

## ГАРМОНІЗАЦІЯ СТАНДАРТІВ ОЦІНКИ, БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В ЧАСТИНІ ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ НА ЛЮДСЬКИЙ КАПІТАЛ

*Систематизовано концептуальні підходи до бухгалтерського відображення та оцінки людського капіталу, виокремлено фактори, що зумовлюють необхідність бухгалтерського відображення людського капіталу підприємства*

**Ключові слова:** стандарти оцінки, стандарти бухгалтерського обліку, стандарти фінансової звітності, людський капітал, нематеріальні активи, гудвіл, витрати на людський капітал

**Постановка проблеми.** Сьогодні спостерігається зростання не тільки вартості, але і частки інтелектуальних активів як у складі оборотних активів, так і у вартості всього майна вітчизняних підприємств, що сприятливо впливає на розвиток секторів економіки України. Проте, не дивлячись на постійне зростання питомої ваги інтелектуальних активів, значна частка їх складових не відображається в бухгалтерському обліку, що перешкоджає розвитку національної облікової системи.

При визначенні вартості бізнесу нематеріальні активи, і зокрема людські ресурси, необхідно враховувати, оскільки їх вплив на вартість підприємства може бути вирішальним. В Україні ці нові тенденції вже достатньо помітні, проте гармонізації вітчизняних та міжнародних стандартів оцінки заважає специфічність, що проявляється у вітчизняному обліку нематеріальних активів.

Диспропорції між балансовою та ринковою вартістю підприємств, бізнес яких заснований на знаннях, утворюють проблеми у сфері професійної оцінки майна суб'єктів господарювання. Відповіддю на них стала нова методика оцінки бізнесу й нематеріальних активів, характерною особливістю якої є трактування поняття "нематеріальні активи" в широкому розумінні.

**Аналіз результатів останніх досліджень і публікацій.** Вагомим в дослідженні людського капіталу як складової ринкової вартості підприємства є внесок зарубіжних та вітчизняних науковців: Д. Андріссен, Е. Брукінг, А.Л. Гапоненко, С.І. Грішаєв, В.В. Кавецький, В.А. Каменецький, Е.К. Марчук, Т.М. Орлова, Й.Й. Просвірина, М.С. Пушкар, О.Є. Соловйова, В.А. Супрун, Р. Тіссен, Г.В. Уманців, Ж. Фіценс, Д.А. Чернейко, Г.П. Чуйко, Н.В. Шинкарук.

**Мета дослідження** полягає в удосконаленні нормативно-методичного забезпечення системи регулювання бухгалтерського обліку людського капіталу в частині розробки теоретико-організаційних положень гармонізації стандартів оцінки, бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо відображення витрат на людський капітал в обліковій системі.

**Викладення основного матеріалу.** В більшості країн оціночна діяльність регулюється професійними організаціями оцінювачів, які розробляють і приймають стандарти оцінки, обов'язкові для застосування членами організації.

Оцінка нематеріальних активів за міжнародними стандартами оцінки (МСО) (Міжнародне керівництво №4 (МВ 4) "Оцінка нематеріальних активів") передбачає, що "невідчутні елементи вартості у функціонуючому бізнесі, обумовлені такими факторами, як наявність підготовлених кадрів, обладнання, необхідних ліцензій, систем і процедур" [5].

У складі гудвілу, згідно цього стандарту, виділено персональний гудвіл (пов'язаний з такими факторами, як особливості оподаткування, амортизаційна політика, витрати на залучення позик і інвестований в бізнес капітал), та гудвіл, що передається (пов'язаний з такими факторами, як специфічна назва, репутація бізнесу, лояльність його клієнтів, місцезнаходження, продукти і інші аналогічні фактори, що приносять економічні вигоди) [5]

Окрім традиційних нематеріальних активів до них відносять "людський капітал", включаючи лояльність персоналу по відношенню до керівництва і акціонерів

компанії, і "структурний капітал", включаючи інформаційні організаційні зв'язки всередині підприємства.

Оновлені рекомендації МСО МВ 4 (2010 р.) "Оцінка нематеріальних активів", передбачають комплексність оцінки і її відповідність фінансовій звітності, їх тісний взаємозв'язок з Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), що забезпечує гармонізацію оціночної діяльності з бухгалтерським обліком і формує основу для зближення двох систем – оцінки і відображення в звітності нематеріальних активів.

В європейських стандартах оцінки (ЄСО) (методичні вказівки № 8 (МВ 8) "Оцінка невідчутних (нематеріальних) активів (і інтелектуальної власності) наведено категорії нематеріальних активів: 1) гудвіл бізнесу (нерозподілені нематеріальні активи); 2) персональний гудвіл; 3) нематеріальні активи, що ідентифікуються. Серед інших нематеріальних активів бізнесу виділено наступні, які свідчать про те, що ЄСО розроблені на основі та з урахуванням теорії людського капіталу. Так, згідно даного стандарту, оцінювач повинен враховувати всі нематеріальні активи ті, що відображаються, так і ті, що не відображаються у балансі. При цьому до "активів", що не відображаються у балансі, відносяться, наприклад, "персональний гудвіл" та "зібрана разом і навчена робоча сила". Ці "активи" не можуть належати компанії, тому вони не можуть називатися активами.

При визначенні вартості бізнесу і нематеріальних активів ці "активи" необхідно враховувати, оскільки їх вплив на вартість компанії в цілому може бути вирішальним. Проте їх визнання в бухгалтерському обліку залишається проблематичним як в Україні, так і за кордоном. Адже людський капітал (тобто інтелектуальні і ділові якості персоналу підприємства, їх кваліфікація і здібності до праці) у складі нематеріальних активів не відображається, оскільки вони не задовольняють критеріям визнання активу підприємства. Зокрема, не виконується така умова визнання нематеріальних активів, як наявність у підприємства контролю над об'єктом. У підприємства, як правило, немає достатнього контролю за очікуваними економічними вигодами, що можуть бути отримані за наявності кваліфікованого і підготовленого персоналу. Крім того, складно здійснити грошову оцінку людських ресурсів (рис. 1).

В МСФЗ 38 "Нематеріальні активи" (§15) зазначено, що підприємство може мати в своєму розпорядженні команду кваліфікованого персоналу і ідентифікувати додаткові навички персоналу, які призводять до майбутніх економічних вигод в результаті їх навчання. Можна також очікувати, що персонал продовжуватиме надавати компанії свої послуги і використовувати ці навички. Проте, як правило, на підприємстві відсутній достатній контроль над очікуваними майбутніми економічними вигодами, що отримуються від групи кваліфікованого персоналу і від його навчання, для того, щоб ці статті відповідали визначенню нематеріального активу. З цих же причин особливі управлінські або технічні здібності персоналу навряд чи відповідатимуть визначенню нематеріального активу, якщо тільки вони не захищені юридичним правом на їх використання і отримання очікуваних від них майбутніх економічних вигод.

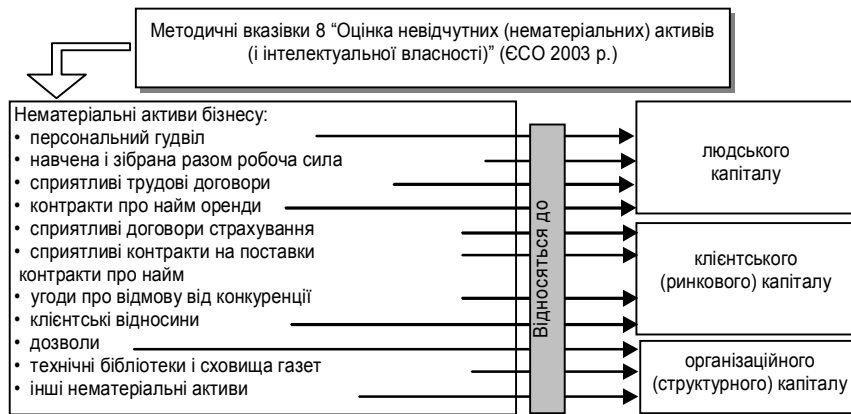


Рис. 1. Складові нематеріальних активів (відповідно до пп. 12 і 15 положень МВ 8)

Стандарти звітності з обліку нематеріальних активів, що діють в різних країнах, мають істотні відмінності. В порівнянні з вітчизняними стандартами бухгалтерського обліку МСФЗ дозволяють компаніям відносити на рахунок капіталу в балансі (зазвичай за собівартістю) більше видів нематеріальних активів. Проте жоден з існуючих стандартів не дозволяє підприємствам показувати в

балансі окремо такі статті, як "інтелектуальний капітал", "людський капітал", "лояльність клієнтів" і ін., а також поширювати на ці статті бухгалтерське визначення активу.

Проаналізовано рекомендації національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо порядку відображення в обліку та звітності складових людського капіталу (табл. 1).

Таблиця 1. Місце складових людського капіталу у національних та міжнародних стандартах обліку та звітності

№ з/п	Стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності	Складові людського капіталу	Визнання в бухгалтерському обліку, відображення в звітності
<b>Національні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності</b>			
1	П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" (Україна)	Витрати на підготовку і перепідготовку кадрів	Відображаються у складі витрат звітного періоду, в якому вони були здійснені
2	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів (Україна)	Витрати на підготовку і перепідготовку кадрів	Відображаються у складі витрат звітного періоду, в якому вони були здійснені
3	П(С)БО 26 "Виплати працівникам"	Короткострокові виплати працівникам, виплати по закінченні трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні	Наводиться в складі витрат
4	ПБО 14 "Облік нематеріальних активів" (Російська Федерація)	Інтелектуальні і ділові якості персоналу підприємства, їх кваліфікація і здібність до праці	Не є нематеріальними активами
5	НСБО 7 "Нематеріальні активи" (Республіка Узбекистан)	Інтелектуальні і ділові якості персоналу підприємства, їх кваліфікація і здібність до праці	Не включаються до складу нематеріальних активів
6	Положення про порядок нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів (Республіка Білорусь)	Інтелектуальні і ділові якості персоналу підприємства, його кваліфікація і здібність до праці	Не відносяться до нематеріальних активів
<b>Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності</b>			
1	МСФЗ 38 "Нематеріальні активи"	Управлінські або технічні здібності персоналу	Визнаються не матеріальними активами, якщо вони захищені юридичним правом на їх використання і передбачається отримання очікуваних від них майбутніх економічних вигод
2	МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу"	Кваліфікація менеджерів	Відображається у складі гудвілу
3	МСБО 24 "Розкриття інформації про пов'язані сторони"	Компенсації ключовому управлінському персоналу	Наводиться в складі витрат
4	МСБО 19 "Виплати працівникам"	Короткострокові виплати працівникам, виплати по закінченні трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні	Наводиться в складі витрат

Визнати людські ресурси нематеріальними активами перетворити їх на капітал, відповідно до МСФЗ 38 дуже важко. Вимога, відповідно до якої людські ресурси необхідно ідентифікувати і відрізнити окремо від інших активів практично неможлива, оскільки людські ресурси часто об'єднуються в ділових процесах і методах, де робота розуму визначається для результату. Подальша проблема з'являється, коли компанія повинна показати контроль над людськими ресурсами.

За міжнародними стандартами фінансової звітності до нематеріальних активів можна віднести тільки витрати на стимулювання, підготовку персоналу, якщо є юридичні гарантії, що закріплюють працівників за підприємством. У вітчизняному бухгалтерському обліку навіть це не може бути віднесено до нематеріальних активів.

Знання, внутрішня організація, бренди і ін., як зазначено в МСФЗ, задовольняють не всім критеріям, тому не визнаються нематеріальними активами, що відображається у фінансовій звітності. Так, ринкові та технічні знання принесуть в майбутньому економічні вигоди, які будуть контролюватися підприємством лише у випадку їх юридичного оформлення у вигляді авторського права, обмежень в контрактах та ін. Знання, неоформлені юридично, не можуть бути визнані активом. Кваліфікація персоналу також може призвести до отримання майбутніх економічних вигод. Проте працівники підприємства зазвичай не відповідають визначенню нематеріального активу, оскільки їх знання невідокремлювані від їх носіїв і не можуть бути застосовані без них, якщо лише їх використання не захищено відповідними юридичними правами компанії.

Проведений аналіз положень міжнародних та європейських стандартів оцінки, а також національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо порядку визнання та відображення в обліку і звітності нематеріальних активів, показав, що відмічені стандарти не дозволяють однозначно визначити місце людського капіталу в обліковому процесі, проте надають достатні можливості

для обліку витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу. Визначені напрями удосконалення системи нормативно-методичного регулювання бухгалтерського обліку людського капіталу включають розробку теоретико-організаційного забезпечення положень гармонізації стандартів оцінки, обліку та фінансової звітності в частині відображення витрат на людський капітал в обліковій системі (рис. 2).

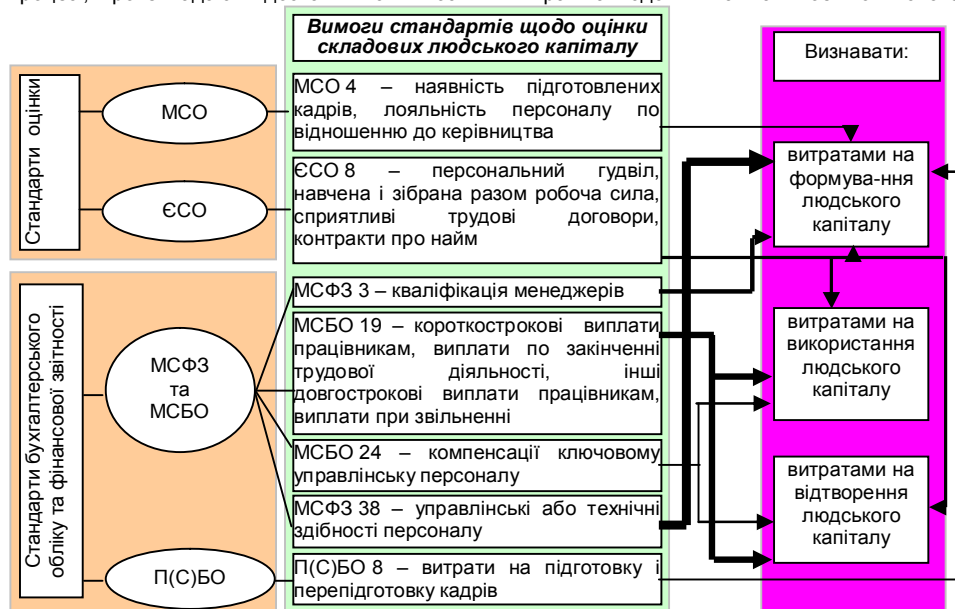


Рис. 2. Механізм гармонізації стандартів оцінки, бухгалтерського обліку та фінансової звітності в частині відображення витрат на людський капітал

розуміння важливості пошуку раціональних вимірників людського капіталу викликало появу, як в економічній літературі, так і на практиці достатньо великої кількості підходів до його оцінки. Спектр методик підрахунку людського капіталу широкий: від рейтингової оцінки ефективності використання людського капіталу до різних методик оцінки вартості всіх елементів людського капіталу.

#### Висновки та перспективи подальших досліджень.

Стандарти бухгалтерського обліку, звітності та стандарти оцінки, не дивлячись на широкий перелік об'єктів, що включаються підприємством до складу нематеріальних активів, не дозволяють відобразити людський капітал підприємства в балансі поряд з традиційними активами, але надають достатні можливості для обліку витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу. Удосконалена система нормативно-методичного регулювання бухгалтерського обліку людського капіталу шляхом розробки теоретико-організаційних положень гармонізації національних та міжнародних стандартів оцінки, бухгалтерського обліку та фінансової звітності в частині відображення витрат на складові людського капіталу в обліковій системі.

#### Список використаних літературних джерел:

1. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – Х.: Фактор, 2007. – 976 с. 2. Европейские стандарты оценки 2003. – Издательство: Российское общество оценщиков, 2007. – 502 с. 3. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования [под ред. С.А. Николаевой], 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Аналитика-Пресс, 2001. – 830 с. 4. Международные стандарты оценки. Кн. 1 Г.И. Микерин (руководитель), М.И. Недужий, Н.В. Павлов, Н.Н. Яшина; в подготовке дополнений принимали участие: Д.М. Гриненко, А.Н. Козырев, Г.В. Попов. – М.: ОАО "Типография "НОВОСТИ", 2000. – 264 с. 5. Международные стандарты оценки. Седьмое издание. (МСО 2005) Аутентичный перевод на русский язык. / Пер. с англ. И.Л. Артеменков, Г.И. Микерин, Н.В. Павлов. М.: РОО, 2005. – 414 с. 6. Международные стандарты финансовой

7. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери АССА, 1999. – 964 с. 8. Международные стандарты бухгалтерского обліку 2000 / Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. / – К.: Федерация професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с. 9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств" [Електронний ресурс]. // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0499-99>. 10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс" [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0396-99>. 11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам" [Електронний ресурс] // 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). 12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0397-99>. 13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 "Звіт про рух грошових коштів" [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0398-99>. 14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 "Звіт про власний капітал" [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0399-99>. 15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0750-99>.

ДАВИДУК Тетяна Вікторівна – доктор економічних наук, доцент, професор кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

#### Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік людського капіталу;
- моделі й методи прийняття управлінських рішень в аналізі та аудиті;
- управлінський облік;
- комп'ютеризація бухгалтерського обліку.

Стаття надійшла до редакції: 25.08.2012 р.