

ВИТРАТИ НА НАВЧАННЯ ПРАЦІВНИКІВ ПІДПРИЄМСТВ У ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ПРОБЛЕМИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ

COST OF EMPLOYEES' TRAINING FROM TAX ACCOUNTING PERSPECTIVE IN THE CONTEXT OF THE ISSUE OF HUMAN CAPITAL FINANCIAL ACCOUNTING

Пашкевич М.С.

доктор економічних наук, доцент,
завідувач кафедри обліку і аудиту,
Національний гірничий університет

У статті окреслено проблему невизнання людського капіталу активом у фінансовій звітності підприємства. Проведено порівняння людського капіталу з іншими активами на прикладі використання компетенцій працівників у виробничому процесі та несення підприємством витрат на їх навчання. Показано вплив витрат на навчання на фінансовий результат підприємства з точки зору податкового обліку. Проаналізовано вигоди та втрати від навчання працівників за кошти підприємства для різних учасників економічних відносин.

Ключові слова: людський капітал, витрати на навчання працівників, податковий облік, підприємство.

В статье очерчена проблема непризнания человеческого капитала активом в финансовой отчетности предприятия. Проведено сравнение человеческого капитала с другими активами на примере использования компетенций работников в производственном процессе и несения предприятием расходов на их обучение. Показано влияние расходов на обучение на финансовый результат предприятия с точки зрения налогового учета. Проанализированы выгоды и потери от обучения работников за счет предприятия для различных участников экономических отношений.

Ключевые слова: человеческий капитал, затраты на обучение сотрудников, налоговый учет, предприятие.

The article outlines the issue of not recognized human capital being an asset in financial reports of companies. The human capital is compared to other types of assets included into financial reports by means of analyzing the evidence of how employees' competencies are used in production process and what results from costs for employees' training a company has. The article shows the impact of cost for employees' training on company's financial result from the tax accounting perspective. Benefits and losses caused by employees being trained at company's expense for various economic agents are showed.

Key words: human capital, cost for employees' training, tax accounting, company.

Постановка проблеми. Існує проблема неможливості відобразити людський капітал у бухгалтерському обліку підприємств як одного з активів. Ця проблема пов'язана з чималою кількістю питань. По-перше, незрозумілим є морально-етичний бік цієї проблеми, наскільки гуманним є визнання людини капіталом для підприємства. По-друге, відсутні моделі та інструменти для проведення справедливої та об'єктивної оцінки людського капіталу, його монетизації та вартісного вираження. Незрозуміло, як саме переводити працівників, зайнятих у виробничих процесах підприємства, у грошову форму для відображення у фінансовій звітності підприємства. По-третє, не визначені характеристики цього активу, який частково

схожий на основні виробничі засоби, нематеріальні активи, а частково – на оборотні активи. Водночас все більше і більше стає очевидним те, що в епоху економіки знань, коли основним продуктом, що продається, стає інтелектуальна власність, талант, навички, знання, авторитет та інші персональні властивості кожної окремої людини вирішують ринковий успіх компаній. Заяви керівників крупних корпорацій, їх переміщення від однієї корпорації до іншої здатні викликати як обвал, так і підйом на біржах, чим можуть спричинити фінансові наслідки. Інвестори все частіше аналізують колектив підприємства або стартапу, перш ніж приймати рішення про інвестування, тому що економіка має профіцит ідей, але дефіцит їх провідників,

тобто особистостей, здатних реалізувати ці ідеї. Тому проблема обліку людського капіталу та пов'язане з нею завдання дослідження витрат на навчання працівників у податковому обліку є актуальними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Уперше поняття «людський капітал» зустрічається у працях Г. Беккера та Я. Мінцера, написаних у 1960-х роках [1; 2]. Однак ще у 1925 році вчений Д. Скотт [3] запропонував включати людський ресурс у склад активів підприємства.

Необхідність обліку людського капіталу як активу у фінансовій звітності підприємств підкреслюють у своїх працях П. Дін, К. Маккена, В. Крішнан [4], Л. Вейсман [5]. Як аргумент на користь обліку людського капіталу та його відображення у фінансовій звітності В. Шейман [6] приводить той факт, що з часом у структурі активів підприємств у світі стали переважати нематеріальні активи порівняно з попередніми часами. Внаслідок цього наступним кроком в удосконаленні балансу підприємств повинно, на думку вченого, стати внесення статті «людський капітал». Питання справедливої оцінки людського капіталу для цілей фінансового обліку висвітлені у роботах Г. Лівне [7], Б. Лева та А. Шварца [8], Р. Міллера [9].

Вчені Дж. Спендер, Б. Марр [10] вважають, що оцінка людського капіталу є надто суб'єктивною та не може стати підставою для зрівняння його з іншими матеріальними активами, які можуть бути достовірно та об'єктивно оцінені з визначенням їх впливу на кінцевий фінансовий результат підприємства. Також М. Вайс [11] та Р. Лікерт [12] обґрунтовують низький рівень корисності для зовнішніх користувачів відображення людського капіталу у фінансовій звітності підприємства через те, що персонал характеризується високою мобільністю.

Досліджуючи практичні аспекти діяльності українських підприємств різних галузей промисловості, удосконалюючи теоретико-методологічні засади обліку, аналізу та аудиту, що стосуються проведення різних господарських операцій, на проблемності відсутнього взаємозв'язку людського капіталу з фінансовим обліком та звітністю, проблемності грошової оцінки людського капіталу наголошували О. Дріга [13], О. Петрук та А. Макурін [14], Н. Гресь [15], Н. Шишкова [16], О. Усатенко [17], показуючи у своїх роботах доцільність існування такого обліку для інформаційно-аналітичного забезпечення управління підприємствами. У своїх дослідженнях М. Харченко [18] виділяє людський капітал як абсолютну продуктивну силу та пропонує новий погляд на інші матеріальні активи та нематеріальні активи, який може слугувати підставою для виділення об'єктів фінансового обліку, пов'язаних з людським капіталом.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. На тлі досліджень про-

блеми відсутності людського капіталу серед активів підприємства у фінансовій звітності, на наш погляд, недостатньо приділено уваги людському капіталу порівняно з іншими активами підприємства, з цієї точки зору не розглядаються витрати на навчання працівників підприємства, не досліджуються вигоди та втрати від навчання працівників підприємства для різних учасників економічних відносин.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою досліджень, результати яких викладено у статті, є порівняння людського капіталу з іншими активами, встановлення впливу витрат на навчання на фінансовий результат підприємства з точки зору податкового обліку, аналіз вигод та втрат від навчання працівників за кошти підприємства для різних учасників економічних відносин.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Для досягнення цілей дослідження пропонується ввести у обіг поняття «front-показники фінансової звітності підприємства» та «back-показники фінансової звітності підприємства», які відображають погляд стороннього користувача фінансової інформації підприємства. «Front-показники фінансової звітності підприємства» – це статті балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів тощо, які доступні будь-кому, хто знайомиться з діяльністю підприємства. З точки зору внутрішнього управління підприємством «front-показники» – це показники синтетичного обліку, які показують сукупний результат, але не показують, з яких саме складових він був отриманий. Відповідно, «back-показники» – це показники окремих витрат, окремих складових доходу підприємства, елементів активів та зобов'язань, які не доступні зовнішньому користувачу. З точки зору внутрішнього управління підприємством «back-показники» – це показники аналітичного обліку, які показують фінансові наслідки окремих операцій, але не показують сукупний результат. «Front-показники» формуються на основі «back-показників». Розглянемо через призму цих понять проблему не включення людського капіталу як активу у фінансову звітність підприємства.

У процесі виробництва працівник віддає підприємству свій особистий час та наявні на момент укладення трудового контракту компетенції, за що отримує від підприємства заробітну плату, яка відображається у складі елементів операційних витрат звітного періоду – одному з «front-показників». На перший погляд такий взаємний обмін нагадує використання запасів: їх вартість включається у витрати і також формує відповідний елемент операційних витрат («front-показник»). Однак різниця полягає у тому, що запаси спочатку відображаються у складі активів підприємства і трансформуються у витрати, а компетенції працівників також трансформуються у витрати, але ніколи не відображаються у складі активів підприємства. Також запаси є

невідновлювальним активом, тобто таким, що може бути використаний лише один раз, після чого необхідне придбання нового активу – нових запасів. Навпаки, компетенції є відновлювальною, а точніше, невичерпною порівняно із запасами складовою виробничого процесу, які можуть бути використані необмежену кількість разів протягом періоду «морального старіння» компетенцій. Можна побачити, що компетенції працівників підприємства, сукупність яких складає людський капітал цього підприємства, більше схожі за своїми властивостями на основні виробничі засоби, які також є відносно невичерпними та використовуються у виробництві декілька циклів. Однак, на відміну від основних виробничих засобів, людський капітал не відображається у балансі підприємства у складі активів, не амортизується, не має первісної, ринкової та ліквідаційної вартості, а також не переоцінюється час від часу.

Інша спільна риса між основними виробничими засобами та людським капіталом знаходиться у площині періодичних витрат, пов'язаних з модернізацією та ремонтом (для основних виробничих засобів), а також з навчанням та підвищенням кваліфікації працівників (для людського капіталу). Фактично за своєю сутністю витрати на модернізацію основних виробничих засобів та витрати на навчання працівників є ідентичними. У випадку з основними засобами ці витрати покращують технічні характеристики, а у випадку людського капіталу вони удосконалюють наявні або сприяють отриманню нових компетенцій працівниками. Однак знову витрати підприємства на модернізацію та ремонт не тільки залишаються витратами певного звітного періоду, які відображаються у звіті про фінансові результати підприємства, але й збільшують вартість основних виробничих засобів, і ця додаткова вартість відображається у балансі, але витрати на навчання працівників, які також начебто збільшують сукупність компетенцій, не відображаються у балансі, оскільки у ньому немає такої статті з «front-показником», як «людський капітал». Звичайно, проблема полягає не тільки у наявності або відсутності у балансі відповідної статті «людський капітал». Вона пов'язана з відсутністю методики оцінки та монетизації тих самих компетенцій працівника для формування сукупної вартості наявних на підприємстві компетенцій працівників.

Проаналізуємо ситуацію з витратами на навчання працівників підприємства з точки зору деяких нормативних актів України, які стосуються фінансового та податкового обліку.

У Податковому Кодексі України у статті 165, яка розкриває склад доходів, які не включаються у розрахунок загального місячного або річного оподаткованого доходу, у пункті 1.21 зазначається, що сума, сплачена роботодавцем на користь вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладів за фізичну особу,

але не вище певного розміру, на кожний повний або неповний місяць підготовки чи перепідготовки такої фізичної особи, незалежно від того, чи перебуває ця особа у трудових відносинах з роботодавцем, але за умови, що вона уклала з ним письмовий договір (контракт) про взятті зобов'язання з відпрацювання у такого роботодавця після закінчення вищого та/або професійно-технічного навчального закладу і отримання спеціальності (кваліфікації) не менше ніж три роки, не включається у загальний оподатковуваний дохід фізичної особи.

«Якщо працівник припиняє трудові відносини з роботодавцем протягом періоду такого навчання або до закінчення третього календарного року від року, в якому закінчується таке навчання, сума, сплачена як компенсація вартості навчання, прирівнюється до додаткового блага, наданого такому працівнику протягом року, на який припадає таке припинення трудових відносин, та підлягає оподаткуванню у загальному порядку».

Розглянемо питання витрат на навчання працівників підприємства у контексті податкового законодавства тепер з точки зору підприємства як юридичної особи, що займається господарською діяльністю, а не з точки зору працівника.

Нині у пункті 134.1 Податкового Кодексу України зазначено, що податком на прибуток оподатковується, зокрема, прибуток, який має джерело походження на території України, а також за її межами, який розраховується відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності і є фінансовим результатом до оподаткування (прибуток або збиток), який відображається у фінансовій звітності підприємства, а потім шляхом коригування на податкові різниці, які можуть виникнути у випадках, наведених у розділі III цього Кодексу, отриманий фінансовий результат збільшується або зменшується.

Якщо дохід підприємства за звітний період складає менше 20 млн. грн., то фінансовий результат, визначений згідно з національними або міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності, можна не коригувати.

У випадку, коли підприємству необхідно коригувати отриманий фінансовий результат на податкові різниці, що передбачені Податковим Кодексом України, слід зазначити, що нині час витрати на навчання працівників підприємства не складають той елемент, на який необхідно коригувати фінансовий результат. Отже, згідно з Податковим Кодексом України коригувати фінансовий результат до оподаткування на суму витрат на навчання працівників підприємства не потрібно.

Проаналізуємо вигоди та втрати від навчання працівників підприємства за кошти підприємства для кожного учасника цих відносин для

Таблиця 1

**Вигоди та втрати від навчання працівників підприємства за кошти підприємства
для учасників економічних відносин**

Учасник економічних відносин	Вигоди	Втрати
1. Працівник (фізична особа)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Набуває нові компетенції, які він ділить з підприємством, а не віддає йому. 2. Отримує підвищену заробітну плату або зберігає попередній рівень заробітної плати як цінний фахівець. 3. Набуває додаткових нових компетенцій від застосування компетенцій, набутих під час навчання, на виробництві (набуває досвід). 4. Зберігає власний дохід, який би міг бути витрачений на навчання. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Втрачає час на навчання. 2. Втрачає частину (від 0% до 100%) заробітної плати на період навчання. 3. Втрачає розумову та фізичну енергію під час застосування набутих компетенцій у вирішенні нових завдань на підприємстві порівняно зі стандартними задачами.
2. Підприємство (юридична особа)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Набуває можливість використовувати нові компетенції для вирішення нових більш складних завдань. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Грошові витрати на навчання та підвищену заробітну плату. 2. Плата за ризик втратити працівника.
3. Держава (органи державної влади або місцевого самоврядування)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Набуває більш кваліфікований трудовий ресурс. 2. Підвищення податку на дохід фізичних осіб за умови підвищення заробітної плати працівника після навчання. 3. Державні ВНЗ отримують кошти за навчання на рахунки спеціального фонду. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Втрачає частину податку на прибуток.

нормальної ситуації без переривання навчання та дострокового переривання трудових відносин працівника та підприємства (табл. 1).

З табл. 1 видно, що виходить так, що право власності на компетенції працівника підприємства не регулюються нормативними актами. Відповідно, після навчання набуті компетенції працівника, за які гроші сплатило підприємство, не переходять у власність підприємства, а лише підлягають праву підприємства використовувати їх, за що підприємство також повинно платити кошти працівнику у вигляді заробітної плати. Таким чином, право підприємства використовувати компетенції працівника має подвійну вартість: за навчання (за набуття працівником цих компетенцій) та за роботу (за застосування цих компетенцій в умовах роботи підприємства).

У такій ситуації найбільші фінансові втрати від процесу навчання працівників несе підприємство, тому що воно здійснює витрати за тимчасову оренду компетенцій працівників, які набувають ці компетенції також за рахунок підприємства. Знову така ситуація нагадує відносини оренди основних виробничих засобів. Однак у випадку з основними виробничими засобами підприємство фінансово не допомагає орендодавцю набути майно, який потім за кошти здасть його самому підприємству в оренду.

Звичайно, вищенаведені міркування можна оскаржити та дебатувати з позицій теорії соціальної корпоративної відповідальності. Витрати на навчання та плата за оренду компетенцій у

працівника можна розцінювати як своєрідну благодійність підприємств на користь суспільства загалом. І з такою точкою зору важко не погодитися. Особливо, коли в Україні надзвичайно низький рівень оплати праці працівників порівняно з іншими країнами. Фактично підприємства використовують працю людей, недоплачуючи їм необхідні кошти для відтворення розумових та фізичних сил після здійсненої праці. Тому соціальна відповідальність підприємств України у вигляді плати за навчання повністю перекривається і є меншою у десятки разів порівняно з недоплаченою заробітною платою працівникам. Однак, на нашу думку, теза про соціальну відповідальність підприємств у вигляді подвійної сплати за тимчасову оренду компетенцій не вступає у протиріччя з твердженням про необхідність включення людського капіталу у склад статей активів балансу підприємства як такого «front-показника», що більш повно характеризує майновий стан підприємства з точки зору перспектив його потенційного розвитку.

Висновки. Таким чином, на основі проведених досліджень можна зробити такі висновки. Необхідність визнання людського капіталу активом у фінансовій звітності підприємства набуває все більшої актуальності. Більшість вчених схильється до думки про те, що в епоху постіндустріальної економіки людський капітал визначає успіх компанії на ринку, створює додану вартість та повинен бути монетизований. У статті пропонується називати людський капітал одним з «front-показників» з точки зору зовнішнього

користувача фінансової звітності підприємства, на основі якого може бути прийнято рішення про перспективи потенціального розвитку підприємства. Проведено порівняння людського капіталу з іншими активами на прикладі використання компетенцій працівників у виробничому процесі та несення підприємством витрат на їх навчання. Було встановлено, що людський капітал, з одного боку, має спільні риси з оборотними активами, але з іншого боку, має спільні характеристики з необоротними активами підприємства. Показано вплив витрат на навчання на фінансовий результат підприємства з точки зору податкового обліку. Фінансовий результат підприємства, розрахований за стандартами бухгалтерського обліку, не коригується на суму витрат на навчання працівників. Отже, витрати на навчання працівників визнаються витратами звітного періоду та зменшують оподатковуваний

прибуток підприємства. Проаналізовано вигоди та втрати від навчання працівників за кошти підприємства для різних учасників економічних відносин. Встановлено, що після навчання компетенції працівника, за набуття яких гроші сплатило підприємство, не переходять у власність підприємства, а лише підлягають праву підприємства використовувати їх, за що підприємство також повинно платити кошти працівнику у вигляді заробітної плати. Таким чином, право підприємства використовувати компетенції працівника мають подвійну вартість: за навчання (за набуття працівником цих компетенцій) та за роботу (за застосування цих компетенцій в умовах роботи підприємства). На цій підставі у подальшому необхідно дослідити випадки, у яких витрати підприємства, пов'язані з людським капіталом, доцільно вважати витратами або активами.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Becker G. Human capital: a theoretical and empirical analysis, with special reference to education / G. Becker. – 3rd ed. – Chicago : The University of Chicago Press, 1993. – ISBN 9780226041209.
2. Mincer J. Labor force participation of married women: a study of labor supply / J. Mincer // L.H. Greg Aspects of labor economics. – Princeton : Princeton University Press, 1962. – P. 63–105.
3. Scoth D.R. Theory of accounts / D.R. Scoth // Volume 1 New York: Henry Holt and company. – 1925.
4. Accounting for Human Capital: Is the Balance Sheet Missing Something? / [P.C. Dean, K. Mckenna, V. Krishnan] // International Journal of Business and Social Science. – 2012. – № 3 (12).
5. Wößmann, Ludger Specifying Human Capital // Journal of Economic Surveys. – 17.3 (2003): 239-270. E-Journals. EBSCO. Web. 31 Jan. 2011.
6. Schiemann W.A. From Crunching Numbers to Counting Human Capital / W.A. Schiemann // Financial Executive. – 2008. – № 24.4. – P. 53–55. Business Source Complete. EBSCO. Web. 31 Jan. 2011.
7. Livne G. Accounting for Human Capital / G. Livne // Wiley Encyclopedia of Management / Accounting, Volume 1, 2015.
8. Lev B. On the use of the economic concept of human capital in financial statements / B. Lev, A. Schwartz // The Accounting Review. – 1971. – № 46 (1). – P. 103–112.
9. Miller R. (1996). Measuring What People Know. Human Capital Accounting for the Knowledge Economy. OECD Publications and Information Center, 2001 L Street, NW, Suite 650, Washington, DC 20036-4922.
10. Spender J.C. and Bernard M. How a knowledge-based approach might illuminate the notion of human capital and its measurement // Expert Systems with Applications 30.2 (2006): 265-271. Academic Search Premier. EBSCO. Web. 31 Jan. 2011.
11. Weiss M. (1972). Where human resources accounting stands today // In Rosen L.S. (1974) Topic in management accounting, New York: McGraw Hill, Pyerson Ltd.
12. Likert R.A (1971). Human Resource Accounting: A Human organizational Measurement Approach. Fin. Anal. J. – P. 72–80.
13. Дріга О. Сек'юритизація: аналіз поняття та сутності в контексті бухгалтерського обліку / О. Дріга // Бізнес Інформ. – 2014. – № 11. – С. 216–220.
14. Petruk O., & Makurin A. Accounting and analytical problems at coal-mining enterprises of Ukraine in terms of European integration // Економічний часопис-XXI. – 2015. – № 9–10. – С. 111–114.
15. Гресь Н. Юридичний погляд на сучасні документи про вищу освіту / Н. Гресь // Освіта і управління. – 2010. – № 3–4. – С. 53–60.
16. Шишкова Н. Синхронізація обліку та внутрішнього контролю в системі управління аеропортом / Н. Шишкова // Економічний вісник Національного гірничого університету. – 2015.
17. Усатенко О. Класифікація соціально відповідальної діяльності підприємства у процесі сталого розвитку для цілей управлінського обліку / О. Усатенко // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2014. – № 794 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – С. 88–94.
18. Харченко М. Абсолютні та відносні продуктивні сили та роль територіальної організації закладів загальної середньої освіти у їх розвитку / М. Харченко // Економіка та держава. – 2016. – № 1. – С. 118–122.