

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 65.015.3:657.1.012.1

DOI: <https://doi.org/10.32847/business-navigator.61-32>

Бурденко І.М.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування
Сумський державний університет

Каторська І.В.

студент
Сумський державний університет

Сергієнко Ю.О.

студент
Сумський державний університет

Burdenko Irina

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Senior Lecturer at Department of Accounting and Taxation
Sumy State University

Katorskaya Irina

Student
Sumy State University

Sergienko Yulia

Student
Sumy State University

ОБЛІК ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ: ПІДХОДИ ДО ОЦІНЮВАННЯ ТА АНАЛІЗУ

Бурденко І.М., Каторська І.В., Сергієнко Ю.О. Облік людського капіталу: підходи до оцінювання та аналізу. У статті висвітлено підходи вітчизняних та зарубіжних науковців щодо ролі людського капіталу в діяльності суб'єктів господарювання та необхідності проведення його обліку, оцінки та аналізу. Встановлено, що відбувається збільшення попиту на працівників зі специфічними знаннями (більше, ніж на працівників, зайнятих фізичною працею). Проведено аналіз якісних і кількісних показників, що характеризують людські ресурси, з метою розроблення напрямів розвитку людського капіталу (кількісна структура працівників, їхній віковий та освітній рівень), проаналізований стан «людських ресурсів» на підприємстві в розрізі коефіцієнтів стажу, стабільності, освіти, здоров'я та професійного зростання, виявлено причини відхилень. Обґрунтовано важливість людського капіталу на рівні підприємства, від якого залежить ефективність інших складників його розвитку, доведено, що інформація про інвестиції та вартість людських ресурсів корисна для прийняття рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами.

Ключові слова: людський капітал, ресурси, оцінка та аналіз людського капіталу, ефективність, коефіцієнт стажу, стабільності, здоров'я, освіти та професійного зростання.

Бурденко И.М., Каторська И.В., Сергиенко Ю.О. Учет человеческого капитала: подходы к оценке и анализу. В статье освещены подходы отечественных и зарубежных ученых относительно роли человеческого капитала в деятельности субъектов хозяйствования и необходимости проведения его учета, оценки и анализа. Установлено, что происходит увеличение спроса на работников со специфическими знаниями (больше, чем на работников, занятых физическим трудом). Проведен анализ качественных и количественных показателей, характеризующих человеческие ресурсы, с целью разработки направлений развития человеческого капитала (количественная структура работников, их возрастной и образовательный уровень), проанализировано состояние «человеческих ресурсов» на предприятии в разрезе коэффициентов стажу, стабильности, образования, здоровья и профессионального роста, выявлены причины отклонений. Обоснована важность человеческого капитала на уровне предприятия, от которого зависит эффективность других составляющих его развития, доказано, что информация об инвестициях и стоимости человеческих ресурсов полезна для принятия решений внутренними и внешними пользователями.

Ключевые слова: человеческий капитал, ресурсы, оценка человеческого капитала, эффективность, коэффициент стажу, стабильности, здоровья, образования и профессионального роста.

Burdenko Irina, Katorskaya Irina, Sergienko Yulia. Accounting for human capital: approaches to assessment and analysis. The development of information technologies, which today are becoming drivers of economic progress, contribute to the formation of increased requirements for the quality of human resources and determine their priority role. Today, people are recognized as representatives of all scientific trends and theories in economics, as the fixed capital of the enterprise, which allows to assess its competitiveness. Therefore, the main marker of a developed society and a key factor for sustainable development is increasing competitiveness based on the effective use of human capital. The idea that people are the most important economic resource is now coming back from the fringes of economics and is seen as a regular income asset. The issue of human capital and its formation is subject to constant research and development. Nowadays, with a lot of practical research, single database, which would encompass the full range of human capital in the definition and interpretation of this category has not been formed yet. In world practice, there is controversy about the nature of the category of «human capital», its methodology and the analysis of human capital management mechanism of the enterprise, aimed at improving and increasing their efficiency in today's business environment. Human capital management is hardly considered as a separate accounting entity by experts. In fact, the theory of «human capital» is a form of reorientation of economic science with the problem of increasing the number of labor resources on the problems of the core of the new labor force. Human capital is a measure of the economic value that an employee provides through his knowledge, skills and abilities, the use of which leads to an increase in the economic benefits of the enterprise. To obtain maximum benefit from the staff, it is necessary to actively invest in their training and development. Human capital enables the company to effectively use the factors of production. Thus, it affects the competitiveness and value of the enterprise, which is confirmed by many examples when the market price significantly exceeded the book value. Therefore, consideration of the human capital is an urgent problem of Ukrainian companies, as a significant impact on enterprise value and is gradually becoming one of the most important criteria for evaluating the effectiveness of the economic entity.

Key words: human capital, resources, assessment of human capital, efficiency, coefficient of experience, stability, health, education and professional growth

Постановка проблеми. Зростання технічної складності сучасного бізнесу та часу, необхідного для отримання навичок персоналом і формування професійного судження, робить працівників важливим ресурсом в економіці. Все це зумовлює збільшення ролі людських ресурсів як найважливіших активів. Значущість людських ресурсів полягає у їхній здатності надавати послуги, що мають економічну цінність. Тому важливо оцінити рівень цінності людських ресурсів, а також зберегти цю цінність або вчасно розрахувати можливість її втрати.

Останнім часом в Україні зростає інтерес до ідеї обліку працівників як капіталу. У світі цей інтерес привів до появи міждисциплінарної галузі досліджень, яка називається «Облік людських ресурсів».

Американська асоціація бухгалтерів та Комітет із питань бухгалтерського обліку людського капіталу визначає облік людських ресурсів як «процес виявлення та вимірювання даних про людські ресурси та передачі цієї інформації зацікавленим сторонам» [1]. Багатогранний характер людського капіталу, складні зв'язки між різними типами інвестицій у людський капітал і різноманітними пов'язаними з ним вигодами унеможливають розроблення універсального показника людського капіталу з урахуванням нинішніх знань у цій сфері. Саме процеси обліку та оцінювання людського капіталу у момент придбання, впродовж його розвитку та управління для суб'єктів господарювання будь-якого розміру стали критично важливими.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання сутності людського капіталу, його ефективності в управлінні підприємством широко розглянуті в сучасній економічній літературі як вітчизняних, так і зарубіжних науковців, таких як Томасіні [2], Хендрікс [3], О. Денисюк [5], Г. Беккер [6] та інші.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на величезну кількість існую-

чих наукових наробок щодо оцінювання людського капіталу та національного багатства, питання їх виміру та аналізу опрацьовані ще не повно, а ті методики, що використовуються, є суперечливими. Так, відкритими залишаються питання щодо підходів та методів аналізу й оцінювання людських ресурсів, організаційних засад відображення їх в обліку й формування фінансової та нефінансової інформації в звітності.

Формулювання завдання дослідження. Метою статті є розгляд теоретичних та практичних підходів до оцінювання й аналізу людського капіталу на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. Глобальні тенденції, інноваційні процеси та технології – це потужна сила, яка змінює робоче середовище і вимоги до людського капіталу. Швидкість і кількість змін у різних галузях людської діяльності приводять до волатильності та невизначеності. Нові технології будуть створювати попит на нові професії та навички. Тому функціонування в цих умовах приводить до змін у навичках людських ресурсів та вимагає від працівників мати не тільки базову освіту, але й специфічні професійні навички.

Так, у країнах Західної Європи і США до 2030 р. автоматизація та впровадження технологій штучного інтелекту приведе до зростання попиту на технологічні навички на 55% і подальшого зниження потреби в працівниках, зайнятих фізичною працею (табл. 1).

Успіх та фінансові результати суб'єкта господарювання більше не спираються тільки на масове виробництво, головними стали професійні компетентності та знання працівників, які можуть легко адаптуватися до технологічних змін та спонукати підприємство до досягнення своїх цілей і завдань.

Людські ресурси – це одне з найбільших надбань підприємства. Іноді вартість людського капіталу може зростати понад вартість матеріальних активів підприємства, але в бухгалтерському обліку відсутні мето-

Зміна потреби в навичках робочої сили до 2030 року [4]

| Навички | США, всі сектори | | Західна Європа, всі сектори | | Загальна зміна до 2030 р., % |
|---------------------------------|--|---|--|---|------------------------------|
| | Відпрацьовано годин в 2016 р., млрд год. | Зміна кількості робочих годин до 2030 р., % | Відпрацьовано годин в 2016 р., млрд год. | Зміна кількості робочих годин до 2030 р., % | |
| Навички ручної праці | 90 | -11 | 113 | -16 | -14 |
| Базові когнітивні навички | 53 | -14 | 62 | -17 | -16 |
| Удосконалені когнітивні навички | 62 | 9 | 78 | 7 | 8 |
| Соціально-емоційні навички | 52 | 26 | 67 | 22 | 24 |
| Технологічні навички | 31 | 60 | 42 | 52 | 55 |
| Всього | 287 | | 363 | | |

дики щодо реєстрації та визнання величини людського капіталу, що ускладнює управління та реагування на вплив змін величини людських ресурсів на фінансові показники підприємства. Наприклад, оголошення про вихід Білла Гейтса з корпорації Microsoft різко знизило ціну акцій цієї компанії.

Первинна функція обліку людських ресурсів полягає в управлінні організаційними витратами, які забезпечують майбутні вигоди для розвитку підприємства. Сучасна міжнародна практика обліку людських ресурсів передбачає відображення витрат, пов'язаних із людськими ресурсами, як активів у балансі, на відміну від вітчизняної системи бухгалтерського обліку, де ці витрати вважаються витратами, що зменшують чистий прибуток підприємства.

Томасіні [2] і Хендрікс [3] у своїх дослідженнях довели, що наявність обліку людських ресурсів та дані цього обліку здатні вплинути як кількісно, так і якісно на ухвалення інвестиційних та управлінських рішень. Усе це доводить, що ефективне управління людським капіталом неможливе без якісно організованого обліку людськими ресурсами, який дасть змогу забезпечити менеджмент підприємства вчасною інформацією про їх стан.

На нашу думку, запровадження обліку людських ресурсів у вітчизняну практику бухгалтерського обліку потрібно починати з простих основ, зокрема аналізу стану

людських ресурсів. У процесі дослідження було здійснено аналіз стану людських ресурсів на прикладі ТОВ «Еларіс» для подальшого оцінювання людського капіталу. Метою аналізу є оцінювання якісних і кількісних показників, що характеризують людські ресурси, таких як кількісна структура працівників, вікова та їх освітній рівень.

Кількість робітників ТОВ «Еларіс» у 2019 р. становила 332 особи, тобто збільшилася на 6,2% порівняно з 2017 р. (205 осіб). Загальне збільшення кількості персоналу, особливо рядових співробітників, пояснюється насамперед збільшенням обсягів замовлень (рис. 1).

Щодо освітнього складника, то найбільшу питому вагу мають працівники з середньою професійною освітою. Це свідчить, що на підприємстві цей рівень освіти є найбільш затребуваним, оскільки особливості діяльності потребують специфічних знань дуже вузького профілю.

На підприємстві в 2019 році порівняно з 2017 роком чисельність робітників із середньотехнічною освітою підвищилася на 94%. Це зумовлено збільшенням обсягів замовлень та затребуваністю працівників зі специфічними знаннями. Впродовж цього періоду (3 роки) зміни в чисельності працівників із базовою вищою та технічною освітами також мали тенденцію до зростання. Аналіз освітнього рівня персоналу ТОВ «Еларіс» наведені на рис. 2.

Аналіз вікової структури працівників показав, що за 2017–2019 рр. структура чисельності персоналу демонструє значні зміни. Так, найбільша питома вага припадає на працівників у віці від 30 до 40 років (працездатний вік). У 2017 році вона становила 47% порівняно з віковою категорією від 40 (15%), та від 20 до 30 (38%) (рис. 3).

Для аналізу якісних характеристик людського капіталу ТОВ «Еларіс» розраховано такі коефіцієнти: коефіцієнт стажу – показує відсоток працівників, які мають досвід роботи більше 3 років, коефіцієнт стабільності – показує кількість звільнених працівників відносно середньооблікової їх кількості, коефіцієнт здоров'я – відсоток, розрахований відповідно до загальної кількості днів відсутності на роботі через хворобу відносно фактичного фонду робочого часу та середньооблікової кількості працівників, коефіцієнт професійного зростання – відсоток працівників, які підвищили свою кваліфікацію шляхом відвідування конференцій та тренінгів, коефіцієнт освіти – показує відсоток робітників, які працюють за своєю спеціальністю.

Розраховані показники порівнюємо з нормативними значеннями, що наведені в таблиці 3.

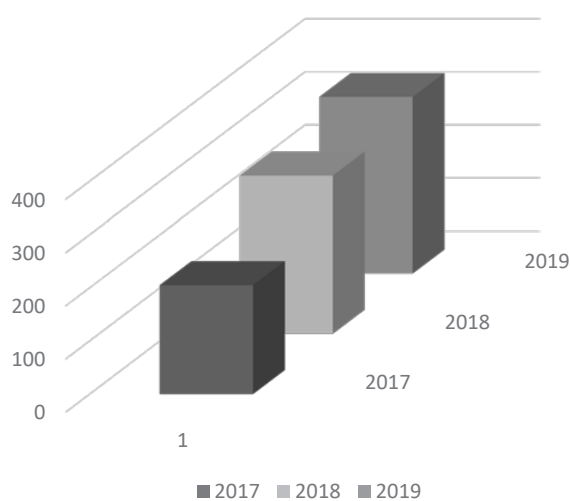


Рис. 1. Аналіз кількісної структури працівників ТОВ «Еларіс» у 2017–2019 рр.

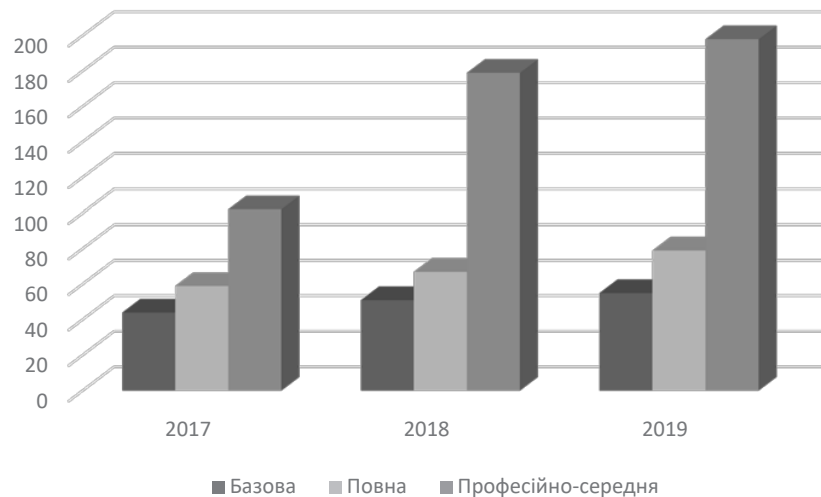


Рис. 2. Аналіз освітнього рівня персоналу ТОВ «Еларіс» у 2017–2019 рр.

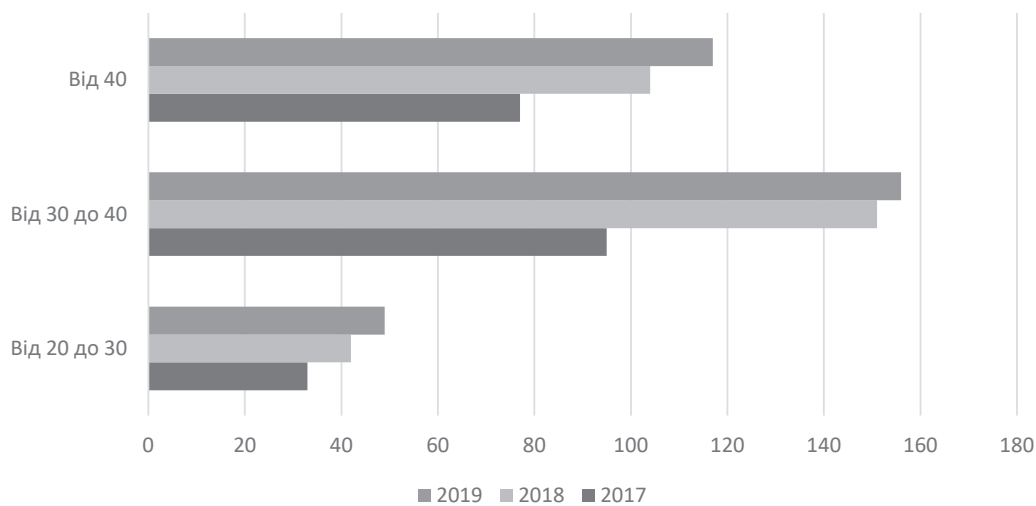


Рис. 3. Аналіз вікової структури працівників ТОВ «Еларіс» у 2017–2019 рр.

Таблиця 2

Показники аналізу людського капіталу ТОВ «Еларіс» у 2017–2018 рр.

| № пор. | Показник | Роки | | |
|--------|--|------|------|------|
| | | 2017 | 2018 | 2019 |
| 1 | Коефіцієнт стажу (К1) | 0,80 | 0,70 | 0,73 |
| 2 | Коефіцієнт стабільності (К2) | 0,95 | 1,00 | 0,99 |
| 3 | Коефіцієнт здоров'я (К3) | 1,00 | 0,99 | 1,00 |
| 4 | Коефіцієнт професійного зростання (К4) | 0,20 | 0,18 | 0,15 |
| 5 | Коефіцієнт освіти (К5) | 0,78 | 0,85 | 0,80 |

Таблиця 3

Нормативні значення показників аналізу людського капіталу підприємства

| Тип стану | К1 | К2 | К3 | К4 | К5 |
|-------------------------------|-----------|------------|-----------|-----------|-----------|
| Оптимальний | 0,8 – 1 | 0,95 – 1 | 0,9 – 1 | 0,5 – 1 | 1 |
| Стійкий стан | 0,5 – 0,8 | 0,9 – 0,95 | 0,8 – 0,9 | 0,3 – 0,5 | 0,9 – 1 |
| Нестійкий стан | 0,3 – 0,5 | 0,7 – 0,9 | 0,5 – 0,8 | 0,1 – 0,3 | 0,7 – 0,9 |
| Незадовільний стан (кризовий) | < 0,3 | < 0,7 | < 0,5 | < 0,2 | < 0,7 |

Порівняння фактичних даних показників із нормативними допомогли нам виявити, що коефіцієнт стажу має тенденцію до зниження. Це пов'язано з тим, що за останні роки на підприємстві збільшилася кількість молодих співробітників віком до 30 років, які закінчили вищий навчальний заклад. І це є позитивною тенденцією, що повністю задовольняє керівну ланку ТОВ «Еларіс».

Коефіцієнти стабільності та здоров'я виявилися в оптимальному стані, тому немає доцільності у проведенні додаткових оздоровчих заходів для працівників керівництвом підприємства. Проте не слід забувати про складність підтримки цих значень коефіцієнтів в нормі.

Аналіз дав змогу виявити, що коефіцієнт професійного зростання знаходиться в кризовій зоні, тому необхідно прийняти негайне рішення про проведення глибшого аналізу людського капіталу підприємства у розрізі підвищення професійної кваліфікації. Доцільним буде забезпечити відвідування семінарів, курсів, тренінгів, впровадити систематичне підвищення кваліфікаційних навичок працівників, оскільки більш кваліфікований персонал буде стимулювати розвиток підприємства та збільшувати його прибутки. Крім того, цінність базових знань не має такого значення, як, наприклад, знання професійні [5].

Один із фундаторів теорії людського капіталу Г. Беккер стверджував, що для підприємства ціннішим є працівник, який володіє специфічним людським капіталом, ніж працівник із капіталом загальним [6].

Також у процесі дослідження було виявлено, що одним із негативних факторів людських ресурсів є нестійкі значення коефіцієнту освіти. Результати аналізу цього коефіцієнту вказують на необхідність приділяти більшу увагу знанням та навичкам співробітника під час прийому на роботу, а не його профільній освіті.

Таким чином, на аналізованому підприємстві більшість показників, а саме коефіцієнт стажу, стабільності та здоров'я, знаходяться в оптимальному стані. Лише коефіцієнти професійного зростання та освіти показали негативну тенденцію. Це означає, що на цьому підприємстві цим показникам не приділяється досить уваги. На нашу думку, це пов'язано з тим, що у ТОВ «Еларіс» взагалі не надають можливості працівникам підвищувати кваліфікацію. Щодо освіти, то для керівної ланки цього підприємства важливішими є знання та навички, ніж профільна освіта. Збільшивши ці показники, підприємство збільшить і свої прибутки.

Висновки. Людський капітал є важливим ресурсом у сучасній економіці. Якість або досвід людських ресурсів сприяють успіху та процвітанню будь-якого підприємства. Проте у вітчизняній практиці обліковуються та відображаються у фінансовій звітності будь-які активи, крім людських ресурсів. Не існує єдиного принципу чи пропозиції щодо впровадження аналізу, обліку та звітності про людські ресурси.

Поняття обліку людських ресурсів охоплює працівників, які становлять цінний ресурс підприємства, а інформація про інвестиції та вартість таких ресурсів корисна для внутрішнього та зовнішнього прийняття рішень. Він забезпечує найбільш наукову та реалістичну основу для коротко- та довгострокового планування та використання робочої сили, що включає придбання, розвиток, утримання, використання та оцінку людських ресурсів, а також структуру їх винагород та компенсацій. Особи, що приймають рішення у бізнесі, зможуть краще зрозуміти та передбачити відповідні питання управління людськими активами, якщо система обліку людських ресурсів розроблена належним чином та ретельно впроваджена.

Список використаних джерел:

1. Report of the Committee on Human Resource Accounting : Committee Reports. *The Accounting Review*, Supplement to Volume XLVIII. 1973. Vol. 48. Pp. 169–185. URL: <https://www.jstor.org/stable/3203238> (дата звернення: 28.11.2020).
2. Tomassini L.A. Assessing the impact of human resource accounting: An experimental study of managerial decision preferences. *The Accounting Review*. 1977. Vol. 52. No. 4. Pp. 904–914.
3. Hendricks J.A. The impact of human resource accounting information on stock investment decisions. *The Accounting Review*. 1976. Vol. 51. No. 2. pp. 292–305.
4. Инновации в России – неисчерпаемый источник роста / С. Алябьев и др. Центр по развитию инноваций McKinsey Innovation Practice, 2018. URL: https://www.mckinsey.com/~/media/McKinsey/Locations/Europe%20and%20Middle%20East/Russia/Our%20Insights/Innovations%20in%20Russia/Innovations-in-Russia_web_lq-1.ashx (дата обращения: 01.12.2020).
5. Денисюк О., Покинчерова В. Оцінка людського капіталу. *Вісник КНТЕУ*. 2016. № 1. С. 109–121.
6. Беккер Г.С. Человеческое поведение: экономический подход. Избранные труды по экономической теории. Москва : ГУ ВШЭ, 2003. 672 с.

References:

1. Report of the Committee on Human Resource Accounting (1973) Committee Reports. *The Accounting Review*, vol. 48, pp. 169–185. Available at: <https://www.jstor.org/stable/3203238> (accessed 28 November 2020).
2. Tomassini L.A. (1977) Assessing the impact of human resource accounting: An experimental study of managerial decision preferences. *The Accounting Review*, vol. 52, no. 4, pp. 904–914.
3. Hendricks J.A. (1976) The impact of human resource accounting information on stock investment decisions. *The Accounting Review*, vol. 51, no. 2, pp. 292–305.
4. Alyab'ev S., Goloshchapov D., Klintsov V., Kuznetsova E., Rot E., Sergienko Ya., Troshchenko Yu., Chalabyan A., Shuvaev A. (2018) Innovatsii v Rossii – neisчерpaemyi istochnik rosta [Innovation in Russia is an inexhaustible source of growth]. Center for the Development of Innovations McKinsey Innovation Practice. Available at: https://www.mckinsey.com/~/media/McKinsey/Locations/Europe%20and%20Middle%20East/Russia/Our%20Insights/Innovations%20in%20Russia/Innovations-in-Russia_web_lq-1.ashx (accessed 01 December 2020).
5. Denisyuk O., Pokinchera V. (2016) Otsinka lyudskoho kapitalu [Evaluation of human capital]. *Visnik KNTEU*, no. 1, pp. 109–121.
6. Bekker G.S. (2003) *Chelovecheskoe povedenie: ekonomicheskii podkhod. Izbrannye trudy po ekonomicheskoy teorii* [Human Behavior: An Economic Approach. Selected Works on Economic Theory]. Moscow: GU VSHE. (in Russian)