

УДК 657.1.011.56

Облік і оподаткування

Мазіна Олександра Іванівна

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Університет державної фіскальної служби України*

Мазина Александра Ивановна

*кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры бухгалтерского учёта
Университет государственной фискальной службы Украины*

Mazina Oleksandra

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
The University of the State Fiscal Service of Ukraine
ORCID: 0000-0003-1191-3940*

Рогозний Сергій Анатолійович

*аспірант факультету обліку та податкового менеджменту
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана*

Рогозний Сергей Анатольевич

*аспирант факультета учета и налогового менеджмента
Киевского национального экономического университета
имени Вадима Гетьмана*

Rohoznyi Serhii

*Graduate Student of the Faculty of Accounting and Tax Management
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman
ORCID: 0000-0003-3606-0147*

Карева Олена Володимирівна

*здобувач першого (бакалаврського) рівня вищої освіти
Університету державної фіскальної служби України*

Карева Елена Владимировна

*соискатель первого (бакалаврского) уровня высшего образования
Университета государственной фискальной службы Украины*

Kareva Olena

*Applicant of the first (bachelor's) level of higher education
The University of the State Fiscal Service of Ukraine*

ORCID: 0000-0002-8439-1728

**ПРАВО КОРИСТУВАННЯ ЛЮДСЬКИМ КАПІТАЛОМ У
БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ
ПРАВО ПОЛЬЗОВАНИЯ ЧЕЛОВЕЧЕСКИМ КАПИТАЛОМ В
БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ
THE RIGHT TO USE HUMAN CAPITAL IN ACCOUNTING**

Анотація. Ключовим фактором стійкого економічного розвитку є інвестиційне забезпечення розвитку людського капіталу, спрямованого на генерування інноваційних знань, формування професійних навичок, підтримку та розвиток здібностей і талантів, тобто якісних характеристик людини без яких унеможлиблюється зростання економіки і соціального рівня суспільства.

Дослідження людського капіталу та права на його використання як об'єктів системи бухгалтерського обліку, призначеної для надання достовірної інформації користувачам, допоможе суспільству контролювати процес розвитку людини, як головної цінності та рушійної сили в досягненні стійкого розвитку економіки від мікро- до глобального рівню.

В роботі досліджено застосування методики оцінки людського капіталу як об'єкта бухгалтерського обліку з назвою «Право користування людським капіталом» за методикою Міжнародного стандарту фінансової звітності 16 «Оренда». Умовою застосування

методичних підходів даного стандарту є подібність трудового договору між господарюючим суб'єктом і працівником умовам договору оренди.

Оцінка такого активу здійснюється на основі первісної оцінки зобов'язання з оренди яка розраховується як теперішня продисконтована вартість майбутніх орендних платежів. Такий актив підлягає прямолінійній амортизації протягом терміну контракту. Додаткові інвестиції в людський капітал на початку дії контракту, або у процесі виконання, збільшують вартість «Права користування людським капіталом».

Для розрахунку первісної вартості активу та його амортизації протягом дії трудового договору можна використовувати існуючі математичні методи зі стандартного переліку офісної програми EXCEL. В даному дослідженні на умовному прикладі трудового договору терміном на п'ять років, мінімальною заробітною платою 6000 гривень та ставкою дисконту 7% надано розрахунок первісної вартості «Права користування людським капіталом».

Ключові слова: *людський капітал, право користування людським капіталом, оренда, трудовий договір.*

Аннотація. *Ключевым фактором устойчивого экономического развития является инвестиционное обеспечение развития человеческого капитала, направленного на генерирование инновационных знаний, формирование профессиональных навыков, поддержку и развитие способностей и талантов, то есть качественных характеристик человека без которых исключается рост экономики и социального уровня общества.*

Исследование человеческого капитала и права на его использование как объектов системы бухгалтерского учета, предназначенной для предоставления достоверной информации пользователям, поможет обществу контролировать процесс развития человека, как главной

ценности и движущей силы в достижении устойчивого развития экономики от микро- к глобальному уровню.

В работе исследованы применение методики оценки человеческого капитала как объекта бухгалтерского учета под названием «Право пользования человеческим капиталом» по методике Международного стандарта финансовой отчетности 16 «Аренда». Условием применения методических подходов данного стандарта является подобие трудового договора между хозяйствующим субъектом и работником условиям договора аренды.

Оценка такого актива осуществляется на основе первоначальной оценки обязательства аренды, которая рассчитывается как настоящая дисконтированная стоимость будущих арендных платежей. Такой актив подлежит прямолинейной амортизации в течение срока контракта. Дополнительные инвестиции в человеческий капитал в начале действия контракта, или в процессе выполнения, увеличивают стоимость «Права пользования человеческим капиталом».

Для расчета первоначальной стоимости актива и его амортизации в течение действия трудового договора можно использовать существующие математические методы из стандартного перечня офисной программы EXCEL. В данном исследовании на условном примере трудового договора сроком на пять лет, минимальной заработной платой 6000 гривен и ставкой дисконта 7% предоставлен расчет первоначальной стоимости «Права пользования человеческим капиталом».

Ключевые слова: *человеческий капитал, право пользования человеческим капиталом, аренда, трудовой договор.*

Summary. *The key factor of sustainable economic development is investment support for human capital development aimed at generating innovative knowledge, professional skills, support and development of abilities*

and talents, qualitative human characteristics without which economic and social growth is excluded.

The study of human capital and the right to use it as objects of an accounting system designed to provide reliable information to users will help society to control the process of human development as a core value and driving force in achieving sustainable economic development from the micro to the global level.

In this study, the methods for assessing human capital as an object of accounting «The right to use human capital» are applied according to the methodology of the International Financial Reporting Standard 16 "Lease". The condition for applying the methodology of this standard is the analogy with the employment contract between the business entity and the employee with the terms of the lease agreement.

The measurement of such an asset is based on the initial measurement of the lease liability, which is calculated as the present value of future lease payments. Such an asset is subject to straight-line amortization over the life of the contract. Additional investment in human capital at the start of a contract, or in the process of execution, increases the value of the Right to Use Human Capital.

To calculate the initial cost of an asset and its depreciation during the term of the employment contract, you can use the existing mathematical methods from the standard list of the EXCEL office program. In this study, using a conditional example of an employment contract for a period of five years, a minimum wage of UAH 6,000 and a discount rate of 7%, the calculation of the initial cost of the «Right to use human capital» is provided.

Key words: *human capital, the right to use human capital, rent, employment contract.*

Постановка проблеми. Ключовим фактором стійкого економічного розвитку є інвестиційне забезпечення розвитку людського капіталу, спрямованого на генерування інноваційних знань, формування професійних навичок, підтримку та розвиток здібностей і талантів, тобто якісних характеристик людини без яких унеможлиблюється зростання економіки і соціального рівня суспільства.

Існуючі на світовому рівні програми ООН у вигляді щорічної Доповіді про стан людського розвитку, а також приєднання до глобальної програми Цілей сталого розвитку, спрямованої на подолання бідності у будь-якому її прояві, ніяким чином не убезпечує бідні (і не дуже бідні) країни від втрати людського капіталу з усіма подальшими наслідками стосовно втрати можливостей економічного зростання [1; 2].

Вирішення проблемних питань отримання релевантної інформації стосовно стану, збереження та розвитку людського капіталу вбачається у використанні системи бухгалтерського обліку, як валідованої системи, що дає високий ступінь впевненості в тому, що система послідовно генерує інформацію, яка відповідає її загальноприйнятим критеріям, що діють і для інших об'єктів бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Тема людського капіталу, способів оцінки та можливостей відображення такого об'єкта в системі бухгалтерського обліку є предметом наукових дискусій значної кількості дослідників упродовж кількох десятиліть поспіль. Погоджуючись з тим, що людина-працівник є центральною рушійною силою розвитку суб'єкта господарювання будь-якої форми власності, дискусії науковців зосереджуються на відповідності такого об'єкта критеріям активу, з однієї сторони, та адекватності і достовірності методики оцінки такого активу - з іншої.

Над проблематикою відповідності людського капіталу критеріям активу для відображення в системі бухгалтерського обліку та методиками

оцінки такого активу працюють такі вчені як: Гільорме Т.В. [3], Головай Н. М. [4], Давидюк Т.В. [5], Королюк Н.М. [6], Кундря-Висоцька О.П. [7] і ін. Крім того, над питаннями методики оцінки людського капіталу також працюють представники школи фізичної економії: Добія Д. [8, с. 377-408], Добія М. [8, с. 377-408; 9], Мазіна О.І. [10; 11] і ін.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження методики оцінки права користування людським капіталом, як об'єкта бухгалтерського обліку, призначеного для надання достовірної інформації зацікавленим користувачам стосовно стану та змін людського капіталу господарюючого суб'єкта, що допоможе суспільству контролювати процес розвитку людини, як головної цінності та рушійної сили в досягненні стійкого розвитку економіки від мікро- до глобального рівня.

Виклад основного матеріалу. Перш ніж досліджувати людський капітал як об'єкт бухгалтерського обліку, слід упевнитися в адекватній економічній сутності та наявності притаманних системі бухгалтерського обліку критеріїв, якими можна охарактеризувати даний об'єкт. За твердженням основоположників вчення про людський капітал Г. Беккера і Т. Шульца, поняття людського капіталу трактується як накопичені впродовж професійного розвитку знання та здібності людини – професіонала [12; 13].

Економічна енциклопедія, уточнює поняття, трактує цей об'єкт, як особливий вид капіталовкладень, що являє собою сукупність витрат на розвиток виробничого потенціалу людини, підвищення якості та поліпшення функціонування робочої сили за рахунок знань загальноосвітнього і спеціального характеру, навичок та накопиченого досвіду [14, с. 216].

Більш розгорнуте визначення людського капіталу можна знайти в Міжнародному стандарті інтегрованої звітності, за визначенням якого,

людський капітал – це компетенції співробітників, їх здібності та досвід, а також їх мотивація впроваджувати інновації, в тому числі їх відповідність структурі управління організації та її підтримка, підхід до управління ризиками та етичні цінності, здатність розуміти, розробляти і реалізовувати стратегію організації, лояльність і мотивація для вдосконалення процесів, товарів і послуг, включаючи їх здатність керувати, управляти і співпрацювати [15].

З точки зору фізичної економії, яскравим представником якої є Мечислав Добія, капітал – це вартість економічних засобів, капіталізованих у матеріальні та людські ресурси. Ступінь такої капіталізації обумовлений природними та суспільними умовами середовища, у якому капітал розвивається і зростає. Також відмічаються дві риси капіталу, одна з яких відноситься до економічної категорії, де капітал є результатом споживання, тобто творчого перетворення економічних ресурсів, як наслідок, збільшення капіталу, а друга є суто фізичною категорією і трактується як енергія, для запобігання природного розсіювання якої, капітал повинен зростати. Ступінь такого зростання повинен бути не меншим від ступеня ризиковості діяльності в конкретному природному та суспільно-економічному середовищі [9, с. 54; 10; 11].

Загалом, визначення людського капіталу в наведених джерелах, не протирічать одне одному, а скоріше доповнюють, та стверджують, що людський капітал створюється шляхом накопичення певних економічних ресурсів в отримання нових знань, які формують необхідні складові людського капіталу у вигляді компетенцій співробітників та їх здібностей. Таким чином, інвестиції господарюючого суб'єкта, який зацікавлений у власному економічному зростанні, в навчання та підвищення кваліфікації працівників, якраз і будуть основними факторами такого зростання.

Головна особливість людського капіталу – це нерозривність існування з його носієм. Якщо розглядати звичайний ресурс, то для нього існує два види цін – ціна на даний ресурс та ціна на послуги, що надаються таким ресурсом і, на відміну від звичайного ресурсу, який можна придбати або орендувати, людський капітал не можна придбати та привласнити. Однак, людський капітал можна використовувати, шляхом наймання працівника на роботу, і тоді його професійні знання та навички, можуть виступати як об'єкт оренди. При цьому, як підказує логіка, орендними платежами можна вважати заробітну плату.

Отже, по суті, людський капітал - це активи, які є у людини у вигляді природжених якостей: фізичних, психологічних, інтелектуальних, а також якостей та здібностей, які набуває людина протягом життя (знання, вміння, навички, мотивація). Такі активи здатні генерувати дохід протягом значного проміжку часу, але утримання їх на належному рівні, потребують постійних інвестицій.

На загальний рівень сучасного людського капіталу впливає ряд чинників, пов'язаних з зовнішніми і внутрішніми обставинами, а саме: станом сфери охорони здоров'я; соціальним середовищем; демографічною ситуацією; рівнем освіти; рівнем життя населення; екологічною та соціальною безпекою; рівнем доступу до інформаційних технологій та сучасних засобів комунікації.

Суттєвою для обліковців також є проблема оцінки людського капіталу, яка по суті відрізняється від звичайної методики визначення вартості матеріально-речових об'єктів. На сьогодні не існує цілісного підходу до методики оцінки людського капіталу, яка могла би бути основою, або загальноприйнятим підходом до оцінки такого виду об'єктів бухгалтерського обліку.

Навіть на макрорівні, та власне, і в глобальному масштабі підходи до розрахунку вартості людського капіталу розрізняються та можуть давати

різний результат цього показника. Так, на макрорівні, тобто, на рівні держави людський капітал розраховується на основі підсумку витрат на освіту, медичні послуги, культурні та соціальні програми тощо [16].

Складність оцінки людського капіталу визначається, у тому числі, неоднозначністю поглядів вчених на різні структурні складові цього показника. Уваги заслуговує методика визначення витрат на розвиток людського капіталу на рівні держави за методом споживчих витрат. Загальна сума споживчих витрат на рівні держави визначається з відомих статистичних даних усіх споживчих витрат. При цьому споживчі витрати у розмірі прожиткового мінімуму можна розрахувати, використовуючи показник прожиткового мінімуму та кількість населення в даному періоді часу. Різниця між загальною сумою споживчих витрат і витрат в межах прожиткового мінімуму дає суму витрат, які здійснювалися для розвитку людини [17; 18; 19].

Використовуючи дану методику розрахунку витрат на розвиток людського капіталу за період з 2005 по 2019 роки можна дійти висновку, що на державному рівні в розвиток людського капіталу України здійснюються занадто малі вкладення, що унеможлиблює якісне відтворення людського капіталу (табл.1).

Таблиця 1

Розрахунок витрат на розвиток людського капіталу в Україні

	2005	2010	2015	2019
Споживчі витрати, грн.	3,37879E+11	9,1423E+11	1,71564E+12	3,78513E+12
Кількість населення	46700000	45900000	42900000	41900000
Прожитковий мінімум, грн.	423	875	1330	2189
Споживчі витрати в межах прожиткового мінімуму	19754100000	40162500000	57057000000	91719100000
Витрати на розвиток людського капіталу	3,18125E+11	8,74068E+11	1,65858E+12	3,69341E+12
Витрати на розвиток людського капіталу на одну особу, грн.	6812,0964	19042,8649	38661,5151	88148,3031
Витрати на розвиток людського капіталу на одну особу, дол. США	1362,419	2380,358	1546,461	3525,932

Джерело: авторська розробка на основі [16; 17; 18; 19]

Критичним у цьому підході є сума споживчих витрат в межах прожиткового мінімуму, оскільки саме до суми прожиткового мінімуму, який законодавчо встановлюється на рівні держави є дуже багато запитань. І як тільки ми перейдемо до реального споживчого кошика, то витрати на розвиток людського капіталу будуть набагато нижчими.

Якщо розглянути людський капітал як об'єкт бухгалтерського обліку на мікрорівні, то на сьогодні існують достатньо узгоджені позиції науковців та практиків стосовно можливості відображення у бухгалтерському обліку такого об'єкта за підсумком інвестицій в людський капітал своїх працівників, задля отримання майбутніх економічних вигід та прийняття ефективних управлінських рішень, що в подальшому позитивно вплине і на стан розвитку людського капіталу на макрорівні. Саме тому, дослідження методів оцінки людського капіталу на рівні підприємств є актуальним і дуже важливим напрямом.

Для визнання працівника підприємства як основного ресурсу та відображення такого ресурсу у бухгалтерському обліку і звітності необхідно виконання умов визнання активу. Умови визнання певного ресурсу активом встановлюються Концептуальною основою фінансової звітності, яка є базовим документом міжнародних стандартів фінансової звітності. Достатньо довгий час поняття активу в концептуальній основі визначалося трьома основними характеристиками: контрольованість у результаті минулих подій; існування ймовірності отримання економічних вигід у майбутньому; достовірна оцінка. Однак, згідно останніх змін, внесених до Концептуальної основи, активом визнається існуючий економічний ресурс, який визначено як «право, що може принести економічні вигоди». Вказані зміни дають можливість трактувати людський капітал та відображати його в активах суб'єкта господарювання як право що може принести економічні вигоди [20].

Як уже було зазначено, тема обліку людського капіталу, як і його оцінки, досить дискусійна та зібрала навколо себе науковців, що розділяють погляди відображення людського капіталу у бухгалтерському обліку та шукають шляхи впровадження та удосконалення розроблених методів.

Особливість людського капіталу як об'єкта бухгалтерського обліку потребує такого застосування методів бухгалтерського обліку, які б забезпечували ефективну його ідентифікацію, спосіб оцінки, реєстрацію та відображення на рахунках бухгалтерського обліку, що сприяло б ефективному управлінню ним на рівні підприємств.

Першою запропонованою методологією, що є найбільш поширеною та напрацьованою серед науковців є відображення людського капіталу в системі бухгалтерського обліку на позабалансових рахунках. Адже, позабалансові рахунки, призначені для відображення операцій, що не впливають на баланс підприємства, але можуть суттєво змінити фінансові результати. А оскільки метою бухгалтерського обліку є саме надання повної, правдивої та неупередженої інформації для прийняття ефективних рішень користувачами, то відображення інформації про людський капітал цілком себе виправдовує.

Окремі науковці визначилися і з позабалансовими рахунками для відображення людського капіталу. Так Корольок Н.М. пропонує нову групу позабалансових рахунків з назвою «Немонетарні людські активи», які будуть призначені для відображення інформації про людський капітал на підприємстві та людський капітал кожного працівника [6, с. 256-257]. До цієї групи слід віднести Давидюк Т.В., яка пропонує зосереджуватися на «групуванні витратних статей щодо формування, відтворення та використання людського капіталу» та розкривати людський капітал як об'єкт управлінського обліку, а його зміни на рівні підприємства пропонують відображати у «внутрішній управлінській звітності або на

позабалансових рахунках» [5, с. 70]. Також Гільорме Т.В., досліджуючи особливості запровадження двох моделей «витратної» та моделі корисності в управлінні персоналом суб'єкта господарювання зазначає, що відображення людського капіталу повинно здійснюватися в системі управлінського обліку [3, с. 144-145].

Досліджуючи можливість відображення людського капіталу безпосередньо на балансових рахунках бухгалтерського обліку, Бурденко І.М. та Гололобова Н.В. обґрунтовують доцільність відображення людського капіталу безпосередньо у статті балансу «Нематеріальні активи» [21, с. 407].

В роботі «Проблеми фактографічного відображення людського капіталу в обліку та звітності» також висловлюється думка, що людський капітал слід відображати у бухгалтерському обліку у вигляді двох активів – «Інвестиції в людський капітал» та «Право на використання людського капіталу» з відображенням останнього у складі нематеріальних активів [11]

Варто ще відмітити окремі дослідження, в яких пропонується відображати об'єкт людського капіталу з назвою «Інвестиції в людський капітал», адже окремі статті витрат на персонал (витрати на навчання, на підвищення кваліфікації, на пошук та залучення висококваліфікованого персоналу) не можуть вважатися витратами періоду, в якому вони були понесені. Така теза обґрунтовується існуванням принципу відповідності доходів і витрат, за яким витрати визнаються по мірі визнання доходів, пов'язаних з такими витратами та які будуть отримані у майбутніх періодах, як наслідок зростання компетентностей працівника. Логічним наслідком такого підходу, на думку авторів, є формування окремого об'єкту нематеріального активу з назвою «Інвестиції в людський капітал» та амортизація цього активу протягом терміну контракту з працівником. Крім того, як і будь-який нематеріальний актив «Інвестиції в людський

капітал» повинні підлягати щорічному аналізу на знецінення [22, с. 285-305].

Можливість і доцільність існування такого активу, як «Інвестиції в людський капітал», обґрунтовується з врахуванням існуючої практики та подальшого її посилення стосовно багатьох категорій професіоналів до яких відносяться: професійні бухгалтери, професійні аудитори, професійний викладачі – для яких умовами професійних організацій (для бухгалтерів і аудиторів) або умовами контракту, а іноді і на законодавчому рівні, вимагається обов'язкове підвищення кваліфікації та наявність професійних сертифікатів.

Такої ж думки притримується Головай Н.М., яка у своїх дослідженнях зазначає, що «людський капітал, це, передусім, специфічний ресурс у вигляді спеціальних знань, навичок та вмінь, які використовуються у виробничо-господарській діяльності підприємств з метою отримання доходу або створення інноваційних ресурсів для послідуячого виробництва якісно нових товарів, послуг та створення нових ноу-хау». Такий актив беззаперечно відповідає усім вимогам визнання, оскільки його вартість може бути достовірно визначена, крім того, очевидна майбутня економічна вигода, а за наявності відповідних трудових угод або контрактів - контролюється господарюючим суб'єктом [4, с. 133].

Подальші дослідження у напрямі ідентифікації та оцінки інвестиційного активу науковці, здебільшого, проводять аналогії та порівняння такого активу з діючою практикою відображення подібних активів у фінансовій звітності відомих спортивних клубів, таких як «Manchester United», де в консолідованому звіті про фінансовий стан фігурує такий нематеріальний актив як «Players' registrations» («Контракти гравців»). В практиці національних спортивних клубів можна надати

приклад формування та відображення у фінансовій звітності такого нематеріального активу як «Трансфери футболістів» [22].

Однак, подальші дослідження, які актуалізуються у сьогоdnішніх реаліях, вже спрямовуються у напрямі формування нового об'єкта бухгалтерського обліку з назвою «Право на використання людського капіталу». Така теза стосовно назви і сутності об'єкта бухгалтерського обліку, формування якого пов'язане з залученням професіоналів (їхніх унікальних знань, умінь, здібностей, талантів – унікального індивідуального капіталу), якраз і є «Правом на використання людського капіталу» [22, с. 290].

Право на використання будь-якого активу з точки зору правових відносин достатньо наближене до господарських відносин, які класифікуються як оренда активу. Якщо людський капітал є невіддільним від свого фізичного носія (людини – працівника), але використовується на договірних умовах господарюючим суб'єктом за певну винагороду, така ситуація є аналогом орендної угоди, за якою орендар набуває права користування активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

Про подібність використання людського капіталу господарюючим суб'єктом до орендних відносин, вперше було коротко зазначено у статті Головай Н.М. у 2007 році: «Теоретично людський капітал має особливу форму в порівнянні з іншими видами продуктивних сил. Його власником є людина, тому людський капітал не може змінити власника, тобто його неможливо продати. За таких умов краще представляти людський капітал як такий вид власності, який можна здавати в оренду» [4, с. 134].

Однак, подальші пошуки вітчизняних науковців не поглиблювалися у напрямі досліджень людського капіталу як об'єкта оренди. Зміни, які відбулися останнім часом у Концептуальній основі фінансової звітності (2018 рік) та введенням в дію МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» [23] спонукають

повернутися до цього питання з усвідомленням можливості розкрити «Право на використання людського капіталу» як об'єкта оренди.

Оскільки на сучасному етапі у світовій спільноті надважливим питанням постає питання ресурсозбереження і ефективність управління обмеженими ресурсами, то у змінений у 2018 році Концептуальній основі фінансової звітності значний акцент зосереджується на необхідності надання інформації про те наскільки раціонально і ефективно керівництво підприємства виконує свої зобов'язання (перед власниками) стосовно використання економічних ресурсів підприємства. Така інформація допомагатиме не тільки оцінити діяльність менеджменту по відповідальному управлінню довіреними ресурсами, але допоможе прогнозувати наскільки раціонально і ефективно керівництво буде використовувати ці ресурси в майбутніх періодах.

Важливі зміни також стосуються визначень як активів так і зобов'язань і ці зміни є суттєвими. Якщо у попередніх редакціях Концептуальних основ активом можна було вважати ресурс, по відношенню до якого існувала ймовірність отримання економічних вигід у майбутньому, то у сучасному трактуванні, як уже зазначалося вище, активом вважається існуючий економічний ресурс, при цьому, економічним ресурсом визначено «право, яке може принести економічні вигоди». Через економічний ресурс і його зміни розкриваються і елементи фінансової звітності такі як активи, доходи, і витрати [20].

Прийняття визначення активу, як існуючого економічного ресурсу, та як права, що може принести економічні вигоди, посприяло виникненню і визнанню такого активу як «Право на користування майном», оцінка якого встановлюється введеним в дію у 2019 році МСФЗ 16 «Оренда». У цьому стандарті поняття оренди визначено як «договір або частина договору, згідно якого передається право користування активом протягом певного періоду часу в обмін на відшкодування», а орендовані активи

відображаються в активах господарюючого суб'єкта - орендаря саме як «Право на користування майном». Оцінка такого активу здійснюється на основі первісної оцінки зобов'язання з оренди, яка, у свою чергу, формується як поточна продисконтована вартість майбутніх орендних платежів [23].

У даному науковому дослідженні ми пропонуємо оцінювати та враховувати в обліку і звітності об'єкт «Право на користування людським капіталом» та визначати його оцінку за методикою, визначеною МСФЗ 16 «Оренда».

Як визначено у самому МСФЗ 16 «Оренда», застосовуючи цей стандарт, суб'єкт господарювання повинен брати до уваги всі умови та терміни договорів та всі відповідні факти й обставини. Четвертим параграфом стандарту встановлюється можливість застосовувати цей стандарт до оренди нематеріальних активів.

Згідно документу, на початку дії договору необхідно оцінити чи виконуються умови визнання договору орендним, тобто чи передає він право контролювати користування ідентифікованим активом протягом певного періоду часу в обмін на компенсацію.

Якщо вважати трудовий договір, який укладається з висококваліфікованим працівником на термін більше ніж один рік, з визначеними умовами виконання такого договору зі сторони господарюючого суб'єкта та працівника, що можна вважати контролюючим фактором, та з відомою мінімальною заробітною платою (можна використовувати при цьому Єдину тарифну сітку), то в наявності у підприємства або у бюджетної установи будуть практично усі дані для розрахунку як зобов'язань по оренді людського капіталу так і активу «Право на користування людським капіталом» [24].

Крім того, аналогом поліпшення об'єкту оренди можуть бути інвестиції в людський капітал як до початку здійснення трудової

діяльності (спеціальні тренінги, стажування, так і протягом терміну дії контракту (оренди), тобто підвищення кваліфікації, додаткове навчання і ін.

Для прикладу розрахунку вартості активу «Право користування людським капіталом» за методикою МСФЗ 16 «Оренда» візьмемо умовний контракт на 5 років з визначеними чіткими умовами виконання контракту зі сторони роботодавця і зі сторони працівника. Мінімальна заробітна плата встановлюється законодавчо (на 01.01.2021 р. мінімальна заробітна плата складає 6000 грн., у іншому випадку можна використати Єдину тарифну сітку, вважаючи її мінімальним орендним платежем; річна ставка дисконту 24,0 %).

За методикою стандарту оцінка активу як права користування і оцінка зобов'язання з оренди визначаються одночасно. При цьому, спочатку необхідно визначити вартість зобов'язання по оренді на весь період.

Як зазначено у параграфі 26, на дату початку оренди, орендар оцінює орендне зобов'язання за теперішньою вартістю орендних платежів, не сплачених на таку дату. Орендні платежі слід дисконтувати, застосовуючи припустиму ставку відсотка в оренді.

Оскільки ми визначили щомісячну мінімальну заробітну плату, а термін контракту 5 років, то кількість платежів буде становити 60.

Рішення задачі можна виконувати в автоматизованому режимі за використання стандартних математичних додатків офісної програми EXCEL. За даними умови задачі розрахункова початкова вартість зобов'язання по оренді та розрахункова вартість активу «Право користування людським капіталом» становить 208 565,32 грн. (рис. 1).

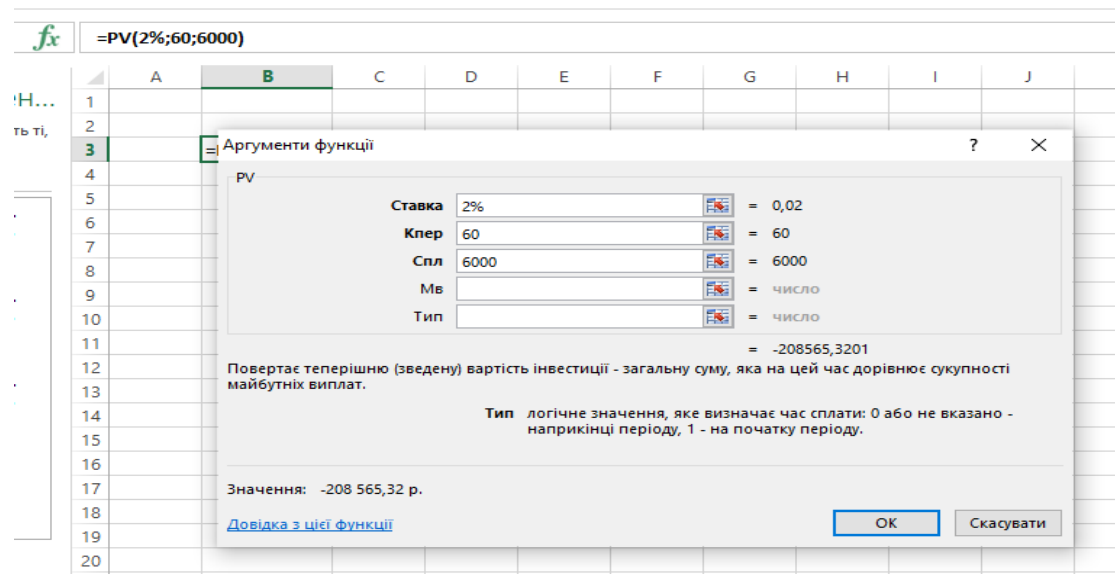


Рис. 1. Розрахунок теперішньої дисконтованої вартості зобов'язання в офісній програмі EXCEL

Джерело: авторська розробка

Таким чином, за логікою методики розрахунку вартості активу «Право на використання людського капіталу» або «Право користування людським капіталом», визначеної у МСФЗ 16 «Оренда», в активі господарюючого суб'єкта з'явиться об'єкт «Право користування людським капіталом» вартістю 208 565,32 грн. Такий актив підлягає прямолінійній амортизації протягом терміну контракту. Розрахунки амортизації активу та списання дисконту зобов'язання по мінімальній заробітній платі також можна здійснювати в автоматизованому режимі у програмі EXCEL.

Будь які додаткові інвестиції в орендований актив, здійснені орендарем до початку дії контракту, або протягом дії контракту збільшують вартість активу «Право користування ресурсом». Для трудових відносин це можуть бути витрати на залучення фахівця, його попереднє навчання або стажування, а у подальшому, якщо здійснювалися витрати на підвищення кваліфікації або додаткове навчання, то такі витрати будуть збільшувати вартість «Права користування людським капіталом».

Отже, сучасні підходи до обліку орендованих об'єктів з одночасним визнанням і орендного зобов'язання і орендованого активу як права на користування цим активом та методика визначення їхньої вартості, надають можливість запропонувати на цій основі відображати в обліку та звітності людський капітал як «Право користування людським капіталом».

Висновки. Вирішення проблемних питань отримання релевантної інформації стосовно стану, збереження та розвитку людського капіталу вбачається у використанні системи бухгалтерського обліку, як валідованої системи, що дає високий ступінь впевненості в тому, що система послідовно генерує інформацію, яка відповідає її загальноприйнятим критеріям, що діють і для інших об'єктів бухгалтерського обліку.

Дослідження людського капіталу та права на його використання як об'єктів системи бухгалтерського обліку, призначеної для надання достовірної інформації користувачам, допоможе суспільству контролювати процес розвитку людини, як головної цінності та рушійної сили в досягненні стійкого розвитку економіки від мікро- до глобального рівню.

Дослідження людського капіталу на макроекономічному рівні показали, що наразі існують суттєві ризики у недостатньому розвитку людського капіталу через значну нестабільність української економіки та недостатнє зростання економічних показників на рівні держави.

Підходи до оцінки та відображення людського капіталу в системі бухгалтерського обліку до цього часу перебувають у дискусійній площині, де з однієї сторони відображення людського капіталу в системі бухгалтерського обліку унеможлиблюється через відсутність на сьогодні єдиної процедури оцінки, обліку та відображення у звітності та методологічного забезпечення, а з іншої сторони розкриваються конкретні методики, обґрунтовані доказовою базою стосовно виконання усіх умов для оцінки та визнання людського капіталу як активу господарюючого суб'єкта.

Досліджено можливість застосування по відношенню до людського капіталу положень та методів, визначених Міжнародним стандартом фінансової звітності (IFRS) 16 «Оренда». Оскільки, за певних умов трудовий договір, заключений з кваліфікованим працівником на термін більше року на визначених у договорі умовах, можна розглядати як договір оренди, по якому за вимогами стандарту виникають як зобов'язання так і актив у вигляді «Права користування людським капіталом».

Сучасні підходи до обліку орендованих об'єктів з одночасним визнанням і орендного зобов'язання і орендованого активу як права користування цим активом та методика визначення їхньої вартості, надають можливість запропонувати на цій основі відображати в обліку та звітності людський капітал як «Право користування людським капіталом».

Для розрахунку оцінки такого активу протягом дії контракту можна використовувати існуючі математичні методи зі стандартного переліку офісної програми EXCEL.

Перспективи подальших досліджень. Використання методики МСФЗ 16 «Оренда» для оцінки вартості людського капіталу як об'єкта бухгалтерського обліку «Право користування людським капіталом» потребує подальшої апробації для практичного застосування. Також слід дослідити надійність і адекватність методики оцінки для різних категорій працівників. Подальшого дослідження потребує використання даної методики для інших методів визначення мінімальної заробітної плати як аналога мінімального орендного платежу.

Література

1. Human Development Reports. URL: <http://hdr.undp.org/en/global-reports>
2. Цілі сталого розвитку: Україна. Національна доповідь 2017. URL: http://www.un.org.ua/images/SDGs_NationalReportUA_Web_1.pdf

3. Гільорме Т. В. Модель обліку людського капіталу як основа превентивного антикризового управління. *Економіка: реалії часу*. 2015. № 3. С. 140-146. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrch_2015_3_22.
4. Головай Н.М. Вкладення в людський капітал і заробітна плата: обліковий аспект. Київ, 2007. Т. 1. Ч. 1. 520 с. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/19612/131-137.pdf?sequence=1>
5. Давидюк Т.В. Бухгалтерський облік людського капіталу як передумова капіталізації компанії. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Житомир: ЖДТУ. 2010. Випуск 2 (17). 448 с.
6. Королук Н.М. Людський капітал як об'єкт бухгалтерської методології. *Актуальні проблеми економіки науковий економічний журнал Національної академії управління*. 2009. №7(97). С. 252-260.
7. Кундря-Висоцька О.П. Бенчмаркінг людського капіталу на предмет обґрунтування відображення в обліковій системі та звітності. *Вісник університету банківської справи*. 2020. №1(37). С. 110-116.
8. Теорія бухгалтерського обліку: монографія. за заг. ред. Л.В. Нападовської. Київ.: нац.-торг.-екон.ун-т, 2008. 735 с.
9. Добия М. и др. Человеческий капитал в экономической перспективе. Київ. Кондор. 2012. 240 с.
10. Мазіна О. І. Людський капітал: проблеми оцінки і збереження. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. №8(146). С. 95-104. URL: http://ir.nusta.edu.ua/bitstream/doc/1477/1/1422_IR.pdf
11. Мазіна О. І. Проблеми фактографічного відображення людського капіталу в обліку та звітності. *Економічний вісник. Серія: Фінанси, облік, оподаткування*. 2017. Вип. 1 (18). С. 92–100.

12. Беккер Г. С. Человеческое поведение. Экономический подход. Избранные труды по экономической теории. Пер. с англ., сост., науч. ред-р послес-я Р.И. Капелюшников; предис-я М.И. Левин. М.: ГУВШЭ. 2003. 672 с.
13. Schultz T. Human capital: Policy Issues and Research Opportunities. In Human Resources. Fiftieth Anniversary Colloquium VI, 1975.
14. Економічна енциклопедія: у 3 т. гол. ред. Б. Д. Гаврилишин. К. : Видавничий центр "Академія", 2000. Т. 2 : К (концентрація капіталу) відп. ред. С. В. Мочерний. 2001. 848 с.
15. Международный стандарт по интегрированной отчетности. Integrated reporting: сайт. URL: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf
16. World Bank. 2020. The Human Capital Index 2020 Update : Human Capital in the Time of COVID-19. World Bank, Washington. URL: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/34432>
17. Кондиріна А.Г. Оцінка вартості людського капіталу в Україні. *Наук. вісн. ЧДІЕУ*. 2011. № 1 (9). С. 12–14.
18. Структура ВВП України по кінцевому використанню з 2005 по 2020 гг. URL: <https://index.minfin.com.ua/economy/gdp/>
19. Курси валют. URL: <https://index.minfin.com.ua/exchange/archive/nbu/curr/2005-12-22/>
20. Conceptual Framework for Financial Reporting 2018. URL: <https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework#link0>
21. Бурденко І.М., Гололобова Н.В. Людський капітал як об'єкт бухгалтерського обліку. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. 2018. Випуск 4 (15). С. 392-398.
22. Мазіна О.І. Фізична економія у вимірах людського капіталу. Фізична економія у вимірах теорії і практики господарювання: колективна

монографія за ред. Ю.О. Лупенка, В.М. Жука, В.О. Шевчука, О.В. Ходаківської. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. 502 с.

23. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда»: URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti>

24. Деякі питання оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери : Постанова Кабінету Міністрів України від 20.01.2021. №29. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/29-2021-%D0%BF>

References

1. Human Development Reports. URL: <http://hdr.undp.org/en/global-reports>.
2. Sustainable development goals: Ukraine. National report 2017. URL: http://www.un.org.ua/images/SDGs_NationalReportUA_Web_1.pdf
3. Guillermo T.V. Model of human capital accounting as a basis for preventive crisis management. *Economy: the realities of time*. 2015. № 3. P. 140–146. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrch_2015_3_22.
4. Golovay N.M. Investment in human capital and wages: the accounting aspect. Kiyv. 2007. V. 1. P. 1. 520 p. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/19612/131-137.pdf?sequence=1>
5. Davidyuk T.V. Accounting for human capital as a prerequisite for capitalization of the company. *Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis. International collection of scientific works. Series: Accounting, control and analysis. Zhytomyr: ZhSTU*. 2010. Issue 2 (17). 448 p.
6. Koroluk N.M. Human capital as an object of accounting methodology. *Current problems of economics scientific economic journal of the National Academy of Management*. 2009. №7(97). P. 252-260.

7. Kundrya-Visotska O.P. Benchmarking of human capital to justify the reflection in the accounting system and reporting. Bulletin of the University of Banking. 2020. №1(37). P. 110-116.
8. Theory of accounting: a monograph. general edition L.V. Napadovska. Kyiv National University of Trade and Economics. 2008. 735 p.
9. Dobia M. and other. Human capital in the economic perspective. Kyiv. Condor. 2012. 240 p.
10. Mazina O. Human capital: problems of evaluation and preservation. Actual problems of economy. 2013. №8(146). P. 95-104. URL: http://ir.nusta.edu.ua/bitstream/doc/1477/1/1422_IR.pdf
11. Mazina OI Economic and mathematical modeling of human capital. Collection of scientific works "Accounting, analysis and audit: problems of theory, methodology, organization" 2017. №1(18). P. 40-56.
12. Bekker H. Human behavior: Economic approach. Selected works on economic theory. translation from English. scientific editor R.I. Kapelyushnikov. M.: GU-VSE. 2003. 672 p.
13. Schultz T. Human capital: Policy Issues and Research Opportunities. In Human Resources. Fiftieth Anniversary Colloquium VI, 1975.
14. Economic Encyclopedia: in 3 volumes. editor-in-chief B.D. Gavrilishin. K. : Publishing Center "Academy". 2000. V. 2 : K (capital concentration) resp. ed. S.V. Mocherny. 2001. 848 c.
15. International Standard for Integrated Reporting. Integrated reporting: URL: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf
16. World Bank. 2020. The Human Capital Index 2020 Update : Human Capital in the Time of COVID-19. World Bank, Washington. URL: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/34432>

17. Kondyrina A.G. Estimation of cost of human capital in Ukraine. Science. Spring ChDIEU. 2011. № 1 (9). P. 12–14.
18. The structure of Ukraine's GDP by end use from 2005 to 2020. URL: <https://index.minfin.com.ua/economy/gdp/>
19. Exchange rates. URL: <https://index.minfin.com.ua/exchange/archive/nbu/curr/2005-12-22/>
20. Conceptual Framework for Financial Reporting 2018. URL: <https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework#link0>
21. Burdenko I.M., Gololobova N.V. Human capital as an object of accounting. Eastern Europe: Economy, Business and Management. 2018. №4(15). P. 392-398.
22. Mazina O.I. Physical economy in the dimensions of human capital. Physical economy in the dimensions of the theory and practice of management: a collective monograph, ed. Yu.O. Lupenko, V.M Zhuk, M.O. Shevchuk, O.V. Khodakivska. K.: ERC «Institute of Agrarian Economics», 2013. 502 p.
23. International Financial Reporting Standard 16 «Leases». URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti>
24. Some issues of remuneration of employees of institutions, establishments and organizations of certain branches of the budget sphere: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine 20.01.2021. № 29. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/29-2021-%D0%BF>