

Шифр «Мотивація»
ЛЮДСЬКИЙ КАПІТАЛ ТА ПРАВО НА ЙОГО ВИКОРИСТАННЯ В
ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ	5
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ, ОБЛІКУ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ У ЗВІТНОСТІ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ	10
РОЗДІЛ 3. ОЦІНКА ТА ВІДОБРАЖЕННЯ У ЗВІТНОСТІ ПРАВА НА ВИКОРИСТАННЯ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ	23
ВИСНОВКИ	28
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	29

ВСТУП

Актуальність дослідження обліку людського капіталу, зумовлено сучасними викликами економіки та змінами, що відображаються у концептуальній основі фінансової звітності, яка є фундаментом для національної системи бухгалтерського обліку. Ключовим фактором розвитку суспільства та економічного зростання є інноваційні знання, професійні навички і таланти, тобто, потенціал що в майбутньому принесе економічні вигоди.

Оцінка, облік та відображення у звітності людського капіталу є цілісною дискусійною платформою для багатьох науковців в сфері бухгалтерського обліку на міжнародному рівні, адже кожна розробка та пропозиція допомагає розробити досконалу систему та методологічну базу для оцінки та обліку людського капіталу.

Людський капітал потребує оцінки не лише на мікрорівні (підприємство), а й на макрорівні, тобто, на рівні держави. Адже, людський капітал є ключовим фактором конкурентоздатності економіки країни на світовому рівні. Занепокоєння світових організацій щодо розвитку людини, формування індексу людського розвитку, стимулюють держави до пошуку ефективних шляхів вирішення соціально-економічних проблем, що впливають на стан людського капіталу.

Метою наукової роботи є дослідження людського капіталу та права на його використання як об'єктів системи бухгалтерського обліку, призначеної для надання достовірної інформації користувачам, що допоможе суспільству контролювати процес розвитку людини, як головної цінності та рушійної сили в досягненні стійкого розвитку економіки.

Завданням наукової роботи є: визначення особливостей формування людського капіталу; розкриття сучасних підходів до оцінки, обліку та відображення у звітності людського капіталу; дослідження методів оцінки та відображення у звітності «Права на використання людського капіталу».

Об'єктом дослідження є людський капітал його оцінка, облік та відображення у звітності.

Предметом дослідження є теоретичні напрацювання зарубіжних і вітчизняних науковців, діючі законодавчі та нормативні акти, методологічні положення та інструкції, практика оцінки та відображення в обліку людського капіталу.

У ході роботи над дослідженням використовувалися: загальнонаукові методи: теоретичні: аналіз, синтез, індукція, дедукція, конкретизація, метод логічного дослідження, абстрагування – у ході дослідження та розробки кожного з питань; емпіричні та специфічні методи: порівняння та критичних оцінок – визначення сутності обліку людського капіталу; структурно-логічного упорядкування, методи економіко-математичного моделювання.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у поглибленні теоретичних положень та удосконаленні методів оцінки, обліку та відображення у звітності людського капіталу, а саме – права на його використання. Вперше запропоновано оцінку «Права на використання людського капіталу» здійснювати за методикою МСФЗ 16 «Оренда».

Практичне значення отриманих результатів підтверджується довідкою № 18 від 14 січня 2021 року, наданою ФПБАУ, що підтверджує інновативність та перспективність представлених результатів для їх використання в практичній діяльності суб'єктів господарювання та прийняті результатів дослідження у підготовці науково-практичних семінарів та вебінарів для членів Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України.

Структура та обсяг роботи. Робота складається з анотації, змісту, вступу, трьох розділів, висновків та списку використаних джерел із 39 найменувань. Основний зміст викладено на 28 сторінках друкованого тексту, у тому числі 5 таблиць, 4 рисунків.

РОЗДІЛ 1. ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ

Перехід економічно розвинених країн світу від індустріального до постіндустріального етапу розвитку, свідчить про процес накопичення людського капіталу. ХХІ століття – це період, що характеризується конкурентним середовищем у сферах фундаментальних досліджень та відкриттів, освіти і отриманих навичок, що в майбутньому або уже сьогодні приносять економічні вигоди. На сьогодні не так важливо розвинутій країні мати великі запаси природних ресурсів, а потреба виступає у людях та здібностях, знаннях, компетентностях, що постійно змінюються або примножуються.

Отже, розвиток сучасної економіки вимагає від держави та підприємств раціонально та ефективно використовувати ресурси, головним з яких виступає людський капітал. Провідною метою в сучасному економічному суспільстві є привернути увагу до формування, накопичення та заходів збереження людського капіталу, до важливості інвестицій у розвиток людського капіталу, адже без інвестицій в громадян, неможливо побудувати економічно розвинену державу.

Виникнення теорії людського капіталу було пов'язане з двома факторами:

по-перше, з тим, що і науковці і менеджери стали визнавати визначальну роль людини у процесі виробництва, забезпеченні конкурентних позицій як окремого підприємства, так і країни у цілому. Стало зрозумілим, що без значних інвестицій у розвиток людини, тобто її освіти, підвищення кваліфікації, творчих здібностей, а також у її здоров'я підприємство не буде мати стабільного розвитку та лідерства на ринку.

по-друге, з необхідністю економічної оцінки інвестицій у розвиток людського потенціалу [1, с. 281].

«Теорія людського капіталу – це науковий спосіб осмислення соціально-економічних процесів у суспільстві із приводу формування й розвитку людського капіталу, організації використання людських ресурсів, людського потенціалу в процесах формування суспільного багатства, створення й присвоєння доходів різними соціальними групами людей. Виникнення й

розвиток концептуальних ідей і положень теорії людського капіталу проходить шлях від джерел розвитку політичної економії до сучасних досліджень» [2, с. 128].

Розробка теоретичних положень теорії людського капіталу бере початок з праць А. Монкретьєна, а темою людини та її місцем економіки займалися У. Петті, А. Сміт, Д. Рікардо, К. Маркс й ін. Науковцями, що працювали відповідно за течією теорії людського капіталу є Г. Беккер та Т. Шульц. На сьогодні аналіз процесів економічного зростання та розвитку та специфіки інвестувань в людину, стимулювання до підвищення конкурентоздатності організацій, підприємств та держав здійснюється на засадах теорії людського капіталу.

«Людський капітал — це капітал, що відображається у формі знань та здібностей, що були отримані впродовж всього розвитку людини, як професіонала» - твердження основоположників теорії людського капіталу Г. Беккера і Т. Шульца.

За визначенням економічної енциклопедії людський капітал є особливим видом капіталовкладень, сукупністю витрат на розвиток виробничого потенціалу людини, підвищення якості та поліпшення функціонування робочої сили за рахунок знань загальноосвітнього і спеціального характеру, навичок та накопиченого досвіду [3, с.351].

Едвін Дж. Долан під людським капіталом розуміє «капітал у вигляді розумових здібностей, отриманий через формальне навчання чи освіту, або через практичний досвід» [4, с. 250].

С. Фішер дає наступне визначення: «людський капітал – це ступінь утіленої у людині спроможності приносити дохід. Людський капітал включає природжені здібності, талант, освіту, набуту кваліфікацію» [5, с. 303].

Головна особливість людського капіталу – це нерозривність існування з його носієм. Якщо розглядати звичайний капітал, то для нього існує два види цін на активи підприємства та послуги, що надаються. Будівлю, інструменти, автомобілі та устаткування можна придбати або орендувати. Але, якщо ми розглядаємо людський капітал, то підприємство не може його придбати та

привласнити, людський капітал орендується, шляхом наймання працівника на роботу, його професійні знання та навички, виступають як об'єкт оренди. Орендними платежами можна вважати заробітну плату. Можливо, саме тому група науковців, формулюють визначення людського капіталу, як активу:

це активи, які є у людини у вигляді природжених якостей: фізичних, психологічних, інтелектуальних, а також ті якості, здібності, які набуває людина протягом життя (знання, вміння, навички, мотивація);

це активи, які потребують постійних інвестицій;

це активи, які генерують на протязі певного періоду часу доход.

Процес функціонування людського капіталу в глобальній соціально-економічній системі проходить наступні етапи відтворення (рис.1):



Рис. 1.1. Етапи відтворення людського капіталу

Джерело: [власна розробка автора]

Дані етапи відтворювання цілком пов'язані з витратами на: накопичення знань; підтримку здоров'я та профілактику захворюваностей; формування духовності особистості; інвестування батьків у освіту; розвиток творчих здібностей; зі сторони підприємства, то це будуть витрати на: набуття професійних знань; пошуки і запрошення професіоналів; відрядження; набуття ділових зв'язків тощо.

На формування сучасного людського капіталу впливає ряд чинників, а саме: рівень освіти; стан сфери охорони здоров'я; соціальне середовище; демографічна ситуація; рівень життя населення; екологічна ситуація; соціальна безпека; можливість кожного індивіда користуватися сучасним засобами комунікації;

Світова спільнота дуже занепокоєна станом людського розвитку, тому з 1990 року Організацією об'єднаних націй (ООН) започаткована Програма розвитку, в межах якої щорічно публікується Доповідь про людський розвиток,

основним показником якого є Індекс людського розвитку (ІЛР). Залежно від значення ІЛР країни групують за рівнем людського розвитку.

Індекс людського розвитку (Human Development Index) – це індекс, що поєднує такі показники, як ВВП на душу населення, рівень освіти та грамотності й середня тривалість життя. Індекс людського розвитку є основним показником для порівняння та аналізу соціальних сфер країн світу. Якщо значення індексу близьке до одиниці, то це означає, що для розвитку та реалізації людського потенціалу створено відповідні умови.

Протягом всього аналізованого періоду Україна знаходиться у групі країн з високим рівнем людського розвитку. Відповідно до доповіді про людський розвиток за 2020 рік Україна посіла 74 місце, а індекс розвитку людини дорівнює 0,779. Порівняно з 2019 роком місце України в рейтингу країн світу за індексом людського розвитку піднялося на 14 сходинок, що може свідчити про провадження ефективних заходів та інвестицій у розвиток громадян країни. Однак цей показник значно нижчий від середнього показник у межах регіону Європи і Центральної Азії (0,791) і відстає від інших великих країн регіону — Казахстану (0,825) і Росії (0,824).

Таблиця 1.1.

Індекс людського розвитку 1995 – 2020 рр.

Країна Рік	1990	1995	2000	2005	2010	2015	2016	2017	2018	2019
Україна	0,705	0,664	0,671	0,715	0,733	0,743	0,746	0,751	0,750	0,779
Білорусія	0,795	0,760	0,786	0,812	0,844	0,796	0,796	0,808	0,817	0,823
Польща	0,806	0,823	0,853	0,871	0,795	0,855	-	0,865	0,872	0,880
Угорщина	0,812	0,816	0,844	0,874	0,805	0,836	-	0,704	0,845	0,845
Молдова	0,735	0,682	0,683	0,712	0,623	0,699	-	0,700	0,711	0,750
Норвегія	0,983	0,933	0,934	0,963	0,938	0,949	-	0,953	0,954	0,957

Джерело: складено на основі ДЛР за 1990-2020 роки [6].

Також не менш важливим показником для формування та розвитку людського капіталу є НСІ (Human Capital Index) – індекс людського капіталу. Збором інформації, безперервним аналізом НСІ займається Світовий Банк [6]. Індекс визначає, які країни найкраще мобілізують економічний та професійний потенціал своїх громадян. Індекс вимірює, скільки капіталу втрачає кожна країна через відсутність освіти та здоров'я.

Таблиця 1.2.

Індекс людського розвитку 2010-2020 рр.

Країна Рік	Україна	Білорусія	Польща	Угорщина	Молдова	Норвегія
2010	0,63	-	0,70	0,68	0,55	0,77
2020	0,63	0,70	0,75	0,68	0,58	0,76

Джерело: складено на основі Звіту про людський капітал 2020 року[7].

Узагальнивши та проаналізувавши показники України, можна дійти до висновку, що наразі держава повинна розпочати пошук методів покращення стану людського розвитку та капіталу, забезпечити їх впровадження, щоб реально спостерігати позитивні зміни.

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ, ОБЛІКУ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ У ЗВІТНОСТІ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ

У сучасному світі конкуренція зростає щодня, і займати провідне місце в такому середовищі дуже важко, саме на цьому моменті головним чинником виступає людський капітал, ресурс, що має інноваційний характер. Тому людина, що має уже високий рівень знань, кваліфікацію та працює над збагаченням та відпрацюванням набутих навичок, що застосовує у своїй професійній діяльності, повинна отримувати гідну винагороду. Над цією темою працюють уже багато років науковці всього світу, адже від розробленого досконалого методу оцінки людського капіталу змінитися усвідомлення значення людського капіталу.

Проблема, з якою стикаються обліковці, це відмінності оцінки людського капіталу від звичайної методики визначення вартості матеріально-речових об'єктів. Методи оцінки людського капіталу повинні бути обов'язково дослідженні та удосконаленні, адже на сьогодні досі не існує цілісного підходу, в якому зацікавлені, не тільки керівники компаній, а й самі ж працівники.

Доцільно проаналізували та висвітлили у своїй науковій праці фактично першу в історії спробу В. Петті в грошовому вимірі надати оцінку людського капіталу та результати досліджень його однодумців А. Смітта, Ф. Найта, І. Фішера, науковці Денисюк О. та Покинйчереда В. [8, с. 121-122].

Таблиця 2.1.

Огляд перших спроб фундаторів економічної науки щодо оцінки людського капіталу

№ п.п.	Автор	Перші згадки про облік людського капіталу
1	В. Петті	«Фундатор трудової теорії вартості, вперше спробував надати грошову оцінку людині, зазначаючи, що «цінність окремих людських індивідів еквівалентна восьмирічному доходу, який вони приносять». При цьому різні суб'єкти, на думку дослідника, мали неоднакову вартість. Наприклад, дорослу людину вчений оцінював вдвічі дорожче, ніж дитину, а вартість моряка втричі перевищувала умовну вартість селянина. Цінність усього населення тогочасної Англії В. Петті оцінив приблизно в 417 млн фунтів стерлінгів, а вартість кожного жителя становила в середньому 69 гр. од.» [9, с. 82].

2	А. Сміт	«Стверджував, що при наданні грошової оцінки робітнику варто виходити з категорії заробітної плати, яка має враховувати не тільки затратені сили та час на виконання роботи, а й забезпечувати винагороду за витрачені зусилля в отриманні знань, що уможливлюють успішне виконання виробничих завдань. Дослідник наголошував на тому, що більш високу заробітну плату слід сплачувати за роботу висококваліфікованих працівників, оскільки вони здатні працювати більш продуктивно порівняно з іншими» [10, с. 108].
3	Ф. Найт, І. Фішер	«Дослідники зазначали, що немає потреби у відокремленні праці, ренти та відсотка від джерел їх походження. Вчені дійшли висновку, що заробітна плата є відсотком від вкладень у підготовку спеціаліста, а дисконтуючи визначену суму отриманих доходів, можна розрахувати вартість цих ресурсів. У такий спосіб, на думку дослідників, можна підрахувати вартість капіталу, землі та людських ресурсів. І. Фішер вважав, що інвестування в обладнання й освіту має спільні риси, які полягають у збільшенні майбутніх грошових потоків» [11, с. 56].

Джерело: узагальнено автором на основі [8-11].

Людський капітал на макрорівні, тобто, на рівні держави розраховується на основі підсумку витрат на освіту, медичні послуги, культурні та соціальні програми тощо. Складність оцінки людського капіталу визначається, у тому числі, неоднозначністю поглядів вчених на різні структурні складові цього показника. Попри це, науковець Кондиріна А. у своїх наукових доробках, висвітлила оцінку людського капіталу із застосуванням методу визначення вартості «виробництва» людського капіталу. Проаналізувавши розрахунки Кондиріної А. та провівши паралель з сучасними реаліями життя українців, можна дійти висновку, що на державному рівні в розвиток людського капіталу України здійснюються занадто малі вкладення, саме тому якісного відтворення людського капіталу майже не існує.

Таблиця 2.2.

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

Продовження табл.2.2.

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: узагальнено на основі [12, 13, 14]

Проаналізувавши наведенні дані, можна дійти до висновку що, з 2005 року витрати на розвиток людського капіталу поступово зростають, але яким чином пересічний громадянин України повинен забезпечувати навчання, проходження стажування, підвищення кваліфікації, розвивати здібності і таланти, якщо прожитковий мінімум та мінімальна заробітна плата не відповідає умовам, які необхідні для розвитку людини та її потенціалу, це і підтверджується вищенаведеним аналізом результатів досліджень ООН та Світового Банку (див. розділ 1).

Отже, очевидно, що на макrorівні не прослідковується значного зростання людського капіталу, спричиняє негативні наслідки стосовно стійкого розвитку економіки України та її конкурентної спроможності серед розвинених економік.

Звичайно, може виникнути судження, що нехай на макrorівні дана проблема і вирішується, що держава повинна забезпечувати належний розвиток людського капіталу. Але, якщо розглянути дане питання на мікрорівні, тобто на рівні кожного господарюючого суб'єкту, кожне підприємство може інвестувати

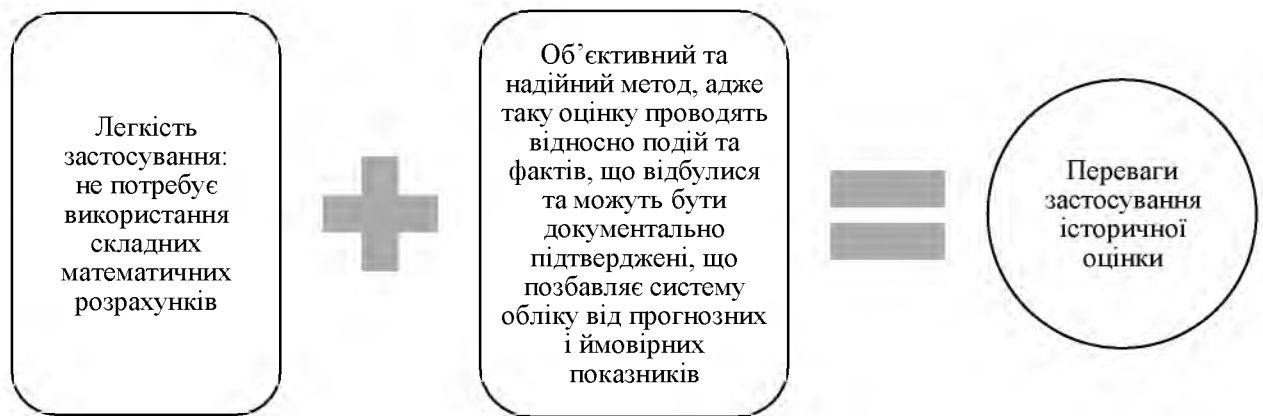
В людський капітал своїх працівників, підвищувати їх професійні навички задля отримання майбутніх економічних вигод та прийняття ефективних управлінських рішень, що в подальшому позитивно вплине і на стан розвитку людського капіталу на макрорівні. Саме тому, дослідження методів оцінки людського капіталу на рівні підприємств є актуальним і дуже важливим напрямом.

Для визнання працівника підприємства як основного ресурсу та відображення його у бухгалтерському обліку і звітності необхідно виконання трьох умов – умов визнання активу: контрольованість у результаті минулих подій; існування ймовірності отримання економічних вигод у майбутньому; достовірна оцінка.

Згідно останніх змін внесених до Концептуальних основ фінансової звітності, актив – це існуючий економічний ресурс, який визначено як «право, що може принести економічні вигоди» [15, с. 54].

Як зазначає у своїх дослідженнях Денисюк О.: «розуміння важливості людського капіталу в економічній системі сприяло виникненню як у теорії, так і в практичній діяльності різних методик їх оцінки, які доцільно класифікувати на дохідні, витратні та експертні: витратний метод ґрунтується на підрахунку всієї сукупності витрат, пов'язаних з фізичним і професійним розвитком працівників; дохідний – передбачає оцінку вартості створеного продукту в процесі реалізації трудового потенціалу в майбутньому; експертні методи визначення вартості людського капіталу базуються на оціночному судженні фахівця з використанням заздалегідь визначених вагових коефіцієнтів» [8, с. 112].

Досліджуючи праці науковців з питань оцінки людського капіталу спостерігається, що достатньо велика група науковців визначає пріоритетним витратний метод, або його можна характеризувати як «інвестиційний». Дана методика вважається найбільш ефективною, адже узгоджується з принципом бухгалтерського обліку – історичної (фактичної) собівартості (рис. 2.1.).



Джерело: побудовано автором за даними [16, с. 276]

Рис. 2.1. Визначенні переваги застосування історичної оцінки людського капіталу.

Якщо вартість людського капіталу, визначати за витратним методом, то його вартість буде дорівнювати розміру витрат на розвиток, нагромадження та збереження.

Один із сучасних підходів оцінки людського капіталу представляє фізична школа економії, а саме її послідовники M.Dobija, D.Dobija, W. Koziol, B.Kurek. Якщо визначати капітал як абстрактну здатність до виконання робіт, то можна стверджувати, що до капіталу необхідно застосувати теорію фізики, основним поняттям якої є енергія. «Праця як передача людського ресурсу працівника продукції є аналогічною до передачі енергії об'єкту, шляхом здійснення роботи, тому одиниця праці може бути виражена як одиниця енергії» [17, с.48]. Проаналізувавши праці сучасного фундатора фізичної концепції людського капіталу Мечислава Добія, можна узагальнити, що трактування терміну капітал можна визначити як вартість економічних засобів, що були капіталізовані у матеріальні та людські ресурси. При чому ступінь такої капіталізації обумовлений природним середовищем в якому капітал розвивається і зростає, що забезпечує запобігання природньому розсіюванню.

Запропоноване визначення капіталу можна подати у формі математичного рівняння, що наводиться нижче [18, с. 201]:

$$C_t = C_0 e^{(p-s+m)t}, \quad (1)$$

де: C_t – вартість капіталу у часі t ;

C_0 – початковий капітал;

e – основа натурального логарифму;

p – (економічна константа) винагорода за ризик;

s – показник розсіювання капіталу;

m – ефективність управління капіталом;

t – змінна часу.

Із загальної моделі капіталу виникає спосіб визначення розміру людського капіталу. Для людини можна отримати власну формулу людського капіталу, як потенційно можливої здатності до здійснення професійної діяльності, яка не розривна з працівником і буде залежати від витрат на початковий капітал, винагород за ризики і часу капіталізації.

Капітал, що розраховується за допомогою вищезазначеного співвідношення (формула 1), буде залишатися незмінним ($C_t = C_0$) протягом певного часового періоду t (C_t) тільки тоді, коли другий член добутку ($e^{(p-s+m)t}$) дорівнюватиме одиниці. Даний множник дорівнюватиме одиниці тільки у тому випадку, якщо значення показника основи натурального логарифму (e) буде дорівнювати нулю:

$$(p - s + m) = 0. \quad (2)$$

Рівність нулю алгебраїчної суми $(p - s + m)$, наведеної формули 2, означає, що для забезпечення збереження капіталу в часі, необхідно, щоб ризики розсіювання капіталу (s) не перевищували суму винагород, пов'язаних з фактором управління за ці ризики.

$$(s = m + p). \quad (3)$$

Природне розсіювання капіталу, як уже зазначалося вище, визначено як економічна константа і дорівнює 0,08 (8%) за рік, що вимагає такої ж величини винагород.

Дослідження формування людського капіталу працівника, є дуже важливими переходом на визначення його вартості на рівні підприємства, здійснюються на основі принципів витратного механізму. Людський капітал, що виступає джерелом фінансування людських ресурсів, можна відобразити як суму трьох основних факторів: витрат на утримання, витрат на освіту та витрат на отримання досвіду (формула 4) [19, 20, 21]:

$$H(T) = (K + E) \cdot (1 + Q(T)), \quad (4)$$

де: $H(T)$ – вартість людського капіталу як функції часу T ;

K – капіталізовані кошти на утримання та формування фізичної особи;

E – капіталізовані кошти на освіту;

$Q(T)$ – фактор показника досвіду у залежності від часу.

Зрозуміло, що у кожної людини вартість її індивідуального капіталу буде різною у залежності від умов формування, інвестицій в освіту, професійного досвіду. Однак, використовуючи співвідношення формули (4) та статистичні дані щодо витрат на утримання людини (прожитковий мінімум) до закінчення середньої школи (17-18 років), середньостатистичні дані витрат на навчання в університеті (5-6 років) та набуття початкового досвіду у професійній діяльності можна розрахувати стартовий капітал людини, яка вступає в трудові відносини, результатом яких є отримання заробітної плати, як основного джерела доходу для збереження вже накопиченого людського капіталу на досягнутому рівні та подальшого його розвитку [22, с.348].

Не менш цікавим для дослідження є експертний метод оцінки людського капіталу, що найяскравіше проявляється в оцінюванні спортсменів - гравців футбольних команд, які оцінюються професійними організаціями, та відображаються в обліку і звітності спортивних команд як нематеріальні активи (трансфери) [23, с. 291].

Оцінка людського капіталу важлива тема для дослідження, створення досконалої процедури оцінки важливе для подальшого здійснення обліку людського капіталу на підприємстві.

Облік людського капіталу зумовлений тенденцією управління розвитком людського капіталу. На сьогодні є велика потреба у відображенні інформації про людський капітал у системі бухгалтерського обліку. Питаннями бухгалтерського відображення людського капіталу приділяють увагу у своїх працях науковці та практики, адже уже понад століття актуальність питання зростає. Якщо розглядати сучасні дослідження, то варто виокремити наступних вчених:

Таблиця 2.3.

Сучасні дослідження підходів до обліку людського капіталу

№	Автор	Результати проведених досліджень
1	Давидюк Т.В. [24]	Розроблено процесну модель управління здійснення витрат на працівників підприємств з урахуванням фаз процесу інвестування у накопичення та відтворення, витрат на використання персоналу.
2	Починок Н.В. [25]	Запропонувала використання методу відображення в обліку витрат на робітників за фазами процесу відтворення людського капіталу, що може бути основою для можливого поєднання інвестиційного та витратного методів щодо відображення витрат на персонал.
3	Тютлікова В.В. [26]	Опрацювала та розробила організаційно – методичний підхід до обліку трудових ресурсів підприємства, визначивши їх як облікову категорію.
4	Фонарьова Т. А. [27]	Досліджує специфіку «моделі обліку витрат на заміщення працівника», а саме особливості, що на відмінну від історичної моделі додатково враховуються, такі фактори як: втрати від зниження показника обсягу виробництва від утворення вакантного робочого місця; втрати від низької продуктивності праці працівника і колективу у результаті зниження трудової «моралі» у період перед звільненням; низький показник продуктивності праці нового працівника через адаптацію в колективі та на виробництві.

Джерело: [24,25,26,27]

Щодо досліджень зарубіжних інститутів, зазначає Гриліцька А.: «Достатньо радикальною є позиція інститутів щодо визначення поняття бухгалтерського обліку людського капіталу. Комітет з бухгалтерського обліку людських ресурсів визначив бухгалтерський облік людських ресурсів як «процес ідентифікації і оцінки даних про людські ресурси з наступним наданням отриманої інформації зацікавленими сторонами». За визначенням Американського інституту праці, бухгалтерський облік людських ресурсів являє собою: розвиток теоретичних основ, які пояснюють природу і визначальні фактори вартості людей з точки зору офіційних підприємств; розробку обґрунтованих і надійних методів оцінки

цінності і вартості людей для підприємства; проектування організаційного забезпечення впровадження запропонованих методів оцінки.» [28, с. 266].

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

Відомо, що людина не завжди виступала як суб'єкт бухгалтерського обліку, від початку її обліковували як матеріальну річ, потім перейшли до обліку відпрацьованого людиною часу. Наприклад, в країнах радянського простору обліковувалися трудові ресурси. Сьогодні світова спільнота зацікавлена в розробці методів відображення в обліку знань та професійних навичок працівника підприємства, тому що:



Рис. 2.2. Переваги відображення людського капіталу в обліку

Джерело: узагальнено на основі [28, с. 266].

Щоб реалізувати наведені в рис. 2.2. переваги виділяють наступні завдання бухгалтерського обліку людського капіталу:

формування затратно-вартісної інформації для прийняття управлінських рішень щодо залучення, розміщення, розвитку людських ресурсів для досягнення затратно-ефективних організаційних цілей;

забезпечення управлінського персоналу інформацією для здійснення моніторингу використання людських ресурсів;

забезпечення контролю вартості людського капіталу;

забезпечення управлінського персоналу інформацією про людський капітал про прийняття управлінських рішень [29, с. 10].

Тема обліку людського капіталу, як і його оцінка, досить дискусійна та зібрала навколо себе групи науковців, що розділяють погляди та шукають шляхи впровадження та удосконалення розроблених методів.

Отже, першою запропонованою методологією, що є найбільш поширеною та напрацьованою серед науковців є відображення обліку людського капіталу на позабалансових рахунках. Адже, позабалансові рахунки, призначенні для відображення операцій, що не впливають на баланс підприємства, але можуть суттєво змінити фінансові результати. А, метою бухгалтерського обліку є саме надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства, здійснення господарської діяльності та рух грошових коштів користувачам для здійснення управлінських рішень. Тому виникає реальна потреба у відображенні інформації про людський капітал для здійснення ефективних та цілком виправданих рішень управлінцями та інвесторами.

Особливостями позабалансових рахунків є: не належать до загальноприйнятої системи рахунків бухгалтерського обліку; не здійснюється подвійний запис господарських операцій; не використовуються поняття «актив» і «пасив», а «дебет» і «кредит» виконують своє загальне призначення.

Корольок Н. зазначає, що людський капітал можна відображати в обліку за умов:

- введення в систему рахунків бухгалтерського обліку нової групи позабалансових рахунків – «Немонетарні людські активи», які будуть призначенні для відображення інформації про людський капітал на підприємстві та кожного працівника;

- до Плану рахунків бухгалтерського обліку до групи позабалансових рахунків додати синтетичний рахунок з кодом 010 «Людський капітал» з подальшою деталізацією: 011 «Людський капітал адміністративного персоналу»,

012 «Людський капітал виробничого персоналу», 013 «Людський капітал інших працівників»;

- у бухгалтерському обліку відображення людського капіталу на рахунках слід здійснювати таким чином: 1) Д 010 – К – відображено прийняття працівника на певну посаду; 2) Д – К 010 – відображено звільнення працівника [30, с. 256-257].

Наступна група науковців, пропонує відображати облік людського капіталу у складі нематеріальних активів. Добринін А., Дятлов С. та Є. Циренова пропонують при врахуванні людського капіталу до складу нематеріальних активів здійснювати облік в розмірі повної вартості за весь період користування, а річну суму амортизації визначати з суми річної заробітної плати, включивши виплати на соціальне страхування. Також, вважають за потрібне узгоджувати в колективних або трудових договорах рівень заробітної плати, терміни та умови інвестування, а в установчих документах підприємства вказувати про людські ресурси.

І. Сапего та О. Лапацька відносять людський капітал до нематеріальних активів, оскільки це поняття відповідає всім нижчезазначеним критеріям: ідентифікується і не має матеріальноречової форми; використовується під час здійснення господарської діяльності; приносить суб'єкту господарювання майбутні економічні вигоди; термін корисного використання перевищує 12 місяців; вартість може бути виміряна з достатньою надійністю, тобто є документальне підтвердження вартості, а також витрат, пов'язаних з їх придбанням (створенням); наявність документів, що підтверджують права правовласника [31, с. 8].

Група науковців стверджує, якщо звернутися до Міжнародного стандарту фінансової звітності (IAS) 38 «Нематеріальні активи», можна визначити, що міжнародний підхід базується на переліку критеріїв, що виокремлюють нематеріальні активи від інших активів підприємства. Так, згідно з МСФЗ (IAS) 38, нематеріальні активи – це немонетарні активи, які не мають фізичної субстанції та можуть бути ідентифіковані [32].

Детальне обґрунтування своїх поглядів висвітлили у науковій статті за допомогою структурно-логічної схеми (рис. 2.4) Бурденко І. та Гололобова Н.: «На нашу думку, людський капітал доцільно та необхідно відображати в бухгалтерському обліку вітчизняних підприємств, а саме у статті активу балансу «Нематеріальні активи», адже це поняття має всі необхідні для цього ознаки.» [33, с. 407].



Джерело: за даними [33, с.407].

Рис. 2.4. Визначення людського капіталу як облікової категорії, що входить до складу нематеріальних активів підприємства.

Гільорме Т. досліджує особливості запровадження двох моделей «витратної» та корисності в управлінні персоналом суб'єкта господарювання та визначає відповідні етапи: Розробка в обліковій політиці додаткових специфічних методів обліку (створення методологічної платформи); У внутрішній системі управлінського обліку вводяться додаткові рахунки; Розробка внутрішньої (корпоративної) звітності щодо людського капіталу.

Особливістю, підходу Гільорме Т., є пропозиція та розгляд можливих варіантів звітності про людський капітал. У «витратній» моделі, пропонується: баланс людських ресурсів (план-квартал, рік, звіт-місяць) та соціальна звітність; у моделі корисності: баланс інвестицій та доходів у людський капітал і соціальна звітність [34, с. 144-145].

Актуальна тема для українських підприємств на сьогодні, це нововведена форма звітності – звіт з управління. Звіт з управління, не просто можливість моніторингу та контролю людського капіталу на підприємстві, це є своєрідним фундаментом для запровадження та реалізації інтегрованої звітності. Поява звіту з управління, пояснюється періодичними змінами в Концептуальній основі фінансової звітності відповідно до нових викликів сучасних економік різних країн світу.

РОЗДІЛ 3. ОЦІНКА ТА ВІДОБРАЖЕННЯ У ЗВІТНОСТІ ПРАВА НА ВИКОРИСТАННЯ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ

Сучасні дослідження вітчизняних вчених, таких як: Давидюк Т.В., Легенчук С.Ф. і ін., не заперечуючи надзвичайну важливість людського капіталу як основного фактору успішної діяльності підприємства, пропонують зосереджуватися на «групуванні витратних статей щодо формування, відтворення та використання людського капіталу» та розкривають людський капітал як об'єкт управлінського обліку, а його зміни на рівні підприємства пропонують відображати у «внутрішній управлінській звітності або на позабалансових рахунках» [23, с.70].

Натомість, як стверджує і обґрунтовує у своїх дослідженнях Мазіна О., «окремі статті витрат (витрати на навчання, витрати на підвищення кваліфікації, витрати на пошук та залучення висококваліфікованого персоналу не можуть вважатися витратами періоду, в якому вони були понесені. Такі витрати слід капіталізувати та визнавати як окремий об'єкт бухгалтерського обліку з назвою «Інвестиції в людський капітал». Обґрунтовуючи своє твердження, науковець у залучає важливий принцип бухгалтерського обліку «Відповідність доходів і витрат», коли «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 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» підлягає щорічному аналізу на знецінення [35, с. 94].

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 науковець 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». Продовжуючи думку стосовно визнання витрат в розвиток людини інвестиціями та капіталізувати їх у вигляді ідентифікованого довгострокового активу, автор доказує, що ці інвестиції «можуть визнаватися як актив, оскільки відповідають вимогам визнання активу, а саме: 1) їх вартість може бути достовірно визначена; 2) передбачається в майбутньому отримання певних економічних вигод, 3) вони контролюються підприємством (за наявності відповідних трудових угод або контрактів про відпрацювання працівниками визначеного строку тощо)» [36, 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» [37]

Однак, подальші дослідження 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. Як визначено в Положенні (стандарті бухгалтерського обліку 14 «Оренда» «Оренда – угода, за якою орендар набуває права користування необороним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку» [38, с.56].

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» [36, 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» 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 змінній у 2018 році Концептуальній основі фінансової звітності значний акцент зосереджується на необхідності надання інформації у звітності 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 керівництва по відповідальному управлінню довіреними ресурсами, але

допоможе прогнозувати наскільки раціонально і ефективно керівництво буде використовувати ці ресурси в майбутніх періодах.

Основні зміни 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 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 [39, с. 106].

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 «Оренда – це 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 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 [40, с. 24].

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 підходами МСФЗ 16 «Оренда».

Якщо вважати трудовий договір, який заключається з висококваліфікованим працівником на термін більше ніж один рік, з визначеними умовами виконання такого договору зі сторони працівника та підприємства, що можна вважати контролюючим фактором, та з відомою 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 використання людським капіталом» [41].

Крім того, аналогом поліпшення об'єкту оренди можуть бути інвестиції в людський капітал протягом терміну оренди, тобто підвищення кваліфікації, додаткове навчання і ін.

Приклад використання методики МСФЗ 16 «Оренда» до розрахунку вартості орендного зобов'язання і активу як «Права на використання людським капіталом» відображено у додатку 1 і 2. Умови розрахунку: контракт з високо кваліфікованим менеджером підписано на 5 років з можливістю продовження при виконанні усіх контрактних умов (розрахунок на 70 місяців, враховуючи щомісячне нарахування заробітної плати, вважаючи її мінімальним орендним платежем); умовна тарифна ставка визначена у сумі 10 000 грн.; ставка дисконту 1.5%).

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 оцінка активу «Право на використання людським капіталом» становить 431549 грн.

Таким чином, за логікою методики розрахунку вартості активу «Право на використання людського капіталу» або «Право на користування людським капіталом», визначеної у МСФЗ 16 «Оренда», якщо до отримання орендованого активу було здійснено витрати на його залучення, а у подальшому здійснювалися витрати на підвищення кваліфікації або додаткове навчання, то такі витрати будуть збільшувати вартість орендованого об'єкта.

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 на використання людського капіталу».

ВИСНОВКИ

У проведеній науковій роботі здійснено комплексне дослідження людського капіталу як основного ресурсу та головної рушійної сили у процесі стійкого розвитку економіки та досягнення конкурентної спроможності серед розвинених світових економік, а також як об'єкту системи бухгалтерського обліку як такої, яка генерує достовірну інформацію для надання зацікавленим користувачам для прийняття ними ефективних управлінських рішень.

Результатом дослідження слід визнати наступне:

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.

У роботі, також, 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 на використання людського капіталу». Для розрахунку оцінки та дисконтування такого активу протягом дії контракту можна використовувати існуючі математичні методи зі стандартного переліку офісної програми EXCEL.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Компанієць В. В. Людський капітал: Визначення, особливості, відтворення. Харків: УкрДАЗТ, 2008. С. 281–284. URL: <http://stp.diit.edu.ua/article/viewFile/15793/37569>
2. М. Хімченко, Т. А. Лех. Генезис теорії людського капіталу. *Ефективна економіка* № 5, 2012. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1131>
3. Долан Э. Дж. Рынок: микроэкономическая модель. СПб. 1992.
4. Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи К. Экономика. М. Дело. 1993.
5. Human Development Reports. URL: <http://hdr.undp.org/en/global-reports>.
6. “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>
7. Добия М. Является ли бухгалтерський учет научной дисциплиной? *Вісник ЖДУ*. 2011. № 1 (55). С. 76–81
8. Денисюк О., Покиньючерда В. Оцінка людського капіталу. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2016. № 1. С. 109-121. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2016_1_9
9. Петти В. Экономические и статистические работы. пер. под ред. М. Смита. М. : Гос. соц.-экон. изд-во, 1940. 324 с.
10. Теория измерения капитала и прибыли : монография / Кол. авторов ; под общ. ред. Ф. Бутынца, М. Добии. Краков : Fundacja Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, 2010. 300 с.
11. Добия М. Человеческий капитал в экономической перспективе. Київ. Кондор. 2012. 240 с.
12. Структура ВВП Украины по конечному использованию с 2005 по 2020 гг. URL: <https://index.minfin.com.ua/economy/gdp/>
13. Курси валют. URL: <https://index.minfin.com.ua/exchange/archive/nbu/curr/2005-12-22/>
14. Кондиріна А. Г. Оцінка вартості людського капіталу в Україні. *Наук. вісн. ЧДДЕУ*. 2011. № 1 (9). С. 12–14.

15. Концептуальна основа фінансової звітності URL: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf>.
16. Легенчук С. Ф., Королюк Н.М. Принцип історичної вартості в бухгалтерському обліку: бути чи не бути в постіндустріальній економіці. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/450/1/274.pdf>
17. Мазіна О.І. Економіко-математичне моделювання людського капіталу. Збірник наукових праць «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації» 2017. 1. С. 40 -56. URL: <http://nasoa.edu.ua/pidrozdily/redaktsijnovydavnychij/buhgalterskij-oblik-analiz-ta-audit-problemi-teoriyi-metodologiyi-organizatsiyi>
18. Dobija D. Human kapital accounting: a concept of creativity measurement. Развитие бухгалтерского учета в контексте европейской интеграции : Монография : Житомир-Краматорск : ЧП "Рута", 2005. 588 с.
19. Мазіна О. Людський капітал: проблеми оцінювання і збереження / *Актуальні проблеми економіки*. №8 (146) 2013 (с.95-104)
20. Мазіна О. Оцінка і чинники розвитку людського капіталу / *Вісник Київського національного торгово-економічного університету*. №6 (86), 2012 (с. 16 - 26)
21. Холда А., Ренкас Ю. Человеческий капитал и финансовая отчетность. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки*. 2014. Вип. 6(3). С. 209-214. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2014_6%283%29_54
22. Фізична економія у вимірах теорії і практики господарювання: колективна монографія / За ред. Ю.О. Лупенка, В.М. Жука, В.О. Шевчука та О.В. Ходаківської. Київ. ННЦ "Інститут аграрної економіки". 2013. 502 с.
23. 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. Випуск 2 (17). Житомир: ЖДТУ. 2010. 448 с.

24. Починок Н.В. Методика формування обліково-аналітичної інформації про витрати на персонал на основі інвестиційного та витратного підходів. *Вісник Сумського національного аграрного університету*. 2011. Випуск 6/2. С. 167–172.
25. Тютлікова В.В. Проблеми обліку трудових ресурсів. *Ефективна економіка*. 2015. № 2. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3825>
26. Фонарьова Т.А. Обґрунтування комплексу кількісних характеристик для визначення вартісних параметрів управління людським капіталом. *Економіка промисловості*. 2011. № 2. С. 307–312.
27. Гриліцька А. В. Особливості обліку людського капіталу. *Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка*. 2015. Т. 20, Вип. 3. С. 264-269. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2015_20_3_60.
28. Королюк Н.М. Облік і контроль у системі управління людським капіталом підприємства: методика та організація: автореф. дис. к.е.н.: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ, 2010. 20 с.
29. Королюк Н.М. Людський капітал як об'єкт бухгалтерської методології. *Актуальні проблеми економіки науковий економічний журнал Національної академії управління*. 2009.- №7(97). С.252 -260.
30. Сапего И.И., Лапацкая О.Н. Человеческий капитал как нематериальный актив. *Экономические науки. Учет и аудит*. 2011. 3 с. URL: http://elib.psu.by/bitstream/123456789/2888/1/sapego_2011_8-12.pdf.
31. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 38 «Нематеріальні активи». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>
32. 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
33. Гільorme 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.

34. Давидюк Т. В. Бухгалтерський облік в системі управління людським капіталом: теорія та методологія. автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра. екон. наук : спец. 08.00.09. ЖДТУ. Житомир, 2011. 36 с

35. Проблеми фактографічного відображення людського капіталу в обліку та звітності. Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування. 2017. Вип. 1 с. 92- 100

36. 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>

37. Manchester United plc 2014 Fourth Quarter and Full Year Results. URL: <http://www.businesswire.com/news/home/20140910005427/en/Manchester-United-plc-2014-Fourth-Quarter-Full#.VBhVep8kEen>.

38. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 "Оренда" : Наказ; Мінфін України від 28.07.2000 № 181 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0487-00> (дата звернення: 20.12.2020)

39. Концептуальна основа фінансової звітності : Стандарт; IASB від 01.09.2010 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/929_009 (дата звернення: 21.12.2020) IFAC. URL: <http://www.ifac.org/>

40. Деякі питання оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери : Постанова Кабінету Міністрів України від 20.01.2021 № 29 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/29-2021-%D0%BF> (дата звернення: 22.01.2021)

ДОДАТОК 1

РОЗРАХУНОК ПЕРВІСНОЇ ВАРТОСТІ ОРЗ				
	Дата початку	01.01.2020	-	
	Дата кінця	31.10.2025	431 549 ₴	ЗОБОВ'ЯЗАННЯ
		Вхідні данні	431 549 ₴	
	Періодів	70	431 549 ₴	
	Місячна ставка дисконтування	1,50%		
	Тарифна ставка	10 000	431 549	268 451
№ з/п	Дата	Орендний платіж за період за договором, грн./міс	Продисконтована сума	Дисконт
1	31.01.2020	10 000	9 852	148
2	29.02.2020	10 000	9 707	293
3	31.03.2020	10 000	9 563	437
4	30.04.2020	10 000	9 422	578
5	31.05.2020	10 000	9 283	717
6	30.06.2020	10 000	9 145	855
7	31.07.2020	10 000	9 010	990
8	31.08.2020	10 000	8 877	1 123
9	30.09.2020	10 000	8 746	1 254
10	31.10.2020	10 000	8 617	1 383
11	30.11.2020	10 000	8 489	1 511
12	31.12.2020	10 000	8 364	1 636
13	31.01.2021	10 000	8 240	1 760
14	28.02.2021	10 000	8 118	1 882
15	31.03.2021	10 000	7 999	2 001
16	30.04.2021	10 000	7 880	2 120
17	31.05.2021	10 000	7 764	2 236
18	30.06.2021	10 000	7 649	2 351
19	31.07.2021	10 000	7 536	2 464
20	31.08.2021	10 000	7 425	2 575
21	30.09.2021	10 000	7 315	2 685
22	31.10.2021	10 000	7 207	2 793
23	30.11.2021	10 000	7 100	2 900
24	31.12.2021	10 000	6 995	3 005
25	31.01.2022	10 000	6 892	3 108
26	28.02.2022	10 000	6 790	3 210
27	30.03.2022	10 000	6 690	3 310
28	30.04.2022	10 000	6 591	3 409
29	31.05.2022	10 000	6 494	3 506
30	30.06.2022	10 000	6 398	3 602

31	31.07.2022	10 000	6 303	3 697
32	31.08.2022	10 000	6 210	3 790
33	30.09.2022	10 000	6 118	3 882
34	31.10.2022	10 000	6 028	3 972
35	30.11.2022	10 000	5 939	4 061
36	31.12.2022	10 000	5 851	4 149
37	31.01.2023	10 000	5 764	4 236
38	28.02.2023	10 000	5 679	4 321
39	31.03.2023	10 000	5 595	4 405
40	30.04.2023	10 000	5 513	4 487
41	31.05.2023	10 000	5 431	4 569
42	30.06.2023	10 000	5 351	4 649
43	31.07.2023	10 000	5 272	4 728
44	31.08.2023	10 000	5 194	4 806
45	30.09.2023	10 000	5 117	4 883
46	31.10.2023	10 000	5 042	4 958
47	30.11.2023	10 000	4 967	5 033
48	31.12.2023	10 000	4 894	5 106
49	31.01.2024	10 000	4 821	5 179
50	29.02.2024	10 000	4 750	5 250
51	31.03.2024	10 000	4 680	5 320
52	30.04.2024	10 000	4 611	5 389
53	31.05.2024	10 000	4 543	5 457
54	30.06.2024	10 000	4 475	5 525
55	31.07.2024	10 000	4 409	5 591
56	31.08.2024	10 000	4 344	5 656
57	30.09.2024	10 000	4 280	5 720
58	31.10.2024	10 000	4 217	5 783
59	30.11.2024	10 000	4 154	5 846
60	31.12.2024	10 000	4 093	5 907
61	31.01.2025	10 000	4 032	5 968
62	28.02.2025	10 000	3 973	6 027
63	31.03.2025	10 000	3 914	6 086
64	30.04.2025	10 000	3 856	6 144
65	31.05.2025	10 000	3 799	6 201
66	30.06.2025	10 000	3 743	6 257
67	31.07.2025	10 000	3 688	6 312
68	31.08.2025	10 000	3 633	6 367
69	30.09.2025	10 000	3 580	6 420
70	31.10.2025	10 000	3 527	6 473

ДОДАТОК 2

Розрахунок балансової вартості орендного активу						
Витрати на підготовку до використання (додаткове навчання)				0,00		
Розрахунок балансової вартості Права на користування ЛК						
№ З/П	Дата	Строк використання	Первісна вартість	Амортизація	Накопичена амортизація	Балансова вартість на кінець періоду
1	31.01.2020	70	431 549	6 165	6 165	425 384
2	29.02.2020	69	431 549	6 165	12 330	419 219
3	31.03.2020	68	431 549	6 165	18 495	413 054
4	30.04.2020	67	431 549	6 165	24 660	406 889
5	31.05.2020	66	431 549	6 165	30 825	400 724
6	30.06.2020	65	431 549	6 165	36 990	394 559
7	31.07.2020	64	431 549	6 165	43 155	388 394
8	31.08.2020	63	431 549	6 165	49 320	382 229
9	30.09.2020	62	431 549	6 165	55 485	376 064
10	31.10.2020	61	431 549	6 165	61 650	369 899
11	30.11.2020	60	431 549	6 165	67 815	363 734
12	31.12.2020	59	431 549	6 165	73 980	357 569
13	31.01.2021	58	431 549	6 165	80 145	351 404
14	28.02.2021	57	431 549	6 165	86 310	345 239
15	31.03.2021	56	431 549	6 165	92 475	339 074
16	30.04.2021	55	431 549	6 165	98 640	332 909
17	31.05.2021	54	431 549	6 165	104 805	326 744
18	30.06.2021	53	431 549	6 165	110 970	320 579
19	31.07.2021	52	431 549	6 165	117 135	314 414
20	31.08.2021	51	431 549	6 165	123 300	308 249
21	30.09.2021	50	431 549	6 165	129 465	302 084
22	31.10.2021	49	431 549	6 165	135 630	295 919
23	30.11.2021	48	431 549	6 165	141 795	289 754
24	31.12.2021	47	431 549	6 165	147 960	283 589
25	31.01.2022	46	431 549	6 165	154 125	277 424
26	28.02.2022	45	431 549	6 165	160 290	271 259
27	30.03.2022	44	431 549	6 165	166 455	265 094
28	30.04.2022	43	431 549	6 165	172 619	258 929
29	31.05.2022	42	431 549	6 165	178 784	252 764
30	30.06.2022	41	431 549	6 165	184 949	246 599
31	31.07.2022	40	431 549	6 165	191 114	240 434
32	31.08.2022	39	431 549	6 165	197 279	234 269
33	30.09.2022	38	431 549	6 165	203 444	228 104
34	31.10.2022	37	431 549	6 165	209 609	221 939

35	30.11.2022	36	431 549	6 165	215 774	215 774
36	31.12.2022	35	431 549	6 165	221 939	209 609
37	31.01.2023	34	431 549	6 165	228 104	203 444
38	28.02.2023	33	431 549	6 165	234 269	197 279
39	31.03.2023	32	431 549	6 165	240 434	191 114
40	30.04.2023	31	431 549	6 165	246 599	184 949
41	31.05.2023	30	431 549	6 165	252 764	178 784
42	30.06.2023	29	431 549	6 165	258 929	172 619
43	31.07.2023	28	431 549	6 165	265 094	166 455
44	31.08.2023	27	431 549	6 165	271 259	160 290
45	30.09.2023	26	431 549	6 165	277 424	154 125
46	31.10.2023	25	431 549	6 165	283 589	147 960
47	30.11.2023	24	431 549	6 165	289 754	141 795
48	31.12.2023	23	431 549	6 165	295 919	135 630
49	31.01.2024	22	431 549	6 165	302 084	129 465
50	29.02.2024	21	431 549	6 165	308 249	123 300
51	31.03.2024	20	431 549	6 165	314 414	117 135
52	30.04.2024	19	431 549	6 165	320 579	110 970
53	31.05.2024	18	431 549	6 165	326 744	104 805
54	30.06.2024	17	431 549	6 165	332 909	98 640
55	31.07.2024	16	431 549	6 165	339 074	92 475
56	31.08.2024	15	431 549	6 165	345 239	86 310
57	30.09.2024	14	431 549	6 165	351 404	80 145
58	31.10.2024	13	431 549	6 165	357 569	73 980
59	30.11.2024	12	431 549	6 165	363 734	67 815
60	31.12.2024	11	431 549	6 165	369 899	61 650
61	31.01.2025	10	431 549	6 165	376 064	55 485
62	28.02.2025	9	431 549	6 165	382 229	49 320
63	31.03.2025	8	431 549	6 165	388 394	43 155
64	30.04.2025	7	431 549	6 165	394 559	36 990
65	31.05.2025	6	431 549	6 165	400 724	30 825
66	30.06.2025	5	431 549	6 165	406 889	24 660
67	31.07.2025	4	431 549	6 165	413 054	18 495
68	31.08.2025	3	431 549	6 165	419 219	12 330
69	30.09.2025	2	431 549	6 165	425 384	6 165
70	31.10.2025	1	431 549	6 165	431 549	-