витрати на пошук, відбір і найм персоналу;

При відборі персоналу облік витрат дозволить покращити процес планування потреби в персоналі, складання бюджету витрат на формування людських ресурсів і, надавши систему оцінки економічної цінності кандидатів, допоможе керівнику оцінити переваги і недоліки набору фахівців і їх просування в компанії.

3) витрати на персонал у період адаптації (включають витрати на оплату праці найнятого працівника в період випробувального терміну);

4) витрати на персонал у період навчання, підвищення кваліфікації відповідно до стратегії підприємства.

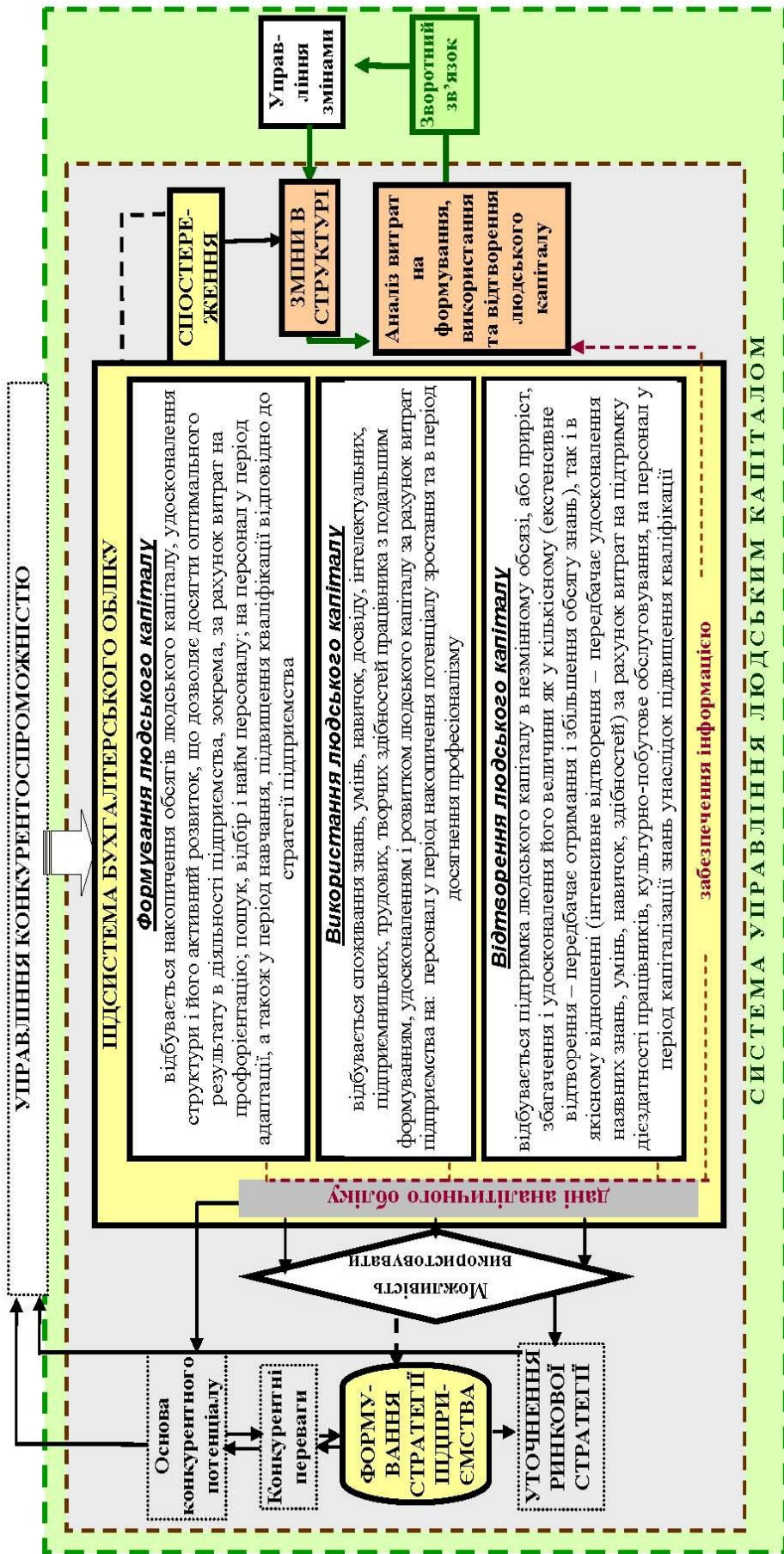


Рис. 1. Підсистема бухгалтерського обліку в системі управління людським капіталом підприємства

Головним із напрямів діяльності підприємств щодо формування людського капіталу є освіта в різних її видах, оскільки вимагає значних витрат часу і коштів. При зростанні рівня освіти ефективність праці працівника підвищується або за допомогою збільшення продуктивності праці, або працівник одержує знання, які роблять його здатним здійснювати таку трудову діяльність, результати якої представляють велику цінність.

Соціально-економічні відносини передбачають взаємодію працівника та роботодавця і пов'язані з використанням знань, умінь, навичок, досвіду, інтелектуальних, творчих здібностей працівника з подальшим привласненням результатів послуги праці роботодавцем, причому в процесі взаємодії відбувається подальше формування, удосконалення і розвиток людського капіталу. Витрати на використання людського капіталу пропонуємо групувати за наступними складовими:

1) витрати на персонал у період накопичення потенціалу зростання (основна і додаткова заробітна плата, частково заохочувальні та компенсаційні виплати).

2) витрати на персонал у період досягнення професіоналізму (основна і додаткова заробітна плата, плата за невідпрацьований час, заохочувальні та компенсаційні виплати, витрати соціального характеру).

Для створення матеріальних стимулів і мотивів до найбільш ефективної роботи компанії можуть проводити за рахунок власних коштів і на довгостроковій основі додаткові інвестиції у відтворення людського капіталу.

У фазі відтворення відбувається підтримка людського капіталу в незмінному обсязі, або приріст, збагачення і удосконалення його величини як у кількісному (екстенсивне відтворення – передбачає отримання і збільшення обсягу знань), так і в якісному відношенні (інтенсивне відтворення – передбачає удосконалення наявних знань, умінь, навичок, здібностей). Саме тому витрати на відтворення людського капіталу пропонуємо групувати за наступними складовими: 1) витрати на підтримку дієздатності працівників; 2) культурно-побутове обслуговування; 3) витрати на персонал у період капіталізації знань унаслідок підвищення кваліфікації.

Сукупність конкретних методів та інструментів реалізації класифікації витрат у розрізі складових людського капіталу характеризує організаційну стратегію управління діяльністю підприємства. Обсяг витрат змінюється під впливом рішень, що приймаються керівниками відповідно до кадрової політики підприємства. Облікові дані в системі управління людським капіталом використовуватимуться для:

– оцінки соціальної спрямованості кадрової політики, її узгодженості із завданнями і стратегією розвитку підприємства;

– оцінки відповідності планової чисельності персоналу виробничій програмі, кількісного і якісного складу працівників – стратегічним завданням підприємства;

– оцінки відповідності методів підбору і відбору персоналу вимогам законодавства, соціальній і економічній ефективності;

– аналізу методів адаптації персоналу, її відповідності інтересам працівників і стратегії розвитку підприємства;

– діагностики системи оцінки персоналу на предмет відповідності вимогам соціальної і економічної ефективності, вирішенню стратегічних завдань підприємства;

– аналізу організації оплати праці персоналу, реалізації її відтворювальної, соціальної і стимулюючої функцій, оцінки системи мотивації персоналу;

– аналізу форм навчання, підвищення кваліфікації і перепідготовки персоналу, їх відповідності поточним і стратегічним завданням підприємства і інтересам працівників;

– виявленню по всіх напрямках аналізу існуючих проблем і визначення шляхів їх вирішення.

Ведення синтетичного обліку витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу повинно базуватись на галузевих особливостях, специфіці діяльності підприємства, його соціальній відповідальності та фінансових можливостях.

Конкретний обсяг витрат на людський капітал є складним і багатограним, що зумовлено різноманітністю цих витрат, він визначається підприємством, якому передуює аналіз фінансових можливостей, проведений за даними, сформованими в системі бухгалтерського обліку. Особливого значення при цьому набуває аналітичний облік, який надає можливість згрупувати інформацію в розрізі працівників різної кваліфікації та складових їх людського капіталу.

Базовим елементом організації бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних із формуванням, використанням та відтворенням людського капіталу є визначення об'єктів аналітичного обліку. В основу

вибору об'єктів аналітичного обліку витрат у розрізі складових людського капіталу запропоновано покласти розроблену класифікацію з деталізацією кожного виду витрат.

У робочому плані рахунків запропоновано передбачити аналітичні рахунки за однорідними об'єктами для обліку витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу за кожним працівником підприємства, відповідно до положень колективного договору, виходячи з кількісного та якісного (вікового, статевого, професійного) складу персоналу підприємства. Подальша деталізація інформації про витрати на формування, використання і відтворення людського капіталу для управління може проводитися за структурними підрозділами підприємства, групами персоналу тощо.

Переважна частина витрат на формування, використання та відтворення людських ресурсів відображається в бухгалтерському обліку на рахунках 39 “Витрати майбутніх періодів”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”, 94 “Інші витрати операційної діяльності” пропонуємо деталізувати їх за наступними напрямками:

- 1) xxx.1 “Витрати на формування людського капіталу”: xxx.1.1 “Витрати на профорієнтацію”, xxx.1.2 “Витрати на пошук, відбір і найм персоналу”, xxx.1.3 “Витрати на персонал у період адаптації”, xxx.1.4 “Витрати на персонал у період навчання, підвищення кваліфікації відповідно до стратегії підприємства”;
- 2) xxx.2 “Витрати на використання людського капіталу”: xxx.2.1 “Витрати на персонал у період накопичення потенціалу зростання”, xxx.2.2 “Витрати на персонал у період досягнення професіоналізму”;
- 3) xxx.3 “Витрати на відтворення людського капіталу”: xxx.3.1 “Витрати на підтримку дієздатності працівників”; xxx.3.2 “Культурно-побутове обслуговування”, xxx.3.3 “Витрати на персонал у період капіталізації знань унаслідок підвищення кваліфікації”.

Таким чином, організація системи бухгалтерського обліку, з урахуванням операцій щодо формування, використання та відтворення людського капіталу підприємства, дозволить планувати та контролювати обсяги таких витрат щодо фінансових можливостей підприємства, положень колективного договору, їх відповідності вимогам законодавства, що забезпечить облікову основу їх ефективного використання та підвищить ефективність функціонування системи управління людським капіталом.

ВИСНОВКИ

У процесі управління людським капіталом з'являється можливість ухвалювати рішення про необхідність та розмір витрат на формування, використання і відтворення людського капіталу, виходячи з їх економічної доцільності. Специфіку персоналу, як особливого ресурсу підприємства, безпосередньо пов'язаного із його залученням, використанням і розвитком розкриває розроблена класифікація витрат на людський капітал за стадіями життєвого циклу, а саме: фази процесів формування, використання та відтворення і характеризуватиме кількісне та якісне нарощення людського капіталу підприємства. З метою удосконалення облікового відображення витрат на формування, використання та відтворення наведено деталізацію за кожним їх видом, що розвиває систему аналітичних рахунків бухгалтерського обліку людського капіталу.

ЛІТЕРАТУРА

1. Becker G. S. Investment in Human Capital : A Theoretical Analysis / G. S. Becker // Journal of Political Economy. — 1962. — № 70. — PP. 9—49.
2. Добрынин А. И. Человеческий капитал в транзитивной экономике: формирование, оценка, эффективность использования / А. И. Добрынин, С. А. Дятлов, Е. Д. Цыренова. — СПб. : Наука. — 1999. — 309 с.
3. Дятлов С. А. Инвестиции в человеческий капитал: критерий эффективности / С. А. Дятлов // Известия СПбУЭФ. — 1996. — № 4. — С. 32—35.
4. Ильинский И. В. Инвестиции в будущее: образование в инновационном воспроизводстве / И. В. Ильинский. — СПб. : Изд. СПбУЭФ, 1996. — 163 с.
5. Kiker B. F. The historical roots of the concept of human capital / B. F. Kiker // Journal of Political Economy. — 1966. — № 5. — Vol. 74. — PP. 484—489.
6. Machlup F. The economics of information and human capital / F. Machlup. — N.J., 1984. — 644 p.
7. Thurow L. Investment in Learning / L. Thurow. — San Francisco, 1978. — 167 p.
8. Фитц-енц Я. Рентабельность инвестиций в персонал: измерение экономической стоимости персонала / Я. Фитц-енц ; пер. с англ. — М. : Вершина, 2006. — 320 с.

9. Фишер С. Экономика / С. Фишер, Р. Дорнбуш, К. Шмалензи ; [Г. Г. Сапов (общ. ред. и предисл.), Е. Е. Балашова (пер.)]. — М. : Дело Лтд, 1995. — 864 с.
10. Schultz T. Investment in Human Capital / T. Schultz // The American Economic Review. — 1961. — № 1. — PP. 1—17.
11. Богиня Д. П. Основи економіки праці : навч. посіб. / Д. П. Богиня, О. А. Грішнова. — К. : Знання—Прес, 2000. — 313 с.
12. Бородіна О. Людський капітал як основне джерело економічного зростання / О. Бородіна // Економіка України. — 2003. — № 7. — С. 48—53.
13. Кавецький В. В. Інвестиції в людський капітал та його формування / В. В. Кавецький // Матеріали II Міжнарод. науч.-практ. конф. “Ключевые аспекты научной деятельности – 2007”. — Том 1. — Экономические науки. — Днепропетровск : Наука и образование, 2007. — 96 с.
14. Колосюк А. А. Некоторые теоретические аспекты формирования человеческого капитала / А. А. Колосюк // Проблемы теории и методологии бухгалтерского учета, контроля и анализа : Международ. сб. науч. трудов. — Вып. 2(8). — 2007. — С. 91—97.
15. Марущак Н. П. Людський капітал як фактор розвитку економіки України [Електронний ресурс] / Н. П. Марущак. — Режим доступу : http://www.rusnauka.com/SND/Economics/14_maguschak%20n.p..doc.htm.