

## Організація обліку людського капіталу аграрних підприємств

**Качмар О.В.**

кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку і аудиту  
ВП НУБіП України «Бережанський агротехнічний інститут»

Стаття присвячена дослідженню проблем організації бухгалтерського обліку людського капіталу аграрних підприємств. Наведено визначення людського капіталу для цілей бухгалтерського обліку. Проведено детальне дослідження етапів облікового процесу людського капіталу аграрних підприємств. Подано облікові номенклатури обліку людського капіталу на етапі первинного та поточного обліку.

**Ключові слова:** організація обліку, людський капітал, обліковий процес, облікова номенклатура, аграрне підприємство.

Качмар О.В. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА АГРАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Статья посвящена исследованию проблем организации бухгалтерского учета человеческого капитала аграрных предприятий. Приведены определения человеческого капитала для целей бухгалтерского учета. Проведено детальное исследование этапов учетного процесса человеческого капитала аграрных предприятий. Поданы учетные номенклатуры учета человеческого капитала на этапе первичного и текущего учета.

**Ключевые слова:** организация учета, человеческий капитал, учетный процесс, учетная номенклатура, аграрное предприятие.

Kachmar O.V. ORGANIZATION OF ACCOUNTING HUMAN CAPITAL AGRICULTURAL ENTERPRISES

The article investigates the problems of human capital accounting of agricultural enterprises. The definition of human capital for accounting purposes. A detailed study of the stages of human capital accounting process agricultural enterprises. Accounts determined range of human capital accounting during the primary and the current account.

**Keywords:** organization of accounting, human capital, accounting processes, accounting nomenclature, enterprises agrarian.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** У процесі розвитку ринкових відносин та в умовах динамічного конкурентного середовища зростає роль людського капіталу підприємств, що відображає економічний стан, стійке становище на ринку та конкурентоспроможність господарюючих суб'єктів. Внаслідок затяжного періоду трансформування економіки аграрні підприємства зазнали значних змін, а сьогодні успішно функціонують лише ті, які зуміли зберегти позиції на ринку за рахунок інтелектуальних здібностей своїх працівників, особливо управлінського персоналу. Упродовж цього періоду в аграрних підприємствах значно зменшилась кількість працівників через скорочення трудомістких галузей виробництва, посилення непривабливості сільськогосподарської праці, що призвело до значних втрат людського капіталу загалом. Сучасне аграрне виробництво й аграрні підприємства потребують розробки відповідної методики організації обліку людського капіталу, що забезпечить

належне формування інформації щодо накопичення та продуктивного використання людського капіталу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню проблем людського капіталу присвятили свої праці відомі зарубіжні вчені, такі як, зокрема, Г. Бартелс, Г. Беккер, М. Боуен, М. Денісон, А. Добринін, Р. Дорнбуш, С. Дятлов, Дж. Кедрик, А. Корицький, М. Критський, Р. Лукас, Ф. Махлуп, С. Роцин, Р. Солоу, Л. Туроу, С. Фішер, Т. Шульц. Серед українських учених проблемами формування та відтворення людського капіталу займаються В. Антонюк, Д. Богиня, О. Бородіна, О. Грішнова, Л. Михайлова, О. Павлов, І. Прокіпа, О. Стефанишин та інші. Проблеми, пов'язані з теорією та методологією бухгалтерського обліку людського капіталу, а також його відображенням у звітності, розкрито в працях вітчизняних дослідників, таких як, наприклад, Ф. Бутинець, Н. Головай, Т. Давидюк, А. Колосюк, Н. Королюк, С. Легенчук, П. Майданевич, Л. Чижевська, К. Шиманська, Н. Шульга.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Проте у працях цих вчених поза увагою залишаються питання наукових та практичних розробок організації облікового процесу людського капіталу аграрних підприємств, які можуть забезпечити належне документування та відображення в обліку та звітності інформації про людський капітал, що сприятиме своєчасному інвестуванню й забезпечить управління процесом відтворення людського капіталу на підприємстві.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є дослідження методологічних засад відображення людського капіталу в обліково-аналітичній системі підприємства, а також надання пропозицій щодо вдосконалення організації облікового процесу людського капіталу аграрних підприємств в частині розробки переліку облікових номенклатур первинного і поточного обліку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В сучасних умовах роль людського капіталу значно зросла, без нього не може розвиватись бізнес та не може успішно функціонувати будь-яке підприємство. Ефективними є підприємства, які дбають про своє кадрове забезпечення, тобто підвищують рівень кваліфікації працівників, стимулюють розвиток особистості, забезпечують належні умови праці та відпочинку, здійснюють заходи для зміцнення здоров'я працівників. Сьогодні відображення людського капіталу в бухгалтерському обліку є дискусійним питанням і практично не вирішеним як на рівні міжнародних стандартів фінансової звітності, так і на рівні національної бухгалтерської методології.

Засновником концепції обліку людських ресурсів вважають Е. Фламхольца, теоретичні конструкції якого дають змогу визначати витрати на формування і використання людських ресурсів, а також оцінювати вигоди від інвестицій в них.

Е. Фламхольц вважав, що людські ресурси необхідно враховувати як актив компанії. Він виділив три основних критерії визнання людських ресурсів як активу: потенційна вигода; наявність прав володіння або контролю з боку адміністрації; оцінка в грошовому вимірнику [1].

Виходячи з трактування поняття людського капіталу українськими економістами, для потреб бухгалтерського обліку Н. Корольок запропонував використовувати визначення поняття «людський капітал» як особливій формі капіталу, що включає сукупність

природжених та набутих, з одного боку, та продуктивних, з іншого боку, властивостей, здібностей і рис індивідуума, які перебувають у його власності, формування якого здійснюється на основі цілеспрямованих інвестицій у їх розвиток, має здатність бути нагромадженим протягом всього життя та забезпечувати його власнику отримання і зростання доходу. Використання такого підходу дає змогу найбільш повно охарактеризувати й оцінити рівень розвитку особи, а також визначити її роль в господарській діяльності підприємства [2, с. 8].

Найбільш точно визначення людського капіталу для цілей бухгалтерського обліку надано Т. Давидюк: «людський капітал – це сформований або розвинений у результаті інвестицій в освіту, професійну підготовку та накопичений людиною певний запас здоров'я, виробничих і загальнолюдських знань, навичок, здібностей, вмінь, які дозволяють їй успішно виконувати свою професійну діяльність і які доцільно використовувати для одержання певного результату, що сприяє зростанню продуктивності праці й ефективності виробництва, завдяки цьому впливає на зростання доходів його власника, прибутку підприємства та національного багатства країни» [3, с. 8].

Т. Давидюк та І. Замула визначають людський капітал у вартісному вираженні, тобто як вартість створення і підтримки на певному рівні спеціальних якостей найманих робітників за рахунок витрат підприємства [4, с. 2]. Вони звертають увагу на такі ознаки, що є суттєвими для розкриття змісту людського капіталу як облікової категорії:

- є активом, який забезпечує отримання економічних вигод від інших активів підприємства;
- можна порівняти з будь-яким іншим активом з точки зору життєвого циклу (придбання, доведення до працездатного стану, експлуатація і виведення з експлуатації);
- займає проміжну ланку між необоротними і оборотними активами;
- піддається зменшенню або збільшенню корисності;
- гіпотетично піддається оцінці для цілей відображення в обліку та звітності [4, с. 3].

Специфічність людського капіталу як об'єкта облікового процесу потребує такого застосування методів бухгалтерського обліку, які б забезпечували ефективну його ідентифікацію, реєстрацію, що сприяло б ефективному управлінню ним на рівні підприємств.

Обліковий процес складається з багатьох блоків, які повинні бути конкретизовані і представлені у технологічних та структурних аспектах. Конкретизація технології облікового процесу людського капіталу залежить від складових людського капіталу та сфери його застосування, сукупності операцій, технічних засобів обробки та перетворення даних у систему показників.

На основі узагальнення наявних поглядів нами виділено п'ять основних складових елементів формування людського капіталу (рис. 1): природні складові; якості, здобуті навчанням; якості, набуті практичною діяльністю; психологічні якості; мобільність особистості, а також визначено сфери застосування людського капіталу: матеріальне виробництво, нематеріальне виробництво, наука і наукове обслуговування, управлінська сфера, політична сфера.

Аграрні підприємства належать до сфери матеріального виробництва, в якій виділено людський капітал з менеджерськими задатками та людський капітал з виконавчими здібностями, тобто ці підприємства потребують людського капіталу з різноманітними задатками, для організації обліку якого доцільно розробити облікові номенклатури, носії облікових номенклатур, рух носіїв, технологію та забезпечення облікового процесу людського капіталу.

Як відомо, організація облікового процесу здійснюється за трьома етапами, а саме первинним, поточним, підсумковим. Першим етапом облікового процесу є первинний облік. Його зміст становлять первинне спостереження, тобто сприйняття господарського факту (явища або процесу), вимірювання у натуральному та вартісному вираженні, фік-

сація у носіях облікової інформації – документах [5, с. 9].

Сприйняття та вимірювання можливі лише тоді, коли об'єкти обліку конкретизовані у вигляді облікових номенклатур. Тому найважливішим об'єктом організації первинного обліку людського капіталу є облікові номенклатури, під час формування яких необхідно врахувати всі якісні та кількісні ознаки людського капіталу, а також скласти їх перелік (табл. 1).

Досвід показує, що на утворення первинних носіїв інформації (документів) витрачають приблизно 40–60% загального часу, у зв'язку з чим важливим моментом організації є максимальне скорочення трудових витрат на цьому етапі облікового процесу.

Важливим об'єктом організації первинного обліку є забезпечення його нормального функціонування, для чого потрібні технічні засоби оргтехніки, обчислювальна техніка, носії інформації.

Українські вчені, досліджуючи відображення в обліку людського капіталу, звертають увагу на необхідність документування таких об'єктів. Так, А. Чухно зазначає, що, оскільки складові інтелектуального капіталу, серед яких є людський капітал, беруть участь у виробництві, то вони визначають цінність компанії, що має відобразитися в бухгалтерських документах [6, с. 50].

Як вітчизняна, так і світова практика нині не виробила на законодавчому рівні переліку типових документів, які відображали б інформацію про складові людського капіталу в тій формі, якої вимагає бухгалтерський облік.

Варто зазначити, що кожний суб'єкт господарювання, відповідно до своїх потреб, може розроблювати необхідні форми пер-

Таблиця 1

**Перелік облікових номенклатур з обліку людського капіталу на етапі первинного обліку**

Назва показників	Призначення показників	Носії інформації
Прізвище, ім'я та по батькові працівника, ідентифікаційний номер, дата народження, місце проживання, сімейний стан, наявність дітей, назва структурного підрозділу, посада, освіта, досвід роботи, ранг (ступінь, класність), підвищення кваліфікації, кількість днів непрацездатності за останні три роки.	Для узагальнення інформації про особисті дані працівника.	Особова картка працівника підприємства.
Цілеспрямованість, творчий потенціал, організованість, моральна відповідальність, сумлінність, терпеливість, толерантність, психологічна стійкість, бажання кар'єрного росту, професійна впевненість, моральна та матеріальна задоволеність працею на займаній посаді.	Для визначення потенційних можливостей та якостей працівників.	Анкети тестового опитування працівників підприємства.

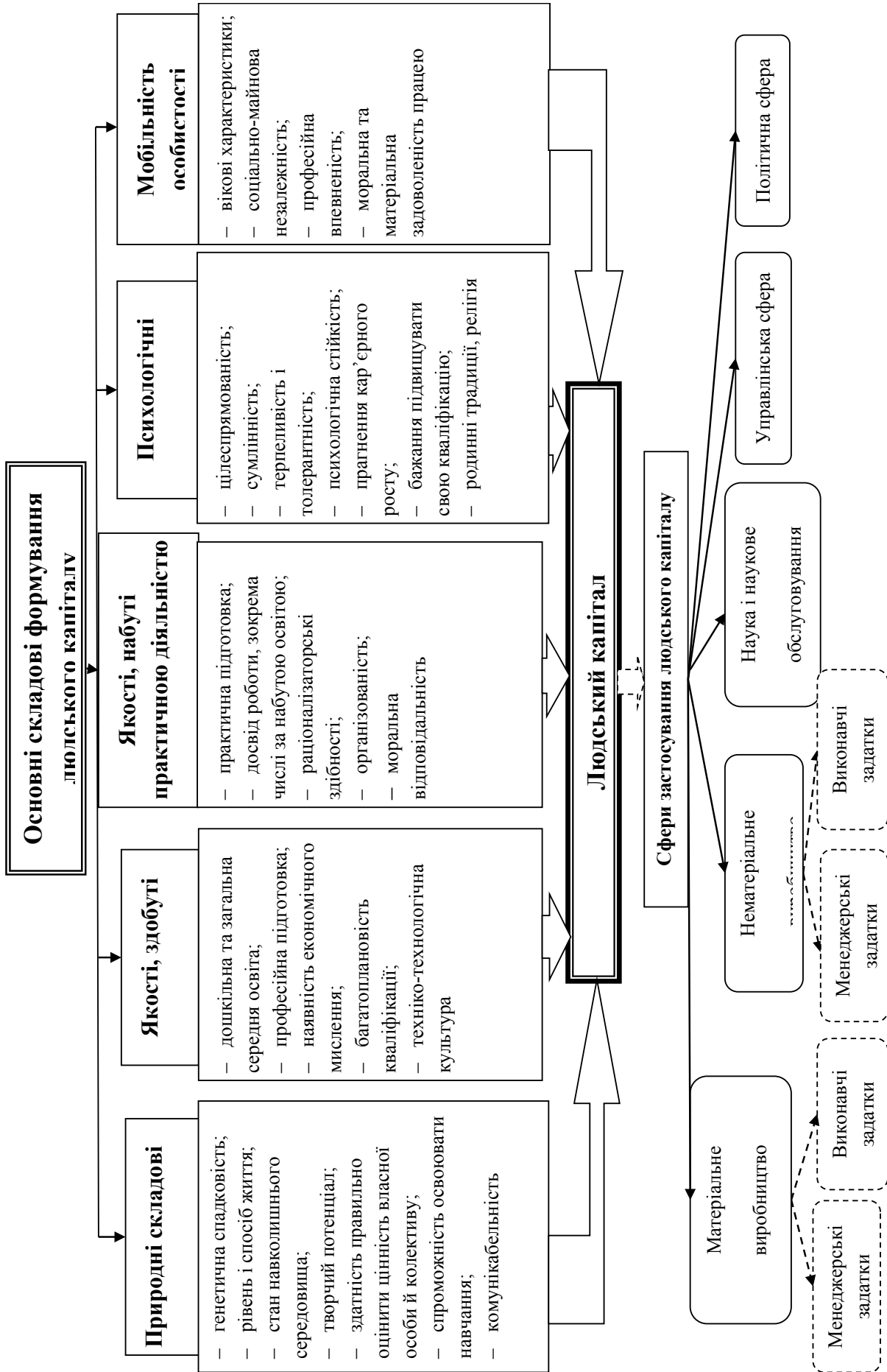


Рис. 1. Основні складові формування людського капіталу



винних документів, які будуть містити необхідну інформацію про людський капітал. Під час розроблення форм первинних документів потрібно дотримуватися вимог, передбачених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Розробку форм первинних документів доцільно здійснювати в розрізі складових людського капіталу. Це забезпечить відображення в них тієї інформації, якої потребує бухгалтерський облік.

Розроблені форми первинних документів мають бути затверджені внутрішніми розпорядчими документами підприємства. Таким чином, документально підтверджені відомості про людський капітал особи будуть використовуватися апаратом управління як засіб реалізації покладених на нього функцій [7, с. 254].

Поточний облік (реєстрація даних первинного обліку у системі рахунків в облікових реєстрах) – це другий етап облікового процесу. На його здійснення витрачають майже половину часу під час ручного оброблення. Це свідчить про те, що його організація є дуже важливим об'єктом.

Під поточним обліком розуміють обробку, реєстрацію і запис даних первинного обліку, тобто носіїв інформації, в облікові реєстри, групування та перегрупування їх з метою одержання потрібної результатної інформації.

Багато операцій поточного обліку можна умовно об'єднати у такі види: реєстрація (запис); арифметичні дії (додавання, віднімання, множення, ділення, розрахунки); групування та перегрупування даних. Кожний вид операцій складається з окремих робіт, кількість яких залежить від конкретних умов і насамперед від технічної озброєності праців-

ників обліку, наявності обчислювальної техніки, її виду, типу.

Поточний облік як частина облікового процесу зумовлює ті організаційні елементи, сукупність яких формує його як об'єкт організації. Цими об'єктами в організації обліку людського капіталу є облікові номенклатури поточного обліку (табл. 2), носії облікових номенклатур (облікові реєстри і документи, які складають на цьому етапі облікового процесу); документообіг та забезпечення облікового процесу.

Основними видами носіїв інформації (номенклатури) є облікові реєстри.

Бухгалтерський облік не тільки інформує про стан і зміни господарства, його елементи, здійснює контроль за наявністю, рухом, використанням об'єктів господарювання, але й виконує функцію оцінки результативності роботи. Досягають цього на основі узагальнення даних на підсумковому етапі. Підсумковий етап облікового процесу дає змогу мати дані про результати роботи за місяць, квартал, півріччя, рік.

Підсумковий етап облікового процесу іноді називають балансовим узагальненням (звітністю). Це заключний етап облікового процесу, який можна охарактеризувати як упорядковану сукупність операцій, з формування показників, що відображують результати виробничої й господарської діяльності підприємства за певний період.

Організація підсумкового обліку залежить від якості організації первинного та поточного обліку.

Формування підсумкових показників складання звітних форм – це досить трудомісткий процес. Слід мати на увазі, що він відбува-

Таблиця 2

**Перелік облікових номенклатур з обліку людського капіталу аграрних підприємств на етапі поточного обліку**

Група	Підгрупа	Субпідгрупа
Людський капітал	Людський капітал з менеджерськими задатками	Керівники; спеціалісти
	Людський капітал з виконавчими здібностями	Службовці; робітники
Витрати на розвиток людського капіталу	Витрати на професійний розвиток	Витрати на навчання;
		– витрати на перепідготовку працівників;
		– витрати на підвищення кваліфікації
	Витрати на збереження персоналу	Витрати на матеріальне стимулювання;
– витрати на оздоровлення персоналу;		
		– витрати на соціальні послуги

ється за відносно короткий період. За цей час треба підготувати кілька складних показників, заповнити різні звітні форми, підготувати аналітичні висновки, пояснення тощо.

Складність організації цього етапу облікового процесу полягає ще й у тому, що, крім облікових даних, показників первинного та поточного обліку, необхідні дані планування, нормування, фінансів, оперативного та статистичного обліку, а також попередніх звітних періодів. Наявність цих даних і показників дає можливість не тільки оцінити результати роботи господарства, але й виявити тенденцію розвитку. На цьому етапі облікового процесу до роботи залучають працівників інших економічних служб господарства, а саме планової, праці, фінансової.

Підсумковий облік людського капіталу як етап облікового процесу визначає об'єкти, які мають бути організовані, а саме номенклатуру, носії номенклатури, рух носіїв та забезпечення обліку. На підсумковому етапі облікові номенклатури є показниками звітності, які надалі підлягають аналізу для розробки управлінських рішень. Жодним нормативним актом на законодавчому рівні не передбачені розроблені форми звітності, в яких би відображалась інформація про людський капітал. Оскільки для ефективного управління діяльністю підприємства необхідним є її запровадження як об'єкта обліку, інформація про людський капітал повинна відображатися у звітності. Для надання інформації про людський капітал доцільно розробляти внутрішні звіти, розроблені відповідно до потреб кожного конкретного господарюючого

суб'єкта. Згідно з обраною оцінкою вартості людського капіталу внутрішня звітність має містити показники, передбачені відповідним методом. При цьому варто відштовхуватися від того, що така внутрішня звітність має відповідати низці вимог, а саме достовірності, оперативності підготовки, своєчасності надання [7, с. 258].

Отже, незалежно від технічних засобів технологія облікового процесу в усіх випадках передбачає такі об'єкти організації, як номенклатура, носії даних, рух носіїв, забезпечення процесу. Характерним при цьому є те, що зазначені об'єкти організації використовуються на всіх трьох етапах облікового процесу, а саме етапах первинного, поточного і підсумкового обліку.

**Висновки з цього дослідження.** Аналіз організації бухгалтерського обліку людського капіталу аграрних підприємств дає змогу зробити висновок, що необхідно здійснити низку заходів, спрямованих на її покращення. Потребує вдосконалення організація облікового процесу людського капіталу аграрних підприємств. Використання запропонованого методичного підходу, що містить систематизовану послідовність облікових номенклатур первинного і поточного обліку людського капіталу аграрних підприємств, розроблених на основі складових елементів людського капіталу, дасть можливість покращити документування господарських операцій з формування людського капіталу, а також дасть змогу забезпечити їх відображення в системі аналітичного і синтетичного обліку та внутрішньогосподарської звітності.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Flamholtz E.G. Human Resource Accounting / E.G. Flamholtz. – Encino, California : Dickenson Publishing Co. – 1974.
2. Королюк Н. Облік і контроль у системі управління людським капіталом підприємства: методика та організація : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Н. Королюк. – К., 2010. – 17 с.
3. Давидюк Т. Бухгалтерський облік в системі управління людським капіталом: теорія та методологія : автореф. дис. ... докт. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Т. Давидюк. – Житомир, 2011. – 36 с.
4. Замула И. Направления развития учета расходов на человеческие ресурсы / И. Замула // Вестник Брестского государственного технического университета. – 2011. – № 3. – С. 2–5.
5. Розробка систем обліку : опорний конспект лекцій для самостійного вивчення дисципліни / [М. Лучко, Я. Мех, М. Остап'юк]. – Тернопіль, 2001. – 104 с.
6. Чухно А. Інтелектуальний капітал: сутність форми і закономірності розвитку / А. Чухно // Економіка України. – 1999. – № 11. – С. 48–55.
7. Королюк Н. Людський капітал як об'єкт бухгалтерської методології / Н. Королюк // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 7(97). – С. 252–260.