

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВІДОБРАЖЕННЯ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ У ЗВІТНОСТІ ЗАРУБІЖНИХ КОМПАНІЙ: ДОСВІД ДЛЯ УКРАЇНИ

В статті проаналізовано переваги та недоліки звітів про інтелектуальний капітал іноземних компаній, в яких увагу зосереджено на невідчутних активах. Відмічено про необхідність встановлення зв'язку цих звітів із фінансовими звітами

Постановка проблеми. При переході від індустріального суспільства до суспільства інформації і знання соціальна та корпоративна підстава зростання поступово зміщується від відчутних активів до невідчутних. Основу зростання створюють не стільки інвестиції у фізичні машини, будівлі і т.д., скільки знання, які є основним фактором для продуктивного застосування і експлуатації фізичного капіталу. Таким чином, центр переміщається від окремих активів до невідчутних активів, що створюють вартість. Стає можливим розкриття витрат і інвестиції в людські ресурси. Це особливо важливо для компаній, де компетентність штату – критичний актив.

Проте переважна більшість вітчизняних підприємств не збирають адекватної інформації про наявний людський капітал своїх співробітників не лише для внутрішнього використання, але й для зовнішньої звітності. Проте компанії, які можуть продемонструвати в звітності високий рівень професіоналізму своїх працівників, значно виграють на ринку, про що свідчать дані, наведені щодо зарубіжних компаній в даній статті.

Адже потенційні інвестори охоче знайомляться із звітами про людський капітал. Для них не так вже важливо, щоб оцінка людського капіталу мала грошовий вираз, але дуже істотна наочність представлення даних.

Виявлення вартісного зв'язку між управлінням людськими ресурсами і результатами діяльності підприємства є важким завданням. Зарубіжні компанії роблять ставки на різні показники, що свідчить про період невизначеності і великомасштабного експериментування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Досвід відображення людського капіталу у фінансовій та нефінансовій звітності відображено в працях зарубіжних вчених [1-10].

Метою дослідження є обґрунтування необхідності відображення інформації про людський капітал працівників підприємства у бухгалтерській звітності з врахуванням досвіду зарубіжних компаній для забезпечення користувачів (як зовнішніх, так і внутрішніх) необхідною інформацією.

Виклад основного матеріалу дослідження. Останнім часом на Заході ведуться дискусії з приводу бухгалтерського обліку людських ресурсів, з'являється неуніфікована звітність компаній (в складі звітів про інтелектуальний капітал). Проблема оцінки, відображення в обліку та звітності людського капіталу є непростою, але, як свідчить досвід зарубіжних підприємств, вона вирішується кожною компанією індивідуально (табл. 1)

Таблиця 1. Інформація про людський капітал в звітах про інтелектуальний капітал зарубіжних компаній

№ з/п	Компанія та вид її діяльності	Інформація	Інформація щодо людського капіталу
1	2	3	4
1	“Infosys” (Індія), здійснює консультування і надання послуг у сфері інформаційних технологій	Про вартість людських ресурсів і бренду	Відсутні дані
2	“PLS CONSULT” (Данія), консультаційні послуги	Про освіту, вік і досвід людський ресурсів, інфраструктуру компанії і клієнтів	Кількість консультантів та інших робітників, освіта і стаж консультантів, відношення обігу працівників (плинність кадрів), оцінка управління, здатність співпрацювати, задоволення працівників, добробут працівників, оцінка менеджментом соціальних звітів
3	“Rambøll” (Данія), консультаційні послуги інженерів	Про людські ресурси, клієнтів, технології, процеси	Кількість працівників, розподіл по статі, розвиток управління, додаткове навчання, оцінка управління, здатність співпрацювати, задоволення працівників, добробут працівників, оцінка менеджментом соціальних звітів
4	“Skandia” (Швеція), фінансове обслуговування	Про персонал, клієнтів, процеси, інновації і розробки	Кількість співробітників з повною зайнятістю, кількість менеджерів, витрати на навчання одного співробітника, індекс управління, індекс спонукання, індекс повноважень, задоволення та плинність працівників
5	“Consultus” (Швеція), консультаційні послуги	Про людські ресурси, клієнтів	Розподіл консультантів за віком, стаж консультантів, додана вартість на одного консультанта
6	“Telia” (Швеція), послуги телезв'язку	Про людські ресурси, процеси	Оборот персоналу, пов'язані з роботою пошкодження, освіта персоналу, стать / рівність, витрати на вербування і розвиток, витрати для різних типів товарообігу персоналу, результат в працівника, баланс та звіт про прибутки і збитки людського капіталу
7	“ABB Sverige” (Швеція), індустріальна компанія	Про людські ресурси, клієнтів, процеси	Плинність кадрів, відсутність через хворобу, частки жіночого персоналу, опитаних працівників, працівників з перспективою кар'єри, час навчання на працівника, частка компаній з матрицею компетентності, участь в розвитку компанії, витрати на навчання працівника, як % обороту, як % загальних витрат, на одного працівника, задоволення працівників, довідка про людський капітал, додана вартість на інвестиції в людський капітал
8	“Sparekassen Nordjylland” (“SparNord”) (Данія), банківська сфера	Про людські ресурси, клієнтів, процеси	Добробут, послуги клієнта, незалежність, оцінка, особистий розвиток, зобов'язання, єдність, надійність, зв'язок

Продовження табл. 1

1	2	3	4
9	“SCAA” (Швеція), послуги щодо безпеки авіації і повітряного транспорту	Про людські ресурси, процеси	Кількість працівників, розподіл за типами зайнятості, присутність, навчання і хвороби в % від робочих днів, частка менеджерів, частка чоловіків і жінок, плинність кадрів, понаднормові, середня зарплата, витрати на навчання, частка витрат на персонал в загальних витратах, результати обліку та бухгалтерський баланс людських ресурсів
10	“Sparbanken Sverige” (Швеція), банківська сфера	Про людський та ринковий капітал, навколишнє середовище	Інвестиції в освіту, задоволення працівників, компетентність, лідерство, організація
11	“WM Data” (Швеція), інформаційні технології	Про структурний та індивідуальний капітал	Розподіл персоналу за віком і стажем, коефіцієнт плинності кадрів, число чоловіків/жінок, рівень освіти, зростання вартості на дохід працівника

Отже, компанії формують звіти про інтелектуальний капітал для задоволення спеціальних потреб конкретної компанії, переважна більшість з яких є знанієємними. Звіти цих компаній формуються на базі різних моделей: “Цілісні звіти” (“Rambøll”), “Якісні звіти” або “Етичні звіти” (“Spærkassen Nordjylland”), “Повний Баланс Компанії” (“Consultus”), Навігатор (“Skandia”), “Звіти про людські ресурси” (“SCAA”, “ABB” і “Telia”). Типовий розвиток звітів про інтелектуальний капітал – розвиток випадково.

Як свідчать дані табл. 1 звіти про інтелектуальний капітал компанії “Telia” відображають склад і структур людських ресурсів та складаються з двох частин: 1) звіт про прибутки і збитки людських ресурсів, 2) бухгалтерський баланс людських ресурсів (табл. 2), що містять детальні примітки для розрахунку кожного показник зазначених звітів.

Таблиця 2. Структура звітів про людські ресурси компанії “Telia”

Звіт про прибутки і збитки	Сума	Бухгалтерський баланс	Сума
Доходи		Активи	
Заробітна плата		Поточні активи	
Розвиток / Освіта		Капітал Вербування	
Товарооборот персоналу		Капітал Освіти	
Відсутність через хворобу		Встановлений капітал	
Соціальні дії		Повні активи	
Повні витрати персоналу			
		Борги	
Інші витрати. Знецінення		Короткостроковий борг	
Результат після знецінення		Довгостроковий борг	
На працівника		Неоподатковані запаси	
		Пов'язаний чистий капітал	
		Капітал Вербування	
		Капітал Освіти	
		Розподілений прибуток	
		Повні борги	

Структура наведених звітів компанії “Telia” відповідає структурі фінансових звітів. Фінансова частина звітів про інтелектуальний капітал заснована на бухгалтерській оцінці і, таким чином, в моделі є деяка технічна послідовність.

Швецька компанія "ABB Sverige" відображає результати обліку людських ресурсів наступним чином (табл. 3).

Таблиця 3. Результати обліку людських ресурсів в компанії "ABB Sverige"

Показники	Сума
Доходи	xxxx
– Витрати на найм	xxxx
– Знецінення	xxxx
= Чисте збільшення у вартості	xxxx
– Персонал коштує	xxxx
* Втрати на заміну персоналу	xxx
* Втрати на відсутність	xxx
* Втрати на розвиток персоналу	xxx
* Розвиток компетентності	xxx
* Заробітна плата	xxx
* Соціальні витрати	xxx
* Програми пенсійного забезпечення	xxx
= Результат	xxxx

Компанія "ABB Sverige" вказує на відмінності між зовнішньою частиною звітів про інтелектуальний капітал, пов'язаною з елементом людських ресурсів і внутрішньою частиною, пов'язаною з корпоративною стратегією. Для внутрішньої частини, була розроблена система вимірювання і повідомлення "EVITA", яка систематично встановлює мету і виміряє декілька типів ключових показників (рис. 1).

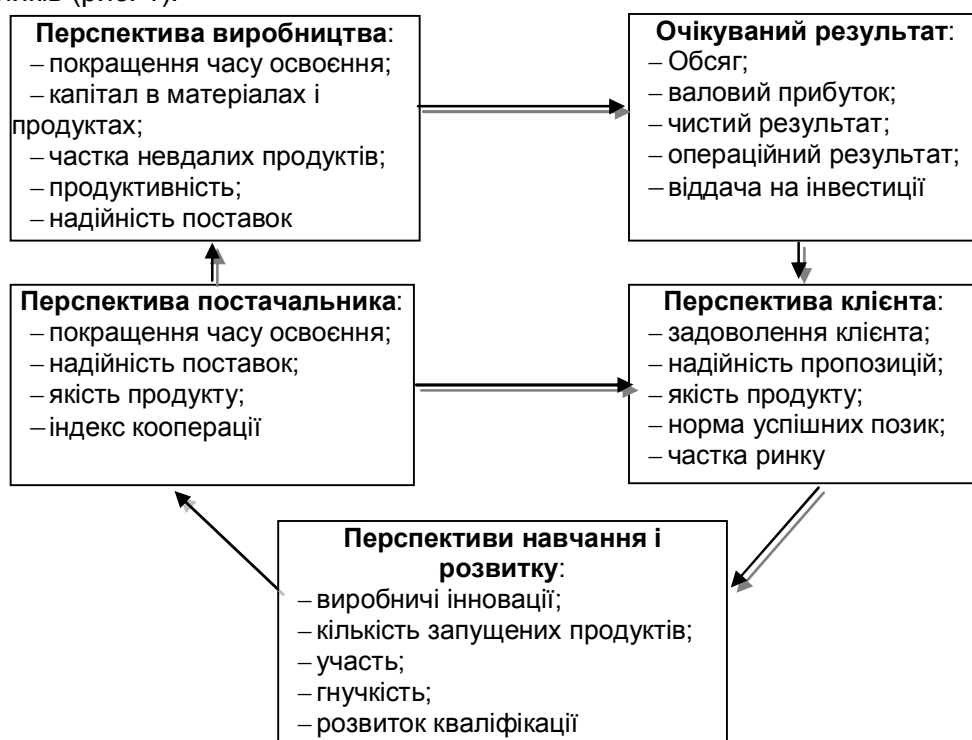


Рис. 1. Система вимірювання і повідомлення "EVITA" компанії "ABB Sverige"

Звіти про інтелектуальний капітал швецької компанії "SCAA" структуровані навколо відображення в грошових вимірниках витрат на персонал компанії в підрозділах і по компанії в цілому (табл. 4).

Таблиця 4. Результат обліку людських ресурсів компанії “SCAA”

Показники	Сума
Доходи	
Повні витрати на персонал	
Відсутність через хвороби	
Інша відсутність	
Витрати на найм	
Робота, що скорочує витрати	
Витрати на навчання персоналу	
Соціальні витрати	
Інші витрати на персонал	
Оплата відпусток	
Заробітна плата	
Інші витрати виробництва	
Знецінення	
Результат після знецінення	

Компанією “SCAA” розроблено також модель бухгалтерського балансу людських ресурсів (табл. 5).

Таблиця 5. Бухгалтерський баланс людських ресурсів компанії “SCAA”

	Період знецінення
Витрати заміни працівників, початок періоду	12 років
Профілактичні дії (щорічна перевірка здоров'я)	1 рік
Лікування	5 років
Освіта	3 роки
Нові працівники протягом року	12 років
Знецінення	
Витрати заміни працівників, кінець періоду	

Спеціаліст в сфері кількісної оцінки інвестицій в персонал Я. Фітц-енц [5] наводить форму звіту про прибутки і збитки, отримані від людського капіталу компанії “Megasorp” (табл. 6).

Таблиця 6. Звіт про прибутки і збитки, отримані від людського капіталу компанії “Megasorp”, млн. дол.

Прибуток	
Додана вартість людського капіталу	Прибуток менше витрат на діяльність, не пов'язану з персоналом
Прямі витрати	
Придбання	Витрати на найм
Утримання	Витрати на зарплати і пільги
Розвиток	Витрати на навчання
Загальний прибуток	
Непрямі витрати	
Вакантність	Прибуток, втрачений за час незайнятих місць
“Крива” навчання	Прибуток, потрачений через неповну продуктивність під час першого року роботи
Чистий прибуток (до сплати податків)	

Звіти про інтелектуальний капітал є частиною організаційного розвитку компаній, націленого на пристосування працівників, організаційних процедур і сталої практики в знаніємної компанії. Це вимагає від компанії здатності бути гнучкою і бажання пристосуватися до постійних змін ринку, технології і знання. Табл. 7 ілюструє декілька прикладів вимірювань, що включаються в звіти про інтелектуальний капітал і в розвиток знань компанії.

Таблиця 7. Звіти про людські ресурси

Результат обліку людських ресурсів		Баланс людських ресурсів	
Доходи			Витрати на заміну працівників, початок періоду
Повні витрати на персонал			+ Профілактичні дії
Відсутність через хворобу			+ Обробка (лікування), (хвороба та ін.)
Інша відсутність			+ Утворення нових працівників протягом року (витрати зайнятості)
Витрати на найм			
Витрати на зниження цін			– Знецінення
Витрати на навчання персоналу			Витрати на заміну працівників, кінець періоду
Соціальні витрати			
Інші витрати на персонал			
Відпускні виплати			
Заробітна плата			
Інші операційні витрати			
Знецінення			
Результат після знецінення			

Більшість компаній припускає, що освіта і навчання ведуть до кваліфікацій, які – через навчання на робочому місці – роблять компанію через певний час більш прибутковими, ніж в даний час. Проте жодна з компаній не може створити формальну модель, що відобразить довгостроковий зв'язок між освітою і зростанням.

Цьому припущенню присвячена велика частина звітів про інтелектуальний капітал, що коментують числову інформацію, отриману на основі корпоративної стратегії. Тут розкриті показники і надано описи стратегії або сценарію, що дає компанії відповідні заходи. Розкриття може бути явним, як у випадку з “Skandia”, яка просувається до інформаційного суспільства, використовуючи для ілюстрації цього багато тексту і картинок. Адміністрація шведської цивільної авіації (“SCAA”) відзначає, що компетентність – завтрашній фактор конкурентоспроможності. “Sparbanken” указує на важливість підготовки персоналу для роботи в суспільстві, керованому клієнтом. “Telia” визначає розвиток інтелектуального капіталу компанії як засоби, щоб гарантувати підвищення кваліфікації службовців до такого ступеня, що вони можуть слідувати за компанією в суспільство нового типу. “PLS CONSULT” також упевнений в тому, що склад людських ресурсів є ключем до майбутнього. Тут також переважає стратегія залучення критичної частини службовців в майбутнє компанії.

В ряді компаній був зареєстрований зв'язок між звітами про інтелектуальний капітал і фінансовим результатом. Так, компанія “ABB” збільшила товарообіг на одного службовця приблизно від 65000 до 150000 шведських крон. Істотним було зростання доходів компанії “Skandia”.

В одних компаніях звіти про інтелектуальний капітал відображають сферу дії і якості людських ресурсів (наприклад, “Telia”, “SCCA” і “Rambøll”). В інших (наприклад, “Skandia”) надають більше значення ефективності використання інтелектуального капіталу.

В багатьох компаніях звіти про інтелектуальний капітал пов'язані з розвитком місткості звітності компанії (наприклад, “Telia”, “SCAA” і “Sparbanken”). Вони розробляють звітність у формі результатів обліку людських ресурсів або систематичних і безперервних вимірювань людського і клієнтського капіталу.

Виділяють чотири моделі обліку людських ресурсів:

1. Фінансова вартість індивідуума, що описує очікувану вартість індивідуума для компанії. Ця вартість залежить від двох факторів:

1) здатності людини виконати її роботу з деякою продуктивністю і гнучкістю, що робить людину здатною співпрацювати з іншими;

2) задоволення людини перебуванням в компанії. Це доречно при оцінці імовірності того, що людини працюватиме в компанії й надалі.

Тобто роль працівника в діяльності компанії може бути оцінена як типовий розвиток її кар'єри на основі історичного знання (від молодшого консультанта до старшого, партнерство тощо).

2. Фінансова вартість груп, що описує зв'язок між матеріальним забезпеченням і мотивацією, з одного боку, і фінансовими результатами, з іншою. Модель не виміряє вартості, але відображає концепцію порівняння добробуту і мотивації працівника (рис. 2).

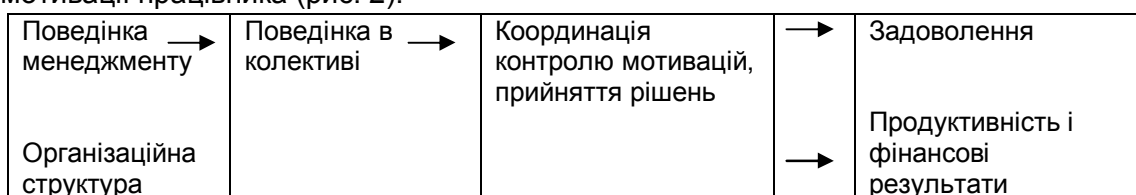


Рис. 2. Модель групової вартості

Модель ілюструє, що задоволення пов'язано з фінансовими результатами, тому що вони – одночасно результат конкретного стилю управління, який впливає на матеріальне забезпечення і мотивацію. Так, наприклад, компанія "Sparbanken" в своїх звітах демонструє позитивний зв'язок між задоволенням працівника і фінансовими результатами.

3. Витрати на заміну персоналу, що описує фінансову ситуацію у зв'язку з вербуванням, навчанням і передислокацією (розподілом) працівників. Зарубіжні дослідники [7] описали ці витрати, підкреслюючи, що і прямі і непрямі витрати, пов'язані з усіма трьома елементами (табл. 8).

Таблиця 8. Витрати, понесені на працівників компанії

Витрати вербування	Прямі витрати	Рекламування
	Інші канали вербування	
	Вибір	
	Призначення	
	Використання часу на вербування	
Витрати навчання	Непрямі витрати	Адміністрація вербування
	Прямі витрати	Подання, щоб працювати
	Витрати курсу	
	На – Робота – Навчання	
	Непрямі витрати	Час адміністрації
Витрати передислокації (розподілу)	Прямі витрати	Витрати на зв'язки із зміщенням
	Непрямі витрати	Закінчення виробництва
	Зменшення ефективності	

Ця модель може використовуватися для порівняння обсягу витрат, понесених на працівників із замінами, що вплинули на діяльність компанії. В звітах про інтелектуальний капітал адміністрації шведської цивільної авіації ці витрати заміни включені як вираз вартості персоналу для компанії.

4. Формування звітів про інтелектуальний капітал як повні звіти про сферу людських ресурсів. Модель концентрується на управлінні витратами, капіталізації і знеціненні історичних витрат на людські ресурси (табл. 9).

Таблиця 9. Структура балансу про інтелектуальний капітал

Доходи	XXXX
– Постачальник коштує	XXXX
= Збільшення Брутто у вартості	XXXX
– Розрахункове знецінення	XXXX
= Чисте збільшення у вартості	XXXX
1* Прямих плат	xxx
1* витрати на обороти Персоналу	xxx
1* Втрати на відсутність	xxx
1* Соціальні витрати на персонал	xxx
1* Освіта	xxx
= Результат ред. фінансовими пунктами	XXXX

Перевагою цієї системи є візуалізація дій управління людським ресурсом, що вказує на наслідки недоцільних процедур управління людським ресурсом.

Звіти про інтелектуальний капітал не можна розглядати ізольовано, а лише в контексті бачення системи управління і форми конкуренції. Вони дають більш адекватне уявлення про нову реальність, ніж традиційні нематеріальні активи. Звіти про інтелектуальний капітал дозволяють пояснити розрив між балансовою вартістю і ринковою капіталізацією фірм.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Досліджуючи досвід зарубіжних компаній щодо відображення інформації про людський капітал працівників підприємства у звітах про інтелектуальний капітал та їх зв'язок із фінансовою звітністю нами було зроблено наступні висновки:

1. Наведені звіти про інтелектуальний капітал складаються зарубіжних компаній на добровільній основі. Вони мають не зовсім класичний вигляд, і для включення відомостей про людський капітал в зведений бухгалтерський баланс компанії потрібна їх трансформація. Звіти про інтелектуальний капітал є доповненням до традиційних бухгалтерських звітів та розглядаються як інструмент для його вимірювання, управління ним і демонстрації привабливості компанії для інвестицій.

2. Звіти про людські ресурси (в складі звітів про інтелектуальний капітал) відображають витрати компанії, пов'язані з управлінням людськими ресурсами та побудовані на принципах, скопійованих з традиційних способів надання фінансової звітності.

3. Звітність про інтелектуальний капітал – набір методів, що використовуються для управління формування, використання та відтворення персоналу компанії. Вона відображає інвестиції в персонал і дозволяє розробити систему управління людськими ресурсами, щоб оцінити наслідки принципів управління ними.

4. В звітах про інтелектуальний капітал застосовуються три підходи до вимірювання людського капіталу компанії (в ряді випадків вони можуть довільно поєднуватися):

- результат обліку людського ресурсу – облік витрат і інвестицій в розвиток, перестановку, реорганізацію і дискваліфікацію людських ресурсів;
- нефінансові описи людських ресурсів;
- ефекти від використання людського капіталу.

Перспективним напрямом досліджень в бухгалтерському обліку є визначення передумов відображення людського капіталу в бухгалтерській звітності вітчизняних підприємств з використанням методики, врахованій при формуванні соціальних звітів компаній.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Диппаза С. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества / С. Диппаза, Р. Єкклз. – М.: Альпина Габлишер, 2003. – 212 с.
2. Козырев А.Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности / Козырев А.Н., Макаров В.Л. – М.: Интерреклама, 2003. – 352 с.
3. Рид С. Финансовый директор как интегратор бизнеса / Седрик Рид, Ханс-Дитер Шойерман и группа mySAP ERP Financials. – Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 397 с.
4. Супрун В.А. Интеллектуальный капитал: Главный фактор конкурентоспособности экономики в XXI веке / В.А. Супрун. – М.: КомКнига, 2006. – 192 с.
5. Фитценц Я. Рентабельность инвестиций в персонал: измерение экономической стоимости персонала: Пер. с англ / Я. Фитценц. - М.: Вершина, 2006. – 320 с.
6. Flamholz E. Valuation of human assets in a securities brokerage firm: An empirical study / Eric G. Flamholtz // Accounting, Organizations and Society. – 1987. – vol. 12, issue 4. – pages 309-318),
7. Groyer J.E. Personalekonomisk redovisning och kalkylering / Gröjer, Jan-Erik. – Stockholm : Arbetskyddsnaämnden, 1996. – 139 s.
8. Lusch R.F. The Case for an Off-balance-Sheet Controller // Robert F. Lusch and Michael G. Harvey. – Sloan Management Review. – 1994. – VOL. 35. – No. 2.
9. Mouritsen J. Budgettering og regnskab med de personelle ressourcer, / J. Mouritsen // Økonomistyring & Informatik. – 1986. – № 4. – s. 145-164
10. Sackman S.A. Human resource accounting: A state-of-the-Art Review / Sackman S.A., Flamholtz E.G. & Bullen M.L. // Journal of Accounting Literature. – 1989. – № 8. – pp. 235-264.