

Починок Н. В. Методика формування обліково-аналітичної інформації про витрати на персонал на основі інвестиційного та витратного підходів / Вісник Сумського НАУ, серія «Економіка і менеджмент». – Суми : вид-во Сумського НАУ, 2011. – Вип. 6/2 (49). – С. 167–172.

УДК 657

МЕТОДИКА ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВИТРАТИ НА ПЕРСОНАЛ НА ОСНОВІ ІНВЕСТИЦІЙНОГО ТА ВИТРАТНОГО ПІДХОДІВ

Починок Н. В.

Постановка проблеми в загальному вигляді. В умовах жорсткої конкуренції між підприємствами ринкової економіки вагоме значення має показник економічної ефективності, що в короткостроковому періоді означає отримання більших результатів при збереженні існуючого рівня витрат або зниження витрат при досягненні того ж результату, а в довгостроковому – здійснення економічно обґрунтованих витрат з метою підвищення конкурентоспроможності підприємства та ефективності виробництва. При визначенні ефективності управління персоналом основним критерієм повинен стати не критерій мінімізації витрат на персонал, націлений на поточні вигоди, а критерій прибутковості і віддачі витрат на персонал, що відповідає довгостроковій стратегії розвитку підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями, пов'язаними з витратами на персонал підприємства займаються як зарубіжні, так і вітчизняні вчені у сфері економіки. У працях науковців можна простежити два підходи щодо процесу відображення інформації про формування, утримання та розвиток персоналу: інвестиційний – шляхом капіталізації та амортизації вкладень (М. Добія, Р. Лайкерт, Я. Фінц-енц, Е. Фламхольц, О. Добринін та ін.) і витратний (відповідно до чинних стандартів бухгалтерського обліку).

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження суті та структури витрат на персонал, а також методики формування та відображення обліково-аналітичної інформації про вказані витрати відповідно до потреб менеджменту.

Виклад основного матеріалу дослідження. Інвестиційний або ресурсний підхід є результатом розвитку теорії людського капіталу і пов'язаних з нею концепцій щодо відображення інформації про вартість людського капіталу підприємства та аналізу ефективності його використання як основного ресурсу. Однак, існуючі правила фінансового обліку не дозволяють відображати людський капітал в складі активів підприємства в зв'язку з відсутністю права власності над такими активами з боку підприємства. Суттєві проблеми виникають і з обліком інвестицій у людський капітал і визначенням отриманих результатів. Витрати на навчання персоналу та підвищення його кваліфікації за правилами фінансового обліку слід відносити до витрат, а не до інвестицій, хоча з точки зору управлінського обліку їх краще відносити саме до інвестицій. Щоб оцінити результати таких вкладень багато фірм розробляють досить складні системи обліку, що складаються в основному з якісних показників. Перехід від якісних показників до кількісних, які відображаються у вартісному вимірнику, досить проблематичний. Наявність такої неузгодженості між фінансовим обліком та потребами управління пояснюється призначенням фінансового обліку надавати інформацію для складання фінансової звітності, а не для прийняття управлінських рішень.

Ще одним критерієм визнання у складі активів балансу підприємства є достовірна оцінка їх собівартості. Проте в межах розвитку теорії людського капіталу за період її існування так і не відбулося створення універсальних та об'єктивних методів визначення вартості людського капіталу, які б отримали міжнародне визнання і були б регламентовані міжнародними чи національними стандартами бухгалтерського обліку. Разом з тим, певний поступальний рух в цьому напрямку зроблений Європейською групою професійних асоціацій оцінювачів – TEGoVA (The European Group of Valuer's Associations), котра у 2000 році опублікувала нові стандарти оцінки [5], які доповнені методичними рекомендаціями. Варто зазначити, що методичні рекомендації під номером 8 (далі – МР 8) присвячено оцінці нематеріальних активів (далі – НМА), у тому числі НМА, що не включаються в баланс компанії. Більше того, у МР 8 знайшла відображення нова парадигма оцінки бізнесу, заснована на теорії інтелектуального

капіталу. Про це досить переконливо свідчить склад НМА, що підлягають оцінці. Згідно з МР 8, оцінці підлягають всі НМА, включаючи НМА, що не враховуються на балансі, які поділяються на три категорії:

1. Гудвіл бізнесу (нерозподілені нематеріальні активи);
2. Персональний гудвіл;
3. Ідентифіковані нематеріальні активи.

Крім того, до НМА згідно з МР 8 можуть належати: підготовлена і зібрана разом робоча сила; сприятливі трудові договори; сприятливі договори оренди; сприятливі договори страхування; сприятливі контракти на постачання; контракти про найм; угоди про відмову від конкуренції; клієнтські відносини; дозволи; інші нематеріальні активи.

З усього списку потенційних НМА до людського капіталу безумовно відносяться: персональний гудвіл, підготовлена і зібрана разом робоча сила; сприятливі трудові договори; контракти про найм. Ці активи, як правило, є невідчужуваними. Винятки становлять контракти про найм, в яких передбачена можливість передачі найманої особи в іншу компанію. Однак МР 8 не містить будь-яких рекомендацій щодо проведення вимірювань або розрахунків, відмінних від стандартних оціночних процедур (за залишковим принципом – шляхом вирахування з ринкової вартості фірми (бізнесу) вартості її відчужених чистих активів (активів за вирахуванням зобов'язань).

До тих пір, поки НМА становили відносно невелику частину вартості компаній, такий метод їх відображення в балансі не викликав проблем. Різниця між ціною купівлі-продажу фірми і вартістю її чистих активів відображалася у балансі як гудвіл. У ній автоматично враховувалася вартість всіх НМА, не врахованих на балансі. Однак зі зростанням економіки, заснованої на знаннях, така практика перестала бути адекватною дійсності. Згідно з опублікованими в 1994 році даними комісії з бухгалтерських стандартів Великобританії суми, що виплачуються за гудвіл, зросли з 1% в 1976 році до 44% в 1986 році. У 1996 році, тобто через 10 років, стало зрозуміло, що відносити зазначену різницю на гудвіл не має сенсу, оскільки вона становить до 90% від суми угод [2]. Відповідно змінилася практика обліку. Все більша частина отриманої суми відноситься на ідентифіковані активи, перш за все на інтелектуальну власність. Істотні зміни в стандартах обліку НМА відбулися в 1999 році. Однак сучасні концепції інтелектуального капіталу, вимагають ще більш радикальних змін у принципах оцінки та обліку НМА, в тому числі вартісної оцінки людського капіталу і наводять численні приклади суттєвих розбіжностей між розрахунковими показниками ринкової вартості і реальною ціною угод у сфері бізнесу, заснованого на знаннях. Проте такі розробки та дослідження залишаються поза нормативною регламентацією.

Слід зазначити, що про оцінку робочої сили згадується у Міжнародних стандартах оцінки (далі – МСО), розроблених Міжнародним комітетом зі стандартів оцінки, членом якого є Українське товариство оцінювачів. Так, в п.40, 41 МСО 301.02 «Оцінка нематеріальних активів» вказується про можливість оцінки зібраної разом робочої сили з використанням витратного підходу, що в основному застосовується для внутрішньостворених нематеріальних активів, які не мають ідентифікованих джерел доходів. Даний підхід передбачає оцінку активу за допомогою одного з наступних методів:

- визначення ціни заміщення активів на ринку;
- визначення вартості розробки або створення аналогічних активів [7].

Відтак, аналізуючи сучасні теоретичні та прикладні напрацювання, можна стверджувати, що інвестиційний підхід відображення інформації про формування, використання та розвиток персоналу залишається сферою діяльності управлінського обліку, що на вітчизняних підприємствах є вкрай рідкісним явищем.

Витратний метод відображення інформації про формування, утримання та розвиток персоналу частково є результатом акумулювання даних про витрати на утримання робочої сили вітчизняних підприємств. Поява такої інформації у статистичній звітності стала наслідком створення міжнародних трудових стандартів щодо уніфікованого складу витрат на робочу силу, які вперше були затверджені «Резолюцією про статистику праці», яку у 1966 р. було прийнято XI Міжнародною конференцією статистиків праці, а надалі були розвинуті у Конвенції Міжнародної організації праці №160 та у Рекомендації №170 від 1985 р. про статистику праці з метою забезпечення єдиного методологічного підходу та можливості здійснення

порівняльного аналізу на міжнародному рівні, де встановлено, що статистичні дані мають містити відомості про розміри та склад вартості праці в розрізі галузей економічної діяльності та повинні збиратися не рідше, ніж один раз на п'ять років [6].

Варто зазначити, що в Україні, яка 15.08.1991р. ратифікувала Конвенцію МОП №160 перелік витрат на робочу силу визначений Інструкцією про визначення вартості робочої сили, затвердженій наказом Міністерства статистики України (зараз – Державний комітет статистики України) від 29.05.1997 р. № 131., згідно з якою вартість робочої сили – це розмір фактичних видатків наймача на утримання робочої сили [5]. На думку автора, таке визначення вартості робочої сили у вітчизняних інструктивних документах є дещо спірним і не відповідає ані економічній сутності поняття «вартість робочої сили», ані трактуванню, визначеному Міжнародною організацією праці, на яке робиться посилання. Аргументом сказаного є те, що: по-перше, класичним визначенням робочої сили є сукупність фізичних та духовних сил людини, що застосовуються нею в процесі виробництва, що у вартісному вираженні є значно вагомішим, аніж «розмір фактичних видатків наймача на утримання робочої сили»; по-друге, якщо розглядати робочу силу як частину працездатного населення, зайняту або ту, що шукає роботу, що є синонімом економічно активною населення (за визначенням Міжнародної організації праці), тобто на рівні окремого підприємства робоча сила кількісно дорівнює персоналу підприємства, то доцільніше оперувати поняттям «витрати на персонал», що відповідає змісту Інструкції, а не поняттям «вартість робочої сили»; по-третє, Міжнародною організацією праці, на яку робиться посилання в згаданій Інструкції визначено структуру вартості праці (labour cost), (а не вартості робочої сили), що змістовно відповідає такому визначенню. У зв'язку з цим, з метою удосконалення понятійного апарату і приведення його у відповідність зі змістовим наповненням рекомендується використовувати поняття «витрати на персонал» як інтегральний показник, що включає в себе всі витрати підприємства, пов'язані з трудовим циклом (внутрішньофірмовим рухом) працівника від прийняття до вибуття.

Отже, можна констатувати, що витрати на персонал виникають при виконанні всіх функцій, пов'язаних з його використанням, тобто витрати на визначення потреби у персоналі, на діяльність по набору персоналу, його розвитку, переміщенню, вибуттю, витрати на забезпечення системи менеджменту персоналу. Відтак дослідницький інтерес представляє визначення структури витрат на персонал з метою забезпечення системи менеджменту аналітичними даними для подальшого визначення ефективності використання людських ресурсів підприємства.

Варто зазначити, що Інструкцією №131 визначено складові вартості робочої сили, тобто витрати на її утримання з посиланням на Резолюцію про статистику праці №160 МОП, яка, в свою чергу, визначає класифікацію вартості праці (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняльна характеристика трактування складових вартості робочої сили та вартості праці вітчизняними та міжнародними інструктивними документами

Складові вартості робочої сили відповідно до Інструкції №131	Міжнародна стандартна класифікація вартості праці, рекомендована Міжнародною конференцією зі статистики праці
<ol style="list-style-type: none"> 1. Пряма оплата. 2. Оплата за невідпрацьований час. 3. Премії та нерегулярні виплати. 4. Заробітна плата в натуральній формі, пільги, послуги, допомоги в натуральній і грошовій формах. 5. Витрати підприємств на оплату житла працівників. 6. Витрати підприємств на соціальне забезпечення працівників. 7. Витрати на професійне навчання. 8. Витрати на утримання громадських служб. 9. Витрати на робочу силу, які не віднесені до інших груп. 10. Податки, що відносяться до витрат 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Пряма зарплата і оклади. 2. Оплата невідпрацьованого часу. 3. Преміальні і грошові винагороди. 4. Їжа, паливо та інші виплати в натуральній формі. 5. Вартість житла для працівників. 6. Витрати працедавців на соціальне забезпечення. 7. Вартість професійного навчання. 8. Вартість культурно-побутового обслуговування. 9. Вартість праці, що не віднесена до попередніх груп. 10. Податки, що розглядаються як вартість праці

на робочу силу.

При цьому, витрати, які відображені в пунктах 1-4, за визначенням Міжнародної організації праці є «прямими витратами на робочу силу», витрати пунктів 5-10 відносяться до «непрямих витрат на робочу силу» [1].

Зрозуміло, що така уніфікована класифікація витрат на утримання робочої сили створена з метою забезпечення співставності результатів статистичного спостереження як в межах країни, так і в порівнянні з іншими державами. Проте, така інформація не задовольняє в повній мірі потреб менеджменту персоналу і не може бути підставою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо ефективності використання персоналу підприємства.

В зв'язку з цим, з метою отримання деталізованої аналітичної інформації про витрати на персонал доцільним видається здійснення групування таких витрат за певними класифікаційними ознаками. За основу класифікації витрат на персонал взято класифікацію, розроблену колективом авторів під загальною редакцією О.Я. Кібанова [4, с.121], яку розширено і доповнено за певними класифікаційними ознаками відповідно до вимог сучасного менеджменту персоналу та особливостей фінансово-економічної діяльності вітчизняних підприємств (табл. 2).

Таблиця 2

Класифікація витрат підприємства на персонал

Класифікаційні ознаки	Види витрат на персонал
Фази процесу відтворення персоналу	<ul style="list-style-type: none">– витрати на придбання (формування) персоналу– витрати на розподіл персоналу– витрати на використання (утримання) персоналу– витрати на розвиток персоналу– витрати на вибуття персоналу
Цінність для організації (здатність приносити дохід в майбутньому)	<ul style="list-style-type: none">– початкові витрати– відновні
Рівень підходу	<ul style="list-style-type: none">– на рівні держави– на рівні галузі– на рівні підприємства– на рівні працівника
Цільове призначення	<ul style="list-style-type: none">– на придбання працівників– на оплату праці і матеріальну винагороду– на розвиток персоналу– на підготовку, перепідготовку і підвищення кваліфікації працівників– на послуги соціально-побутового призначення– на соціальний захист і соціальне страхування– на покращення умов праці, медичного обслуговування– та ін.
Джерела фінансування	<ul style="list-style-type: none">– фонди громадських організацій– держава: централізовані фонди держбюджету; позабюджетні фонди– підприємство: собівартість продукції витрати періоду інші джерела– працівник
Характер витрат	<ul style="list-style-type: none">– прямі витрати– непрямі витрати
Час повернення	<ul style="list-style-type: none">– довгострокові (витрати майбутніх

	періодів) – поточні витрати
Обов'язковість понесення витрат	– обов'язкові витрати – необов'язкові витрати
Відношення до доцільності скорочення витрат	– резервоутворюючі – резервонеутворюючі
Місце виникнення витрат	– для кожної облікової ділянки (підрозділи підприємства)
Функції управління персоналом	витрати, пов'язані з: – процесом планування – процесом організації – процесом обліку, аналізу і контролю – процесом стимулювання – прийняттям управлінських рішень
Носій витрат	– персоналізовані витрати – колективні витрати – знеособлені витрати

Відповідно до класифікації витрат за фазами процесу відтворення, витрати відносять до формування (залучення та «виробництва») кваліфікованого персоналу, його розподілу та використання. Фаза розподілу персоналу на рівні підприємства пов'язана з внутрішньофірмовою мобільністю працівників (вертикальною та горизонтальною), а також витратами на залучення персоналу зі сторони. До витрат на персонал на стадії використання відносять, перш за все, фонд оплати праці (далі – ФОП) підприємства, а також виплати і пільги з заохочувальних фондів підприємства, що не враховуються у ФОП, але збільшують дохід працівників. Сюди також відносять витрати, пов'язані з підтриманням працездатності персоналу (на медичне обслуговування, соціально-побутове обслуговування і т.д.), а також на соціальний захист та соціальне страхування.

Класифікація витрат за фазами процесу відтворення може бути підґрунтям для поєднання інвестиційного та витратного підходів щодо відображення витрат на персонал, оскільки за своєю суттю витрати процесу придбання та розвитку персоналу підприємства є інвестиціями в людський капітал підприємства і можуть обліковуватись шляхом капіталізації в структурі активу балансу, тим самим збільшуючи вартість підприємства. Витрати ж на утримання (використання) персоналу, в тому числі, ті що включаються до складу фонду оплати праці і витрати соціального характеру, а також витрати на вибуття персоналу варто відображати відповідно до витратного підходу (рис. 1).

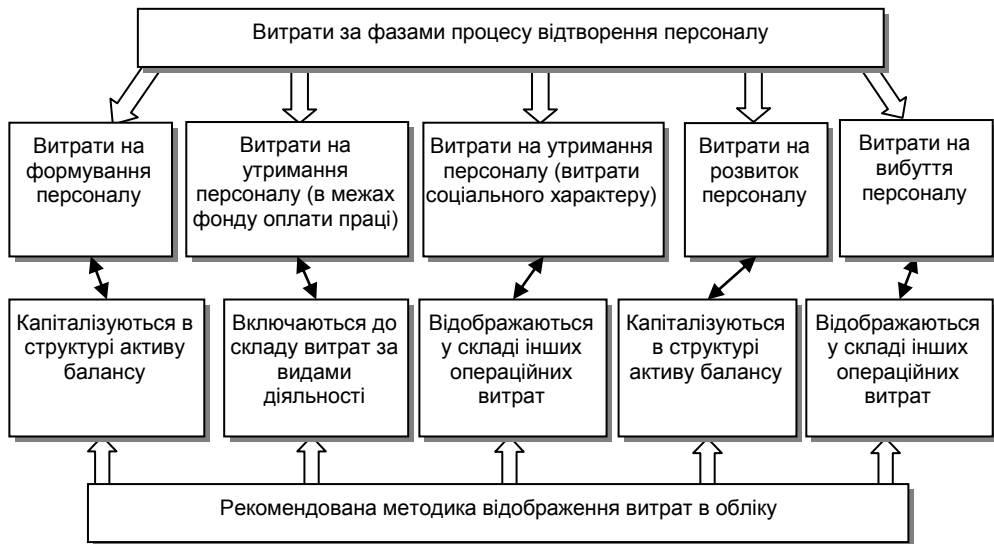


Рис. 1. Поєднання інвестиційного та витратного підходів щодо відображення в обліку витрат на персонал за фазами його відтворення

Такий метод відображення в обліку витрат на персонал дасть змогу не лише збільшити власні активи з метою забезпечення збалансованості між ринковою та балансовою вартістю підприємства, а й дасть підстави для керівництва нарощувати людський капітал працівників інтенсивними методами з метою підвищення ефективності його використання.

Щодо інших класифікаційних ознак, то цільове призначення витрат дозволяє аналізувати їх структуру і динаміку з точки зору конкретних програм у сфері управління персоналом. Вибір джерела фінансування витрат має також велике значення для підприємства, оскільки включення витрат у собівартість або витрати періоду гарантує їх повернення після реалізації продукції (робіт, послуг). Фінансування з прибутку, яке може мати місце на сьогоднішній день тільки на підприємствах державної форми власності, як правило, скриває у собі конфліктний потенціал з приводу розподілу прибутку. При побудові систем оплати праці та компенсацій важливо враховувати інтереси трьох сторін – акціонера (власника), співробітника і менеджера.

За характером витрат, їх ділять на прями і непрямі. Прямі витрати на персонал пов'язані з оплатою відпрацьованого часу або виконаного обсягу робіт. Вони чітко прив'язані до відпрацьованого часу, тому даний вид витрат розглядається як змінний. Непрямі витрати обумовлені необхідністю відшкодування додаткових витрат. Вони визначаються в розрахунку на одного працівника і в значній мірі не залежать від часу, витраченого на працю. Цей вид витрат також називають постійними (квазіпостійними) витратами. Досвід західних країн показує, що загальні витрати організації на одного працівника більш, ніж у два рази перевищують витрати на оплату праці [3].

Час відшкодування витрат (витрати поточні та довгострокові) дозволяє віднести їх до різних бюджетів (оперативного та стратегічного), використовуючи, відповідно, різні інструменти для обліку та аналізу даних категорій витрат.

Класифікація за ознакою можливості і доцільності скорочення витрат ілюструє двоїстий характер витрат на персонал. З одного боку, як і інші види виробничих витрат, витрати на персонал – складова частина собівартості продукції. Скорочення собівартості – важливий фактор збільшення прибутку, тобто систематична економія на витратах на персонал може призвести до збільшення прибутку. Але при цьому не враховується унікальний характер самого ресурсу – персоналу, витрати на який по суті є інвестиціями. Відповідно, поточна економія може призвести до недоотриманого прибутку в майбутньому, не кажучи про інші негативні наслідки, таких, як зниження конкурентоспроможності підприємства в цілому. З цього не випливає, однак, що витрати на персонал повинні постійно зростати. Розподіл витрат на резервоутворюючі і резервонеутворюючі дозволяє вирішити цю проблему.

Вибір критерію класифікації витрат залежить, в першу чергу, від конкретних цілей і завдань управління.

Висновки. Дослідивши підходи щодо відображення витрат на персонал підприємства, варто відзначити, що зі зростанням економіки, заснованої на знаннях, практика відображення об'єктів обліку, пов'язаних з формуванням, використанням, розвитком персоналу перестала бути адекватною дійсності. В зв'язку з цим, пропонуємо:

- з метою удосконалення понятійного апарату і приведення його у відповідність зі змістовим наповненням рекомендується використовувати в обліково-аналітичній термінології поняття «витрати на персонал» як інтегральний показник, що включає в себе всі витрати підприємства, пов'язані з трудовим циклом (внутрішньофірмовим рухом) працівника від прийняття до вибуття;
- отриманню деталізованої аналітичної інформації про витрати на персонал повинно сприяти групування названих витрат за такими класифікаційними ознаками в залежності від конкретних цілей і завдань управління: фази процесу відтворення персоналу; цінність для організації (здатність приносити дохід в майбутньому); рівень підходу; цільове призначення; джерела фінансування; характер витрат; час повернення; обов'язковість понесення витрат; відношення до доцільності скорочення витрат; місце виникнення витрат; функції управління персоналом; носій витрат;
- підвищенню інтенсивного нарощення людського капіталу підприємства, буде сприяти використання методик відображення в обліку витрат на персонал за фазами відтворення, поєднуючи інвестиційний та витратний підходи щодо формування обліково-аналітичної інформації про витрати на персонал (принаймні в складі управлінського обліку).

ЛІТЕРАТУРА:

1. Інструкція по визначенню вартості робочої сили (№ 131 від 29.05.1997р., затверджена наказом Міністерства статистики України). [Електрон. ресурс] // Режим доступу: <http://www.dksu.gov.ua/1302.09.html>.
2. Козырев А. Н. Оценка интеллектуальной собственности и нематериальных активов. [Електрон. ресурс] // Режим доступу: http://cfin.ru/financialanalysis/value/intangibles_and_intel.shtml
3. Одегов Ю.Г., Никонова Т.В. Аудит и контроллинг персонала: Учебное пособ. – М.: Экзамен, 2004. – 544 с.
4. Управление персоналом организации. Учебник / Под. ред. А. Я. Кибанова. — 2-е изд., доп. и перераб. — М.: ИНФРА-М, 2002. — 638 с.
5. European Valuation Standards 2000 / The European Group of Valuer's Associations. The Estate gazette, 2000 – 460 p.
6. International Labour Standards. [Електрон. ресурс] // Режим доступу: <http://www.ilo.org/ilolex/english/convdisp1.htm>
7. International Valuation Standard [Електрон. ресурс] // Режим доступу: http://uto.com.ua/up_file/ivs_20100610.pdf

Починок Н. В. МЕТОДИКА ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВИТРАТИ НА ПЕРСОНАЛ НА ОСНОВІ ІНВЕСТИЦІЙНОГО ТА ВИТРАТНОГО ПІДХОДІВ

Анотація. Досліджено суть та структуру витрат на персонал, а також методику формування та відображення обліково-аналітичної інформації про вказані витрати відповідно до потреб менеджменту.

Починок Н. В. МЕТОДИКА ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ ИНФОРМАЦИИ О РАСХОДАХ НА ПЕРСОНАЛ НА ОСНОВЕ ИНВЕСТИЦИОННОГО И ЗАТРАТНОГО ПОДХОДОВ.

Аннотация. Исследована суть и структура затрат на персонал, а также методика формирования и отображения учетно-аналитической информации об указанных расходах в соответствии с потребностями менеджмента.

Pochynok N. V. METHOD OF FORMING OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL INFORMATION ABOUT THE PERSONNEL COSTS BASED ON INVESTMENT AND COST APPROACH.

Abstract. *The essence and structure of the personnel costs, method of mapping of accounting and analytical information on the costs according to the needs of management are researched.*