

# АГРОСВІТ

№ 18 вересень 2014

Науково-практичний журнал



ISSN 2306679-2



9 772306 679006



ГОЛОВНИЙ РЕДАКТОР:

*Мельник Л. Ю.,*

д.е.н., професор, професор кафедри Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету

ЗАСТУПНИКИ ГОЛОВНОГО РЕДАКТОРА:

*Федоренко В. Г.,*

д.е.н., професор, заслужений діяч науки і техніки України, академік УАН

*Дацій О. І.,*

д.е.н., професор, заслужений працівник освіти України

ВІДПОВІДАЛЬНИЙ СЕКРЕТАР:

*Кучеренко Г. Б.*

ЧЛЕНИ РЕДАКЦІЙНОЇ КОЛЕГІЇ:

*Бистряков І. К.,* д.е.н., професор, завідувач відділу ДУ «Інститут економіки природокористування та сталого розвитку НАН України»

*Васильєва Н. К.,* д.е.н., професор, завідувач кафедри Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету

*Вініченко І. І.,* д.е.н., професор, завідувач кафедри Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету

*Гудзинський О. А.,* д.е.н., професор, професор кафедри Національного університету біотехнологій і природокористування

*Іванюта В. Ф.,* д.е.н., професор, професор кафедри Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету

*Кадієвський В. А.,* д.е.н., професор, професор кафедри завідувач кафедри Державної академії статистики, обліку і аудиту

*Коренюк П. І.,* д.е.н., доцент, професор кафедри Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету

*Корецький М. Х.,* д.держ.упр., професор, професор кафедри Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету

*Крисанов Д. Ф.,* д.е.н., професор, провідний науковий співробітник відділу ДУ «Інститут економіки та прогнозування» НАН України

*Малік М. Й.,* д.е.н., професор, завідувач відділу ННЦ «Інститут аграрної економіки НААН України»

*Плаксієнко В. Я.,* д.е.н., професор, завідувач кафедри Полтавської державної аграрної академії

*Савченко О. Ф.,* д.е.н., професор, професор кафедри Полтавського університету економіки та торгівлі

*Сорока М. П.,* д.держ.упр., професор, народний депутат України

*Ульянченко О. В.,* член.кор. НААН України, д.е.н., професор, професор кафедри Харківського національного аграрного університету ім. В.В. Докучаєва

*Чупіс А. В.,* д.е.н., професор, завідувач кафедри Сумського національного аграрно-економічного університету

Свідоцтво КВ № 17595-6445ПР від 28.03.2011 року

ISSN 2306-6792

Передплатний індекс: 21847

Засновники:

*Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет,  
ТОВ "ДКС Центр"*

Видавець:

*ТОВ "ДКС Центр"*

Адреса редакції:

04112, м. Київ, вул. Дорогожицька, 18, к. 29

Телефон: (044) 223-26-28, (044) 537-14-33

Телефон/факс: (044) 458-10-73

www.agrosvit.info

E-mail: economy\_2008@ukr.net

Відділ реклами: Чурсіна А. М.

Коректор: Строганова Г. М.

Комп'ютерна верстка: Полулященко А. В.

Технічне забезпечення: Дідук Б. Б.

# АГРОСВІТ

Журнал засновано у січні 2001 року. Виходить 2 рази на місяць.

**№ 18 вересень 2014 р.**

**У НОМЕРІ:**

*Степанов В. Н.*

Класифікація лесних ресурсів як об'єкта еколого-економічної оцінки ..... 3

*Абакуменко О. В.*

Система гарантування прав інвесторів: зарубіжний досвід ..... 8

*Андрій В. І., Коверко Ю. А.*

Розвиток особистих селянських господарств: інституційні аспекти ..... 19

*Бєлова А. І.*

Розроблення та добір прикладного інструментарію стратегічного управління реструктуризацією підприємств ..... 23

*Мартусенко І. В., Бойківська Г. М.*

Особливості конкурентоспроможного розвитку молокопереробного підприємства в сучасній практиці господарювання ..... 29

*Олійник О. О.*

Фактори формування ефективної фінансово-кредитної системи аграрного сектору економіки ..... 36

*Дорошкевич Д. В.*

Інвестиційні процеси у регіональній економічній системі ..... 42

*Каджаметова Т. Н.*

Стратегічні напрями розвитку курортних територій та регіонального ринку курортних послуг ..... 47

*Шура Н. О., Телега Г. С.*

Роль керівника адміністративної служби у забезпеченні соціальної безпеки на промисловому підприємстві ..... 51

*Прутська Т. Ю.*

Роль держави у розвитку підприємництва в аграрному секторі ..... 55

*Мельник А. Г.*

Сучасні форми та методи ремонтно-технічного обслуговування сільськогосподарського виробництва .. 63

*Покин'ючерда В. В.*

Облік трудових ресурсів: проблеми та шляхи їх вирішення ..... 66

*Журнал включено до переліку наукових фахових видань України, в яких можуть публікуватися результати дисертаційних робіт на здобуття наукових ступенів доктора і кандидата наук з ЕКОНОМІКИ (постанова президії ВАК України № 1-05/2 від 27.05.2009 р., наказ ВАК України № 340 від 21.04.2011 р. «Про внесення змін до переліку наукових фахових видань України»)*

Передрукування дозволяється лише за згодою редакції. Відповідальність за добір і викладення фактів несуть автори. Редакція не завжди поділяє позицію авторів публікацій. За зміст та достовірність реклами несе відповідальність рекламодавець.

Рекомендовано до друку

Вченою радою Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету 25 вересня 2014 р.

Підписано до друку 25.09.14 р.

Формат 60x84 1/8, Ум. друк. арк. 10,0. Наклад — 1000 прим. Папір крейдований, друк офсетний. Замовлення № 2509/1.

Віддруковано у ТОВ «ДКС Центр»

© АгроСвіт, 2014



## CONTENTS:

**№ 18 / 2014**

Stepanov V. CLASSIFICATION OF FOREST RESOURCES AS OBJECT OF EKOLOGO-EKONOMIC ESTIMATION .....	3
Abakumenko O. SYSTEM OF GUARANTEEING RIGHTS OF INVESTORS: FOREIGN EXPERIENCE .....	8
Andriiv V., Koverko Yu. DEVELOPMENT OF INDIVIDUAL HOUSEHOLDS: INSTITUTIONAL ASPECTS .....	19
Belova A. DEVELOPMENT AND APPLICATION SELECTION TOOLS OF STRATEGIC MANAGEMENT ENTERPRISE RESTRUCTURING .....	23
Martusenko I., Boykivska G. FEATURES COMPETITIVE DEVELOPMENT OF DAIRY PROCESSING ENTERPRISES IN THE MODERN PRACTICE OF MANAGEMENT .....	29
Oliynyk O. FACTORS OF FORMATION OF EFFECTIVE FINANCIAL SYSTEM OF AGRICULTURAL SECTOR OF ECONOMY .....	36
Darashkevich D. INVESTMENT PROCESSES IN REGIONAL ECONOMIC SYSTEM .....	42
Kadgametova T. STRATEGIC DIRECTIONS OF DEVELOPMENT OF RESORT AREAS AND REGIONAL MARKET RESORT SERVICES .....	47
Shura N., Telega G. A ROLE OF LEADER OF ADMINISTRATIVE SERVICE IS IN PROVIDING OF SOCIAL SAFETY ON AN INDUSTRIAL ENTERPRISE .....	51
Prutska T. THE ROLE OF THE STATE IN THE DEVELOPMENT OF ENTREPRENEURSHIP IN THE AGRICULTURAL SECTOR .....	55
Melnyk A. CONTEMPORARY FORMS AND METHODS OF AGRICULTURAL REPAIR AND MAINTENANCE .....	63
Pokynchereda V. HUMAN RESOURCE ACCOUNTING: PROBLEMS AND WAYS OF THEIR SOLUTION .....	66

## ДО УВАГИ АВТОРІВ!

### ВИМОГИ ДО СТРУКТУРИ ТА ОФОРМЛЕННЯ МАТЕРІАЛУ

- У статті з лівого боку має стояти індекс УДК (реєстр – «ВСЕ ПРОПИСНЫЕ»).
- Ініціали та прізвище автора. Через кому після ПІБ зазначається науковий ступінь, вчене звання, посада, науковий заклад (мовою статті та англійською мовою).
- Назва статті (реєстр – «Как в предложениях») мовою статті та англійською мовою.
- Анотація мовою статті та англійською мовою.
- Ключові слова (5—8 слів) мовою статті та англійською мовою.
- Текст статті.

У статті, згідно постанови Президії Вищої атестаційної комісії України «Про підвищення вимог до фахових видань, внесених до переліків ВАК України» від 15 січня 2003 р. № 7-05/1, повинні міститись (із виділенням у тексті) такі елементи: постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями; аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор, виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття; формулювання цілей статті (постановка завдання); виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів; висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі; список використаних джерел (оформлюється за новими вимогами, які опубліковані у Бюлетні ВАК України, № 3, 2008).

Згідно нових правил, які враховують вимоги міжнародних систем цитування, автори статей повинні давати список літератури в двох варіантах: один на мові оригіналу і окремим блоком той же список літератури (**References**) в романському алфавіті (**harvard reference system**), повторюючи в ньому всі джерела літератури, незалежно від того, чи є серед них іноземні

- Обсяг рукопису — 15—25 тис. знаків, включаючи рисунки, таблиці.
- Стаття повинна бути виконана у форматі А-4 текстового редактора Microsoft Word for Windows (шрифт – Times New Roman) у вигляді файлу з розширенням .doc або .rtf для Microsoft Word (версія 97-2003). Файли статті обов'язково повинні бути збережені в форматі .doc або .rtf.
- Ілюстративний матеріал повинен бути поданий чітко і якісно у чорно-білому вигляді. Посилання на ілюстрації в тексті статті обов'язкові. Рисунки, виконані у MS Word, потрібно згрупувати; вони повинні бути єдиним графічним об'єктом. Для рисунків, зроблених в програмі Excel, потрібно додатково до статті відправити файл Excel (2003).
- Формули виконуються за допомогою вбудованого редактора формул MS Equation і нумеруються з правого боку.

*Редакція залишає за собою право на незначне редагування і скорочення, а також літературне виправлення статті (зі збереженням головних висновків та стилю автора). Надані матеріали не повертаються.*



УДК 657:330.1

В. В. Покиньчереда,  
аспірант, Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця

## ОБЛІК ТРУДОВИХ РЕСУРСІВ: ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

V. Pokynchereda,  
post-graduate, Vinnytsia National Agrarian University, Vinnitsia

### HUMAN RESOURCE ACCOUNTING: PROBLEMS AND WAYS OF THEIR SOLUTION

У статті здійснено аналіз формування облікової інформації щодо трудових ресурсів у системі рахунків бухгалтерського обліку підприємств. З'ясовано, що нинішній стан обліку трудових ресурсів не задовольняє зростаючі інформаційні запити користувачів облікових даних в умовах функціонування економіки знань. Провівши ґрунтовний аналіз положень МСБО 38 "Нематеріальні активи", автор стверджує, що критерії визнання, які висувуються до нематеріальних активів, є виконуваними і щодо трудових ресурсів. У зв'язку з цим пропонується включення трудових ресурсів до складу активів підприємства. На основі врахування вже існуючих наукових доробок та власного бачення вирішення окресленої проблеми, автором розроблено номенклатуру синтетичних та аналітичних рахунків бухгалтерського обліку для відображення трудових ресурсів та їх складових в обліковій системі підприємства, що сприятиме підвищенню інформативності облікових даних та задовольнятиме інформаційні запити управлінського персоналу.

The article analyses the formation of accounting information as to the human resources in the system of business accounting. It was found that today's condition of human resources accounting does not satisfy the growing informational requests of the accounting information users under the conditions of knowledge economics functioning. Having conducted the detailed analysis of IAS 38 "Intangible Assets", the author claims that the identifying criteria applicable to nonmaterial assets are also applicable to the human resources. With regard to this it is suggested to include the human resources into the company assets. On the basis of already existing scholarly researches and his own view of the said problem solution, the author developed the nomenclature of synthetic and analytic accounts for reflecting human resources and their components in the company accounting system, which will facilitate the increase of accounting data informative value and satisfy the information requests of administrative personnel.

*Ключові слова: облік, трудові ресурси, витрати, інвестиції, знання, олійно-жирова галузь.*  
*Key words: accounting, human resources, losses, investments, knowledge, fat-and-oil industry.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В умовах здійснення економічних перетворень, що супроводжуються змінами усталених правил ведення господарської діяльності, трансформацією економічних відносин, цілком закономірно постала необхідність адаптації системи бухгалтерського обліку олійно-жирових підприємств до вимог міжнародних стандартів, ринкових засад господарювання в цілому. Крім того, зростаючі інформаційні запити користувачів облікових даних, орієнтованих на забезпечення управлінських потреб в умовах динамічного ринкового середовища, надають імпульс для подальшого удосконалення існуючих та пошуку нових підходів до посилення інформативності та оперативності облікових даних.

Процеси інтенсифікації та інтелектуалізації процесу виробництва олійно-жирової продукції зумовлюють парадигмальні зміни системи управління. Так, в епоху економіки знань проявляється значний інтерес до персоналу як до ключового ресурсу підприємства, у використанні якого криються приховані резерви. Керівники підприємств, досягнувши певного рівня діяльності, дійшли висновку, що ключовим фактором свого успіху є

людські ресурси, їх здібності та ідеї. Стосовно цього відомий менеджер сучасності Лі Якокка у книзі "Кар'єра менеджера" писав: "всі господарські операції можна, в кінцевому рахунку, звести до позначення трьома словами: люди, продукт, прибуток. На першому місці стоять люди. Якщо у вас немає надійної команди, то з решти факторів мало що вдається зробити" [10, с. 358]. Та й міжнародний практичний досвід останніх десятиліть яскраво засвідчує, що вийти переможцем з жорсткого конкурентного протистояння, підтримувати високі обсяги продажу, спираючись виключно на капітал фізичний, неможливо. Втім, лише усвідомлення важливості людського фактора в економічній системі є недостатнім. Ефективне управління трудовими ресурсами олійно-жирових підприємств має базуватися на повній, правдивій інформації, основним генератором якої є бухгалтерський облік. Як наслідок, все активніше творчі зусилля фахівців спрямовуються на пошук універсальної методики відображення трудових ресурсів в обліковій системі підприємства, а дискусії щодо доцільності та можливості практичної реалізації такої методики в межах існуючої бухгалтерської системи не вщухають вже доволі давно.



## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питання щодо формування та використання облікової інформації в процесі управління трудовими ресурсами тривалий час знаходяться в центрі наукових досліджень. Вивченню окресленої проблематики приділяли увагу такі зарубіжні вчені, як Р. Лайкерт, К. Макконелл, М.Ю. Медведєв [3], Я. Соколов [6; 7], Н.С. Тонкошкурова [9], Е. Фламхольц, Д. Штайн [12] та ін. Науковий здобуток економістів полягає в розробці та розвитку облікової концепції людських ресурсів, в основі якої відбувається зміщення акценту в розумінні економічного змісту внесків на формування та розвиток трудових ресурсів від витратного до інвестиційного. Тобто частина витрат, які несе підприємство в процесі використання ресурсів праці, розглядаються не як організаційні витрати, що потребують мінімізації, а інвестиції, які необхідно нарощувати та капіталізувати у складі активів.

Дослідження проблеми бухгалтерського обліку людських ресурсів та відображення інформації про них в звітності вітчизняних підприємств висвітлені в наукових працях авторства Т.В. Давидюк [1], Н.М. Королюк [2], С.Ф. Легенчук, Н.В. Починок, М.С. Пушкар [5] та ін. Однак представлені фахівцями розробки практично не містять концептуальних підходів до обліку людських ресурсів в умовах побудови і функціонування соціально-орієнтованої ринкової економіки та, зокрема, не враховують особливості діяльності вітчизняних олійно-жирових підприємств.

### ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Завдання дослідження полягає в ідентифікації людських ресурсів як об'єкта бухгалтерського обліку та розробці методологічних засад до їх відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку на сучасному етапі розвитку олійно-жирових підприємств.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Облік трудових ресурсів на вітчизняних олійно-жирових підприємствах асоціюється сьогодні із обліком розрахунків із заробітної плати та інших виплат працівникам, тобто виплатами компенсаційного характеру. При цьому поза увагою залишаються господарські операції з інвестування у формування та розвиток персоналу, тобто ті операції, які забезпечуватимуть для підприємства отримання переваг у конкурентній боротьбі та додаткових економічних вигод у майбутньому. Цього вимагають сучасні умови функціонування олійно-жирових підприємств, що характеризуються безупинним впровадженням у виробничий процес інноваційних технологій та, як наслідок, підвищенням рівня інтелектуалізації трудової діяльності. Втім, розробка концепції обліку людських ресурсів як повноцінного об'єкта бухгалтерського обліку, яка б вод-

ночас відповідала потребам менеджменту, зустрічає на своєму шляху методологічні перешкоди.

Аналіз численних наукових праць зарубіжних дослідників дає підстави стверджувати, що питання бухгалтерського обліку людських ресурсів залишається нерегульованим й на глобальному рівні. Це свідчить про неабияку складність трудових ресурсів як об'єкта обліку та труднощі їх відображення в системі традиційного бухгалтерського обліку. Саме тому в міжнародних стандартах обліку, що містять еталонні правила ведення обліку оборотних, необоротних активів, зобов'язань тощо, й досі не розроблена єдина універсальна методика обліку людських ресурсів, яка б дозволила розглядати їх повноцінною бухгалтерською категорією.

Враховуючи встановлені міжнародними стандартами чіткі критерії визнання нематеріальних активів, для визнання людських ресурсів рівноправним бухгалтерським об'єктом за МСБО 38 необхідним є виконання наступних умов: ймовірності того, що майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу, надходять до суб'єкта господарювання; можливості достовірної оцінки активу; контрольованості з боку суб'єкта господарювання в результаті минулих подій; можливості ідентифікації [4].

Алгоритм аналізу можливості віднесення трудових ресурсів до активів підприємства наведено на рисунку 1.

У ході проведеного аналізу, здійсненого у відповідності до наведеного алгоритму, встановлено, що трудові ресурси відповідають вказаним критеріям та можуть відображатися у складі активів підприємства. Аргументуємо точку зору, зупинившись детально на кожному з критеріїв.

Трудові ресурси, узагальнюючи п. 12 МСБО 38 [4], є ідентифікованими у тому випадку, якщо їх можна продати, передати чи здати в оренду окремо від інших активів підприємства. Незважаючи на нетрадиційність трудових ресурсів як об'єкта обліку, даний критерій, на наш погляд, виконується завдяки використанню таких прогресивних інструментів управління персоналом як аутстафінг та аутсорсинг. Хоча щодо трудових ресурсів не зовсім етично вживати поняття "оренда", але фактично підприємство може надавати іншим суб'єктам господарювання своїх працівників для виконання їх виробничо-господарських завдань.

У п. 13 МСБО 38 [4] зазначено, що суб'єкт господарювання контролює актив, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, які надходять від основного ресурсу, та обмежувати доступ інших до цих вигод. Науковці ставлять під сумнів можливість виконання зазначеного. Проти визнання людських ресурсів активом виступає колектив українських та польських вчених, зазначаючи, що працівники підприємства розглядаються як ресурс, на який не поширюється право власності з боку суб'єкта господарювання. "Якби працівники були об'єктом власності, то



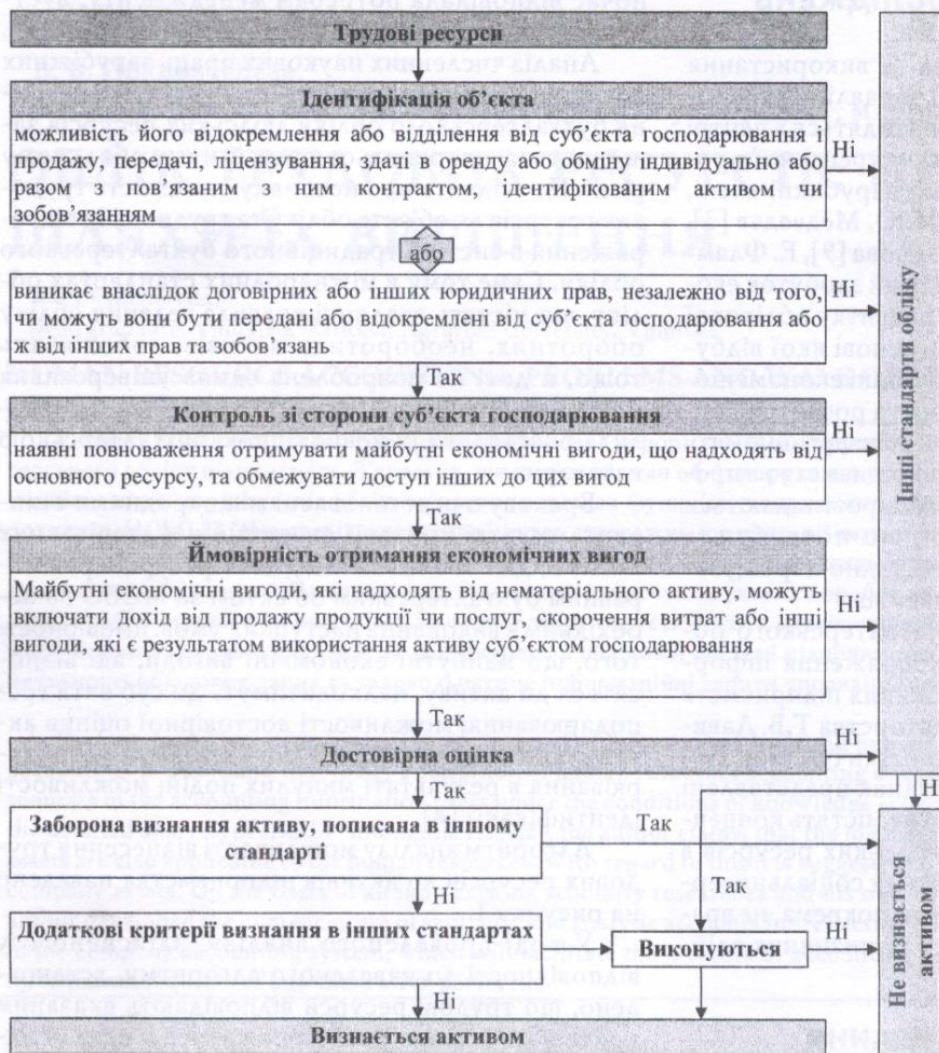


Рис. 1. Алгоритм визнання трудових ресурсів активом підприємства

Джерело: сформовано автором з використанням [4], [9, с. 13], [11, с. 79].

це означало б деяку модель рабства, за якої власники могли б вільно розпоряджатися належними їм ресурсами", — додають науковці [8, с. 254]. Німецький вчений Д. Штайн наголошує, що відсутність контролю над об'єктом зі сторони підприємства є основною перепоною на шляху обліку людських ресурсів, в той час як всі інші критерії є виконуваними [12, с. 10—11].

Високо цінуючи наукові здобутки науковців в сфері обліку людських ресурсів, вважаємо, що виконання даної умови є досяжною. Основна помилка облікових стандартів криється в підході до нематеріальних об'єктів як до речей та застосування по відношенню до них речових прав. Т.В. Давидюк зазначає, що "нематеріальні активи — це, перш за все, виняткові права, що не можуть бути об'єктами речових прав і не відносяться до них" [1, с. 280]. Вважаємо, що встановлення контролю над працівниками, їх початковими знаннями та кваліфікацією, що акумульовані на момент зарахування їх в штат підприємства, досягається шляхом укладання контрактів (трудова договори) між ними та

підприємством на попередньо погоджений сторонами період часу. Здійснивши попередні витрати з підбору персоналу необхідної кваліфікації, компанія протягом встановленого строку споживатиме їх продукт — працю. А передбачивши у трудовому договорі (контракті) заборону використання спеціальних знань в інтересах третіх осіб, виконуваною буде й друга підумова п. 13 МСБО 38.

Для того, щоб підприємство отримало право на користування знаннями, отриманих працівником при проходженні різного роду навчальних курсів, необхідно укласти договір, який міститиме зобов'язання працівника відпрацювати на підприємстві встановлений термін після проходження навчання. За оцінками зарубіжних аналітиків щорічно оновлюється 20—30% професійних знань, якими мають володіти інженери, технологи та інші категорії фахівців. Виходячи з цих даних, можна сказати, що оптимальним терміном експлуатації знань та кваліфікації є 3—5 років. При цьому витрати на розвиток

персоналу необхідно капіталізувати та в подальшому нараховувати амортизацію, виходячи із встановленого строку експлуатації.

У п. 17 МСБО 38 [4] сказано, що майбутні економічні вигоди, які надходять від нематеріальних активів, можуть включати дохід від продажу продукції чи послуг, скорочення витрат або інші вигоди, які є результатом використання активу підприємством. Враховуючи це, багато вчених заперечують ймовірність отримання майбутніх економічних вигод від використання трудових ресурсів. Серед них відомий російський науковець Я. В. Соколов. "Працівник може звільнитися з роботи, захворіти або ж навіть померти, тобто нема ніякої гарантії, що підприємство буде отримувати прибуток протягом певного періоду", — зазначає дослідник [7].

У тексті міжнародного стандарту між іншим не встановлена величина ймовірності, при якій дана умова вважається виконаною. В п. 22 МСБО 38 [4] зазначається, що ймовірність очікуваних економічних вигод слід оцінювати, використовуючи припущення, які можна обґрунтувати та підтвердити.



Так, якщо підприємство шляхом укладання трудових договорів (контрактів) залучає персонал, то, скоріш за все, очікується, що дані ресурси праці будуть приносити йому економічні вигоди. В протилежному випадку трудові договори просто б не заключалися, адже підприємства діють насамперед з позиції прагматизму. Відповідно дана умова визнання активу, на наш погляд, виконується.

З найбільшим супротивом дається можливість достовірної оцінки трудових ресурсів. Пов'язано це з тим, що трудові ресурси є особливим за своєю природою об'єктом, що суттєво відрізняється від решти обліковуваних активів. Вважаємо, що модель оцінки, основана на капіталізації витрат на утримання, навчання та розвиток трудових ресурсів, дозволить якомога точніше визначити їх економічну вартість.

Обґрунтування можливості віднесення трудових ресурсів до складу активів підприємства є лише першим, але необхідним етапом на шляху їх облікового відображення. Далі перед нами постає доволі непросте завдання: яким же чином відображати операції з трудовими ресурсами в системі рахунків бухгалтерського обліку?

Українські вчені вважають, що найдоцільніше було обліковувати трудові ресурси на позабалансових рахунках, оскільки за всіма ознаками його не можна відносити до майна підприємства. О.М. Петрук пояснює це об'єктивною дією романо-німецької системи, до якої відноситься і Україна. Тому для відображення в обліку всієї управлінської інформації і більшої конкретизації інформації юридичного і господарського характеру в нашій країні використовуються позабалансові рахунки [1, с. 323].

Так, Н.М. Королюк пропонує додати до діючого плану рахунків синтетичний рахунок 010 "Людський капітал". Цей рахунок, як стверджує автор, буде використовуватись для обліку творчих та наукових здібностей людини, що не належать господарюючому суб'єкту, проте забезпечують одержання доходу. Для посилення аналітичності облікової інформації синтетичний рахунок пропонується деталізувати на наступні субрахунки: 011 "Людський капітал адміністративного персоналу", 012 "Людський капітал виробничого капіталу", 013 "Людський капітал інших працівників". Враховуючи введений рахунок, відображати в обліку людський капітал науковцем пропонується наступним чином: Дебет 010 К — відображено прийняття певного працівника на посаду; Д — К 010 — відображено звільнення працівника [2, с. 11—12].

Серед представників науки є й діячі, які радикально підходять до вирішення даного питання, цілком відкидаючи можливість застосування критеріїв визнання активу до трудових ресурсів. "Коли з цими критеріями підходити до оцінки таких статей, як людські ресурси, — зауважує М.С. Пушкар, — то стає зрозумілим, що поняття "активи" в сучасній економіці не відповідає загальноприйнятому його тлумаченню, зокрема, він ігнорує цінність такого фактору виробництва, як персо-

нал, який має знання, навички, інтелект". "Парадоксальним фактом є те, що життєво необхідний елемент, який приводить в рух виробництво і створює додаткову вартість, не знаходить ніякого відображення в обліку, хоча він є носієм високих прибутків", — відмічає фахівець [5, с. 70].

Російський вчений М. Ю. Медведев, запевняв, що працівники є такими ж об'єктами обліку, як і інші знаряддя праці, а тому повинні обліковуватися на ряду з ними. "Однак в силу різних методологічних складностей не обліковуються", — констатує вчений. Продовжуючи обґрунтування своєї позиції, дослідник ставить дискусійне питання: звідки в сучасній бухгалтерській методології така неприязнь до трудових ресурсів як об'єкта обліку? Адже працівники, на думку фахівця, задовольняють усім умовам обліку: нерівно доступні для суб'єктів обліку, приймають участь в господарській діяльності, затрати на їх облік не перевищують їхньої цінності. При всьому цьому обліковою системою трудові ресурси ігноруються [3, с. 140].

За умови реалізації системи обліку, здатної врахувати цінність людських ресурсів, М.Ю. Медведев пропонує записувати наступні бухгалтерські проводки:

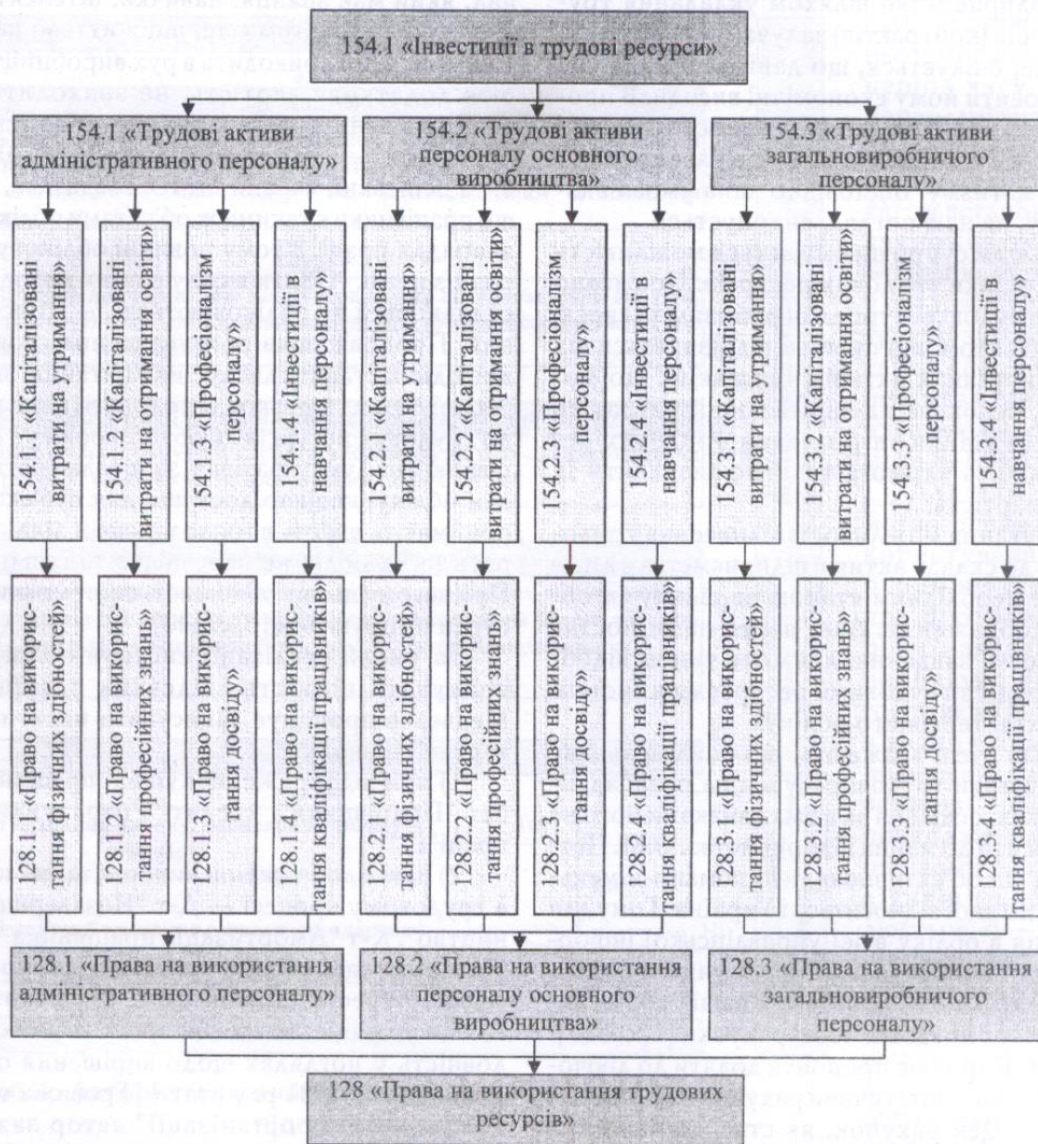
1) при відображенні купівлі працівника — дебет "Працівники", кредит "Розрахунки з оплати праці";

2) при відображенні використання працівника в трудовому процесі — Д-т "Незавершене виробництво", К-т "Амортизація працівника" [3, с. 140].

Концепція обліку трудових ресурсів була в сфері інтересів Я.В. Соколова. Втім, варто відмітити, що у працях науковця простежується непослідовність у поглядах щодо вирішення окресленої проблеми. У 2001 р. у статті "Грошова оцінка трудових ресурсів організації" автор зазначав, що відображення вартості цих ресурсів в балансі дозволить по-новому оцінити економічну ефективність роботи підприємства: покращаться показники левириджу, ліквідності та платоспроможності, а це в свою чергу дозволить представити фінансове становище підприємства в більш привабливому вигляді та дасть нові підстави для отримання кредитів [7].

Однак уже трьома роками пізніше, надаючи коментар журналу "Консультант", науковець ставить під сумнів необхідність відображення трудових ресурсів в активі балансу. Свою точку зору автор пояснює наступним: "...скажімо, компанія витратила кошти на підготовку кадрів. Відповідно, витрати звітного періоду у неї будуть вищі, ніж зазвичай. Їх можна показати в активі балансу або як витрати майбутніх періодів, або як капітальні вкладення в людський капітал. Далі ми припускаємо, що знань персоналу вистачить років на п'ять і співробітники працюватимуть ці п'ять років. Завдяки їх знанням компанія отримуватиме дохід, і отже, витрати потрібно списувати впродовж п'яти років. Це можливе рішення, але я думаю, що краще витрати на підготовку кадрів все-таки включити до поточних витрат" [6].





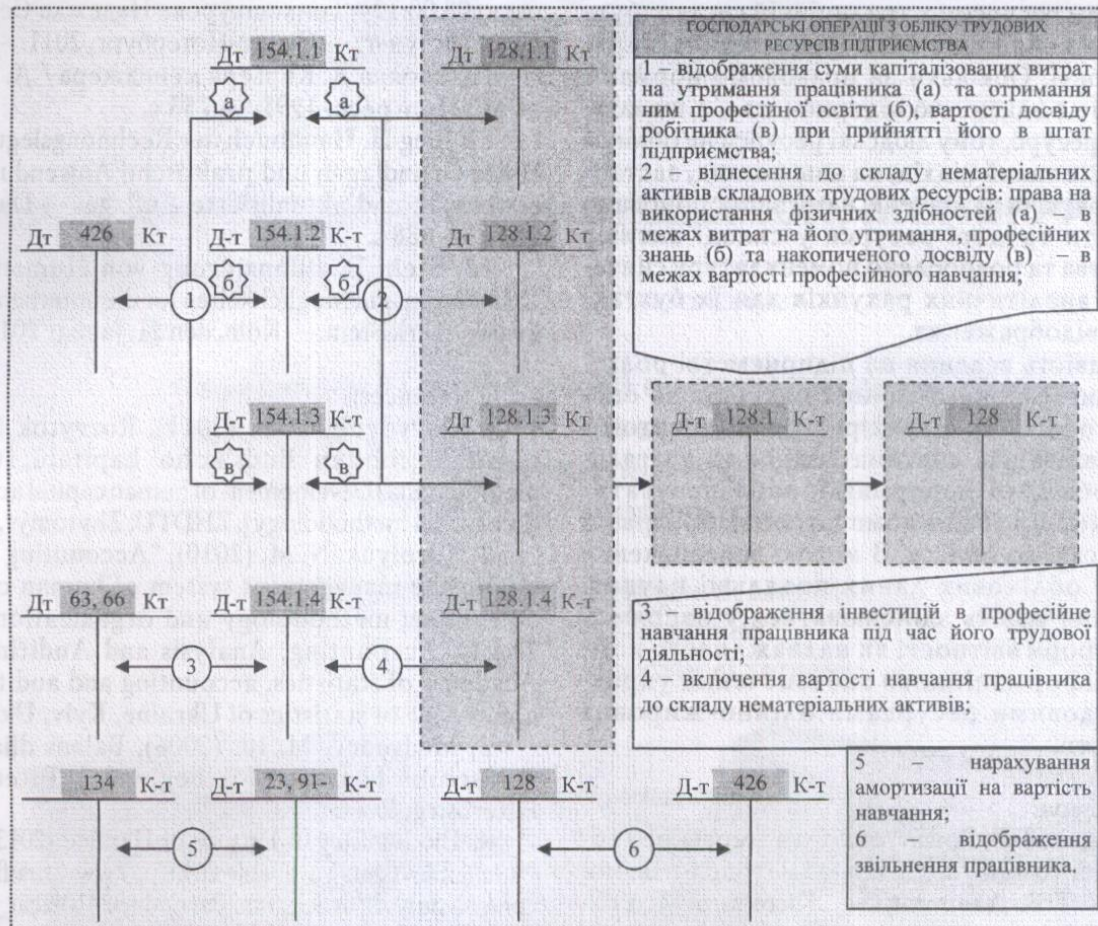
**Рис. 2. Структура рахунків для відображення інформації про трудові ресурси підприємства**  
Запропоновано автором.

Я.В. Соколов писав: "...підхід, пов'язаний з обліком людського капіталу — це одне із досягнень так званого "творчого" обліку, який, по суті, виправдовує методи розкрадання капіталу" [6]. "Створення "липових" капіталів дозволить уникати податків, — переконує вчений, — чим вище ми оцінимо свій капітал, тим більше засобів піде на списання" [6]. Реалізувавши таку модель обліку підприємство в підсумку матиме фіктивний збиток, "...адже ми нічого не купували, а просто взяли в штат працівників та оцінили їх", — додає автор [6]. Дійсно, включення трудових ресурсів до складу активів вимагатиме щомісячного нарахування амортизації, що зрештою призведе до невиправданого зростання собівартості продукції, значного розходження результатів діяльності підприємства в бухгалтерському та податковому обліку. Включення амортизаційних відрахувань на трудові ресурси до складу валових витрат також не витримує критики, адже наслідком буде штучне заниження бази оподаткування. Та й держава, зро-

зуміло, на таку "авантюру" з людськими ресурсами не погодиться, допоки, принаймні, не буде створено концепцію обліку персоналу, яка б ліквідувала вказані ризики.

Таким чином, враховуючи пропозиції дослідників та беручи до уваги власне бачення у вирішенні окресленої проблеми, специфіку діяльності олійно-жирових підприємств, вважаємо, що трудові ресурси доцільно враховувати у складі нематеріальних активів, а для їх обліку відвести окремий синтетичний рахунок 128 "Право на використання трудових ресурсів". В назві рахунку акцентовуємо увагу на тому, що обліковувати підприємство може лише права на використання знань та кваліфікації працівників, а не їх носія. Підставами для виникнення таких прав є трудовий договір (контракт) в межах початкових вмінь, кваліфікації, досвіду та договір про навчання (свідоцтво, сертифікат) в межах отриманих знань у процесі трудової діяльності працівника. З метою посилення аналітичності облікової інформації до субрахун-





**Рис. 3. Схема руху інформації про трудові ресурси підприємства в системі рахунків бухгалтерського обліку**

Сформовано автором.

ку 128 "Право на використання трудових ресурсів" пропонуємо відкривати рахунки другого та третього порядку. Аналітичний облік трудових ресурсів необхідно організувати за категоріями персоналу (адміністративний, загальновиробничий персонал, персонал основного виробництва), в розрізі найменування посад, за підрозділами підприємства (олійноекстракційний та гідрогенізаційний заводи, відділи головного метролога, енергетика тощо), за кожним працівником. Така система аналітичних рахунків забезпечить підвищення інформативності за кожним структурним підрозділом підприємства.

Відображення змін у пасиві балансу, що відповідатимуть змінам вартості трудових ресурсів, пропонується на рахунку 426 "Трудовий капітал". Даний рахунок не матиме субрахунків та буде призначений для обліку збільшення або зменшення вартості трудового капіталу підприємства в результаті прийняття або звільнення працівників, а також для переоцінки вартості трудових ресурсів.

З метою посилення інформативності обліку в частині обліку трудових ресурсів пропонуємо створення номенклатури рахунків, на яких відобразатиметься інформація про вкладені інвестиції в розрізі категорій персоналу з подальшим віднесенням їх на рахунок 128 "Право на використання трудових ресурсів" (рис. 2).

Вважаємо, що запропонована структура рахунків бухгалтерського обліку матиме переваги порівняно з існуючими підходами, оскільки: по-перше, дозволить підвищити інформативність облікової інформації в інтересах управлінської ланки підприємства; по-друге, узагальнення інформації за аналітичними рахунками дасть можливість чітко відокремити та здійснити аналіз вартості складових трудових ресурсів окремого працівника та вартість категорій персоналу підприємства в цілому; по-третьє, відображення трудових ресурсів у складі активів дозволить якомога ближче наблизити балансову вартість підприємства з його ринковою вартістю.

Пропоновану схему відображення інформації про трудові ресурси підприємства в системі бухгалтерських рахунків представлено на рисунку 3.

### ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

За результатами проведеного дослідження встановлено, що в практиці олійно-жирових підприємств облік людських ресурсів зводиться до відображення інформації про витрати на їх формування та використання. Як наслідок, працівники, будучи єдиним активно діючим фактором виробництва, перебувають фактично за межами облікового процесу. Причиною нехтування таким



специфічним ресурсом у традиційній системі бухгалтерського обліку є тісна переплетеність з правом власності. Оскільки за правовими нормами персонал не є власністю підприємства, а швидше залучений ресурс, тому людські ресурси не обліковуються. Але такий підхід, на наш погляд, застарілий. Враховуючи зазначене, нами запропоновано враховувати трудові ресурси у складі активів підприємства та розроблено номенклатуру синтетичних та аналітичних рахунків для їх бухгалтерського відображення.

Можливість ведення на підприємстві розгалуженої системи аналітичних рахунків за операціями з обліку трудових ресурсів, орієнтованої на деталізацію, систематизацію та узагальнення необхідної інформації, забезпечуватиметься використанням комп'ютерних програм з бухгалтерського обліку. З метою забезпечення цілісності облікових даних подальші наукові дослідження мають здійснюватися у напрямку розробки форм звітності як надважливого компонента інформаційного забезпечення управління трудовими ресурсами олійно-жирових підприємств.

Література:

1. Давидюк Т.В. Розвиток бухгалтерського обліку людського капіталу: теорія і методологія: монографія / Т.В. Давидюк. — Житомир: ЖДТУ, 2011. — 508 с.
2. Королюк Н.М. Облік і контроль у системі управління людським капіталом підприємства: методика та організація: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Н.М. Королюк; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Деркомстату України. — К., 2010. — 21 с.
3. Медведев М.Ю. Баланс для начинающих / М.Ю. Медведев. 2-е изд. — СПб.: Питер, 2006. — 192 с.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 "Нематеріальні активи" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
5. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія / М.С. Пушкар. — Тернопіль: Карт-бланш, 2007. — 152 с.
6. Соколов Я. Бухгалтерскому учету необходим мораторий [Електронний ресурс] / Я.В. Соколов // Консультант. — 2004. — № 23. — Режим доступу: <http://www.klerk.ru>
7. Соколов Я. Денежная оценка трудовых ресурсов организации [Електронний ресурс] / Я.В. Соколов // Персонал Микс. — 2001. — № 1. — Режим доступу: <http://www.cfin.ru>
8. Теория измерения капитала и прибыли: монография / [Коллектив авторов] под общ. ред. проф. Бутынца Ф., проф. Доби М. — Краков: Fundacja Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, 2010. — 300 с.
9. Тонкошкурова Н.С. Бухгалтерский учет интеллектуальных активов: автореф. дисс. ... канд. экон.

наук: 08.00.12 / Тонкошкурова Надежда Сергеевна; СПб. гос. ун-т. — Санкт-Петербург, 2011. — 25 с.

10. Якокка Л. Карьера менеджера / Л. Якокка. — М.: Прогресс, 1991. — 733 с.
11. Bieg H. Handbuch der Rechnungslegung nach IFRS: Grundlagen und praktische Anwendung. — 2, erweiterte und aktualisierte Auflage. — Dusseldorf, 2009. — 688 s.
12. Stein D. Bilanzierung von Humankapital. Grundlagen und Moglichkeiten fur die unternehmerische Praxis / Dirk Stein. — Koln, den 21. Januar 2010. — 17 s.

References:

1. Davydyuk, T. V. (2011), Rozvytok bukhhalters'koho obliku liuds'koho kapitalu: teoriia i metodolohiia [Development of human capital accounting: theory and methodology], ZHDTU, Zhytomyr, Ukraine.
2. Korolyuk, N. M. (2010), "Accounting and control in the management system of human capital of enterprise: methodology and organization", Ph.D. Thesis, Accounting, Analysis and Auditing, State Academy of statistics, accounting and audit of State committee of statistics of Ukraine, Kyiv, Ukraine.
3. Medvedev, M. Iu. (2006), Balans dlia nachynaiuschikh [Balance for beginner], Piter, Saint-Peterburg, Russia.
4. The Ministry of Finance of Ukraine (2013), IAS 38 "Intangible Assets", available at: [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408) (Accessed 27 August 2014).
5. Pushkar, M. S. (2007), Stvorennia intelektual'noi systemy obliku [Creating intellectual accounting system], Kart-blansh, Ternopil', Ukraine.
6. Sokolov, I.A. (2004), "Accounting needs moratorium", Konsul'tant, [Online], vol. 23, available at: <http://www.klerk.ru/buh/articles/16131>. (Accessed 25 Aug 2014).
7. Sokolov, IA. (2001), "The monetary valuation of human resources organization", Personal Mix, [Online], vol. 1, available at: <http://www.cfin.ru/press/pmixon/2001-1/10.shtml>. (Accessed 28 Aug 2014).
8. Butynets', F. and Dobiia, M. (2010), Teoriia izmereniia kapitala i prybyli, [Measurement theory of capital and profits], Fundacja Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Krakow, Poland.
9. Tonkoshkurova, N. S. (2011), "Accounting intellectual assets", Ph.D. Thesis, Accounting and Statistics, Saint-Peterburg state university, Saint-Peterburg, Russia.
10. Yakokka, L. (1991), Kar'iera menedzhera [Career manager], Progress, Moscow, Russia.
11. Bieg, H. (2009), Handbuch der Rechnungslegung nach IFRS: Grundlagen und praktische Anwendung [Manual of accounting under IFRS: Principles and practical application], 2nd ed, Dusseldorf, German.
12. Stein, D. (2010), Bilanzierung von Humankapital. Grundlagen und Moglichkeiten fur die unternehmerische Praxis [Accounting for human capital. Foundations and opportunities for entrepreneurial practice], Cologne, German.

Стаття надійшла до редакції 02.09.2014 р.