

tekhnichnyy un-t. – Z.: «Efektyvna ekonomika», #4, 2013.

8. Cherep A.V. Udoskonalennya metodyky audytu vytrat vyrobnytstva na promyslovomu pidpryyemstvi / A.V. Cherep. – Zaporiz'kyu natsional'nyy tekhnichnyy un-t. – Kh.: VD «Inzhek», 2010.

Рецензент: Захарченко В.І., д.е.н., професор кафедри менеджменту Одеського національного політехнічного університету.

27.12.2014

УДК 657.421.3

Романова Ольга

**РЕЗУЛЬТАТ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ З ПРОБЛЕМОЮ
ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА
УТРИМАННЯ І РОЗВИТОК ПЕРСОНАЛУ В КОНТЕКСТІ
УПРАВЛІННЯ ЛЮДСЬКИМ КАПІТАЛОМ**

Проаналізовано науковий результат дисертаційних досліджень з проблем обліку, аналізу та контролю витрат на утримання і розвиток персоналу в контексті управління людським капіталом з метою систематизації та узагальнення результатів наукових досліджень з проблем обліку, аналізу та контролю витрат на утримання і розвиток персоналу в контексті управління людським капіталом для виявлення невирішених питань теоретико-методичного забезпечення, які не знайшли свого розкриття в роботах, що досліджуються. Базу аналізу становили автореферати дисертацій захищених в Україні та Російській Федерації в період з 1998 по 2013 роки розміщені в електронних каталогах наукової бібліотеки disserCat та Національної бібліотеки України ім. В.І. Вернадського.

Ключові слова: інтелектуальний капітал, людський капітал, інвестиції в людський капітал, витрати на персонал, витрати на утримання і розвиток персоналу, соціальні витрати.

Романова Ольга

**РЕЗУЛЬТАТ НАУЧНЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ ПО
ПРОБЛЕМАМ УЧЕТА, АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ РАСХОДОВ
НА СОДЕРЖАНИЕ И РАЗВИТИЕ ПЕРСОНАЛА В**

КОНТЕКСТЕ УПРАВЛЕНИЯ ЧЕЛОВЕЧЕСКИМ КАПИТАЛОМ

Проанализирован научный результат диссертационных исследований по проблемам учета, анализа и контроля расходов на содержание и развитие персонала в контексте управления человеческим капиталом с целью систематизации и обобщения результатов научных исследований по проблемам учета, анализа и контроля расходов на содержание и развитие персонала в контексте управления человеческим капиталом для выявления нерешенных вопросов теоретико-методического обеспечения, которые не нашли своего раскрытия в настоящее время. Базу анализа составили авторефераты диссертаций защищенных в Украине и Российской Федерации в период с 1998 по 2013 годы, размещенные в электронных каталогах научной библиотеки disserCat и Национальной библиотеки Украины им. В.И. Вернадского.

Ключевые слова: интеллектуальный капитал, человеческий капитал, инвестиции в человеческий капитал, расходы на персонал, расходы на содержание и развитие персонала, социальные расходы.

Romanova Olga

GENERALIZATION OF THE RESULTS OF SCIENTIFIC RESEARCH ON THE PROBLEM OF ACCOUNTING, ANALYSIS AND CONTROL COSTS FOR MAINTENANCE AND DEVELOPMENT OF PERSONNEL IN THE CONTEXT MANAGEMENT OF HUMAN CAPITAL

The purpose of the article – systematization and generalization of the results of research conducted in Ukraine and the Russian Federation on accounting, analysis and control of costs for maintenance and development of personnel in the context of human capital management. In this paper we analyze the results of scientific research in the field of accounting, analysis and control of costs for maintenance and development of personnel in the context of human capital management on the basis of abstracts of dissertations that have been protected in Russia and Ukraine from 1998 to 2012 of the electronic catalog of the library disserCat and the National library V.I.Vernadsky to identify outstanding issues of theoretical and methodological support knowledge-based economy. Conclusion: The improvement of methodological support accounting and analysis of costs for the maintenance and development of personnel costs in order to achieve of

economic efficiency of costs in the context of human capital management is a promising area of research in the field of accounting.

Keywords: intellectual capital, human capital, investment in human capital, personnel costs, costs for maintenance and development personnel, social spending.

Постановка проблеми. Масштабність соціальних проблем, погіршення рівня життя і умов праці вимагають спрямування соціальної політики і діяльності підприємств на їх усунення та спонукають до пошуку інструментів соціально-економічного управління, що базуються на принципах сталого розвитку. Розроблена до 2020 року Концепція загальнодержавної цільової економічної програми розвитку промисловості України передбачає «накопичення та подальше використання у виробництві науково-технологічного, ресурсного та інтелектуального потенціалу, (...) здійснення заходів, спрямованих на вдосконалення підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації фахівців з вищою освітою, кваліфікованих робітників, професійного розвитку працівників промисловості задля відновлення стратегічної ролі вітчизняної промисловості у стимулюванні економічного зростання та підвищенні конкурентоспроможності економіки України і підвищення завдяки цьому добробуту населення» [7].

Досягти вищевикладеного неможливо без створення налагодженої системи управління підприємством, що заснована на сучасній концепції розвитку персоналу, для реалізації якої суспільству доведеться створити більш ефективну систему прийняття рішень щодо управління людським капіталом підприємства, заснованої на більш адекватному відображенні інформації про витрати на утримання і розвиток персоналу в бухгалтерському обліку з урахуванням напрацювань світової теорії людського капіталу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вченими зроблено значний внесок до теоретичного та практичного обґрунтування питань, пов'язаних з обліком, аналізом і контролем витрат на утримання і розвиток персоналу в контексті управління людським капіталом. Загальні проблеми теорії та практики бухгалтерського обліку людського капіталу засновані на теорії людського капіталу Г. Беккера і Т. Шульца, висвітлені у працях відомих західних вчених: Дж. Фендрика, Е. Фламхольца. Значний вклад в розробку

методології бухгалтерського обліку людського капіталу а внесли українські і зарубіжні автори Т. О. Графова, Т.В. Давидюк, М. Добія, С.Ф. Легенчук та інші. Окремі питання бухгалтерського обліку, контролю і аналізу витрат на людські ресурси досліджувала значна кількість науковців, як на теренах України, так і в РФ. Даному питанню в Україні приділяли увагу: Н.В. Головай, А.А. Колосюк, Н.М. Королук, О.І. Пацула, О.Ю. Шоляк, Н.В. Шульга, К.В. Шиманська та інші; в Росії: О. В. Андріанова, К. М. Єгорова О.А.Куліков та інші.

Метою статті є систематизація та узагальнення результатів наукових досліджень, проведених в Україні та Російській Федерації з проблем обліку, аналізу та контролю витрат на утримання і розвиток персоналу в контексті управління людським капіталом для виявлення невирішених питань теоретико-методичного забезпечення, які не знайшли свого розкриття в роботах, що досліджуються.

Основний матеріал дослідження. Проводячи дослідження з проблем бухгалтерського обліку, економічного аналізу та контролю витрат на утримання та розвиток персоналу неможливо не зупинитися на аналізі наукового доробку попередників. «Необхідність такого аналізу обумовлена неможливістю допущення повторів наукового результату та необхідністю подальшого розвитку науки для пошуку істини» [16, с. 315].

Складність та специфічність такого об'єкту як витрати підприємств на утримання і розвиток персоналу обумовлює необхідність застосування системного підходу до інформації, обліку, контролю та аналізу в контексті управління людським капіталом, що обумовило вибір ключових об'єктів дослідження: інтелектуальний капітал, людський капітал, інвестиції в людський капітал, витрати на персонал, витрати на утримання і розвиток персоналу, соціальні витрати. Базу аналізу дисертаційних робіт вітчизняних та російських вчених становили електронні каталоги дисертацій та авторефератів дисертацій наукової бібліотеки disserCat [17] та Національної бібліотеки України ім. В.І. Вернадського.

Відповідно до суцільної вибірки дисертаційних досліджень вітчизняних вчених в період з 1998 по 2013 роки за даними системи каталогів авторефератів та дисертацій Національної бібліотеки України ім. В.І. Вернадського з проблем бухгалтерського обліку.

Таблиця 1

Дисертації захищені на здобуття наукового ступеня кандидата/
 доктора економічних наук з проблем бухгалтерського обліку,
 аналізу та контролю
 витрат на утримання і розвиток персоналу в Україні за 1998 – 2013
 роки

<i>Автор та назва дисертації</i>	<i>Рік захисту</i>
08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит	
Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу	2006
08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)	
Шульга Н.В. Облік і аудит розрахунків з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів	2008
Пацула О.І. Облік і контроль соціальних витрат підприємства	2008
Головай Н.М. Облік та аналіз в управлінні інтелектуальним капіталом підприємства	2009
Корольок Н.М. Облік і контроль у системі управління людським капіталом підприємства: методичне забезпечення та організація	2010
Шиманська К.В. Бухгалтерський облік і контроль операцій з виконання колективного договору: організація і методичне забезпечення	2010
Шоляк О.Ю. Облік, аналіз і внутрішньогосподарський контроль виплат працівникам: методичне забезпечення та організація	2011
Давидюк Т.В. Бухгалтерський облік в системі управління людським капіталом: теорія та методологія	2011
Легенчук С.Ф. Розвиток теорії та методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки	2011
<i>Разом</i>	9

Для детального аналізу наукового напрацювання дослідників, зазначених в таблиці 1, доцільно проаналізувати положення наукової новизни, що виносилися на захист (табл. 2).

Таблиця 2

Аналіз положень наукової новизни дисертацій, присвячених проблемам витрат на утримання і розвиток персоналу, за спеціальностями 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит та 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)

М. з / п	Автор	Актуальність	Класифікація методологія	Оцінка	забезпечення	забезпечення	забезпечення	я новітніх технологій	організацій	обліку і	управлінський	й аспекти	Звітність	бухгалтерського і	не
1.	Королук Н.М.	+	+		+	+		+		+			+		
2.	Головай Н.М.	+	+			+		+							+
3.	Шульга Н.В.					+	+	+		+			+	+	+
4.	Пацула О.І.	+	+		+	+	+			+	+	+			+
5.	Шоляк О.Ю.	+	+			+	+	+		+			+		
6.	Шиманська К.В.					+	+		+	+			+		
7.	Легенчук С.Ф.	+		+	+	+									
8.	Давидюк Т.В.	+	+	+	+	+	+			+	+	+			
	<i>Кількість</i>	6	5	2	4	8	6	4	2	6	2	6	1	3	

Понятійний апарат. Майже кожен із зазначених дослідників серед винесених положень наукової новизни зазначає питання щодо уточнення понятійного апарату та удосконалення класифікації для цілей бухгалтерського обліку і розвитку бухгалтерської термінології. Зокрема, дослідники проблем бухгалтерського обліку людських ресурсів удосконалюють категорійний апарат щодо окремих видів активів нематеріальної

природи, таких, як «інтелектуальний капітал», «людський капітал», «людські активи», «інвестиції в людський капітал».

Королюк Н.М. визначає поняття «людський капітал» як особливу форму капіталу, «що включає сукупність природжених та набутих, з одного боку, та продуктивних, з іншого – властивостей, здібностей і рис індивідуума, які перебувають у його власності, формування якого здійснюється на основі інвестицій в його розвиток, має здатність бути нагромадженим протягом всього життя та забезпечувати його власнику отримання і зростання доходу» [8, с. 6 – 7] та виділяє складові частини людського капіталу, які підлягають бухгалтерському відображенню – це таланти, освіта, знання, навички, вміння, досвід, кваліфікація і продуктивні здібності людини.

Давидюк Т.В. уточнює «людський капітал» як облікову категорію, «це сформований або розвинений у результаті інвестицій в освіту, професійну підготовку та накопичений людиною певний запас здоров'я, виробничих і загальнолюдських знань, навичок, здібностей, вмінь, які дозволяють їй успішно виконувати свою професійну діяльність і які доцільно використовувати для одержання певного результату, сприяє зростанню продуктивності праці й ефективності виробництва, завдяки цьому впливає на зростання доходів його власника, прибутку підприємства та національного багатства країни» [5].

Легенчук С.Ф. до категорії «людський капітал» застосовує, на нашу думку, більш коректний, з погляду бухгалтерського обліку, термін – «людські активи». Людські активи автор розглядає у складі наявних інтелектуальних активів підприємства, які забезпечують йому конкурентні переваги на ринку, що зумовлює його облікове відображення серед активів підприємства та розкриває його обліковий зміст [10].

Людський капітал, Н.М. Головай називає основним базовим елементом інтелектуального капіталу і визначає його вартість для підприємства, як витрати на навчання та професійний розвиток персоналу. Витрати на навчання і підвищення кваліфікації разом із витратами на залучення необхідних фахівців вона називає витратами на підвищення якісного рівня персоналу і розглядає у складі витрат на персонал, що дозволило покращити обліково-аналітичне забезпечення системи управління людським капіталом

підприємств в частині витрат підприємства на відтворення людського капіталу [3, с. 9].

Пацула О.І. витрати підприємства відповідно до законодавчих, соціально-економічних і морально-психологічних гарантій, спрямованих на задоволення соціальних потреб фізичних чи юридичних осіб, які виникають в процесі формування і споживання доданої вартості, визначає у підсистемі фінансового обліку терміном «соціальні витрати», які поділяє на обов'язкові та додаткові: «обов'язкові соціальні витрати здійснюються в процесі створення доданої вартості, в порядку забезпечення соціальних гарантій держави; (...) витрати ініціативної соціальної діяльності (...) не беруть безпосередньої участі у створенні доданої вартості, а здійснюються в порядку її споживання. Такі соціальні витрати є необов'язковими і визначаються нами як додаткові» [12, с. 7]. Це дозволяє їй розмежувати поняття «соціальні витрати» і «заробітна плата» «для того, щоб мати можливість відслідкувати участь даних витрат в створенні доданої вартості, визначити джерела їх покриття та обов'язковість здійснення» [12, с.10].

О.Ю. Шоляк навпаки поєднує поняття «соціальні витрати» і «заробітна плата» в одне поняття «соціальні гарантії» [15], і пропонує власний підхід до їх класифікації: 1) виходячи із суб'єктів гарантування: державні та підприємницькі; 2) виходячи з продуктивності виконання трудових обов'язків: продуктивні та непродуктивні; 3) за джерелом фінансування: використання майна підприємства та коштів бюджетів різних рівнів.

Методологія обліку. С.Ф. Легенчуком обґрунтовано неможливість застосування вартісної концепції бухгалтерського обліку людського капіталу в Україні на сучасному етапі розвитку економіки. Серед причин неможливості обліку людського капіталу за вартісною концепцією автор називає неможливість достовірної оцінки людських активів, стан ринку капіталу в Україні і в бухгалтерському обліку відображується лише майно (майнові права) підприємства [10]. Можливість відображення в традиційному обліку та звітності людського капіталу у вартісному вимірі вивчила Т.В. Давидюк, на підставі проведеного аналізу положень МСО, ЄСО, НП(С)БО, МСФЗ та МСБО вона дійшла до висновку: «відмічені стандарти не дозволяють однозначно визначити місце людського капіталу в обліковому процесі, проте

надають достатні можливості для обліку витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу» [5, с. 14].

Питання *удосконалення організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку* розкрито всіма без винятку науковцями, роботи яких досліджуються. Зокрема, Королюк Н.М. пропонує «для оформлення результатів оцінки людського капіталу запропоновано використовувати оціночні листи, які можуть слугувати засобом контролю керівником своїх підлеглих з точки зору досягнутих ними результатів, завдяки чому вони досягнуті, і як можуть бути поліпшені» [8, с.11]. Пацула О.І. обґрунтовує «необхідність внесення додаткових реквізитів до деяких форм документів, що формуються у програмі 1С та до відомості аналітичного обліку додаткових соціальних видатків [12].

Удосконалення плану рахунків, внесення змін до інструкції з його використання та П(С)БО. Легенчуком С.Ф. і Королюк Н.М. запропоновано використовувати для обліку вартості людського капіталу, що не належать господарюючому суб'єкту, проте забезпечують одержання доходу, позабалансові рахунки з подальшою їх деталізацією Вартість людського капіталу Н.М. Королюк визначає за затратним методом проф. М. Добія: людський капітал – це сума накопичених витрат на утримання і підвищення кваліфікації помножена на фактор досвіду [8]. С.Ф. Легенчук пропонує враховувати справедливу вартість людського капіталу у складі інтелектуального капіталу на позабалансовому рахунку 010 «Немайнові інтелектуальні активи». В подальших дослідженнях С.Ф. Легенчук для узагальнення інформації про активи зовнішнього середовища в бухгалтерському обліку використовує субрахунки 1232 «АЗС», 136 «Знос активів зовнішнього середовища», 156 «Інвестиції в активи зовнішнього середовища», 426 «Капітал зовнішнього середовища» [11].

Головай Н.М. розроблено модель фінансового обліку витрат на персонал в частині витрат на підвищення якісного рівня персоналу та запропоновано: 1) витрати на оплату праці працівників, що навчаються з відповідними нарахуваннями до фондів соціального страхування відображувати у складі поточних витрат на рахунках 9-го класу; 2) витрати на навчання працівників в закладах освіти або безпосередньо у роботодавця – у складі витрат майбутніх періодів (рахунок 39) або капітальних інвестицій на придбання (створення) нематеріальних активів (субрахунок 154);

3) витрати на формування залученого людського капіталу – у складі довгострокової дебіторської заборгованості (субрахунок 183). Для визнання інвестицій в розвиток людського капіталу в бухгалтерському обліку у складі нематеріальний активів автор рекомендує доповнити статті витрат на підготовку та перепідготовку кадрів, що згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» списуються на поточні витрати відповідними умовами визнання (наявність «бази даних з метою систематизації та збереження цінних для підприємства знань» та відповідних контрактів з працівниками). «За таких обставин, – пише Головай Н.М., – підприємство отримує контроль над інвестиціями в розвиток людського капіталу і може визнавати їх як актив, оскільки забезпечуються вимоги його визнання, а саме: 1) вартість інвестицій в людський капітал може бути достовірно визначена; 2) передбачається в майбутньому отримання певних економічних вигод, 3) інвестиції контролюються підприємством (за наявності відповідних трудових угод або контрактів про відпрацювання працівниками визначеного терміну) [3, с. 10].

В дисертаційній роботі О.І. Пацули доведено необґрунтованість віднесення витрат на утримання соціальної інфраструктури та ряду інших соціальних витрат, спрямованих на споживання доданої вартості, а не на її створення до витрат іншої операційної діяльності і пропонується такі витрати здійснювати за рахунок прибутку підприємства, в межах окремого аналітичного рахунку субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» та «резервувати кошти під реалізацію конкретних соціальних цілей, враховуючи фінансові можливості підприємства» [12, с.10].

Шоляк О.Ю. теоретично обґрунтовано необхідність і порядок формування фонду виплат соціальних гарантій працівникам за рахунок прибутку з урахуванням продуктивності виконання трудових обов'язків. Для відображення в обліку створення та використання фонду виплат соціальних гарантій в роботі рекомендовано систему рахунків синтетичного обліку: 315 «Поточний рахунок для забезпечення виплат соціальних гарантій», 472 «Фонд виплат соціальних гарантій» та аналітичного обліку 949.1 «Витрати соціальної діяльності підприємства» і 663.1 «Виплати соціальних гарантій» [15].

Шульгою Н.В. уточнено сутність елементу витрат «Витрати на оплату праці» з урахуванням П(С)БО 26 і норм трудового законодавства і запропоновано зміни до методики обліку розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам та порядку визнання окремих видів зобов'язань за виплатами працівникам на дату балансу. Автором внесено пропозицію доповнити діючий План рахунків новим рахунком 56 «Довгострокові виплати працівникам» і субрахунками до рахунків 47 і 66 та замінити назву рахунку 81 «Витрати на оплату праці» на «Витрати на виплати працівникам».

Дослідженню комплексного облікового забезпечення процесу колективно-договірного регулювання в частині господарських операцій на стадіях укладання, виконання та контролю за дотриманням положень колективного договору присвячено дисертацію К.В. Шиманської, в якій дістало подальший розвиток «відображення в бухгалтерському обліку витрат на забезпечення працівників підприємства соціальним пакетом в межах виконання колективного договору» [14, с. 4], автором вважає витрати на надання соціального пакету іншими витратами операційної діяльності.

Необхідність *удосконалення розкриття інформації* про соціальні витрати у системі фінансової звітності обґрунтовано в дисертаційних дослідженнях Легенчука С.Ф., Пацули О.І., Шоляк О.Ю., це підвищить, на думку авторів, її аналітичність і наблизить до вимог національних та міжнародних стандартів. Внутрішньобухгалтерську звітність про людський капітал працівників, витрати на людський капітал, виплати працівникам підприємств в різних аналітичних розрізах пропонують Давидюк Т.В., Корольок Н.М., Пацула О.І., Шоляк О.Ю.. Показники витрачання коштів підприємства в розрізі складових людського капіталу, а також джерел фінансування Т.В. Давидюк пропонує включати до Соціального звіту у сфері стійкого розвитку.

Дослідженню *управлінського аспекту обліку витрат* на формування, використання та відтворення людського капіталу приділено увагу в дисертації Т.В. Давидюк. Автором запропоновано методичне забезпечення оцінки вартості людського капіталу, як вартості витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу, з врахуванням професійної

перспективності і продуктивності працівників (гудвілу людського капіталу підприємства).

Одним із напрямів наукової новизни Н.В. Шульга називає *узгодження облікової інформації* про витрати на оплату праці в фінансовому, статистичному і податковому обліку для усунення розбіжностей у категорійному апараті законодавчих актів і можливості їх практичного застосування.

Методичне забезпечення економічного аналізу. Головай Н.М. обґрунтовано доцільність використання збалансованої системи показників Д. Нортон і Р. Каплана під час аналізу управлінських рішень щодо формування та використання інтелектуального капіталу. Автором сформовано інтегровану систему кількісних та якісних показників ефективності управління розвитком персоналу, яка сприяє обґрунтованості рішень щодо інвестицій в людський капітал. Шоляк О.Ю. підкреслено актуальність застосування прогностичного аналізу підвищення ефективності використання людського капіталу, заснованого на економічних оцінках здібностей людей створювати дохід. Про необхідність «застосування комплексного аналізу ефективності використання трудових ресурсів, який полягає в дослідженні системи взаємопов'язаних показників їх раціонального використання» [16, с. 16], для вирішення проблеми підвищення продуктивності праці пише Шульга Н.В. На підставі проведеного дослідження існуючих методів оцінки ефективності праці, які характеризуються двома підходами до подання результату (ефекту): через обсяги виробництва – показники продуктивності праці; через кінцеві результати діяльності – показники рентабельності (прибутковості) праці, Н.В. Шульга пропонує відстежувати коефіцієнт співвідношення заробітної плати й продуктивності праці працівників. Пацулою О.І. для обґрунтування доцільності здійснення соціальних витрат визначено підходи до оцінки ефективності соціальних витрат. Основним критерієм, на думку автора, є оцінка ступеня реалізації економічних та соціальних цілей підприємства та його працівників у співвідношенні із соціальними витратами підприємства.

Методичне забезпечення господарського контролю. Королюк Н.М. запропоновано використовувати систему контролінгу людського капіталу «з метою забезпечення ефективного управління людським капіталом підприємства в умовах відсутності моделей

обліку та управління ним, відсутності регламентованих процедур їх реалізації, для забезпечення інформаційно-аналітичної та методичної підтримки менеджменту» [8, с. 12]. Пацулою О.І. розроблено загальну модель контролю соціальних витрат, яка розкриває його мету, завдання, суб'єкти та об'єкти, яка доповнюється відповідним документальним та методичним забезпеченням. Шоляк О.Ю. розглянуто порядок та запропоновано методику внутрішньогосподарського контролю виплат працівникам на методичній стадії контролю, сформульовано завдання контролю за виконанням умов колективного договору на різних етапах його здійснення. Проте алгоритм дій суб'єктів контролю залишився поза увагою дослідника

Таблиця 3

Дисертації захищені на здобуття наукового ступеня кандидата/доктора економічних наук з проблем обліку, аналізу та контролю витрат на утримання і розвиток персоналу в Російській Федерації за спеціальністю 08.00.12 – Бухгалтерський облік, статистика за 1998 – 2013 роки

<i>Автор та назва дисертації</i>	<i>Рік захисту</i>
Єгорова К. М. Облік і аналіз затрат на підготовку кадрів в системі управління специфічними активами агроформування	1999
Куліков О. А. Облік і звітність в системі управління людськими ресурсами організації	2008
Андріанова О. В. Методичне забезпечення аналізу та оцінки конкурентоспроможності підприємства	2010
Графова Т. О. Методологія комплексного обліку інтелектуального капіталу	2012
<i>Разом</i>	<i>4</i>

Для детального аналізу наукового напрацювання російських дослідників, зазначених в таблиці 3, доцільно проаналізувати положення наукової новизни, що виносилися на захист (табл. 4).

Таблиця 4

Аналіз положень наукової новизни дисертацій, присвячених проблемам бухгалтерського обліку, аналізу та контролю витрат на утримання і розвиток персоналу в Російській Федерації за спеціальністю 08.00.12 – Бухгалтерський облік, статистика

№ з/п	Автор	ичне забезпе	ологія	Класифікаційний	Оцінка	ичне забезпе	нський	Звітніс	ий
1.	Єгорова К. М			+	+	+	+		+
2.	Куліков О.А.	+		+	+	+		+	
3.	Андріанова О. В.	+			+	+		+	+
4.	Графова Т. О.		+			+	+		
	<i>Кількість</i>	2	1	2	3	2	4	2	2

Понятійний апарат. Єгорова К.М. наводить визначення людського капіталу у найзагальнішому сенсі «людський капітал - це наявний у працівників запас знань, навичок, мотивацій, певних виробничих здібностей, кваліфікації» [6]. Висунута в дисертації Єгорової К.М. концепція витрат на підготовку кадрів АПК як сукупності довгострокових і поточних вкладень в людські активи заснована на синтезі методологічних підходів, запропонованих в теорії людського капіталу, покладена в основу класифікації для цілей синтетичного та аналітичного обліку витрат агроформувань на підготовку кадрів: 1) за етапами формування специфічності людських активів в АПК; 2) з точки зору організації аналітичного обліку індивідуальних, персоніфікованих витрат на підготовку кожного конкретного фахівця; 3) поділ витрат на підготовку кадрів на поточні і одноразові; 4) за джерелами фінансування підготовки кадрів на внутрішні джерелах фінансування і зовнішні; 5) за ознакою, що характеризує підхід до більшості вкладень в людський капітал як до довгострокових інвестицій, які повинні амортизуватися протягом строку корисного використання знань.

Куліков О.А., дослідивши сутність людського капіталу як облікової категорії, визначив «людські ресурси як складову частину виробничих ресурсів організації, контрольованих на основі адміністративної відповідальності, у формування і розвиток яких здійснюються вкладення з метою отримання від людських ресурсів

майбутніх економічних вигод» [9, с.11] і як складову ділової репутації організації.

Андріанова О. В. визначає поняття «інвестиції в людський капітал» як «будь-які вкладення підприємства, з метою формування нових професійних якостей працівника». Автор вважає, що «дані витрати можна визнати як продуктивні, так як вкладення в людину приносять довгостроковий економічний ефект» [1].

Комплексному дослідженню *проблем методології обліку інтелектуального капіталу* присвячено дисертаційне дослідження Т.О. Графовой. Серед найважливіших результатів автор називає: концептуальні основи вимірювання, оцінки та обліку інтелектуальних ресурсів; методологію обліку чистого інтелектуального капіталу; методологію використання інструментів бухгалтерського інжинірингу в трансакційному обліку; організаційну модель трансакційного управлінського обліку інтелектуального капіталу; концепцію та методологію трансакційного стратегічного обліку інтелектуального капіталу [4].

Методичне забезпечення бухгалтерського обліку. В дисертації Єгорової К.М. було розглянуто дві моделі обліку вкладень в людські ресурси: модель активів і модель корисності. Автором надано пріоритет першій з них, адже на її думку витрати на підготовку кадрів по суті є капіталовкладеннями, облік яких пропонує вести на нововведених субрахунках рахунку капітальних вкладень. Амортизувати цей актив, вважає автор, необхідно протягом часу, коли знання і досвід впливають на ефективність і прибутковість з щомісячним віднесенням сум нарахованої амортизації до виробничих витрат. Витрати на підготовку кадрів, які не пов'язані з отриманням економічного ефекту в довгостроковому періоді, а приносять віддачу в поточному періоді деяким підвищенням продуктивності праці; мають регулярний, систематичний характер, менш значні за обсягом, ніж капітальні витрати; пов'язані з конкретними місцями виникнення - робочими місцями і, не супроводжуються відривом працівника від виробництва враховуються у складі поточних витрат.

Куліков О.А. в своєму дисертаційному дослідженні здійснив поділ витрат організації в людські ресурси за функціональним призначенням (витрати на придбання, утримання, розвиток, вибуття людських ресурсів. «Витрати на придбання та розвиток людських ресурсів слід капіталізувати, а затрати на їх утримання та

вибуття розглядати як поточні витрати організації» [9, с.15]. Затрати на утримання працівників, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції повинні бути включені до виробничої собівартості, а витрати на соціальні виплати – до складу інших операційних витрат. «Для капіталізації затрат на придбання та розвиток працівників автором дисертації запропоновано використання синтетичного рахунку «Інвестиції в людські ресурси»» [9, с.15]. «При оцінці людських ресурсів, - пише О.А. Куліков, - виникає ряд проблем, пов'язаних з визначенням складу затрат, відображуваних по даній статті, а також порядком їх списання» [9, с.12]. В дисертації віддано перевагу методу первісної оцінки людських ресурсів в бухгалтерському обліку, яка визначається, як сукупність затрат на пошук, найм, попереднє навчання працівників та інші.

Куліковим О.А. внесені пропозиції, щодо *удосконалення розкриття інформації про інвестиції в людські ресурси* в Балансі підприємства за балансовими статтями «Інвестиції в людські ресурси» і «Ділова репутація», в Звіті про прибутки та збитки у складі витрат по звичайним видам діяльності та в поясненнях до фінансової звітності.

Методичне забезпечення економічного аналізу. Андріановою О. В., Куліковим О.А. розглянуто можливості застосування SWOT-аналізу, збалансованої системи показників, методів комплексної оцінки для аналізу та оцінки конкурентоспроможності кадрів підприємства і запропоновано методичне забезпечення аналізу конкурентоспроможності кадрів. На особливу увагу заслуговує методичне забезпечення інвестиційного аналізу вкладень в людський капітал, розроблене О.В.Андріановою на основі аналізу зовнішнього і внутрішнього середовища, який включає: аналіз джерел фінансування витрат на людський капітал; обґрунтування варіантів вкладень в людський капітал; аналіз ефективності вкладень в людський капітал.

Висновки. Позитивно характеризуючи науковий доробок з окреслених проблем, варто відмітити, що ряд проблемних питань в частині витрат на утримання та розвиток персоналу залишилися поза увагою дослідників. А саме, спостерігається багатоваріантність та неоднозначність облікового трактування різними авторами центральної категорії в управлінні людським капіталом – поняття «людський капітал підприємства», що

викликає труднощі при побудові загальної моделі бухгалтерського обліку людських ресурсів на сучасних підприємствах та не дозволяє остаточно визначити місце витрат на утримання і розвиток персоналу в обліковому процесі.

Зростання, оптимізувати витрати в системі управління персоналом, забезпечити бухгалтерське керування економічними процесами спрямованими на підвищення конкурентоспроможності, стійкого розвитку та підтвердження принципу безперервної діяльності підприємств.

Перспективним напрямом наукових досліджень залишається удосконалення фінансової складової обліково-аналітичного забезпечення управління затратно-вартісною інформацією для прийняття управлінських рішень щодо витрат на утримання і розвиток персоналу «для досягнення затратно-ефективних організаційних цілей».

Література

1. Андрианова Е. В. Методическое обеспечение анализа и оценки конкурентоспособности кадров предприятия: автореф. дис. канд. экон. наук: спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика [Електронний ресурс] / Е. В. Андрианова. – Йошкар-Ола, 2010. – Режим доступу: <http://www.dissercat.com/content/metodicheskoe-obespechenie-analiza-i-otsenki-konkurentosposobnosti-kadrov-predpriyatiya> (дата звернення 13.11.14). — Назва з екрана.

2. Витрати на робочу силу за 2010 рік: Статистичний бюлетень. – Київ, 2011. – 75 с. – Відомості доступні з мережі Інтернет на офіційному сайті Держстату: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення 13.11.14). — Назва з екрана.

3. Головай Н.М. Облік та аналіз в управлінні інтелектуальним капіталом підприємства [Текст]: автореф. дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.00.09 / Головай Надія Миколаївна; Київський нац. торг.-екон. університет. – Київ, 2009. – 23 с.

4. Графова Т. О. Методология комплексного учета интеллектуального капитала: автореф. дис. докт. экон. наук: спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика [Електронний ресурс] / Т. О.Графова. – Ростов-на-Дону, 2012. – Режим доступу: <http://www.dissercat.com/content/metodologiya-kompleksnogo-ucheta-intellektualnogo-kapitala> (дата звернення 13.11.14). — Назва з екрана.

5. Давидюк Т.В. Бухгалтерський облік в системі управління людським капіталом: теорія та методологія [Текст]: автореф. дис. ... докт. екон. наук.: спец. 08.00.09 / Давидюк Тетяна Вікторівна; Житомирський держ. технолог. університет. – Житомир. – 2011. – 36 с.

6. Королюк Н.М. Облік і контроль у системі управління у системі управління людським капіталом підприємства: методичне забезпечення та організація [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / Королюк Наталя Михайлівна; Держ. академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – Київ, 2010. – 17 с.

7. Куликов О.А. Учет и отчетность в системе управления человеческими ресурсами организации: автореф. дис. канд. экон. наук: спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика [Електронний ресурс] / О.А. Куліков. – Казань, 2008. – Режим доступу: <http://www.dissercat.com/content/uchet-i-otchetnost-v-sisteme-upravleniya-chelovecheskimi-resursami-organizatsii#ixzz3NYs7lUD7> (дата звернення 13.11.14). — Назва з екрана

8. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / Легенчук Сергій Федорович; Нац. аграрн. університет. – Київ, 2006. – 21 с.

9. Легенчук С.Ф. Развитие теории та методологии бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [Текст]: автореф. дис. ... докт. екон. наук.: спец. 08.00.09 / Легенчук Сергій Федорович; Житомирський держ. технолог. університет. – Житомир. – 2011. – 37 с.

10. Пацула О.І. Облік і контроль соціальних витрат підприємства [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / Пацула Ольга Ігорівна; Київський нац. торг.-екон. університет. – Київ, 2008. – 23 с.

11. Романчук К.В. Результат наукових досліджень з проблем обліку, аналізу та контролю матеріальних ресурсів / К.В.Романчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 1 (22). – С. 315 – 328.

12. Шиманська К.В. Бухгалтерський облік і контроль операцій з виконання колективного договору: організація і методичне забезпечення [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук:

спец. 08.00.09 / Шиманська Катерина Володимирівна; Житомирський держ. технолог. університет. – Житомир, 2010. – 18 с.

13. Шоляк О.Ю. Облік, аналіз і внутрішньогосподарський контроль виплат працівникам: методичне забезпечення та організація [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / Шоляк Оксана Юріївна; Нац. академія статистики, обліку та аудиту. – Київ, 2011. – 20 с.

14. Шульга Н.В. Облік і аудит розрахунків з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / Шульга Наталія Віталіївна; ДВНЗ «Київський нац. екон. університет ім. В.Гетьмана». – Київ, 2008. – 24 с.

15. Научная библиотека диссертаций и авторефератов disserCat [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.dissercat.com/catalog/ekonomicheskije-nauki/bukhgalterskii-uchet-statistika> (дата звернення 13.11.14). — Назва з екрана

1. Andryanova E.V. Metodicheskoe obespechenye analiza y otsenky konkurentosposobnosti kadrov predpriyatiya: avtoref. dys. kand. ekon. nauk: spets. 08.00.12 – Bukhhalterskiy uchetskiy zhurnal [Elektronnyy resurs] / E. V. Andryanova. – Yoshkar-Ola, 2010. [in Russian]

2. Vytraty na robochu sylu za 2010 rik: Statystychnyy byuletyn'. – Kyiv, 2011. – 75 s. [in Ukrainian]

3. Holovay N.M. Oblik ta analiz v upravlinni intelektual'nym kapitalom pidpriyemstva [Tekst]: avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk: spets. 08.00.09 / Holovay Nadiya Mykolayivna; Kyivskyy nats. torh.-ekon. universytet. – Kyiv, 2009. – 23 s. [in Ukrainian]

4. Hrafova T. O. Metodolohiya kompleksnoho ucheta yntellektual'noho kapytala: avtoref. dys. dokt. ekon. nauk: spets. 08.00.12 – Bukhhalterskiy uchetskiy zhurnal [Elektronnyy resurs] / T. O.Hrafova. – Rostov-na-Donu, 2012. [in Russian]

5. Davydyuk T.V. Bukhhalters'kiy oblik v systemi upravlinnya lyuds'kym kapitalom: teoriya ta metodolohiya [Tekst]: avtoref. dys. ... dokt. ekon. nauk.: spets. 08.00.09 / Davydyuk Tetyana Viktorivna; Zhytomirskyy derzh. tekhnoloh. universytet. – Zhytomyr. – 2011. – 36 s. [in Ukrainian]

6. Ehorova E. M. Uchet y analiz zatrat na podgotovku kadrov v systeme upravlenyya spetsyficheskymy aktyvamy ahroformyrovanyya: avtoref. dys. na zdobuttya nauk. stupenya kand. ekon. nauk: spets. 08.00.12 – Bukhhalterskyu uchet, statystyka [Elektronnyy resurs] / E. M. Ehorova. – Volohda, 1999. [in Russian]

7. Kontsepsiya Zahal'noderzhavnoyi tsil'ovoyi ekonomichnoyi prohramy rozvytku promyslovosti na period do 2020 roku skhvalena [Tekst]: ofits. tekst: za stanom na 25.12.2013 r. / Kabinet Ministriv Ukrayiny; Kontsepsiya. Rozporyadzhennya vid 17 lypnya 2013 r. # 603-r [in Ukrainian]

8. Korolyuk N.M. Oblik i kontrol' u systemi upravlinnya u systemi upravlinnya lyuds'kym kapitalom pidpryyemstva: metodychne zabezpechennya ta orhanizatsiya [Tekst]: avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk: spets. 08.00.09 / Korolyuk Natalya Mykhaylivna; Derzh. akademiya statystyky, obliku ta audytu Derzhkomstatu Ukrayiny. – Kyuyiv, 2010. – 17 s. [in Ukrainian]

9. Kulykov O.A. Uchet y otchetnost' v systeme upravlenyya chelovecheskymy resursamy orhanyzatsyy: avtoref. dys. kand. ekon. nauk: spets. 08.00.12 – Bukhhalterskyu uchet, statystyka [Elektronnyy resurs] / O.A. Kulikov. – Kazan', 2008. [in Russian]

10. Lehenchuk S.F. Bukhhalters'ke vidobrazhennya intelektual'noho kapitalu [Tekst]: avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk: spets. 08.06.04 / Lehenchuk Serhiy Fedorovych; Nats. ahrarn. universytet. – Kyuyiv, 2006. – 21 s. [in Ukrainian]

Рецензент: Романчук К.В., д.е.н., доцент кафедри міжнародної економіки, ЖДТУ

24.12.2014

УДК 336.22

Степанова Дар'я

ПРОБЛЕМАТИКА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ У ФІНАНСОВІЙ ТЕОРІЇ

В статті проаналізовано існуючі теоретичні підходи до інтерпретації категорії «податкове адміністрування» в сучасній