

УДК 331.34

Д. М. Ядранський,
доктор соціологічних наук, докторант, Класичний приватний університет

ПРАЦЯ ЯК СПЕЦИФІЧНА ФОРМА ПОЗАБАЛАНСОВИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

У статті розглянуті можливості використання для обліку праці методологічного інструментарію, який використовується для обліку нематеріальних активів. Запропоновано алгоритм створення облікової системи з обліку персоналу як нематеріального активу.

В статье рассмотрены возможности использования для учета труда методологического инструментария, использующегося для учета нематериальных активов. Предложен алгоритм создания учетной системы по учету персонала как нематериального актива.

*Ключові слова: нематеріальні активи, персонал, облік персоналу, облік праці.
Ключевые слова: нематериальные активы, персонал, учет персонала, учет труда.*

АКТУАЛЬНІСТЬ ТЕМИ

Сучасна економічна наука переосмислює підходи до розуміння економічної ролі різних видів ресурсів, а також щодо їх використання. Відомий фахівець у галузі управління Майкл Армстронг вважає людські ресурси найбільш цінними активами підприємства, від цього "управління людськими ресурсами можна визначити як стратегічний послідовний підхід до управління найбільш цінними активами підприємства: працівниками, що там працюють" [1, с. 20]. Пояснюючи причини високої ролі управління персоналом в управлінні, український автор О. Михайлова відмічає, що персонал підприємства є основним ресурсом, рушійною силою виробничого процесу, інтелектуальною складовою активів підприємства. Саме люди є джерелом творчості, ініціативи, енергії для досягнення цілей, що стоять перед підприємством [2]. В цьому ж аспекті інтерес

представляє думка В. Лоскутова, згідно з якою ресурс і фактор — робоча сила, а праця є процесом використання даного фактора [3]. Відповідно облік робочої сили як ресурсу має сенс в контексті його використання, тобто в процесі праці.

Аналізуючи підходи до сучасного обліку витрат на працю (робочу силу) в бухгалтерській звітності відображаються переважно витрати роботодавців на робочу силу. У відповідності до існуючого плану рахунків відображення відбувається на рахунках: 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 81 "Витрати на оплату праці", 82 "Відрахування на соціальні заходи". Витрати, пов'язані з розширеним відтворенням працівників як носіїв трудового ресурсу (праці), в якості окремих елементів звітності не відображаються.

Говорячи про персонал як про актив підприємства, слід звернути увагу на пункт "За-

гальні положення" П(С)БО № 8 "Нематеріальні активи". Зокрема, згідно визначення цього положення нематеріальний актив — немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами, зокрема: права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо); інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) [4].

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Поєднуючи запропоновані П(С)БО характеристики із думкою українського автора Л. Шевченко, який, говорячи про соціально-інноваційні робочі місця, зазначає, що вони "реалізують право найманого працівника на дохід від використання активу "робоча сила" у вигляді зарплати, премій, гонорарів, бонусів тощо, еквівалентних корисності та продуктивності (ефективності) праці" [5, с. 98]. В цій тезі ми пропонуємо звернути увагу на тезу про використання активу "робоча сила" та можливості його схарактеризувати в категоріях вартості, корисності тощо. Ми приєднуємося до думки про можливість розглядати "робочу силу" як актив, адже у загальноекономічному тлумаченні "активи" — сукупність майна та грошових коштів, що належить компанії (у т.ч. авторські права, в які вкладені кошти власників, власність, що має грошову оцінку). Активи поділяються на матеріальні і нематеріальні (до останніх відносяться продукти, патенти, права на використання ресурсів) [6, с.17]. Додаючи до цього вислови К. Маркса, пов'язані із робочою силою, зокрема думку про те, що "засоби виробництва, з одного боку, і робоча сила — з іншого, являють собою лише різні форми існування, які прийняла первинна капітальна вартість внаслідок ... перетворення у фактори процесу праці [7, с. 198]. А також тезу К.Маркса про те, що "споживання робочої сили це сама праця [7, с. 169], можна дійти висновку про справедливості постановки завдання даного дослідження.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ ДОСЛІДЖЕННЯ

Мета статті — провести аналіз можливості використання для обліку праці методичного інструментарію, який на сьогоднішній день ви-

користується для обліку нематеріальних активів.

ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Персонал, як і інші нематеріальні активи, є специфічним активом, володіння яким надає можливість отримання власником конкретних привілеїв щодо використання його цінності. Принциповою відмінністю праці як нематеріального активу є його подвійна природа, адже, з одного боку, праця як нематеріальний актив здатна приносити дохід своєму власнику (носієві робочої сили) і покупцеві (який, по суті, орендує нематеріальний актив разом із власником). Цінність нематеріального активу переносить, зберігає і накопичує в собі результати трудової діяльності, що робить імовірним як збільшення вигод у часовому розрізі, так і виникнення ситуацій їх знецінення. У зв'язку з цим розробка та пошук рішень, із їх відображенням в обліку, сприятиме підвищенню ефективності управління трудовою діяльністю.

Системи підтримки та прийняття рішень облікових процесів нематеріальних активів передбачають формальне відображення справедливої оцінки на основі документованих дій у реальному часі. Це дає підстави для розробки алгоритмів процесів та моделей аналітичного вирішення проблемних питань, пов'язаних з обліком персоналу, заснованому на логіці використання у практиці обліку нематеріальних активів.

Однак, перш ніж починати аналіз можливих облікових процедур, необхідно звернути увагу на складність використання методології обліку нематеріальних активів для обліку персоналу. Для обліку нематеріальних активів використовується синтетичний рахунок першого рівня "нематеріальні активи". З іншого боку, в системі обліку персоналу мають місце скоріш орендні відносини (оренда здатності працювати). В підтвердження ми наведемо думку К.Маркса, щодо того, що для збереження цього співвідношення (рівноправ'я продавця і покупця робочої сили) потрібно, щоб власник робочої сили передавав її постійно лише на окремий термін, тому що, якби він продав її раз і назавжди, то він би продав тоді і самого себе, перетворившись би тоді із вільної людини у раба, із товаровласника у товар [7, с. 160]. В такому разі більш правильним за економічним змістом казати за необхідності обліку такого нематеріального активу на позабалансових рахунках (зокрема на 01 — "ореновані необо-

ротні активи", який передбачає облік і нематеріальних активів, які тимчасово знаходяться в користуванні підприємства). Однак облік персоналу на позабалансових рахунках, очевидно, пов'язаний і з рахунками 05 "Гарантії та забезпечення надані" та 06 "Гарантії та забезпечення отримані". На нашу думку, більш доцільним є виведення обліку нематеріальних активів на позабалансові рахунки, при цьому повністю зберігаючи логічні підходи до обліку власних нематеріальних активів.

Такий підхід пов'язаний також і з тим, що позабалансовий облік призначений для спостереження, вимірювання та реєстрації фактів господарської діяльності підприємства, які на цей час не впливають на його майновий стан, але за якими потрібно здійснювати особливий нагляд, з метою володіння повною інформацією про минулі, теперішні та можливі у майбутньому події, та для контролю за наявністю та використанням майна, яке не належить цьому підприємству, але використовує його в господарській діяльності на правах користування чи розпорядження [8, с. 166].

Загальний процес прийняття рішень у сфері облікових процедур встановлення та відображення являє собою комплекс дій, пов'язаних із встановленням та відображенням наступних завдань:

Перше завдання пов'язане із встановленням відповідності об'єкта обліку, що розглядається, до певного класу активів. Визнання об'єкта як нематеріального активу має засвідчити факт його існування у встановленій (перевіреній) формі, а також підтвердження витрат, що його супроводжують (до цього відносяться). Формально персонал як нематеріальний актив може бути ідентифікований внаслідок проведення власних заходів, щодо розвитку, або ж бути отриманим з ринку праці. У випадку здійснення освіти за кошт підприємства факт існування нематеріальних активів може бути підтверджено відповідними документами, що засвідчують кваліфікацію (з обов'язковою перевіркою набутих знань), та певною угодою між працівником та підприємством щодо зобов'язань забезпечити працівником (носієм робочої сили) умов для використання нематеріального активу підприємством протягом певного періоду. У випадку оцінки нематеріального активу, що не є результатом власної розробки, виникає питання його вартості. На нашу думку, в цьому контексті, доцільним є ціннісний підхід. В обох випадках, визнання активу має бути зафіксоване у реальному часі конкретною датою,

що дасть змогу менеджменту більш точно визначити розмір можливої вигоди, отриманої від його цінності, шляхом майбутніх операцій використання та (або) оцінки можливостей передачі працівника в аутсорсинг.

Однак, на відміну від нематеріальних активів, визначення яких безпосередньо пов'язане з фактичним визнанням витрат, пов'язаних з їх створенням та придбанням активу, оцінка персоналу є більш складним завданням, адже цінність конкретного працівника виникає тільки за умов його використання безпосередньо у контексті набутої спеціальності. Відхилення від набутої кваліфікації (профілю використання) ускладнює розгляд, адже, по суті, працівник працюючи як таку вартість активу не використовує. Ще одну складність представляє оцінка тих активів, що створені (виникли) безпосередньо під час праці. При оцінці витрат на розвиток особливо важливим є процес акумулювання витрат під конкретний проект на виділеному рахунку, що у разі позитивного результату дозволить підтвердити їх належність до конкретного нематеріального активу, у протилежному ж випадку такі витрати будуть віднесені до витрат поточного періоду.

У цьому контексті постає також проблема відстеження змін ефективності, пов'язаних з залученням більш кваліфікованого (освіченого) персоналу. Практична реалізація запропонованого підходу можлива лише за умов досить нетривалого періоду часу. У випадку довготривалих (з відтермінованим результатом) інвестицій, їх пропонується відносити до вартості нематеріальних активів.

Завдання 1. Визначення справедливої вартості працівників (або групи працівників, що здається більш ймовірним) як об'єкта, віднесеного до класу нематеріальних активів з метою постановки і проведення обліку. У відповідності до П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" постановка на облік відбувається через визначення первісної вартості. Для працівників така вартість характеризуватиметься витратами на освіту, витратами на підвищення кваліфікації, а також урахування зростання досвіду працівника в залежності від стажу роботи. Також слід включати до запропонованої моделі сукупність витрат, пов'язаних із соціальним забезпеченням працівника, а також показники, що відбивають рівень вмотивованості до даного виду діяльності. При цьому врахованими мають бути навички, які безпосередньо пов'язані із створенням господарського результату. Витрати на освіту (кваліфікацію), безпосередньо не пов'язані

зані із можливістю зростання продуктивності, можуть бути враховані лише за умов, якщо зазначені витрати потенційно можуть бути використані.

Однак встановлення первісної вартості через сумування витрат бачиться нам досить сумнівним (через практичні складності у проведенні відповідних розрахунків). На нашу думку, в обліковій практиці ці показники можуть бути замінені показниками справедливої вартості (що допускається у відповідності до П(С)БО 8). Така оцінка пов'язана з визначенням ринкової вартості конкретного працівника (витрат, пов'язаних із переходом працівника затребуваної кваліфікації із іншого підприємства), що вимагає забезпечення постійного моніторингу ринку праці та порівняння вартості наявного персоналу із вартістю, що прийдеться витратити підприємству у разі його заміни на аналогічний, залучений із ринку праці (або залучений за аутсорсинговою схемою, або заміщений на устаткування).

Завдання 2. Визначення ймовірності отримання майбутніх вигід від використання персоналу. Пропоноване завдання пов'язує в собі виконання процедур визначення майбутнього доходу від використання даного персоналу. У даному випадку мова йде не про вартість персоналу як активу, а про той ефект, який буде мати підприємство (власник) у разі продовження його використання. Вигода, яка може бути отримана від використання персоналу, може бути оцінена подвійно:

— вигода, що безпосередньо отримується в результаті використання такого персоналу (як активу);

— вигода яка, отримується від того, що зазначений персонал залучений на даному підприємстві та не створює продукт на іншому (чи вигода, яка може бути отримана від передачі певного персоналу в аутсорсінг).

У першому випадку вигода ототожнюється з доходами, отриманими від використання персоналу як самостійного активу. У другому випадку вигода обчислюється як можливий платіж за використання альтернативного активу (персоналу). Така подвійна оцінка дозволяє більш змістовно урахувати складну природу персоналу як специфічного нематеріального активу.

Аналізуючи процес обліку та управління персоналом як специфічним видом нематеріальних активів, можна констатувати, що таке управління дозволяє розв'язати досить широке коло управлінських питань, зокрема підви-

щувати якість планування та економічну безпеку підприємства в цілому:

— зміна логіки підходу до заробітної плати із системи нормованих виплат на логіку роялті, дозволяє більш ефективно здійснювати керівництво персоналом в довгостроковому періоді, оплачувати трудовий потенціал, здійснювати ефективне управління (перерозподіл) фонду оплати праці;

— зосередження у підприємства інформації про власний нематеріальний актив — персонал, дозволяє підвищити ефективність управління, а також здійснювати контроль за відтоком працівників, що набули певної кваліфікації за рахунок підприємства (з метою уникнення втрат нематеріальних активів на позабалансових рахунках);

— використання обліку персоналу як нематеріального активу створює умови для використання ефективних моделей кар'єрного росту заснованих на вартості працівника як відокремленого нематеріального активу;

— запропонований підхід дає також інформацію щодо трудового потенціалу підприємства та дозволяє керувати його розвитком (збереженням) через його вартість.

Завдання 3. В ході його виконання стає можливим організація та проведення аудиторської діяльності, а також створення системи контролю за використанням персоналу. Така система має включати чотири етапи: 1) проведення інвентаризації всіх існуючих та постановку на облік неврахованих компетенцій персоналу, а також витрат його розвиток; 2) відстеження витрат на оплату кваліфікованої праці ("роялті") з фактичним рівнем складності робіт, а також витрат та доходів, що вони утворюють; 3) створення та підтримка інформаційної системи та служби для контролю за рівнем розвитку нематеріальних активів персоналу та забезпечення реалізації менеджментом (підприємством) прав власності на створені у працівника потенції (як нематеріальні активи); 4) проведення ринкового оцінювання компетенцій та навичок, що можуть бути віднесені до нематеріальних активів, з можливим прогнозом доходу від їх цінності.

Реалізація поставлених, досить складних та трудомістких завдань вимагає розробки моделі (алгоритму), що буде забезпечувати основні етапи контролю операцій з персоналом (як розвитком так і використанням), що має забезпечувати ефективність його використання. Основною ідеєю такої моделі є систематизація операцій щодо ідентифікації і формування ба-

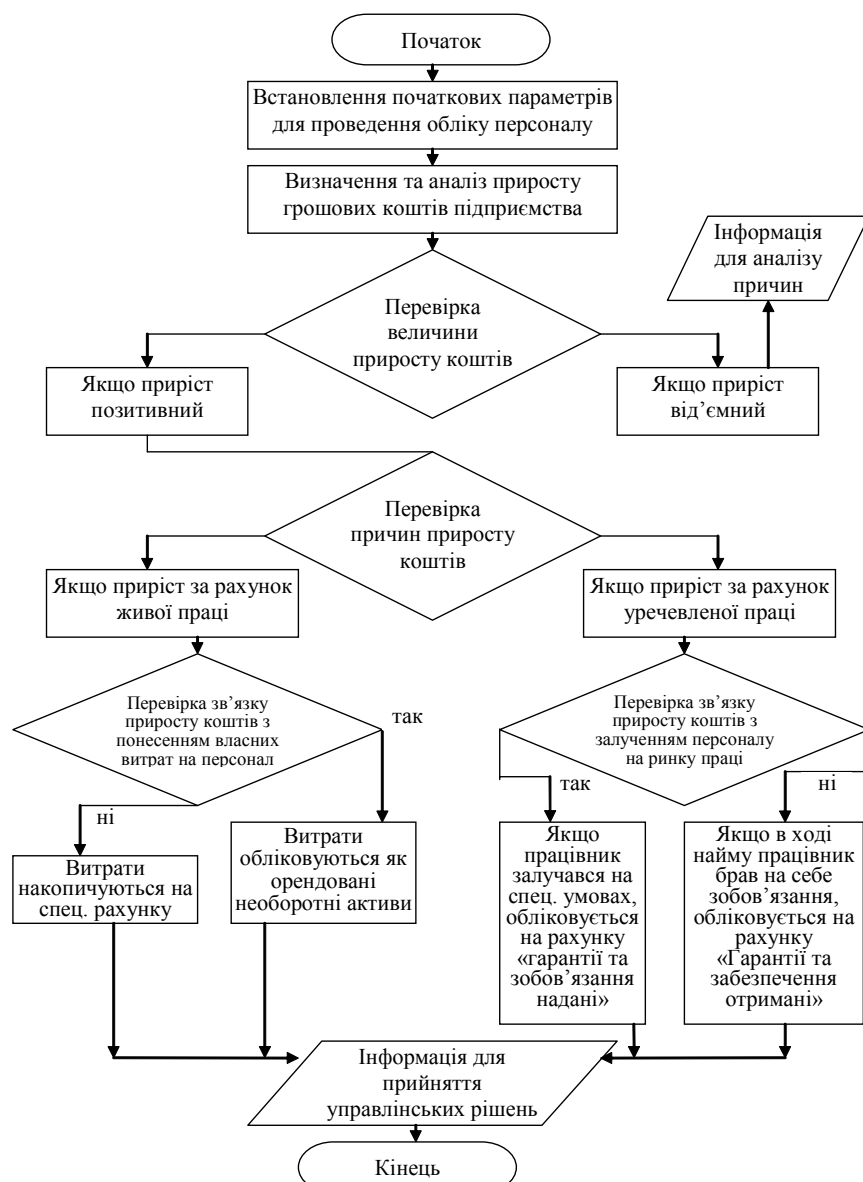


Рис. 1. Структурна схема моделі обліку персоналу як нематеріального активу

лансової вартості персоналу (працівників) як нематеріальних активів при встановлених параметрах часу та зміні грошового потоку. Структурна схема імітаційної моделі контролю може бути представлена у вигляді зображеної на рис. 1.

Логіка запропонованого алгоритму заслуговує на пояснення. Так, на нашу думку, доцільним є аналіз ефективності діяльності персоналу як складової нематеріальних активів підприємства через встановлення зв'язку змін між рівнем витрат на персонал та змінами результативних показників діяльності.

За результатами такого аналізу важливо відстежувати вплив на результативний показник саме змін освітньо-кваліфікаційних та

інших нематеріальних характеристик персоналу, виходячи із логіки, запропонованої в підручнику за ред. С.Ф. Покропивного, згідно з якою: "ефективність виробництва — це комплексне відображення кінцевих результатів використання засобів виробництва та робочої сили (працівників) за певний проміжок часу [9, с. 513]. Відповідно до цього і вирішується альтернатива причин приросту доходу (за рахунок живої чи уречевленої праці). Базуючись на цій логіці, у випадку, якщо приріст ефективності навіть не пов'язаний зі збільшенням витрат на устаткування, він може мати місце або за рахунок збільшення витрат на персонал, або за рахунок збільшення досвіду персоналу. В обох випадках номінальна вартість персоналу як нематеріального активу зростатиме.

Нижня частина схеми пов'язана із урахуванням специфіки відображення персоналу як специфічної форма тимчасового нематеріального (необоротного) активу в бухгалтерському обліку. Так, запропоновано рознести окремі види витрат на різні позабалансові рахунки із зведенням їх до загального вимірника при наданні цього вимірника керівництву в якості інформації для прийняття управлінських рішень.

Запропонований алгоритм є досить загальним та не дає достатньої інформаційної підтримки для оцінювання розрахунків по конкретному виду інвестицій у персонал як нематеріальний актив, про найбільш затребувані у поточному періоді види компетенції тощо. Однак, на нашу думку, при подібних розрахунках за своєю економічною сутністю розрахунки персоналу як нематеріального активу та звичайних нематеріальних активів підприємства принципово не відрізнятимуться.

При цьому в літературі зустрічаються спроби розробки алгоритмів для моделювання процесу прийняття управлінських рішень, щодо оцінки, використання та створення не-

матеріальних активів підприємства. Серед таких спроб досить цікавою виглядає робота І. Лепетана, при тому, що автор надмірно зосереджується на відображенні змін від використання нематеріальних активів на розрахунковому рахунку. Будучи цілком виправданим для звичайних нематеріальних активів, така логіка є не досить адекватною згідно специфіці використання персоналу (скажімо, у випадку завойовування лояльності споживачів, кошти на розрахунковому рахунку можуть не змінюватися, у той час як нематеріальний актив кваліфікації персоналу використовуватися). Однак за певного абстрагування від одиничних випадків використання запропонованого підходу цілком задовольняє умовами інформаційного забезпечення процесу управління [10].

ВИСНОВКИ

У межах проведеного дослідження нами ставилось завдання щодо аналізу можливості використання для обліку праці методичного інструментарію, який на сьогоднішній день використовується для обліку нематеріальних активів. За результатами проведеного дослідження можна констатувати принципову можливість реалізації такої форми обліку. При цьому в межах статті запропоновано також алгоритм створення облікової системи з обліку персоналу як нематеріального активу. Грунтуючись на принципах такої системи стає можливим суттєво підвищити якість інформаційного забезпечення управлінського процесу.

При цьому запропонований підхід також дозволяє вирішити досить актуальну сьогодні проблему, яка у перше була сформульована ще К. Марксом: "здатність до праці ще не означає працю" [7, с. 165]. Так, за допомогою запропонованої системи працівник, що має певну кваліфікацію, яку не використовує оцінюється відповідно до рівня того, яку користь його кваліфікація (освіта) приносить безпосередньому трудовому процесу. При цьому забезпечення практичної реалізації запропонованого принципу є можливим лише за умов використання повноцінної облікової моделі з обліку персоналу як нематеріального активу на усіх економічних ланках.

Основним напрямком подальших досліджень у цьому напрямку має бути пошук методів оцінки альтернативних (або опосередковано пов'язаних із трудовим процесом) форм реалізації персоналу як нематеріального активу підприємства.

Література:

1. Армстронг Майкл. Практика управління человеческими ресурсами / Майкл Армстронг; [Пер. с англ. под ред. С. К. Мордовина]. — 8-е изд. — М. [и др.]: Питер, 2004. — 831 с.
2. Михайлова О.Г. Теоретичні аспекти формування та оцінки інтелектуального потенціалу підприємства / О.Г. Михайлова // Вісник економіки транспорту і промисловості (збірник науково-практичних статей) — Ред. д.е.н. Дикань В.О. — Київ, 2011. — Випуск № 33 [Електронне видання] — Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/portal/Natural/Vetp/>
3. Лоскутов В.И. Принципы фундаментальной экономической теории — политической экономии / В. И. Лоскутов. — Санкт-Петербург: Астерион, 2007. [Электронное издание] / Режим доступа: <http://www.loskutov.org>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 02.11.1999 р. за № 750/4043 (В редакції станом на 01.11.2009 р.) [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/2cid07065.-html>.
5. Шевченко Л.С. Конкурентоспроможність фірми на ринку праці / Л.С. Шевченко // Демографія та соціальна економіка — 2007. — № 1. — С. 97—105.
6. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. — 2-е изд., испр. — М.: ИНФРА-М, 1999. — 479 с.
7. Маркс, Карл. Капитал. Критика политической экономии: [Перевод] / К. Маркс; [Предисл. Ф. Энгельса]. — М.: Прогресс, 1985. — Т. 1. Кн. 1. Процесс производства капитала. — М.: Прогресс, 1985. — 830 с.
8. Білінська Н.Є. Стан та перспективи розвитку позабалансового обліку в Україні / Н.Є. Білінська // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. — 2010. — Вип. 20.1 — С. 166—171.
9. Економіка підприємства: підручник / За заг. ред. д-ра екон. наук, проф. С.Ф. Покропивного. — К.: КНЕУ, 2003. — 608 с.
10. Лепетан І.М. Моделювання процесу прийняття рішень в контролі нематеріальних активів // Облік і фінанси АПК. Науково-виробничий журнал / Гол. ред. д.е.н. Демяненко М.Я. — Київ, 2010. — № 1. [Електронне видання] / Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2010_1/index.html
Стаття надійшла до редакції 01.02.2012. р.