

ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ НА УТРИМАННЯ І РОЗВИТОК ПЕРСОНАЛУ: СТАН ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

У статті проаналізовано варіанти облікового відображення витрат підприємств на робочу силу в Україні та надано рекомендації щодо вдосконалення бухгалтерського обліку продуктивних та непродуктивних витрат на утримання і розвиток персоналу. Запропоновано загальну схему відображення витрат на утримання і розвиток персоналу та формування первісної вартості робочої сили в бухгалтерському обліку в умовах застосування МСФЗ.

Ключові слова: трансформаційні витрати на розвиток персоналу, витрати на утримання персоналу, трансакційні витрати на персонал, втрати через інвестиції на розвиток людських ресурсів, індивідуальні рахунки розвитку працівників.

ACCOUNTING REFLECTION FOR THE MAINTENANCE AND STAFF DEVELOPMENT: STATE AND WAYS OF IMPROVEMENT

The critical analysis of the existing practice of accounting actual costs employers on work force in Ukraine and the perfection of methodological support of cost accounting for the content and development of staff, taking into account the existing regulatory framework and needs of users of financial information of this article is the purpose. The aim of the article is a critical analysis of the current practice of recording the actual employer's labour costs in Ukraine and the development of recommended models accounting for the maintenance and development costs, taking into account the existing legal framework and the needs of users. The variants of account of productive and non-productive charges are analyses for maintenance and development of staff in Ukraine and recommendation is given on perfection order of account of charges on maintenance and development of staff in the article. The applied division of costs for maintenance and for staff development on the legal basis their recognition in accounting, division of costs for maintenance and for staff development by the economic elements the personnel costs and for their intended purpose, which allows to generate accounting model to accounting of costs for maintenance and for staff development to meet the requirements of international standards. The developed of methodical maintenance of account of costs for staff development and staff costs it allows optimize the costs of development of the company in the field of human resources management and provides a holistic view of the assets of an enterprise and their effective use to ensure a competitive, sustainable and long term development of the organization.

Keywords: transformation costs for staff development, staff costs, transaction costs for staff, losses from investments in development of human capitals, development of the individual accounts of employees.

Постановка проблеми. Протягом останніх п'яти років спостерігається ситуація, показана на рис. 1, в якій не можливо в повній мірі реалізувати ресурси капітальних вкладень для розширення виробництва, що спричиняє зменшення інвестицій в основний капітал та зниження їх ефективності в результаті зростання витрат на працю.

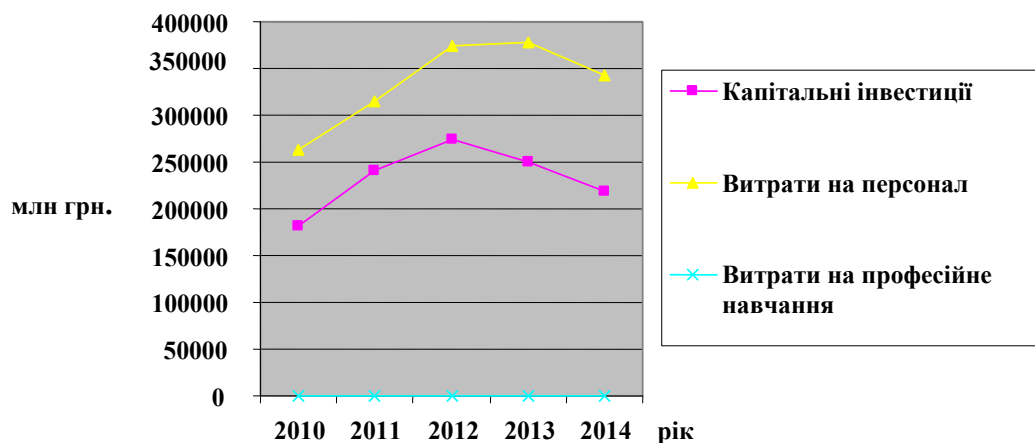


Рис. 1. Капітальні інвестиції у фактичних цінах у порівнянні з витратами на персонал та його професійний розвиток в Україні за 2010 – 2014 рр., млн грн.

Джерело: складено та розраховано за даними Комітету статистики України.

Складовими витрат на робочу силу, крім прямих витрат на оплату праці, відповідно до Резолюції, прийнятої 11-ю Міжнародною конференцією зі статистики праці (1966 р.) є витрати на: харчування персоналу та інші виплати, що надаються натурою; утримання житла, що оплачує роботодавець; соціальне

страхування; професійну підготовку; утримання служб соціального забезпечення, податки та відрахування, що розглядаються в якості витрат на робочу силу та інше. Питома вага соціальних витрат в загальній сумі витрат підприємств в країнах ЄС у 2012 році, за даними Держкомстату України [1], коливається від 10,8% у Данії до 30,9% у Франції. В Україні в 2014 році цей показник становив 26,6% (або 1438 грн у розрахунку на одного штатного працівника), та 93% соціальних витрат українських підприємств на робочу силу – це відрахування до державного фонду загальнообов'язкового соціального страхування. Витрати самих підприємств на формування знань персоналу, охорону і поліпшення умов праці і життя, соціальний захист працівників майже відсутні. Так, середньомісячні витрати підприємств на одного штатного працівника по Україні у 2014 р. склали 3989 грн, з яких лише 62 грн (або 1,6%) – це витрати підприємств в розвиток професійного рівня працівників, в покращення умов їх життя і праці, і до речі здійснюються такі витрати незначною частиною українських підприємств [1].

Структура витрат підприємств на робочу силу в Україні у 2001–2014 році за даними вибіркового обстеження вартості робочої сили, що проводяться в Україні один раз на чотири роки, наведено у таблиці 1.

Таблиця 1

Структура витрат підприємств на робочу силу в Україні, 2001–2014 рр.

Рік	Витрачено на утримання робочої сили усього, млн грн.	У тому числі, у %					
		Оплата праці	оплата житла працівників	соціальне забезпечення працівників	витрати на професійне навчання	витрати на культурно - побутове обслуговування	інші витрати
2014	413968,7	70,5	0,1	26,6	0,1	0,7	1,9
2010	281930,6	68,6	0,1	27,1	0,2	1,3	2,7
2006	Немає даних	68,7	0,2	27,4	0,2	1,0	2,6
2001	Немає даних	69,3	0,8	25,5	0,3	1,9	2,2

Джерело: складено за даними Комітету статистики України.

Як бачимо, за останні роки спостерігаються негативні структурні зрушення щодо витрат підприємств на формування знань персоналу, охорону і поліпшення умов праці і життя, соціальний захист, медичне забезпечення працівників. У 2014 році ці витрати майже відсутні. Проблема, на наш погляд, полягає у виключенні людських ресурсів (активів) із господарського обороту, облікова вартість яких може бути визначена в сумі фактичних витрат роботодавців на робочу силу. Традиційна система бухгалтерського фінансового обліку витрат на персонал уповільнює впровадження нових технологій, вкрай необхідних для успішної діяльності на світових ринках.

Для розв'язання вищезазначеної проблеми необхідно розробити нову комплексну систему обліково-аналітичного забезпечення маркетингу персоналу підприємства, що дозволить оперативно стежити за станом зовнішнього ринку праці та оцінювати внутрішню ситуацію, сприяти конкурентоспроможності, стійкому і довгостроковому розвитку організації та отримувати інформаційну підтримку пробудження суспільного інтересу до соціальних проблем.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Загальні проблеми теорії та практики бухгалтерського обліку людських ресурсів засновані на всесвітньо визнаній теорії людського капіталу Г. Беккера і Т. Шульца, висвітлені у працях відомих західних вчених: Дж. Фендріка, Е. Фламхольца. Значний вклад в розробку методології бухгалтерського обліку людського капіталу внесли українські і зарубіжні автори: Т. О. Графова, Т.В. Давидюк, М. Добія, І.В. Жиглей, С.Ф. Легенчук та інші. Проте, сприйняття людських ресурсів серед облікових об'єктів у світовій практиці бухгалтерського обліку існує лише де-факто. Де-юре, у МСФЗ до цього часу поняття людські ресурси (активи) не визнано, через існування складної проблеми ідентифікації і достовірної оцінки людських активів в бухгалтерському обліку.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Враховуючи результати досліджень зазначених авторів розширення меж традиційного бухгалтерського обліку, на нашу думку, пов'язано з дослідженням проблем відображення витрат (капіталовкладень) на утримання і розвиток персоналу в бухгалтерському обліку, враховуючи чинну нормативно-правову базу та потреби користувачів.

Постановка завдання. Метою статті є критичний аналіз існуючої практики відображення в обліку фактичних витрат роботодавців на робочу силу в Україні та розробка рекомендованої моделі бухгалтерського обліку витрат на утримання і розвиток персоналу в умовах застосування МСФЗ.

Виклад основного матеріалу дослідження. Склад витрат за видами діяльності та економічними елементами в бухгалтерському обліку визначено П(С)БО 16 «Витрати». Проте, дане положення чітко не

виокремлює витрати на утримання і розвиток персоналу, що ускладнює розкриття інформації про витрати на робочу силу в фінансовій і, в свою чергу, статистичній звітності підприємств та не розкриває характеру і доцільності таких витрат з точки зору фінансового результату. Зокрема, витрати на утримання та розвиток персоналу в бухгалтерському обліку визнаються або як витрати періоду, і відображаються в системі бухгалтерського обліку як поточні витрати на виплати працівникам з використанням рахунків витрат (Дт 23/п, 91/п, 92/п, 93/п Кт 661/п – нарахування витрат, передбачених колективним договором в рамках заходів (програм) соціального пакету, в частині базової складової соціального пакету; Дт 949/п Кт 663/п – нарахування витрат, не передбачених колективним договором в рамках заходів (програм) соціального пакету, в частині мотиваційної складової соціального пакету) чи збільшення зобов'язань перед кредиторами (Дт 23/п, 91/п, 92/п, 93/п, 949/п – Кт 631), або, як витрати майбутніх періодів в момент їх виникнення для відображення соціальних зобов'язань за соціальні послуги працівникам терміном більше місяця: Дт 39 – Кт 685 (63); для відображення заздалегідь сплачених послуг: Дт 39 – Кт 377, які щомісячно списують рівними частинами протягом періоду, до якого вони належать, в порядку встановленому підприємством. Останній варіант обліку, як правило, стосується витрат на залучення, розробку, удосконалення або збереження якісних характеристик робочої сили, що здійснюються з метою підвищення можливостей і цінності людського капіталу працівників підприємства. Згідно з п.20 П(С)БО 16 такі витрати не вважають прямими витратами підприємства і відносять, як правило, до складу інших операційних витрат: Дт 949 – Кт 39. В залежності від категорії персоналу не виключений варіант визнання таких витрат у складі адміністративних, збутових або навіть виробничих витрат.

Але, по-перше, відповідно до МСФЗ понесені підприємством витрати можуть відображатися або як актив, або як витрати періоду тобто поняття «витрат майбутніх періодів» в МСФЗ відсутнє. Тому у разі обрання варіанту обліку витрат на розвиток персоналу як витрат майбутніх періодів при складанні фінансової звітності за міжнародними стандартами доведеться проводити їх перекваліфікацію і окремо їх ідентифікувати.

МСБО 38 «Нематеріальні активи» не виключає можливість віднесення витрат на збереження і професійний розвиток персоналу до первісної вартості нематеріальних активів (а не на витрати періоду), якщо 1) актив є визначеним; 2) виникає на підставі законних прав. Відповідно до п. 9 діючих в Україні П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» витрати на підготовку та перепідготовку не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат звітного періоду, в якому вони були здійсненні. Проте, в бухгалтерському обліку у галузі професійного спорту де-факто витрати, пов'язані з підготовкою, навчанням, тренуванням, функціонуванням, підвищенням майстерності гравців визнаються в балансі у складі нематеріальних активів як право на використання професійних (трудових) здібностей, а суми грошової оплати за трансфер гравців, складають їх вартість в момент первісного визнання в балансі, яка визнається в сумі фактичних витрат, пов'язаних з підготовкою, навчанням, тренуванням, функціонуванням, підвищенням майстерності іноземного футболіста.

По-друге, обліковувати витрати на розвиток персоналу як поточні витрати – неприпустимо, адже витрати на професійний розвиток, профілактичні огляди та оздоровлення працівників по суті не є «використаним ресурсом», тому неправомірно включати їх до складу поточних витрат або до собівартості продукції періоду в якому вони були здійснені. Більш того, у випадку, якщо понесені витрати на персонал відповідають умовам їх капіталізації, така методика обліку призводить до заниження фінансового результату і вартості статей активу бухгалтерського балансу.

Отже, традиційна українська практика бухгалтерського обліку витрат на персонал не враховує їх обліково-економічної сутності, що призводить до порушення принципу консерватизму (обачності) – одного з основних принципів оцінки об'єктів бухгалтерського обліку та не відповідає міжнародними стандартам, отже потребує вдосконалення. Особливо це стосується тієї частини витрат завдяки яким відбувається накопичення людського капіталу працівників підприємства і збільшується його вартість і цінність для підприємства та зростає ринкова вартість підприємства.

Витрати на розвиток персоналу – це сукупні витрати на заходи, що здійснюються з метою підвищення ефективності людських ресурсів підприємства; це витрати на професійне навчання, охорону здоров'я, соціальні послуги, а також надання працівникам пільг, що сприяють накопиченню і збереженню продуктивних якостей працівників підприємства, і визначають вартість його персональних (людських) активів (ПЛА).

Витрати підприємств на робочу силу (персонал) можуть бути поділені на правових підставах визнання в бухгалтерському обліку (момент переходу права власності або контролю) на: активи індивідуального людського капіталу – персональні (людські) активи; інтелектуальні нематеріальні активи індивідуального людського капіталу; капіталізовані витрати на розвиток персоналу та витрати на утримання персоналу, за економічними елементами витрат на: трансформаційні (інвестиційні) витрати на збереження якісних характеристик і професійний розвиток персоналу; операційні витрати на утримання персоналу, спрямовані на створення гідних умов використання і відтворення людського капіталу працівників, у тому числі витрати на оплату праці; трансакційні витрати – це інші витрати, пов'язані із здійсненням угод на внутрішньому ринку праці, з передачею прав власності на послугу праці, зокрема витрати на атестацію

працівників та залучення персоналу ззовні; і втрати через інвестиції в псевдофактор розвитку людського капіталу (псевдонавчання, псевдознання), які є збитками підприємства, що пов'язані з так званим людським чинником.

Враховуючи викладене та пропозиції науковців [2–5] вважаємо за доцільне ввести в облікову практику окремі субрахунки – 126 «Персональні (людські) активи» для обліку ідентифікованих людських активів; 99 «Витрати на розвиток людських ресурсів» для узагальнення інформації про витрати підприємства на цілі безперервного людського розвитку. Як наслідок, витрати на розвиток персоналу капіталізуються в балансі підприємства, поглиблюється змістовне наповнення та поширюються перелік облікових об'єктів.

Аналітичний облік витрат на розвиток людського потенціалу працівників підприємства пропонується вести за категоріями персоналу та за напрямками витрат. Пропонований порядок організації синтетичного й аналітичного обліку витрат на розвиток персоналу підприємств на рахунках бухгалтерського обліку наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Синтетичні й аналітичні рахунки бухгалтерського обліку витрат на розвиток персоналу				
126 «Персональні (людські) активи»				
126.1 «Персональні (людські) активи керівників»	126.2 «Персональні (людські) активи професіоналів»	126.3 «Персональні (людські) активи фахівців»	126.4 «Персональні (людські) активи службовців»	126.5 «Персональні (людські) активи робітників»
99 «Витрати на розвиток людських ресурсів»				
991 «Витрати на професійний розвиток»			992 «Витрати на збереження персоналу»	
991.1 «Витрати на навчання»	991.2 «Витрати на перепідготовку працівників»	991.3 «Витрати на підвищення кваліфікації»	992.1 «Витрати на оздоровлення персоналу»	992.2 «Витрати на соціальні послуги»
991.1.і «Витрати на навчання за категоріями персоналу»	991.2.і «Витрати на перепідготовку працівників за категоріями персоналу»	991.3.і «Витрати на підвищення кваліфікації за категоріями персоналу»	992.1.і «Витрати на оздоровлення за категоріями персоналу»	992.2.і «Витрати на соціальні послуги за категоріями персоналу»

За текстом Резолюції МОТ, інформація про витрати роботодавців на робочу силу, може бути використана для того «щоб пролити світло в частині доходів працівників від роботи за наймом» [6]. Аналіз існуючої практики бухгалтерського обліку витрат роботодавців на утримання та розвиток персоналу у взаємозв'язку із доходами працівників, які вони можуть отримувати від роботодавців за використання ними їх робочої сили згідно зі ст. 164 і 165 ПКУ [7] свідчить про те, що для обліку розрахунків за нарахованими працівникам доходами в оплату послуги праці використовують субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою», доходів у вигляді оплати за навчання, страхових внесків, сплачених підприємством на користь працівників за договорами добровільного медичного та недержавного пенсійного страхування – 663 «Розрахунки за іншими виплатами» або 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», матеріальної допомоги, оплати житла, доходу у вигляді оплати вартості послуг з утримання дитини у дитячому закладі та інший «соціальний» мікс рахунків 661 (685), які мають систематичний характер і надані всім або більшості працівникам або, у разі якщо такі виплати мають разовий характер, рахунок 663 (685).

Описаний порядок організації бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам не відповідає завданням сучасного менеджменту, який розглядає персонал підприємства як його головний ресурс, здатний багаторазово підвищити ефективність праці і ринкову вартість підприємства, і сприяє тому, що витрати на робочу силу роботодавці й досі сприймають лише з позиції необхідних витрат на утримання персоналу, які вони прагнуть мінімізувати, оговорюючи достатньо високий рівень оплати праці, а не з позиції цінності персоналу для підприємства, його здібності приносити майбутні вигоди в наслідок понесених витрат на розвиток людських ресурсів, адже не відчують доцільності таких витрат з точки зору кінцевого результату.

З метою підконтрольності цільового використання коштів, акумулювання доходів на покриття соціальних витрат науковці [2, 4, 5 та інші] обґрунтовують доцільність створення забезпечень під майбутні витрати під додаткові соціальні видатки для резервування коштів «під реалізацію конкретних соціальних цілей, враховуючи фінансові можливості підприємства та існуючі соціальні потреби» [8, с. 11]. Проте, незважаючи на те, що безперервний розвиток працівників є вкрай важливим для продовження діяльності підприємства, а витрати на розвиток персоналу є значними застосування описаної вище методики обліку є не допустимим в ході звичайної діяльності, оскільки в більшості випадків це буде суперечити загальній забороні Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 37 на визнання резервів під майбутні операційні витрати (п. 18). У контексті реструктуризації МСФЗ (IAS) 37 виділяє перепідготовку персоналу як тип витрат, під які створення резерву забороняється, оскільки вони відносяться до здійснення господарської діяльності в майбутньому (п. 81).

Альтернативним варіантом персоналізованого обліку витрат на розвиток персоналу, на нашу думку, можуть стати «індивідуальні рахунки розвитку» для кожного працівника – це цільові соціальні виплати працівнику для збереження і розвитку його людського потенціалу, які здійснюються у відповідності з затвердженими Планами розвитку персоналу та кошторисами витрат [9, с. 130]. В Плані рахунків бухгалтерського обліку пропонуємо передбачити окремий субрахунок 665.n «Розрахунки за індивідуальними рахунками розвитку» для кожного працівника. Надходження коштів на особові рахунки розвитку працівників фіксуються в бухгалтерському обліку за методом нарахування витрат персоналу, тобто в момент визнання соціальних зобов'язань перед працівником, витрати на певний соціальний захід відображаються за дебетом рахунку 99n.x при кредитуванні персоналізованого рахунку 665.n, та подальшим його дебетуванням при кредитуванні (в залежності від характеру витрат) розрахункових та ресурсних рахунків.

Це дозволить покращити обліково-аналітичне забезпечення управління інформацією про доходи найманих працівників для оцінки ефективності системи оплати праці, заходів матеріального і нематеріального стимулювання для утримання та розвитку персоналу, положень колективної угоди, трудових договорів, персональних контрактів.

В бухгалтерському обліку витрат на розвиток персоналу слід враховувати надлишки робочої сили, яка «очевидно, не є нематеріальним активом компанії, оскільки наявність її сприяє зниженню прибутковості компанії і не покращує її роботу» [10, с. 606]. Соціальні виплати зайвому персоналу не включаються до розрахунку первісної вартості нематеріальних активів людського капіталу, адже є непродуктивними витратами тому обліковуються у складі інших витрат операційної діяльності. Отже, витрати на розвиток людського потенціалу працівників підприємства можуть бути розділені на: 1) продуктивні, що сприяють підвищенню прибутковості підприємства та продуктивності праці і 2) непродуктивні витрати, що не призводять до розвитку підприємства. У зв'язку з останніми, справедлива (ринкова) вартість персональних (людських) активів (ПЛА) може відрізнятися від їх облікової (первісної) вартості, і ці відмінності можуть призводити до суттєвих викривлень в оцінці ефективності роботи підприємства та вартості його активів.

З метою достовірної оцінки ПЛА в балансі підприємства з врахуванням ризиків недоотримання доходів від використання накопиченого людського капіталу підприємства в майбутньому через інвестиції в псевдолюдський розвиток «уявний фактор росту, інвестиції в який не ведуть до розвитку підприємства (його позитивній економічній зміні)» [11, с. 102] доцільно використання одного з двох методів списання непродуктивних витрат на людський розвиток, визнаних в МСФЗ: а) консервативний метод – метод списання витрат через інвестиції в псевдолюдський розвиток прямою кореспонденцією рахунку витрат і рахунку 126 «Персональні (людські) активи»; б) ліберальний метод – метод резервування за оцінками підприємства витрат через інвестиції в псевдолюдський розвиток на спеціальному контррахунку до рахунку 126 «Персональні (людські) активи» субрахунок 128 «Резерв зниження вартості персональних (людських) активів». Кожен з двох методів оцінки витрат через псевдофактор людського розвитку має свої недоліки та проблеми застосування. Тому тут велике значення має облікова політика підприємства, яка передбачає вибір бухгалтерської моделі обліку витрат на утримання і розвиток персоналу.

Висновки

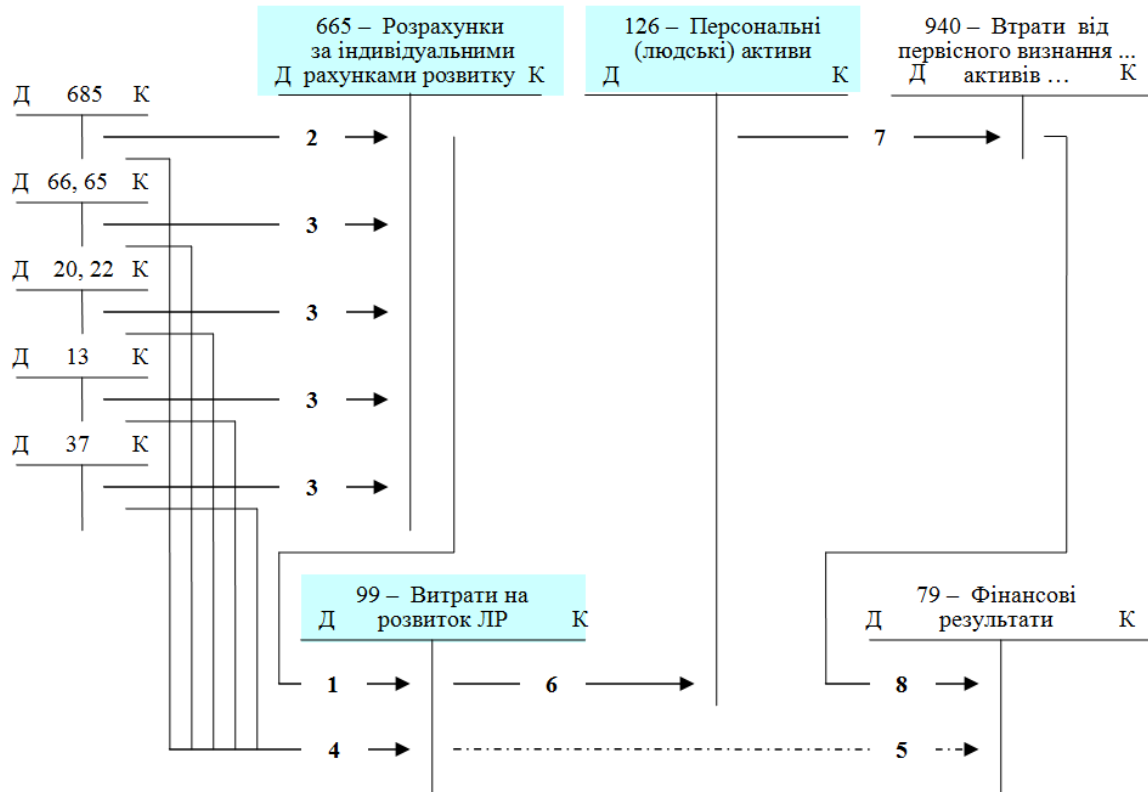
Аналіз стану бухгалтерського обліку нематеріальних активів людського капіталу в Україні, в умовах застосування МСФЗ свідчить про те, що людський капітал працівників підприємства не визнається активами, витрати на утримання і розвиток персоналу, які визначають вартість робочої сили в міжнародній статистичній практиці в бухгалтерському обліку чітко не визначені та відсутнє методичне забезпечення бухгалтерського обліку витрат на утримання і розвиток персоналу.

Витрати на утримання і розвиток персоналу в поточному бухгалтерському обліку відображаються у складі витрат періоду, що не цілком відповідає їх економічній природі. Витрати на утримання персоналу є витратами для відновлення фізичних та розумових здібностей до праці діючих працівників підприємства, пов'язаними з особистим споживанням. Витрати на безперервний розвиток працівників є витратами, що безпосередньо впливають на ефективність діяльності підприємства і по суті є не використаним ресурсом – інвестиційними витратами, невід'ємною складовою яких є ризики, що пов'язані з псевдо фактором людського розвитку. Тому вважаємо за доцільне формування в бухгалтерському обліку двох самостійних груп витрат на персонал: витрат на утримання персоналу і витрат на людський розвиток.

Особливість нашого підходу до відображення витрат на утримання та розвиток персоналу в бухгалтерському обліку полягає у поділі витрат на робочу силу за правовою підставою їх визнання (персональні (людські) активи, інтелектуальні нематеріальні активи індивідуального людського капіталу, інвестиційні витрати на розвиток персоналу та витрати на утримання персоналу), за економічними елементами витрат на персонал (трансформаційні (інвестиційні) витрати на розвиток персоналу, витрати на утримання персоналу (у тому числі витрати на оплату праці), трансакційні витрати і втрати через інвестиції в псевдофактор розвитку людського капіталу) та за доцільністю (продуктивні та непродуктивні), поєднання яких дозволяє сформулювати модель (схему) облікового відображення витрат на утримання і розвиток персоналу та алгоритм формування первісної вартості персональних (людських) активів. Інформація про інвестиційні витрати підприємств на людський розвиток, повинна бути включена у розрахунок ринкової

вартості підприємств як показник бухгалтерської звітності. Капіталізація персональних (людських) активів в балансі підприємств «має визначальну роль в побудові системи бухгалтерського обліку, орієнтованій на «постіндустріального користувача», оскільки у фінансовій звітності, – як зазначає проф. С.Ф. Легенчук, – слід відображувати всю інформацію про об'єкти постіндустріальної економіки» [5, с. 16].

Отже, все вище викладене дозволяє запропонувати загальну схему відображення витрат на утримання і розвиток персоналу та формування первісної вартості робочої сили в бухгалтерському обліку в умовах застосування МСФЗ, наведену на рис. 2 а) і б).



Примітка:

- запропоновані рахунки бухгалтерського обліку
- – продуктивні витрати на персонал
- - - - - – непродуктивні витрати на персонал

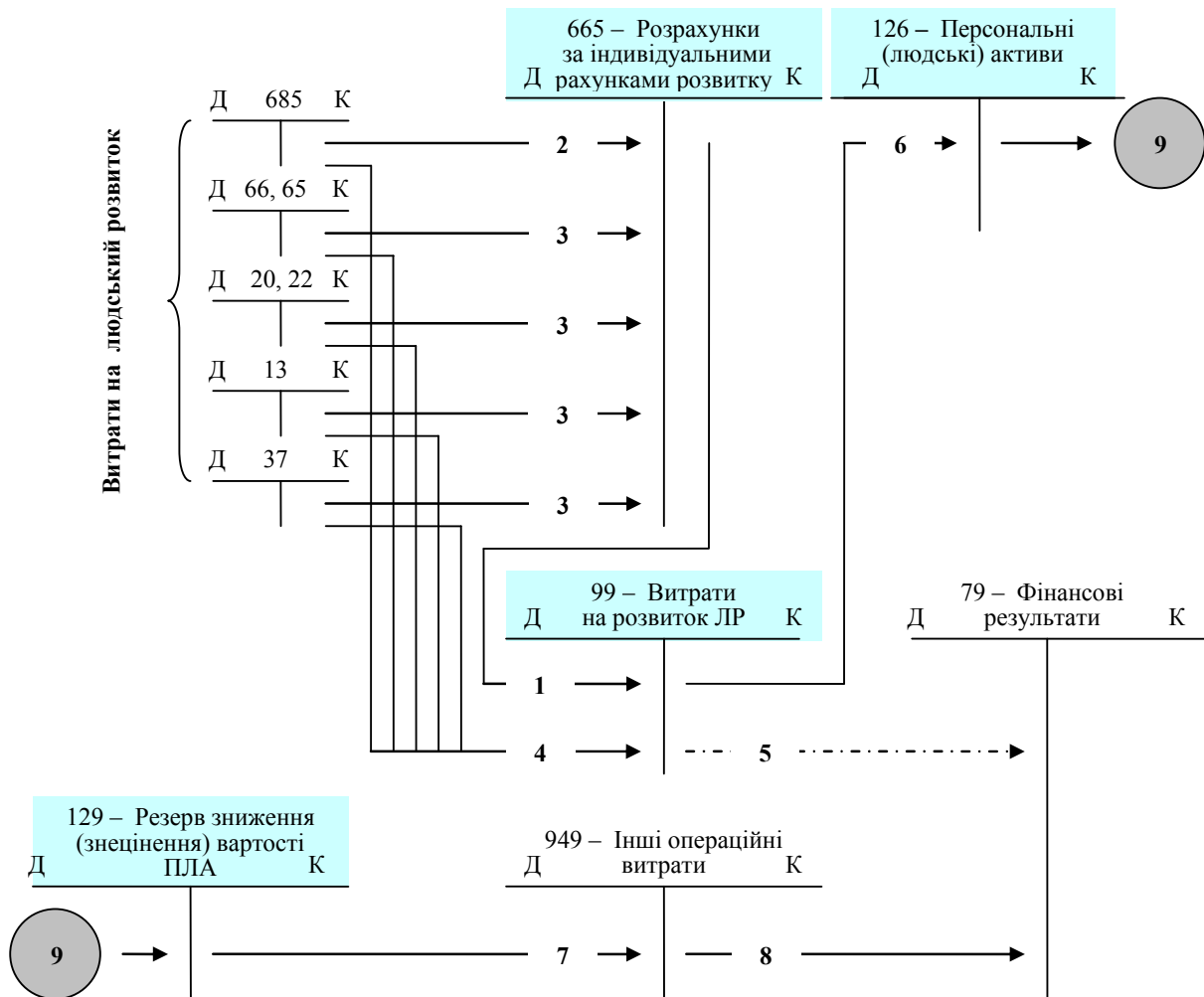
Пояснення до схеми. Зміст господарських операцій:

1. Відображено нарахування внеску на індивідуальний рахунок розвитку та визнано персоналізований дохід працівника;
2. Відображено вартість навчання або оздоровлення працівника у спеціалізованих закладах;
3. Відображено нарахування прямих витрат на професійний розвиток працівників безпосередньо у роботодавця;
4. Відображено нарахування трансакційних витрат на персонал, зокрема витрат на атестацію працівників;

5. Відображено списання непродуктивних витрат на утримання і розвиток персоналу на фінансові результати;
6. Відображено продуктивні витрати на професійний розвиток працівників у складі вартості (собівартості) персональних (людських) активів;
7. Відображено втрати (збитки) через інвестиції в псевдолюдський розвиток;
8. Відображено списання втрат через інвестиції в псевдолюдський розвиток

Рис. 2 а). Консервативна модель облікового відображення витрат на утримання і розвиток персоналу і формування первісної вартості робочої сили (варіант 1)

Запропонована схема персоналізованого обліку витрат на утримання і розвиток персоналу дозволяє оптимізувати витрати підприємства в системі управління людськими ресурсами, забезпечити цілісне уявлення про активи підприємств та їх ефективне використання для забезпечення конкурентоспроможності, стійкого і довгострокового розвитку організації та «пролити світло в частині доходів працівників від роботи за наймом» [11] для розробки політики підприємств щодо стимулювання найманих працівників.



Пояснення до схеми. Зміст господарських операцій:

1. Відображено нарахування внеску на індивідуальний рахунок розвитку та визнано персоніфікований дохід працівника;
2. Відображено вартість навчання або оздоровлення працівника у спеціалізованих закладах;
3. Відображено нарахування прямих витрат на професійний розвиток працівників безпосередньо у роботодавця;
4. Відображено нарахування трансакційних витрат на персонал, зокрема витрат на атестацію працівників;
5. Відображено списання непродуктивних витрат на утримання і розвиток персоналу;
6. Відображено продуктивні витрати на професійний розвиток працівників у складі вартості (собівартості) ПЛА;
7. Відображено нарахування резерву зниження (знецінення) вартості ПЛА;
8. Списання на фінансові результати витрат, пов'язаних з формуванням резерву зниження вартості ПЛА;
9. Списання втрат (збитків) від зниження вартості ПЛА

Рис. 2 б). Ліберальна модель облікового відображення витрат на утримання і розвиток персоналу і формування первісної вартості робочої сили (варіант 2)

Для забезпечення інформаційних потреб різних користувачів, насамперед інвесторів, або тих хто розглядає можливість придбання підприємства, держави в задіюванні механізму соціально-економічних реформ розкривати інформацію про витрати на робочу силу в системі фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ.

Перспективи подальших досліджень полягає в розробці для цілей формування вартості нематеріальних активів людського капіталу в бухгалтерському обліку та розкриття інформації про витрат на виплати персоналу в фінансовій звітності підприємств детальної номенклатури статей витрат на утримання і розвиток персоналу гармонізованої з прийнятими міжнародними статистичними класифікаціями МОП, ООН та МСФЗ.

Література

1. Витрати на робочу силу за 2014 рік : [стат. бюл. / відп. за вип. І.В. Сенік]. – Київ, 2015. – 65 с.
2. Батищева Н.М. Бухгалтерський облік діяльності професійних футбольних клубів: теорія і практика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Н.М. Батищева. – Житомир, 2012. – 20 с.
3. Головай Н.М. Облік та аналіз в управлінні інтелектуальним капіталом підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Н.М. Головай. – К., 2009. – 23 с.
4. Легенчук С.Ф. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / С.Ф. Легенчук. – Житомир, 2011. – 37 с.
5. Покинъчереда В.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління трудовими ресурсами на підприємствах олійно-жирової галузі України : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Покинъчереда Віталій Володимирович. – Вінниця, 2014. – 222 с.
6. Resolution concerning statistics of labour cost, adopted by the Eleventh International Conference of Labour Statisticians (October 1966) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ilo.org/public/english/bureau/stat/download/res/labcos.pdf>.
7. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : закон від 02.12.2010 № 2755-VI; станом на 01.02.2016 р. / Верховна Рада України. – К. : ВРУ, 2010. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Пацула О.І. Облік і контроль соціальних витрат підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / О.І. Пацула. – К., 2008. – 23 с.
9. Романова О. В. Шляхи оптимізації обліку витрат на утримання та розвиток персоналу на основі впровадження МСФЗ / О. В. Романова // Розвиток бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту у ХХІ столітті : тези Міжн. наук.-практ. конф., 06-07.11.2015 р. – Житомир : ЖДТУ, 2015.
10. Рейли Р. Оценка нематериальных активов / Р. Рейли, Р. Швайс ; пер. с англ. Бюро переводов Ройд. – М. : ИД «Квинто-Консалтинг», 2005. – 792 с.
11. Корчагин Ю.А. Российский человеческий капитал: фактор развития или деградации? : монографія / Юрий Александрович Корчагин. – Воронеж : ЦИРЭ, 2005. – С. 252.

Надійшла 10.12.2015; рецензент: д. е. н. Єлісєєва О. К.