

УДК 657.6

Гільорме Т.В.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри статистики, обліку та економічної інформатики,
провідний науковий співробітник НДІ енергетики
Дніпропетровського національного університету імені Олеся Гончара

Кислиця К.В.

студент
Дніпропетровського національного університету імені Олеся Гончара

ОЦІНЮВАННЯ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ ЯК СКЛАДОВОЇ СТРАТЕГІЇ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

ASSESSMENT OF HUMAN CAPITAL AS A CONSTITUENT OF THE CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY STRATEGY OF THE ENTERPRISE

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто системне дослідження, критичну оцінку та розробку пропозицій щодо удосконалення теоретичних положень та діючої практики оцінювання людського капіталу як складової стратегії соціальної відповідальності суб'єкта господарювання в умовах кризи. Запропоновано алгоритм визначення соціального фактора як домінанти розвитку людського капіталу відповідно до методики ESG за соціальними показниками (права персоналу, трудові стандарти, стан корпоративного управління, соціально-психологічний клімат у трудовому колективі, задоволення персоналу як альфа-стейкхолдерів).

Ключові слова: людський капітал, нематеріальний актив, моделі обліку витрат, корпоративна соціальна звітність.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены системное исследование, критическая оценка и разработка предложений по совершенствованию теоретических положений и действующей практики оценки человеческого капитала как составляющей стратегии социальной ответственности предприятия в условиях кризиса. Предложен алгоритм определения социального фактора как доминанты развития человеческого капитала в соответствии с методикой ESG по социальным показателям (права персонала, трудовые стандарты, состояние корпоративного управления, социально-психологический климат в трудовом коллективе, удовлетворение персонала как альфа-стейкхолдеров).

Ключевые слова: человеческий капитал, нематериальный актив, модели учета затрат, корпоративная социальная отчетность.

ANNOTATION

The article examines the is systematic research, critical assessment and proposals for improvement of theoretical positions and the current practice of assessment of the human capital as a constituent of the corporate social responsibility strategy of the business entity in crisis conditions. The work suggests the algorithm for defining the social factor as a dominant trait of human capital development according to ESG methodology in respect of social indicators (personnel rights, labor standards, state of corporate governance, social and psychological climate among the staff, satisfaction of the personnel as alpha-stakeholders).

Keywords: human capital assets, intangible asset, models of cost accounting, corporate social reporting.

Постановка проблеми. Недостатнє обґрунтування постановки на облік, формування та управління, визначення ефективності використання, відображення людського капіталу як елемента нематеріальних активів у звітності призводять до неможливості визначення ринкової капіталізації підприємства. Парадигма

«людський капітал – це витрати підприємства» провокує менеджмент компанії на зниження витрат на відтворення (насамперед соціальний та професійний розвиток) персоналу при формуванні стратегії мінімізації загальних витрат, особливо в умовах кризових явищ. Людський капітал є пріоритетним, невичерпаним капіталом суб'єкта господарювання, що створює додаткову вартість, забезпечує і реалізує стратегічну місію – виживання на глобальних конкурентних ринках.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомим внеском у розвиток методології обліку та оцінювання людського капіталу є праці провідних зарубіжних та вітчизняних науковців, зокрема: Бонфура А., Дятлова С.А., Клімова З.М., Косьміна А.Д., Супрун В.А., Кадомцевої В.А. та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Відповідно до традиційних канонів бухгалтерської методики, такий підхід можна вважати достатньо аргументованим, хоча, наприклад, Е.С. Хедріксен та М.Ф. Ван Бреда [14, с. 396] та деякі інші провідні вчені у сфері обліку і звітності поняття «нематеріальні активи» класифікують як надумане, таке, що чітко не відрізняється від витрат майбутніх періодів.

У сучасних економічних школах представлено безліч напрямів досліджень із проблематики методології обліку та оцінювання людського капіталу. Зокрема, Давидюк Т.В. [5, с. 168] розроблено процесну модель управління витратами на людський капітал з урахуванням фаз процесу інвестування у формування та відтворення, витрат на використання людського капіталу. Починок Н.В. [11] пропонує використовувати методику відображення в обліку витрат на людський капітал за фазами процесу відтворення, що може бути підґрунтям для поєднання інвестиційного та витратного підходів до відображення витрат на персонал. Тютлікова В.В. [12] розробила організаційно-методичний підхід до обліку трудових ресур-

сів підприємства як облікової категорії. Фонарєва Т.А. [13] розглядає особливості «моделі обліку витрат на заміщення працівника», де на відмінну від хронологічної моделі додатково враховуються: втрати від зниження обсягу виробництва в результаті утворення вакантної посади; втрати від продуктивності праці самого працівника і його колег у результаті зниження трудової «моралі» в період перед звільненням; низька продуктивність праці нового працівника в період адаптації на виробництві тощо.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Віддаючи належне науковому доробку та практичній значущості отриманих результатів, слід зазначити, що певне коло завдань зіставлення доходів та витрат на людський капітал, визначення ефекту від реалізації конкретних витрат на персонал інвестиційного характеру, врахування альтернативних витрат при визначенні очікуваної майбутньої економічної вигоди, розробка внутрішньої (корпоративної) соціальної звітності залишаються розробленим недостатньо.

Мета статті полягає у розробці теоретичних, методологічних положень та практичних рекомендацій щодо оцінювання людського капіталу як складової стратегії соціальної відповідальності підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Традиційний облік розглядає тільки ресурси, які є власністю підприємства. У зв'язку з тим, що персонал як особливий вид ресурсу не може бути ні майном, ні є об'єктом власності, представники традиційного обліку не розглядають його як об'єкт обліку – актив (ресурси, контрольований підприємством у результаті минулих подій, використання якого, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому) [6].

Одним із варіантів розвитку (удосконалення) системи бухгалтерського обліку щодо охоплення нею всіх нематеріальних активів та їх вираження сумою інтелектуального капіталу є облікова модель «Бухгалтерський облік для майбутнього» (Accounting for the future – AFTF). Ця модель розроблена як спеціальний інструмент для формування бухгалтерської фінансової звітності щодо вартості підприємства на основі використання техніки бюджетування капіталу підприємства. Облікова модель «Інтелектуальний коефіцієнт доданої вартості» (Value added intellectual coefficient – VAIC) є системою індикаторів для вимірювання доданої вартості, що генерується людським капіталом підприємства. В основу розроблення цієї моделі покладено гіпотезу, що додана вартість є основним індикатором трансформацій нематеріальних активів у ринкові активи підприємства [10, с. 65].

Неспроможність системи обліку агрегувати об'єкти людського капіталу, а фінансової звітності за сучасної стандартизації надати ринковим інституціям формалізовану його оцінку і разом із нею вартісну характеристику компа-

нії, призводить до використання слабоформалізованих інформаційних моделей. У сучасній практиці використовують Balanced Scorecard, Value Reporting, Enterprise Value Map, Value Explorer тощо; сформульована також концепція «Облік людських ресурсів» (Human Resources Accounting – Е. Фламмохольц) [10].

При цьому постає питання оцінювання людського капіталу (ЛК). Серед різноманітних методів можливо відокремити методи його оцінювання як нематеріальні активи (рис. 1).

Безумовно, кожен із методів оцінювання людського капіталу має переваги, недоліки та обмеження застосування. Так, до доходних методів пред'являють особливі вимоги до складу експертів, досвіду, інтуїції, системі переваг експертів, що приймають участь у визначенні вартості ЛК, до вихідної інформації, на основі якої відбувалася оцінка.



Рис. 1. Методи оцінювання людського капіталу (ЛК) як елементу нематеріальних активів (НМА) підприємства

Джерело: авторська розробка

Але істотні недоліки діючих методів складаються, головним чином, в тому, що оціночні показники не пов'язані між собою, а кожен нематеріальний актив розглядається ізольовано від сукупності інших. Для коректної оцінки впливу людського капіталу на показники вартості підприємств необхідне формування єдиного кумулятивного нематеріального активу шляхом консолідації кількох різноманітних нематеріальних активів за спільної мети їх використання підприємством. Прикладом такого активу є портфель компетенцій людського капіталу, який слід визначати як специфічний кумулятивний нематеріальний актив підприємства, що представляє собою сукупність взаємопов'язаних елементів (якостей, властивостей ЛК), що використовуються для розробки ефективної

стратегії інноваційного розвитку суб'єкта господарювання, підвищення ефективності фінансово-економічної діяльності у зв'язку з тим, що ефективність використання людського капіталу впливає на створення додаткової вартості – прибутку.

Для нівелювання недоліків оцінювання людського капіталу як особливого нематеріального активу суб'єкта господарювання, на нашу думку, необхідно поєднувати дані методи. У зв'язку з тим, що людський капітал здійснює безпосередній вплив на вартість компанії, можливо розглянути його оцінювання на засадах концепції стейкхолдерів.

Концепція стейкхолдерів (заінтересованих сторін) розглядається у системній інженерії. За міжнародним стандартом соціальної відповідальності ISO 26000 стейкхолдер – це особа або група осіб, яка має інтерес у будь-яких рішеннях або діях організації [2]. Залучення стейкхолдерів – це діяльність щодо створення можливостей для діалогу між підприємством та одним або кількома її стейкхолдерами з метою надання інформаційної бази для рішень суб'єкта господарювання. У близькому колі стейкхолдерів (первинні стейкхолдери) представлені персонал, власники, клієнти, бізнес-партнери. Дальше коло (вторинні стейкхолдери) – це непрямий вплив: держава, конкуренти, інвестори, локальні спільноти (засоби масової інформації, громадські організації тощо). Обидва кола представляють взаємозалежну систему, павутиння, що підтримує впровадження, чи навпаки, – не дає змоги здійснити необхідні заходи реалізації стратегії розвитку підприємства, особливо стратегії соціальної відповідальності. Моніторинг і оцінка залучення стейкхолдерів мають бути інтегровані до моніторингу й оцінки діяльності підприємства у сфері сталого розвитку, при цьому можливі такі заходи: комунікація зі стейкхолдерами щодо цінності і впливу залучення повинна виходити за рамки забезпечення зворотного зв'язку заінтересованим сторонам; публічна звітність щодо взаємодії зі стейкхолдерами про результати заходів із залучення стейкхолдерів із метою демонстрації необхідності таких заходів для подальшої діяльності організації; об'єднати публічну звітність щодо взаємодії із заінтересованими сторонами з іншими формами нефінансової звітності (корпоративна соціальна звітність, звіт про сталий розвиток тощо). На нашу думку, для підвищення об'єктивності інформації звіт про взаємодію зі стейкхолдерами повинний бути завірений стейкхолдерами, наприклад створеною Панеллю стейкхолдерів. Незалежна зовнішня верифікація публічної звітності саме стейкхолдерами компанії збільшить довіру до звіту. Наразі більшість компаній, що готують нефінансові звіти або звіти зі сталого розвитку, тільки описують у них свою діяльність щодо взаємодії із заінтересованими сторонами, у тому числі й українські компанії.

Діалог зі стейкхолдерами є важливою частиною діяльності підприємства із корпоративної соціальної відповідальності. У провідних компаніях світу створюються Панелі стейкхолдерів, які включають матрицю, карту стейкхолдерів тощо [1]. Українські компанії, які запроваджують стратегію розвитку, застосовують, як правило, діалог зі стейкхолдерами, проводиться *ad hoc* («для вирішення конкретного завдання»). На нашу думку, необхідно перейти від *ad hoc*-комунікації зі стейкхолдерами до стратегічного діалогу.

Людський капітал – це головне близьке коло стейкхолдерів кожного суб'єкта господарювання. Взаємодія компанії з персоналом може відбуватись на двох рівнях – у прямій формі за безпосередньої участі працівника (індивідуальні інтерв'ю, соціальні запити тощо) або опосередковано – через представників працівників і профспілок усіх рівнів. Соціальний діалог може бути синонімом діалогу з працівниками, якщо під час такої взаємодії розглядаються питання сталого розвитку і соціальної відповідальності. Такий соціальний діалог може зробити стратегію соціальної відповідальності більш надійною для зовнішніх стейкхолдерів, оскільки вона підтримуватиметься працівниками компанії. Соціальна орієнтованість діяльності компаній є насамперед проявом загальносвітової тенденції соціалізації та гуманізації економічних відносин. У сфері бізнесу ця тенденція виражається в концепції соціальної відповідальності, коли компанія відповідальна перед усіма людьми та організаціями, з якими вони стикаються в процесі діяльності, і перед суспільством у цілому. Елементи соціальної відповідальності активно реалізуються компаніями понад 50 років, саме поняття «соціальна відповідальність бізнесу» вперше офіційно пролунало в 1999 р. на Всесвітньому економічному форумі в Давосі. У 2000 р. ООН ініціювала широкомасштабний міжнародний рух у сфері дотримання прав людини, трудових відносин, навколишнього середовища та боротьби з корупцією (Глобальний договір UN Global Compact, 2000). Приєднання до цього договору означає, що компанія вибудовує свій бізнес з урахуванням цих вимог і, таким чином, декларує свою соціальну спрямованість [7].

Розвиток корпоративної соціальної відповідальності дає змогу [8]: збільшити прибуток, прискорити темпи його зростання; отримати доступ компаніям до соціально відповідальних інвестицій, при розподілі яких інвестори беруть до уваги показники, що характеризують діяльність компанії в соціальній та етичній сферах, у сфері захисту навколишнього середовища, збільшити продуктивність і якість продукту (послуги); отримати більше можливостей залучити й утримати співробітників (люди воліють працювати в компаніях, цінності збігаються з їх власними); скоротити претензії з боку регулюючих органів; зробити більш ефективним управління ризиками; підвищити економічну

безпеку. Існує декілька індексів, що дають змогу оцінити ступінь соціальної відповідальності організацій, це – FTSE4 Good, Dow Jones Sustainable Index та ін.

Отже, на сучасному етапі розвитку економіки ефективність діяльності компанії багато в чому залежить від ступеня її залучення до вирішення глобальних завдань, що стоять перед світовим співтовариством. До числа таких завдань передусім слід віднести поліпшення економічних і соціальних відносин у суспільстві. Так, соціально активна поведінка безпосередньо впливає на репутацію бізнесу. Це підтверджується лінійною залежністю між індексом корпоративної соціальної відповідальності та репутацією ведучих компаній світу, яку визначено у дослідженні Global Reputation Pulse Study (2010 р.) [1, с. 6]. В останні роки багато компаній стали публікувати звіти, де йде спроба розкриття інформації ESG (екологічні, соціальні та управлінські) факторів, тобто врахування екологічних і соціальних факторів, а також питань корпоративного управління. Саме корпоративна соціальна звітність, яка розкриває діяльність компанії з ESG-факторів, і виступає додатковим джерелом фінансової інформації. За допомогою цієї інформації користувачі звіт-

ності суб'єкта господарювання можуть визначити, яким чином компанія взаємодіє з ключовими стейкхолдерами, і тим самим оцінити, наскільки стійкі вільні грошові потоки в майбутньому. При цьому людський капітал розглядається як складова інтелектуального капіталу при створенні ринкової доданої вартості. Для управління вартістю компанії менеджментом може використовуватися збалансована система показників (ЗСП), яка була запропонована Нортоном і Капланом, – декомпозиція стратегії на чотири перспективи (фінанси, клієнти, бізнес-процеси, навчання і зростання), це дає змогу перевести стратегію на операційний рівень і визначити КРІ (ключові показники діяльності).

Але, на нашу думку, для врахування інтересів усіх стейкхолдерів, особливо людського капіталу, необхідно врахувати концепцію стейкхолдерів при розробці стратегії за методом ЗСП, що дасть змогу максимізувати вартість компанії. Розглянемо більш детально особливості застосування методології FTSE4 Good ESG Ratings, при цьому ESG-індикатор може мати максимальний бал 5. Для отримання цифрового значення бала необхідно оцінити ризики й ефективність роботи компанії за такими напрямками соціальних показників люд-

ського капіталу: права персоналу в компанії, трудові стандарти, стан корпоративного соціального управління, відношення в трудовому колективі (соціально-психологічний клімат), задоволення персоналу як альфа-стейкхолдерів. На рис. 2 представлено алгоритм визначення соціального фактора як домінанти розвитку людського капіталу (ЛК) суб'єкта господарювання відповідно до методики ESG.

Відповідно до підходу, що застосовуються в методології FTSE4 Good ESG Ratings, виділяють три рівні ризиків і показників: рівень теми; рівень стовпів; узагальнюючий рівень.

Для кожної компанії тематичний ризик знаходиться в діапазоні від 0 до 3 (0 – відсутність ризику, 3 – високий ризик), а тематичний показник – від 0 до 5 (0 – інформація не розкривається, 5 – найкраща практика (best practice)).

У зв'язку з тим, що підсумкове значення соціального фактора відповідно до методики ESG не більше 5, то можливо оцінити, наскільки впливає соціальний фактор на розвиток підприємства.

На нашу думку, при запровадженні розрахунку показника

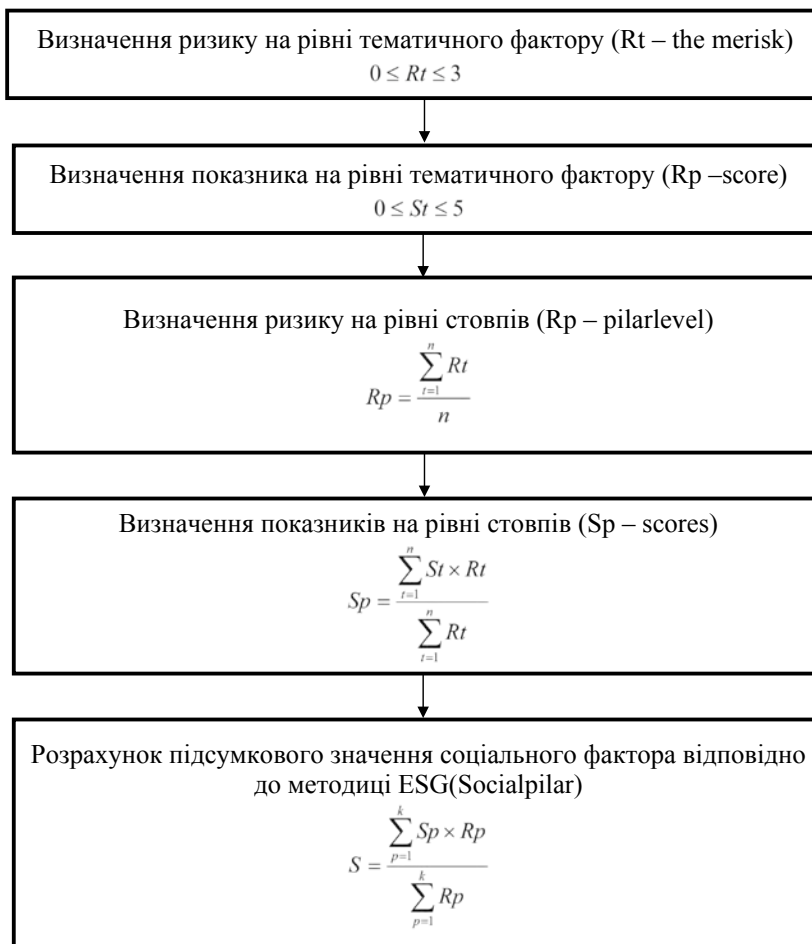


Рис. 2. Алгоритм визначення соціального фактора як домінанти розвитку людського капіталу (ЛК) відповідно до методики ESG

Джерело: авторська розробка

ESG з урахуванням концепції стейкхолдерів суб'єкт господарювання зможе регулярно відстежувати динаміку в області взаємовідносин зі стейкхолдерами, особливо альфа-стейкхолдерами – людським капіталом.

Але незважаючи на те, який буде обрано метод оцінювання людського капіталу як нематеріального активу, необхідно врахувати його у звітності суб'єкта господарювання: фінансової, управлінської, статистичної. Безперечно, традиційний облік, що розглядає людський капітал тільки з позиції витрат, не дає змоги врахувати майбутню економічну вигоду, необхідно постійно оновлювати, пролонгувати якості людського капіталу, розглядати розвиток персоналу як домінуючий розвиток самого суб'єкта господарювання. При цьому, на наше переконання, необхідно оцінювати людський капітал у призмі кожної персоналії.

Активи суб'єкта господарювання є результатом минулих операцій або інших подій. Суб'єкти господарювання, як правило, отримують активи шляхом їх придбання або виробництва; проте інші операції або події також генерують активи [6]. Саме розвиток персоналу дає змогу пролонгувати професійний шлях персоналії, розвинути властивості під впливом інноваційних технологій. Застосування концепції життєвого циклу персоналу як специфічного активу дає змогу враховувати сучасні тенденції формування нового типу економіки, заснованої на знаннях. Постійний розвиток персоналу протягом усього життя, надбання нових, знань, умінь, підтримці здоров'я та належного рівня життя є необхідною умовою інформаційного суспільства [9]. Кар'єрне зростання відображає напрям, послідовність і динаміку розвитку службової кар'єри працівника, обґрунтовує логіку і перспективи професійно-ієрархічного просування в рамках усього трудового періоду життєвого циклу. Період кар'єрного зростання конкретного працівника виходить, як правило, за межі одного підприємства. Однією з визначальних характеристик цього багатогранного, специфічного і багато в чому імовірного процесу стає циклічність. Періодичне повторення таких послідовностей, як підбір – підготовка, розстановка, праця – оцінка – просування, ресурс – резерв та ін., багато в чому визначає не тільки побудова власне кар'єрного процесу, але й здійснення основних процедур управління ним [3]. Це вказує на необхідність циклічного планування основних кар'єрних процедур, обумовлює введення поняття «кар'єрний цикл працівника», яке об'єднує періодично повторювану послідовність етапів кар'єрного просування [4]. Фаза кар'єрного циклу персоналу на підприємстві, на нашу думку, складається з таких етапів: найм на підприємстві, кар'єрне зростання, занепад, звільнення. У залежності від фази кар'єрного циклу застосовуються різноманітні процедури моделі обліку та людського капіталу як нематеріального активу.

Висновки. Людський капітал як сукупність персоналії із притаманними їм особистими якостями (властивостями) створює ринкову додаткову вартість кожного суб'єкта господарювання – ключовий пріоритетний фактор його розвитку як єдиної можливості виживання в сучасному мінливому середовищі. Усе це потребує зміни світогляду до дефініції «людський капітал», зміни всієї сукупності функцій управління, особливо його споконвіку ортодоксального обліку. Якщо зміни в управлінському обліку щодо обліку та оцінювання людського капіталу відбуваються постійно, виникають нові моделі на засадах різноманітних концепцій, як розглянуто у статті, у вітчизняному фінансовому обліку, незважаючи на його гармонізацію до міжнародних стандартів, залишається парадигма «людський капітал – це витрати підприємства». Перспективою подальших розробок є удосконалення методичних засад визначення фінансових результатів обліку розвитку персоналу, відображення його у звітності підприємства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Global Reputation Pulse Study // Reputation Institute's. – 2010. – P.14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.cordis.europa.eu>.
2. ISO26000 Corporate Social Responsibility Guidance [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.greenbusiness.sg/2011/03/16/introducing-iso-26000-guidance-on-social-responsibility/>.
3. Гільорме Т.В. Модель обліку людського капіталу як основа превентивного антикризового управління / Т.В. Гільорме // Економіка: реалії часу. – 2015. – № 3(19). – С. 140–146 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://economics.opu.ua/files/archive/2015/n3.html>.
4. Горелов О.И. Организационное поведение / О.И. Горелов [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.e-college.ru/xbooks/xbook085/book/index/index.html?go=part-010*page.htm.
5. Давидюк Т.В. Бухгалтерський облік людського капіталу як передумова капіталізації компанії / Т.В. Давидюк // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць. Серія «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз» / Відп. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – Вип. 2(17). – С. 70–76.
6. Експертна рада ПАРД/АФП з питань оподаткування, обліку та фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://docviewer.yandex.ua/?url=yaserp%3A%2F%2Fwww.afp.org.ua%2Fassets%2Ffiles%2F5-aktivi.doc&c=55a7617fc21f>.
7. Зантара Т. Соціальні програми соціальної відповідальності бізнесу / Т. Зантара // Управління персоналом. – 2007. – № 11. – С. 63–64.
8. Зінченко А.Г. Соціальна відповідальність в Україні: Погляди різних стейкхолдерів / А.Г. Зінченко, М.А. Саприкіна. – К., 2008. – 60 с.
9. Кримова М.О. Життєвий цикл розвитку конкурентоспроможності фахівця, чинники та складові його формування / М.О. Кримова. [Електронний ресурс]. –

- Режим доступу : <https://docviewer.yandex.ua/?url=yaserp%3A%2F%2Fwww.afp.org.ua%2Fassets%2Ffiles%2F5-aktivi.doc&c=55a7617fc21f>.
10. Полторац А. Основы интеллектуальной собственности / А. Полторац, П. Лернер ; пер. с англ. – М. : Вильямс, 2004. – 208 с.
 11. Починок Н.В. Методика формування обліково-аналітичної інформації про витрати на персонал на основі інвестиційного та витратного підходів / Н.В. Починок // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2011. – Вип. 6/2. – С. 167–172.
 12. Тютлікова В.В. Проблеми обліку трудових ресурсів / В.В. Тютлікова // Ефективна економіка. – 2015. – № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3825>.
 13. Фонарьова Т.А. Обґрунтування комплексу кількісних характеристик для визначення вартісних параметрів управління людським капіталом / Т.А. Фонарьова // Економіка промисловості. – 2011. – № 2. – С. 307–312.
 14. Хедриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хедриксен, М.Ф. Ван Бреда ; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.