

**Мікроекономіка**

Олександр ПШІНЬКО,  
Людмила ГОЛОВКОВА,  
Вікторія КОЛОМІЄЦЬ,  
Лілія ДОБРИК

**ВИТРАТИ НА ЛЮДСЬКИЙ КАПІТАЛ  
ТА РОЗВИТОК СОЦІАЛЬНОГО ПОТЕНЦІАЛУ  
В ОБЛІКОВИХ СИСТЕМАХ КРАЇН  
ЦЕНТРАЛЬНОЇ Й СХІДНОЇ ЄВРОПИ**

**Резюме**

Зазначено, що у сучасній економіці знань людський капітал та соціальний потенціал стають найціннішим ресурсом гармонійного розвитку національних економік. Наголошено, що витрати на людський капітал і розвиток соціального потенціалу мають займати значне місце в державних бюджетах країн, через що бухгалтерський облік таких витрат є дуже важливим.

© Олександр Пшінько, Людмила Головкова, Вікторія Коломієць,  
Лілія Добрик, 2020.

Пшінько Олександр, докт. техн. наук, професор, ректор Дніпровського національного університету залізничного транспорту ім. акад. В. Лазаряна, Україна. ORCID 0000-0002-1598-2970. [dnuzt@diit.edu.ua](mailto:dnuzt@diit.edu.ua).

Головкова Людмила, док. екон. наук, професор, завідувач кафедри «Фінанси та економічна безпека», Дніпровський національний університет залізничного транспорту ім. акад. В. Лазаряна, Україна. ORCID 0000-0001-5473-6644. [g.liudmila22@gmail.com](mailto:g.liudmila22@gmail.com).

Коломієць Вікторія, канд. екон. наук, доцент, докторант кафедри «Фінанси та економічна безпека», Дніпровський національний університет залізничного транспорту ім. акад. В. Лазаряна, Україна. ORCID 0000-0003-3427-8986. [vik2005vik@meta.ua](mailto:vik2005vik@meta.ua).

Добрик Лілія, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри «Фінанси та економічна безпека», Дніпровський національний університет залізничного транспорту ім. акад. В. Лазаряна, Україна. ORCID 0000-0002-3853-9285. [liliadobrik@gmail.com](mailto:liliadobrik@gmail.com).

Визначено, що мета дослідження – це доведення необхідності існування можливості врахування витрат на людський капітал та розвиток соціального потенціалу в облікових системах країн Central and Eastern Europe, надання рекомендацій щодо їх обліку.

У ході проведення дослідження виявлено множинність та неоднозначність трактування категорій «людський капітал» і «соціальний потенціал». Обґрунтовано, що нормативно-законодавча їх невизначеність ускладнює облік витрат на людський капітал і розвиток соціального потенціалу, тому потрібне їх законодавче визначення. Як нормативну та методологічну основу для обліку людського капіталу визнано за доцільне застосовувати «International Financial Reporting Standards».

Акцентовано, що відсутність або неправильне подання інформації про наявний людський капітал суперечить вимогам IFRS і зменшує або перебільшує вартість організації. Запропоновано в IFRS передбачити комплексний облік витрат на людський капітал та розвиток соціального потенціалу.

Проведено аналіз бюджетів держав Central and Eastern Europe, де враховуються тільки витрати на соціальний захист, охорону здоров'я, освіту, відпочинок, культуру і релігію, а інші можливі напрями не обліковуються та не передбачаються. Запропоновано розробку нових об'єктів бухгалтерського обліку (людський капітал, соціальний потенціал) і бухгалтерських стандартів щодо них. Рекомендовано частину видатків GDP спрямовувати на фінансування витрат на людський капітал та розвиток соціального потенціалу.

### **Ключові слова**

Людський капітал, соціальний потенціал, IFRS, бухгалтерський облік.

**Класифікація за JEL:** E24, G41, H83.

## 1. Вступ

У країнах Центральної та Східної Європи людський капітал вважається одним з основних джерел інтересів щодо дослідження економічного зростання економіки. Він позиціонується як найцінніший ресурс економіки. Водночас невід'ємною частиною збагачення людського капіталу є розвиток соціального потенціалу. Відповідний соціальний потенціал стає передумовою гармонійного розвитку національних економік.

Формування сприятливих умов для розвитку суспільства – це надзвичайно складна проблема. Вона багаторазово посилюється на територіях з нестабільним політичним, економічним і соціальним становищем [Kvilinskyi, Mieshkov, Bondaryeva, 2017, p. 18]. Ними стали деякі країни Центральної та Східної Європи, зокрема й Україна. Витрати на людський капітал і розвиток соціального потенціалу мають займати значне місце в державних бюджетах країн та бюджеті окремої господарської одиниці. При визначенні напрямків економічної політики необхідно поліпшити облік розподілу витрат держави за цими напрямками. На сьогодні не розроблено рекомендацій щодо конкретних механізмів, системи оцінок і стандартів, які можуть використовуватися установами й організаціями, регулюючими органами для аналізу ефективності використання бюджетних коштів загалом [Kurganskaya, 2017, p. 21] та які використані на людський капітал і розвиток соціального потенціалу зокрема.

Взаємодія людського капіталу й людських ресурсів та розвиток соціального потенціалу, а також капіталу і фінансового ринку позитивно впливають на економічне зростання країни, є важливими та взаємодоповнювальними факторами цього процесу [Mahmood, Alkahtani, 2017, pp. 31–34]. Подальше поліпшення якості людського капіталу і розвиток соціального потенціалу можливі шляхом витрат на ці компоненти. Вплив людського капіталу на економічний розвиток виявляється не тільки для окремих країн, а й для цілих регіонів [Siddiqui, Rehman, 2017, pp. 2697–2710; Ali, Egbetokun, Memon, 2018, pp. 1–18]. Економічні можливості можуть відігравати конструктивну роль у людському капіталі для підтримки явищ зростання [Ali, Egbetokun, Memon, 2018, pp. 1–18].

Зважаючи на означені вище фактори, наголосимо на актуальності бухгалтерського обліку витрат на людський капітал і розвиток соціального потенціалу кожної країни.

Проте світові економічні дослідження людського капіталу та соціального потенціалу стосуються цілком теоретичної сфери й обмежені у практичному використанні. При цьому як людський капітал, так і соціальний потенціал потребує значних фінансових вкладень. Питання фінансування людського капіталу та соціального потенціалу на рівні управління державними фінан-

сами до сьогодні однозначно не вирішене. Витрати державних бюджетів країн Центральної і Східної Європи включають видатки на окремі складові людського капіталу і соціального потенціалу та не розглядають «Витрати на людський капітал» і «Витрати на розвиток соціального потенціалу» комплексно. З урахуванням такої ситуації бухгалтерський облік людського капіталу та витрат на розвиток соціального потенціалу не здійснюється.

**Мета дослідження** – це доведення необхідності існування можливості врахування витрат на людський капітал і розвиток соціального потенціалу в облікових системах країн Центральної й Східної Європи та надання практичних рекомендацій щодо обліку вищезначених витрат.

У цій статті визначено і вирішено такі завдання: з урахуванням оновленого змісту людського капіталу національної економіки дослідити витрати країн Центральної та Східної Європи на людський капітал, соціальний потенціал або їх складові, проаналізувати існуючий облік людського капіталу або його складових у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку в країнах Центральної й Східної Європи та в Україні, дослідити фактичний бухгалтерський облік витрат на людський капітал, розглянути можливість побудови обліку витрат на розвиток соціального потенціалу, проаналізувати фактичні витрати країн Центральної й Східної Європи на людський капітал і соціальний потенціал.

Результати цього теоретично-емпіричного дослідження можуть бути доведені до рівня методичних розробок та прикладних рекомендацій для міністерств фінансів країн. Результати дослідження призначені для використання під час опрацювання програм соціально-економічного розвитку країн Центральної й Східної Європи, підготовки проектів законодавчих і нормативних актів з питань відтворення людського капіталу та розвитку соціального потенціалу країн. Теоретичне дослідження має стати підґрунтям для формування державної політики у системі управління державними фінансами національної економіки, розробки стратегії розвитку людського капіталу і соціального потенціалу й базою для подальших наукових досліджень.

## **2. Огляд літератури**

Науковці протягом останніх двох століть приділяли значну увагу визначенню ролі людського капіталу та соціального потенціалу в забезпеченні ефективного функціонування економічної системи країни.

Формування теорій людського капіталу пов'язують з працями I. Fisher [Fisher, 1930, pp. 225–243], але в деяких дослідженнях можна простежити також більш ранні розвідки щодо людського капіталу. У працях D. Nicholson

[Nicholson, 1891, pp. 95–107] виділено частину капіталу, яка, на відміну від грошей, землі й обладнання, міститься в людях.

Базове теоретичне підґрунтя для формування загальної класичної теорії капіталу подано в дослідженнях А. Smit [Smit, 2018].

Авторами найбільш вагомих праць з вивчення поняття людського капіталу вважаються G. Becker [Becker, 1964, pp. 10–18], D. Mincer [Mincer, 1974, pp. 34–41; Mincer, 1981] і T. Schulz [Schulz, 1961, pp. 4–17].

Більш поглиблене визначення людського капіталу та соціального потенціалу запропонували сучасні дослідники, зокрема: N. Bontis, N. Dragonetti, K. Jacobsen, G. Roos [Bontis, Dragonetti, Jacobsen, Roos, 1999, pp. 391–402], E. Pelinescu [Pelinescu, 2015, pp. 184–190], V. Kolomiets, L. Golovkova [Kolomiets, Golovkova, 2017, pp. 289–293], N. Simchenko, G. Zhaldak [Simchenko, Zhaldak, 2014, pp. 376–382].

Е. Glaeser сформував теоретичну основу для категорії «соціальний капітал» [Glaeser, 1993]. Р. Putnam у 1996 р. вперше визначив соціальний капітал [Putnam, 1996, pp. 66–72], що надало розвитку теорії соціального потенціалу. Соціальні фактори розвитку суспільства вивчають О. Kvilinskyi, А. Mieshkov, І. Bondaryeva [Kvilinskyi, Mieshkov, Bondaryeva, 2017, pp. 13–19], S. Sardak, О. Biliska, А. Simakhova [Sardak, Biliska, Simakhova, 2017, pp. 4–8].

Концепція управління компетенціями людського капіталу була розроблена на початку 70-х рр. XX ст., коли один із класиків політекономії D. McClelland наголосив на тому, що найкращим предиктором успіху кандидата на роботу є його компетенції й здібності [McClelland, 1973, pp. 1–14].

Питаннями обліку людського та соціального капіталу як частини нематеріального капіталу компанії займаються сучасні фахівці, серед яких: K. Precob, M. Mironiuc [Precob, Mironiuc, 2016, pp. 103–114], V. Boronos, I. Plikus, V. Aleksandrov [Boronos, Plikus, Aleksandrov, 2016, pp. 121–125], S.-K. Necula [Necula, 2017, pp. 72–75], K. Pajek, B. Kamicska, О. Kvilinskyi [Pajek, Kamicska, Kvilinskyi, 2016, pp. 204–217].

### 3. Methodology

Методологічну основу дослідження сформував системний підхід. Теоретичною базою дослідження стали положення класичної та інституціональної теорії й теорії людського капіталу. Для досягнення мети дослідження і реалізації визначених завдань у роботі використано комплекс методів теоретичного дослідження, економіко-статистичних методів та методів аналізу емпіричних даних.

## 4. Результати й обговорення

### 4.1. Розуміння економічної сутності людського капіталу та соціального потенціалу для цілей обліку

Для гармонійного розвитку країни витрати на людський капітал і нарощування соціального потенціалу мають бути достатньо вагомими та займати значну частку в бюджеті країни.

Аналітичні дані щодо матеріальних витрат на людський капітал, виражені у грошовому еквіваленті, широко використовуються в методиках оцінки людського капіталу.

Кожна країна визначає пріоритетність видатків і вкладень та розраховує ефект від них. Серед наявних сценаріїв розвитку країн Центральної й Східної Європи деякі дослідники як ефективний напрям визначають вкладення в людський капітал [Radyeva, Porokhnia, Kuznetsov, 2017, pp. 22–25; Rekun, 2015, pp. 28–32; Tkach, 2013, pp. 329–334].

Водночас управлінським потребам на рівні країни будуть сприяти впровадження єдиного повнофункціонального програмного забезпечення і створення системи інформації та бухгалтерського обліку загалом [Kurganskaya, 2017, pp. 21–22].

У такому разі виникає потреба в налагодженні прозорої системи обліку людського капіталу і соціального потенціалу. Здійсненню чіткого бухгалтерського обліку завжди перешкоджали такі фактори, як неоднозначність трактувань категоріального апарату та законодавча невизначеність бухгалтерських і економічних термінів, різний підхід до трактування використовуваних категорій з бухгалтерської, економічної, управлінської та підприємницької точок зору.

Наведені фактори тривалий час ускладнювали процес бухгалтерського обліку таких усталених понять, як «основні засоби», «прибуток», «фінансові результати», «гудвіл», «біологічні активи», «нематеріальні активи», і ряду менш визначених категорій, до яких належать також «людський капітал» та «соціальний потенціал». Постійний процес зміни бухгалтерського змісту й економічної сутності інструментів бухгалтерського обліку можна обґрунтувати мінливим інституціональним середовищем ряду країн, технологічним прогресом, що змінює умови існування виробничих систем, переходом до нового витка економіки – «економіки знань» – і, відповідно, природною суспільною еволюцією.

Введення в дію «International Accounting Standards» з поступовою заміною та оновленням їх «International Financial Reporting Standards» [Required IFRS Standards 2018, 2018] сприяло подальшій стандартизації ряду визначень у бухгалтерському обліку, особливо щодо «старих» за часом категорій.

Формування понять «людський капітал» і «нарощування соціального потенціалу» відбувалося протягом останніх 60–70 років та досі продовжується. В активному пошуку глибинної сутності вищезначених категорій і їх змістового наповнення перебувають вчені всіх країн світу. Можна стверджувати, що ці поняття набули особливої актуальності у світовій науковій думці.

Проте якщо з точки зору економістів ці пошуки дають позитивний розвиток суспільству, то для бухгалтерів така багатоманітність трактувань додає нових ускладнень в усталеному обліку.

Спрощене визначення людського капіталу полягає у трактуванні його як сукупності знань, вмінь, досвіду, навичок та освіти. Їх змінне накопичення однією особою пояснює різну здатність власників генерувати матеріальні ресурси, гроші, технології й нематеріальні нагромадження.

Базові визначення людського капіталу дали засновники цього теоретичного напрямку і концепції світового рівня людського капіталу G. Becker та T. Schulz.

Людський капітал – це наявний в особистості запас знань, навичок і мотивацій, інвестиціями в який стають освіта, досвід, здоров'я, мобільність та поінформованість [Becker, 1964, pp. 142–144].

Людський капітал також розглядається як сукупність всіх вроджених і набутих людських здібностей. Властивості, які є цінними та можуть бути розвинені за допомогою відповідних вкладень, визнаються людським капіталом [Schulz, 1961, pp. 2–3].

Останні макроекономічні дослідження підтверджують, що людина разом зі своїм інтелектуальним потенціалом і здібностями є стратегічним ресурсом, який можна формувати й розвивати та який стає потенційно новим джерелом конкурентоспроможності як особистості, так і підприємств, національної економіки й світового господарства.

Як компоненти соціального потенціалу визначаються такі складові: рівень освіти, рівень охорони здоров'я, соціальна інфраструктура, соціальна ієрархічність, демографічні тенденції, кримінальні та військові ризики [Kviliński, Mieshkov, Bondaryeva, 2017, pp. 13–14].

В останніх дослідженнях щодо країн Євросоюзу розвиток людського капіталу пов'язується із соціальним потенціалом і розглядається у трьох напрямках, серед яких: соціальний потенціал людського капіталу, темпи інноваційного розвитку людського капіталу та потенціал розвитку людського капіталу. На сьогодні соціальний потенціал людського капіталу як математична

змінна характеризує досягнутий стан розвитку людського капіталу в країні. Коефіцієнт інноваційного розвитку людського капіталу використовується для опису креативності людського капіталу в країні, а потенціал розвитку людського капіталу показує передумови розвитку людського капіталу [Vaitkevičius, Čiutienė, Meilienė, Savanevičienė, 2015, pp. 1641–1648]. У цих інтерпретаціях важко простежити бухгалтерське наповнення і зміст, а отже, використання їх для мети бухгалтерського обліку стає неможливим.

*Висновок 1. Множинність та неоднозначність трактування категорій «людський капітал» і «соціальний потенціал» та нормативно-законодавча їх невизначеність ускладнюють облік витрат на людський капітал і розвиток соціального потенціалу.*

## 4.2. Огляд міжнародних нормативних документів

Облік людського капіталу – порівняно новий напрям у фінансовій системі. Через глобалізацію і міжнародну співпрацю країн між собою на різних ринках виникає необхідність доступності фінансової й облікової інформації для користувачів. Така інформація на сьогодні формується у системах бухгалтерського обліку кожної окремої країни. Однак у порівняльних міжнародних дослідженнях вона не може бути застосована, тому що облік у кожній країні має індивідуальні особливості, пов'язані з політичними, економічними та законодавчими умовами. Доцільно розглянути нормативні документи міжнародного використання, які можна застосовувати для досягнення цілей обліку людського капіталу, зіставлення і порівняння досліджень людського капіталу.

Таким вимогам відповідають «International Financial Reporting Standards» (IFRS) [Required IFRS Standards 2018, 2018], раніше відомі як «International Accounting Standards» (IAS), розроблені «The International Accounting Standards Board» (IASB). Тому за нормативну методологічну основу на міжнародному рівні у цьому дослідженні пропонується взяти Міжнародні стандарти фінансової звітності. Згідно з оновленим документом «Conceptual Framework for Financial Reporting» [Conceptual Framework, 2018], IASB прагне зменшити відмінності в обліку та звітності різних країн шляхом гармонізації регулюючих положень, стандартів бухгалтерського обліку і процедур, пов'язаних зі складанням та поданням фінансових звітів. IASB вважає, що подальшої гармонізації найкраще можна досягти на основі зосередження уваги на фінансових звітах, які складаються з метою надання інформації, корисної для прийняття економічних рішень. У результаті фінансові звіти, складені з такою метою, відповідають загальним потребам більшості користувачів. Це пояснюється тим, що майже всі користувачі приймають економічні рішення, на-



приклад, з метою: а) визначити, коли купувати, утримувати або продавати інвестиції у капітал; б) оцінити управління і підзвітність управлінського персоналу; в) оцінити спроможність суб'єкта господарювання сплачувати заробітну плату та надавати інші виплати своїм працівникам; г) окреслити забезпеченість сум, позичених суб'єктові господарювання; ґ) визначити податкову політику; д) визначити суми прибутку і суму дивідендів, що підлягають розподілу; е) підготувати та використовувати статистику національного доходу; є) регулювати діяльність суб'єктів господарювання.

*Висновок 2. Як нормативну та методологічну основу для обліку людського капіталу на міжнародному рівні доцільно використовувати «International Financial Reporting Standards».*

### **4.3. Людський капітал у Міжнародних стандартах фінансової звітності**

Цей підрозділ дослідження присвячений розгляду всіх місць, де згадується людський капітал в IFRS.

У «Conceptual Framework for Financial Reporting» [Conceptual Framework, 2018] вказано, що «...необхідна інформація про те, наскільки ефективним та результативним є управлінський персонал, керівна рада і наскільки вони виконали свої обов'язки для використання ресурсів суб'єкта господарювання».

IASB також називає обов'язки управлінського персоналу, які, на нашу думку, можна зарахувати до функцій людського капіталу [Required IFRS Standards 2018, 2018]:

- захист ресурсів суб'єкта господарювання від несприятливих впливів економічних факторів;
- забезпечення дотримання суб'єктом господарювання відповідних законів, контрактів.

В IFRS багаторазово наголошується на важливості якості виконання управлінським персоналом своїх обов'язків [Required IFRS Standards 2018, 2018]. Вважаємо, що підґрунтя для виконання таких обов'язків – це унікальний людський капітал, який необхідно враховувати й обліковувати для досягнення цілей міжнародної фінансової звітності.

*Висновок 3. Необхідною є інформація про виконання управлінським персоналом своїх обов'язків. Вона не може бути оцінена об'єктивними показниками на основі прямого арифметичного розрахунку. Тому в цьому разі для формування необхідної інформації про виконання управлінським персо-*

*налом своїх обов'язків потрібно здійснити експертну оцінку для прийняття управлінських рішень та оцінку справедливої вартості для досягнення цілей бухгалтерського обліку.*

На необхідності проведення оцінки справедливої вартості в умовах економічної й фінансової рентабельності для формування об'єктивної інформаційної системи управління акцентує S.-C. Necula [Necula, 2017, pp. 72–75].

Акумулявання знань, професійних і комунікативних навичок та реалізація їх на практиці ведуть до збільшення й накопичення людського капіталу як суб'єкта господарювання, так і національної економіки загалом.

Тому якість виконання управлінським персоналом своїх обов'язків стає частиною людського капіталу.

Наступним доказом на підтвердження необхідності ведення обліку людського капіталу вважаємо те, що саме людський капітал впливає на конкурентоспроможність суб'єкта господарювання (якість людського капіталу може мати суттєву або унікальну конкурентну перевагу) та вартість компанії при її продажі. Вищезначене корелює з вимогами IFRS щодо суттєвості інформації [Required IFRS Standards 2018, 2018]: «Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або неправильне подання може вплинути на рішення, які приймають користувачі на основі фінансової інформації про конкретний суб'єкт господарювання, котрий звітує».

Так, V. Boronos, I. Plikus і V. Aleksandrov розраховали упущені вигоди через неврахування нематеріальних активів для власників конкретного підприємства. Вони визначили, що причиною розбіжності між вартістю власного капіталу, розрахованого за даними балансу, та його ринковою вартістю є наявність прихованого (позабалансового) капіталу, який втілюється в існуючих нематеріальних факторах, найважливішими з яких стають людський капітал і соціальний потенціал [Boronos, Plikus, Aleksandrov, 2016, pp. 121–125].

*З огляду на це, відсутність або неправильне подання інформації про наявний людський капітал суперечить вимогам IFRS і зменшує або перебільшує вартість бізнесу.*

IFRS враховують витрати на оплату праці, соціальне забезпечення, охорону здоров'я, охорону праці й освіту [Required IFRS Standards 2018, 2018]. Проте наявність таких важливих складових і підтримка та фінансування нормального психологічного стану, творчих і креативних здібностей та інтелектуального потенціалу не визначені.

Однак саме людський капітал впливає на конкурентоспроможність суб'єкта господарювання і вартість компанії при її продажі. Людський капітал та соціальний потенціал є важливими і взаємодоповнювальними щодо забезпечення й підвищення економічного зростання країни [Mahmood, Alkhatani, 2018, pp. 31–34]. Вищезначене відповідає вимогам IFRS щодо суттєво-

сті інформації [Required IFRS Standards 2018, 2018]. Облік у країнах не враховує всіх складових людського капіталу. Тому можна стверджувати, що витрати на людський капітал відображено не у повному обсязі та викривлено.

*Висновок 4. В IFRS необхідно передбачити комплексний облік витрат на людський капітал, у тому числі на підтримку нормального психологічного стану, наявність творчих і креативних здібностей та інтелектуального потенціалу.*

Наступним етапом в унормуванні бухгалтерського обліку стало створення «International Integrated Reporting Council» (IIRC) «International Integrated Reporting Framework» [International <IR> Framework 2013]. Вперше в нормативно-законодавчому документі було зафіксовано визначення категорій «людський капітал» («human capital»), «соціально-репутаційний капітал» («social and relationship capital»), «інтелектуальний капітал» («intellectual capital»).

Проте в «International Integrated Reporting Framework» вказано, що такі види капіталу необов'язково вносити в «Integrated Reporting» [International <IR> Framework 2013, р. 13]. Необхідність відображення цих видів капіталу визначає сама організація залежно від ступеня її взаємодії з таким видом капіталу. Отже, в організації знову залишається можливість зменшення або збільшення вартості компанії, а наші попередні висновки цього дослідження є актуальними.

#### **4.4. Витрати держав Центральної та Східної Європи на людський капітал і соціальний потенціал**

Дослідження витрат держав Центральної й Східної Європи на людський капітал та соціальний потенціал спирається на дані European Commission for Eurostat (2012). До країн Central and Eastern Europe належать: Estonia, Latvia, Lithuania, Poland, Germany (Eastern part), Czech Republic, Slovakia, Hungary, Romania, Bulgaria, Slovenia, Croatia, Albania, Montenegro, Serbia, Macedonia, Bosnia-Herzegovina, Kosovo.

Аналіз бюджетів держав Central and Eastern Europe показав, що видатки бюджету, які можна зарахувати до витрат на людський капітал і розвиток соціального потенціалу, враховуються тільки у частині витрат на соціальний захист, витрат на охорону здоров'я, витрат на освіту, витрат на відпочинок, витрат на культуру та релігію. Інші можливі напрями не обліковуються, а здебільшого такі витрати бюджетами країн не передбачені.

У середньому в країнах European Union витрати становили: на соціальний захист – 19,9% GDP, на охорону здоров'я – 7,3% GDP, на освіту – 5,3% GDP, на відпочинок, культуру і релігію – 1,1% GDP, якщо річний GDP European Union взяти за 100%.

В окремих країнах дані суттєво відрізняються. Так, у Чехії зареєстрована найбільша частина державних витрат на відпочинок, культуру та релігію (2,7% GDP).

Більше половини витрат European Union виділив на соціальний захист і здоров'я, які дорівнювали відповідно 19,9% та 7,3% GDP, якщо враховувати те, що всі видатки становили 49,4% GDP.

Взагалі соціальний захист є найважливішою функцією державних видатків і передбачає пенсійні виплати, догляд за пенсіонерами, виплати через хворобу та інвалідність, на сім'ю і дітей. Витрати на пенсійне забезпечення дорівнюють не менше, ніж 2/3 соціальних витрат у Болгарії й Латвії. Найменші показники витрат на пенсійне забезпечення (1/3 соціального захисту) спостерігаються у Хорватії та Норвегії, що пов'язано з існуванням недержавних пенсійних фондів.

Витрати на виплати через хворобу й інвалідність у соціальному захисті посідають друге місце і становлять близько 20% в Литві та Хорватії.

Витрати на здоров'я займають друге місце у загальному бюджеті країн European Union і становлять близько 948 млрд. євро, або 7,3% GDP. Найвищий рівень простежується у Хорватії (9,2% GDP, або 20% загальних державних видатків), а найнижчі показники – у Румунії (3,1% GDP).

Так, 5,3% GDP European Union, що дорівнює 680 млрд. євро, було виділено на витрати на освіту. Найнижчі такі показники зафіксовано в Румунії (3,0% GDP), Болгарії (3,5% GDP) та Словаччині (3,9% GDP). Найбільша сума державних видатків у галузі освіти була в Естонії (16,2% від загальних видатків), а за нею йшли Литва (15,5% GDP) і Латвія (15,0% GDP).

Зокрема, в Україні витрати на людський капітал становлять: витрати на соціальний захист – 4,9% GDP, витрати на освіту – 6% GDP, видатки на пенсії – 4,7% GDP, видатки на охорону здоров'я – 3,4%, видатки на культуру та спорт 0,8% GDP [Price of the state, 2018].

*Висновок 5. Аналіз бюджетів держав Центральної та Східної Європи показав, що видатки бюджету, які можна зарахувати до витрат на людський капітал і розвиток соціального потенціалу, враховуються тільки у частині витрат на соціальний захист, витрат на охорону здоров'я, витрат на освіту, витрат на відпочинок, витрат на культуру та релігію. Інші можливі напрями не обліковуються, а здебільшого такі витрати бюджетами країн не передбачені. Тому потрібно здійснювати розробку нових об'єктів бухгалтерського обліку (людський капітал, соціальний потенціал), скла-*

*дання бухгалтерських стандартів щодо них і формування системи витрат на людський капітал та розвиток соціального потенціалу. Вважаємо, що нагальною потребою кожної країни Центральної й Східної Європи є спрямування частини видатків GDP на фінансування витрат на людський капітал і розвиток соціального потенціалу. Кінцевим результатом запропонованого процесу налагодження облікової системи має стати гармонізований облік витрат на людський капітал та розвиток соціального потенціалу кожної країни Центральної й Східної Європи.*

## 5. Загальні висновки

Проведене дослідження дало змогу зробити такі висновки. Множинність та неоднозначність трактування категорій «людський капітал» і «соціальний потенціал» та нормативно-законодавча їх невизначеність ускладнюють облік витрат на людський капітал і розвиток соціального потенціалу. Потрібно здійснити законодавче визначення цих об'єктів обліку. Як нормативну та методологічну основу для обліку людського капіталу на міжнародному рівні доцільно застосувати «International Financial Reporting Standards».

Відсутність або неправильне подання інформації про наявний людський капітал суперечить вимогам IFRS і зменшує або перебільшує вартість організації. Пропонуємо в IFRS передбачити комплексний облік витрат на людський капітал, у тому числі на підтримку нормального психологічного стану, наявність творчих та креативних здібностей, інтелектуального потенціалу.

Аналіз бюджетів держав Central and Eastern Europe показав, що видатки бюджету, які можна зарахувати до витрат на людський капітал і розвиток соціального потенціалу, враховуються тільки у частині витрат на соціальний захист, витрат на охорону здоров'я, витрат на освіту, витрат на відпочинок, культуру та релігію. Інші можливі напрями не обліковуються, а здебільшого такі витрати бюджетами країн не передбачені. Тому потрібно здійснювати розробку нових об'єктів бухгалтерського обліку (людський капітал, соціальний потенціал), складання бухгалтерських стандартів щодо них і формування системи витрат на людський капітал та розвиток соціального потенціалу.

Вважаємо, що нагальною потребою кожної країни Центральної й Східної Європи є спрямування частини видатків GDP на фінансування витрат на людський капітал і розвиток соціального потенціалу. Кінцевим результатом запропонованого процесу налагодження облікової системи має стати гармонізований облік витрат на людський капітал та розвиток соціального потенціалу кожної країни Центральної й Східної Європи.

Прямий ефект вбачаємо не тільки у перерозподілі державного фінансування і вдосконаленні бухгалтерського обліку, а й у зростанні людського капіталу та соціального потенціалу кожної країни Central and Eastern Europe. Очікуємо від державних законодавчих органів врахування видатків на людський капітал і розвиток соціального потенціалу в державному бюджеті та налагодження системи державного фінансування таких витрат.

### Список використаної літератури

1. Ali, M., Egbetokun, A., Memon, M. (2018). Human capital, social capabilities and economic growth. *Economies*, 6 (2), 1–18. doi: <https://doi.org/10.3390/economies6010002>.
2. Becker, G. S. (1964). *Human Capital*. N. Y.: Columbia University Press.
3. Bontis, N., Dragonetti, N., Jacobsen, K., Roos, G. (1999). The Knowledge Toolbox: A Review of Tools Available to Measure and Manage Intangible Resources. *European Management Journal*, 17 (4), 391–402.
4. Boronos, V., Plikus, I., Aleksandrov, V. (2016). Financial and accounting approaches to definition of the intangible factors impact on the value of the company. *Economic Annals-XXI*, 160 (7–8), 121–125. doi: <https://doi.org/10.21003/ea.V160-24>.
5. Conceptual Framework for Financial Reporting (Conceptual Framework). (2018). Retrieved from <https://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/fact-sheet-project-summary-and-feedback-statement/conceptual-framework-project-summary.pdf>.
6. Fisher, I. (1930). The application of mathematics to the social sciences. *Bull. Amer. Math. Soc.*, 36 (4), 225–243. doi: 10.1090/s0002-9904-1930-04919-8.
7. Glaeser, E. W. (1993). The Formation of Social Capital. *OECD Conference Papers*. Chicago-L. Retrieved from [www.oecd.org](http://www.oecd.org).
8. International Integrated Reporting Framework. (2013). *International Integrated Reporting Council ('IIRC')*. Retrieved from <http://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/>.
9. Kolomiets, V., Golovkova, L. (2017). The institutional content of the human capital of the national economy. *Baltic Journal of Economic Studies*, 3 (5), 289–293. doi: <http://dx.doi.org/10.30525/2256-0742/2017-3-5-289-293>.
10. Kurganskaya, E. (2017). The System of the Treasury in Ukraine. Actuality and prospects of development. *Research Papers in Economics and Finance*, 2 (3). 15–22. doi: from <http://dx.doi.org/10.18559/ref.2017.3.2>.

11. Kvilinskyi, O., Mieshkov, A., Bondaryeva, I. (2017). Investigation of the Social Factors of Development of Society in the Territories with Transforming Environment. *Research Papers in Economics and Finance*, 2 (2), 13–19. doi: <http://dx.doi.org/10.18559/ref.2017.2.2>.
12. McClelland, D. (1973). Testing for Competence Rather Than for «Intelligence». *American Psychologist*, January, 1–14.
13. Mahmood, H., Alkahtani, N. (2018). Human resource, financial market development and economic growth in Saudi Arabia: a role of human capital. *Economic Annals–XXI*, 169 (1–2), 31–34. doi: <https://doi.org/10.21003/ea.V169-06>.
14. Mincer, J. (1974). Progress in Human Capital Analysis of the Distribution of Earnings. Stanford: Junipero Serra Blvd.
15. Mincer, J. (1981). Human Capital and Economic Growth. *NBER Working Paper*, 803. Retrieved from <http://www.nber.org/papers/w0803.pdf>.
16. Necula, S.-C. (2017). Accounting decisions from the perspective of profitability. *Economic Annals–XXI*, 166 (7–8), 72–75. doi: <https://doi.org/10.21003/ea.V166-14>.
17. Nicholson, J. (1891). The Living Capital of the United Kingdom. *Economic Journal*, 1, 95–107.
18. Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States: Prepared for Eurostat (2012). *Final Report*. Retrieved from <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/study-on-public-accounting-and-auditing-2012.pdf/5ad43e2b-2ba7-4b05-afab-d690fc2ad9dd>.
19. Pajek, K., Kamicska, B., Kvilinskyi, O. (2016). Modern trends of financial sector development under the virtual regionalization conditions, Financial And Credit Activity. *Problems of Theory and Practice*, 2 (21), 204–217. Retrieved from <http://fkd.org.ua/article/view/91052/92128>.
20. Pelinescu, E. (2015). The Impact of Human Capital on Economic Growth. *Procedia Economics and Finance*, 22, 184–190. doi: [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)00258-0](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)00258-0).
21. Precob, C., Mironiuc, M. (2016). The Influence of Reporting Intangible Capital on the Performance of Romanian Companies. *The Audit Financiar journal*, 1 (133), 103–114. doi: <http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/133/103>.
22. Price of the state (2018). Retrieved from <http://cost.ua/budget/expenditure/>.
23. Putnam, R. (1996). Who Killed Civic America? *Prospect*, March, 66–72.
24. Radyeva, M. N., Porokhnia, V. M., Kuznetsov, V. I. (2017). Modeling the Impact of Intellectual Capital on Macroeconomic Processes in the State. *Derzhava ta rehiony. Serii: Ekonomika ta pidpriemnytstvo*, 2, 22–25.

25. Rekun, I. (2015). Personnel management in the system of economic security of the railway transport company. *Ekonomika ta derzhava: mizhnarodnyj naukovo-praktychnyj zhurnal*, 11, 28–32.
26. Required IFRS Standards 2018. (2018). Retrieved from <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>.
27. Sardak, S., Biliska, O., Simakhova, A. (2017). Potential of economy socialisation in the context of globalisation. *Economic Annals-XXI*, 164 (3–4), 4–8. doi: <https://doi.org/10.21003/ea.V164-01>.
28. Siddiqui, A., Rehman, A. (2017). The Human Capital and Economic Growth Nexus: in East and South Asia, *Applied Economics*, 49 (28), 2697–2710. doi: <https://doi.org/10.1080/00036846.2016.1245841>.
29. Simchenko, N. O., Zhaldak, G. P. (2014). Scientific approaches to assessment of social innovations at industrial enterprises. *Actual Problems of Economics*, 1, 376–382. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape\\_2014\\_1\\_46](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2014_1_46).
30. Schulz, T. W. (1961). Investment in Human Capital. *American Economic Review*, March, 51, 1–17.
31. Smit, A. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Retrieved from <http://www2.hn.psu.edu/faculty/jmanis/adam-smith/wealth-nations.pdf>.
32. Tkach, A. A. (2013). Formation of the institutional paradigm of economic theory. *Biuleten' Mizhnarodnoho Nobelivs'koho ekonomichnoho forumu*, 1, 329–334.
33. Vaitkevičius, S., Čiutienė, R., Meilienė, E., Savanevičienė, A. (2015). Typology of Human Capital Development in EU Countries. *Procedia Economics and Finance*, 23, 1641–1648. doi: [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)00520-1](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)00520-1).