

## СЕКЦІЯ 6 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 338.1

**Вакун О.В.**

*кандидат економічних наук,  
старший викладач кафедри обліку та фінансів  
Івано-Франківського навчально-наукового інституту менеджменту  
Тернопільського національного економічного університету*

### ВДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ

Стаття присвячена дослідженню аудиту персоналу, який спрямований на пошук напрямів оптимізації і відповідного підвищення ефективності процесу управління персоналом, аудиту знань, який має вирішувати проблему вирівнювання наявних з необхідними знаннями у працівників для реалізації стратегічних цілей підприємства, та аудиту людського капіталу, який має перевірити звіт про інтелектуальний капітал або звіт про людський капітал на достовірність (в разі їх складання на підприємстві), тобто на відповідність документальних даних з реально існуючим людським капіталом.

**Ключові слова:** інтелектуальний капітал, аудит людського капіталу, аудит персоналу, аудит знань, аудит інтелектуального капіталу.

#### **Вакун О.В. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ АУДИТА ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОГО КАПИТАЛА**

Статья посвящена исследованию аудита персонала, который направлен на поиск направлений оптимизации и соответствующего повышения эффективности процесса управления персоналом, аудита знаний, который должен решать проблему выравнивания имеющихся с необходимыми знаниями в работников для реализации стратегических целей предприятия, и аудита человеческого капитала, который должен проверить отчет об интеллектуальном капитале или отчет о человеческом капитале на достоверность (в случае их составления на предприятии), то есть на соответствие документальных данных с реально существующим человеческим капиталом.

**Ключевые слова:** интеллектуальный капитал, аудит человеческого капитала, аудит персонала, аудит знаний, аудит интеллектуального капитала.

#### **Vakun O.V. IMPROVING AUDIT OF INTELLECTUAL CAPITAL**

The article investigates audit staff that aims to optimize the search areas and corresponding improvements in personnel management, auditing knowledge, which should solve the problem of alignment of existing knowledge necessary for workers to implement the strategic goals of the company and audit of human capital, which has to examine a report on intellectual capital or human capital report on the reliability (in case of drawing up the company), that documentary evidence in accordance with an existing human capital.

**Keywords:** intellectual capital, human capital audit, audit staff, audit knowledge, intellectual capital audit.

**Постановка проблеми.** В сучасних умовах ринкової економіки домінуючим фактором виробництва виступає не фізичний, а інтелектуальний капітал, більш жорсткішою стає конкуренція за людські ресурси і інтелект, а підприємства досягають успіху через швидке реагування на динамічні зміни і вимоги ринкового середовища. Тому аудит як форма контролю на самому підприємстві має виступати одним із головних помічників в процесі ефективного управління такими активами, як нематеріальні. Трудомісткість процесу проведення аудиту нематеріальних активів пов'язана не тільки з невідчутними особливостями форми даних активів, але й з появою таких об'єктів нематеріальних активів, які раніше не відображалися в звітності підприємства.

У наших попередніх дослідженнях розкрито актуальність питань, присвячених використанню категорії нематеріальних активів в широкому розумінні [1, с. 214; 2]. Відповідно до цього твердження, до складу об'єктів бухгалтерського обліку має включатися людський капітал підприємства, під який ще не пристосована чинна бухгалтерська методологія. Це вимагає удосконалення як самої бухгалтерської методології із врахуванням їх специфіки, так і розробок стосовно їх аудиту.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання аудиту об'єктів нематеріальних активів, що не знаходять своє відображення в звітності, підніма-

ються в дослідженнях Т.Б. Андрусенко, К.К. Араб'яна, Л.В. Бабічевої, Е. Брукінг, Р.П. Булиги, І.Ф. Ветрової, В.В. Керімова, С.А. Кузубова, Т.В. Ніконової, Ю.Г. Одегова та ін. При цьому слід відзначити, що автори по-різному трактують об'єкти перевірки, в даному випадку – аудит інтелектуального капіталу, аудит інтелектуальних активів, аудит інтелектуальної власності, аудит людського капіталу, аудит персоналу, аудит знань.

**Формулювання цілей статі (постановка завдання).** Аналіз таких видів аудиту, як аудит персоналу, аудит людського капіталу, аудит знань, а також визначення, що їх не можна вважати тотожними поняттями, всі вони є складовими аудиту інтелектуального капіталу.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** На особливу увагу заслуговують питання аудиту людського капіталу, що є невід'ємною складовою інтелектуальних активів та виражається через знання, професійний досвід, практичні навички, творчі здібності і фізичні можливості працівників підприємства, що використовуються для виконання поточних завдань в процесі трудової діяльності. Тому аудиторська перевірка може носити назву «аудит людського капіталу», «аудит персоналу», «кадровий аудит» тощо. В зарубіжних країнах практикується створення спеціальних служб з персоналу в межах компанії, однією з функцій якої є аналіз ефективності вико-

ристання людського капіталу, що виступає одним з найважливіших факторів успішного функціонування підприємства.

Зазвичай аудит персоналу представляє собою послідовну, регулярну і довгострокову форму контролю за реалізацією практичних зусиль щодо оптимізації управління персоналом. В ході одноразової аудиторської перевірки неможливо повністю оптимізувати стан управління персоналом підприємства, що означає необхідність концентрації зусиль на питаннях управління персоналом, що мають найбільшу корисність для довгострокової ефективності бізнесу.

Питання аудиторської перевірки персоналу детально висвітлюють Ю.Г. Одегов і Т.В. Ніконова в своїй праці «Аудит і контролінг персоналу». Вони підкреслюють, що проведення аудиту персоналу дозволяє впевнитися в тому, що трудовий потенціал використовується ефективно, а організація і умови праці відповідають вимогам законодавства. Такий аудит представляє собою аналіз системи соціально-трудова показники, що спрямований на оцінювання діяльності служби управління людськими ресурсами підприємства і може охоплювати окремі підрозділи або компанію в цілому. За допомогою зворотного зв'язку лінійні менеджери і фахівці з управління персоналом отримують уявлення про функціонування людських ресурсів і виявляють, наскільки добре менеджери виконують свої обов'язки з управління персоналом.

Основна мета аудиту персоналу – оцінка діяльності суб'єкта господарювання у сфері праці та трудових відносин, встановлення відповідності застосовуваних підприємством форм і методів організації трудової діяльності та трудових відносин законодавчим і правовим актам, а також вироблення на підставі результатів перевірок пропозицій з оптимізації організації трудової діяльності та трудових відносин, здійснюваних суб'єктом господарювання [3, с. 10].

Аудит персоналу дає уявлення менеджерам про внесок їх підрозділів в успіх підприємства, формує професійний образ менеджерів і фахівців служби управління персоналом, допомагає прояснити роль служби управління персоналом, що призводить до більшої стабільності всередині підприємства. Найбільш важливо, що він розкриває проблеми і гарантує погодженість з різноманітними законами. Цим пояснюється збільшення інтересу до аудиту персоналу в багатьох країнах в останні роки.

В цілому Ю.Г. Одегов і Т.В. Ніконова доходять висновку, що аудит персоналу – це експертиза стану справ в частині управління персоналом, що проводиться періодично та включає систему заходів щодо збору інформації, її аналізу та оцінки на цій основі ефективності діяльності організації використання трудового потенціалу та регулювання соціально-трудова відносин [3, с. 176]. Його суть зводиться до діагностики причин проблем, що виникають на підприємстві, оцінці їх важливості, формулюванні конкретних рекомендацій для керівництва підприємства.

Аудит персоналу проводиться з використанням методів діагностичного дослідження системи управління персоналом. До його основних особливостей можна віднести:

- націленість на загально-організаційну ефективність;
- суворі форми програми перевірки, процедур та укладання;
- незалежність аудитора по відношенню до підприємства;
- професіоналізм у виконанні перевірки.

Об'єктами аудиту в цьому випадку є персонал та принципи діяльності підприємства, а відповідно, і результати роботи. Аспекти практичної роботи аудитора з персоналу автори розкривають через особливості підвидів аудиту персоналу (табл. 1).

Таблиця 1

Підвиди аудиту в межах функцій аудитора з персоналу

| Види аудиту                              | Мета аудиту                                                                                                                                                                             | Напрями проведення перевірки                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Аудит робочих місць                      | Визначення проблем використання персоналу                                                                                                                                               | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Аудит продуктивності</li> <li>• Аудит укомплектованості персоналу</li> <li>• Аудит розвитку посади</li> <li>• Стратегічний аудит</li> </ul>                                                                                                                                               |
| Аудит найму                              | Експертиза правильності реалізації кадрової політики підприємства в питаннях підбору і найму персоналу                                                                                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Перевірка дотримання організацією законів і правил, а також внутрішніх розпоряджень</li> <li>• Перевірка, якою мірою досягнуті кількісні та якісні цілі, і зрозуміти причини ймовірних відхилень</li> <li>• Пошук зв'язку політики набору персоналу зі стратегією підприємства</li> </ul> |
| Аудит звільнень                          | Оцінка стійкості кадрового «ядра» підприємства                                                                                                                                          | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Аудит причин звільнень за власним бажанням</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                     |
| Аудит винагород                          | Експертиза дотримання інтересів працівників та кадрової політики підприємства в питаннях винагород                                                                                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Аудит відповідності</li> <li>• Аудит ефективності</li> <li>• Стратегічний аудит</li> </ul>                                                                                                                                                                                                |
| Аудит умов праці, безпеки і здоров'я     | Оцінка правильності реалізації та управління програм безпеки і здоров'я на підприємстві                                                                                                 | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Діагностика умов робочої обстановки</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                            |
| Аудит інтелектуального капіталу          | Перевірка правильності документального оформлення нематеріальних активів, їх фіксування та, якщо є можливим, розрахунок їх оцінки вартості                                              | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Визначення сукупності необхідних ресурсів для здійснення змін і виявлення тих з них, в яких підприємство відчуває нестачу</li> </ul>                                                                                                                                                      |
| Аудит роботи служб управління персоналом | Оцінка витрат і вигод, пов'язаних з програмами кадрової діяльності в порівнянні з підсумками діяльності підприємства в минулому, з підсумками інших підприємств і з цілями підприємства | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Оцінка діяльності кадрових служб</li> <li>• Оцінка плинності кадрів</li> <li>• Аналіз якості управління персоналом підприємства</li> </ul>                                                                                                                                                |

Сформовано на основі [3]

Таким чином, можна зробити висновок, що аудит персоналу:

- показує внесок кадрової служби у досягнення кінцевих цілей підприємства;
- підвищує професійний імідж служби управління персоналом;
- стимулює зростання відповідальності та професіоналізму працівників служби управління персоналом;
- уточнює права та обов'язки служби управління персоналом;
- забезпечує відповідність стратегії, кадрової політики і практики її реалізації;
- виявляє основні кадрові проблеми;
- гарантує постійне дотримання трудового законодавства;
- забезпечує оптимізацію витрат на здійснення кадрових заходів та утримання служби управління персоналом;
- стимулює прогресивні нововведення в галузі управління персоналом;
- здійснює оцінку системи інформаційного забезпечення кадрової роботи підприємства.

Глибокі дослідження методів і процедур управління персоналом можуть відкрити нові можливості служби управління персоналом сприяти задоволенню суспільних, організаційних, функціональних і персональних цілей підприємства. Якщо ця оцінка виконана належним чином, то вона призведе до посилення взаємної підтримки служби управління персоналом і лінійних менеджерів.

В працях окремих дослідників-обліковців піднімається проблема необхідності побудови теорії і методики проведення аудиту людського капіталу. Так, І.Ф. Ветрова [4, с. 31–32] в якості основних завдань, що потребують вирішення в ході аудиту людського капіталу виділяє наступні:

- надати інформацію, необхідну для прийняття рішень в галузі управління персоналом як для менеджерів з персоналу, так і для вищого керівництва;

- забезпечити менеджерів методами чисельного вимірювання вартості людських ресурсів, необхідних для прийняття конкретних рішень;
- розцінювати людський капітал не як витрати, які слід мінімізувати, а як активи, які слід оптимізувати.

Методика проведення аудиту людського капіталу включає наступні етапи:

1. Аналіз стратегічних цілей компанії, що перевіряється.
2. Оцінка можливостей компанії в досягненні поставлених цілей.
3. Перевірка політики, що проводиться щодо людських ресурсів (відповідність задекларованих позицій реально здійснюваним, в т. ч. готовність компанії інвестувати кошти в навчання співробітників).
4. Аналіз людських ресурсів за наступними показниками:
  - кваліфікаційний рівень;
  - готовність до навчання;
  - ефективність навчання;
  - результативність навчання;
  - коефіцієнт стратегічного розвитку персоналу;
  - коефіцієнт кар'єрного зростання працівників компанії;
  - показник створення вартості на одного співробітника;
  - активність співробітників;
  - мотивація праці персоналу компанії;
  - плинність кадрів, %;
  - доступ до стратегічної інформації.
5. Аналіз соціальної політики компанії.
6. Рекомендації щодо складання звіту про людський капітал, який містить перераховані вище показники для цілей ефективного управління компанією, а також для інформування зацікавлених користувачів.

Жорстка конкуренція диктує правила для учасників ринку, постійно піднімаючи рівень вимог на більш вищий рівень. Одним з дієвих механізмів

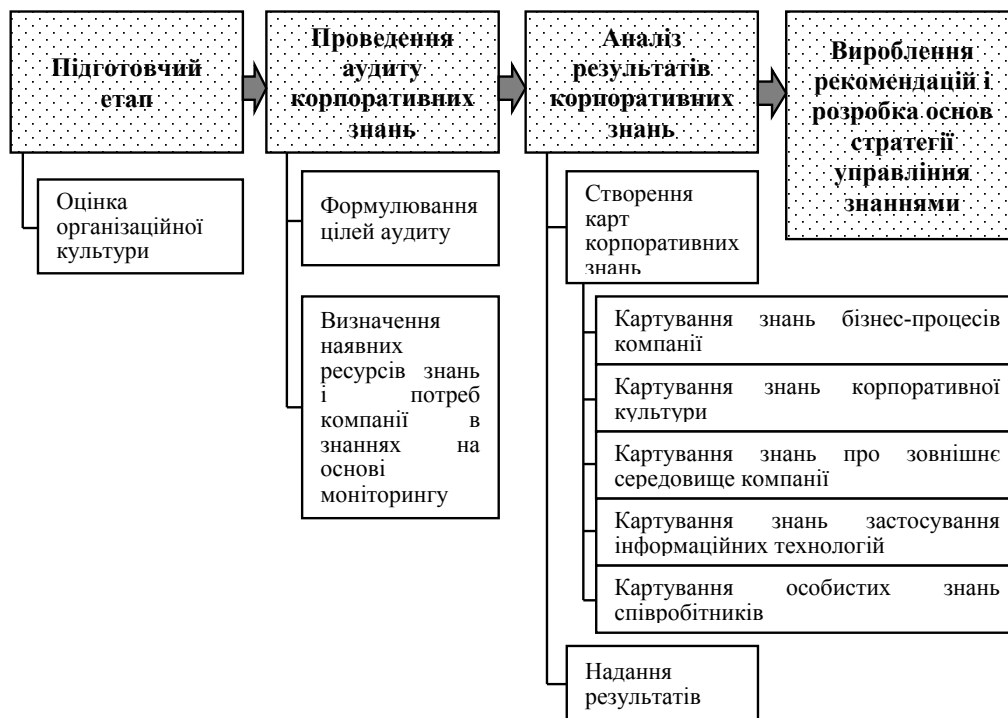


Рис. 1. Етапи аудиту корпоративних знань [7, с. 55]

вважається саме ефективно управління знаннями, що забезпечує підприємство довгостроковими перевагами відносно інших учасників ринку. В останні роки з'являється значна кількість концепцій і теорій, присвячених аналізу ефективності і впливу управління знаннями на підприємстві. У їх складі важливе місце займає аудит знань, який в останні роки стає досить звичайною процедурою, що здійснюється в великих компаніях.

Аудит знань представляє собою систематичний аналіз елементів інформації знань і їх основних атрибутів, таких як власник, носій, використання і достатність для виконання необхідних дій [5, с. 60]. В процесі аудиту інформація і знання порівнюються з відповідними запитом споживачів інформації. Результатом аудиту має стати відповідь на запитання: «Чи є відповідні цілям бізнесу знання у персоналу?» та «Персонал з якими знаннями необхідний?». Аудит знань здійснюється за допомогою побудови діаграм і карт знань. За результатами аудиту знань повинна бути побудована карта знань працівників, що представляє собою графічне зображення знань, які працівники фактично мають, з конкретизацією осіб. Створені карти знань виступають об'єктом аналізу в процесі системного управління знаннями на підприємстві.

Як зазначає Т.Б. Андрусенко, процес аудиту знань – це складний, трудомісткий і тривалий процес [6]. Час і ресурси, що витрачаються на аудит знань, повинні постійно узгоджуватися з його основними цілями. Всі етапи аудиту супроводжуються безліччю спеціальних форм і протоколів, що фіксують зібрані дані. Окремим завданням виступає робота з проблемами, що виникають в ході аудиту знань.

Однією з основних проблем є те, що більша частина усіх знань – все ж таки не відноситься до явної

частини, що може піддаватися обробці та зберіганню в інформаційній системі підприємства. Саме це і називається інтелектуальним капіталом, що підприємство втрачає зі звільненням працівника. Аудит знань не може виступати гарантією успіху і ефективності управління знаннями, але вирішувати конкретні завдання за допомогою відповідних ресурсів йому під силу.

На думку К.Н. Бодрухіна [7, с. 55], на основі послідовності здійснення етапів управління знаннями підприємство зможе своєчасно вносити корективи в реалізацію обраної стратегії управління корпоративними знаннями, освоювати чи впроваджувати необхідні нові знання, генерувати процес створення нових знань, сприяючи тим самим зміцненню позицій суб'єкта господарювання та підвищенню його конкурентоспроможності в умовах кризи. Автор описує аудит корпоративних знань через його цілі, види, принципи, інструменти, причини проведення і практичне застосування результатів такої аудиторської перевірки, пропонуючи наступну послідовність етапів аудиту корпоративних знань (рис. 1).

Так, автор в розрізі основних чотирьох етапів вбачає реалізацію аудиту корпоративних знань та підкреслює, що в результаті проведення такої перевірки отримуємо інформацію для прийняття рішень на таких рівнях:

- стратегічному – при виробленні більш ефективних способів використання активів знань;
- інформаційному – для визначення інтенсивності обміну знаннями, інформаційних переважань чи навпаки;
- організаційному – для оцінки типів управлінських рішень, питань щодо власників знань;
- структурному – в цілях інтеграції внутрішніх і зовнішніх джерел корисної інформації;



Рис. 2. Об'єктно-цільове спрямування видів аудиту інтелектуального капіталу



• системному – при розробці рішень, орієнтованих на користувачів (типи баз даних, ефективні комунікації, стратегії пошуку тощо).

Розглянувши такі види аудиту, як аудит персоналу, аудит людського капіталу, аудит знань, визначено, що їх не можна вважати тотожними поняттями, оскільки всі вони мають різну мету, що ставиться перед проведенням перевірки (рис. 2).

**Висновки з даного дослідження.** Аудит персоналу спрямований на пошук напрямів оптимізації і відповідного підвищення ефективності процесу управління персоналом, а аудит знань має вирішувати проблему вирівнювання наявних з необхідними знаннями у працівників для реалізації стратегічних цілей підприємства. В свою чергу, аудит людського капіталу має перевірити звіт про інтелектуальний капітал або звіт про людський капітал на достовірність (у разі їх складання на підприємстві), тобто на відповідність документальних даних з реально існуючим людським капіталом. Якщо така звітність не складається на підприємстві, проведення аудиторської перевірки людського капіталу має забезпечити документальне оформлення результатів такого аудиту у відповідні звіти.

УДК 657.41

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Вакун О.В. Нова сутність нематеріальних активів в бухгалтерському обліку / О.В. Вакун // Сталий розвиток економіки. – 2011. – № 3. – С. 211–215 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://library.tneu.edu.ua>.
2. Вакун О.В. Облік і аналіз нематеріальних активів у будівельних підприємствах : автореф. дис. ... к.е.н. : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О.В. Вакун ; Прикарпат. нац. ун-т ім. В. Стефаника. – Івано-Франківськ, 2013. – 20 с.
3. Одегов Ю.Г. Аудит и контроллинг персонала : [учебник] / Ю.Г. Одегов, Т.В. Никонова. – М. : Издательство «Альфа-Пресс», 2006. – 560 с.
4. Ветрова И.Ф. Методология и методический инструментарий анализа и аудита интеллектуальной собственности в АПК : автореф. дис. ... д.э.н. : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / И.Ф. Ветрова ; Фин. ун-т при Правительстве РФ. – Москва, 2013. – 44 с.
5. Королев М.И. Экономика. Риски. Защита : [словарь-справочник] / М.И. Королев. – М. : Анкил, 2007. – 832 с.
6. Андрусенко Т.Б. Методики аудита знаний / Т.Б. Андрусенко // Корпоративные системы. – 2007. – № 1 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.management.com.ua/ims/ims129.html#\\_3](http://www.management.com.ua/ims/ims129.html#_3).
7. Бодрухин К.Н. Инструменты диагностики в системе управления корпоративными знаниями / К.Н. Бодрухин // Вестник ЮРГТУ (НПИ). – 2010. – № 3. – С. 52–61.

**Вітренко О.В.**

*кандидат економічних наук,*

*доцент кафедри обліку, фінансів та економічної безпеки  
Донецького національного технічного університету*

### ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ЯК ІНСТРУМЕНТ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ В УПРАВЛІННІ ВЛАСНИМ КАПІТАЛОМ

Стаття присвячена обґрунтуванню теоретичних та методичних положень щодо формування облікової політики у частині управління власним капіталом як елементу фінансової безпеки підприємств. Розглянуто зарубіжну практику щодо принципів і підходів до формування дивідендної політики. Визначені завдання обліку та складові облікової політики щодо оцінки елементів власного капіталу і вибору дивідендної політики.

**Ключові слова:** власний капітал, фінансова звітність, облікова політика, дивідендна політика, оцінка, інформаційне забезпечення, фінансова безпека.

### Витренко Е.В. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ПРЕДПРИЯТИЯ КАК ИНСТРУМЕНТ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ БЕЗОПАСНОСТИ В УПРАВЛЕНИИ СОБСТВЕННЫМ КАПИТАЛОМ

Статья посвящена обоснованию теоретических и методических положений для формирования учетной политики в части управления собственным капиталом как элемента финансовой безопасности предприятий. Рассмотрена зарубежная практика в отношении принципов и подходов к формированию дивидендной политики. Определены задачи учета и составляющие учетной политики по оценке элементов собственного капитала и выбора дивидендной политики.

**Ключевые слова:** собственный капитал, финансовая отчетность, учетная политика, дивидендная политика, оценка, информационное обеспечение, финансовая безопасность.

### Vitrenko O.V. ACCOUNTING POLICY AS A TOOL OF INFORMATION SUPPORT OF FINANCIAL SECURITY COMPANY IN MANAGEMENT BY CAPITAL

The article is devoted to substantiation of theoretical and methodological provisions for the formation of accounting policy for equity management as an element of financial security company. We consider foreign practice the principles and approaches to the formation of the dividend policy. The tasks of accounting and accounting policy components to evaluation equity components and the choice of dividend policy.

**Keywords:** equity, financial statements, accounting policies, dividend policy, evaluation, information support, financial security.

**Постановка проблеми.** Економічні категорії власності та вартості є базовими у формуванні відносин «власник – держава», «власник – суб'єкт управління», «власник – об'єкт управління». Власний капітал підприємства є визначальним показником в оцінці вартості підприємства і саме тому постійно

залишається у центрі уваги дослідників. Ринкова економіка формує динамічне середовище і характеризує соціальні, економічні, правові та фінансові відносини власності, виражені в системі бухгалтерського обліку категорією «Власний капітал». Структура і динаміка власного капіталу характеризують