

Ольга Романова

*Дніпропетровський Національний університет імені Олеся Гончара,
Україна*

ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВИТРАТИ НА УТРИМАННЯ І РОЗВИТОК ПЕРСОНАЛУ У ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Olha Romanova

Oles Honchar National University of Dnipropetrovsk, Ukraine

FORMATION OF INFORMATION ABOUT THE COSTS FOR STAFF MAINTENANCE AND DEVELOPMENT IN ENTERPRISE REPORTING

The article studies scientific and methodological approaches to formation of information about the costs of maintenance and development of staff in statements. Based on conducted research it was concluded absence of registers of analytical accounting of staff costs. It is revealed that information about the costs of maintenance and staff development in financial statements need improvement to meet user needs. The article proves that the costs for staff development should be included in the value of intangible assets of the company on a net basis. The full reflection of costs for the maintenance and development of staff within the financial statements will provide a holistic view of the major intangible factor of sustainable economic development – human capital and allows optimizing the costs of development of the company in the field of human resources management.

Key words: financial statements, costs for staff development, staff costs, personal human assets, analytical accounting of staff costs.

Постанова проблеми. Економічною теорією доведено, що основним фактором створення вартості в умовах постіндустріальної економіки є людський капітал працівників підприємств – набуті людиною цінні якості, які можуть бути посилені відповідними вкладеннями¹. Стосовно до підприємства людський капітал являє собою ресурсну категорію, яка визначена нами як людські ресурси (персонал), контрольовані підприємством на основі адміністративної відповідальності, що потребують витрат на утримання і розвиток, які, як очікується, призведуть до отримання у майбутньому економічних і соціальних вигод і збільшення ринкової вартості підприємства.

Для забезпечення ефективного управління людськими ресурсами в системі управління людським капіталом потрібна затратно-вартісна інформація про нематеріальні (персональні) активи індивідуального людського капіталу та витрати підприємств на розвиток людських ресурсів, яка формується в системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми відображення інформації про нематеріальні активи людського капіталу та витрати на персонал у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в умовах економіки постіндустріального типу висвітлені в роботах багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених², зокрема: Батищева Н.М., Вакун О.В., Голов С.Ф., Головай Н.М., Давидюк Т.В., Жиглей С.Ф., Королюк Н.М., Легенчук, І.В., Пацула О.І., Покинньчереда В. В., Шоляк О.Ю., Шульга Н.В. та інших.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проте наразі проблемним питанням лишається недостатньо повне розкриття інформації про витрати на утримання і розвиток персоналу в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, і яка мала б впливати на прийняття

¹ Shultz, T. (1971). *Investment in Human Capital*. N.Y., London, 26-28.

² Романова, О.В. (2014). Результат наукових досліджень з проблем обліку, аналізу та контролю витрат на утримання і розвиток персоналу в контексті управління людським капіталом. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*, 11(219), 102–121.

рішень про справедливий розподіл суспільного продукту. Враховуючи, що система бухгалтерського обліку підприємств та його звітність є основним інструментом інформаційного забезпечення управління економікою, проблема гармонізації бухгалтерського обліку і фінансової звітності в умовах міжнародної інтеграції у сфері економіки є надзвичайно актуальною і потребує вирішення з огляду на інформаційні потреби різних користувачів.

Метою статті є розкриття організаційно-методичних аспектів формування показників фінансової звітності про витрати на утримання і розвиток персоналу в умовах міжнародної економічної інтеграції. Відповідно до цієї мети, стосовно об'єкта дослідження (витрати на утримання і розвиток персоналу) необхідно вирішити низку завдань, а саме: дати критичну оцінку порядку облікової реєстрації інформації про витрати на утримання і розвиток персоналу та її узагальнення в фінансовій звітності підприємств; узагальнити підходи та рекомендації різних авторів щодо напрямів удосконалення відображення інформації про витрати на утримання і розвиток персоналу у фінансовій звітності; надати пропозиції щодо удосконалення організаційно-методичного забезпечення розкриття інформації про витрати на персонал у фінансовій звітності підприємств відповідно до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і статистики.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для складання бухгалтерської звітності підприємства використовуються дані бухгалтерського обліку за звітний період з облікових реєстрів. Формування аналітичних даних здійснюється групуванням однакових за економічним змістом даних первинних документів у відомостях, з яких підсумки переносяться до відповідних журналів.

Для узагальнення інформації про витрати підприємств за видами діяльності і економічними елементами витрат в розрізі кореспондуючих рахунків обліку запасів, розрахунків з оплати праці, відрахувань на соціальні заходи, інші витрати рекомендується використовувати Журнали 5 або 5А. Для розподілу за напрямками витрат можуть застосовуватися аркуші-розшифровки¹. Тобто, виокремлення витрат на персонал у Журналі 5 та 5А і уніфікованої Відомості – форми аналітичного реєстру обліку витрат на утримання і розвиток персоналу не передбачено. Тому задля отримання потрібної аналітичної деталізації показників бухгалтерської звітності за об'єктами обліку витрат доцільно передбачити групування (накопичення) витрат на утримання і розвиток персоналу попередньо у відомостях аналітичного обліку витрат на виплати персоналу та допоміжних відомостях (аркушах-розшифровках) із первинних документів у потрібному аналітичному розрізі. Розробка типової форми розрахунку витрат на утримання та розвиток персоналу, надасть обліку витрат аналітичності, наочності та забезпечить відсутність помилок при складанні статистичної звітності про витрати на утримання робочої сили за формою № 1-РС і № 1-ПВ (квартальна) і фінансової звітності за вимогами національного законодавства України та міжнародних стандартів фінансової звітності.

Проведений аналіз форм фінансової звітності українських підприємств² дають підстави стверджувати, що в частині розкриття інформації про витрати на персонал вони не повною мірою відповідають вимогам уніфікації обліку на міжнародному рівні, яку проводять Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Статистична комісія ООН та МОП.

Однією з найважливіших й найцінніших в умовах становлення інноваційної моделі розвитку економіки держави є інформація про склад і вартість нематеріальних активів людського капіталу працівників (персональних активів) підприємства, яка визначається фактичними витратами роботодавців на придбання прав на використання персональних (людських) активів, накопичення і збереження продуктивних якостей працівників підприємства, здійсненими в процесі реалізації заходів, спрямованих на розвиток персоналу. Їх повноцінне відображення в рамках фінансової звітності дозволить забезпечити цілісне уявлення про головний нематеріальний чинник забезпечення конкурентоспроможності, сталого економічного розвитку організації – нематеріальні активи людського капіталу; та оптимізувати витрати самих підприємств в системі управління людським капіталом.

Основною формою фінансової звітності підприємств де відображуються витрати на

¹ *Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку 2000* (Міністерство фінансів України). *Інформаційно-правовий портал*. <<http://www.uazakon.com/big/text574/pg1.htm>> (2016, листопад, 27).

² *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» 2013* (Міністерство фінансів України) *Офіційний сайт Верховної Ради України*. <<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>> (2016, листопад, 27).

придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів є Баланс (Звіт про фінансовий стан) за формою № 1. В балансі відображаються залишкова вартість (ряд. 1000), первісна вартість (ряд. 1001), сума накопиченої амортизації (ряд. 1002) та вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій (ряд. 1005) в об'єкти, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з П(С)БО 8¹.

Витрати на підготовку і перепідготовку кадрів, згідно з п. 9 П(С)БО 8², не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Зазвичай, враховуючи тривалий характер витрат на навчання в бухгалтерському обліку українських підприємств їх показують у складі витрат майбутніх періодів (ряд. 1170) з послідуочим віднесенням до поточних витрат діяльності. До складу цієї статті можуть бути віднесені також витрати, пов'язані з оплатою послуг за медичне обслуговування працівників, за договорами страхування працівників, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів але, за обліковими правилами, підлягають віднесенню до майбутніх періодів. Такий варіант обліку є прийнятним на підприємствах з незначними (несуттєвими) сумами витрат на персонал, понесених роботодавцем, у зв'язку з послугою праці.

Отже, найцінніший ресурс, основна конкурентного потенціалу підприємства в постіндустріальній економіці лишається «прихованим» активом, що призводить до порушення базових принципів бухгалтерського обліку повного висвітлення та превалювання змісту над формою.

За міжнародними правилами бухгалтерського обліку³ нематеріальні активи індивідуального людського капіталу працівників підприємства можуть бути капіталізовані в балансі підприємства за умов їх достовірної оцінки в сумі фактичних витрат підприємства на придбання прав на використання професійних (трудова) здібностей його працівників (людських ресурсів) підприємства та накопичення і збереження їх продуктивних якостей, здійсненими в процесі реалізації заходів, спрямованих на розвиток персоналу.

Необхідність визнання нематеріальних активів людського капіталу в системі бухгалтерського обліку та звітності може бути пояснена дедуктивною фундаментальною теорією бухгалтерського обліку активів і капіталу зовнішнього середовища підприємства проф. С.Ф. Легенчука⁴, за якою альтернативний варіант бухгалтерського балансу для потреб стратегічного управління заснований на рівнянні: $A + [A3C] = BK + 3K + [K3C]$, де АЗС і КЗС – активи і капітал зовнішнього середовища. Категорії «АЗС» і «КЗС» застосовуються для нематеріальних активів, які не можна повністю контролювати, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому та джерел їх утворення.

Відомий експерт в області фінансів і фінансового обліку Михайло Колісник⁵ запропонував модель тривимірного балансу, який органічно включає в себе вже існуючий стандартний баланс, прийнятий нами в незмінному вигляді⁶, але на відміну від упору на історичній вартості, що характерно для стандартного балансу, в ньому зроблено наголос на ринкову вартість, яка як би є третім виміром стандартного балансу. Для відображення людських активів в бухгалтерському балансі, М. Колісником використано схему, яка враховує різні вартості активів (первісна вартість залучення і розвитку персоналу; чиста реалізаційна вартість; оціночна ринкова вартість за методом дисконтованих потоків платежів).

¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» 1999 (Міністерство фінансів України). Офіційний сайт Верховної Ради України. <<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>> (2016, листопад, 27).

² Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» 1999 (Міністерство фінансів України). Офіційний сайт Верховної Ради України. <<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>> (2016, листопад, 27).

³ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38). Нематеріальні активи IASB 2012 (Міжнародний документ). Офіційний сайт Верховної Ради України. <<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>> (2016, листопад, 27).

⁴ Легенчук, С.Ф. (2011). *Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки*: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук. Житомир, 37.

⁵ Колесник, М. (2006). Третье измерение баланса. *Стратегии*, 4. <<http://www.investadviser.com.ua/rus/publications/3545.html>> (2016, листопад, 27).

⁶ Колесник, М. (2006). Третье измерение баланса. *Стратегии*, 4. <<http://www.investadviser.com.ua/rus/publications/3545.html>> (2016, листопад, 27).

В. К. Орлова та С. М. Кафка пропонують замість одного балансового звіту використовувати дві різні форми фінансової звітності, звичайний баланс та окремий звіт про фінансовий стан підприємства, який складають, «коригуючи дані бухгалтерського балансу на зміни, пов'язані з оцінкою активів і зобов'язань на дату балансу, з урахуванням різного роду ризиків (...) та інших моментів, які не є об'єктами бухгалтерського»¹.

На нашу думку, вартість персональних (людських) активів (ПЛА) повинна відображатися в балансі у складі нематеріальних активів на нетто-основі, з урахуванням ризику втрат через непродуктивне витрачання коштів на псевдолюдський розвиток та синергетичних ефектів, що виникають внаслідок взаємодії складових інтелектуального капіталу, джерелом яких є синергетичний капітал – капіталізовані інтелектуальні затрати у складі вартості інтелектуального капіталу² за такою балансовою схемою:

$$\text{БВ [ПЛА]} = \text{ПВ [ПЛА]} - \text{РЗВ [ПЛА]} +/- \text{СК},$$

де ПВ [ПЛА] – первісна вартість ПЛА, РЗВ [ПЛА] – резерв втрат вартості ПЛА, СК – синергетичний капітал.

Первісна вартість персональних (людських) активів має складатися з фактичних витрат роботодавців на залучення і розвиток персоналу. *Витрати на розвиток персоналу* – це витрати на професійне навчання працівників, або осіб, які не перебувають у трудових відносинах з роботодавцем, але уклали з ним письмовий договір (контракт) про взяття зобов'язань з відпрацювання у такого роботодавця після закінчення навчального закладу і отримання спеціальності (кваліфікації) на період не менше трьох років та інші витрати на персонал, що підвищують якість робочої сили на період, який визначає можливість їх капіталізації.

У зв'язку з існуванням ризиків недоотримання доходів через витрачання коштів на псевдо людський розвиток ринкова вартість ПЛА може відрізнитися від її первісної вартості, що призводить до суттєвих викривлень в оцінці ефективності роботи підприємства та вартості його активів. Більш того, за відсутності «активного» ринку праці ринкова вартість ПЛА, як правило, є невизначеною, тому з метою більш адекватної оцінки людських активів в балансі підприємства нами запропоновано³ здійснювати оцінку ризиків не отримання вигоди від використання персоналу у майбутньому шляхом нарахування РЗВ [ПЛА] за обліковими оцінками підприємства, зменшуючи вартість ПЛА у балансі в момент визнання витрат на збереження і розвиток персоналу у складі НМА. Витрати на створення резерву очікуваних втрат вартості ПЛА визнаються у складі інших витрат операційної діяльності.

Національний підхід до розкриття інформації про витрати, яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду в Звіті про фінансові результати (сукупний дохід) за формою № 2 передбачає по елементу (матеріальні затрати, витрати на оплату праці та соціальні заходи, амортизацію та інші витрати операційної діяльності) *та* по статтею систематизацію витрат в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності за критерієм операційності / неопераційності. Зауважимо, що поєднання двох методів відображення витрат в одному Звіті не передбачено, але й не суперечить МСФЗ. Разом з тим, *по-перше*, не виконує пряму вимогу МСБО 1⁴ щодо обов'язкового розкриття інформації про витрати на виплати працівникам, в значенні МСБО 19 та провідному управлінському персоналу згідно МСБО 24⁵. Та, *по-друге*, хоча й характеризує їх відношення до створення продукту, але не розкриває характеру і доцільності здійснених роботодавцями витрат, зокрема витрат на персонал, з точки зору фінансового результату та не

¹ Орлова, В. К., Кафка, С. М.. (2014). Бухгалтерський облік закінчується звітністю, а МСФЗ – починається з неї. *Вісник національного університету «Львівська політехніка»*, 794, 208 – 211.

² Легенчук, С.Ф. (2006). *Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу*: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. Київ, 21.

³ Романова, О.В. (2015). Перспективи застосування методів списання непродуктивних витрат на людський розвиток в бухгалтерському обліку. *Materialy XI mezinarodni vedecko – prakticka conference «Věda a vznik – 2015»*, 78 – 81.

⁴ *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності. IASB 2012* (Міжнародний документ) *Офіційний сайт Верховної Ради України*. <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013> (2016, листопад, 27).

⁵ *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 24 (МСБО 24). Розкриття інформації про зв'язані сторони. IASB, (2012)* (Міжнародний документ) *Офіційний сайт Верховної Ради України*. <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_043> (2016, листопад, 27).

дозволяє широкому колу користувачів оцінити та прогнозувати внесок підприємства в суспільний перерозподіл доданої до продукту, за допомогою капіталу і праці, вартості – найважливішого показника сталого економічного розвитку. Тому багато суб'єктів господарювання, особливо в тих галузях, де працівники вважаються важливою групою користувачів, добровільно на додаток до фінансової звітності подають звіт про додану вартість, який не входить до сфери застосування МСФЗ¹.

Ми підтримуємо новий підхід проф. С.Ф. Голова² до розкриття інформації про результати діяльності у фінансовій звітності підприємств, заснований на новій парадигмі обліку доданої вартості, за якою «діяльність підприємства оцінюється показником вартості, доданої до продукту за допомогою капіталу і праці, яка підлягає розподілу і відображає внесок підприємства у розвиток суспільства (...)» категорії «нерозподіленого прибутку» і «непокритого збитку» втрачають сенс, оскільки сума доданої вартості (за її наявності) буде повністю розподілена між працівниками, державою, власниками та іншими зацікавленими особами.

Розвиток системи бухгалтерського обліку на основі парадигми доданої вартості, за висновком С.Ф. Голова, передбачає зміни в загальноприйнятій структурі витрат. Запропонований ним формат Звіту про додану вартість передбачає між іншим розподіл доданої вартості на: витрати на персонал; фінансові витрати; податки; дивіденди; резерви.

Висновки. Особливістю бухгалтерської звітності юридичних осіб є те, що її показники використовуються для отримання фінансових та статистичних даних, передбачених національними стандартами бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та міжнародними статистичними регламентами для забезпечення інформаційних потреб національних користувачів і міжнародних організацій.

Проведений аналіз реєстрів бухгалтерського обліку витрат на персонал та форм фінансової звітності дають підстави стверджувати, що вони не повною мірою відповідають потребам сучасних користувачів бухгалтерської інформації. Українська система бухгалтерського обліку і фінансової звітності надалі залишається незрозумілою для широкого кола користувачів, які не можуть вимагати від суб'єкта господарювання складати звітність згідно з їхніми інформаційними потребами. Насамперед інвесторів і працівників, для яких суттєвою є інформація про результати того, як управлінський персонал суб'єктів господарювання розпоряджається ввіреними йому матеріальними, трудовими і фінансовими ресурсами.

Отже, з метою гармонізації та розширення можливостей бухгалтерського обліку як основного джерела забезпечення інформаційних потреб різних користувачів, у тому числі системи національних рахунків та враховуючи, що поділ витрат за функціями може вимагати довільного розподілу та значного судження пропонуємо, в межах об'єкта дослідження наступне:

1) за основу перегрупування витрат за функціями в системі бухгалтерського обліку і фінансової звітності прийняти міжнародну функціональну класифікацію витрат виробників за цілями – Classification of the Outlays of Producers According to Purpose (COPP)³, в якій передбачено поділ витрат на: витрат на інфраструктуру (код 01); витрат на наукові дослідження і розробки (код 02); витрат на охорону навколишнього середовища (код 03); маркетинг (код 04); витрат на розвиток людських ресурсів (код 05); витрат на поточні виробничі програми, адміністрування і управління (код 06).

2) витрати на розвиток людських ресурсів відображувати за елементами витрат на витрати на залучення персоналу, витрати на утримання персоналу (у т. ч. витрати на оплату праці, соціальне забезпечення, заохочувальні витрати, витрати на медичне обслуговування та забезпечення комфортних умов життя), витрати на розвиток персоналу, витрати на людський розвиток та втрати через інвестиції в псевдо фактор людського розвитку.

Визнані витрати на розвиток персоналу пропонується показувати в балансі у складі нематеріальних активів підприємства (персональні людські активи) з урахуванням втрат через

¹ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності. IASB, (2012) (Міжнародний документ). Офіційний сайт Верховної Ради України. <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013> (2016, листопад, 27).

² Голова, С.Ф. (2014). Футурологія бухгалтерського обліку. Вісник національного університету «Львівська політехніка», 794, 153–157.

³ Classification of the Outlays of Producers According to Purpose (COPP). <<http://unstats.un.org/unsd/cr/registry/regcst.asp?Cl=7&Lg=1>> (2016, листопад, 30).

інвестиції в псевдо фактор людського розвитку; витрати на утримання персоналу (витрати на оплату праці, соціальне забезпечення, заохочувальні витрати, витрати на медичне обслуговування та забезпечення комфортних умов життя) та витрати на людський розвиток – в звіті про додану вартість.

Вище доведено, що за економічним і юридичним змістом операції виплати грошових коштів, що здійснюються для покращення якісних характеристик персоналу підприємства, покращення здібностей працівників розуміти та, індивідуально або колективно, впливати на виробниче та соціальне середовище, і обумовлені дією трудових договорів можуть розглядатися як операції з нематеріальними активами. Відтак витрачання грошових коштів на залучення і розвиток персоналу можуть бути класифіковані як витрати інвестиційної діяльності, і відповідно,

3) інформація про грошові кошти, сплачені за угодами придбання прав на професійні (трудові) здібності працівників та їх навчання слід наводити у складі статі «Витрачання на придбання необоротних активів» (р. 3260). За умов суттєвості інформації, на наш погляд, доречно передбачити додаткову статтю «Витрати на придбання прав на використання професійних (трудових) здібностей працівників підприємства».

В примітках до фінансової звітності слід наводити інформацію про склад та зміни первісної вартості персональних (людських) активів в звітному році, інформація про які є суттєвою; загальну суму витрат на розвиток людських ресурсів; облікову політику щодо визнання витрат на утримання і розвиток персоналу, методу формування резерву втрати вартості людських ресурсів.

References:

1. *Classification of the Outlays of Producers According to Purpose (COPP)* <<http://unstats.un.org/unsd/cr/registry/regcst.asp?Cl=7&Lg=1>> (2016, lystopad, 30). [in English]
2. Holov, S.F. (2014) Futurolohiia bukhhalterskoho obliku [Futurology of accounting]. *Visnyk natsionalnoho universytetu «Lvivska politehnika»* [Bulletin of the National University "Lviv Polytechnic"], 794, 153 – 157. [in Ukrainian]
3. Kolesnyk, M. (2006). *Trete yzmerenye balansu [The third dimension of balance]*. <<http://www.investadviser.com.ua/rus/publications/3545.html>> (2016, lystopad, 27). [in Russian]
4. Lehenchuk, S.F. (2011). *Extended abstract of PhD dissertation (Accounting, analysis and audit (by types of economic activity))*. Vernadsky National Library of Ukraine, Zhytomyr. [in Ukrainian]
5. Lehenchuk, S.F. (2006). *PhD dissertation (Accounting, analysis and audit (by types of economic activity))*. Vernadsky National Library of Ukraine, Kyiv. [in Ukrainian]
6. *Metodychni rekomendatsii po zastosuvanniu rehistriv bukhhalterskoho obliku 2000* (Ministerstvo finansiv Ukrainy) *Ynformatsyonno-pravovoi portal [Information legal portal]*. <<http://www.uazakon.com/big/text574/pg1.htm>> (2016, lystopad, 27). [in Ukrainian]
7. *Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 1 (MSBO 1). Podannia finansovoi zvitnosti*. IASB, (2012) (Mizhnarodnyi dokument) Ofitsiinyi sait Verkhovnoi Rady Ukrainy [*Official site of the Verkhovna Rada of Ukraine*]. <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013> (2016, lystopad, 27). [in Ukrainian]
8. *Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 24 (MSBO 24). Rozkryttia informatsii pro zviazani storony*. IASB, (2012) (Mizhnarodnyi dokument) *Ofitsiinyi sait Verkhovnoi Rady Ukrainy*. [*Official site of the Verkhovna Rada of Ukraine*]. <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_043> (2016, lystopad, 27). [in Ukrainian]
9. *Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti» (2013)* (Ministerstvo finansiv Ukrainy) *Ofitsiinyi sait Verkhovnoi Rady Ukrainy* [*Official site of the Verkhovna Rada of Ukraine*]. <<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>> (2016, lystopad, 27). [in Ukrainian]
10. Orlova, V. K., Kafka, S. M.. (2014) *Bukhhalterskyi oblik zakinchuietsia zvitnistiu, a MSFZ – pochynaietsia z nei* [Accounting ends reporting and IFRS – starting from her]. *Visnyk natsionalnoho universytetu «Lvivska politehnika»* [Bulletin of the National University "Lviv Polytechnic"], 794, 208 – 211. [in Ukrainian]
11. Romanova, O.V. (2014). *Rezultat naukovykh doslidzhen z problem obliku, analizu ta kontroliu vytrat na utrymanna i rozvytok personalu v konteksti upravlinnia liudskym kapitalom* [Generalization of the results of scientific research on the problem of accounting, analysis and control costs for maintenance and development of personnel in the context management of human capital]. *Naukovyi visnyk Odeskoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu* [*Science reporter of Odesa National Economic University*], № 11(219), 102 – 121. [in Ukrainian]
12. Romanova, O.V. (2015). *Perspektyvy zastosuvannia metodiv spysannia neproduktyvnykh vytrat na liudskyi rozvytok v bukhhalterskomu obliku* [Prospects for application of methods of the cancellation unproductive expenditure on staff development in accounting]. *Materialy XI mezinarodni vedecko – prakticka conference “Věda a vznik – 2015”* [*Materials of XI international scientific - practical conference "Science and termination - 2015"*], 78 – 81. [in Ukrainian]
13. Shultz, T. (1971). *Investment in Human Capital*. N.Y., London. [in English]