

УДК 657.421.3

Романова О. В.

Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА НАВЧАННЯ

Розглянуто основні нормативно-правові акти у сфері управління професійним розвитком працівників підприємств, які забезпечують облік та контроль витрат на навчання в Україні, розкрито суть і визначено поняття «витрати на навчання» і запропоновано заходи, спрямовані на поліпшення нормативно-правового забезпечення обліку та контролю витрат на навчання.

Романова О. В.

НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ОБУЧЕНИЕ

Рассмотрены основные нормативно-правовые акты в сфере управления профессиональным развитием работников предприятий, которые обеспечивают учет и контроль расходов на первичную профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации работников (будущих работников) в Украине. Раскрыта сущность и определено понятие «расходы на обучение». Предложены меры, направленные на улучшение нормативно-правового обеспечения учета и контроля расходов предприятия на обучение.

Romanova O.

LEGAL FRAMEWORK OF ACCOUNTING AND CONTROL COSTS FOR PROFESSIONAL DEVELOPMENT

The article describes the basic regulations in the field of professional development of employees, which govern accounting and control the cost of training, retraining and

advanced training of employees (or potential employees). The article gives a critical analysis of the existing legal framework for the organization of cost accounting on the development staff. The article found that the Ukrainian legislation promotes the professional development of employees, defining the conditions at the legislative level for the professional development of staff, however, the term "costs for professional development" is not defined what is the cause of various approaches to the question of the "cost" training of employees the working trades and specialists in the Tax Code of Ukraine. The article reveals the essence of vocational training. Vocational training, on the one hand - this is a purposeful process of the formation and accumulation of human capital of the enterprise, which aims to increase the efficiency of the use of labor to obtain the benefits in the future, and on the other - the expenses for staff development for the economic growth of the enterprise. The article defines the concept of "costs for professional development" as a business expenses for the initial training, retraining and advanced training of employees (or potential employees) in specialized educational institutions or directly by the employer and expenses for the adaptation of workers to provide enterprise human resources, relevant professional level and qualifications necessary for its economic activities. This article contains steps to improve the regulatory framework of accounting and control training costs of employees, based on the nature of vocational education as a continuous process aimed at providing enterprise workforce, appropriate professional level and quality.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Вирішити проблему протиріччя нагромадження основного капіталу і обмеженості ринку праці в окремі періоди часу, що зумовлена асинхронністю коливань вибуття основного капіталу й капітальних інвестицій, циклічністю технічного переозброєння й озброєння праці в ринковій економіці, на нашу думку, можливо якщо заміна старих засобів праці на нові буде відбуватися паралельно з формуванням, розвитком й ефективним використанням людських ресурсів, оскільки людська праця, незважаючи на зростаючі досягнення в галузі механізації й автоматизації виробництва, відіграє в ньому найважливішу роль. По іншому не можливо повною мірою реалізувати ресурси капітальних вкладень, підвищувати рентабельність основного капіталу. «Звичка (американських фірм), – за висновком Д. Грейсона молодшого і К. О'Деллі, – приділяти набагато більшу увагу підтримці в належному стані основних фондів на шкоду постійного розвитку «людського капіталу». Основний акцент на обладнанні і одночасно відносна зневага до «людського капіталу» залишають Америку позаду її конкурентів» [1].

Уповільнює впровадження нових технологій, вкрай необхідних для успішної діяльності на сучасних ринках, і традиційна система

бухгалтерського фінансового обліку. Стандартні методи обліку не дозволяють помітити важливі зрушення у виробництві, що пов'язані із запитами нової економіки, заснованої на знаннях. Діюча методика обліку капітальних витрат приділяє набагато більшу увагу витратам на оплату працю, матеріали, основний капітал і набагато менше витратам на розвиток людського капіталу своїх працівників. Традиційно в обліку витрати на утримання і розвиток персоналу (людський капітал) відображують у складі поточних витрат підприємства, які воно намагається звести до мінімуму, в той час, як людський капітал відповідно з теорією людського капіталу розглядається як засіб виробництва, що потребує капіталовкладень з метою підвищення продуктивності праці.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. За піввікову історію існування визнаної в світі теорії людського капіталу Т. Шульца (1961 р.) і Г. С. Беккера (1964 р.) та її облікової інтерпретації Е. Фламхольца (1972 р.) вченими зроблено значний внесок до теоретичного та практичного обґрунтування питань, пов'язаних з обліком і аналізом витрат на утримання і розвиток людського капіталу. В Україні методологічні проблеми, пов'язані з теорією та методологією бухгалтерського обліку людського капіталу та його відображення в звітності, розкрито в працях: Ф. Ф. Бутинця, Н. В. Головай, Т. В. Давидюк, А. А. Колосюк, Н. М. Королюк, С. Ф. Легенчука, М. С. Пушкаря, Л. В. Чижевської, Н. В. Шульги та ін. Проте дискусійним залишається питання теоретичного обґрунтування основних положень організації бухгалтерського обліку витрат на утримання і розвиток персоналу (людського капіталу) підприємств, які потребують досліджень.

Цілі статті. Головною метою цієї роботи є оцінка і критичний аналіз стану нормативно-правового забезпечення обліку та контролю витрат підприємств на професійний розвиток для побудови більш адекватної моделі обліку і контролю витрат підприємств у сфері професійного розвитку, опираючись на дослідження їх сутності.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Підвищення конкурентоспроможності працівників на ринку праці відповідно до вимог сучасного виробництва та сфери послуг здійснюється шляхом забезпечення ефективного функціонування та розвитку системи професійного навчання працівників, сприяння у проведенні їх

професійної підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації на підприємствах, в установах та організаціях незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання.

Необхідність розгляду сутності витрат на професійне навчання пов'язана зі швидким розвитком науково-технічного прогресу, за якого без підвищення кваліфікації працівників неможливе ефективне здійснення підприємством своєї діяльності. Чим краще кваліфіковані співробітники, тим більшу користь вони приносять підприємству. Навчання працівників є найважливішим засобом досягнення стратегічних цілей підприємства, тому керівництву бажано постійно піклуватися про рівень професійної підготовки своїх працівників.

Підприємства (фірми) умовно можна поділити на два типи: «конвеєрні» та «сімейні». Особливість перших полягає у тому, що кожний працівник – гвинтик у машині, який має свою єдину функцію у робочому «конвеєрі». Як правило, в основі діяльності такого підприємства – жорстка ієрархія. І якщо «гвинтик вилітає» (за власним бажанням або вимушено), йому відразу ж знаходиться заміна, тобто конвеєр не зупиняється. В цьому і заінтересована «верхівка» таких підприємств. «Сімейні» фірми (підприємства) відрізняються тим, що у них майже кожний працівник може виконувати будь-які функції з повного циклу роботи. Розвиток і професійне зростання кожного працівника є одним з напрямів їх діяльності. В таких фірмах відношення будуються не на страху, а на професійній порядності та взаємоповазі і кожен працівник безцінний. Тому працівники «сімейних» фірм вкладають душу у те, що роблять.

Українське законодавство стимулює професійний розвиток працівників, визначаючи на законодавчому рівні умови для професійного розвитку працівників. Метою державної політики у сфері професійного розвитку працівників, як зазначено в Законі про професійний розвиток працівників, є підвищення їх конкурентоспроможності відповідно до суспільних потреб шляхом сприяння роботодавцю в ефективному використанні праці та забезпеченні досягнення належного професійного рівня працівниками. Безпосереднє управління у сфері професійного розвитку працівників здійснюють роботодавці шляхом організації професійного навчання працівників, їх атестації» [2]. З цією метою законодавством передбачена можливість направляти працівників підприємств на професійні тренінги, курси підвищення кваліфікації на навчання у

спеціалізовані навчальні заклади або здійснювати професійне навчання працівників безпосередньо у роботодавця.

Згідно з Положенням про професійне навчання кадрів на виробництві, затвердженим наказом Міністерства праці та соціальної політики України та Міністерства освіти і науки України від 26 березня 2001 р. № 127/151 мета будь-якого професійного навчання – підвищувати якість професійного складу працівників підприємства, організації чи установи, формувати в них високий професіоналізм, майстерність, сучасне економічне мислення, вміння працювати в нових економічних умовах і забезпечувати на цій основі високу продуктивну працю й ефективну зайнятість [3].

Визначення професійного навчання наведено одразу у двох нормативно-правових актах: у Законі України «Про зайнятість населення» від 05.07.2012 р. № 5067–VI та Законі України «Про професійний розвиток працівників» від 12.01.2012 р. № 4312–VI.

Згідно з Законом України «Про зайнятість населення»: професійне навчання – набуття та удосконалення професійних знань, умінь та навичок особи відповідно до її здібностей, що забезпечує відповідний рівень професійної кваліфікації для професійної діяльності та конкурентоспроможності на ринку праці [5].

Відповідно до Закону України «Про професійний розвиток працівників»: професійне навчання працівників – процес цілеспрямованого формування у працівників спеціальних знань, розвиток необхідних навичок і умінь, що дають змогу підвищувати продуктивність праці, максимально якісно виконувати функціональні обов'язки, освоювати нові види професійної діяльності, що включає первинну професійну підготовку, перепідготовку і підвищення кваліфікації працівників відповідно до потреб виробництва (часина 1 ст. 1 Закону про професійний розвиток працівників) [2]. Фактично Закон № 4312 конкретизує положення ст. 201 КЗпроП [5], приділяючи увагу процедурним аспектам здійснення професійного навчання.

Складовими процесу професійного навчання, по суті є первинна професійна підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації працівників. Професійна підготовка означає набуття нової спеціальності або кваліфікації особою, що раніше не мала освіти відповідного освітньо-кваліфікаційного рівня; перепідготовки – набуття нової професії або спеціальності особою на основі отриманого

раніше освітньо-кваліфікаційного рівня; підвищення кваліфікації – поглиблення знань та навичок в межах професії або спеціальності.

В [3] зазначено, що професійне навчання працівників роботодавця носить безперервний характер і проводиться протягом їх трудової діяльності з метою поступового розширення та поглиблення їх знань, умінь та навичок відповідно до вимог виробництва.

Далі розглянемо особливості та організацію професійного навчання працівників, що передбачені в Законі України «Про професійний розвиток працівників» та інших нормативно-правових та законодавчих актах з цього питання, щоб зрозуміти сутність витрат на професійне навчання.

Професійне навчання працівників може здійснюватися безпосередньо у роботодавця та на договірних умовах у професійно-технічних і вищих навчальних закладах, на підприємствах, в установах, організаціях. Обов'язковою складовою професійної підготовки є професійна-практична підготовка. Особливість її полягає у тісному поєднанні навчання з виготовленням корисної продукції, наданням послуг, які оплачуються згідно з законодавством.

Фінансування професійного розвитку працівників здійснюється роботодавцем за рахунок власних коштів та інших не заборонених законодавством джерел, зокрема професійне навчання працівника може здійснюватися за його бажанням за рахунок власних коштів або інших коштів [2] і може бути організоване, як на базі самого підприємства-працедавця, так і в інших суб'єктів господарювання (серед них і комерційні). В останньому випадку може виникнути необхідність врегулювання організаційних питань, що пов'язані з цим процесом, зокрема фінансування витрат на професійний розвиток працівників, і зобов'язань працівника перед підприємством.

Для працівників, які поєднують роботу з навчанням, чинним законодавством передбачено низку компенсацій і пільг, які для підприємства є обов'язковими витратами, пов'язаними з професійним розвитком його працівників. Основні з цих пільг такі: встановлюється скорочений робочий тиждень або скорочена тривалість щоденної роботи із збереженням заробітної плати в установленому порядку; надається додаткова оплачувана відпустка у зв'язку з навчанням, власник або уповноважений ним орган оплачує працівникам, які навчаються у вищих навчальних закладах з вечірньою та заочною формами навчання, проїзд до місцезнаходження навчального закладу і

назад один раз на рік на установчі заняття, для виконання лабораторних робіт і складання заліків та іспитів – у розмірі 50% вартості проїзду, а також ін. пільги, передбачені законодавством [5].

Працівникам, які направляються для підвищення кваліфікації, підготовки, перепідготовки і навчання інших професій з відривом від виробництва, установлюються такі мінімальні державні гарантії: збереження середньої заробітної плати за основним місцем роботи на час навчання; оплата вартості проїзду працівника до місця навчання і назад; виплата добових за кожний день перебування в дорозі у розмірі, встановленому законодавством для службових відряджень.

Оплата проїзду працівників, які направляються на навчання з відривом від виробництва, до місця навчання і назад, виплата добових за час перебування в дорозі і за час навчання, стипендії, відшкодування витрат, пов'язаних з наймом житлового приміщення, провадяться за місцем основної роботи [6].

Отже, суть професійного навчання полягає у безперервному формуванні і розвитку у людини спеціальних професійних знань, вмінь та навичок протягом їх трудової діяльності відповідно до вимог сучасного виробництва. Результатом професійного навчання є підвищенні якості і вартості людського капіталу працівників і забезпечення на цій основі високої продуктивності праці, ефективної зайнятості та конкурентоспроможності працівників, підприємства і держави. Професійне навчання, з однієї сторони, – це цілеспрямований процес формування і накопичення людського капіталу підприємства, метою якого є більш ефективне використання робочої сили, і отримання у майбутньому вигод внаслідок підвищення продуктивності праці, якості виробленої продукції, наданих послуг, виконаних робіт, а з іншої – це витрати підприємства на розвиток його персоналу, здійснені задля його економічного зростання. Завдяки професійному навчанню працівників підвищується конкурентоспроможність як самих працівників на ринку праці (внутрішньому/зовнішньому), так і підприємства.

Відповідно до пп. 140.1.3 ПКУ [7] витрати платника податку 1) на професійну підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників робітничих професій, а також у разі, якщо законодавством передбачено обов'язковість періодичної перепідготовки або підвищення кваліфікації; 2) витрати на навчання та/або професійну підготовку, перепідготовку або підвищення кваліфікації у вітчизняних

або закордонних навчальних закладах, якщо наявність сертифіката про освіту в таких закладах є обов'язковою для виконання певних умов ведення господарської діяльності, в тому числі, але не виключно вищих та професійно-технічних навчальних закладах фізичних осіб (незалежно від того, чи перебувають такі особи в трудових відносинах з платником податку), які уклали з ним письмовий договір (контракт) про взяті ними зобов'язання відпрацювати у платника податку після закінчення вищого та/або професійно-технічного навчального закладу і отримання спеціальності (кваліфікації) не менше трьох років; 3) витрати на організацію навчально-виробничої практики за профілем основної діяльності підприємства або у його структурних підрозділах, що забезпечують його господарську діяльність, осіб, які навчаються у вищих та професійно-технічних навчальних закладах віднесено до витрат подвійного призначення, а отже, повинен бути прямий зв'язок витрат на навчання за професією з діяльністю підприємства.

Витрати на професійне навчання у Податковому Кодексі можуть як враховуватись при визначенні об'єкта оподаткування, у складі операційних витрати платника податку на прибуток у періоді, в якому вони були здійснені, так і не враховуватись. Це залежить від характеру витрат на професійне навчання та виконання певних умов щодо його організації, а саме категорії працівника, обов'язковості його навчання та деяких нюансів, що стосується питань документального оформлення.

Слід звернути увагу, що ПКУ неоднаково підходить до вирішення питання про «витратність» навчання працівників робітничих і неробітничих професій. Витрати на навчання працівників робітничих професій включаються до складу податкових витрат у повному обсязі. Додаткові умови визнання ПКУ не передбачені. Витрати на навчання працівників неробітничих професій потребують для їх визнання з'ясування додаткових умов, а саме: обов'язковість для виконання умов ведення господарської діяльності; укладання договору з особою, що навчається в навчальному закладі за рахунок підприємства, і підприємством; зв'язок витрат на навчання з господарською діяльністю підприємства.

Обов'язковість періодичної перепідготовки або підвищення кваліфікації працівників неробітничих професій може бути обґрунтована Положенням про професійне навчання кадрів на виробництві, яким визначено, що періодичність підвищення кваліфікації

працівників встановлюється, як правило, не рідше одного разу на п'ять років [3], ця норма закріплена також і на законодавчому рівні статтею 4 Закону про професійний розвиток [2].

Крім того, Генеральною Угодою про регулювання принципів і норм реалізації соціально-економічної політики і трудових відносин в Україні на 2010–2012 рр., заключеною між Кабінетом міністрів України та всеукраїнським об'єднанням профспілок України для ведення колективних переговорів та соціального діалогу на національному рівні, визначено, що сторони домовилися створювати умови для забезпечення підвищення кваліфікації працівників не рідше один раз в п'ять років, об'єми професійного навчання працівників і загальні витрати грошових коштів на такі цілі визначати в колективних договорах.

Таким чином, обов'язковість підвищення кваліфікації працівниками підприємства один раз в п'ять років фактично передбачена нормативно-правовими актами України і закріплена умовами колективного договору для всіх категорій працівників. Тому, професійне навчання працівників і майбутніх працівників підприємства слід вважати обов'язковими, витрати на навчання слід включати до податкових витрат в повному обсязі, незалежно від категорії працівників, а умову їх визнання щодо обов'язковості підготовки, періодичної перепідготовки або підвищення кваліфікації працівників неробітничих професій слід виключити з норми ПКУ.

Висновки. Основним завданням у жорсткій конкурентній боротьбі в умовах інтеграційних викликів освітнього простору стає підготовка і безперервне навчання працівників протягом всього трудового життя. З'ясовано, що професійне навчання працівників регулюється нормативно-правовими актами у галузі освіти, праці та інших, що регулюють суспільні відносини у сфері забезпечення роботодавців кваліфікованими і конкурентноспроможними на ринку праці працівниками. Проте поняття «витрати на професійний розвиток» не визначено.

Опираючись на сутність професійного навчання як безперервного процесу спрямованого на досягнення належного професійного рівня працівниками підприємства, що сприяє більш ефективному використанню праці, триває протягом трудового життя людини та потребує здійснення витрат щонайменше один раз на п'ять років, пропонуємо наступне визначення витрат на професійне навчання – це

витрати підприємств на первинну професійну підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників (майбутніх працівників) у спеціалізованих навчальних закладах або безпосередньо у роботодавця для забезпечення його господарської діяльності людськими ресурсами відповідного рівня і професійної кваліфікації.

1. Грейсон Д., О'Делл К. Американский менеджмент на пороге XXI века / Д. Грейсон, О'Делл К. – М. : Экономика, 1991.
2. Закон України «Про професійний розвиток працівників» : Закон, виданий Верховною Радою України від 12.01.2012 р. № 4312–VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4312-17>
3. Положення: затверджене Наказом Мініпраці України, МОН України від 26.03.2001 р. № 127/151 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4312-17>
4. Закон України «Про зайнятість населення» : Закон, виданий Верховною Радою України від 05.07.2012 р. № 5067–VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5067-17>
5. Кодекс законів про працю : Закон, виданий Верховною Радою України від 10.12.1971 р. № 322–VIII // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/322-08/page>
6. «Про гарантії і компенсації для працівників, які направляються для підвищення кваліфікацій, підготовки, перепідготовки, навчання інших професій з відривом від виробництва» : Постанова КМУ від 28.06.1997 р. № 695 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/695-97-%D0%BF>
7. Податковий кодекс України : Кодекс, виданий Верховною Радою України від 02.12.2010 р. № 2755–VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>