

На національному рівні соціальна політика підприємств реалізується завдяки колективному договору і іншим локальним нормативним документам в трудовій сфері на підставі соціального партнерства між роботодавцем та профспілкою, яка представляє інтереси трудового колективу.

На сучасному етапі розвитку суспільства ефективна соціальна політика повинна відповідати наступним критеріям (рис. 2).

Слід зазначити, що реалізація соціальної політики зазвичай передбачає певні витрати, але ці витрати при правильній організації заходів, що направлені на стимулювання праці персоналу, призведуть до зростання продуктивності праці, підвищення рівня організації виробництва, якості продукції, зменшення випадків виходу обладнання з ладу з вини робітників, розробки ефективної технології (якщо стимулюються інтелектуальні здобутки фахівців) і техніки, зменшення забракованої продукції, тобто ліквідовуються причини непродуктивних втрат робочого часу, які несприятливо впливають на собівартість продукції (підвищують її).

Крім того, оскільки стимулювання персоналу підприємства призведе до зменшення забракованої продукції, відповідно зменшиться кількість нерационально використаних ресурсів, що у свою чергу приведе до зменшення витрат на виробництво продукції і до підвищення фінансових результатів [2, с. 340-341].

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, слід зазначити, що соціальна політика є важливим елементом трудових відносин на підприємствах та має досить багато напрямків своєї реалізації. Звичайно, у зв'язку з впровадженням будь-яких заходів

соціальної політики як матеріального, так і нематеріального характеру підприємства несуть значні витрати, проте, аналізуючи наведені види виплат працівникам, можна стверджувати про їх стимулюючий та позитивний вплив як на благополуччя працівників, так і віддачу з боку працюючих у напрямку підвищення продуктивності праці та прибутковості підприємств. Крім того, реалізація вітчизняними підприємствами різних напрямків соціальної політики є більш ефективною та регламентованою у разі наявності діючих державних норм соціальної політики для населення. Лише завдяки законодавчим, податковим та соціальним нормам відносно підприємств та організацій держава може здійснювати вплив та контролювати соціальне забезпечення працівників підприємств та регулювати гідний рівень оплати праці, а також умови праці на підприємствах.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Колот А.М. Соціально-трудові відносини: теорія і практика регулювання : [монографія] / А.М. Колот. – К. : КНЕУ, 2004. – 230 с.
2. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання Ч. I. Теоретичні аспекти управління. Економічна сутність, облік, організація, аналіз витрат. Управління персоналом і мотивація праці : [монографія] / А.В. Череп. – Х. : ВД ІНЖЕК, 2006. – 368 с.
3. Гриненко А. М. Соціальна політика : навч. посіб. / А.М. Гриненко. – К. : КНЕУ, 2004. – 309 с.
4. Шапиро С.А. Мотивация / С.А. Шапиро. – М. : ГроссМедиа : РОСБУХ, 2008. – 224 с.
5. Торрингтон Д. Управление человеческими ресурсами : учеб. / [Д. Торрингтон, Л.Холл, С. Тейлор] ; науч. ред. перевода А.Е. Хачатуров. – М. : Дело и Сервис, 2004. – 752 с.
6. Міжнародні стандарти фінансової звітності та бухгалтерського обліку. – К. : Видавничий дім «Сварог», 2012. – 734 с.

УДК 657.421.3

Романова О.В.

*старший викладач кафедри статистики,
обліку та економічної інформатики*

Дніпропетровського національного університету імені Олеся Гончара

УДОСКОНАЛЕННЯ КЛАСИФІКАЦІЇ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ ДЛЯ ЦІЛЕЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

У статті розглянуто питання класифікації людського капіталу для цілей бухгалтерського обліку. Проаналізовано різні підходи до класифікації людського капіталу в сучасній науковій літературі та її вплив на методiku та організацію бухгалтерського обліку людського капіталу. Запропоновано класифікацію людського капіталу, що враховує обліково-економічний зміст різних видів людського капіталу та витрати на людський капітал.

Ключові слова: людський капітал, інтелектуальні людські активи, накопичений людський капітал, класифікація людського капіталу, витрати на людський капітал, інвестиції в людський капітал.

Романова О.В. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ КЛАССИФИКАЦИИ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В статье рассмотрены вопросы классификации человеческого капитала для целей бухгалтерского учета. Проанализированы разные подходы к классификации человеческого капитала в научной литературе и ее влияние на методiku и организацию бухгалтерского учета человеческого капитала. Предложена классификация человеческого капитала, учитывающая учетно-экономическое содержание различных видов человеческого капитала и расходы на человеческий капитал.

Ключевые слова: человеческий капитал, интеллектуальный капитал, накопленный человеческий капитал, классификация человеческого капитала, расходы на человеческий капитал, инвестиции в человеческий капитал.

Romanova O.V. IMPROVING THE CLASSIFICATION OF HUMAN CAPITAL FOR ACCOUNTING

The article discusses the classification of human capital for accounting purposes. Analyzed the current classification of human capital in the scientific literature and its impact on the methodology and organization of accounting of human capital. Clarifications to the classification of human capital, taking into account the accounting and economic content of different types of human capital and human capital costs.

Keywords: human capital, intellectual capital, human capital, the classification of human capital, spending on human capital, investment in human capital.

Постановка проблеми. «Поняття людського капіталу стало настільки звичним, що сьогодні важко уявити з якою ворожістю в 1950-ті-1960-ті рр. був зустрінутий підхід, що ввів у вживання цей термін» [1, с. 592]. Вперше по відношенню до людини термін «людський капітал» застосував Т. Шульц: «Всі людські якості є або природженими, або набутими. Кожна людина народжується з індивідуальним комплексом генів, які визначають його природжені здібності. Набуті людиною цінні якості, які можуть бути підсилені відповідними вкладеннями, ми називаємо людським капіталом». Г. Беккер створив мікроекономічний фундамент теорії людського капіталу. Розроблена ним теоретична модель стала ідеологічною основою «інвестицій у людину» і оцінки їх ефективності.

Оскільки частка інвестиційних витрат в людський капітал в загальному обсязі витрат підприємства в умовах інноваційної економіки буде постійно зростати, щоб відстежувати ці витрати, виникає необхідність розробки ефективної методики й організації бухгалтерського обліку, аналізу та внутрішнього контролю витрат (вкладень) на людський капітал з урахуванням вимог національних і міжнародних стандартів, а також сучасних досягнень в області інформаційних технологій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. До цього часу залишаються дискусійними та не до кінця вивченими питання комплексного теоретичного осмислення суті і змісту поняття «людський капітал» в обліковому сенсі, формування науково-обґрунтованих рекомендацій щодо параметрів та критеріїв визнання, класифікації та оцінки людського капіталу як об'єкта обліку, вдосконалення організації і методики обліку, аналізу і аудиту інвестиційних витрат на людський капітал як важливого джерела управлінської інформації в системі управління людським капіталом.

У роботах українських вчених Н.В. Головай, Т.В. Давидюк, А.А. Колосюк, Н.М. Королук, С.Ф. Легенчука, П.М. Майданевича, Л.М. Осмятченко, В.В. Сопко та інших учених досліджуються важливі теоретичні та методологічні проблеми бухгалтерського обліку людського капіталу.

Напрацювання вчених охоплюють широкий спектр питань, пов'язаних з визначенням поняття людський капітал, інвестицій в людський капітал, їх класифікацією, визначенням схем відображення людського капіталу (людських активів), витрат на персонал на рахунках бухгалтерського обліку. Проте до цього часу залишається недосконалою методика бухгалтерського обліку людського капіталу через відсутність загальноприйнятої класифікації людського капіталу, яка б забезпечувала ефективно ведення бухгалтерського обліку.

Постановка завдання. Метою даної статті є узагальнення існуючих критеріїв класифікації людського капіталу в економічній літературі та визначення впливу використання класифікації людського капіталу на методологію та раціональну організацію бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Науково обґрунтована класифікація видів людського капіталу має виключне значення для правильної організації бухгалтерського обліку людського капіталу як нового об'єкта бухгалтерського обліку в умовах нової економіки знань. Головним призначенням бухгалтерського обліку є забезпечення інформаційних потреб користувачів бухгалтерської звітності. Тому класифікаційні ознаки людського капіталу повинні

бути виділені таким чином, щоб вони розкривали досліджуване поняття зі сторін, які цікавлять, насамперед, користувачів.

Класифікація, як правило, будується з урахуванням економічного змісту об'єкту. Людський капітал – це багатогранне поняття, яке розкривається в економічній, психологічній, соціологічній і облікових концепціях людського капіталу. Соціологічною і психологічною науками термін «людський капітал» тлумачиться здебільшого з позиції окремої людини, а саме як особисті якості людини впливають на зростання її заробітків (доходів). Економічною наукою термін «людський капітал» перенесено на макро-, мезо- та мікрорівень економіки і доведено: 1) власником людського капіталу є людина; 2) людський капітал служить джерелом доходу окремою людиною, підприємства і держави, які використовують людський капітал в певній галузі суспільного виробництва; 3) людський капітал – це інтенсивний продуктивний і соціальний чинник, на який не поширюється закон спадаючої віддачі; 4) людський капітал здатний накопичуватися за рахунок інвестицій в інтелектуальну власність, інформаційну оснащеність праці і життєдіяльності, виховання, навчання, знання, інноваційний і інституціональний потенціали, економічну свободу, підприємницьку здатність і підприємницький клімат, науку, культуру і мистецтво, безпеку і здоров'я населення.

За коротким визначенням Ю.А. Корчагіна, «людський капітал – це креативні професіонали, інтелект, знання, якісна і високопродуктивна праця та висока якість життя» [2].

Проведене нами дослідження змісту поняття людський капітал в економічній літературі [3, с. 295-297] дозволило нам зробити комплексне узагальнення щодо існуючих класифікацій людського капіталу за такими ознаками: рівнями управління і фінансування витрат, складовими людський капітал, за участю у відтворювальному процесі, ступенем ліквідності та креативності (рис. 1).

«Одним з найбільш важливих теоретичних уявлень в аналізі людського капіталу є розмежування між загальною освітою та спеціальною підготовкою, або між загальними і специфічними знаннями. За визначенням, специфічні для фірми знання можуть використовуватися тільки на фірмі, яка їх надає, в той час як загальні знання можуть також використовуватися і на інших фірмах» [1, с. 593-594]. За ознакою обмеженості застосування виокремлюють:

– загальний (перемішуваний) людський капітал включає теоретичні та інші достатньо універсальні знання, які мають широку галузь застосування, їх отримують перш за все в школах, ВНЗ та інших освітніх установах, а також загальні професійні (спеціалізовані) знання. Важливою формою нарощування загального людського капіталу є самоосвіта.

– спеціальний (неперемішуваний) людський капітал включає знання особливостей робочого місця, керівництва, співробітників, їх можливостей, достоїнств та недоліків, клієнтів, специфіки підприємства, регіону тощо, а також практичні навички з використання такого роду знань. Спеціальний людський капітал накопичується в процесі трудової діяльності, придбання практичного досвіду. Спеціальний людський капітал може бути корисним лише для певного підприємства і накопичується протягом тривалого часу.

За рівнями управління і фінансуванням витрат людський капітал може бути поділений на:

– індивідуальний (людський капітал, накопичений певною людиною для власних потреб і вигоди, шляхом освіти, професійної підготовки, практичного досвіду, використовуючи при цьому природні здібності, і завдяки яким вона може надавати цінні виробничі послуги іншим людям, а також її унікальна цінність для суспільства);

– колективний або корпоративний (людський капітал, накопичений певним підприємством, це здобутки підприємства у справі ефективної організації праці та розвитку персоналу, являє собою сукупну кваліфікацію та професійні здібності, здоров'я, соціальну захищеність та т. і. всіх працівників підприємства);

– національний (накопичені державою вкладення в такі галузі діяльності, як освіта, професійна підготовка і перепідготовка, служба профорієнтації та працевлаштування, оздоровлення тощо, є суттєвою частиною національного багатства країни).

За елементами, що наповнюють зміст поняття «людський капітал», поділяють:

– на особистому рівні: капітал освіти, капітал здоров'я і здорового образу життя, капітал культу-

ри, організаційно-підприємницький та інтелектуальний капітал;

– на мікрорівні: капітал професійної (виробничої) підготовки та перепідготовки, капітал здоров'я і здорового образу життя, капітал мобільності, капітал розвитку і мотивації та інтелектуальний капітал;

– на мезо- і макрорівні: капітал освіти, капітал науки, капітал здоров'я, капітал культури, капітал у підростаюче покоління, інтелектуальний капітал, капітал мобільності, капітал мотивації.

Найсуттєвішими компонентами нової економіки є поняття «інтелектуального капіталу» та «інтелектуальної власності». Інтелектуальний капітал є продуктом інтелектуальної діяльності окремої людини або колективу людей, що втілений в інтелектуальних (нематеріальних) активах: патентах, авторських правах, програмному забезпеченні, правах на дизайн, виробничі секрети (технології), ноу-хау, товарні знаки, знаки обслуговування. За визначенням Б.Б. Леонтьєва, інтелектуальний капітал – це вартість сукупності інтелектуальних активів, наявних у суб'єкта, включаючи інтелектуальну власність, накопичені бази знань і корисні відносини з іншими суб'єктами. «Інтелектуальний капітал складається із запасу та руху корисних для організації знань. Ці знання, – за визначенням М. Армстронга, – можна розглядати у якості нематеріальних ресурсів, які разом з матеріальними (грошима та майном) складають ринкову або загальну вартість підприємства» [6, с. 61]. «Інтелектуальний капітал фахівця фірми поділяється на дві частини: 1) втілені в людях і використовувані в бізнесі знання; 2) об'єкти інтелектуальної власності або авторських прав» [5, с. 111]. Знання, які втілені і захищені правом інтелектуальної власності і можуть бути відчужені від людини, являють собою інтелектуальні людські активи.

За ознакою ліквідності людський капітал може бути поділений на:

– ліквідний (відчужуваний) – це втілені знання, якими володіє організація, а не її окремі працівники.

– неліквідний (невідчужуваний) – це «матеріалізований набір навичок» працівників підприємства. Ці «активи» не належать підприємству, але, на думку Р. Ехренбега та Р. Сміта, роботодавець може їх «орендувати».

До відчужуваних видів людського капіталу (ліквідного капіталу) дослідники, зокрема І.В. Васильєв, В.Т. Смирнов, І.В. Скоблікова та інші [4; 5], відносять соціальний, клієнтський (бренд-капітал), організаційний або структурний капітал. Соціальний капітал складається із знань, отриманих завдяки мережі взаємовідносин як всередині організації, так і за її межами [6, с. 61]. Організаційний або структурний капітал – це асимільовані знання, якими організація володіє насправді, які зберігаються у вигляді баз даних, керівництв тощо [6, с. 62]. Клієнтський капітал або бренд-капітал, за визна-

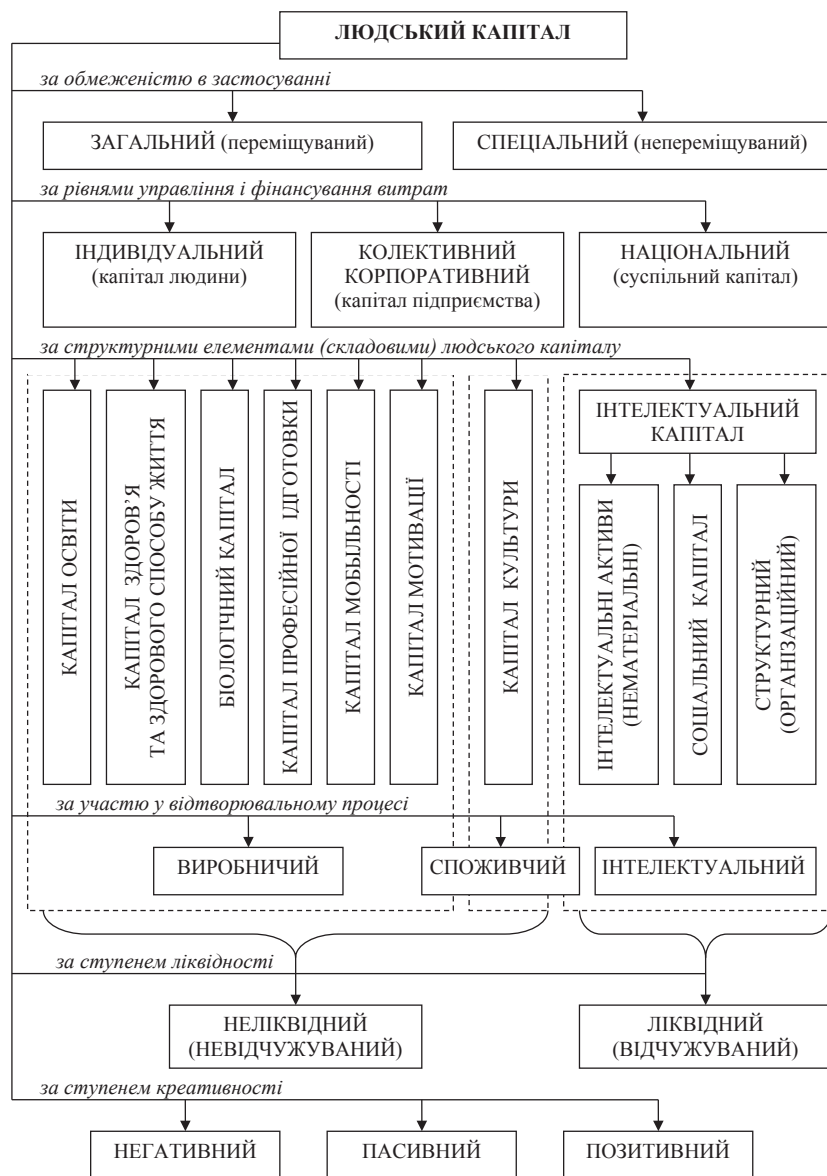


Рис. 1. Узагальнення накопичених результатів дослідження питання класифікації видів людського капіталу в економічній літературі

ченням І.В. Васильєва, «це вплив, який чинять клієнти на діяльність фірми, перетворюючи її із суто економічною на соціально-економічну» [4, с. 17].

Природні та набуті інтелектуальні здібності та навички окремого працівника є невідчужуваними від людської особистості. Капітал освіти, капітал здоров'я, капітал культури і біологічний (природний) капітал, у тому числі організаційно-підприємницький капітал, капітал виробничої підготовки є невідчужуваними видами людського капіталу.

«М.М. Критський виділяє три основних види людського капіталу: «виробничий (Т), споживчий (Р) та інтелектуальний (S) капітал». Відтворювальний підхід до класифікації видів людського капіталу, – як зазначають автори монографії за ред. проф. В.Т. Смирнова, – важливий для оцінки величини та інтенсивності використання людського капіталу в певних галузях діяльності» [4, с. 101].

Заслугове на увагу класифікація, запропонована І.В. Васильєвим: «В залежності від ефекту інвестицій: споживчий та інвестиційний. *Споживчий ефект* від інвестицій в людський капітал пов'язаний з отриманням корисності від самого процесу інвестування: отримання освіти (спілкування з однолітками, отримання нових цікавих знань і т. п.); здоров'я та спорт (позитивні емоції від гри у команді); культура (естетичний ефект). *Інвестиційний ефект* від інвестування в людський капітал пов'язаний з вигодами, які зможе отримувати людина, фірма, суспільний сектор після закінчення процесу інвестування: закінчення навчання, поліпшення здоров'я та інше» [5, с. 16-17].

Корисним для оцінки ефективності вкладень в людський капітал може бути креативний підхід запропонований Ю. Корчагіним. Він пише: «людський капітал за ступенем креативності, творчості та ефективності як продуктивного чинника можна розділити на негативний ЛК (руйнівний, активно заважає процесам розвитку), пасивний ЛК – чисто споживчий, некреативний, що не бере участь в інноваційних процесах, і позитивний – творчий, креативний, інноваційний ЛК. Між цими станами і складовими сукупного ЛК існують проміжні по ефективності стану і складові ЛК» [2].

В обліковому сенсі термін «людський капітал», незважаючи на відповідність основним критеріям визнання активу: потенційна вигода; наявність прав володіння або контролю з боку адміністрації; оцінка в грошовому вимірнику, на нашу думку, є більше алегорією, що підсилює значення людського фактора для сучасного виробництва, яке базується на знаннях та інноваціях, ніж виділений об'єкт обліку. Адже «ніяка система «обліку людського капіталу», – як стверджує Девенпорт, – не зможе створити переконливий метод оцінки вартості людських ресурсів в грошових одиницях; в будь-якому випадку це знизить значення багатьох нематеріальних цінностей, які працівники можуть принести організаціям» [7, с. 67].

І.В. Замула та Т.В. Давидюк пишуть: «визнання людських ресурсів активом компанії визиває спори серед економістів, що пов'язано з проблемою доказовості та об'єктивності підтвердження очікуваних економічних вигод від людських ресурсів як активу» [9, с. 4].

Ще одна проблема, з якою стикається бухгалтерський облік людського капіталу, – те, що людський капітал неоднорідний.

В умовах глобального капіталізму «крім класу власників і пролетаріїв з'явився новий клас «зарплатної буржуазії», який являє собою функціональну частину буржуазії і займається менеджментом за зарплату. (...) зарплатна буржуазія являє собою прошарок між двома класами в тому сенсі, що як експлуататор вона належить до класу капіталістів, а за формою присвоєння доходу – класу найманих працівників». І далі, «до категорії зарплатної буржуазії попадають не лише менеджери але всякого роду експерти, адміністратори, держслужбовці, лікарі, юристи, журналісти, представники мистецтва та т. п. При цьому абсолютна величина заробітків цих категорій може бути невисокою. (...) Важливо інше – наявність «незаробленого» (нетрудового) доважку до зарплати» [8, с. 66-67]. Важливішою складовою людського капіталу є підприємницькі здібності. «Шумпетер вів підприємницьку здібність в якості четвертого фактору виробництва, у тому числі, з урахуванням інноваційного характеру сутності підприємницької діяльності. При цьому особливо виділив об'єктивне прагнення підприємців до впровадження інновацій з метою випередження конкурентів на ринках і збільшення прибутків» [2].

Людський капітал еліти працівників або інших осіб, які надають аналогічні послуги та отримують дохід у вигляді виплат інструментами власного капіталу як бонуси з метою отримання компанією додаткових вигод та власників підприємства, які безпосередньо застосовують свої підприємницькі здібності в діяльності підприємства, і отримують негрошовий дохід у

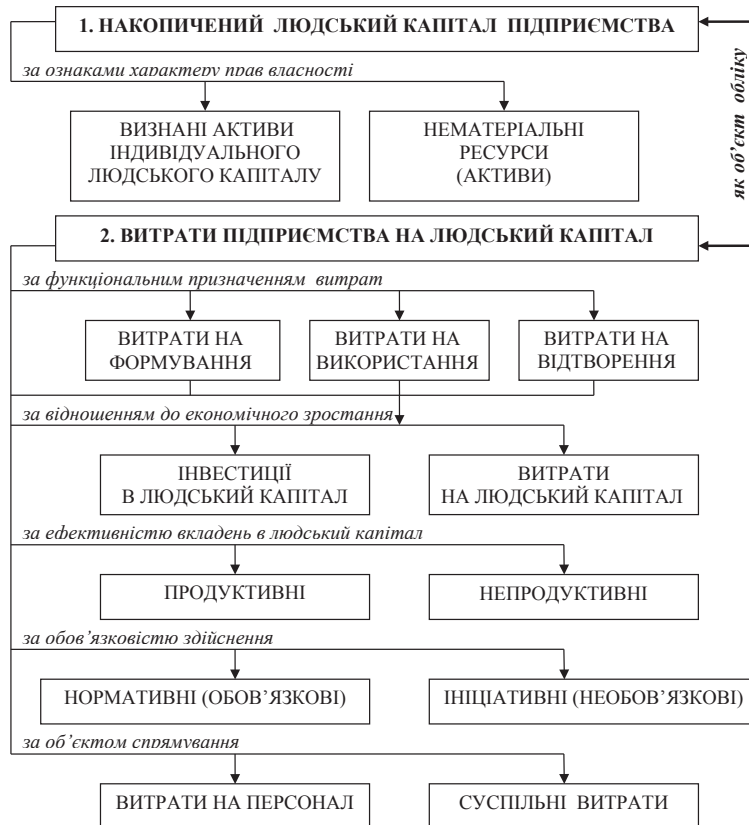


Рис. 2. Класифікація людського капіталу за обліково-економічним змістом та елементами витрат на людські ресурси

формі «доданої заробітної плати», на нашу думку, може бути ідентифікований як актив, і врахований у складі активів в бухгалтерському балансі. До речі, на цьому наполягав засновник мікроекономічної теорії людського капіталу Г. Беккер. В своїй нобелівській лекції він пише: «при більш досконалих методах бухгалтерського обліку у склад ключових активів більшості компаній слід було б включати специфічний людський капітал її працівників» [1, с. 594].

Ідентифіковану (ліквідну) частину людського капіталу, більшість авторів пропонує відображувати в бухгалтерському обліку у складі нематеріальних активів або капітальних інвестицій або як частину ділової репутації (вартісна концепція) або на позабалансових рахунках (майнова концепція). Для оцінки людських активів пропонують використовувати витратний метод з врахуванням фактору досвіду. Неідентифіковану (неліквідну) частину людського капіталу відображати у складі поточних витрат, витрат майбутніх періодів або майбутніх витрат.

Наведені тут підходи до класифікації видів людського капіталу, на нашу думку, є найбільш важливими для побудови такої класифікації людського капіталу в бухгалтерському обліку яка буде корисною для забезпечення інформаційних потреб різних користувачів бухгалтерської звітності, насамперед інвесторів, або тих хто розглядає можливість придбання підприємства, у тому числі його нематеріальних активів. Автором пропонується класифікація людського капіталу в бухгалтерському обліку (рис. 2), виходячи із його особливостей як обліково-економічної категорії, у взаємозв'язку двох напрямків дослідження людського капіталу: 1) структурних елементів; 2) за елементами витрат.

Висновки з проведеного дослідження. Автором на основі дослідження різних підходів до класифікації людського капіталу (інституціональний, функціональний, відтворювальний, вартісний, креативний) запропоновано узагальнюючу класифікацію для цілей бухгалтерського обліку, що враховує обліково-економічний зміст та витрати необхідні для його формування.

Дана класифікація видів людського капіталу дозволяє розглядати і оцінювати людський капітал в бухгалтерському обліку окремого підприємства або групи підприємств, з одного боку, як накопичений людський капітал, втілений у визнаних активах індивідуального людського капіталу та в нематеріальних інтелектуальних активах, а з іншого – як інвестицій-

ні витрати підприємства, спрямовані на збереження і розвиток його людського потенціалу, які підприємство здійснює задля покращення функціонування робочої сили, підвищення якості, гнучкості і здатності до інновацій та підвищення прибутків.

Подальші дослідження в рамках цієї проблематики будуть спрямовані та вивчення організаційної структури людського капіталу для формування системи обліково-аналітичної інформації в системі управління людським капіталом.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Беккер Г.С. Человеческое поведение: экономический поход. Избранные труды по экономической теории: Пер. с англ. / Сост., науч. ред., послесл. Р.И. Капелюшников ; предисл. М.И. Левин. – М. : ГУ ВШЭ, 203. – 672 с.
2. Корчагин Ю.А. Человеческий капитал – интенсивный социально-экономический фактор развития личности, экономики, общества и государственности [Электронный ресурс] : (науч. доклад) / Ю.А. Корчагин // «Человеческий капитал как междисциплинарная область исследований» : научный семинар. – Москва. Воронеж, 2011. Режим доступа : http://www.hse.ru/data/2011/04/30/1210697016/Korchagin_report.doc. – Назва з екрану.
3. Романова О.В. Підходи до класифікації людського капіталу в бухгалтерському обліку / О.В. Романова // Бухгалтерський облік, економічний аналіз і контроль в умовах формування та розвитку сучасних концепцій управління : тези виступів XII Міжнар. наук. конф. – Житомир : ЖДТУ, 2013. – 388 с. – С. 295-297.
4. Васильев И.В. Классификация человеческого капитала и инвестиций в него / И.В. Васильев // Балтийский экономический журнал. – 2010. – № 2(4). – С. 9-19.
5. Человеческий капитал: содержание и виды, оценка и стимулирование: монография / Смирнов В.Т., Сошников И.В., Романчин В.И., Скоблякова И.В. ; под ред. д.э.н., профессора В.Т. Смирнова. – М. : Машиностроение-1, Орел : Орел ГТУ, 2005. – 513 с.
6. Армстронг М. Практика управления человеческими ресурсами. 10-е изд. / Пер. с англ. под ред. С.К. Мордвина. – СПб. : Питер, 2009. – 848 с.: ил.
7. Армстронг М. Практика управления человеческими ресурсами. 8-е изд. / Пер. с англ. под ред. С.К. Мордвина. – СПб. : Питер, 2007. – 832 с.: ил.
8. Балацкий Е.В. Новые характеристики глобального капитализма / Е.В. Балацкий // Международный научный и общественно-политический журнал «Общество и экономика», 2013. – № 3. – С. 59-80.
9. Замула И.В. Направления развития учета расходов на человеческие ресурсы / И.В. Замула, Т.В. Давидюк // Вестник Брестского государственного технического университета. – 2011. – № 3. – С. 2-5.