

УДК 657:330.1

В. В. Покинъчереда,
аспірант, Вінницький національний аграрний університет

УДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ОЛІЙНО-ЖИРОВИХ ПІДПРИЄМСТВ У ЧАСТИНІ ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ТРУДОВІ РЕСУРСИ

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

IMPROVING FINANCIAL STATEMENTS OIL AND FAT ENTERPRISES IN PART DISPLAY
INFORMATION ABOUT MANPOWER

У статті розглянуто порядок формування фінансової звітності в частині представлення інформації про трудові ресурси олійно-жирових підприємств. З'ясовано, що законодавчо затверджені форми звітності не відображають необхідної інформації щодо трудових ресурсів на мікро- та макрорівнях управління. Зокрема у звітності відсутня інформація щодо вартості трудових ресурсів підприємства, представлення якої є надзвичайно актуальним в умовах економіки знань. Крім того, не наводиться систематизована інформація про витрати на трудові ресурси в розрізі етапів управління ними. Оскільки відсутність цінних даних не дозволяє в повній мірі забезпечувати інформаційні потреби користувачів та деструктивно впливає на процес прийняття управлінських рішень, автором внесені пропозиції щодо уніфікації окремих форм фінансової звітності та узагальнення інформації про трудові ресурси олійно-жирових підприємств відповідно до рекомендованих підходів до їх оцінки та відображення в системі рахунків обліку, основаних на концепції обліку людського капіталу.

The article discusses the procedure of forming part of the financial statements in the reporting of workforce oil and fat businesses. It was found that legally approved reporting forms do not reflect the necessary information regarding human resources at the micro and macro management. Specifically, there are no reports on the cost of human resources company, whose presentation is extremely important in terms of the knowledge economy. Also, do not give systematic information on the cost of labor in terms of stages of management. Because of the lack of data does not allow to fully provide the information needs of users and destructive influences decision-making, the author of the proposals for the unification of certain forms of financial reporting and summarizing information manpower oil and fat businesses under the proposed approaches to their evaluation and reflection the system of accounts based on the concept of human capital accounting.

Ключові слова: олійно-жирова галузь, трудові ресурси, трудові активи, бухгалтерський облік, фінансова звітність.

Key words: oil and fat industry, human resources, labor assets, accounting, financial statements.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У сучасних умовах господарювання фінансова звітність покликана задовольняти інформаційні потреби різних користувачів облікових даних. Особливо потребують врахування у звітності зміни, що диктуються переходом ринкової системи до умов постіндустріального суспільства, умов, за яких людський фактор виробництва набуває вирішального значення.

Вчені зазначають, що компанії, які можуть продемонструвати у звітності високий рівень професіоналізму своїх працівників, значно виграють на ринку, адже потенційні інвестори охоче знайомляться зі звітами про людський капітал" [2, с. 369]. Однак практика свідчить, що вітчизняні олійно-жирові підприємства ні у зовнішній, ні у внутрішній формах звітності відомості про наявні трудові ресурси не

ПЕРВИННА ВАРТІСТЬ ТРУДОВИХ РЕСУРСІВ										
Вартість фізичних здібностей (K_0)	Вартість отриманої професійної освіти (E_0)	Вартість накопиченого досвіду ($Q(T)_0$)								
<p>Вартість розраховується шляхом сумування витрат на утримання працівника до моменту досягнення працездатного віку:</p> $K_0 = T \times M_0$ <p>де: T – кількість років за віковою категорією, років M_0 – законодавчо встановлений прожитковий мінімум на одну особу за віковою категорією, грн.</p>	<p>Вартість розраховується на основі даних про вартість навчання та середнього балу диплому:</p> $E_0 = C_0 \times k,$ <p>де: C_0 – ринкова вартість навчання на час прийняття працівника в штат підприємства, грн.; k – коефіцієнт успішності:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Середній бал диплому</th> <th>k</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>5</td> <td>1,0</td> </tr> <tr> <td>4</td> <td>0,8</td> </tr> <tr> <td>3</td> <td>0,6</td> </tr> </tbody> </table>	Середній бал диплому	k	5	1,0	4	0,8	3	0,6	<p>Вартість розраховується на підставі даних про вартість навчання, стаж роботи та фактору досвіду:</p> $D(T)_0 = E_0 \times Q(T)_0$ $Q(T)_0 = 1 - (1 - w)^{T_0},$ <p>де: E_0 – вартість отриманих знань, грн.; w – фактор досвіду; T_0 – кількість років трудової діяльності на момент прийняття працівника в штат</p>
Середній бал диплому	k									
5	1,0									
4	0,8									
3	0,6									

Рис. 1. Методика оцінки первісної вартості трудових ресурсів

Джерело: [4, с. 54].

представляють, тим самим створюючи штучні бар'єри в отриманні необхідної для управлінського персоналу інформації. У зв'язку з цим питання удосконалення фінансової звітності є своєчасним та відповідає вимогам економічного середовища, в якому функціонують сучасні підприємства.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженню фінансової звітності підприємств присвячені праці вітчизняних науковців, зокрема Ф.Ф. Бутинця, Т.В. Давидюк, Н.М. Головай, Н.М. Корольок, С.Ф. Легенчука, М.С. Пушкаря, Л.В. Чижевської та ін. Незважаючи на ґрунтовні дослідження вчених, ряд питань щодо відображення у фінансовій звітності трудових ресурсів підприємства потребують подальшого розгляду, що власне й обумовило вибір тематики дослідження.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Дослідницьке завдання полягає в оцінці інформаційної ємності фінансової звітності підприємств на предмет повноти відображення інформації про трудові ресурси та розробці пропозицій щодо удосконалення існуючих форм звітності з метою задоволення інформаційних запитів користувачів облікових даних.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Формування цілісного інформаційного забезпечення управління трудовими ресурсами неможливо представити без даних фінансової звітності. Відсутність вихідних даних про трудові ресурси в звітності підприємств фактично порушує задекларований в ст. 4 ЗУ № 996 IV принцип повного висвітлення [6]. Ф.Ф. Бутинець зазначав, що фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, які приймаються на їх основі [1, с. 25].

Сьогодні основне завдання фінансової звітності вбачається в задоволенні інформаційних запитів користувачів стосовно оцінки майна підприємства, стану розрахункової дисципліни тощо. Однак ряд дос-

лідників запевняє, що звітність у своєму нинішньому вигляді, не здатна задовольняти потреби ні зовнішніх, ні внутрішніх користувачів через неповноту розкриття інформації, потрібної для макро- та мікрорівнів управління. "Система фінансової звітності, яку використовують у діловому світі, не може відобразити всієї складності бізнесу в економіці знань, коли основна роль належить нематеріальним активам", — констатує М.С. Пушкар [8, с. 70].

Підсумовуючи вищенаведене, можна ствердно сказати, що законодавчо пропонувані форми звітності через свою фіскальну спрямованість, законсервованість інформаційно знецінюються, дані звітності обмежують користувачів в проведенні аналітичних досліджень та статистичних узагальнень. У зв'язку з цим постає об'єктивна необхідність в удосконаленні існуючих форм фінансової звітності, зокрема, в частині відображення інформації про трудові ресурси підприємств досліджуваної галузі.

З прийняттям 07.02.2013 р. Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [3] були внесені корективи у склад статей фінансової звітності. Порядок розкриття інформації за статтями фінансової звітності регламентується Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених Наказом Міністерства фінансів України 28.03.2013 р. № 433 [7].

Проведені нами дослідження передбачають визнання трудових ресурсів у складі нематеріальних активів як права на використання трудових ресурсів.

Об'єктивними передумовами для включення прав на використання трудових ресурсів до складу нематеріальних активів підприємства є результати проведеного нами ґрунтового аналізу положень МСБО 38 "Нематеріальні активи", які дають підстави стверджувати, що критерії визнання нематеріальних активів є виконуваними і щодо трудових ресурсів [5, с. 67—69].

Обґрунтування можливості віднесення права на використання трудових ресурсів до складу активів підприємства закономірно викликає необхідність в наданні їм вартісного виміру. Вважаємо, що оцінку трудових ресурсів доцільно здійснювати за підхо-

ЗМІНА ВАРТОСТІ ТРУДОВИХ РЕСУРСІВ									
Вартість отриманих знань (E) (визначено з тривалості, еквіваленту, періодичності, підвищення спеціалізації тощо)	Персоніальна вартість трудових ресурсів								
Вартість розраховується на основі даних про зарплату навчання, курсів підвищення кваліфікації, періодів отримання працівниками тощо: $E = C \times k$, де: C – витрати, понесені підприємством на навчання, курсів підвищення кваліфікації, періодичності працівників на отримання освіти, грн.; k – коефіцієнт успішності (якщо є можливість використання):	Вартість фізичних здібностей								
<table border="1"> <tr> <th>Середній бал навчальному</th> <th>k</th> </tr> <tr> <td>5</td> <td>1,0</td> </tr> <tr> <td>4</td> <td>0,8</td> </tr> <tr> <td>3</td> <td>0,6</td> </tr> </table>	Середній бал навчальному	k	5	1,0	4	0,8	3	0,6	Зміна вартості фізичних здібностей: $\Delta K = T \times \Delta M$ де: T – кількість років за виконаної категорії, років; ΔM – зміна прожиткового мінімуму за визначеної період ($M_1 - M_0$), грн.
Середній бал навчальному	k								
5	1,0								
4	0,8								
3	0,6								
Актив в частині витрат на навчання, що дали позитивний результат	Вартість професійної освіти								
Позитивні витрати в частині витрат на навчання, які не принесло очікуваного результату	Зміна вартості отриманої освіти: $\Delta E = \Delta C \times k$, де: ΔC – зміна ринкової вартості навчання ($C_1 - C_0$), грн.; k – коефіцієнт успішності								
Алгоритмізація: Метод прискореного зменшення залишкової вартості: розподіл вартості навчання на витрати підприємства протягом очікуваного строку їх використання (наприклад, протягом 3-5 років)	Вартість накопиченого досвіду								
	Зміна вартості накопиченого досвіду: $\Delta D(T) = D(T) - D(T_0)$ $D(T_1) = E_1 \times Q(T_1)$ $Q(T_1) = 1 - (1 - w)^T$ де: E – вартість навчання на момент переоцінки, грн.; Q(T) – коефіцієнт накопиченого досвіду на момент переоцінки; T – стаж роботи на момент переоцінки								

Рис. 2. Методика переоцінки вартості трудових ресурсів

Джерело: розроблено автором.

дом, згідно з яким їх вартість дорівнює сукупній вартості трудових активів (фізичні здібності, освіта, досвід та знання), якими володіють працівники. По-

рядок розрахунку первісної вартості права на використання трудових ресурсів при прийнятті їх в штат підприємства та переоцінки вартості, що проводить-

Таблиця 1. Відображення інформації про трудові ресурси у ф. 1 "Баланс" (Звіт про фінансовий стан)

ЧИЩА МЕТОДИКА			ПРОПОЗИЦІЯ АВТОРА		
Код рядка	Назва рядка	Зміст статті відповідно до Методичних рекомендацій №433	Код рядка	Назва рядка	Зміст статті відповідно до Методичних рекомендацій №433
1	2	3	4	5	6
АКТИВ					
Розділ I. Необоротні активи					
<i>В т. ч. менших витрат, що дали очікуваний економічний результат</i>					
-	-	-	1003	Права на використання трудових ресурсів	п. 2.7 а – відображаються періодично та залишкова вартість права на використання трудових ресурсів, обрхованої як сума вартості фізичних здібностей працівника, вартості отриманої освіти, досвіду та професійних знань, а також сума накопиченої алгоритмізації
-	-	-	1004	Персональна вартість	
-	-	-	1005	Накопичена алгоритмізація	
Розділ II. Оборотні активи					
<i>В межах витрат, що не дали очікуваний економічний результат</i>					
1170	Витрати майбутніх періодів	п. 2.36 – відображаються витрати, що мали місце протягом поточного періоду або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів (у т. ч. витрати на навчання працівників)	1170	Витрати майбутніх періодів	п. 2.36 – відображаються витрати, що мали місце протягом поточного періоду або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів (у т. ч. витрати на навчання працівників, які не відповідають критеріям визнання активу)
ПАСИВ					
Розділ I. Власний капітал					
-	-	-	1413	Визадення в трудові ресурси	п. 2.82 а – відображається вартість первісної акційної працівників відповідно прийняття його у власні підприємства та результату до оцінки трудових ресурсів

Джерело: розроблено автором.

Таблиця 2. Представлення інформації про трудові ресурси у ф. 5 "Примітки до річної фінансової звітності"

ЧИННА МЕТОДИКА			ПРОПОЗИЦІЇ АВТОРА		
Рахунок обліку	Код рядка	Назва рядка	Рахунок обліку	Код рядка	Назва рядка
1	2	3	4	5	6
Розділ I. Нематеріальні активи»					
–	–	–	126 «Права на використання трудових ресурсів підприємства»	060	Права на використання трудових ресурсів
–	–	–	126.1 «Права на використання промислово-виробничого персоналу»	061	Права на використання промислово-виробничого персоналу
–	–	–	126.2 «Права на використання непромислового персоналу»	062	Права на використання непромислового персоналу
Розділ III. Капітальні інвестиції					
–	–	–	156.1 «Формування промислово-виробничого персоналу»	311	Вкладення в трудові активи промислово-виробничого персоналу
–	–	–	156.2 «Формування непромислового персоналу»	312	Вкладення в трудові активи непромислового персоналу

Джерело: розроблено автором.

ся в результаті зміни вихідних для розрахунку показників, пропонуємо здійснювати за наступним алгоритмом (рис. 1 2).

Для відображення нововведених нематеріальних активів в обліковій системі підприємства необхідно розробити номенклатуру синтетичних та аналітичних рахунків бухгалтерського обліку [5, с. 70— 71].

Таким чином, рекомендований нами підхід, що передбачає включення у склад нематеріальних активів прав на використання трудових ресурсів змінює порядок відображення інформації у фінансовій звітності. Кожна з форм звітності при цьому потребує трансформації через включення нових елементів або перерозподілу інформаційних потоків між вже існуючими статтями.

Поділяємо думку М.С. Пушкарка, який зазначав, що модель традиційного бухгалтерського обліку не пристосована до нової економіки, а отже, необхідно або поміняти модель обліку, або компанії повинні включити у свої звіти додаткові розділи, що розкривають особливості функціонування людського капіталу [8, с. 71].

Відповідно до НП(С)БО 1 [3] узагальнена інформація про вартість нематеріальних активів підприємства представляється у ф. 1 "Баланс" (Звіт про фінансовий стан) в розділі I "Необоротні активи" (р. 1000, р. 1001, р. 1002), в якому наводиться залишкова вартість нематеріальних активів, їх первісна вартість та сума накопиченої амортизації. Здавалося б, для чого вводити новий рядок у форму звітності, у якій уже передбачено для відображення інформації про нематеріальні активи окремі статті. Однак доцільність виокремлення для прав на використання трудових ресурсів окремого рядка зумовлене ризиками, що виникають при цьому. Так, вклю-

чення трудових ресурсів у склад нематеріальних активів значно збільшить підсумок балансу підприємства, а враховуючи парадокси бухгалтерського обліку, деякими користувачами звітності це може трактуватися як ріст багатства підприємства, а отже, його прибутковості. Однак в дійсності виявляється діаметрально протилежна ситуація, коли включення прав на використання трудових ресурсів до складу активів за інших рівних умов призведе до суттєвого зниження розрахункових показників рентабельності активів підприємства. Тому, виокремивши окрему статтю для трудових ресурсів, ми надамо можливість користувачам інформації при аналізі фінансової звітності коригувати вихідні дані на величину вартості прав на трудові ресурси підприємства.

Облік прав на використання трудових ресурсів в якості активу передбачатиме відображення їх джерела формування у складі пасиву балансу. Рахунок капіталу використовуватиметься для обліку змін у вартості трудових ресурсів, що відбувається внаслідок прийняття працівників на роботу, переоцінки вартості та звільнення працюючих. Відповідно вартість такого "нетрадиційного" для сучасної облікової практики ресурсу необхідно відображати у I розділі пасиву ф. 1. "Баланс", деталізуючи додатковий капітал підприємства (р. 1410).

Витрати на підвищення якісних характеристик персоналу в процесі трудової діяльності на вітчизняних олійно-жирових підприємствах або одразу списуються на поточні витрати за категорією працюючого або відображаються у складі витрат майбутніх періодів з послідовним щомісячним списанням їх у наступних періодах. За першого випадку інформація про вкладення взагалі не наводиться у балансі, хіба що у складі поточних зобов'язань в частині за-

Таблиця 3. Відображення витрат на формування та розвиток трудових ресурсів у ф. 2 "Звіт про фінансові результати" (Звіт про сукупний дохід) та ф. 5. "Примітки до річної фінансової звітності"

ДЮЧА МЕТОДИКА			ПРОПОЗИЦІЇ АВТОРА			
Рахунок, на якому відображують інформацію про витрати	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Примітки до річної фінансової звітності	Рахунок, на якому пропонується відобразити інформацію	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Примітки до річної фінансової звітності	
1	2	3	4	5	6	
Витрати на формування трудових ресурсів						
92 «Адміністративні витрати»	Адміністративні витрати (р. 2130)	–	99 «Витрати на формування трудових ресурсів»	Інші операційні витрати (р. 2180) Інші операційні витрати (р. 2520)	<i>Витрати на формування трудових ресурсів (р. 493)</i>	
Витрати на розвиток трудових ресурсів						
23 «Виробництво»		–	В межах витрат, що не дали очікуваний результат			
91 «Загально-виробничі витрати»	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (р. 2050)	–	23 «Виробництво» 91 «Загально-виробничі витрати»	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (р. 2050)	–	
92 «Адміністративні витрати»	Адміністративні витрати (р. 2130)	–	92 «Адміністративні витрати»	Адміністративні витрати (р. 2130)	–	
93 «Витрати на збут»	Витрати на збут (р. 2150)	–	93 «Витрати на збут»	Витрати на збут (р. 2150)	–	
949 «Інші витрати операційної діяльності»	Інші операційні витрати (р. 2180) Інші операційні витрати (р. 2520)	Інші операційні доходи і витрати (р. 490)	949 «Інші витрати операційної діяльності»	Інші операційні витрати (р. 2180) Інші операційні витрати (р. 2520)	Інші операційні доходи і витрати (р. 490)	
–	–	–	В межах витрат, що дали очікуваний результат			
–	–	–	Амортизаційні відрахування	23 «Виробництво»	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (р. 2050)	–
–	–	–		91 «Загально-виробничі витрати»	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (р. 2050)	–
–	–	–		92 «Адміністративні витрати»	Адміністративні витрати (р. 2130)	–
–	–	–		93 «Витрати на збут»	Витрати на збут (р. 2150)	–
–	–	–		949 «Інші витрати операційної діяльності»	Інші операційні витрати (р. 2180)	Інші операційні доходи і витрати (р. 490)
–	–	–		23, 91, 92, 93, 949	Амортизація (р. 2515)	<i>Права на використання трудових ресурсів (р. 060)</i>

Джерело: розроблено автором.

боргованості перед навчальними закладами (р. 1615), які здійснювали підготовку за умови підрядного способу, та у складі заборгованості за заробітною платою (р. 1630) та розрахунками за соціальним страхуванням (р. 1625), якщо навчання проводилось власною кадровою службою підприємства (господарський спосіб). Втім, якби там не було, така інформація через свою розрізненість серед декількох статей звітності та неможливості її виокремлення не представляє особливої управлінської цінності. Взамін, кошти, вкладені підприємством в підготовку своїх співробітників (в межах вкладень, які відповідають критеріям визнання їх активом) пропонується

розглядати як інвестиції в поліпшення трудових активів працівників, що збільшують їх первісну вартість. Таким чином, дана група витрат підлягає капіталізації з наступним включенням їх до вартості трудових ресурсів. Тоді як група витрат на навчання та підвищення кваліфікації персоналу, яка не принесла очікуваний результат, списується на поточні витрати підприємства або ж відображаються в балансі у складі витрат майбутніх періодів. Систематизуючи вищевикладене, зміни у ф. 1 "Баланс" (Звіт про фінансовий стан) представимо в таблиці 1.

Розкривати інформацію про вартість прав на використання трудових ресурсів підприємства в розрізі

Таблиця 4. Порядок відображення інформації про трудові ресурси та витрати на їх розвиток у ф. 3 "Звіт про рух грошових коштів"

ЧИННА		ПРОПОЗИЦІЇ АВТОРА	
Рядок	Зміст статті відповідно до Методичних рекомендацій №433	Рядок	Зміст статті відповідно до Методичних рекомендацій №433
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності (прямий метод)			
		В межах витрат, що не дали очікуваний результат	
р. 3100 – Витрачання на оплату товарів (робіт, послуг)	п. 4.6.13. – відображаються грошові кошти, сплачені постачальникам і підрядникам за одержані товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи і надані послуги (в т. ч. кошти, сплачені навчальним закладам за надані освітні послуги)	р. 3100 – Витрачання на оплату товарів (робіт, послуг)	п. 4.6.13. – відображаються грошові кошти, сплачені постачальникам і підрядникам за одержані товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи і надані послуги (в т. ч. кошти, сплачені навчальним закладам за надані освітні послуги)
р. 3105 – Витрачання на оплату праці	п. 4.6.14 – відображаються витрачені грошові кошти на виплати працівникам заробітної плати, допомоги, винагород (в т. ч. тим, хто проводить навчання персоналу)	р. 3105 – Витрачання на оплату праці	п. 4.6.14 – відображаються витрачені грошові кошти на виплати працівникам заробітної плати, допомоги, винагород (в т. ч. тим, хто проводить навчання персоналу)
р. 3110 – Витрачання на оплату відрахувань на соціальні заходи	п. 4.6.15 – відображається сума сплаченого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (в т. ч. сума внеску, нарахована на заробітну плату працівників, які навчають персонал)	р. 3110 – Витрачання на оплату відрахувань на соціальні заходи	п. 4.6.15 – відображається сума сплаченого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (в т. ч. сума внеску, нарахована на заробітну плату працівників, які навчають персонал)
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності (непрямий метод)			
		В межах витрат, що не дали очікуваний результат	
р. 3550 – Зменшення (збільшення) оборотних активів (в т. ч. р. 3556)	п. 4.7.7. – відображаються зміни в оборотних активах підприємства (в т. ч. збільшення (зменшення) витрат майбутніх періодів (витрат на навчання працівників)	р. 3550 – Зменшення (збільшення) оборотних активів (в т. ч. р. 3556)	п. 4.7.7. – відображаються зміни в оборотних активах підприємства (в т. ч. збільшення (зменшення) витрат майбутніх періодів (витрат на навчання працівників)
р. 3560 – Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань (в т. ч. р. 3561, р. 3563, р. 3564)	п. 4.7.8. – відображаються зміни в статтях розділу балансу «Поточні зобов'язання» (в т. ч. збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги, за розрахунками зі страхування, за розрахунками з оплати праці в частині операцій, що пов'язані зі сплатою коштів на навчання персоналу)	р. 3560 – Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань (в т. ч. р. 3561, р. 3563, р. 3564)	п. 4.7.8. – відображаються зміни в статтях розділу балансу «Поточні зобов'язання» (в т. ч. збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги, за розрахунками зі страхування, за розрахунками з оплати праці в частині операцій, що пов'язані зі сплатою коштів на навчання персоналу)
–	–	В межах витрат, що дали очікуваний результат	
–	–	р. 3505 – Амортизація необоротних активів (в т. ч. р. 3506 – Амортизація трудових активів)	п. 4.7.2 а – відображається нарахована протягом звітного періоду амортизація на трудові активи працівників (права на використання професійних знань)
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
		В межах витрат, що дали очікуваний результат	
–	–	р. 3260 – Витрати на придбання необоротних активів (в т. ч. на формування трудових ресурсів (р. 3265))	п. 4.19. – в т. ч. відображаються кошти, витрачені на формування трудових ресурсів

Джерело: розроблено автором.

категорій працівників пропонуємо у I розділі "Нематеріальні активи" ф. 5 "Примітки до річної фінансової звітності". У даному розділі необхідно зазначити вартість трудових ресурсів на початок звітного року та зміну вартості протягом періоду, що є результатом прийняття та звільнення працівників, проведення їх навчання, підвищення кваліфікації, пере-

підготовки, нарахування амортизації, а також переоцінки вартості наявних трудових ресурсів у зв'язку із зміною показників прожиткового мінімуму, ринкової вартості професійної освіти та вартості досвіду.

Крім того, у III розділі необхідно відображати дані про інвестиції в поліпшення трудових активів

Таблиця 5. Порядок відображення інформації про трудові ресурси у ф. 4 "Звіт про власний капітал"

ЧИННА СИСТЕМА ЗВІТНОСТІ			ПРОПОЗИЦІЇ АВТОРА		
Код рядка	Назва рядка	Зміст статті відповідно до Методичних рекомендацій №433	Код рядка	Назва рядка	Зміст статті відповідно до Методичних рекомендацій №433
–	–	–	<i>10. Вкладення в трудові ресурси</i>		
–	–	–	4292	Дооцінка (уцінка) трудових ресурсів	<i>п. 5.8.1 – відображається сума оцінки (уцінки) трудових ресурсів підприємства</i>
–	–	–	4293	Прийняття (звільнення) працівників	<i>п. 5.1.1 а – відображається збільшення (зменшення) вартості трудових ресурсів внаслідок прийняття (звільнення) працівників</i>

Джерело: розроблено автором.

працівників (навчання, підготовка, перепідготовка), але які ще перебувають на стадії провадження. Узагальнені пропозиції щодо відображення інформації про трудові ресурси у ф. 5 "Примітки до річної фінансової звітності представлено в таблиці 2.

Не виключено, що пропозиції щодо включення додаткових статей у фінансову звітність, на яких обліковуватиметься вартість трудових ресурсів, можуть критично сприйматися як науковцями, так і практиками. В аргументацію своєї позиції обліковці можуть висунути те, що відображення трудових ресурсів в активі підприємства штучно завищуватиме їх загальну величину. Втім, ми повністю погоджуємось з думкою генерального директора канадської компанії "Convergence Digital Solutions Corporation" Губерта Сен-онге, який, доповідаючи на XVI Всесвітньому конгресі бухгалтерів, запевнив, що в недалекому майбутньому частка нематеріальних активів компанії, у складі яких і трудові ресурси, складатиме щонайменше 70 %, тоді як відсутніх активів лише 30 % [2, с. 304].

Інформація про витрати на трудові ресурси відображається у ф. 2 "Звіт про фінансові результати". Однак при впровадженні методики обліку трудових ресурсів наводиться також інформація про суми амортизаційних відрахувань, що включені в собівартість виробленої продукції (р. 2050), адміністративні витрати підприємства (р. 2130), витрат на збут (р. 2150) та інших операційні витрати (р. 2180). Загальний обсяг нарахованої амортизації трудових активів працівника (професійні знання) в сукупності з амортизаційними відрахуваннями на інші види необоротних активів відобразатиметься у III розділі "Елементи операційних витрат" ф. 2 "Звіт про фінансові результати" (Звіт про сукупний дохід) за витратною статтею "Амортизація" (р. 2515). Витрати на розвиток персоналу, що не дали очікуваний результат, відноситимуться до складу витрат відповідно до категорії працюючих та відповідатиме чинній методиці відображення інформації у фінансовій звітності.

Витрати на формування трудових ресурсів відповідно запропонованого підходу пропонується відображати у складі інших витрат операційної діяльності

(р. 2180 та р. 2520). Крім того, витрати на трудові ресурси необхідно деталізувати в ф. 5. "Примітки до річної фінансової звітності", зокрема в частині витрат, що відносяться до інших операційних. Узагальнення інформації про витрати на трудові ресурси у ф. 2 "Звіт про фінансові результати" (Звіт про сукупний дохід) та ф. 5. "Примітки до річної фінансової звітності" наведено в таблиці 3.

Оскільки витрати на формування трудових ресурсів виокремлено зі складу інших витрат операційної діяльності та відображено окремою статтею, то такі зміни не вплинуть на розрахунок кінцевого показника чистого прибутку підприємства.

Потребує коригування та конкретизації інформація про витрати на трудові ресурси і у ф. 3 "Звіт про рух грошових коштів". У звіті відображають напрямки одержання та витрачання коштів підприємства в розрізі видів діяльності (операційної, інвестиційної та фінансової).

Рух коштів у результаті операційної діяльності щодо відображення господарських операцій з трудовими ресурсами узагальнюється в статтях "Витрачання на оплату товарів (робіт, послуг)" (р. 3010), "Витрачання на оплату праці" (р. 3105) та "Витрачання на оплату відрахувань на соціальні заходи" (р. 3110), в яких відображаються витрачені кошти на навчання персоналу. Реалізація рекомендованої методики обліку трудових ресурсів призведе до перегрупування грошових потоків між видами діяльності підприємства. За існуючої методики обліку витрати, понесені підприємством на підвищення якісних характеристик працівників, є витратами операційної діяльності, тоді як кошти, витрачені на навчання та підвищення кваліфікації працівників, обліковуваних як актив підприємства, відносяться до діяльності інвестиційної. Крім того, кошти, що витрачені на поліпшення трудових активів працівників, але не принесли очікуваного економічного результату, відобразатимуться у звіті відповідно до діючої методики.

Виходячи з викладеного, для розмежування інформації щодо трудових ресурсів вважаємо за доцільне в р. 3265 відображати суми коштів на формування трудових активів працівників за статтею "в т. ч. на формування трудових ресурсів".

Складання Звіту про рух грошових коштів за непрямым методом потребує коригування інформації за статтею "Амортизація необоротних активів" (р. 3505) у частині доповнення її даними про амортизаційні відрахування трудових активів працівників (права на використання професійних знань), що були нараховані за звітний період (табл. 4).

У ф. 4. "Звіт про власний капітал" систематизується інформація про величину власного капіталу підприємства, зміни в його структурі протягом звітного періоду. Запропоновані пропозиції щодо удосконалення облікового забезпечення управління трудовими ресурсами підприємства передбачатиме відображення їх вартості як безоплатно отриманих активів. Для відображення трудових ресурсів доцільно виділити окрему графу у складі додаткового капіталу, а інформацію про їх вартість наводити в розрізі вкладень на момент прийняття працівників в штат підприємства (р. 4293) та дооцінки, проведеної в процесі їх трудової діяльності (р. 4292) (табл. 5).

Підсумовуючи зазначимо, що запропоновані рекомендації щодо удосконалення форм фінансової звітності створюють умови для відображення різнобічної та деталізованої інформації про трудові ресурси олійно-жирових підприємств, яка має значну управлінську цінність.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Цілісність обліково-інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень щодо трудових ресурсів досягається завдяки узагальненню даних у фінансовій звітності підприємств. Однак аналіз інформації, представленої у нинішніх формах фінансової звітності, свідчить про деформацію інформаційної функції звітності.

З метою посилення інформативності звітності в частині трудових ресурсів олійно-жирових підприємств та адаптації даних до сучасних інформаційних потреб користувачів облікових даних запропоновано внесення змін до статей фінансової звітностей через їх конкретизацію у відповідності до виокремлених об'єктів обліку, що створить передумови для акумулювання інформації про трудові ресурси в усіх суттєвих управлінсько-орієнтованих аспектах.

Література:

1. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; за редакцією д.е.н., проф., заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутиця. — 4-те вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП "Рута", 2005. — 528 с.
2. Давидюк Т.В. Розвиток бухгалтерського обліку людського капіталу: теорія і методологія: монографія / Т.В. Давидюк. — Житомир: ЖДТУ, 2011. 508 с.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової

звітності": наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

4. Покин'черета В.В. Методичні підходи до оцінки трудових ресурсів підприємства / В.В. Покин'черета // Фінансова безпека аграрного бізнесу: тези виступів Всеукраїнської конференції, (м. Житомир, 22—23 жовтня 2014 р.). — Житомир: ЖДТУ, 2014. — С. 52—54.

5. Покин'черета В. В. Облік трудових ресурсів: проблеми та шляхи їх вирішення / В.В. Покин'черета // Агросвіт. — 2014. — № 18. — С. 66—72.

6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996 XIV: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

7. Про затвердження методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

8. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія / М.С. Пушкар. — Тернопіль: Kart бланш, 2007. — 152 с.

References:

1. Butynets', F.F. Vojnalovych, O.P. Tomashevs'ka, I.L. (2005), Orhanizatsiia bukhhal'ters'koho obliku [Accounting organization], PP Ruta, Zhytomyr, Ukraine.
 2. Davydyuk, T.V. (2011), Rozvytok bukhhal'ters'koho obliku liuds'koho kapitalu: teoriia i metodolohiia [Development of human capital accounting: theory and methodology], ZHDTU, Zhytomyr, Ukraine.
 3. The Ministry of Finance of Ukraine (2013), National provisions (Standard) 1 "General Requirements for Financial Statements", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (Accessed 05 November 2014).
 4. Pokyn'chereda, V.V. (2014), "Methodological approaches to assessing human resources company", Tezy vystupiv Vseukrains'koi konferentsii [Theses national conference], Vseukrains'ka konferentsiia finansova bezpeka ahrarnoho biznesu [Ukrainian conference of financial security Agribusiness], Zhytomyr, Ukraine, pp. 52—54.
 5. Pokyn'chereda, V.V. (2014), "Human resource accounting: problems and ways of their solution", Ahrosvit, vol. 18, pp. 67—72.
 6. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 09 November 2014).
 7. The Ministry of Finance of Ukraine (2013), "On approval of Recommendations for financial reporting forms", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 08 November 2014).
 8. Pushkar, M.S. (2007), Stvorennia intelektual'noikh systemy obliku [Creating Intellectual accounting system], Kart-blansh, Ternopil', Ukraine.
- Стаття надійшла до редакції 11.11.2014 р.*