

**ДЕРЖАВНА СЛУЖБА СТАТИСТИКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

КРАВЧЕНКО МАРГАРИТА АНАТОЛІЇВНА

УДК 657.471.12(477)(043.3)

**ОБЛІК ТА ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ
ОПЛАТИ ПРАЦІ В КОНЦЕПЦІЇ ВІДТВОРЕННЯ ЛЮДСЬКОГО
КАПІТАЛУ УКРАЇНИ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Автореферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ – 2013

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі бухгалтерського обліку Національного університету Державної податкової служби України, м. Ірпінь.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор
Сопко Василь Васильович,
Київський національний економічний університет імені
Вадима Гетьмана,
професор кафедри обліку підприємницької діяльності

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Герасимович Анатолій Михайлович,
Київський національний економічний університет імені
Вадима Гетьмана,
професор кафедри менеджменту банківської діяльності

кандидат економічних наук, професор
Садовська Ірина Борисівна,
Луцький національний технічний університет,
завідувач кафедри обліку і аудиту

Захист відбудеться «04» червня 2013 року о 12 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.870.01 Національної академії статистики, обліку та аудиту за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 23.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національної академії статистики, обліку та аудиту за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1.

Автореферат розісланий «3» травня 2013 р.

**Учений секретар
спеціалізованої вченої ради**



О. А. Зоріна

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Грошова винагорода працівників є важливим проблемним питанням розвитку економіки України та предметом дослідження науковців. Насамперед це пов'язано з тим, що підвищується якість людського капіталу внаслідок зростання якості життя суспільства, а сучасний економічний розвиток, у свою чергу, все більше залежить від знань та рівня їх використання. Необхідно також підкреслити, що оплата праці є одним з основних показників розвитку економіки та важливим чинником відтворення людського капіталу.

Людський капітал – важлива складова економічного розвитку кожної країни й одночасно – найважливіший чинник, що визначає рівень винагород на підприємствах. Виплата винагороди пов'язана зі значними витратами для підприємства, водночас чим вищий рівень людського капіталу, тим повинен бути вищий і рівень винагороди, а відповідно, й вища вартість робочої сили.

Питанням дослідження сутності заробітної плати присвятили свої розробки багато науковців, починаючи з А. Сміта, Д. Рікардо, К. Маркса. Певний науковий інтерес для осмислення окресленої проблематики в сучасних умовах мають моделі оплати праці, розроблені М. Армстронгом, Д. Бергером, Д. Кейнсом, Д. Кларком, Я. Корнаї, Д. Мідом, Д. Мілковічем, Д. Ньюманом, Т. Стівенсоном, Р. Хендерсоном, Д. Хіксом, П. Чінгосом.

Проблемам формування й регулювання оплати праці в умовах трансформаційних змін в економічних системах країн СНД присвячено праці М. Волгіна, Ю. Кокіна, Р. Колосової, С. Лебедевої, Л. Мисникової, Б. Ракитського, Г. Слезінгера, Р. Яковлєва. Вагомий внесок у вирішення цієї проблеми в умовах ринкових перетворень зробили такі українські вчені: Д. Богиня, Ф. Бутинець, М. Ведерников, А. Герасимович, О. Грішнова, Г. Задорожний, А. Калина, М. Карлін, А. Колот, М. Корінько, Т. Костишин, Г. Куликов, В. Лагутін, Л. Лісогор, Н. Павловська, В. Пантелеєв, І. Пилипенко, О. Редько, В. Сопко, С. Тютюнникова, О. Уманський, В. Шевчук та ін. Сучасні дослідження сутності оплати праці насамперед спрямовані на визначення місця заробітної плати в системі людського капіталу, зокрема, це стосується досліджень Т. Давидюк, М. Добія, С. Легенчука, Н. Малюги, Л. Нападовської, М. Пушкаря та ін.

Людський капітал досліджували вітчизняні та іноземні науковці: С. Бандура, Г. Беккер, Ю. Корчагін, С. Кузнець, Е. Лібанова, Ф. Махлуп, Р. Махлуп, О. Палій, В. Петті, В. Скуратівський, С. Струмилін, Т. Шульц. Ми підтримуємо думку, що людський капітал є складовою інтелектуального капіталу.

Питанням бухгалтерського обліку та контролю інтелектуального капіталу в Україні присвячені дослідження І. Бігдан, С. Голова, Н. Головай, Л. Городянської, С. Деньги, В. Диби, І. Жураковської, О. Конєвої, С. Кравченко, Я. Крупки, М. Манухіної, В. Моссаковського, Р. Романіва, Г. Уманців, І. Садовської, І. Яремка та ін.

Проте, незважаючи на всю важливість проведених досліджень з проблем обліку оплати праці та людського капіталу, основні проблеми реформування системи оплати праці в концепції відтворення людського капіталу досі не вирішені, що проявляється у недостатній мотивації праці на високотехнологічних підприємствах та низькому її рівні. До проблемних питань обліку людського капіталу належать, насамперед, такі: оцінка людського капіталу, що наразі

зводиться тільки до визначення витрат на персонал і структури людського капіталу; відношення людського капіталу до активів чи пасивів підприємства; відображення у звітності підприємства та ін. Це визначає актуальність обраної теми дослідження, мету та завдання дисертаційної роботи.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Національного університету Державної податкової служби України за темами: «Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інтеграційних процесів» (державний реєстраційний номер 0111U007515); «Удосконалення методики викладання та науково-методичного забезпечення дисциплін кафедри відповідно до вимог Болонського процесу» (державний реєстраційний номер 0107U001883). У межах тем автором запропоновано комплекс рекомендацій з удосконалення методики й організації системи оплати праці.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є теоретико-методичне забезпечення обґрунтування економічної сутності системи оплати праці, розробка практичних рекомендацій з удосконалення організаційно-методичних підходів до бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю операцій з оплати праці.

Для досягнення поставленої мети дослідження визначено такі *завдання*:

- уточнити економічну сутність, визначити функції економічної категорії «оплата праці» як одного з основних показників вартості робочої сили для оцінки потреби у використанні терміна «людський капітал» в теорії та практиці бухгалтерського обліку;
- розробити методичні підходи до обліку оплати праці, які дозволяють враховувати такі характеристики людини, як освіта, професійні здібності, навички, ініціативність з метою підвищення інноваційної та інвестиційної привабливості підприємства;
- запропонувати методичні підходи до оцінки людського капіталу, які дозволять змінити витратний підхід в обліку людського капіталу на інвестиційний, з метою підвищення ринкової вартості підприємства;
- структурувати основні проблемні питання облікового відображення та внутрішньогосподарського контролю оплати праці в концепції відтворення людського капіталу для визначення напрямів їх вирішення;
- розглянути методичні підходи до визначення амортизації людських ресурсів та її відображення в обліку;
- обрати методологію дослідження, інструментарій якої надасть змогу вирішити питання співвідношення категорій «вартість товару – робоча сила», «оплата праці» та «людський капітал» для визначення конкретно-історичного характеру місця останнього та сформулювати рекомендації щодо повернення оплаті праці статусу одного з основних показників розвитку економіки;
- дослідити стан обліку й контролю та тенденції розвитку системи оплати праці в концепції відтворення людського капіталу на підприємствах України; надати оцінку стану внутрішньогосподарського контролю на досліджуваних підприємствах з метою прийняття рішень щодо оптимізації обліку оплати праці.

Об'єктом дослідження є процеси бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю операцій з оплати праці.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та організаційно-методичних аспектів бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю операцій з оплати праці в концепції відтворення людського капіталу в Україні.

Гіпотеза дослідження ґрунтується на припущенні, що для забезпечення ефективності трансформаційних змін в обліку оплати праці, що мають на меті повернення системі оплати праці статусу одного з основних факторів регулювання економіки, необхідно розглядати цю економічну категорію в концепції відтворення людського капіталу.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є фундаментальні положення класичної політичної економії та економічної теорії інституціоналізму, що дозволяють розкрити сутність оплати праці в концепції відтворення людського капіталу країни. Для досягнення поставленої мети в роботі використано низку загальнонаукових та спеціальних методів: діалектичний – передбачає застосування системного підходу при визначенні загальної концепції дослідження; абстрактно-логічний – при дослідженні сутності понять, визначень і функцій оплати праці та людського капіталу для вивчення їх впливу на розвиток теорії бухгалтерського обліку; історико-логічний – при дослідженні етапів розвитку оплати праці та людського капіталу в ретроспективі; комплексний підхід – при аналізі діючих та формуванні нових методологічних основ оцінки людського капіталу; системно-структурний – для побудови в бухгалтерському обліку класифікації інвестицій у розрізі складових людського капіталу; аналіз, синтез, індукція, дедукція – для розвитку методології бухгалтерського обліку в частині обліку інвестицій на формування, використання та відтворення людського капіталу; узагальнення – для вивчення перспектив підвищення інформативності звітності підприємств.

Інформаційною базою дослідження є нормативні документи України з питань оплати праці та управління персоналом, а також організації та ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності; наукові джерела (монографії, статті вітчизняних і зарубіжних учених з проблем бухгалтерського обліку і звітності, оплати праці та людського капіталу); статистичні джерела (звіти та офіційні видання органів державної статистики, фінансова та статистична звітність суб'єктів господарювання України; довідкові й інформаційні видання професійних організацій).

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні та вдосконаленні організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю операцій з оплати праці як передумови управління людським капіталом на підприємствах України. У процесі проведеного дослідження отримано результати, що характеризуються науковою новизною.

Вперше:

- розроблено методичні підходи до оцінки трудового внеску кожного працівника з подальшим відображенням у бухгалтерському обліку операцій з

оплати праці в концепції відтворення людського капіталу, що сприяє підвищенню інвестиційної та інноваційної привабливості високотехнологічного підприємства та виступає основним фактором регулювання економічних відносин в суспільстві;

удосконалено:

- теоретичне обґрунтування економічної сутності оплати праці в частині визнання її вартісним вимірником робочої сили, що сприяє подальшому розвитку поняття «людський капітал» в теорії бухгалтерського обліку та дозволяє ідентифікувати поняття «людський капітал» в обліковій системі підприємства;

- класифікацію функцій оплати праці, а саме, запропоновано визначити оцінку вартості людського капіталу як додаткову функцію оплати праці; це забезпечує теоретичне та методологічне обґрунтування подальшого відображення в бухгалтерському обліку коефіцієнтів оцінки трудового внеску кожного працівника, що сприяє розвитку методології бухгалтерського обліку в частині визнання зазначеної оцінки елементом методу бухгалтерського обліку;

- практичне обґрунтування методологічних засад інституціональної теорії в частині визначення сутності оплати праці як основного чинника відтворення людського капіталу України та основного показника розвитку економіки країни. Поєднання теоретичного, методологічного та практичного обґрунтування сутності поняття «оплата праці» в концепції відтворення людського капіталу сприяє розвитку методології бухгалтерського обліку в аспекті висвітлення його основної мети – надання користувачам інформації для прийняття управлінських рішень щодо можливості інвестування в розвиток підприємства;

- методичні підходи до бухгалтерського обліку інвестицій в персонал, що дозволяє перейти від витратного методу відображення операцій з оплати праці до обліку на основі оцінки ринкової вартості людського капіталу; зазначене сприяє розвитку методології бухгалтерського обліку в напрямі відображення людського капіталу на підприємствах України.

набули подальшого розвитку:

- методичні підходи до визначення амортизації людського капіталу, що відповідає концепції відтворення людського капіталу та сприяє розвитку методології бухгалтерського обліку в частині визначення сутності амортизації;

- підходи до формування корпоративної звітності, зокрема звіту про людський капітал, що дозволяє підвищити рівень забезпеченості користувачів якісною обліковою інформацією про склад і рівень виплат персоналу та інвестицій;

- методичні підходи до оцінки ефективності системи внутрішньогосподарського контролю оплати праці та управління персоналом, що позитивно впливає на розвиток теорії контролю та визначає шляхи оптимізації внутрішньогосподарського контролю на підприємствах України;

- методичні підходи до оптимізації внутрішньогосподарського контролю системи оплати праці з метою прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення конкурентоспроможності оплати праці в концепції відтворення людського капіталу.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці практичних рекомендацій з удосконалення організаційно-методичного

забезпечення бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю операцій з оплати праці в контексті ефективного відтворення людського капіталу.

Основні теоретичні та практичні розробки впроваджено в практику діяльності підприємств і навчальний процес, зокрема це організаційно-методичні рекомендації щодо:

- методики оцінки людського капіталу з подальшим відображенням її результатів в обліку і контролі (ТОВ «Південний науково-технічний центр» («Southern Scientific Technical Center Co., Ltd), довідка № 43 від 12.10.2012 р.);

- методики визначення вартості людського капіталу для цілей облікової політики підприємства (ДП «Зовнішекономсервіс» ПАТ «Севастопольський морський завод», довідка № 821-ВА від 04.09.2012 р.);

- внутрішньогосподарського контролю системи оплати праці щодо формування ефективної системи обліку та внутрішньогосподарського контролю в концепції відтворення людського капіталу (Балаклавська філія Державного підприємства Міністерства оборони України «Феодосійський Судномеханічний завод», довідка № 55/21 від 27.09.2012 р.; ПАТ «Севастопольський Морський Завод», довідка № 4/2 від 18.10.2012 р.);

- розробки основних елементів облікової політики щодо створення системи показників оцінки людського капіталу в частині операцій з оплати праці (ТОВ «Інкерманський судноремонтний завод», довідка № 79/12 від 15.10.2012 р.);

- розробки системи показників оцінки контролю використання праці (Судноремонтного підприємства «ЧП Гзудуневський Г.», довідка № 12- 4- П від 16.10.2012 р.);

- облікового відображення та контролю операцій з оплати праці при розробці навчальних програм та навчально-методичного забезпечення дисциплін «Фінансове забезпечення військової частини», «Грошове забезпечення військовослужбовців та оплата праці працівників та службовців Збройних сил України» (Національний університет ДПСУ, м. Ірпінь, довідка № 435/7 від 29.10.2012 р.).

Особистий внесок здобувача. Основні положення, результати та висновки дисертації розроблені й отримані автором особисто.

Апробація результатів дисертації. Наукові положення й основні результати дисертаційного дослідження та їх практичне застосування обговорювалися та отримали позитивну оцінку науковців на чотирьох науково-практичних конференціях: ІХ Міжнародній науковій конференції «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія організація» (м. Київ, 25 березня 2011 р.); Науковій інтернет-конференції «Соколовские чтения в Житомире: наследие и развитие идей великого ученого» (м. Житомир, 17 червня 2011 р.); Всеукраїнському науково-методичному семінарі «Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інтеграційних процесів», присвяченому 90 – й річниці Національного університету ДПС України (м. Ірпінь, 27 жовтня 2011 р.); ХІІ Міжнародній науково-практичній конференції «Шляхи удосконалення економічної діяльності країни» (м. Львів, 10 – 11 серпня, 2012 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 9 наукових праць загальним обсягом 2,36 друк. арк., з них 5 статей у наукових фахових виданнях

загальним обсягом 1,57 друк. арк., 4 тези доповідей загальним обсягом 0,79 друк. арк. Публікації повною мірою відображають основні результати дисертації.

Структура і обсяг дисертації. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 170 сторінках друкованого тексту. Робота містить 35 таблиць на 18 сторінках, 13 рисунків на 6 сторінках, 7 додатків на 15 листах. Список використаних джерел налічує 188 найменувань, які розміщено на 17 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У вступі обґрунтовано актуальність теми дослідження, розкрито значущість дослідження для розвитку бухгалтерського обліку та контролю, відображено зв'язок теми з науковими планами і програмами, визначено мету й завдання дослідження, сформульовано об'єкт, предмет і робочу гіпотезу дослідження, надано характеристику методів дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення одержаних результатів.

У розділі 1 «Теоретичні основи оплати праці в концепції відтворення людського капіталу» визначено теоретичні підходи до визначення сутності економічної категорії «оплата праці» з метою ідентифікації в подальшому поняття «людський капітал», а також розглянуто основні та додаткові функції, які виконує оплата праці в суспільстві й обґрунтовано необхідність прийняття методології інституціоналізму в дослідженні.

Особливість оплати праці як економічної категорії полягає у взаємозв'язку її розміру з рівнем розвитку економіки в цілому. Оплата праці суттєво впливає на характер розвитку економіки. Виходячи з цього, зазначено, що трансформація економіки України в ринкову неможлива без трансформації системи оплати праці. Згідно з цим твердженням, вихідним моментом докорінних перетворень в оплаті праці повинно стати удосконалення принципів її організації з подальшим відображенням в обліку. Для вирішення цього завдання на підставі вивчення наукових праць вітчизняних та іноземних авторів з питань стану економічної системи України й опрацювання статистичних даних проведено аналіз бізнес-середовища підприємств України. З'ясовано, що оплата праці на вітчизняних суб'єктах господарювання майже втратила свої основні функції, а її рівень не відповідає вимогам ринкового середовища. Водночас ці негативні тенденції можна значною мірою нівелювати, якщо розглядати оплату праці в контексті відтворення людського капіталу. З цією метою до функцій оплати праці запропоновано додати додаткову функцію «вартісна оцінка персоналу» (рис. 1).

Теоретичним підґрунтям визначення такої додаткової ознаки є результати наукової дискусії про походження терміна «людський капітал» (далі – ЛК).

Вартість робочої сили через прожитковий мінімум, заробітну плату, інші форми доходів регулює зростання середнього рівня життя і є орієнтиром для усунення невідповідності між оплатою праці та рівнем добробуту.

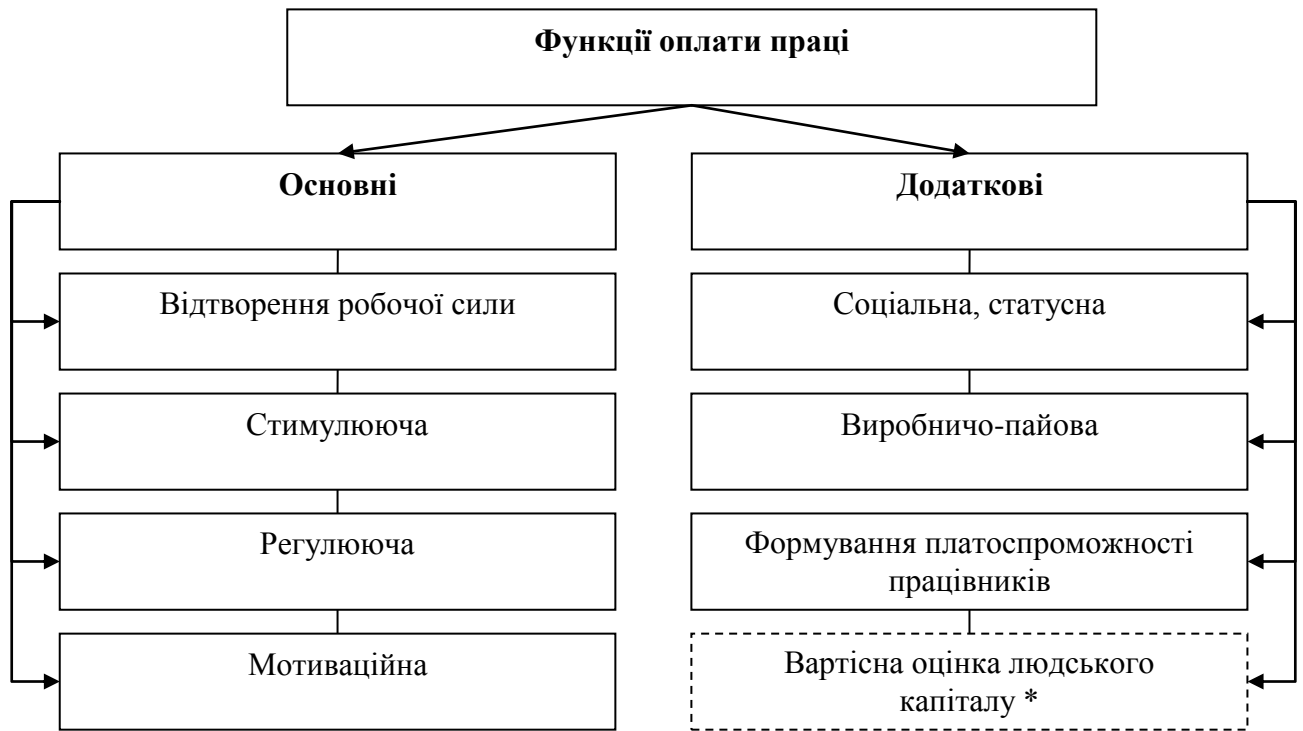


Рис.1. Основні та додаткові функції оплати праці
* – авторська пропозиція

Вартість товару «робоча сила» як категорія була і є визначальним чинником впливу на формування категорії «оплата праці»; водночас реалії часу, насамперед трансформаційні, глобалізаційні зміни, вимагають розглядати людський капітал як економічну категорію та основний фактор підвищення конкурентоспроможності економіки країни.

Отже, ЛК як економічна категорія знаменує собою новий етап у розвитку людини та її праці, коли в одній особі поєднуються і власник знань як основного виробничого ресурсу, і власник умінь їх використовувати в процесі виробництва. Таким чином, з розвитком економіки та поліпшенням умов життя і праці людей в Україні швидко зростатимуть роль і значення людського, інтелектуального та соціального капіталу, що перетворює їх у потужний фактор економічного й соціального розвитку. В роботі доведено, що найбільш доцільним виявляється підхід до визначення ЛК як складової інтелектуального капіталу підприємства. Доведено, що оплата праці є складним економічним поняттям, яке охоплює широке коло проблем сучасного суспільства та потребує великих зусиль і спеціальних знань для ефективної організації у масштабах як суспільства, так і підприємства. Людський капітал – економічна категорія, яка ще недостатньо досліджена у вітчизняній науці. Досвід зарубіжних компаній дозволяє стверджувати, що всеохоплююча оцінка ЛК може значно підвищити ринкову вартість підприємства.

Система оплати праці як фактор відтворення людського капіталу потребує вдосконалення саме інституційних чинників, при цьому особливу увагу необхідно приділити нормативній базі в частині підвищення регульованості оплати праці

(наразі регулююча роль держави проявляється тільки у встановленні мінімального розміру заробітної плати та прожиткового мінімуму). Тарифний спосіб організації оплати праці в Україні є традиційним і найбільш поширеним. Водночас набувають розвитку різні безтарифні системи, які демонструють більший стимулюючий потенціал при створенні відповідних умов і вмілій організації процесу оплати праці. Зокрема, вони сприяють кращій мобілізації людських резервів, що залишаються незадіяними за тих обмежень, які накладають тарифні системи.

Тому, на нашу думку, визнання оцінки людського капіталу як додаткової функції оплати праці дозволить повернути останній функцію характеристики внеску трудівників у національний дохід, що, у свою чергу, надасть можливість державі регулювати систему оплати праці громадян України.

Підсумовуючі наукові напрацювання щодо дослідження трактування поняття «оплата праці» в концепції людського капіталу, запропоновано таке визначення: оплата праці є вимірником вартості людського капіталу як нової економічної категорії, що відображає наукові погляди на роль і місце людини в економічній системі суспільства та формується у результаті інвестицій у трудовий потенціал.

У розділі 2 «Облікове забезпечення оплати праці в концепції відтворення людського капіталу» розкрито організаційні та методичні підходи до процесу обліку оплати праці в концепції відтворення людського капіталу.

Під час вивчення стану обліку системи оплати праці на досліджуваних підприємствах було виявлено тенденцію до превалювання частки основної заробітної плати в структурі фонду оплати праці (дали – ФОП) (табл. 1).

Така ситуація зумовлює виникнення низки проблем, серед яких: недостатня гнучкість системи оплати праці висококваліфікованих спеціалістів та інших категорій працівників; слабка матеріальна зацікавленість у підвищенні кваліфікації; недостатня стимулююча роль премій, надбавок і преміальної системи загалом, що значно знижує функціональні можливості оплати праці.

Таблиця 1

Структура ФОП працівників на підприємствах України за період 2009–2012р.

(%)

Показник	2009 р.		2010 р.		2011 р.		2012р.	
	Усього	Досліджувані суднобудівні підприємства	Усього	Досліджувані суднобудівні підприємства	Усього	Досліджувані суднобудівні підприємства	Усього	Досліджувані суднобудівні підприємства
Оплата праці штатних працівників	100	100	100	100	100	100	100	100
Основна заробітна плата	64,1	84,3	64,7	88,2	64,1	87,5	64,2	87,5
Додаткова заробітна плата	28,7	14,2	29,9	10,7	30,6	11,3	30,8	11,4
Інші заохочувальні та компенсаційні виплати	7,2	1,5	5,4	1,1	5,3	1,2	5,0	1,1

Втрата функцій оплати праці негативно впливає насамперед на інноваційну сторону діяльності високотехнологічних підприємств.

Недостатній рівень теоретичних і практичних рекомендацій з питань оплати праці в чинній концепції відтворення людського капіталу зумовив необхідність визначення проблемних питань відображення в обліку показників, які одночасно впливають на гнучкість та диференціацію в системі оплати праці, а також такого специфічного об'єкта, як людський капітал, що досить важко ідентифікується.

Запропоновані методичні підходи до оптимізації системи оплати праці на високотехнологічних підприємствах України базуються на положенні, що винагорода працівника повинна залежати від таких показників: його кваліфікації, освіти, рівня спеціальних знань; фактичного трудового внеску (визначається за даними управлінського обліку, отриманими на основі інформації виробничих цехів і дільниць); результатів роботи підприємства (дані управлінського та фінансового обліку, обсяги отриманого прибутку, витрати та інші показники).

У таблиці 2 представлено запропоновані автором максимальні значення коефіцієнтів, що використовуються для врахування окремих груп показників, які мають визначати розмір ФОП та детально характеризують роль людського фактора.

Таблиця 2

Коефіцієнти, що використовуються для оцінки інженерно-технічного персоналу високотехнологічного підприємства при формуванні ФОП та при оцінці людського капіталу

Групи показників	Коефіцієнти за об'єктом оцінки	
	Людський капітал, %	ФОП, од.
Освіта	30	+ 0,3
Досвід розробки та впровадження інноваційних проектів	20	+0,2
Вирішення проблем і прийняття рішень за проектами	10	+0,1
Наявність інноваційних розробок, патентів	20	+0,2
Ціна помилок / ризику для підприємства в результаті впровадження проектів	–	–0,3
Управлінські здібності	10	+0,1
Наявність комунікацій у сфері інноваційного провайдингу	10	+0,1
Рівень травматизму персоналу, пов'язаний з упровадженням проекту	–	– 0,2
Особливі умови праці	–	+ 0,2
Виконання (перевиконання) відділом договірних зобов'язань	–	+ 0,2
Усього	100	0,9

Вищенаведені показники найбільш підходять до групи інженерно-технічного складу, яка для високотехнологічного підприємства має найбільшу значимість. За кожною групою працівників визначено кваліфікаційні ознаки, які надають можливість оцінити внесок кожного працівника в загальний прибуток підприємства та з'ясувати, яку частку з єдиного фонду оплати праці повинен

отримати конкретний працівник відповідно до його кваліфікаційного рівня та якості праці. За кожним працівником ведеться індивідуальний розрахунок виплат із застосуванням встановлених показників. Слід зазначити, що ці показники визначаються окремо для кожного підприємства з огляду на особливості його операційної діяльності. Показники будуть відрізнятися залежно від того, до якої групи належить працівник, при цьому кількість груп також детермінується особливостями операційної діяльності підприємства.

При переході на систему оплати праці, яка (на наше переконання) дозволить більш ефективно враховувати якісні показники оцінки персоналу, на підприємстві необхідно провести ряд організаційних заходів, що стосуються організації обліку оплати праці, а також внести зміни до порядку документообігу, до колективного договору тощо. Усі працівники мають бути ознайомлені з новою системою оплати праці, насамперед з її перевагами. Діапазон оплати праці для кожної кваліфікаційної групи працівників та між окремими групами повинен бути достатнім для стимулювання праці різної складності та водночас не допускати необґрунтовано високої диференціації.

Реалізація безтарифної моделі організації оплати праці сприятиме значному скороченню масштабів і діапазону застосування різного виду премій, доплат і надбавок або навіть дозволить відмовитися від них повністю. Це зумовлено тим, що показники, які наразі стимулюються механізмом премій, доплат і надбавок, можуть бути враховані у запропонованому варіанті організації оплати праці шляхом правильного застосування співвідношень в оплаті праці різної якості.

Упровадження безтарифної системи оплати праці доцільно поєднати з використанням запропонованих методичних підходів до оцінки людського капіталу. Такий синтезуючий підхід відповідає засадам відображення оплати праці як фактора відтворення людського капіталу.

Метою розробки зазначених методичних підходів до оцінки людського капіталу є ідентифікація людського капіталу в бухгалтерському обліку у процесі визначення ринкової вартості підприємства.

Запропонований підхід ґрунтується на твердженні, що вартість людського капіталу повинна або дорівнювати інвестиціям, внесеним у нього, або бути вище, тобто орієнтуватися на ринкову оцінку. За цим підходом при розрахунках оплати праці висококваліфікованого персоналу необхідно використовувати досвід країн, в яких розвинені ринкові відносини дозволяють встановлювати величину заробітної плати, виходячи з витрат на відтворення робочої сили та з урахуванням попиту на неї (коефіцієнт ринкової вартості людського капіталу).

Важливим питанням методології бухгалтерського обліку є відображення інвестицій у людський капітал на субрахунку «Інші нематеріальні активи». Вважаємо доцільним також облік за окремим рахунком «Інвестиції у людський капітал» (табл. 3).

Таблиця 3

Внесення доповнень до існуючого Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій

Синтетичний рахунок (рахунок першого порядку)		Субрахунки (рахунок другого порядку)		Аналітичні рахунки	
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
Клас 1. Необоротні активи					
12	Нематеріальні активи	127	Інші нематеріальні активи	127* 127** 127** 127**	Інвестиції в людський капітал Інвестиції в освіту Інвестиції в охорону здоров'я Інвестиції в стимулювання працівників

Розроблено автором

У роботі розроблено методичні підходи до обліку інвестицій в людський капітал на рахунку 127* «Інвестиції в людський капітал», з відкриттям відповідних аналітичних рахунків (табл. 4).

Таблиця 4

Фрагмент робочого плану рахунків до субрахунку «Людський капітал»

Складові	Відображення в обліку субрахунків до рахунку «Людський капітал»	Суб'єкти	Інформація, яку розкрито в аналітичному обліку
Освіта	Субрахунок «Інвестиції в освіту» включає інформацію щодо обов'язкової та додаткової освіти за категоріями працівників	Інженерно-технічний склад, економісти, топ-менеджери	Обов'язкова освіта за профілем підприємства + додаткова освіта з управління (юридична, економічна). 127**Інвестиції в освіту 127***освіта обов'язкова (профільна, національні технічні університети за напрямками підготовки): – наявність диплома про вищу профільну освіту – наявність посвідчення щодо проходження курсів перепідготовки за профілем; 127***освіта додаткова: 127****профільна: – за національними посвідченнями – за міжнародними посвідченнями 127****непрофільна, пов'язана з виконанням службових обов'язків: – з управління персоналом; – з управління підприємством

Використання вищеназваних рахунків дозволить замінити витратний підхід до обліку персоналу на інвестиційний, що сприятиме підвищенню інвестиційної привабливості підприємства. Існуюча практика зарахування інвестицій у людський капітал до складу поточних витрат підприємства негативно впливає на управлінські рішення, оскільки витрати, на відміну від активів, в економічному аспекті значно обмежують інвестиційну привабливість підприємства.

При розробці методичних підходів до обліку оплати праці залежно від вартості людського капіталу виникає питання визначення амортизації людського

капіталу, яке нині є майже недослідженим. На нашу думку, створення амортизаційного фонду ЛК з метою інвестиційного забезпечення відтворення цього активу позитивно вплине на розвиток усього підприємства, що сприятиме збільшенню оплати праці. У роботі приділено увагу вдосконаленню понятійно-категоріального апарату бухгалтерського обліку в частині уточнення і конкретизації понять «амортизація ЛК», «норма амортизації ЛК», «термін окупності ЛК», що забезпечує їх відображення в обліковій системі.

Оптимізація процесу амортизації ЛК потребує розробки нормативно-законодавчого забезпечення щодо визначення базової вартості ЛК та норми амортизації; формування системи накопичення та розподілу коштів; контролю за їх використанням.

Однією з найважливіших проблем, що існують на сьогодні в обліку людського капіталу, визначено відображення його у звітності. Облік ЛК забезпечує деталізацію звітності суб'єкта господарювання. У зв'язку з цим у роботі запропоновано впровадження на підприємствах України Звіту про людський капітал (з примітками), що надасть можливість інформувати зовнішніх та внутрішніх користувачів щодо стану витрат на працівників та інвестицій у персонал.

Також передбачається внесення змін у нормативні документи, зокрема в Інструкцію по визначенню вартості робочої сили Мінстату України, яка передбачає уніфіковану класифікацію витрат на робочу силу. Оскільки такі витрати відображають видатки наймача у грошовому вимірі на утримання робочої сили, вважаємо за доцільне змінити у цій Інструкції термін «витрати на робочу силу» на «людський капітал».

Таким чином, людський капітал в умовах нової економіки виступає основним фактором зростання вартості підприємства на ринку капіталу. За системним принципом, що визначається в методології інституціоналізму як основний, схема «трудова потенціал – продуктивність праці» набуває логічного завершення у вигляді «людський капітал – ефективність праці – оплата праці», що дозволяє вимірювати ефективність капіталовкладень у людину.

У розділі 3 «Методика та організація внутрішньогосподарського контролю оплати праці» досліджено стан контролю за формуванням і використанням системи оплати праці, рухом та обсягами фонду оплати праці на підприємствах суднобудівної галузі України.

Використовуючи наукові надбання з контролю, доцільно сформулювати таке визначення: внутрішньогосподарський контроль високотехнологічного підприємства – це сукупність організаційної структури управління, заходів, методик і процедур, прийнятих Наглядовою радою, виконавчими та контролюючими органами, посадовими особами й іншими співробітниками підприємства з метою досягнення таких цілей:

- своєчасне виявлення та аналіз ризиків інноваційної діяльності;
- досягнення високого рівня достовірності фінансової та управлінської інформації з метою отримання конкурентних переваг на ринку високотехнологічної суднобудівної продукції;
- збереження активів;

– дотримання вимог законодавства та внутрішніх політик і процедур.

Особливостями діяльності високотехнологічних підприємств є те, що вони значною мірою визначають розвиток наукоємних та інформаційно-містких видів діяльності, закладають підвалини формування економіки знань, сприяють зростанню частки високооплачуваної, висококваліфікованої праці в Україні. Тому при побудові системи внутрішньогосподарського контролю (далі – ВГК) на високотехнологічному підприємстві необхідно враховувати такі фактори: стан інноваційної діяльності, тривалий та трудомісткий операційний цикл виготовлення продукції, постійну потребу в висококваліфікованих спеціалістах. Тож проблема створення ефективної системи ВГК оплати праці на високотехнологічних підприємствах є актуальною.

Алгоритм контролю системи оплати праці та людського капіталу високотехнологічних підприємств передбачає наявність інформації, та містить такі кроки (рис. 2).

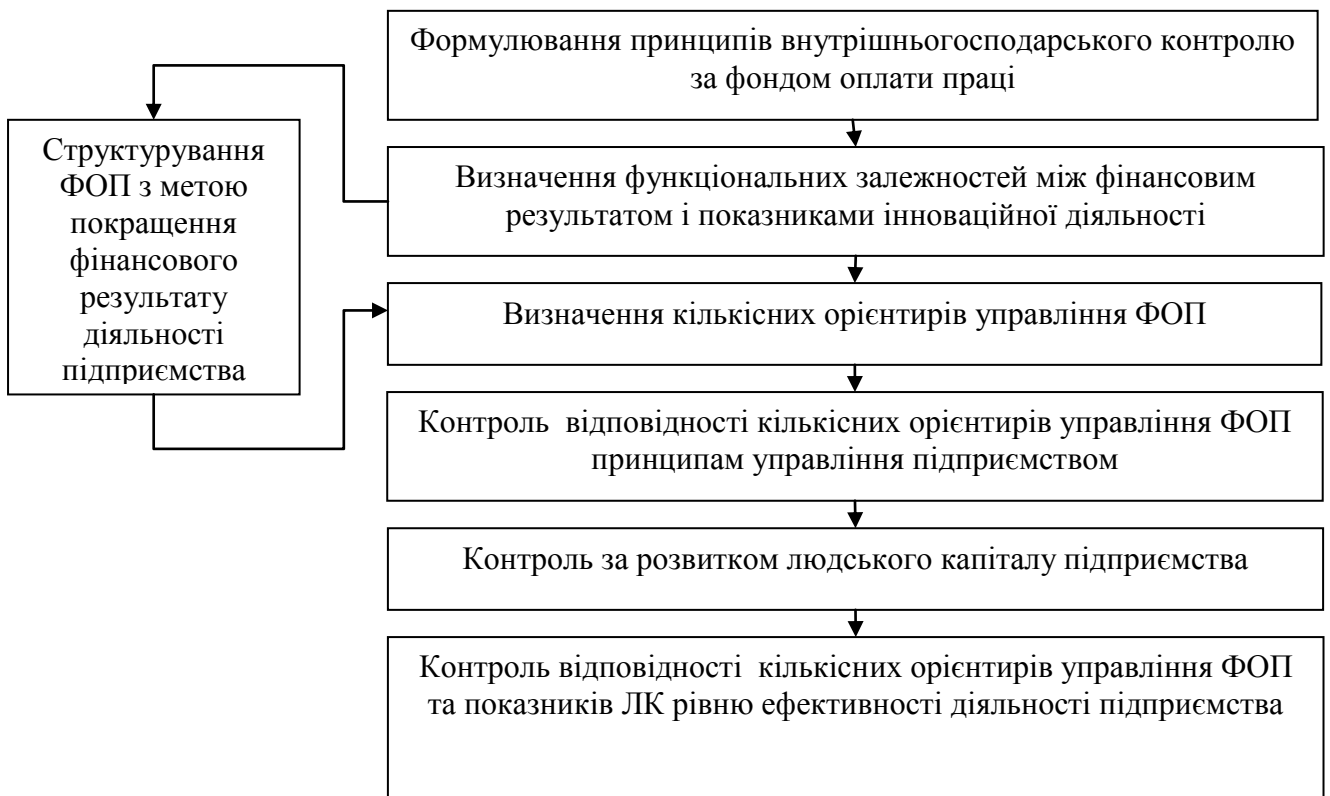


Рис. 2. Алгоритм здійснення контролю ФОП на високотехнологічних підприємствах

Об'єктами внутрішньогосподарського контролю фонду оплати праці (далі – ФОП) високотехнологічного підприємства є: працівники підприємства, стосовно яких розглядаються склад та плінність кадрів, затребуваність на ринку праці, відношення до інноваційної діяльності підприємства, належність до груп персоналу; організація системи оплати праці, формування фонду оплати праці, його структура, методики розрахунків оплати праці; ресурси підприємства, його господарські, трудові та інші відносини, а також виробничі та фінансові процеси, показники діяльності підприємства та його структурних підрозділів.

Суб'єктами внутрішньогосподарського контролю є власники підприємства, посадові особи та працівники підприємства, на яких покладено обов'язки з контролю.

Внутрішньогосподарський контроль є однією з найважливіших функцій управління високотехнологічним підприємством, від ефективності якого залежить масштаб інвестування виробництва.

На підставі проведеного дослідження стану внутрішньогосподарського контролю оплати праці та людського капіталу на підприємствах суднобудівної галузі й опрацювання робіт вітчизняних та іноземних науковців з питань контролю з'ясовано, що основними негативними чинниками, які впливають на ефективність системи оплати праці та людського капіталу, є: відсутність нормативно-правової бази та необхідних методичних матеріалів щодо оплати праці, зокрема щодо тарифікації оплати праці в галузі; незмінність принципів управління, що мало місце ще за радянських часів, тотальна система контролю; висока плинність висококваліфікованого персоналу, що зумовлює необхідність підготовки в стислий термін кадрів, здатних ефективно працювати в ринкових умовах; низка інноваційна та інвестиційна привабливість підприємств.

За допомогою тестів на ефективність функціонуванні системи ВГК на досліджуваних підприємствах виявлені недоліки в її організації, а саме: внутрішньогосподарський контроль обмежується окремими тематичними перевітками, під час яких перевіряючий не завжди дотримується системності у вивченні господарських операцій та відповідних процесів за документами; не усуваються недоліки, виявлені попередніми перевітками; при здійсненні наступного контролю відбувається невинправдане дублювання інформації щодо підрозділів підприємств.

Враховуючі особливу важливість для управління високотехнологічним підприємством ефективною системою ВГК, наголошуємо на доцільності створення відділу внутрішнього аудиту на підприємствах суднобудівної галузі, що дозволить значно знизити витрати на виробництво високотехнологічної продукції, та підвищити інноваційну й інвестиційну активність. У роботі представлено зразки робочих документів аудитора щодо контролю за обліком людського капіталу. На нашу думку, відділ внутрішнього аудиту з метою оптимізації системи оплати праці може здійснювати оцінку ЛК, а також до його функцій має входити розробка методичних підходів до бюджетування, що є необхідною умовою при безтарифній системі оплати праці. Особливістю бюджетування людського капіталу є те, що, крім складання бюджету витрат та розрахунку очікуваних обсягів доходу, бюджетне планування інвестицій у людський капітал повинне також передбачати визначення найбільш економічно доцільних видів інвестицій та обсягів інвестування.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та наведено практичні рекомендації з удосконалення організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю операцій з оплати праці як передумови управління людським капіталом на підприємствах України.

Запропоновані підходи необхідні для вирішення питань відтворення людського капіталу України та повернення оплаті праці її основних функцій. Теоретичне та методологічне обґрунтування обліку оплати праці в концепції людського капіталу позитивно впливає на розвиток методології бухгалтерського обліку та контролю діяльності суб'єктів господарювання України.

За результатами дисертаційного дослідження сформульовано такі висновки.

1. Простежено в історичній ретроспективі розвиток понять «вартість робочої сили», «оплата праці». Розглянуто позиції науковців щодо виникнення терміна «людський капітал». Обґрунтовано погляд, що саме еволюція суспільства, стрімкий розвиток науки і техніки, зокрема переваження нематеріальних активів у балансах провідних компаній світу, сприяли виникненню явища, позначеного терміном «людський капітал». Доведено, що оплата праці є більш широким поняттям за економічним змістом, ніж заробітна плата. Логікою дослідження доведено, що оплата праці – це економічна категорія, функціональні ознаки якої дозволяють визначити її як основний чинник відтворення людського капіталу на мікро-, мезо- та макрорівні.

2. Підсумовуючи наукові напрацювання щодо трактування поняття «оплата праці» в концепції людського капіталу, надано таке його визначення: оплата праці є вимірником вартості людського капіталу, який, у свою чергу, відображає роль і місце людини в економічній системі суспільства та формується в результаті інвестицій у трудовий потенціал. Це визначення, будучи відображенням людського капіталу за ринковим підходом, є теоретичним обґрунтуванням розробки методичних підходів до нарахування оплати праці за безтарифною системою.

3. Розроблено систему коефіцієнтів, які дозволяють враховувати рівень освіти, кваліфікації, індивідуальний трудовий внесок у прибуток підприємства. Ці коефіцієнти є основою для побудови та впровадження безтарифної системи оплати праці, яка для високотехнологічних підприємств, що постійно здійснюють інноваційну діяльність, є найбільш сприятливою. Вона дозволить поєднати індивідуальну і колективну зацікавленість у покращенні результатів роботи, мотивувати працівників до підвищення своєї кваліфікації, трудової дисципліни та сумлінного ставлення до праці, що сприятиме творчому підходу, зростанню продуктивності праці та ефективності роботи загалом.

4. Виявлені тенденції оплати праці на досліджуваних підприємствах підтвердили твердження щодо недосконалості її інституційного регулювання. Показано, що ці тенденції впливають, у першу чергу, на якість праці висококваліфікованого персоналу, діяльність якого є інноваційною. Для розв'язання цієї проблеми необхідно обрати методологію дослідження, інструментарій якої дозволить урахувати специфіку появи та існування різних позицій при визначенні поняття «оплата праці». Проблема взаємозв'язку інституціональних засад відтворення людського капіталу та трансформаційних змін в обліку оплати праці є відносно новою і теоретично не розробленою у вітчизняній економічній літературі. Тому теоретико-методологічне осмислення різних аспектів цієї проблеми на всіх рівнях управління передбачає опрацювання

широкого спектра актуальних питань формування конкурентоспроможної оплати праці як основного чинника відтворення людського капіталу на всіх рівнях управління. Проведені дослідження також підтвердили гіпотезу щодо необхідності розглядати систему оплати праці в концепції відтворення людського капіталу для ефективних трансформаційних змін в обліку оплати праці.

5. Одними з основних проблемних питань бухгалтерського обліку людського капіталу є визнання витрат на його відтворення та можливість інвестицій. У роботі наведено методичні підходи до відображення інвестицій у людський капітал на рахунках активу балансу. Проведене дослідження стану бухгалтерського обліку оплати праці на підприємствах високотехнологічної галузі підтвердило необхідність зміни існуючої ситуації щодо відображення нарахованої заробітної плати у вигляді витрат, оскільки при цьому не охоплено сформований на підприємстві людський капітал. Концепція людського капіталу підштовхує економічну науку до розуміння вирішальної ролі людини в економічній системі суспільства, що потребує визнання необхідності здійснювати інвестування в людину. Отже, визнання витрат, понесених на відтворення персоналу, інвестиціями приводить до переосмислення економічної сутності людського капіталу.

6. Питання амортизації людського капіталу наразі є майже недослідженим. У роботі проаналізовано з метою подальшої оптимізації методичні підходи до обліку амортизації людського капіталу, що відповідає концепції відтворення людського капіталу та сприяє розвитку методології бухгалтерського обліку в частині визначення економічної сутності амортизації. Особливу увагу приділено вдосконаленню понятійно-категоріального апарату бухгалтерського обліку в частині уточнення і конкретизації понять «амортизація ЛК», «норма амортизації ЛК», «термін окупності ЛК», що забезпечує їх відображення в обліковій системі.

7. Запропоновано формування Звіту про людський капітал, що забезпечує більш повну інформацію для зовнішніх та внутрішніх користувачів. Результатом його впровадження стане вдосконалення системи бухгалтерського обліку та врахування вимог користувачів шляхом надання інформації щодо складу та руху людського капіталу на підприємстві.

8. За допомогою тесту на наявність та ефективність діючого на підприємстві внутрішньогосподарського контролю досліджено його стан на десяти суднобудівних підприємствах м. Севастополя та ВАТ «Океан» м. Миколаїв, два з яких входять у четвірку найбільших суднобудівних заводів в Україні. За результатами дослідження надано методичні рекомендації щодо оптимізації ВГК на підприємствах, які дозволять підняти внутрішньогосподарський контроль на якісно новий рівень у кризових умовах функціонування зазначених суб'єктів господарювання. Для відділу внутрішнього аудиту підприємства ВАТ «Океан» розроблено тест на ефективність ВГК щодо визначення вартості людського капіталу для цілей обліку. Складено тест внутрішнього контролю з аудиту щодо дотримання трудового законодавства та розрахунків з оплати праці. Створено та адаптовано програму перевірки відділом внутрішнього аудиту ВАТ «Океан» системи оплати праці, розроблено методичні підходи до її бюджетування.

9. У роботі запропоновані методичні підходи до оцінювання людського капіталу та подальшого контролю за оцінкою людських ресурсів. Показано, що

найбільше багатство фірми – її кадри, людський потенціал – не відображається та не оцінюється у бухгалтерському обліку. Отже, інститут оцінки також майже не функціонує, тому для відділу внутрішнього аудиту доцільно запровадити програму перевірки ефективності оцінки людських ресурсів.

10. Розроблено програму перевірки відділом внутрішнього аудиту системи оплати праці на підприємствах, діяльність яких включає інноваційну складову. Наведено завдання аудиту об'єктів людського капіталу.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

У наукових фахових виданнях:

1. Кравченко М. А. Сутність оплати праці як економічної категорії / М. А. Кравченко // Бізнес-навігатор. – 2010. – 1 (18). – С. 82–86. (0,25 друк. арк.).

2. Кравченко М. А. Аналіз ефективності використання трудових ресурсів на підприємстві [Електронний ресурс] / М. А. Кравченко // Ефективна економіка : [Ел. наук. фах. видання]. – 2010. – № 5. – Режим доступу :

<http://www.economy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=219> – (0,36 друк. арк.).

3. Кравченко М. А. Внутрішньогосподарський контроль розрахунків з оплати праці [Електронний ресурс] / М. А. Кравченко // Інвестиції: практика та досвід : [Ел. наук. фах. видання]. – 2010. – № 15. – С. 71–74. – Режим доступу :

<http://www.investplan.com.ua/?op=1&z=707> – (0,26 друк. арк.).

4. Кравченко М. А. Теоретичні та методологічні основи сучасних наукових підходів до побудови фонду оплати праці в системі управління інтелектуальним капіталом на підприємствах України [Електронний ресурс] / М. А. Кравченко // Зб. наук. праць Нац. ун-ту державної податкової служби України : [Ел. наук. фах. видання]. – 2011. – № 1 – Режим доступу :

<http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/Znprnudps/index.html> – (0,4 друк. арк.).

5. Кравченко М. А. Человеческий потенциал в системе учета предприятий Украины / М. А. Кравченко // Современный научный вестник. – 2013. – № 1 (140). – С. 23–27. – (0,3 друк. арк.)

В інших виданнях:

6. Кравченко М. А. Заробітна плата як система мотивації персоналу / М. А. Кравченко // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія організація : матеріали ІХ Міжнар. наук. конф. – К., 2011. – С. 74–75. – (0,2 друк. арк.).

7. Кравченко М. А. Основні теоретичні підходи щодо визначення сутності оплати праці [Електронний ресурс] / М. А. Кравченко // Соколовские чтения в Житомире: наследие и развитие идей великого ученого : сб. тезисов науч. интернет-конф. – Житомир, 2011. – Режим доступу :

<http://zsas.zhitomir.org/ru/content/> – Назва з титул. екрана. – (0,2 друк. арк.).

8. Кравченко М. А. Процес документування внутрішнього аудиту систем и оплати праці / М. А. Кравченко // Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інтеграційних процесів : збірник тез доповідей всеукр. наук.-метод. семінару. – Ірпінь : НУДПСУ, 2011. – С. 352–354. – (0,14 друк. арк.).

9. Кравченко М. А. Оплата праці на підприємствах України: економічна сутність / М. А. Кравченко // Шляхи удосконалення економічної діяльності країни : зб. тез наук. робіт учасників XII Міжнар. наук.-практ. конф. – Львів, 2012. – С. 105–108. (0,25 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Кравченко М. А. Облік та внутрішньогосподарський контроль оплати праці в концепції відтворення людського капіталу України. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності). – Національна академія статистики, обліку та аудиту, Київ, 2013.

У роботі розглянуто основні теоретико-методологічні засади визначення сутності системи оплати праці в концепції відтворення людського капіталу, як однієї зі складових управління економічною системою держави. В роботі наведено методичні підходи оцінки трудового внеску кожного працюючого з подальшим відображенням в бухгалтерському обліку операцій з оплати праці в концепції відтворення людського капіталу. Також визначено теоретичне обґрунтування економічної сутності оплати праці, в частині визнання її вартісним вимірником робочої сили, що сприяє подальшому розвитку поняття «людський капітал» в економічній теорії та теорії бухгалтерського обліку.

Запропоновано визначити, як додаткову функцію оплати праці, оцінку вартості людського капіталу, що забезпечує теоретичне та методологічне обґрунтування для подальшого відображення в бухгалтерському обліку коефіцієнтів оцінки трудового внеску кожного працівника, що сприяє розвитку методології бухгалтерського обліку в частині такого елемента методу бухгалтерського обліку, як оцінка.

Ключові слова: людський капітал, система оплати праці, облік, внутрішньогосподарський контроль, робочі документи аудитора, аудит об'єктів людського капіталу на підприємстві.

АННОТАЦИЯ

Кравченко М. А. Учет и внутрихозяйственный контроль оплаты труда в концепции воспроизводства человеческого капитала Украины. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Национальная академия статистики, учета и аудита, Киев, 2013.

В работе рассмотрены основные теоретико-методологические принципы и экономическая сущность системы оплаты труда как одной из составляющих управления экономической системой государства. В исторической ретроспективе прослежено развитие понятий «стоимость рабочей силы», «оплата труда». Рассмотрены две точки зрения на возникновение термина «человеческий капитал» в экономической теории. Обоснована позиция, что именно эволюция общества, стремительное развитие науки и техники, в частности, преобладание

нематериальных активов в балансах ведущих компаний мира, способствовало возникновению термина «человеческий капитал».

В работе проанализированы тенденции используемой в Украине системы оплаты труда. Выяснено, что роль государства проявляется только в определении минимального размера оплаты труда и прожиточного минимума. Показано, что сформировавшиеся негативные тенденции влияют на реализацию основных функций оплаты труда. Только рассмотрение оплаты труда в концепции сбережения человеческого капитала позволит наметить пути восстановления функций этой экономической категории как одного из основных факторов развития общества.

Рассмотренные на теоретическом уровне проблемы оплаты труда и человеческого капитала нашли подтверждение в анализе деятельности исследуемых предприятий судостроительной и судоремонтной отрасли. Полученные результаты свидетельствуют, что система оплаты труда на предприятиях высокотехнологической отрасли не соответствует рыночным требованиям, а также мировым аналогам, где в структуре оплаты труда преобладает основная заработная плата. Подавляющее большинство отечественных судостроительных предприятий используют единую тарифную систему, что значительно снижает гибкость в управлении оплатой труда и человеческим капиталом.

Необходимостью оптимизации оплаты труда на высокотехнологических предприятиях и разработки соответствующих подходов в учете вызваны поиски альтернативных методов оплаты труда на предприятиях, где большая часть персонала является высококвалифицированными специалистами.

В работе определено, что для предприятий, деятельность которых предполагает разработку и внедрение инноваций целесообразно ввести бестарифную систему оплаты труда. Предложена система показателей оценки труда персонала в зависимости от группы. По мнению автора, бестарифная система оплаты труда может быть введена как на всем предприятии, так и на его части. Обосновано, что на предприятиях, где применяются высокие технологии, в первую очередь следует перевести на бестарифную систему оплаты труда ту часть персонала, от инициативности и творчества которой зависит успех, т. е. инженерный состав.

Рабочей гипотезой признано, положение, что реструктуризацию системы оплаты труда необходимо проводить вместе с реструктуризацией системы управления человеческим капиталом. Коэффициенты, которые применяются при оценке трудового вклада каждого сотрудника при начислении заработной платы, должны учитываться также и при оценке человеческого капитала.

В работе представлены методические подходы к оценке человеческого капитала с дальнейшим отображением на счетах актива баланса как инвестиций в человеческий капитал. Рассмотрены методические подходы к отображению оценки человеческих ресурсов на счетах «Другие нематериальные активы», а также аргументирована целесообразность отображения данных показателей на отдельном счете «Инвестиции в человеческие ресурсы».

Обоснована необходимость начисления амортизации человеческого капитала, сформулированы основные определения, необходимые для идентификации амортизации в учете. Также представлены методические разработки по ведению такой формы отчетности, как отчет по формированию и движению человеческого капитала.

В работе представлены методические подходы к организации внутривладельческого контроля на предприятиях, которые относятся к высокотехнологическим. Особая роль этого вида контроля на данных предприятиях объясняется особенностями функционирования предприятий судостроительной отрасли.

К вышеназванным особенностям относятся: длительный производственный цикл (иногда – несколько лет), высокая степень инновационности продукции, постоянная потребность в высококвалифицированном персонале на всех этапах операционной деятельности. В работе предложено использовать тесты по определению эффективности внутривладельческого контроля.

Рекомендовано введение отдела внутреннего аудита на больших предприятиях рассматриваемой отрасли. В таком отделе к функции контроля необходимо добавить функции оценки человеческого капитала, расчет показателей для оценки вклада каждого сотрудника в фонд прибыли предприятия, регулирование фонда амортизации человеческого капитала предприятия и т. д. Представлен алгоритм осуществления контрольных функций за фондом оплаты труда на предприятиях, которые по роду деятельности относятся к высокотехнологическим. Особая роль при построении алгоритма уделена соотношению размера фонда оплаты труда с показателями инновационности предприятия.

Ключевые слова: человеческий капитал, система оплаты труда, бухгалтерский учет, внутривладельческий контроль, рабочие документы аудитора, аудит объектов человеческого капитала на предприятии.

ABSTRACT

Kravchenko M. A. – Accounting and internal control of wage system in the conception of human capital reproduction in Ukraine. – As manuscript.

Dissertation on the competition of graduate degree of candidate of economic sciences on speciality 08.00.09 – Accounting, Analysis and Audit (on the types of economic activity). – The National Academy of Statistics, Accounting and Auditing, Kyiv, 2013.

The paper examines the main theoretical and methodological basis to determine the nature of the wage system in the concept of reproduction of human capital as one of the components of the economic governance system state. The paper describes the methodological approach estimates the labor contribution of each employee followed by a reflection in the accounting operations of the wages in the concept of reproduction of human capital.

Also the theoretical basis for the economic substance of remuneration in recognition of her valuable measure of labor that contributes to the further development of the concept of "human capital" in economic theory and accounting theory. An

additional function defined as wage valuation of human capital, which provides the theoretical and methodological basis for further reflection in the accounting weightings labor contribution of each employee contributes to the development of accounting methodology in the recognition element evaluation method of accounting.

Key words: human capital, wage system, accounting, internal control, working documents of public accountant (auditor), audit of objects of human capital in the enterprise.