

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Обліково-аналітичне забезпечення методів управління
персоналом на ПП «АРГО-07»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0718
спеціальності облік і оподаткування,
освітньої програми облік і аудит
спеціалізації облік і аудит на підприємствах
малого бізнесу

І.Л. Коломоєць

Керівник к.е.н., доцент Урусова З.П.

Рецензент к.е.н., доцент Уманська Ю.М.

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 Облік і оподаткування
Освітня програма облік і аудит
Спеціалізації облік і аудит на підприємствах малого бізнесу

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____ Н.М. Шмиголь
« ____ » _____ 2019 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Коломойцю Івану Леонідовичу

1. Тема роботи: Обліково-аналітичне забезпечення методів управління персоналом на ПП «АРГО-07»
керівник роботи Урусова Зінаїда Петрівна, к.е.н., доцент,
затверджені наказом ЗНУ від 04липня 2019 року № 1110-с.
2. Строк подання студентом роботи 16 грудня 2019 року
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані обліку та аналізу методів управління персоналом.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити теоретичні основи обліку і аналізу методів управління персоналом; дослідити облікове забезпечення методів управління персоналом на ПП «АРГО-07» та методичні підходи до відображення інформації про персонал в бухгалтерському обліку підприємства; вивчити методичні основи оцінки ефективності використання персоналу на підприємствах та визначити структуру та аналіз динаміки витрат на персонал підприємства; розробити рекомендації щодо покращення системи управління та стимулювання праці персоналу на підприємстві
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 10 рис., 24 табл. і 7 формул.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Урсова З.П.	02.09.2019	02.09.2019
2	к.е.н., доцент Урсова З.П.	30.09.2019	30.09.2019
3	к.е.н., доцент Урсова З.П.	21.10.2019	21.10.2019

7. Дата видачі завдання: 08 липня 2019 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	серпень 2019	виконано
2.	Написання вступу	серпень 2019	виконано
3.	Виконання першого розділу	вересень 2019	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2019	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2019	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2019	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	грудень 2019	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2019	виконано

Студент _____ І.Л. Коломоєць
(підпис) (ініціали та прізвище)

Керівник роботи _____ З.П. Урсова
(підпис) (ініціали та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ В.В. Сьомченко
(підпис) (ініціали та прізвище)

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 122 с., 10 рис., 24 табл. і 73 літературних джерела.

Метою дослідження є обґрунтування теоретико-методичних положень обліково-аналітичного забезпечення методів управління персоналом, а також розроблення рекомендацій щодо їх реалізації на підприємстві.

Об'єктом дослідження є процес формування, використання та розвитку персоналу підприємств.

Для реалізації поставлених у кваліфікаційній роботі завдань використано такі методи та прийоми: діалектичний метод, історичний і логічний підходи; методи індукції та дедукції, аналізу і синтезу, абстрагування й аналогії, узагальнення – для обґрунтування теоретико-методичних підходів до обліку та аналізу процесів формування, використання і розвитку персоналу; порівняння – для визначення динаміки показників аналізу персоналу; факторного аналізу; графічний – для наочної демонстрації організаційних та методичних положень обліково-аналітичного забезпечення методів управління персоналом.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в розробленні теоретичних, методичних, організаційних положень і практичних рекомендацій щодо формування підсистеми обліково-аналітичного забезпечення в контексті процесного підходу до системи управління персоналом підприємства. У процесі дослідження одержано результати, для яких характерна така наукова новизна:

- запропоновано використовувати поняття «витрати на персонал» як інтегральний показник, що включає в себе всі витрати підприємства, пов'язані з трудовим циклом (внутрішньофірмовим рухом) працівника від прийняття до вибуття;

- удосконалено класифікацію витрат підприємства на персонал яку

розширено і доповнено за певними класифікаційними ознаками та видами витрат відповідно до особливостей фінансово-економічної діяльності вітчизняних підприємств;

– запропоновано інформацію про витрати на персонал в розрізі процесів його формування, використання та розвитку відображати в Особовій картці працівника, що дасть можливість контролювати цільове використання та ефективність (вигоди для підприємства, отримані в результаті навчання) понесених витрат на навчання працівників, а також підвищити інвестиційну привабливість підприємства;

– запропоновано створити відповідну номенклатуру субрахунків, на яких відображатиметься інформація про витрати на формування відповідних категорій персоналу за джерелами набору з подальшим їх віднесенням на рахунок 129.1 «Контракти про найм» до субрахунку 129 «Права на використання кваліфікації працівників на основі договорів про найм (про підвищення кваліфікації)», що дасть можливість керівництву підвищити інформативність обліку, контролювати цільове використання та ефективність понесених витрат на формування працівників, а також збільшити балансову вартість підприємства.

– удосконалено схему етапів аналізу трудового персоналу підприємства, що дозволить реально оцінити трудові можливості підприємства, знати реальний стан його трудового потенціалу та дослідити ефективність використання трудового персоналу підприємства.

ПЕРСОНАЛ, ВИТРАТИ ПЕРСОНАЛУ, УПРАВЛІННЯ, СИСТЕМА
УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ, СТИМУЛЮВАННЯ ПРАЦІ, ОЦІНКА,
ЕФЕКТИВНІСТЬ

SYMMARU

Qualifying work: 122 pp., 24 tab., 10 fig., 73 references.

The purpose of the study is to substantiate the theoretical and methodological provisions of accounting and analytical support for methods of personnel management, as well as to develop recommendations for their implementation at the enterprise.

The object of the study is the process of formation, use and development of enterprise staff.

The following methods and techniques were used to accomplish the tasks in the qualification work: dialectical method, historical and logical approaches; methods of induction and deduction, analysis and synthesis, abstraction and analogy, generalization – to substantiate theoretical and methodological approaches to accounting and analysis of processes of formation, use and development of personnel; comparison – to determine the dynamics of staff analysis; factor analysis; graphic – for demonstration of organizational and methodological provisions of accounting and analytical support of methods of personnel management.

The scientific novelty of the obtained results is to develop theoretical, methodological, organizational provisions and practical recommendations for the formation of the subsystem of accounting and analytical support in the context of a process approach to the personnel management system of the enterprise. In the course of the research results were obtained, characterized by the following scientific novelty:

- it is proposed to use the concept of «personnel costs» as an integral indicator, which includes all the costs of the enterprise related to the work cycle (intra-company movement) of the employee from acceptance to retirement;

- the classification of the personnel costs of the enterprise has been improved, which has been expanded and supplemented according to certain

classification features and types of expenses according to the peculiarities of the financial and economic activity of domestic enterprises;

– information on personnel costs in the process of its formation, use and development is proposed to be displayed in the Employee Identity Card, which will allow to control the target use and efficiency (benefits for the enterprise resulting from training) of the incurred expenses for training of employees, as well as to increase the investment attractiveness of the enterprise;

– it is proposed to create an appropriate nomenclature of subaccounts, which will show information on the costs of formation of the relevant categories of personnel by recruitment sources, with their subsequent attribution to the account 129.1 «Contracts for employment» to subaccount 129 «Rights to use the qualification of employees on the basis of employment contracts (on promotion qualifications)», which will allow management to increase the informativeness of accounting, control the purposeful use and efficiency of incurred expenses for the formation of employees, as well as ilshyty book value of the company.

– the scheme of the stages of analysis of the enterprise's personnel was improved, which would allow to really evaluate the employment opportunities of the enterprise, to know the real status of its employment potential and to investigate the efficiency of using the enterprise's employment personnel.

PERSONNEL, STAFF EXPENSES, MANAGEMENT, PERSONNEL
MANAGEMENT SYSTEM, STIMULATION OF WORK, EVALUATION,
EFFICIENCY

ЗМІСТ

Завдання на кваліфікаційну роботу	
Реферат	
Summary	
Вступ.....	9
1 Теоретико-методичні засади обліку й аналізу в системі управління персоналом	
1.1 Поняття «персонал» як соціально-економічної та обліково-аналітичної категорії.....	13
1.2 Еволюція концептуальних підходів до системи управління персоналом.....	22
1.3 Методи системи управління персоналом.....	32
2 Облікове забезпечення методів управління персоналом на ПП «АРГО-07»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	36
2.2 Методичні підходи до відображення інформації про персонал в бухгалтерському обліку підприємства.....	46
2.3 Облік та документальне оформлення процесу формування та використання персоналу.....	60
2.4 Облік витрат на персонал та напрями його удосконалення.....	69
3 Аналітичне забезпечення методів управління персоналом на ПП «АРГО-07»	
3.1 Методичні основи оцінки ефективності використання персоналу на підприємствах.....	90
3.2 Визначення структури та аналіз динаміки витрат на персонал підприємства.....	97
3.3 Рекомендації щодо покращення системи управління та стимулювання праці персоналу на підприємстві.....	107
Висновки.....	111
Перелік посилань.....	116

ВСТУП

Визначення ключових факторів досягнення конкурентних переваг і провідного становища на ринку є важливим завданням вітчизняних підприємств в умовах обмеженості ресурсів та глобалізації економіки. Як свідчить світова практика, формування, підготовка та ефективне використання персоналу належать до важливих елементів процесу безперервного вдосконалення економічних відносин на підприємстві. Для вироблення обґрунтованих стратегій і ухвалення раціональних тактичних рішень у сфері управління персоналом необхідна достовірна, оперативна та релевантна інформація. Проте актуальним є не стільки оперативність і повнота інформаційного пошуку, скільки процес контекстного забезпечення обліковими й аналітичними даними про персонал із метою ухвалення ефективних управлінських рішень.

Питаннями, пов'язаними як із загальноекономічними, так і з обліково-аналітичними аспектами, які тією чи іншою мірою характеризують процес формування та порядок надання інформації про персонал підприємства, що відповідає запитам менеджменту, займалися такі вітчизняні й зарубіжні науковці: М. Армстронг, Д. Богиня, М. Бондар, Ф. Бутинець, Ю. Верига, С. Голов, О. Грішнова, Т. Давидюк, І. Демко, О. Добринін, З. Задорожний, Є. Калюга, Н. Корольок, Р. Лайкерт, Н. Малюга, Л. Нападовська, Ю. Одегов, О. Петрик, М. Пушкар, Я. Фінц-енц, Е. Фламхольтц, К. Шиманська, О. Шоляк, Н. Шульга та ін.

Незважаючи на вагомість та прикладну спрямованість теоретичних досліджень згаданих науковців, нерозв'язаними залишаються проблеми невідповідності сучасних завдань менеджменту загальним положенням традиційної моделі ведення бухгалтерського обліку, неузгодженими законодавчі, нормативні та інструктивні акти, пов'язані з обліком процесу відтворення персоналу.

Необхідність удосконалення теоретичних, організаційно-методичних положень та розроблення практичних рекомендацій щодо створення та функціонування підсистеми обліково-аналітичного забезпечення системи управління персоналом підприємств обумовлюють актуальність теми, мету, завдання та основні напрями кваліфікаційної роботи.

Метою дослідження є обґрунтування теоретико-методичних положень обліково-аналітичного забезпечення методів управління персоналом, а також розроблення рекомендацій щодо їх реалізації на підприємстві.

Для досягнення мети в кваліфікаційній роботі окреслено такі завдання:

- проаналізувати поняття «персонал» як соціально-економічної та обліково-аналітичної категорії;
- дослідити еволюцію концептуальних підходів до системи управління персоналом;
- вивчити методи системи управління персоналом;
- проаналізувати методичні підходи щодо відображення інформації про персонал у бухгалтерському обліку;
- розробити напрями удосконалення облікового забезпечення управління персоналом;
- дослідити методичні основи оцінки ефективності використання персоналу на підприємствах
- розробити рекомендації щодо покращення системи управління та стимулювання праці персоналу на підприємстві

Об'єктом дослідження є процес формування, використання та розвитку персоналу підприємств.

Предмет дослідження – теоретичні, організаційно-методичні та прикладні положення бухгалтерського обліку та економічного аналізу методів управління персоналом підприємства.

Методологічною основою дослідження є сукупність загальнонаукових та спеціальних методів пізнання економічних явищ на основі системного підходу.

Для реалізації поставлених у кваліфікаційній роботі завдань використано такі методи та прийоми: діалектичний метод, історичний і логічний підходи; методи індукції та дедукції, аналізу і синтезу, абстрагування й аналогії, узагальнення – для обґрунтування теоретико-методичних підходів до обліку та аналізу процесів формування, використання і розвитку персоналу; порівняння – для визначення динаміки показників аналізу персоналу; факторного аналізу; графічний – для наочної демонстрації організаційних та методичних положень обліково-аналітичного забезпечення методів управління персоналом.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених; міжнародні та національні нормативно-правові документи з питань організації і ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, оцінки активів, ведення статистичного обліку; статистичні джерела; бухгалтерська й статистична інформація підприємства; довідкові та інформаційні видання.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в розробленні теоретичних, методичних, організаційних положень і практичних рекомендацій щодо формування підсистеми обліково-аналітичного забезпечення в контексті процесного підходу до системи управління персоналом підприємства. У процесі дослідження одержано результати, для яких характерна така наукова новизна:

- запропоновано використовувати поняття «витрати на персонал» як інтегральний показник, що включає в себе всі витрати підприємства, пов'язані з трудовим циклом (внутрішньофірмовим рухом) працівника від прийняття до вибуття;

- удосконалено класифікацію витрат підприємства на персонал яку розширено і доповнено за певними класифікаційними ознаками та видами витрат відповідно до особливостей фінансово-економічної діяльності вітчизняних підприємств;

- запропоновано інформацію про витрати на персонал в розрізі

процесів його формування, використання та розвитку відображати в Особовій картці працівника, що дасть можливість контролювати цільове використання та ефективність (вигоди для підприємства, отримані в результаті навчання) понесених витрат на навчання працівників, а також підвищити інвестиційну привабливість підприємства;

– запропоновано створити відповідну номенклатуру субрахунків, на яких відображатиметься інформація про витрати на формування відповідних категорій персоналу за джерелами набору з подальшим їх віднесенням на рахунок 129.1 «Контракти про найм» до субрахунку 129 «Права на використання кваліфікації працівників на основі договорів про найм (про підвищення кваліфікації)», що дасть можливість керівництву підвищити інформативність обліку, контролювати цільове використання та ефективність понесених витрат на формування працівників, а також збільшити балансову вартість підприємства.

– удосконалено схему етапів аналізу трудового персоналу підприємства, що дозволить реально оцінити трудові можливості підприємства, знати реальний стан його трудового потенціалу та дослідити ефективність використання трудового персоналу підприємства.

Основні положення і результати дослідження, викладені в кваліфікаційній роботі, доповідались, обговорювалися й отримали позитивну оцінку на: XIV Міжнародній науково-практичній конференції «Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях» тема доповіді «Роль і значення підприємництва в економіці»; в збірнику праць молодих вчених кафедри обліку та оподаткування на тему «Обліково-аналітичне забезпечення методів управління трудовими ресурсами для прогнозування розвитку бізнес-структур».

Основний зміст кваліфікаційної роботи викладено на 122 сторінках. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел з 73 найменувань, містить 24 таблиці, 10 рисунків.

1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ

1.1 Поняття «персонал» як соціально-економічної та обліково-аналітичної категорії

Предметом чи об'єктом управління персоналом, без сумніву, є всі працівники підприємства. Разом з тим, зарубіжні та вітчизняні науковці вкладають неоднозначний, а часом і діаметрально протилежний зміст, в поняття, які, в тій чи іншій мірі, характеризують основний ресурс підприємства – працівників.

Основним завданням при цьому постає конкретизація, розуміння взаємозв'язку між такими поняттями: «персонал», «робоча сила», «кадри», «трудові ресурси», «людські ресурси», «трудовий потенціал», «потенціал людини», «людський капітал», а також їх змістова уточнення і розширення відповідно до розвитку економічної науки.

В 90-х роках ХХ ст. разом з розробленням якісно нових методів управління в науковий оборот було введено поняття «персонал», що характеризує як об'єкт, так і суб'єкт управління персоналом. Необхідність з'ясування суті досліджуваного поняття зумовлена потребою визначення конкретних показників, що характеризують якісні та кількісні зміни в структурі персоналу підприємства і можуть бути ідентифіковані за допомогою реалізації функцій обліку та аналізу управління.

Серед науковців, предмет дослідження яких пов'язаний з персоналом, можна простежити кілька підходів, що характеризують персонал як: сукупність усіх працівників підприємства (Л. Балабанова, О. Сардак, Г. Шмідт, Т. Базаров, Б. Єремін, В. Осипов); основний штатний склад (В. Співак, Ф. Хміль, Ю. Ципкін, О. Гетьман); сукупність постійних

кваліфікованих працівників (О. Крушельницька, Д. Мельничук, А. Шегда).

Л. Балабанова, О. Сардак визначають персонал підприємства як сукупність його працівників (постійних і тимчасових, кваліфікованих і некваліфікованих), що працюють по найму та мають трудові відносини з роботодавцем [1, с. 17].

На переконання Г. Шмідта персонал – це люди, що працюють на підприємстві і зайняті виконанням відповідних робочих завдань [2, с. 66]. «Критерієм належності до персоналу підприємства є виконання функцій, обумовлених виробничим призначенням підприємства», – вважає і В. Осипов [3, с.709].

Т. Базаров, Б. Єремін персоналом називають сукупність всіх людських ресурсів, якими володіє організація [4, с.414].

В. Співак та Ю. Ципкін до персоналу відносять особовий склад установи, підприємства, що складає групу за професійними або іншими ознаками [5, с. 25; 6, с. 432].

Сукупність працівників підприємства, що входять до його облікового складу вважає персоналом і О. Гетьман [7, с.120].

Виконання виробничо-господарських та управлінських функцій основним штатним складом працівників організації є критерієм належності до персоналу в праці Ф. Хміля [8, с.44].

Ще один підхід до визначення персоналу, основною ознакою якого є постійність та відповідна кваліфікація, можна виокремити в працях О. Крушельницької, Д. Мельничука, А. Шегди, де персонал характеризується як основний постійний склад кваліфікованих працівників, зайнятий виконанням виробничо-господарських функцій, що формується і змінюється під впливом як внутрішніх, так і зовнішніх факторів [9, с. 10; 10, с. 219].

О. Єгошин та Г. Слезінгер у визначенні поняття «персонал» наголошують на включенні до його складу як об'єкта, так і суб'єкта управління персоналом (тих, хто управляє і тих, ким управляють), тобто всіх зайнятих на підприємстві працівників: робочих, керівників, фахівців як тих,

що працюють за наймом, так і власників, котрі працюють [11, с. 28., 12, с. 160].

Окрім структури працівників, що визначає персонал підприємства, окремі науковці відзначають і необхідність юридично оформлених трудових відносин між працедавцем та найманим працівником [13, с. 49].

Відтак, основними ознаками, якими характеризується персонал підприємства можемо виокремити:

- наявність трудових взаємовідносин між працівником та роботодавцем. Відсутність відповідного юридичного договору не виключає можливості виконання певних виробничо-господарських завдань працівниками, однак не гарантує дотримання норм трудового права працедавцем. Відповідно витрати на таких працівників не можуть відобразитися в офіційних документах, в т. ч., в бухгалтерському обліку. До структури персоналу підприємства можуть зараховуватися і власники, засновники, акціонери у випадку, якщо названі категорії беруть участь в діяльності підприємства, використовуючи свої професійні здібності та отримують відповідну винагороду у вигляді заробітної плати;

- наявність відповідних якісних характеристик (професія, кваліфікація, компетентність), що визначає напрям діяльності працівника на відповідній посаді чи робочому місці, а також належність працівника до певної категорії персоналу;

- цільова діяльність персоналу, тобто досягнення цілей підприємства шляхом виконання відповідних професійних завдань конкретним працівником.

Відповідно до проведеного дослідження, можемо визначити персонал підприємства як сукупність фізичних осіб, які перебувають із ним у трудових взаємовідносинах, виконуючи свої професійні обов'язки з метою забезпечення досягнення цілей підприємства та отримання винагороди.

Разом з тим, критерії зарахування учасників фінансово-економічної діяльності підприємства до складу персоналу не можуть бути підставою для

його характеристики, а тим більше надавати інформацію про зміни в його структурі. В зв'язку з цим, вважаємо доцільним дослідження суті суміжних з поняттям «персонал» соціально-трудова категорій, що є джерелами якісних та кількісних змін його складу.

Ключовим поняттям, що характеризує людину в процесі трудової діяльності, є її здатність до праці чи робоча сила. Категорія «робоча сила» вперше введена в роботах Д. Рікардо. Під нею він мав на увазі не творчі здібності людини, а самих людей, що працюють за наймом [14, с. 89]. За традицією, що йде від Д. Рікардо, під робочою силою зарубіжними економістами протягом ХХ ст. маються на увазі працездатні особи, які можуть і хочуть працювати.

У вітчизняній науці тривалий період панувало розуміння робочої сили у визначенні К. Маркса: «Під робочою силою, або здатністю до праці, ми розуміємо сукупність фізичних і духовних здібностей, якими володіє організм, жива особа людини, і які застосовуються кожного разу, коли вона виробляє будь-які споживчі вартості» [15, с. 178]. Вчення К. Маркса було обмеженим історичними рамками тогочасного йому суспільства індустріалізації, а також класовим підходом до проблеми. Відповідно до трудової теорії К. Маркса робітники продають свою здатність до праці, тобто робочу силу. При цьому сам суб'єкт праці розглядався як додаток до функціонуючих засобів виробництва.

Аж до початку 90-х рр.. ХХ ст. у вітчизняній економічній літературі превалювала думка про те, що робоча сила перебуває у суспільній власності. Хоча вже в той період часу робилися спроби розгляду робочої сили як особистої власності її носія.

Вітчизняний науковець Л. І. Михайлова визначає в даний час робочу силу як здібність людини до праці, тобто сукупність її фізичних та духовних сил, що застосовуються нею в процесі виробництва. [16, с.12] Відтак, можна стверджувати, що робоча сила в такому розумінні є одним з етапів (нижчий рівень) формування потенціалу людини. Схожих поглядів дотримується і

російський спеціаліст у сфері менеджменту Е. Коротков. Він зазначає, що людина може розглядатися як робоча сила, але може оцінюватися і як капітал. Людина – виконавець функцій і розпоряджень (і необхідна кількість таких людей дійсно є) – це робоча сила. Проте людина певної індивідуальності, інтелекту, психології – це дещо більше, ніж робоча сила, це – капітал [17, с. 19].

Вітчизняні фахівці у сфері праці зазначають, що термін «робоча сила» означає частину працездатного населення, зайнятого або тих, хто шукає роботу, тобто є синонімом економічно активного населення [18, с. 77]. Таким чином, якщо розглядати робочу силу як кількісний показник, то слід користуватися поняттям економічно активного населення, визначеним міжнародними стандартами, що характеризується кількістю громадян обох статей віком від 15 до 70 років (включно), які упродовж звітного періоду вели економічну діяльність або шукали роботу і готові були приступити до неї, тобто класифікувалися як «зайняті» або «безробітні» (за визначенням МОП).

Як бачимо, термін «робоча сила» використовується в економічній літературі принаймні в трьох значеннях: по-перше, як сукупність фізичних та інтелектуальних даних людини, що застосовуються нею в процесі виробництва. По-друге, це частина працездатного населення, зайнята або та, що шукає роботу, що є синонімом економічно активного населення, тобто зайняті або ж безробітні, (за визначенням Міжнародної організації праці), по-третє, це особливий різновид товару, товар на ринку праці.

Отже, на рівні підприємства, на нашу думку, робоча сила характеризує здібності персоналу до праці, тобто виражає сукупність фізичних та інтелектуальних даних персоналу, що використовуються у процесі виробництва.

Трудові ресурси в сьогоденні розумінні – це працездатна частина населення, яка, маючи фізичні та інтелектуальні можливості, здатна виробляти матеріальні блага або надавати послуги. Економічна категорія

«трудові ресурси» є більш містким поняттям в порівнянні з категорією «робоча сила», оскільки відображає розвиток суспільного поділу праці, процес виділення управлінської праці, появу різного роду організаційних структур, що обслуговують всі фази суспільного відтворення. Разом з тим, ці дві категорії тісно пов'язані і взаємозалежні, оскільки процес перетворення трудових ресурсів у робочу силу проходить кілька стадій: 1) трудові ресурси є потенційною робочою силою, яка не бере участі у виробництві; 2) трудові ресурси стають робочою силою, яка бере участь у виробництві; 3) з моменту припинення трудової діяльності робоча сила знову стає трудовими ресурсами [19, с. 30].

Поняття «трудові ресурси» в економічну теорію та практику ввів у Радянському Союзі в 1922р. академік С. Г. Струмилін [20, С. 34-46], який за матеріалами перепису населення 1920 р. розробив демографічний прогноз чисельності населення. На його думку, трудові ресурси – це сукупність носіїв функціонуючої, громадської індивідуальної робочої сили і відносин, що виникають у результаті її відтворення, формування, розподілу і використання [21]. Відтоді термін «трудові ресурси» використовувався в основному як планово-обліковий показник в економічній літературі, в макроекономічних розрахунках, офіційною статистикою фактично до 2002 р. В Україні тривалий час згадана категорія вважалася робочою силою, на якій базувалися прогнози розвитку ринку праці. Але з переходом до міжнародного обліку й статистики стала вживатись інша категорія – «економічно активне населення», яка є за своїм змістом складовим елементом поняття «трудові ресурси». При цьому основною ознакою економічно активного населення є бажання працювати, а ознакою трудових ресурсів – фізична здатність до праці. Оскільки ресурсами повинні бути реальні джерела задоволення потреб, тому нелогічно називати трудовими ресурсами ту частину населення, яку можна залучити до праці лише насильно. Лише в межах економічно активного або трудоактивного населення. Однак і поняття «трудові ресурси» має право на існування, оскільки показує максимально можливу (за

екстремальних умов) кількість трудоактивного населення [18, с. 82].

Поряд з поняттями «робоча сила», «трудові ресурси», «людські ресурси» в економічній літературі з початку 70-х років ХХ ст. почала утверджуватись категорія «трудовий потенціал» у зв'язку з інтенсивним розвитком економіки та потребою підвищення якісного рівня людської праці.

Досі ще немає єдиного трактування цього поняття, і різні автори вкладають у нього неоднаковий зміст. Аналізуючи причини цього, можна зазначити, що науковці використовували різні функціональні підходи до вивчення вищезазначеного питання: факторний або ресурсно-виробничий, працересурсний, демографічний, політекономічний та інші.

Факторний підхід характеризує трудовий потенціал як форму втілення особистісного фактора виробництва (людського фактора): ресурсну, умов виробництва, перетворення на трудовий потенціал. У трактуванні В. В. Жильченкової, «трудовий потенціал – система кількісних і якісних компонентів, кожен з яких характеризується одним або системою відповідних показників, що характеризують виробництво» [22, С. 141-146].

Працересурсний підхід розглядає трудовий потенціал як ресурси праці, якими володіє суспільство на даному етапі свого розвитку. На думку Г. П. Сергєєвої і Л. С. Чижової, «чисельність працездатного населення та його якісні характеристики (стать, вік, освіта, професійна підготовка, кваліфікація і т. д.) визначають реальне значення трудового потенціалу» [23, С. 43-44]. О. Е. Котляр виділив кількісну та якісну сторони трудового потенціалу таким чином: кількісна сторона включає чисельність працездатного населення (трудові ресурси) і кількість робочого часу, відпрацьованого працездатним населенням при даному рівні інтенсивності праці і виражається у людино-роках; якісна сторона утворюється: а) ступенем здоров'я, розвитку і фізичної дієздатності працездатних членів суспільства; б) освітнім та кваліфікаційним рівнем; в) ідейно-політичним рівнем працездатного населення [24, с. 5]. Таким чином, трудовий потенціал розглядається через призму поняття «трудові ресурси», які й виступають в якості його носія.

Демографічний підхід розглядає трудовий потенціал як один з напрямів конкретизації категорії робочої сили. Так, А. Я. Кібанов зазначає, що «трудовий потенціал – це одна з характеристик населення як виробника матеріальних благ» [25, С. 30-31]. Інший підхід – політекономічний – відстоював В. Врублевський, зазначаючи, що визначення трудового потенціалу лише, як маси праці, що знаходиться в розпорядженні суспільства, досить спрощене. Необхідно трудовий потенціал розуміти в якості сукупного працівника в його єдності з продуктивними силами [26, с. 16].

Залежно від відмінностей у трактуванні трудового потенціалу були відмінності в кількісно-якісній його характеристиці. Однак при всьому різноманітті трактувань поняття в дослідженнях науковців незмінно підкреслювалася провідна роль якісних параметрів соціального та економічного характеру, перш за все – освіти, професійно-кваліфікаційної підготовки, стану здоров'я та фізичного розвитку, психологічних особливостей особистості і т.п.

У вітчизняній економічній практиці офіційного визнання цей термін набув, з прийняттям Указу Президента України «Про основні напрямки розвитку трудового потенціалу в Україні на період до 2010 року», який визначає трудовий потенціал як сукупну чисельність громадян працездатного віку, які за певних ознак (стан здоров'я, психологічні особливості, освітній, фаховий та інтелектуальний рівні, соціально-етнічний менталітет) здатні та мають намір проводити трудову діяльність [27, с. 47].

Відтак серед вітчизняних науковців сформувалося кілька визначень категорії «трудовий потенціал» (особливо відносно його кількісної складової, використовуючи соціально-демографічний підхід), які відображають відповідні концепції. Як зазначає М. Саєнко відносно згаданого Указу [27, с. 47], таке визначення категорії «трудовий потенціал» не розкриває його зміст, оскільки обмежується лише «громадянами працездатного віку». На думку М. Саєнко, до трудового потенціалу також належать такі категорії

населення: пенсіонери, підлітки, які можуть працювати. Слово «потенціал» означає можливості. Чинність Кодексу Законів «Про працю» поширюється на всіх працівників. Тільки за наявності відповідної правової підстави можна уникнути поширення на працівника тих чи інших норм трудового права. За відсутності такої спеціальної підстави законодавство про працю реалізується на всіх осіб, що мають статус працівників [28, с. 2].

Д. П. Богиня і О. А. Грішнова ж вважають, що трудовий потенціал – це інтегральна оцінка і кількісних, і якісних характеристик економічно активного населення (робочої сили) [29, с. 42].

Б. Г. Гаврилишина визначає кількісні та якісні характеристики трудового потенціалу. При цьому особливе значення надається такому чиннику як інтелектуально-культурний рівень, серед компонентів якого першочергове значення мають освіченість і кваліфікація» [30, с. 695].

М. Долішній при визначенні трудового потенціалу робить наголос на інтегральній здатності певної групи осіб на будь-якому рівні (мікро- чи макро-) до продуктивної трудової професійної діяльності. Причому результатом такої взаємодії мають стати новостворені духовні та матеріальні цінності [31, с. 8].

Таким чином, підходячи до визначення поняття «трудоий потенціал» з потреб створення ефективного механізму управління на рівні підприємства можна стверджувати, що трудовий потенціал фактично є можливостями людських ресурсів, а також інтегральною оцінкою кількісних та якісних параметрів здатності до праці, в тому числі чинників, які не підлягають вимірюванню.

Проведений аналіз поглядів науковців на роль та місце людини-працівника у виробництві дозволяє простежити еволюцію концептуальних підходів: від технократичного, де людина розглядається елементом процесу виробництва – статтею витрат, які необхідно мінімізувати з метою досягнення більших прибутків у короткостроковому періоді, до гуманістичного, де: людські продуктивні здібності – основний капітал

підприємства; людина – найбільш ефективний об’єкт інвестування; персонал – це найцінніший актив (ресурс), який потрібно нагромаджувати, використовуючи інтенсивний підхід з метою забезпечення довготривалої фінансової стійкості підприємства в конкурентному ринковому середовищі.

1.2 Еволюція концептуальних підходів до системи управління персоналом

Будь-яке підприємство (організація, фірма) є цілісною фінансово-економічною системою, в якій можна виокремити ряд підсистем нижчого порядку. Реалії сучасного економічного простору спонукають до виділення наступних підсистем: системи управління діяльністю і системи управління людьми [23, С. 20-21]. Варто зазначити, що елемент системи управління, пов’язаний з персоналом займає в ній особливе місце, оскільки людські ресурси підприємства є основним стратегічним ресурсом та найбільшою його цінністю незалежно від виду діяльності та форми власності підприємства. Від формування людських ресурсів, їх кількісної та якісної збалансованості залежать ефективність використання всіх інших складових виробничих ресурсів, результати діяльності підприємства, його науково-технічний і соціальний розвиток. І чим більша кількість персоналу, тим складніше управляти працівниками, складніше досягти координації дій співробітників різних структурних підрозділів [32, с. 37].

Функціонування системи управління персоналом неможливе без достовірної, оперативної, релевантної інформації про різні аспекти «життєвого циклу» персоналу на підприємстві та її аналітичного опрацювання. Відтак система обліково-аналітичного забезпечення менеджменту, як один з найважливіших процесів управління, відіграє важливу роль у функціонуванні системи управління підприємством,

забезпечуючи взаємодію різних структурних підрозділів та реагуючи на зміни внутрішнього і зовнішнього середовища. Основною метою інформаційного забезпечення підприємницької діяльності, як зазначає М. І. Бондар, є побудова інформаційних потоків (упорядкована сукупність даних, необхідних для вирішення конкретних завдань) та способів їх отримання, що дасть змогу на їх основі більш точно, з мінімальним рівнем невизначеності формувати потрібні знання та приймати ефективні рішення [33, с. 14]. Суть такої системи полягає в об'єднанні облікових та аналітичних операцій в один процес, проведення оперативного мікроаналізу, забезпеченні безперервності даного процесу і використанні його результатів при формуванні рекомендацій для прийняття науково-обґрунтованих управлінських рішень. Важливим при цьому є продукування якісної обліково-аналітичної інформації, що повинна відповідати вимогам репрезентативності, змістовності, повноти, доступності, своєчасності, стійкості, точності, достовірності та цінності [33, с. 15].

Аналіз значного кола літературних джерел у сфері економіки показав, що управління персоналом – одна з найпопулярніших проблематик у дослідженнях зарубіжних та вітчизняних науковців. Ці питання розглядали: М. Армстронг, Т. Базаров, Д. Богиня, О. Грішнова, О. Єгоршин, Б. Єремін, А. Кібанов, Е. Лібанова, Л. Михайлова, Ю. Одегов, С. Шекшня, та ін.

Незважаючи на значні напрацювання в економічній теорії, питання обліково-аналітичного забезпечення управління персоналом залишаються малодослідженими.

Передумовою створення ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення є чітке розуміння концептуальних підходів до інформаційних потреб менеджменту персоналу в облікових та аналітичних даних. У зв'язку з цим дослідницький інтерес представляє аналіз концепцій, що склалися в ході еволюції процесу керівництва працівниками організації, а також напрямів і причин їх зміни та трансформації.

Варто зазначити, що поняття «еволюція» щодо методів управління

персоналом має особливе трактування. Еволюція включає уявлення про пристосування організму, системи чи ідейних уявлень про зміни, що відбуваються у зовнішньому середовищі або у внутрішньому стані об'єкта. Проте і теорія, і методи управління персоналом швидше відображають зміну умов кадрового управління. Вирішення конкретних практичних завдань обумовлює оперативний відбір теоретичних установок і методичних підходів за критеріями досягнення тих чи інших кількісних або якісних показників ефективності, актуальних для даного періоду. Таким чином, пріоритетними будуть методи, що органічно відображають вплив нових реалій організації виробництва і змінених соціальних відносин в суспільстві, ніж традиційні, хоча, деякі традиційні методи в силу їх багатого науково-методичного потенціалу, а значить, і високих адаптивних можливостей можуть бути і є конкурентоспроможними тривалий час. Тому еволюцію методів управління персоналом слід розуміти не як їх пристосування до практики, що змінюється, а як результат цілеспрямованих спроб точно відобразити і використовувати нові можливості, надані такими змінами, з метою підвищення ефективності функціонування системи управління персоналом.

Еволюція методів управління персоналом є закономірним продовженням процесу розвитку методів управління і ставить своїм завданням, по-перше, аналіз прогресуючих закономірностей розвитку персоналу, а по-друге, вилучення корисного досвіду з того, що накопичено практикою управління.

Варто зазначити, що за останні 30-40 років відношення менеджменту до персоналу корінним чином змінилося. Ефективні організації оволоділи величезним арсеналом інструментів і методів роботи з персоналом, «балансуючи» між технократичним, або техноцентричним, і гуманістичним, або антропоцентричним, підходами. Незважаючи на величезний потенціал і привабливість технократичного підходу, що спирається на роботизацію, комп'ютеризацію, створення заводів-автоматів і передбачає взагалі витіснення з часом з виробництва основної робочої сили, він повною мірою

не виправдав себе. У зв'язку з цим відбулося послідовне зміщення акцентів на цілісний підхід, в основі якого – довгостроковий розвиток інтелектуального та трудового потенціалу працівника.

Однією з основних причин переорієнтації управління персоналом стало усвідомлення людьми своєї ролі у виробництві під впливом переходу від задоволення потреб нижчого рівня (фізико-фізіологічних) до задоволення потреб більш високого рівня (підвищення соціальної значимості, самореалізація, самовираження). Люди більше не бажають бути придатком механізму, управлінського або виробничого. Незважаючи на те, що для реалізації гуманістичного підходу потрібні значні зусилля (не лише у фінансовому плані), саме він дозволяє підтримувати і підвищувати ефективність діяльності підприємства.

Аналіз значного кола літературних джерел [93, 36, 60, 149,156] показав, що до теперішнього часу склалася система стійких уявлень про концептуальний характер вивчення, розуміння та подання теоретичних аспектів персонал-менеджменту в цілому. Схожих позицій з цього питання дотримуються багато авторів, при цьому більшість з них поділяють точку зору професора Л. І. Євєнко [34, С. 5-17] і віддають йому пріоритет у формуванні усталеного концептуального бачення. Відповідно до сформованих таким чином уявлень в теорії та практиці управління працівниками організації можна виділити 4 послідовні етапи і, відповідно, 4 найбільш характерні концепції:

- концепція використання трудових ресурсів (концепція управління кадрами);
- концепція управління персоналом;
- концепція управління людськими ресурсами;
- концепція управління людиною (концепція соціального управління).

Дані концепції сформувались на базі трьох основних підходів: економічного, органічного і гуманістичного, що мають свої переваги й недоліки (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1

Характеристики концептуальних підходів до управління працівниками підприємств

Підхід	Економічний	Органічний		Гуманістичний
Роль людини в процесі виробництва	Людина як елемент механізму (процесу виробництва)	Людина –елемент формальної структури	Людина як ресурс – елемент соціальної організації	Людина як суб'єкт організації
Концепція управління персоналом	Використання трудових ресурсів (labour resources use) з кінця XIX ст. до 50-х рр.	Управління персоналом (personal management) з 40-50-х рр. XX ст.	Управління людськими ресурсами (human resource management) з 70-80-х рр. XX ст.	Управління людиною (human being management) кінець XX ст.- початок XXI ст.
Сучасні приклади застосування	Масове виробництво, рутинна технологія	Середні і крупні фірми звичайних галузей	Середні і крупні фірми високотехнологічних галузей	Мале підприємство і фундаментальна наука
Основні завдання управління персоналом	Відбір здатних працівників, стимулювання, нормування праці	Вивчення специфіки потреб, розробка різних програм, орієнтованих на різні рівні потреб	Навчання персоналу - поглиблення як спеціалізації, так і універсалізації, створення умов для максимальної самоорганізації співробітників	Адаптація, розвиток культури організації – створення ціннісних орієнтирів, формування правил і норм, символізація.
Характеристика умов ефективності і трудностей в межах підходів до ролі персоналу у виробництві	Умови ефективності: 1) чітке завдання для виконання; 2) середовище досить стабільне; 3) виробництво одного і того ж продукту; 4) людина згодна бути деталлю машини і поводитись як заплановано Труднощі: 1) складність адаптації до мінливих умов; 2) дегуманізований вплив на працівників (використання обмежених можливостей персоналу може бути ефективним при низькокваліфікованій праці); 3) якщо інтереси працівників візьмуть верх над цілями організації, можливі небажані наслідки; 4) неповоротка бюрократична надбудова (чітка заданість і ієрархічність управлінської структури, ускладнює прийняття креативних і самостійних рішень виконавцями при зміні ситуації)	Умови ефективності: 1) підпорядкування цілей організації взаємодії з навколишнім середовищем; 2) відповідальність може перекидатися на зовнішні причини замість зміни курсу; 3) погляд на організацію з точки зору взаємодії цілей, стратегії, структури та інших вимірів; 4) виділення різних підсистем організації; 5) врахування природних можливостей в процесі інновації; 6) підвищена увага до «екології» усередині і міжорганізаційних взаємодій. Труднощі: 1) неврахування соціальності організації як продукту поглядів, ідей, норм і вірувань; 2) перетворення людей у ресурс, який потрібно розвивати, з врахуванням права особистості на вибір; 3) припущення про «функціональну єдність», коли всі органи працюють на благо організму в цілому; 4) припущення про те, що працівники повинні задовольняти всі свої потреби через організацію; 5) небезпека власти в соціальний дарвінізм; 6) поліпшення управління за рахунок уваги до диференційованих потреб людей.	Умови ефективності: 1) створення умов для розширення знань, підвищення кваліфікації, безперервного самовдосконалення; 2) використання «пакетів» мотиваційних програм при розширенні повноважень працівників у прийнятті господарських рішень; 3) формування нових моральних цінностей, які розділяє весь персонал фірми; 4) гнучке та адаптивне використання «людських ресурсів», підвищення творчої та організаторської активності персоналу, формування гуманістичної організаційної культури.	

Економічний підхід був домінуючим на початковому етапі становлення наукових уявлень про управління працівниками підприємства і дав поштовх до становлення кадрової роботи на підприємстві, перш за все, за рахунок цілеспрямованого використання трудових ресурсів та їх системної організації. При цьому головними принципами управління визнавались єдність керівництва, чітка ієрархія; дисципліна; підпорядкування індивідуального загальному; баланс між владою і її відповідальністю та інші, а увагу менеджерського корпусу було головним чином сфокусовано на виробничій діяльності і промислових технологіях. Відповідно до даного підходу центральним завданням менеджерів було всебічне скорочення витрат на працівників.

Недоліки і обмеженість економічного підходу стали все чіткіше проявлятися в кінці першої половини 20 століття у зв'язку зі зростанням розуміння важливості людського фактора виробничої діяльності. Ці недоліки певною мірою нівелюються в органічному підході, який прийшов на зміну економічному. Цей підхід характеризує організацію як єдиний живий організм, відповідно до якого працівник розглядається як найважливіший елемент соціальної організації в єдності трьох основних компонентів: трудової функції, соціальних відносин і робочого стану працівників. Даний підхід передбачає сприйняття людини не як структурного елемента у вигляді сукупності посади, посадових обов'язків та відповідних неминучих витрат, а як найбільш цінний і не поновлюваний організаційний ресурс.

Гуманістичний підхід розглядає підприємство як гуманістичний центр з притаманними йому організаційною культурою та уявленнями про цілі та цінності, специфіку поведінки персоналу та адміністрації, способи реагування на навколишню дійсність. Такий підхід є сучасним і перспективним, однак вимагає принципово інших організаційних відносин, заснованих на розвиненій організаційній культурі, базових цінностях, які розділяють працівники, і високій соціальній відповідальності організації.

Розвиваючи основні положення сформованого концептуального

бачення, О.П. Єгоршин розробив класифікацію наведених концепцій (рис. 1.1), де по осі ординат показано поділ на концепції за їх відношенням до економічної та соціальної систем, а по осі абсцис – за відношенням до людини (працівника) як до ресурсу або як до особистості в процесі виробництва [11].



Рис. 1.1 Класифікація концепцій управління персоналом [35]

Таким чином, відповідно до наведеної класифікації сучасні концепції управління персоналом базуються, з одного боку, на принципах і методах адміністративного управління, а з іншого боку – на концепції усестороннього розвитку особистості й теорії людських відносин.

Кожна з існуючих концепцій виникла внаслідок розвитку не лише самосвідомості суспільства і потреби в підвищенні соціальної значимості, а й в результаті розвитку підприємств, їх потреб у певному наборі кількісних і якісних характеристик персоналу для досягнення визначеного економічного чи соціального ефекту. Разом з тим, сучасна система управління персоналом націлена на використання нових методів та інструментів ефективного менеджменту, що базуються на гуманістичних цінностях людських ресурсів підприємства. Відтак формування концептуальних засад кадрової політики, а

також підходів до управління персоналом залишається пріоритетним завданням окремого підприємства, оскільки формулювання основних функцій управління є похідними від специфіки та сфери діяльності підприємства, а також його стратегічних цілей. При цьому вибір методичного підходу до системи управління персоналом є основою подальшого формування організаційно-методичних засад системи інформаційного забезпечення потреб менеджменту в облікових та аналітичних даних.

Відомо, що підхід – фундаментальна система поглядів, ключові способи вирішення (або впливу з метою вирішення) проблем управління, основоположні прийоми або їх сукупність, що характеризують відношення до управлінської проблеми, що розв’язується.

Відсутність єдності думок і чіткості в трактуванні поняття «підхід» дає підставу для різночитань і розбіжностей в його розумінні. Більшість фахівців розглядає обмежене коло підходів (зазвичай 3-6) і, як правило, (за винятком системного і ситуаційного підходів) характеризують їх досить поверхнево. В даний час налічується (за критерієм частоти згадування різними авторами), близько сорока можливих науково-методичних підходів [35]. Серед них адміністративний, інтеграційний, кількісний, маркетинговий, поведінковий, процесний, системний, ситуаційний, функціональний. Інколи ці підходи доповнюють і підтримують один одного. При цьому пріоритетними є підходи (за частотою згадування) у порядку їх виникнення (табл. 1.2): функціональний (кінець XIX – початок XX ст.); процесний (з кінця 1950-х рр. XX ст.); системний (з середини 1970-х рр. XX ст.); ситуаційний (1980-і рр. XX ст.).

Класичний функціональний підхід розглядає бізнес як механізм, що складається з набору функцій.

При процесному підході управління розглядається як єдиний процес впливу на організацію; як безперервна серія взаємопов’язаних управлінських функцій. Реалізація методики процесного підходу дозволяє підприємству виявляти і ліквідувати дублюючі функції, надлишкові операції, відстежувати

якість виконання окремих процесів. Менеджер зобов'язаний послідовно виконувати функції планування, організації, мотивації і контролю, які самі є процесами.

Таблиця 1.2

Підходи до управління (за частотою згадування). Порівняльний аналіз
можливостей і обмежень застосування

Назва підходу	Можливості застосування (переваги)	Обмеження застосування (недоліки)
Функціональний	Сприяє вдосконаленню досліджуваного об'єкта на основі виділення (опису) конкретних функцій, а також пошуку та усунення недоцільних функцій і зниження в цілому витрат на управління. Дозволяє виходячи з реальних потреб і функціональних можливостей поліпшувати об'єкт управління, його цільову спрямованість, знаходити нові управлінські рішення	Має методичні обмеження в поділі діяльності за функціями і не враховує взаємозалежності виокремлених функцій. Потребує значних витрат часу. Разом з тим останнім часом застосування цього підходу не виправдано обмежилось, насамперед за рахунок розвитку процесного підходу
Процесний	Висока універсальність використання, а також наявність досить розвиненого методичного інструментарію. Завдяки логічно пов'язаних одна з одною управлінських дій забезпечує досягнення поставлених цілей	Вимагає високої кваліфікації вищої управлінської ланки. Збій однієї з функцій може призвести до збою в діяльності інших і всього процесу
Системний	Сприяє адекватній постановці проблем та виробленню ефективної стратегії їх вирішення, дозволяє істотно збільшити можливості управлінського контролю за всіма змінними, що впливають на успіх організації. Застосовується в управлінні об'єктом, що складається з двох і більше елементів	Дає уявлення тільки в загальній формі, не визначає пріоритетних частин системи, взаємозв'язки недостатньо відпрацьовані. При зіткненні цілей системи і цілей її елементів проблема завжди вирішується на користь першої. Підсистеми обмежені певними рамками в своїх діях
Ситуаційний	Дозволяє знаходити оптимальні рішення в конкретній ситуації, надає системі управління гнучкість і швидкість реакції на зовнішні зміни. Застосовується до різних (у тому числі складних) ситуацій, для яких, зазвичай, використовується оптимальна комбінація засобів і методів	Існує проблема визначення найефективнішого методу в конкретній ситуації з різноманіття можливих варіантів. Потрібна висока кваліфікація і розвинена інтуїція. Стратегічне планування практично не здійснюється, немає довгострокових установок, характерна нестабільність в діяльності

Системний підхід характеризується цілісним уявленням про існування певних економічних систем і вважається універсальною методикою менеджменту. Його суть – формування способу мислення: всі явища зовнішнього і внутрішнього середовища розглядаються в єдності як сукупність взаємозалежних елементів, орієнтованих на досягнення різних цілей в умовах мінливого зовнішнього середовища.

Як і системний, ситуаційний підхід до управління – скоріше спосіб мислення, ніж набір конкретних дій, сконцентрований на тому, що придатність різних методів управління визначається ситуацією. Цей підхід: пропонує менеджерам швидко вирішувати проблеми в конкретній ситуації; орієнтований на управління стохастичними процесами; оперує імовірнісними критеріями при аналізі, прогнозуванні та плануванні діяльності; знайшов практичне втілення в системі управління «точно в строк» [36].

Аналіз методичних підходів до управління дав змогу окреслити пріоритети можливостей їх застосування відносно системи управління персоналом підприємства. Враховуючи необхідність формування та використання системи показників та критеріїв оцінки ефективності реалізації управлінських рішень у процесах формування, використання та розвитку персоналу підприємства, вважаємо прийнятним використання саме процесного підходу до системи управління персоналом.

Варто зазначити, що у Міжнародному стандарті ISO 9000:2000 термін «процес» характеризується як «сукупність взаємопов'язаних і взаємодіючих видів діяльності, що перетворює входи на виходи, які представляють цінність для клієнта». Дане визначення хоча і критикується, проте воно найуживаніше в менеджменті. Таким чином, процес – це будь-яка діяльність, яка використовує певні ресурси (персонал, інформація, матеріальні ресурси, інфраструктура, технології) і дає певний результат (опрацьовані документи, продукція, послуги і т.д.). У 2000 р. після виходу нової редакції МС ISO 9000 процесний підхід включений як обов'язковий принцип управління організацією. В результаті, за даними Fortune 1000, 90% найбільш успішних

компаній завершили перехід на процесне управління [37, с. 94].

1.3 Методи системи управління персоналом

Методи системи управління персоналом – це способи впливу на колективи і окремих працівників з метою здійснення координації їх діяльності в процесі функціонування організації. Розглянемо три групи методів управління персоналом: адміністративні (організаційні), економічні та соціально-психологічні (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Методи системи управління персоналом

Адміністративні	Економічні	Соціально-психологічні
<ul style="list-style-type: none"> – формування структури управління персоналом; – розробка та затвердження адміністративних норм і нормативів; -- правове регулювання; 	<ul style="list-style-type: none"> – техніко-економічний аналіз та обґрунтування; – планування; – матеріальне стимулювання і встановлення матеріальних дотацій; 	<ul style="list-style-type: none"> – соціально-психологічний аналіз працівників колективу; – соціальне планування; – участь працівників в управлінні; -- соціальне і моральне стимулювання розвитку колективу;
<ul style="list-style-type: none"> – видання наказів і розпоряджень; – відбір, підбір і розстановка кадрів; – розробка положень, посадових інструкцій, стандартів; – встановлення адміністративних санкцій і заохочень 	<ul style="list-style-type: none"> – кредитування; – участь у прибутках і капіталі; – встановлення економічних норм і нормативів; – страхування; – встановлення матеріальних санкцій і заохочень 	<ul style="list-style-type: none"> – задоволення культурних і духовних потреб персоналу; – встановлення соціальних норм поведінки; – створення нормального соціально-психологічного клімату; – встановлення моральних санкцій і заохочень

Адміністративні (організаційні) методи управління процесом – це система впливу на організаційні відносини для досягнення конкретних цілей. Виконання однієї і тієї ж роботи можливе в різних організаційних умовах,

при різних типах її організації: жорсткого регламентування, гнучкого реагування, постановки загальних завдань, встановлення допустимих меж діяльності та ін. У виявленні найбільш дієвого для певних умов типу організаційного впливу на колектив, що забезпечує ефективне та якісне виконання робіт, знаходять свій прояв організаційні методи управління.

Організаційне регламентування визначає те, чим повинен займатися працівник управління, і представлено положеннями про структурні підрозділи, які встановлюють завдання, функції, права, обов'язки і відповідальність підрозділів і служб організації та їх керівників. Застосування положень дозволяє оцінювати результати діяльності структурного підрозділу і приймати рішення про моральне і матеріальне стимулювання його працівників.

Розпорядницький вплив виражається у формі наказу, розпорядження або вказівки, які є правовими актами ненормативного характеру. Розпорядницьке дія частіше, ніж організаційне, вимагає контролю і перевірки виконання, які повинні бути чітко організовані. З цією метою встановлюється єдиний порядок обліку, реєстрації та контролю за виконанням наказів, розпоряджень і вказівок.

Економічні методи управління персоналом – сукупність способів впливу шляхом створення економічних умов, що спонукають працівників організації діяти в потрібному напрямку і добиватися вирішення поставлених перед ним завдань. Серед економічних способів впливу виділяються планування, фінансування, ціноутворення, стимулювання, страхування.

Величезне значення в системі матеріального стимулювання має ефективна організація заробітної плати відповідно до кількістю і якістю праці. При ринковій системі господарювання в умовах складної взаємодії системи цін, прибутків і збитків, попиту і пропозиції посилюється роль економічних методів управління. Вони стають найважливішою умовою створення цілісної, ефективної і гнучкої системи управління економікою організації.

Соціально-психологічні методи управління персоналом – способи впливу на об'єкт управління, засновані на використанні соціально-психологічних факторів і спрямовані на управління соціально-психологічними відносинами, що складаються в колективі. Включають наступну сукупність способів впливу: формування трудових колективів з урахуванням соціально-психологічних характеристик людей, здібностей, темпераменту, рис характеру, що створює сприятливі умови для їх спільної діяльності; введення системи соціального регулювання, що припускає використання договорів, зобов'язань, встановлення порядку розподілу благ, черговості їх отримання; соціальне стимулювання – створення обстановки соціально-психологічної зацікавленості у виконанні якої-небудь важливої роботи або взагалі в досягненні певних цілей, результатів.

Соціологічні методи дозволяють встановити призначення і місце співробітників в колективі, виявити лідерів і забезпечити їх підтримку, зв'язати мотивацію людей з кінцевими результатами виробництва, забезпечити ефективні комунікації і дозвіл конфліктів у колективі. Соціологічні методи дослідження складають надійний інструментарій в роботі з персоналом, вони надають необхідні дані для підбору, оцінки, розстановки, навчання, розвитку персоналу і дають можливість обґрунтовано ухвалювати кадрові рішення. При анкетуванні можна збирати необхідну інформацію шляхом масового опитування людей за допомогою спеціально підібраних анкет. Інтерв'ю – ідеальний варіант бесіди з керівником. Соціометричний метод необхідний при аналізі взаємин у колективі, коли шляхом побудови матриці виявляється неформальний лідер в колективі. Метод спостереження дозволяє виявити якості співробітників, які виявляються лише в неформальній обстановці або в надзвичайних ситуаціях. Співбесіда є поширеним методом при ділових переговорах, прийомі на роботу, виховних заходах.

Психологічні методи відіграють важливу роль у роботі з персоналом, оскільки спрямовані на конкретну особистість працівника, як правило, строго

персоніфіковані і індивідуальні. Головною їх особливістю є звернення до внутрішнього світу людини, його особистості, інтелекту, образів і поведінки, для того щоб направити внутрішній потенціал людини на вирішення конкретних завдань організації.

Застосування методів управління персоналом залежить від усталених норм і цінностей трудового колективу, а також від цілей організації (рис. 1.2).



Рис. 1.2 Взаємозв'язок методів управління персоналом в організації

Таким чином, методи управління персоналом сприяють здійсненню всього комплексу робіт, пов'язаних з ефективним управлінням організації.

2 ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МЕТОДІВ УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ НА ПП «АРГО-07»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

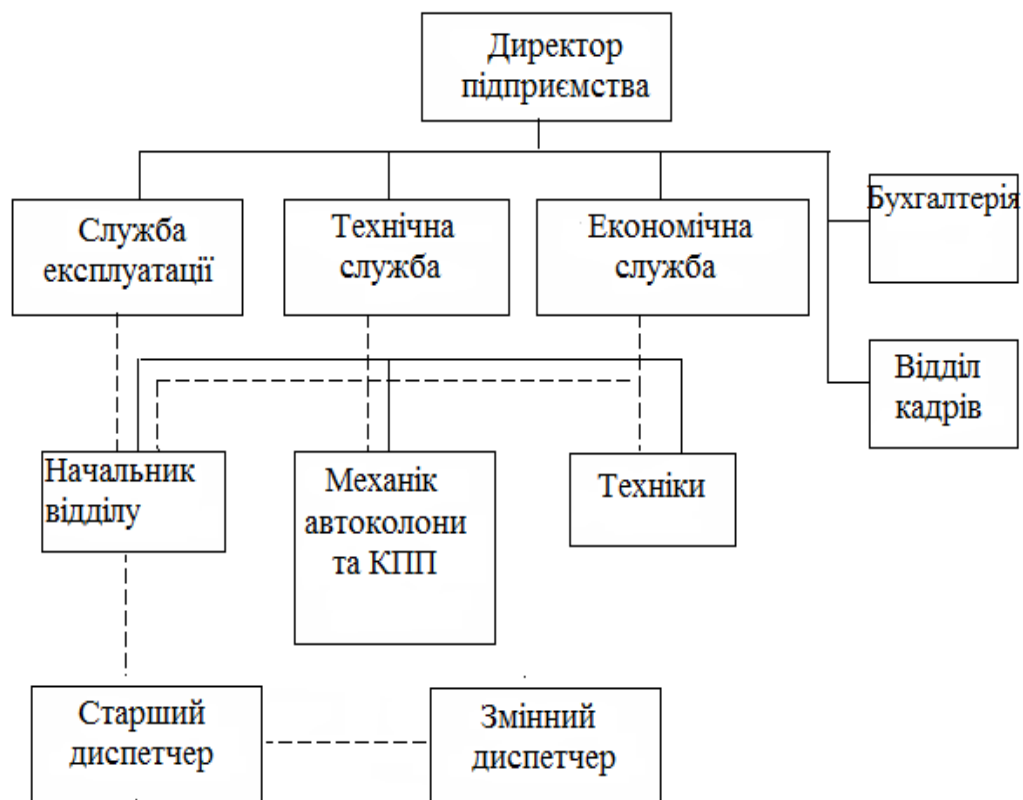
ПП «АРГО-07» було створене у 1952 році. Місце знаходження ПП «АРГО-07»: 69050, Запорізька обл., місто Запоріжжя, Комунарський район, вул. Космічна, буд. 150. Керівник підприємства Антонюк Олександр Анатолійович.

Діяльність підприємства регулюється Законом України «Про підприємства», статутом, а також іншими нормативними документами і законодавчими актами. Підприємство є самостійним господарським об'єктом із правами й обов'язками юридичної особи. Підприємство має право займатися господарською діяльністю, виходячи з цілей і завдань, укладати угоди та інші акти з самостійними суб'єктами підприємницької діяльності, нести відповідальність стосовно до власних обов'язків.

Підприємство діє на принципах повного господарського розрахунку, самофінансування і самооплатності, забезпечує соціальний розвиток і стимулювання працівників за рахунок накопичених засобів, несе повну відповідальність за результати власної господарської діяльності і виконання покладених на себе зобов'язань перед постачальниками і споживачами, бюджетом, банками, а також перед трудовим колективом відповідно до діючого законодавства.

Підприємство створене з метою одержання прибутку від господарської діяльності, що спрямована на задоволення попиту на ринку транспортних послуг для реалізації на базі одержання прибутку соціальних і економічних інтересів засновників і членів колективу підприємства. Статутний фонд ПП «АРГО-07» становить 7528 грн. 50 коп. Він розподілений на 1434 простих

іменних акцій номінальною вартістю 5 грн. 25 коп. кожна. ПП «АРГО-07» не може випускати акції для покриття збитків, зв'язаних з його виробничо-господарською діяльністю, але має право змінювати (збільшувати або зменшувати) розмір статутного фонду. Рішення про зменшення статутного фонду приймається вищим органом АТП у тому ж порядку, що і при збільшенні його статутного фонду. Зменшення статутного фонду за наявності заперечень кредиторів АТП не допускається.



Структура керування АТП та Служби Експлуатації
 ————— — лінійні зв'язки ; - - - - - — функціональні зв'язки

Рис. 2.1 Структура ПП «АРГО-07» та служби експлуатації

Джерелами формування майна підприємства є:

- грошові і майнові внески засновника;
- доходи, отримані від господарської діяльності, реалізації продукції і послуг;

- доходи від цінних паперів, депозитних внесків і внесків у капітал інших підприємств;
- кредити банків та інших кредитних організацій;
- інші джерела, не заборонені чинним законодавством.

Підприємство працює для надання послуг населенню та юридичним особам із перевезення вантажу, молока, води, продуктів харчування, живої риби та інше.

Розташоване ПП «АРГО-07» на одній території площею 5,1 га. Має ремонтні майстерні на 12 машинних місць, 4 обладнаних поста для ремонту та техобслуговуванню рухомого складу.

За станом на 1 січня 2019 р. ПП «АРГО-07» має 55 одиниць рухомого складу, у тому числі 29 вантажних автомобілів марки ГАЗ, 22 вантажних автомобілів марки ЗІЛ, 1 автомобіль марки УАЗ, 1 ІЖ та 1 легковий автомобіль ГАЗ 24. Маршрутна сітка складається з 20 маршрутів, у тому числі 5 міжобласних, 10 обласних маршрутів, із яких 7 районних та 5 міських маршрутів. АТП має багато зношеної техніки. На сьогодні середній вік вантажного автомобілю по ПП «АРГО-07» складає 22 роки, у тому числі автомобілів ГАЗ – 20 років, ЗІЛ – 25 років, легкового авто – 21 р.

ПП «АРГО-07» працює на умовах гострої конкуренції. Головними конкурентами є інші автотранспортні підприємства, яких у Харкові досить багато і які за останні роки придбали багато нової техніки в кредит, та приватні підприємці, для яких не обов'язково мати графік роботи, а, навіть коли вони його мають, підтримувати його.

Кожного дня відділ експлуатації, тобто диспетчера, планують розклад рухомого складу товариства для надання послуг, виконання замовлень. Частина рухомого складу знаходиться на ремонті ТО-1, ТО-2. Згідно до відпрацьованого пробігу або випадкових неполадок встановлюється вид ремонту. Одні транспортні засоби виходять з ремонту і закривають маршрут, інші – стають на ремонт.

Під час ремонту рухомого складу підприємство надає послуги

населенню з таких видів: вулканізація камер для машин будь якої марки; ремонт, чистка радіаторів; токарні роботи; зарядка та ремонт акумуляторів; автомийка. Усі роботи виконуються якісно і приймаються особисто замовниками, тому брак неможливий. Якщо знаходяться відхилення, то їх відразу ж виправляють. Кожного року маршрутна сітка ПП «АРГО-07» розширюється, завдяки рекламі та якісному виконанню послуг. Мета адміністрації збільшити об'єми перевозок, скоротити витрати на ремонтні роботи і строки ремонтів, підвищити якість ремонту і обслуговування. Також розробляються заходи щодо залучення нових, поки що потенційних, клієнтів.

Підприємство здійснює облік усієї своєї діяльності, контроль за ходом виробництва продукції і послуг, веде оперативний бухгалтерський облік і статистичну звітність у порядку, встановленому законодавством.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку в АТП покладається на керівника. ПП «АРГО-07» використовує журнально-ордерну форму бухгалтерського обліку, при цьому самостійно пристосовує застосовувані реєстри бухгалтерського обліку до специфіки своєї роботи при дотриманні наступних вимог:

- єдина методологічна основа (принцип подвійного запису);
- взаємозв'язок даних аналітичного і синтетичного обліку;
- суцільне відображення всіх господарських операцій у реєстрах обліку на підставі первинних облікових документів;
- нагромадження і систематизація даних первинних документів у розрізі показників, необхідних для керування і контролю за господарською діяльністю АТП, а також для складання бухгалтерської звітності.

Головним локальним документом в роботі бухгалтерії є наказ про облікову політику, який відображає основні характеристики ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Обов'язки кожного робітника бухгалтерії наведені в посадових інструкціях.

Одна з найважливіших характеристик фінансового стану підприємства

– фінансова стійкість, яка характеризується насамперед співвідношення між власним капіталом і зобов'язаннями. Оцінку фінансової стійкості ПП «АРГО-07» проводили за трьома групами показників (табл. 2.1):

– показники структури капіталу – характеризують співвідношення між статтями і розділами пасиву балансу;

– показники стану оборотних активів – характеризують співвідношення між статтями і розділами активу й пасиву балансу;

– показники стану основного капіталу – характеризують співвідношення між статтями і розділами активу балансу [16].

Таблиця 2.1

Аналіз фінансової стійкості підприємства

Показники	Роки			+,- 2017 р від 2016 р.	+,- 2018 р від 2017 р.
	2016 р.	2017 р.	2018 р.		
Показники структури капіталу					
Коефіцієнт автономії	0,83	0,78	0,78	-0,05	0
Коефіцієнт концентрації залученого капіталу	0,17	0,22	0,22	0,05	0
Коефіцієнт фінансування	5,03	3,46	3,54	-1,57	0,08
Коефіцієнт фінансового ризику	0,20	0,29	0,28	0,09	-0,01
Показники стану оборотних активів					
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,11	0,22	0,09	0,11	-0,13
Коефіцієнт забезпеченості оборотних коштів	0,36	0,18	0,24	-0,18	0,06
Коефіцієнт забезпеченості запасів	1,3	0,76	1,19	-0,54	0,43
Коефіцієнт маневреності власних оборотних коштів	0,12	0,33	0,09	0,21	-0,24
Показники стану основного капіталу					
Коефіцієнт реальної вартості майна	0,66	0,56	0,49	-0,1	-0,07
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні	0,59	0,5	0,43	-0,09	-0,07
Коефіцієнт накопичення амортизації	0,84	0,86	0,87	0,02	0,01
Коефіцієнт співвідношення оборотних і необоротних активів	0,35	0,37	0,41	0,02	0,04

Аналізований період характеризується:

– коефіцієнт автономії у 2016 р. – 0,83 – це на 0,05 більше ніж у 2017 та

2018 рр. У останніх роках він дорівнює 0,78%. Це говорить про стабільність грошових коштів інвестованих у діяльність підприємства;

– зниженням коефіцієнта маневреності власних оборотних коштів у 2018 р. на 0,24 у порівнянні з його підвищенням у 2017 р. на 0,21 показує капіталізацію власного капіталу;

– коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні значно не змінювався, але зменшується і дорівнює 0,66, 0,56, 0,49 відповідно рокам.

Фінансова стабільність підприємства досягається у випадку, коли зобов'язання гарантовано покриваються оборотними активами, ознакою такої стабільності є виконання наступної умови:

Коефіцієнт співвідношення оборотних і необоротних активів > Коефіцієнт фінансового ризику

В нашому випадку ця умова виконується:

- для 2016 р. – $0,35 > 0,20$;
- для 2017 р. – $0,37 > 0,29$;
- для 2018 р. – $0,41 > 0,28$.

Абсолютні значення і тенденції зміни фінансових коефіцієнтів мають, як правило, різнопланове тлумачення. Тобто, за одними показниками підприємство є фінансово стійким, а за іншими – навпаки.

Для визначення типу фінансової стійкості підприємства використаємо вихідну інформацію, визначена за даними балансу, яка наведена в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Вихідна інформація для визначення типу фінансової стійкості підприємства

Показники	Роки		
	2016 р.	2017 р.	2018 р.
Власні оборотні кошти	67,4	39,9	50,4
Довгострокові зобов'язання	-	-	-
Короткострокові кредити банків	46,8	81,4	51,3
Запаси	52,2	44,4	42,2

Визначення і аналіз типу фінансової стійкості ПП «АРГО-07» наведено

в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Визначення і аналіз типу фінансової стійкості ПП «АРГО-07», тис. грн.

Показники	Роки			+,- 2017 р. від 2016 р.	+,- 2018 р. від 2017 р.
	2016 р.	2017 р.	2018 р.		
Власні оборотні кошти	67,4	33,9	50,4	-33,5	16,5
Довгострокові зобов'язання	-	-	-	-	-
Короткострокові кредити банків	46,8	81,4	51,3	34,6	-30,1
Запаси	52,2	44,4	42,2	-7,8	-2,2
Наявність власних оборотних коштів і довгострокових зобов'язань для формування запасів	67,4	33,9	50,4	-33,5	16,5
Наявність власних оборотних коштів, довгострокових зобов'язань і короткострокових кредитів банків для формування запасів	114,2	115,3	101,7	1,1	-13,6
Надлишок або нестача власних оборотних коштів для формування запасів	15,2	-10,5	8,2	-25,7	18,7
Надлишок або нестача власних оборотних коштів, довгострокових зобов'язань і короткострокових кредитів банків для формування запасів	62	70,9	59,5	8,9	-11,4
Тип фінансової стійкості	абсолютна	нестійкий	абсолютна		

Власні оборотні кошти ПП «АРГО-07», аналізуючи 2016 та 2017 рр. зменшились на 33,5 тис. грн. У 2018 р. відбулося збільшення їх на 16,5 тис. грн. Спираючись на наявність власних оборотних коштів, можна сказати, що їх достатньо для формування запасів (тільки у 2017 р. була нестача в розмірі 10,5 тис. грн.). Тобто фінансова стійкість ПП «АРГО-07» не стабільна, але і не кризова.

Аналіз фінансових результатів і рентабельності є одним з найважливіших напрямків оцінки ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства. Основним джерелом інформації для цього аналізу є Звіт про фінансові результати [17].

Аналізуючи фінансові результати діяльності ПП «АРГО-07» (табл. 2.4)

можна зазначити, що 2018 р. був найбільш вдалий: чистий дохід від реалізації (товарів, робіт, послуг) дорівнює 1151,60 тис. грн. – це на 169,1 тис. грн. більше ніж у 2016 р. та на 226,7 тис. грн. – ніж у 2017 р. Але витрати та утримання у 2018 р. були найбільші: 2016 р. – 1248,3, 2017 р. – 1349,5, 2018 р. – 1599,40 тис. грн. Збільшення витрат все ж таки не вплинуло на чистий прибуток, який у 2018 р. дорівнює 11,1 тис. грн. У попередніх роках ПП «АРГО-07» несло збитки: 23,8 та 70,4 тис. грн. відповідно.

Таблиця 2.4

Аналіз фінансових результатів діяльності ПП «АРГО-07», тис. грн.

Показники	2016 р.		2017 р.		2018 р.		2018 р. у % до 2016 р.
	сума, тис. грн.	%	сума, тис. грн.	%	сума, тис. грн.	%	
1	2	3	4	5	6	7	8
Дохід(виторг) від реалізації продукції	1179	X	1109,9	x	1381,9	x	124,51
Чистий дохід від реалізації продукції	982,5	X	924,9	x	1151,6	x	124,51
У% до доходу від реалізації продукції	x	83,33	x	83,33	x	83,34	x
Операційні витрати:	1282,2	100	1341,3	100	1626,8	100	121,29
а) собівартість реалізованої продукції	803,8	62,64	787,9	58,74	932,1	57,3	118,32
б) адміністративні витрати	444,5	34,67	533,4	39,77	661,6	40,67	124,03
в) інші операційні витрати	33,9	2,64	20,0	1,49	33,1	2,03	165,50
Валовий прибуток (збиток)	178,7	X	137,0	x	219,5	x	160,22
У% до чистого доходу від реалізації продукції	x	18,19	x	14,80	x	19,06	x
Інші операційні доходи	219,4	X	303,0	x	441,0	x	145,54
Прибуток(збиток) від операційної діяльності	-80,3	X	-113,4	x	-34,2	x	331,58
Фінансові та інвестиційні доходи	24,1	X	30,8	x	6,5	x	21,10
Фінансові та інвестиційні витрати	7,6	X	28,2	x	5,7	x	20,21
Надзвичайні доходи	40	X	40,4	x	44,5	x	109,07
Прибуток(збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	-63,8	X	-110,8	x	-33,4	x	331,74

Продовження табл. 2.4

1	2	3	4	5	6	7	8
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності	-63,8	X	-110,8	x	-33,4	x	331,74
У% до прибутку від звичайної діяльності до оподаткування	x	100	x	100	x	100	x
Чистий прибуток (збиток)	-23,8	X	-70,4	x	11,1	x	154,01

Для аналізу діяльності підприємства доцільним є розрахунок різних видів рентабельності. Види показників рентабельності та їх значення за даними ПП «АРГО-07» наведені в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Види показників рентабельності та їх значення в ПП «АРГО-07»

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	+, - 2017 р. від 2016 р.	+, - 2018 р. від 2017 р.
Рентабельність продукції (товарів, робіт, послуг)	22,23	17,39	23,55	-4,84	6,16
Коефіцієнт покриття виробничих витрат	122,23	117,39	123,55	-4,84	6,16
Коефіцієнт окупності виробничих витрат	81,81	85,19	80,93	3,38	-4,26
Рентабельність підприємства (економічна рентабельність)	0	0	0,79	0	0,79
Коефіцієнт покриття активів	130,23	64,62	81,88	-65,61	17,26
Коефіцієнт окупності активів	76,79	77,37	61,06	0,58	-16,31
Коефіцієнт покриття власного капіталу	157,53	160,40	210,55	2,87	50,15
Коефіцієнт окупності власного капіталу	63,48	62,34	47,50	-1,14	-14,84
Валова рентабельність продажу продукції (товарів, робіт, послуг)	18,19	14,81	19,06	-3,38	4,25
Чиста рентабельність продажу продукції (товарів, робіт, послуг)	0	0	0,96	0	0,96

Усі коефіцієнти є позитивними. Економічна та чиста рентабельність у 2016 та 2017 рр. дорівнює 0%. Це говорить, що ПП «АРГО-07» в ці роки працювало не погано, але без економічних вигод. У 2018 р. економічна рентабельність дорівнює 0,79%, чиста рентабельність дорівнює 0,96%. Це вказує на те, що були прийняті заходи, щодо поліпшення роботи ПП «АРГО-07».

Взагалі, ліквідність підприємства – це його здатність швидко продати активи й одержати гроші для оплати своїх зобов'язань. За своїм змістом ліквідність підприємства означає ліквідність його балансу [14]. За ознакою рівня ліквідності оборотні активи (платіжні засоби) та пасиви поділяються на 4 групи (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Аналіз ліквідності ПП «АРГО-07» (станом на кінець року), тис. грн.

Активи	2016	2017	2018	Пасив	2016	2017	2018	Платіжний надлишок або нестача		
								2016 р.	2017 р.	2018 р.
Найліквідніші активи (Л1)	7,9	11,2	4,4	Найтерміновіші зобов'язання (П1)	121,6	156,4	156,1	-113,7	-145,2	-151,7
Швидкоореалізовані активи (Л2)	128,9	134,7	159,9	Короткострокові пасиви (П2)	-	-	-	128,9	134,7	159,9
Повільно реалізовані активи (Л3)	52,2	44,4	42,2	Довгострокові пасиви (П3)	-	-	-	52,2	44,4	42,2
Важко реалізовані активи (Л4)	544,4	507,5	502,1	Постійні пасиви (П4)	611,8	541,4	552,5	-67,4	-33,9	-50,4
БАЛАНС	733,4	697,8	708,6	БАЛАНС	733,4	697,8	708,6	0	0	0

Дані свідчать про незадовільний стан першої групи активів і пасивів (нестача у розмірі 113,7, 145,2 та 151,7 тис. грн. відповідно). Збільшилися швидкоореалізовані активи (з 128,9 до 159,9 тис. грн. відповідно) за рахунок того, що підприємство не має короткострокових пасивів. Також позитивним є наявність в ПП «АРГО-07» повільноореалізованих активів (52,2, 44,4 та 42,2 тис. грн. відповідно) і відсутність довгострокових пасивів. У даний період спостерігається тенденція зниження важкоореалізуємих активів і збільшення короткострокових пасивів на 67,4, 33,9 та 50,4 тис. грн. відповідно. Нестача цих засобів компенсується надлишком по інших групах у вартісній оцінці. Але в реальній ситуації менш ліквідні активи не можуть замінити повною

мірою більш ліквідні.

З категорією ліквідності тісно пов'язане поняття платоспроможності, яке характеризує спроможність підприємства своєчасно й повністю виконати свої платіжні зобов'язання, які випливають із кредитних та інших операцій грошового характеру, що мають певні терміни сплати. Аналіз показників оцінки платоспроможності підприємств проводиться за даними табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Аналіз платоспроможності підприємства ПП «АРГО-07»

Показники	Роки			+,- 2017 р. від 2016 р.	+,- 2018 р. від 2017р.
	2016 р.	2017 р.	2018 р.		
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,06	0,07	0,03	0,01	-0,04
Проміжний коефіцієнт покриття	1,13	0,93	1,05	-0,2	0,12
Загальний коефіцієнт покриття	1,55	1,22	1,32	-0,33	0,1
Коефіцієнт загальної платоспроможності	6,03	4,46	4,54	-1,57	0,08

Фінансовий стан підприємства можна охарактеризувати як нормальний. Зниження коефіцієнта абсолютної ліквідності на 0,04 – не дуже гарна тенденція, але це не дає підстав наголошувати на те, що підприємство не зможе погасити свої борги, оскільки малоймовірно, що усі кредитори пред'являть боргові вимоги. Збільшення інших показників на 0,12%, 0,1%, 0,08% говорить про нормальну ліквідність.

2.2 Методичні підходи до відображення інформації про персонал в бухгалтерському обліку підприємства

Облік як інформаційна база для прийняття управлінських рішень є цінним інструментом в управлінні персоналом. При цьому пріоритетним напрямом є отримання даних для визначення ефективності використання персоналу та обґрунтування потреби у вкладеннях в розвиток та відтворення

персоналу при розподілі інвестиційних ресурсів в межах підприємства. Проте чинна практика показує, що витрати, пов'язані з персоналом списуються по мірі їх виникнення, тому персоналу не розраховується, відтак немає об'єктивної інформації для визначення впливу понесених витрат на фінансові результати діяльності, а тим більше для інтенсивного нарощення людського капіталу підприємства. Тому, в зв'язку з появою інтересу до персоналу як до важливого ресурсу підприємства, у використанні якого приховані значні резерви, виникла необхідність створення альтернативних концепцій обліку людських ресурсів по відношенню до чинної бухгалтерської практики, заснованої на стандартах бухгалтерського обліку.

Відомо, що відповідно до облікової практики, прийнятої більшістю як зарубіжних, так і вітчизняних підприємств, вкладення в персонал розглядаються скоріше як витрати (зобов'язання), які підприємство намагається мінімізувати з метою досягнення більших прибутків у короткостроковому періоді, а не активи, які потрібно нагромаджувати з метою забезпечення довготривалої фінансової стійкості підприємства в конкурентному ринковому середовищі.

Поява в теорії економічної думки поняття людського капіталу обумовила необхідність створення ефективного інформаційного забезпечення, заснованого на концепції обліку людських ресурсів.

Основу існуючих напрацювань в даному напрямку складають праці зарубіжних дослідників і науково-дослідних центрів та інститутів. Так, у 1973 р. Комітет з бухгалтерського обліку людських ресурсів (American Accounting Association Committee for Human Resource Accounting) визначив бухгалтерський облік людських ресурсів як процес виявлення та вимірювання даних про людські ресурси з наступним наданням отриманої інформації зацікавленим сторонам.

Представник інституту Р. Лайкерт виділив наступні функціональні цілі концепції обліку людських ресурсів:

–представляти затратно-вартісну інформацію для прийняття

управлінських рішень щодо придбання, розміщення, розвитку людських ресурсів для досягнення організаційних цілей;

–надавати управлінському персоналу можливість здійснювати ефективний моніторинг використання людських ресурсів;

–забезпечувати контроль вартості активів, тобто визначати чи залишилася вона незмінною, зменшилася або збільшилася;

–забезпечувати управлінський персонал інформацією про людський капітал для прийняття ефективних управлінських рішень [38, с. 4].

Методиці бухгалтерського відображення людських ресурсів присвячені дослідження і Е. Фламхольца [39].

Прибічники концепції обліку людських ресурсів вважають відображення останніх у складі активів його невід'ємним елементом.

Е. Фламхольц, основоположник концепції обліку людських ресурсів, вважає, що людські ресурси необхідно враховувати як актив компанії. Він виділив три основних критерії визнання людських ресурсів як активу: потенційна вигода, наявність прав володіння або контролю з боку господарюючого суб'єкта, оцінка в грошовому вимірнику [39].

Проте такий підхід до визнання людських ресурсів як активу компанії викликає суперечки серед економістів.

Б. Нідлз, Х. Андерсон і Д. Кондуелл вважають, що «активи – потенційні доходи, можливі внаслідок використання даною юридичною особою придбаних або контрольованих цінностей, що надійшли на підприємство в результаті раніше проведених операцій або подій, що відбулися в минулому» [40, с. 24].

Відповідно до п. 8 МСБО 38 «Нематеріальні активи» активом є ресурс, контрольований суб'єктом господарювання у результаті минулих подій, від якого очікують майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання. Аналогічне визначення наводиться і в національних стандартах бухгалтерського обліку (ПСБО 1 п.3).

В своїх дослідженнях Кемпбелл Р. Макконелл та Стенлі Л.Брю

найбільш повно розкрили категорії ресурсів [41]. Вони виділили п'ять різновидів ресурсів: землю, капітал, фінансовий капітал, працю та підприємницькі здібності, що розглядаються як здатність підприємця брати на себе ініціативу, приймати рішення, прагнення до нового, йти на ризик. Таким чином, нематеріальний актив, як зазначає І. Тарасова є ресурсом, що не може бути, по-перше, фінансовим капіталом згідно з першим економічним критерієм – «немонетарний актив» та по-друге, згідно з другим критерієм «не має матеріальної форми», так як не може бути ні землею, ні капіталом [42, с.38].

Відтак, актив підприємства – це ресурс, тобто – праця або всі фізичні й розумові здібності людей, які можна застосовувати у процесі виробництва товарів і послуг, та підприємницький хист (характеристики персоналу).

Відповідно до п.21 МСБО 38 «Нематеріальні активи» нематеріальний актив слід визнавати, якщо є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу, надходять до суб'єкта господарювання і собівартість активу можна достовірно оцінити. Об'єкт може бути визначеним активом, якщо є можливість його ідентифікації, контролю та майбутніх економічних вигід. Звідси, майбутня економічна вигода, втілена в активі, – це потенціал, який увійде прямо чи опосередковано у потік грошових коштів компанії [43].

Компанія отримає економічні вигоди від активів, якщо активи можна:

- використовувати окремо або в поєднанні з іншими активами при виробництві товарів і послуг, реалізованих компанією;
- обміняти на інші активи;
- використати для погашення зобов'язань;
- розподілити серед власників компанії [43].

Відтак, застосування факторингу чи обміну щодо людських ресурсів не є можливим. Хоча, практично, підприємство отримує економічні вигоди від використання персоналу у процесі виробництва товарів (робіт, послуг). З такою позицією можна погодитися, оскільки підприємство, вкладаючи кошти

в персонал, очікує отримати від них віддачу.

Особливо це стосується таких сфер діяльності як аудит і консалтинг, адвокатура та інших у сфері послуг, а також модельний бізнес, професійний спорт, де людина відіграє значну роль у господарській діяльності суб'єктів. Спортивні клуби купують і продають права на певних спортсменів, і суми витрат на придбання тільки одного гравця обчислюються в мільйонах доларів.

Супротивники концепції обліку людських ресурсів вважають, що отримання майбутніх економічних вигод від вкладень в людські ресурси не гарантовано.

Для визнання активів, як вважають Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда, компанії повинні мати права на майбутню вигоду або потенційні послуги. Разом з тим, на їхню думку, «якщо оцінка права на вигоду і потенційні послуги може бути визначена тільки орієнтовно, це не означає, що об'єкт не слід вважати активом» [44, с. 287].

На нашу думку, з позицій ймовірності отримання майбутніх економічних вигод персонал можна вважати активом компанії, оскільки він є основним фактором її успіху і джерелом прибутку.

Крім того, в п. 14 МСФЗ зазначається, що ринкові та технічні знання можуть дати майбутні економічні вигоди. Суб'єкт господарювання контролює ці вигоди, якщо, наприклад, знання охороняються юридичними правами, такими як авторські права, обмеження торговельних угод (там, де це дозволено) або юридичними зобов'язаннями працівників зберігати конфіденційність.

У продовження цього зазначається, що суб'єкт господарювання може мати групу кваліфікованих працівників і бути здатним визначити зростаючу кваліфікацію працівників, що спричинить майбутні економічні вигоди від навчання. Суб'єкт господарювання може також очікувати, що персонал продовжуватиме надавати йому свою кваліфікацію. Проте, як правило, суб'єкт господарювання не має достатнього контролю над очікуваними

майбутніми економічними вигодами, отримуваними від групи кваліфікованих працівників і від навчання, щоб вважати ці об'єкти відповідними визначенню нематеріального активу. З тієї ж причини мало ймовірно, що певне управління чи технічний талант відповідають визначенню нематеріального активу, якщо їх використання та отримання очікуваних майбутніх економічних вигід не захищені юридичними правами та якщо вони не відповідають і іншим складовим визначення (п.15 МСФЗ 38).

Таким чином, одна з суттєвих характеристик будь-яких активів – контроль над ними з боку компанії. Під контролем розуміється здатність компанії одержувати вигоди від використання контрольованих активів або обмежувати права інших осіб на використання цих вигод.

Відзначимо, що проблема контролю тісно пов'язана з юридичним правом власності. Супротивники концепції обліку людських ресурсів вважають, що оскільки компанія не має права власності на людину, то людські ресурси не повинні відображатися в обліку та балансі як актив. Такої ж позиції дотримуються і російські економісти. Так, О. А. Агеева наголошує, що людські ресурси, які оцінюються за витратами на навчання або шляхом вимірювання принесеної ними додаткової вартості, не можуть включатися в активи організацій, оскільки «люди вільні, немає контролю над цими ресурсами» [45, с. 53].

Однак у міжнародній обліковій практиці при визначенні існування активу право власності не є першочерговим. Більшість активів перебуває під економічним контролем господарюючого суб'єкта, коли управління активами здійснюється не на основі юридичного права власності, а з позицій володіння економічними вигодами.

На думку Дж. Каннінга, визначення об'єкта активом має швидше економічний характер, ніж юридичний [46, с. 19]. Економічне поняття контрольованого ресурсу ширше поняття юридичного контролю. Економічно можна контролювати ресурс, який як належить, так і не належить компанії на

правах власності. У зв'язку з цим деякі економісти пропонують поняття субстанціональної власності, тобто тієї власності, якою адміністрація реально володіє, користується і розпоряджається, наприклад, майном, отриманим компанією у фінансову оренду на правах володіння та користування. Це майно відображається в обліку як актив орендаря, хоча орендар не має на нього права власності.

Саме такий підхід отримав відображення в міжнародних стандартах фінансової звітності. Зокрема, МСБО 17 «Оренда» передбачає відображення орендованого об'єкта, отриманого на умовах фінансового лізингу, на балансі орендаря [47]. Підставою для цього є та обставина, що орендар отримує економічні вигоди від використання орендованого активу протягом більшої частини терміну його економічної служби. Крім того, заборгованість за об'єктом фінансового лізингу в бухгалтерському балансі орендаря повинна бути відображена і як зобов'язання з виплати майбутніх орендних платежів. Якщо фінансовий лізинг не відображено у балансовому звіті орендаря, то економічні ресурси і рівень зобов'язань організації-орендаря є заниженими.

Е. Фламхольц вважає, що контроль над людськими ресурсами аналогічний контролю над активами, які має лізингоодержувач за операціями фінансової оренди [39].

Варто зазначити, що контроль має на увазі не тільки юридичне право власності чи економічний контроль, але й адміністративну відповідальність.

Справді, працівник організації є відповідальним перед адміністрацією, і на цій підставі можна говорити про контроль над використанням людських ресурсів. Особливо це відноситься до осіб, які професійно займаються спортом у спортивних клубах, оскільки з гравцями укладаються трудові контракти специфічного характеру, за умовами яких, наприклад, гравець не може покинути спортивний клуб або грати за іншу команду без дозволу клубу. Тобто людина знаходиться під контролем господарюючого суб'єкта.

Д. Робінсон, який є прихильником концепції обліку людських ресурсів, вважає, що хоча людина не може бути об'єктом власності, відносини фірми зі

співробітниками, зазвичай, мають стабільний характер [48, с. 45]. І з цим можна погодитися.

Третім і, мабуть, основним критерієм визнання активів підприємства є їх об'єктивна оцінка. Активами вважаються тільки ті економічні ресурси, які можна оцінити в грошовому вимірнику.

Р. Джош і М. Скайген вважають, що бухгалтери не здатні розробити систему оцінки людських ресурсів. Якщо відображати ці ресурси як актив компанії, то необхідно капіталізувати пов'язані з ними витрати і згодом їх амортизувати, що зовсім не просто [49, с.41].

При вимірюванні вартості персоналу виникає цілий ряд проблем, пов'язаних з визначенням складу витрат, що відображаються за даною статтею, і порядку їх списання.

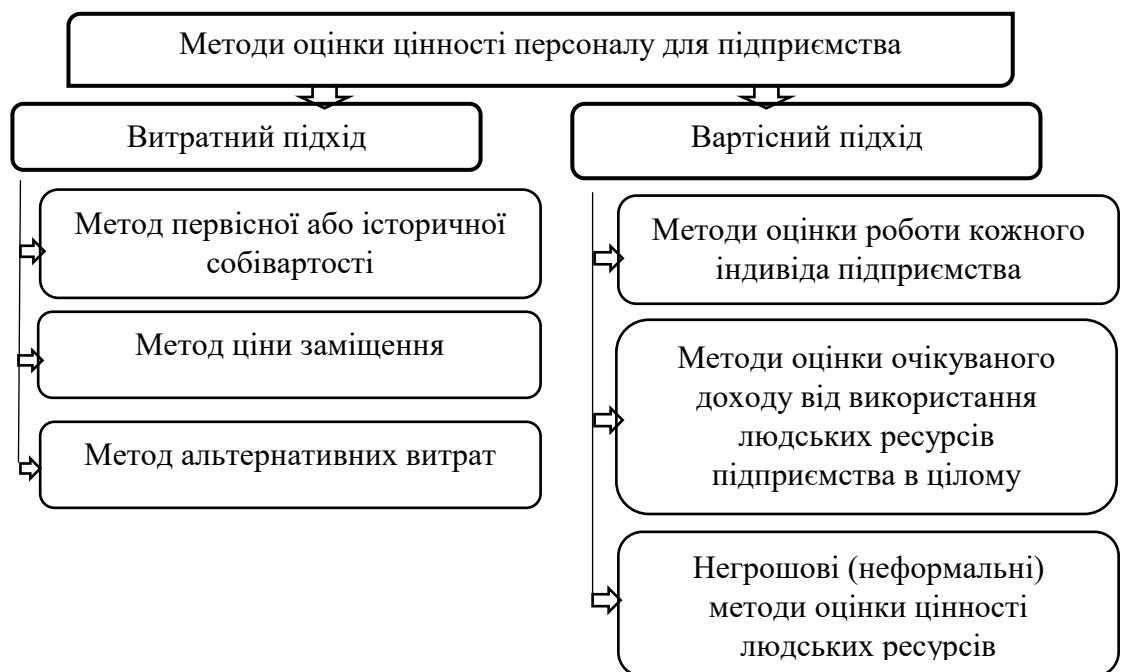


Рис. 2.2 Методи оцінки цінності персоналу для підприємства відповідно до концепції обліку людських ресурсів

У процесі оцінки цінності персоналу для підприємства у системі обліку людських ресурсів можна виділити два підходи (рис. 2.1): 1) витратний

підхід, що включає методи, пов'язані з витратами, понесеними підприємством впродовж трудової діяльності працівника; 2) вартісний (ціннісний, прибутковий) підхід, який включає в себе методи, засновані на економічній цінності людських ресурсів та їх внеску у доходи компанії.

Такий підхід розглядає людські ресурси як активи і передбачає визначення потоку вигод, що генерує цей актив.

При оцінці собівартості людських ресурсів, використовуючи витратний підхід, можна застосувати як мінімум три різні концепції: а) первісної, або історичної собівартості (*originalorhistoricalcost*); б) ціни заміщення (*replacementcost*); в) альтернативних витрат (*opportunitycost*) [50, с. 8]. Первісна вартість, або історична собівартість, розраховується шляхом капіталізації всіх витрат, пов'язаних з вербуванням, найманням та навчанням працівників. Вона враховується в складі активів і згодом амортизується. У моделі оцінки собівартості людських ресурсів, розробленої Е. Фламхольцем, дві основні складові: витрати на придбання (*acquisitioncosts*) і витрати на навчання (*learningcosts*) [39].

Інший метод визначення собівартості людських ресурсів передбачає оцінку витрат фірми на заміщення працівника іншим, що володіє тими ж якостями. Е. Фламхольц описав два різновиди вартості заміщення: позиційну (*positional*), що передбачає оптимальне заміщення вакансії; і особисту (*personnel*), що припускає найм співробітника з аналогічними здібностями [50, с. 10]. У моделі Е. Фламхольца оцінки заміщення людських ресурсів, в порівнянні з моделлю первісної вартості, до витрат придбання та навчання додається третій елемент – витрати на звільнення (*separationcosts*). Одна з переваг методу, полягає в тому, що вартість заміщення дозволяє оцінити ефективність діяльності окремого співробітника, а не просто займаної ним посади [39]. Е.Фламхольц відзначив ще дві переваги даного методу: корисність у процесах планування і контролю в сфері людських ресурсів, а також можливе використання для розробки альтернативних оцінок вартості людей для організації [39]. До недоліків методу вартості заміщення

відноситься проблема суб'єктивності застосування цієї техніки.

Третій спосіб оцінки собівартості людських ресурсів заснований на понятті альтернативних витрат. Відповідно до цієї концепції активи володіють вартістю лише в тому випадку, якщо можливе їх альтернативне використання. Вартість людських ресурсів визначається тією сумою, яку вони могли б заробити на іншому робочому місці, чим забезпечується оптимальне розміщення персоналу. Другий підхід щодо оцінки цінності (корисності) людських ресурсів характеризується наступними методами:

1) методи оцінки роботи кожного індивіда підприємства:

- а) метод визначення очікуваної вартості від роботи працівника як індивіда;
- б) модель грошової оцінки людських ресурсів (monetary human resource valuation model) Б. Лева і А. Шварца [51];
- в) стохастична модель оцінки Е.Фламхольца (stochastic rewards valuation model), що визначає вартість працівників на основі очікуваної роботи, яку вони виконують у кожному «службовому становищі».

2) методи оцінки очікуваного доходу від використання людських ресурсів підприємства в цілому:

- а) модель Р. Лайкерта і Д. Боуерса [38], в якій виділені змінні, що впливають на вартість групи людей для організації;
- б) метод несприданого гудвілу;
- в) метод приведеної поточної вартості, що дозволяє отримати альтернативну оцінку людських ресурсів на основі розрахунку середньозваженого значення за п'ять років і приведеної поточної вартості очікуваних виплат заробітної плати в наступні п'ять років [50, с.13];
- г) метод множників, що використовується з метою відокремлення сукупної цінності людських ресурсів за категоріями; д) методи оцінки за центрами витрат.

3) негрошові методи оцінки цінності людських ресурсів.

Варто зазначити, що кожен із вищезазначених методів з урахуванням його особливостей характеризує проблему вимірювання вартості людських ресурсів і неодноразово піддавався критиці. На сьогодні метод оцінки людських ресурсів, який був би широко визнаний або застосовувався б достатньою кількістю фірм, ще не створений. Відтак розробка нових та вдосконалення існуючих методів відображення реальної вартості людських ресурсів підприємства повинна стати першочерговим завданням у сфері бухгалтерського обліку та управління з метою урівноваження ринкової та балансової вартості всіх активів підприємства.

В п.15 МСБО 38 «Нематеріальні активи» позиціонується питання про те, що підприємство може мати у своєму розпорядженні кваліфіковану команду і бути здатним ідентифікувати додаткові навички персоналу, що ведуть до майбутніх економічних вигод.

Зазначимо, що в Україні 15.08.1991р. ратифіковано Конвенцію МОП №160 перелік витрат на робочу силу визначений Інструкцією про визначення вартості робочої сили, затвердженої наказом Міністерства статистики України (зараз – Державний комітет статистики України) від 29.05.1997 р. № 131, згідно з якою вартість робочої сили – це розмір фактичних видатків наймача на утримання робочої сили [52]. На нашу думку, таке визначення вартості робочої сили у вітчизняних інструктивних документах є дещо спірним і не відповідає ані економічній сутності поняття «вартість робочої сили», ані трактуванню, визначеному Міжнародною організацією праці, на яке робиться посилання. Аргументом сказаного є те, що: по-перше, класичним визначенням робочої сили є сукупність фізичних та духовних сил людини, що застосовуються нею в процесі виробництва, що у вартісному вираженні є значно вагомішим, аніж «розмір фактичних видатків наймача на утримання робочої сили»; по-друге, якщо розглядати робочу силу як частину працездатного населення, зайняту або ту, що шукає роботу, що є синонімом економічно активного населення (за визначенням Міжнародної організації

праці), тобто на рівні окремого підприємства робоча сила кількісно дорівнює персоналу підприємства, то доцільніше оперувати поняттям «витрати на персонал», що відповідає змісту Інструкції, а не поняттям «вартість робочої сили»; по-третє, Міжнародною організацією праці, на яку робиться посилання в згаданій Інструкції визначено структуру вартості праці (labourcost), (а не вартості робочої сили), що змістовно відповідає такому визначенню. У зв'язку з цим, з метою удосконалення понятійного апарату і приведення його у відповідність зі змістовим наповненням рекомендуємо використовувати поняття «витрати на персонал» як інтегральний показник, що включає в себе всі витрати підприємства, пов'язані з трудовим циклом (внутрішньофірмовим рухом) працівника від прийняття до вибуття.

Отже, можна констатувати, що витрати на персонал виникають при виконанні всіх функцій, пов'язаних з його використанням, тобто витрати на визначення потреби у персоналі, на діяльність по набору персоналу, його розвитку, переміщенню, вибуттю, витрати на забезпечення системи менеджменту персоналу.

Відтак дослідницький інтерес представляє визначення структури витрат на персонал з метою забезпечення системи менеджменту аналітичними даними для подальшого визначення ефективності використання людських ресурсів підприємства.

Варто зазначити, що Інструкцією №131 визначено складові вартості робочої сили, тобто витрати на її утримання з посиланням на Резолюцію про статистику праці №160 МОП, яка, в свою чергу, визначає класифікацію вартості праці (табл. 2.8). При цьому, витрати, які відображені в пунктах 1-4, за визначенням Міжнародної організації праці є «прямими витратами на робочу силу», витрати пунктів 5-10 відносяться до «непрямих витрат на робочу силу» [52]. Зрозуміло, що така уніфікована класифікація витрат на утримання робочої сили створена з метою забезпечення співставності результатів статистичного спостереження як в межах країни, так і в порівнянні з іншими державами.

Таблиця 2.8

Порівняльна характеристика трактування складових вартості робочої сили та вартості праці вітчизняними й міжнародними інструктивними документами

Складові вартості робочої сили відповідно до Інструкції №131	Міжнародна стандартна класифікація вартості праці, рекомендована Міжнародною конференцією зі статистики праці
1. Пряма оплата.	1. Пряма зарплата і оклади.
2. Оплата за невідпрацьований час.	2. Оплата невідпрацьованого часу.
3. Премії та нерегулярні виплати.	3. Преміальні і грошові винагороди.
4. Заробітна плата в натуральній формі, пільги, послуги, допомоги в натуральній і грошовій формах	4. Їжа, паливо та інші виплати в натуральній формі.
5. Витрати підприємств на оплату житла працівників.	5. Вартість житла для працівників.
6. Витрати підприємств на соціальне забезпечення працівників.	6. Витрати працедавців на соціальне забезпечення.
7. Витрати на професійне навчання.	7. Вартість професійного навчання.
8. Витрати на утримання громадських служб.	8. Вартість культурно-побутового обслуговування.
9. Витрати на робочу силу, які не віднесені до інших груп.	9. Вартість праці, що не віднесена до попередніх груп.
10. Податки, що відносяться до витрат на робочу силу.	10. Податки, що розглядаються як вартість праці

З метою отримання деталізованої аналітичної інформації про витрати на персонал вважаємо за доцільне здійснювати групування таких витрат за певними класифікаційними ознаками. За основу класифікації витрат на персонал взято класифікацію, розроблену колективом авторів під загальною редакцією А. Я. Кібанова [53, с.121], яку розширено і доповнено за певними класифікаційними ознаками та видами витрат відповідно до вимог сучасного менеджменту персоналу та особливостей фінансово-економічної діяльності вітчизняних підприємств (табл. 2.9).

Варто зазначити, що в умовах діючої системи обліку витрат на виробництво та надання послуг у вітчизняних організаціях здійснити оцінку витрат на персонал дуже не просто, так як для цього слід здійснити вибірку даних з численних форм бухгалтерської та статистичної звітності й документів первинного обліку.

Таблиця 2.9

Класифікація витрат підприємства на персонал

Класифікаційні ознаки	Види витрат на персонал
1	2
Фази процесу відтворення персоналу	<ul style="list-style-type: none"> – витрати на придбання (формування) персоналу; – витрати на використання (утримання) персоналу (в межах фонду оплати праці); – витрати на використання (утримання) персоналу (витрати соціального характеру); – витрати на розвиток персоналу; – витрати на вибуття персоналу (інші витрати).
Цінність для організації (здатність приносити дохід в майбутньому)	<ul style="list-style-type: none"> – початкові витрати; – відновні витрати.
Рівень підходу	<ul style="list-style-type: none"> – на рівні держави; – на рівні галузі; – на рівні підприємства; – на рівні працівника.
Цільове призначення	<ul style="list-style-type: none"> – на придбання працівників; – на оплату праці і матеріальну винагороду; – на розвиток персоналу; – на підготовку, перепідготовку і підвищення кваліфікації працівників; – на послуги соціально-побутового призначення; – на соціальний захист і соціальне страхування; – на покращення умов праці, медичного обслуговування.
Джерела фінансування	<ul style="list-style-type: none"> – фонди громадських організацій; – держава: централізовані фонди; держбюджет; позабюджетні фонди; – підприємство: собівартість продукції; витрати періоду; прибуток; інші джерела; – працівник.
Характер витрат	<ul style="list-style-type: none"> – прямі витрати; – непрямі витрати.
Термін окупності	<ul style="list-style-type: none"> – довгострокові витрати; – поточні витрати.
Обов'язковість понесення витрат	<ul style="list-style-type: none"> – обов'язкові витрати; – необов'язкові витрати.
Відношення до доцільності скорочення витрат	<ul style="list-style-type: none"> – резервоутворюючі; – резервонеутворюючі.
Місце виникнення витрат	<ul style="list-style-type: none"> – для кожної облікової ділянки (підрозділи підприємства, категорії працівників).
Носій витрат	<ul style="list-style-type: none"> – персоніфіковані витрати; – колективні витрати; – знеособлені витрати.
Функції управління персоналом	<p>витрати, пов'язані з:</p> <ul style="list-style-type: none"> – процесом планування; – процесом організації; – процесом обліку, аналізу і контролю; – процесом стимулювання; – прийняттям управлінських рішень.

Частина витрат на персонал відноситься на собівартість продукції, а частина є витратами періоду підприємства. Саме тому подальші наукові та прикладні дослідження повинні бути спрямовані на вдосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення управління персоналом, виокремлення нових об'єктів обліку, пов'язаних з витратами на персонал відповідно до розвитку сучасної економічної науки.

Все це вимагає забезпечення узгоджених дій щодо відображення та оцінки витрат на персонал з боку розробників стандартизованих нормативних документів з обліку та оцінки, а також інвесторів – власників найбільш ліквідного капіталу, які відіграють не останню роль на «ринку» стандартів.

Розглянуті способи відображення витрат на персонал в обліку відрізняються методикою, однак спільним є економічна необхідність виокремлення з потоку даних будь-якого підприємства інформації про процес відтворення (формування, використання, розвиток) персоналу з метою її подальшого аналітичного опрацювання, контролю та прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

2.3 Облік та документальне оформлення процесу формування та використання персоналу

Формування персоналу підприємства здійснюється під впливом як внутрішніх факторів (характер виробництва продукції, особливості технологічних процесів, організаційна структура управління), так і зовнішніх (ситуація на ринку праці, демографічні процеси, вимоги чинного законодавства, моральні норми суспільства).

За визначенням, наведеним у словнику, «формувати» означає «надавати чому-небудь певної форми, вигляду, існування, створювати,

надаючи якоїсь структури організації, форми; організувати, створювати що-небудь (якийсь орган, підрозділ і т. ін.) з певної кількості учасників» [54, с. 1544].

Процес формування персоналу підприємства включає такі етапи: планування, набір, відбір та професійна адаптація.

Планування – одна з головних функцій управління та важлива складова формування персоналу підприємства. Планування персоналу підприємства (кадрове планування) – це встановлення оптимального, поточного та перспективного складу його працівників; елемент кадрової політики, що реалізується через стратегію, тактику, цілі та завдання організації.

Основою кадрового планування є кількісно-якісний аналіз наявного персоналу, який полягає у визначенні чисельності, структури, якісних характеристик персоналу; порівнянні отриманих результатів з нормативними й плановими показниками; розрахунку відхилень та їхніх причин; аналізі робіт і посадових інструкцій. Складовими процесу планування є також вибір методу планування; здійснення розрахунку; складання плану та джерел його забезпечення; дослідження ситуації на ринку праці; визначення перспективної потреби в працівниках.

Наступним етапом формування персоналу підприємства є набір працівників. За визначенням А. Файоля, набір персоналу – це турбота про забезпечення складу організації необхідними службовцями [55, С. 70-71]. Ф. І. Хміль вважає, що добір кадрів являє собою процес пошуку потенційних працівників і формування бази даних про них для залучення на вакантні або на ті, що стануть вакантними, посади і робочі місця [8, с. 203].

М. Х. Мескон також дотримується думки, що набір персоналу є створенням необхідного резерву кандидатів на всі посади і спеціальності, з якого організація (керівництво) відбирає найбільш придатних для неї працівників [35, С. 569-571].

Існують зовнішні та внутрішні джерела набору (залучення) працівників. До внутрішніх слід віднести: резерв власних працівників

організації (ротація, переміщення, суміщення, розвиток), друзі, знайомі і родичі працівників підприємства; колишні працівники підприємства; колишні кандидати на вакантні посади. Зовнішні (найм, оренда): Державний центр зайнятості, приватні кадрові служби (агентства), залучення молодих працівників після закінчення профільних навчальних закладів (проведення презентацій), засоби масової інформації, Інтернет, ярмарки вакансій (професій, робочих місць), пошук через працівників підприємства, резерв – особи, які самостійно шукають роботу.

Підприємство може вести пошук персоналу на ринку праці двома способами: власними силами і залучаючи спеціалізовані фірми. При визначенні оптимального способу пошуку персоналу необхідно враховувати два основних фактори:

- розмір фінансових коштів, виділених на залучення персоналу;
- категорія необхідного фахівця.

Наступним етапом процесу формування персоналу є його відбір відповідно до визначених підприємством професійно-кваліфікаційних характеристик потенційного працівника (відповідність професійному портрету працівника). Методами, що найчастіше використовуються у процесі відбору, є аналіз анкетних даних, тестування, співбесіда, конкурс.

Після проходження всіх етапів відбору зарахування на роботу (з випробувальним терміном або без нього), подання необхідних документів людина стає працівником організації, і починається її трудова та соціальна адаптація, метою якої є пришвидшення набуття необхідних трудових навичок новим працівником і налагодження дружніх трудових відносин у трудовому колективі [8, с. 220].

З точки зору бухгалтерського обліку процес формування персоналу представляє собою сукупність господарських операцій, пов'язаних з пошуком та залученням потенційних кандидатів на вакантні посади та робочі місця в результаті наймання у штат, оренди (лізингу) персоналу, передачі окремих бізнес-функцій в аутсорсинг або розвитку власних працівників

(табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Характеристика основних способів формування персоналу
підприємства

Способи формування персоналу	Виконавець	Зміст
1	2	3
Наймання в штат	Роботодавець або спеціалізоване кадрове (рекрутингове) агентство	Завдання з пошуку, оцінки та відбору може виконуватись як самим роботодавцем, так і бути передане спеціалізованому кадровому агентству. При цьому роботодавець оформляє підібраних фахівців до себе в штат, виконує всю пов'язану з таким оформленням адміністративну роботу, здійснює управління персоналом, контролює якість виконуваної ними роботи.
Оформлення працівника в лізинг	Лізингова компанія, спеціалізовані агентства	Пошук і підбір фахівця здійснює лізингова компанія. Вона ж наймає його, оформляючи в свій штат і надає роботодавцю для виконання його завдань. У цьому випадку роботодавець зберігає за собою функцію управління та контролю над якістю виконуваної роботи, але лізингова компанія бере на себе всю адміністративну роботу щодо переданого в лізинг фахівця. З плином часу, у роботодавця є можливість перевести вподобаного співробітника в свій штат, виплативши лізинговій компанії узгоджену винагороду, як правило, еквівалентну вартості послуги пошуку та підбору такого фахівця через кадрове агентство.
Аутстафінг або виведення персоналу за штат організації	Спеціалізовані кадрові агентства	При аутстафінгу відбувається оформлення в штат спеціалізованого агентства працівників компанії, яка з фінансово-економічних причин не в змозі тримати цей персонал у себе. Таким чином, кадрове агентство виконує функції роботодавця: укладає трудові контракти з персоналом, веде кадрову документацію, здійснює відрахування єдиного соціального внеску, оформляє лікарняні тощо, але фактично люди продовжують працювати на своїх попередніх робочих місцях.
Темпінг персоналу	Спеціалізовані кадрові агентства	Темпінг – короточасне (від 1 – го дня) використання оренди персоналу для вузькоспеціалізованих робіт.

Продовження табл. 2.10

1	2	3
Аутсорсинг	Аутсорсингова компанія	Аутсорсинг - процес передачі існуючих бізнес-функцій зовнішньому виконавцеві. Класичною формулою може виступати наступне визначення: «залишаю собі функції, які я можу робити краще за інших; передаю функції, які зовнішній виконавець робить краще за інших». Аутсорсингова компанія не тільки надає свого працівника для виконання необхідної функції, але й бере на себе всю відповідальність за пошук, підбір, оцінку і професійний розвиток фахівця, а також за контроль над якістю виконуваної ним роботи. Вона ж наймає його в штат і виконує стосовно нього всю адміністративну роботу.
Заповнення вакантної посади (робочого місця) власними резервами	Роботодавець	Роботодавець самостійно підбирає персонал для заповнення вакантних посад (робочих місць) із внутрішніх резервів людських ресурсів шляхом кадрової ротації, суміщення, переміщення, розвитку і несе, пов'язані з цим витрати.

Головною відмінністю перерахованих способів процесу формування персоналу є перелік функцій, які доводиться здійснювати безпосередньому роботодавцю.

На ПП «АРГО-07» персонал формується способом «наймання в штат». При цьому завдання з пошуку, оцінку та відбор персоналу виконується самим роботодавцем або Державним центр зайнятості. Керівник ПП «АРГО-07» оформляє підібраних фахівців до себе в штат, виконує всю пов'язану з таким оформленням адміністративну роботу, здійснює управління персоналом, контролює якість виконуваної ними роботи.

При найманні працівника в штат ПП «АРГО-07» здійснюються наступні витрати:

- 1) витрати, пов'язані з плануванням персоналу:
 - а) вартість часу на прогнозування і планування чисельності та якісного складу працівників;
 - б) витрати на професійну орієнтацію в навчальних закладах майбутніх фахівців і кваліфікованих робітників;

в) вартість часу, затраченого на розробку методів профвідбору і цільового набору персоналу за категоріями і професіями.

2) витрати, пов'язані з набором та відбором персоналу:

а) розміщення оголошень в засобах масової інформації;

б) послуги кадрових агентств, служб зайнятості;

в) вартість затраченого часу на пошук кандидатів через Інтернет;

г) вартість часу на перегляд резюме, перевірку рекомендацій;

д) вартість часу на проведення співбесіди, тестування;

е) розробка документації, тестових програм для претендентів (створення посадових інструкцій, тобто кваліфікаційних вимог для підбору кандидатів і методи оцінки їх проф. компетенції);

є) вартість часу на обробку результатів набору та прийняття управлінських рішень;

ж) інші витрати.

3) витрати на персонал в період адаптації:

а) витрати на оплату праці найнятого працівника в період випробувального терміну (2-3 місяці);

б) витрати на освоєння професії на робочому місці.

Тому віднесення понесених сум на витрати, пов'язані з господарською діяльністю (чинна практика ведення бухгалтерського обліку розглядає витрати на формування персоналу організаційними витратами підприємства, які є статтею адміністративних витрат відповідно до П(С)БО 16 «Витрати») одноразово може:

– по-перше, спотворити поточний фінансовий результат підприємства, порушуючи принцип нарахування та відповідності доходів і витрат;

– по-друге, призвести до втрати контролю над понесеними витратами в зв'язку з відсутністю відокремленої по них інформації.

Крім того, підприємство зацікавлене в тому, щоб витрати на формування персоналу зменшували прибуток до оподаткування. Для того, щоб мати таку можливість, роботодавцеві необхідно дотримати ряд умов,

обумовлених Податковим кодексом: такі витрати повинні бути пов'язані з виробничо-господарською діяльністю і визнаються лише на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку та інших документів, зазначених в Кодексі. В зв'язку з цим, пропонується понесення таких витрат супроводжувати документами, визначеними в табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Характеристика документального оформлення процесу формування персоналу

Назва документа	Особливості форми та структури документа
Договір про надання послуг (виконання робіт)	<ul style="list-style-type: none"> – укладається з агентством або періодичним виданням, що розмістили оголошення про вакансії; – необхідно укласти в письмовій формі; – рекомендується внести в текст договору формулювання: «метою пошуку даного працівника є забезпечення підприємства персоналом для здійснення господарської діяльності»
Наказ про пошук персоналу	– наказ має містити перелік заходів, які необхідно здійснити для підбору персоналу «з метою забезпечення господарської діяльності трудовими ресурсами відповідно до штатного розкладу ...»
Акт виконаних робіт (наданих послуг)	<ul style="list-style-type: none"> – факт надання послуг (виконання робіт) з підбору персоналу (пошук декількох кандидатур на певну вакансію (вакансії), які відповідають вимогам, встановленим замовником або ведення переговорів за наймом конкретного працівника) повинен бути документально підтверджений; – акт виконаних робіт (наданих послуг) повинен бути підписаний і завірений печатками обох сторін договору; – в акті необхідно докладно описати всі виконані послуги і дати перелік прізвищ кандидатів, резюме яких розглядалося і з якими проводилися співбесіди
Копія оголошення	– реєстрація таких копій (оригіналів), що підтверджують факт опублікування оголошення, може проводитися роботодавцем в окремому журналі (книзі) аналітичного обліку із зазначенням назви періодичного видання, дати публікації оголошення, номера періодичного видання і номера сторінки, на якій було опубліковано оголошення, а також номера договору, за яким була здійснена дана публікація.

При укладанні трудового договору з потенційним працівником, договору цивільно-правового характеру, включаючи договір підряду чи спеціальний договір з організаціями, підприємствами (про надання робочої сили), витрати, пов'язані з його найманням можуть бути списані на поточні витрати за видами діяльності підприємства рівними частинами впродовж дії договору. У випадку, якщо понесені витрати на формування персоналу не дали очікуваного результату, вони списуються ПП «АРГО-07» на інші операційні витрати підприємства одноразово.

Крім того, з метою управлінського обліку процесу формування персоналу схема документообігу ПП «АРГО-07» повинна включати:

- форми з планування процесу формування – кошторис або бюджет профорієнтації, найму, відбору та адаптації на певний період, що включає напрями набору потенційних працівників, граничні терміни заповнення вакансій та вартість самостійного пошуку чи послуг кадрових агенцій, кількість вакансій, цільові напрями залучення працівників, джерела та обсяг вільних фінансових ресурсів;
- форми внутрішньої первинної документації з обліку формування персоналу;
- розрахунково-аналітичні реєстри для цілей управління і контролю, пов'язані з визначенням ефективності формування працівників підприємства за напрями набору та категоріями працівників.

Форми внутрішньої первинної документації з обліку є підставою для відображення інформації про вчинені господарські операції в реєстрах бухгалтерського обліку. Первинні облікові документи відповідно до ст. 9 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [56] приймаються до обліку за умови наявності обов'язкових реквізитів: назви документа (форми); дати і місця складання; назви підприємства, від імені якого складено документ; змісту та обсягу господарської операції, одиниці виміру господарської операції; посад осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистого підпису або

інших даних, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. Варто зазначити, що для обліку нематеріальних активів, в складі яких пропонується відображати вкладення в формування персоналу розроблені і затверджені Міністерством фінансів уніфіковані форми: Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (т. ф. НА-1); Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (т.ф.НА-2); Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (т. ф. НА-3); Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (т. ф. НА-4). Проте такі форми первинних облікових документів можуть використовуватись для обліку відповідних договорів про найм чи підвищення кваліфікації за умови внесення відповідних доповнень до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» щодо складу об'єктів обліку. Разом з тим, інформація про витрати на персонал в розрізі процесів його формування, використання та розвитку може мати місце і в Особовій картці працівника (т. ф. П-2), яка заповнюється працівником відділу кадрів на всіх нових прийнятих працівників згідно пред'явленим ними паспортам і військовим квиткам, в якості Розділу V «Витрати на працівника» (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

V. «Витрати на працівника» (Особова картка працівника)

Види витрат	Сума витрат, грн.	Підстава, № наказу	Примітки
Витрати на формування: за видами			
Витрати на використання: за видами			
Витрати на розвиток: за видами			

Дана форма первинного обліку № П-2 «Особова картка працівника» введена в дію Наказом від 5 грудня 2008 р. № 489. Цим же наказом скасована попередня форма «Особової картки» (Наказ Міністерства статистики України

від 27 жовтня 1995 року № 277 «Про затвердження типових форм первинного обліку особового складу» в частині затвердження типової форми первинного обліку № П-2 «Особова картка»). Разом з тим такий порядок дасть можливість контролювати цільове використання та ефективність (вигоди для підприємства, отримані в результаті навчання) понесених витрат на навчання працівників, а також підвищити інвестиційну привабливість.

Наказом Держкомстату України від 5 грудня 2008 р. № 489 затверджено нові форми з оплати праці: № П-6 – «Розрахунок платіжних відомостей працівника»; № П-7 – «Розрахунок платіжних відомостей працівника (зведена)». Цим же наказом скасовані форми № П-49 «Розрахунково-платіжна відомість»; № П-50 «Розрахункова відомість»; № П-51 «Розрахункова відомість»; № П-52 «Розрахунок заробітної плати»; № П-53 «Платіжна відомість»; № П-54 «Особовий рахунок»; № П-54а «Особовий рахунок»; № П-55 «Накопичувальна картка виробітку і заробітної плати»; № П-56 «Накопичувальна картка обліку заробітної плати», затверджені наказом від 22.05.1996 р. № 144 [57].

У формі «Розрахунково-платіжна відомість» на ПП «АРГО-07» усі види нарахувань розподілено за складовими фонду оплати праці, що визначаються відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати, що затверджена наказом Держкомстату від 13 січня 2004 р. № 5 та зареєстрована в Мінюсті 27 січня 2004 р. за № 114/8713. У новій формі введено ознаку статі, професії (посади), індивідуальний ідентифікаційний номер.

2.4 Облік витрат на персонал та напрями його удосконалення

Згідно з наказом Міністерства статистики України від 29 травня 1997 р. № 131 фактичні витрати роботодавців на персонал (вартість робочої сили) визначаються за складовими групами, які наведені на рис. 2.3.



Рис. 2.3 Склад витрат роботодавців на персонал підприємства

Для узагальнення інформації про розрахунки з персоналом з оплати праці на ПП «АРГО-07» використовується балансовий рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці», який має такі субрахунки:

661 «Розрахунки з оплати праці»;

662 «Розрахунки з депонентами» [58].

За кредитом рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» відображають нараховану працівникам заробітну плату, премію, суми допомоги з тимчасової непрацездатності, за дебетом – виплату заробітної плати, суми утриманих податків, зборів, платежів за виконавчими листами та інших утримань [58].

При нарахуванні заробітної плати кредит рахунку 661 «Розрахунки з оплати праці» кореспондує з рахунками відповідних витрат. ПП «АРГО-07» використовує в обліку рахунки класу 9 «Витрати діяльності», тому нарахування витрат на оплату праці і обов'язкових зборів буде відноситись в дебет рахунків: 231 «Основне виробництво» (оплата праці працівників

безпосередньо зайнятих у виробництві продукції), 232 «Допоміжне виробництво» (оплата праці обслуговуючих виробничих підрозділів), 91 «Загальновиробничі витрати» (оплата праці загальновиробничих цехів), 92 «Адміністративні витрати» (оплата праці апарату управління), 93 «Витрати на збут» (оплата праці персоналу відділу збуту), 94 «Інші витрати операційної діяльності» [59]. При такому варіанті ведення обліку витрати вкінці звітної періоду у повній сумі списуються на рахунок фінансових результатів, тобто з кредиту відповідного субрахунку 9 класу у дебет рахунка 791 «Результат основної діяльності».

Заробітна плата є одним з елементів витрат виробництва та однією з важливих статей собівартості. Залежно від виду діяльності, у процесі якої нараховується заробітна плата, можна класифікувати й самі витрати на оплату праці (рис. 2.4) [60].

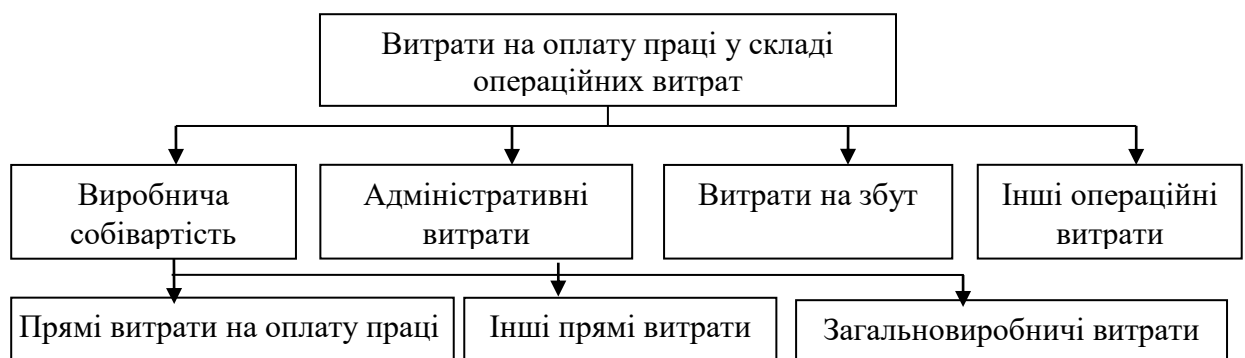


Рис. 2.4 Класифікація витрат на оплату праці

Аналітичний облік розрахунків з персоналом на ПП «АРГО-07» ведеться по кожному працівникові і кожен місяць роздруковуються розрахунково-платіжна відомість на кожного працівника. Сума нарахованих заробітних плат по всіх працівниках дорівнює обороту за кредитом синтетичного рахунку 66 за звітний період [60]. Сума всіх утримань із заробітної плати працівників і сума виплаченої заробітної плати дорівнює обороту за дебетом рахунку 66. Кредитове сальдо рахунку дорівнюватиме сумі до видачі. Також кожен місяць формується зведена розрахунково-

платіжна відомість. Облік розрахунків за єдиним соціальним внеском на ПП «АРГО-07» ведеться на субрахунку 657 «Розрахунки по ЄСВ». Для обліку сум утриманого ПДФО призначений субрахунок 6411 «Розрахунки по ПДФО». Оплата праці працівників ПП «АРГО-07» здійснюється на підставі затверджених штатним розписом окладів і погодинних тарифних ставок залежно від кваліфікації працівника і умов виконуваної роботи. На ПП «АРГО-07» трапляються випадки, які дещо відрізняються від нормального ритму роботи на підприємстві. Оплата цих випадків має свої особливості:

1. Оплата простою, допущеного не з вини працівника, проводиться з розрахунку двох третин тарифної ставки (окладу) працівника на основі «Листка оплати простою».

2. Працівникам, які поряд зі своєю основною роботою виконують обов'язки тимчасово відсутнього працівника, здійснюється доплата (до 100 % від суми заробітної плати відсутнього працівника, розрахованої за період його відсутності).

3. Робота у святкові і неробочі дні оплачується у подвійному розмірі. За бажанням працівника, який працював у святковий і неробочий день, йому може бути надано інший день відпочинку.

4. Робота в нічний час (з 22 години до 06 години ранку) оплачується в підвищеному розмірі – 40 % за кожну годину роботи в нічний час.

5. Робота в вечірній час (з 18 години до 22 години) оплачується в підвищеному розмірі – 20 % за кожну годину роботи в вечірній час.

6. За час виконання державних і суспільних обов'язків оплата здійснюється виходячи із середнього заробітку.

До фонду оплати праці на ПП «АРГО-07» відносять: фонд основної заробітної плати, фонд додаткової заробітної плати, інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Оплата праці працівників ПП «АРГО-07» здійснюється на підставі затверджених штатним розписом окладів і погодинних тарифних ставок залежно від кваліфікації працівника і умов виконуваної роботи.

На ПП «АРГО-07» відповідно до Закону України «Про відпустки» від 15.11.1996р. № 504/96 – ВР [61] відпустки бувають:

- щорічні;
- додаткові відпустки у зв'язку з навчанням;
- соціальні відпустки (у зв'язку з вагітністю і пологами, по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку).

Щорічна відпустка працівникові надається тривалістю не менше 24 календарних днів [61]. При визначенні тривалості щорічних відпусток не враховують святкові і неробочі дні (згідно з КЗпП [62] – 10 святкових і неробочих днів).

Право на щорічну основну і додаткову відпустку мають працівники, які пропрацювали на комбінаті не менше шести місяців. Щорічні відпустки надаються працівникам згідно з графіком відпусток.

Відпустка нараховується на основі Наказу (розпорядження) про надання відпустки, який приносить працівник відділу кадрів після його опрацювання.

Сума відпускних визначається згідно з Порядком обчислення середньої заробітної плати, затвердженим Постановою КМУ від 08.02.95р. № 100 [63], зі змінами і доповненнями. Відповідно до цього Порядку суми виплат, належних працівнику за час надання йому щорічних основної та додаткової відпустки, тривалість яких визначається в календарних днях, розраховуються шляхом ділення сумарного заробітку за останні 12 місяців перед наданням відпустки на відповідну кількість календарних днів року (за винятком святкових і неробочих днів) і множення отриманого результату (середнього заробітку) на кількість календарних днів наданої оплачуваної відпустки.

Цей розрахунок можна показати у вигляді формули 2.1:

$$B = (M : (K - C)) \times N \quad (2.1)$$

де В – сума відпускних;

М – сумарний заробіток працівника за останні 12 місяців;

К – кількість днів у році;

С – число святкових і неробочих днів, передбачених КЗпП;

Н – тривалість відпустки у календарних днях [60].

Якщо працівник ще не відпрацював повний календарний рік, то для розрахунку відпускних береться відповідно сумарний заробіток, кількість днів і число святкових та неробочих днів за відпрацьований працівником період.

Всі виплати включаються до розрахунку середньої заробітної плати в тому розмірі, в якому вони нараховані, без вирахування сум податків та інших утримань [63].

У разі тимчасової непрацездатності працівника йому надається допомога з тимчасової непрацездатності, яка буває таких видів:

- допомога з тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язані з нещасним випадком на виробництві;
- по догляду;
- допомога у зв'язку з вагітністю і пологами;
- допомога з тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, пов'язаної з нещасним випадком на виробництві.

Допомога з тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання надається за весь період непрацездатності. Перші п'ять календарних днів оплачуються підприємством, а решта за рахунок коштів ФСС з тимчасової втрати непрацездатності.

З 01.01.2015 р. розмір допомоги з тимчасової непрацездатності визначено у ст. 24,26 Закону «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати праці» від 28.12.2014 р. № 77-VIII, а страховий стаж обчислюється відповідно до ст. 21 цього Закону.

Підставою для нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності на

ПП «АРГО-07» є листок непрацездатності. Табельник записує на зворотній стороні період відсутності працівника, неробочі дні за період непрацездатності, табельний номер особи, яка захворіла. Відділ кадрів визначає загальний страховий стаж і записує його в листок непрацездатності. Уповноважений комісії по соціальному страхуванню на ПП «АРГО-07» відмічає все це в протоколі, на лікарняному робить помітку в якому розмірі проводиться допомога з тимчасової непрацездатності і за який час.

Таблиця 2.12

Розмір допомоги по тимчасовій непрацездатності в залежності від
страхового стажу

Страховий стаж	Розмір допомоги (у відсотках до середньої заробітної плати особи)	Отримувачі допомоги
Допомога по тимчасовій непрацездатності		
До 3 років	50%	Особи, які застраховані у Фонді соціального страхування України
Від 3 до 5 років	60%	
Від 5 до 8 років	70%	
Понад 8 років	100%	
Незалежно від страхового стажу	100%	Громадяни, віднесені до 1–4 категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи
		Один з батьків або особа, що їх замінює та доглядає за хворою дитиною віком до 14 років, яка потерпіла від Чорнобильської катастрофи
		Ветерани війни та особи, на яких поширюється чинність Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»
		Особи, віднесені до жертв нацистських переслідувань відповідно до Закону України «Про жертви нацистських переслідувань»
		Донори, які мають право на пільгу, передбачену статтею 10 Закону України «Про донорство крові та її компонентів»
Допомога по вагітності та пологах		
Незалежно від страхового стажу	100%	Особи, які застраховані у Фонді соціального страхування України

Сума допомоги з тимчасової непрацездатності визначається згідно з

Постановою №1266 [63] про обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням.

Розрахунковим періодом, за який обчислюється середня заробітна плата є останні шість календарних місяців (з першого до першого числа), що передують місяцю, в якому настав страховий випадок [63].

Якщо застрахована особа працювала та сплачувала страхові внески або за неї сплачувалися страхові внески менш як 6 календарних місяців, середня заробітна плата обчислюється за фактично відпрацьовані календарні місяці (з першого до першого числа), в яких сплачено страхові внески.

Середня заробітна плата обчислюється виходячи з нарахованої заробітної плати за видами виплат, що включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати та підлягають обкладанню податком на доходи фізичних осіб.

У разі, коли застрахована особа працювала та сплачувала страхові внески менше ніж календарний місяць, середня заробітна плата обчислюється за фактично відпрацьований час перед настанням страхового випадку. При розрахунку суми допомоги не береться до уваги ні сума відпускних, ні сума лікарняних, оскільки протягом цього періоду працівник не працював. Розрахунок можна показати у вигляді формули 2.2:

$$D = (Z_{пл} : K_1) \cdot \% \times K_2, \quad (2.2)$$

де D – сума допомоги з тимчасової непрацездатності;

$Z_{пл}$ – сума заробітної плати за останні 6 місяців;

K_1 – кількість відпрацьованих годин за останні 6 місяців;

$\%$ – відсоток, який залежить від трудового стажу;

K_2 – кількість годин тимчасової непрацездатності.

Підставою для фінансування підприємства робочими органами Фонду є

оформлена за встановленим зразком заява-розрахунок, що містить інформацію про нараховані застрахованим особам суми матеріального забезпечення за їх видами.

Після надходження суми коштів, зазначених у заяві-розрахунку, на рахунок комбінату, останній зобов'язаний здійснити виплату відповідного матеріального забезпечення на протязі трьох робочих днів.

У разі якщо сума отриманих страхувальником від Фонду страхових коштів перевищує фактичні витрати на надання матеріального забезпечення, невикористані страхові кошти повертаються до робочого органу Фонду, що здійснив фінансування, протягом трьох робочих днів.

Бухгалтерські проведення з обліку нарахування оплати праці, відпусток та лікарняних наведено в таблиці 2.13.

Таблиця 2.13

Бухгалтерські проводки з обліку оплати праці на ПП «АРГО-07»

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Нарахована заробітна плата	231, 91, 92, 93...	661
2	Нараховані відпускні	231, 91, 92, 93...	661
3	Нараховані лікарняні за рахунок коштів комбінату	231, 91, 92, 93...	661
4	Нараховані лікарняні за рахунок коштів ФСС з тимчасової втрати працездатності	482	661

Із сум нарахованої заробітної плати працівників, що працюють на підприємстві за трудовими угодами, за сумісництвом, здійснюються обов'язкові та добровільні утримання. Обов'язкові утримання включають: податок на доходи фізичних осіб, військовий збір, утримання за виконавчими листами і приписами нотаріальних контор на користь юридичних і фізичних осіб.

Заробітна плата як і інші доходи, що отримують фізичні особи, підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб. Згідно з п. 164.6 ПКУ [64] при нарахуванні доходів у вигляді заробітної плати база оподаткування ПДФО визначається як нарахована заробітна плата, зменшена

на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та податкової соціальної пільги при її наявності.

Ставки ПДФО для оподаткування доходів у вигляді заробітної плати визначені п. 167.1 ПКУ [64] та з 2016 року становить 18%.

У 2019 році граничний розмір доходу, що дає право на отримання ПСП одному з батьків у випадку та в розмірі, передбачених пп. 169.1.2 ПК і абз. «а» і «б» пп. 169.1.3 ПК, визначається як добуток 1921 грн. і відповідної кількості дітей.

При визначенні права на ПСП для порівняння з граничним розміром доходу враховуються всі виплати, які підпадають під поняття «заробітна плата» для цілей оподаткування. Доходи у вигляді заробітної плати за період її збереження згідно з законодавством, в тому числі лікарняні і відпускні, з метою порівняння з граничним розміром доходу, який дає право на застосування ПСП, відносяться до відповідних місяців, за які вони нараховані (абз. 3 п.п. 169.4.1 ПК).

ПСП може застосовуватися тільки за одним місцем роботи, яке платник податків визначає самостійно. Правом на «звичайну» ПСП може скористатися будь-який платник податку, заробітна плата якого не перевищує граничний розмір доходу, який дає право на застосування ПСП (п.п. 169.1.1 ПК). Для цього платник податку повинен подати працедавцю заяву про застосування ПСП.

Відповідно до п. 2 Порядку надання документів для застосування податкової соціальної пільги, затверджений постановою КМУ від 29.12.2010 р. № 1227 [64], форма заяви про застосування ПСП повинна бути встановлена Державною фіскальною службою. Поки вона не встановлена. Згідно з роз'ясненнями фахівців ДФС заява складається в довільній формі. При цьому в якості зразка можна використовувати форму, затверджену наказом ДПАУ від 30.09.2003 р. № 461. Повністю форму заяви, затверджену зазначеним наказом, застосовувати не можна, оскільки її окремі реквізити не відповідають нормам ПК.

Згідно п.п. 4.1.1 Інструкції № 21-5 ЄСВ [65] нараховують на суми, які визначені базою для нарахування цього внеску. При цьому виплати, які включаються до бази для нарахування та утримання ЄСВ, зазначені у ст. 7 Закону № 2464 [31] і розд. III Інструкції № 21-5 [65]. Аналіз згаданих норм законодавства дозволяє виділити три складових бази для обчислення суми страхових внесків:

1. Сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, що включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, які визначаються відповідно до Закону про оплату праці. При визначенні видів виплат, які відносяться до основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат, для цілей обчислення ЄСВ слід керуватися Інструкцією № 5 [7] (п.п. 4.3.5 Інструкції № 21-5 [65]).

2. Оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця та допомога по тимчасовій непрацездатності за рахунок коштів ФСС з ТВП.

3. Сума винагороди, що виплачується фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами. При цьому, виходячи з вимог базового Закону № 2464 [66] та Інструкції № 21-5 [65], можна зробити висновок, що виключення становлять суми винагород за цивільно-правовими договорами, укладеними з фізичними особами – підприємцями, якщо виконувані роботи (надавані послуги) відповідають видам діяльності, зазначеним у свідоцтві про державну реєстрацію їх як підприємців. У такому випадку сума винагороди не включається до бази для нарахування та утримання ЄСВ і не обкладається зазначеним внеском.

ЄСВ нараховується на суми, які включаються до бази оподаткування згідно з ст. 7 Закону № 2464 [66]. При цьому база не зменшується на суму податку на доходи фізичних осіб, інших обов'язкових платежів, які відповідно до закону сплачуються із зазначених сум, та на суми утримань, що здійснюються відповідно до закону або за договорами позики, придбання

товарів та виплат на інші цілі за дорученням одержувача (ч. 4 ст. 7 Закону № 2464 [66]).

На ПП «АРГО-07» не працюють особи з інвалідністю. Тому підприємство на сплачує ЄСВ в розмірі 8,41%.

Нарахування ЄСВ здійснюється в межах максимальної величини бази нарахування єдиного внеску (ч. 3 ст. 7 Закону № 2464 [66], п. 3.15 Інструкції № 21-5 [65]). При нарахуванні ЄСВ на суми лікарняних, відпускних, період яких перевищує один місяць, застосування максимальної величини здійснюється окремо за кожний місяць.

У разі якщо в звітному місяці працівникові нарахована заробітна плата, лікарняні та винагорода за цивільно-правовим договором, то згідно з п.п. 4.3.2 Інструкції № 21-5 [65] при визначенні максимальної величини бази нарахування ЄСВ ці виплати враховуються в такій послідовності:

- сума нарахованої заробітної плати;
- сума винагород за договорами цивільно-правового характеру;
- сума допомоги з тимчасової непрацездатності.

При цьому ставки ЄСВ застосовуються окремо до кожного виду виплат окремо.

Згідно Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» №1621-VII від 31.07.2014, платниками військового збору є:

- фізичні особи, резиденти, які отримують доходи, як на території України, так і за її межами.
- фізичні особи, які не резиденти, які отримують доходи з джерелом їх походження в Україні.
- податкові агенти, які визначені підпунктом 14.1.180 ПКУ.

В об'єкти військового збору потрапили такі види доходів, одержувані фізичними особами на території України:

- оплата праці найманих працівників, включаючи всі премії і надбавки, які належать до фонду основної та додаткової заробітної плати.

- виплати за цивільно-правовими договорами.
 - виграші, отримані після участі в державних і недержавних лотереях,
 а також при проведенні азартних ігор.

Закон № 1621 набув чинності з 3 серпня 2014 року, тому всі доходи, отримані після цієї дати, підлягають обкладенню військовим збором. Ставка військового збору єдина для всіх категорій оподатковуваних доходів і становить 1,5%. Потрібно врахувати, що військовим збором обкладається весь отриманий дохід цілком без вирахування єдиного соціального внеску та податку на доходи фізичних осіб.

Якщо нарахування заробітної плати здійснюється за попередній період, зокрема у зв'язку з уточненням кількості відпрацьованого часу, виявленням помилок, вони включаються в заробітну плату того місяця, в якому були здійснені нарахування (п.п. 4.3.3 Інструкції № 21-5 [65]).

Таблиця 2.14

Господарські операції з обліку утримань із заробітної плати в ПП
 «АРГО-07»

№ з/п	Змістооперації	Бухгалтерський облік		Сума, грн..	Податковий облік	
		Дт	Кт		Дохід	Витрати
1	Нараховано зарплату працівнику відділу збуту	93	661	3000	-	3000
2	Нараховано ЄСВ	93	651	1110		1110
3	Утримано ПДФО	661	641	433,8	-	-
4	Утримано військовий збір	661	642	45	-	-
5	Перераховано ЄСВ до бюджету	651	311	1218	-	-
6	Перераховано ПДФО до бюджету	641	311	433,8	-	-
7	Перераховано військовий збір до бюджету	642	311	45	-	-
8	Видано зарплату працівнику	661	301	2413,2	-	-

У разі якщо в минулих періодах зарплата (дохід) була нарахована, але не включено до бази для справляння ЄСВ, при виправленні помилки обчислення ЄСВ здійснюється виходячи з розміру ставки, що діяв на день нарахування заробітної плати (доходу), на яку нараховується ЄСВ (п. п. 4.1.4

Інструкції № 21-5 [65]).

У разі якщо заробітна плата (дохід) нарахована, але не виплачена вчасно, суми ЄСВ в частині нарахувань сплачуються не пізніше 20 числа місяця, наступного за звітним місяцем.

Згідно з пп. 4.4.2 і 4.3.6 Інструкції № 21-5 [65] суми ЄСВ в частині утримань сплачуються не пізніше 20 числа місяця, наступного за звітним місяцем. Із заробітної плати бухгалтерією ПП «АРГО-07» на підставі рішень суду здійснюються стягнення таких платежів: аліментів; відшкодування збитку тощо.

Утримання аліментів здійснюється із сум заробітку за мінусом податку на доходи фізичних осіб та сум ЄСВ. Доставка грошових переказів одержувачу аліментів здійснюється за рахунок платника аліментів.

Бухгалтерські проведення з обліку утримань із заробітної плати та нарахувань на заробітну плату наведено в таблиці 2.15.

Таблиця 2.15

Господарські операції з обліку з обліку нарахувань на оплату праці на
ПП «АРГО-07»

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн..
		Дт	Кт	
1	Нараховано ЄСВ (22%, 8,41%)	231,91, 92,93...	657	5600
2	Відображена заборгованість перед працівником по сумі тимчасової непрацездатності, що виплачується за рахунок коштів ФСС з ТВП	661	3773	1500
3	Отримано кошти від ФСС з ТВП для виплати лікарняних	311	482	800
4	Виплачено належну суму лікарняних працівникові по тимчасової непрацездатності за рахунок коштів ФСС з ТВП	3773	311	800
5	Перерахована заробітна плата на карти - Visa	661	311	12000

Щоб працівник «зростав», роботодавець відправляє його на курси підвищення кваліфікації, при цьому бере всі витрати з навчання на себе.

Підвищення кваліфікації працівника за рахунок коштів його

роботодавця може відбуватися у зв'язку з вимогою законодавства або за домовленістю сторін. Причому в останньому випадку ініціатором може виступати як працівник, так і роботодавець.

Якщо на підприємстві є працівники, які зобов'язані проходити підвищення кваліфікації згідно із законом, щорічно необхідно скласти план-графік такого проходження, з яким необхідно ознайомити працівників під підпис. У плані-графіку зазначається: хто з працівників і в які строки повинен пройти підвищення кваліфікації, а також його підставу.

Якщо ініціатива підвищити кваліфікацію виходить від працівника, він може написати відповідну заяву, в якій викласти своє прохання.

Якщо ініціатором підвищення кваліфікації є роботодавець, то направляється працівникові пропозиція про проходження підвищення кваліфікації. Причому якщо пропозицію зроблено в усній формі, слід отримати від працівника заяву зі згодою. Якщо в письмовій – достатньо відмітки працівника про згоду, зробленої в пропозиції роботодавця.

При підвищенні кваліфікації не обійтися без договору. Форма типового договору про надання освітніх послуг між вищим навчальним закладом та фізичною (юридичною) особою затверджена постановою КМУ від 19.08.2015 р. № 634 [67]. Примірна форма договору про навчання в інших навчальних закладах затверджена наказом Мінпраці від 10.08.2010 р. № 232.

Договір укладають роботодавець і госпсуб'єкт, який проводитиме підвищення кваліфікації, на користь третьої особи – працівника.

Про направлення працівника на підвищення кваліфікації видають відповідний наказ (розпорядження).

У таблиці обліку робочого часу дні підвищення кваліфікації з відривом від виробництва відображають з кодом «ІН» (цифровий код «22»).

Після закінчення підвищення кваліфікації працівник надає роботодавцеві документ про проходження підвищення кваліфікації. Відомості про підвищення кваліфікації кадрова служба вносить в Особову картку працівника (типова форма № П-2).

Якщо працівник працездатного віку, що проходив підвищення кваліфікації, звільняється, зазначте в його трудовій книжці час, тривалість і місце проходження підвищення кваліфікації за останні два роки перед таким звільненням.

Орієнтуємося на ст. 122 КЗпП та Постанову КМУ «Про гарантії і компенсації для працівників, які направляються для підвищення кваліфікації, підготовки, перепідготовки, навчання інших професій з відривом від виробництва» від 28.06.97 р. № 695 [68].

Так, якщо підвищення кваліфікації відбувається з відривом від виробництва, роботодавець зберігає за працівником місце роботи (посаду) і середню зарплату за основним місцем роботи за період підвищення кваліфікації.

Середню зарплату розраховують за Порядком обчислення середньої заробітної плати, затверджений постановою КМУ від 08.02.95 р. № 100 [63].

Для цього в загальному випадку середньоденну зарплату працівника, обчислену виходячи з виплат за останні 2 календарні місяці, що передують місяцю направлення на курси підвищення кваліфікації, множать на кількість робочих днів, пропущених у зв'язку з проходженням підвищення кваліфікації.

Графік проведення занять на курсах підвищення кваліфікації при цьому значення не має.

Крім того, якщо основного працівника направляють підвищувати кваліфікацію до іншої місцевості, то роботодавець:

- оплачує вартість проїзду до місця підвищення кваліфікації і назад;
- виплачує добові за кожен день перебування в дорозі, в розмірі, встановленому законодавством для службових відряджень, а іногороднім (по відношенню до місця навчання) – ще й протягом першого місяця навчання;
- відшкодовує витрати з найму житлового приміщення.

Добові, вартість проїзду і проживання відшкодовують у порядку, визначеному для службових відряджень. Проте «підвищення кваліфікації» не

є «службовим відрядженням». Гарантії відрядженим працівникам установлені окремою нормою – ст. 121 КЗпП. Тому виконувати спецвимоги з оплати праці за період відрядження (згідно з умовами трудового або колективного договору, але не нижче середнього заробітку) при підвищенні кваліфікації не потрібно.

Що стосується розміру добових, то госпрозрахунковці тут орієнтуються на граничну неоподатковувану суму добових, установлену п.п. «а» п.п. 170.9.1 ПКУ.

Після повернення працівник у строки, встановлені для відряджень, повинен надати авансовий звіт про витрачені кошти й оригінали підтвердних документів.

У бухобліку витрати на підвищення кваліфікації працівників ПП «АРГО-07» відносить на рахунки витрат залежно від того, кого і чого навчали.

Наприклад, вартість підвищення кваліфікації виробничого персоналу (працівників, які пов'язані з основним видом діяльності) потрапить на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». Підвищення кваліфікації керівника або бухгалтера – на рахунок 92 «Адміністративні витрати», а маркетолога, який займається маркетингом або збутом, – на рахунок 93 «Витрати на збут». Відповідно за даними бухобліку ці витрати братимуть участь у визначенні розміру оподаткованого прибутку. Причому це правило однакове як для малодохідних, так і для високодохідних платників.

Коригуючих різниць для цієї ситуації ПКУ не передбачає.

Освітні послуги, перелічені в п.п. 197.1.2 ПКУ, звільнені від обкладення ПДВ. Отже, права на податковий кредит за послугами, пов'язаними з підвищенням кваліфікації працівників, у підприємства не буде.

Послуги, що не потрапили в п.п. 197.1.2 ПКУ, обкладаються ПДВ у звичайному порядку. Тому підприємство – покупець таких послуг матиме право на податковий кредит з ПДВ за наявності правильно оформлених і зареєстрованих податкових накладних.

Сума витрат роботодавця у зв'язку з підвищенням кваліфікації фізособи згідно із законом не є оподатковуваним доходом останньої. Підстава – п.п. 165.1.37 ПКУ. Тобто якщо необхідність підвищення кваліфікації за будь-якою спеціальністю (професією) встановлена законом, сума коштів, витрачених роботодавцем на таке підвищення (вартість підвищення кваліфікації, добові, компенсація вартості проїзду і проживання), не обкладається ПДФО.

Про необхідність забезпечення ефективного функціонування і розвитку в роботодавця системи професійної освіти працівників ідеться в Законі України «Про зайнятість населення» від 05.07.2012 р. № 5067-VI [69].

– підзаконні нормативні акти, у тому числі Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників» від 29.12.2004 р. № 336. Якщо в цьому Довіднику зазначено, що проходження підвищення кваліфікації є обов'язковим для якоїсь спеціальності (професії), то можна говорити про те, що воно проводиться згідно із законом, а вартість проходження працівником цієї професії підвищення кваліфікації не обкладається ПДФО.

У разі, коли підвищення кваліфікації відбувається в добровільному порядку (за домовленістю сторін), а не згідно із законом, для цілей оподаткування керуються «навчальницьким» п.п. 165.1.21 ПКУ. Ця норма дозволяє не включати в оподатковуваний дохід фізичної особи суми, сплачені роботодавцем за здобуття освіти, підготовку або перепідготовку такої фізичної особи при одночасному виконанні таких умов:

– оплата здійснена вітчизняному вищому або професійно-технічному навчальному закладу;

– сума оплати за кожен повний або неповний місяць навчання (підготовки, перепідготовки) фізичної особи не перевищує 3-кратного розміру мінімальної зарплати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року (у 2018 році – 11169 грн.).

У розділі I Податкового розрахунку за формою № 1ДФ:

– неоподатковувану суму витрат роботодавця у зв'язку з підвищенням

кваліфікації працівника згідно із законом (п.п. 165.1.37 ПКУ) відображають з ознакою доходу «158»; – неоподатковувану суму витрат на навчання, підготовку, перепідготовку фізичної особи (п.п. 165.1.21 ПКУ) відображають з ознакою «145».

Витрати на підвищення кваліфікації в сумі, не оподатковуваній ПДФО, не включаються до бази обкладення військовим збором (пп. 1.2, 1.7 п. 16¹ підрозд. 10 розд. ХХ ПКУ). Проте суму таких доходів, не оподатковуваних військовим збором, потрібно відобразити в розділі II форми № 1ДФ за рядком «Військовий збір» у загальній сумі доходів, нарахованих фізичним особам у звітному кварталі.

Суму витрат роботодавця на підвищення кваліфікації працівника не включають до бази стягнення ЄСВ, оскільки вона не входить до фонду оплати праці (п. 3.24 Інструкції зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Держкомстату від 13.01.2004 р. № 5) і зазначена серед виплат, на які не нараховується ЄСВ (п. 9 розд. III Перелік видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується ЄСВ, затверджений постановою КМУ від 22.12.2010 р. № 1170). При цьому не має значення, за згодою сторін чи згідно із законом працівник проходив підвищення кваліфікації.

Таблиця 2.16

Господарські операції з обліку витрат по підвищенню кваліфікації

Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1. Перераховано передоплату ВНЗ за підвищення кваліфікації	377	311	7500
2. Видано фінансовому директорові аванс на відрядження	372	301	41428
3. Списано вартість навчання до складу адміністративних витрат	92	377	7500
4. Після повернення фінансового директора на підставі авансового звіту списано на витрати			
– добові (24 дн. x 372 грн.)	92	372	8928
– вартість проїзду	92	372	375
– вартість проживання в готелі	92	372	24600
5. Відображено податковий кредит з ПДВ	641/ПДВ	372	4995
6. Повернено до каси підприємства залишок авансу	301	372	2530
7. Відображено фінансовий результат	791	92	41403

Відповідно в ЄСВ-звіті за формою № Д4 вартість підвищення кваліфікації не відображають.

Приклад 1. Підприємство в червні 2018 року направило на навчання до ВНЗ з відривом від виробництва (на 22-денні курси підвищення кваліфікації) фінансового директора. Навчальному закладу перерахована плата за курси в сумі 7500 грн. Фінансовому директорові видано аванс на навчання-відрядження в сумі 41428 грн. (добові – 8928 грн., проїзд – 500 грн., проживання – 32000 грн.). Після повернення директор у відведений строк відзвітував про підзвітні суми і повернув залишок невикористаних коштів до каси підприємства.

Крім особливостей обліку та документального оформлення, в процесі дослідження діяльності автотранспортного підприємства в частині ведення обліку господарських процесів, пов'язаних з персоналом, виявлено відсутність відокремленої інформації про витрати на процес формування персоналу підприємств, яка б сприяла прийняттю економічно-обґрунтованих та раціональних рішень стосовно альтернативних варіантів набору потенційних працівників та ефективності понесення вказаних витрат.

Чинними правилами бухгалтерського обліку передбачено відобразити витрати на формування персоналу в структурі організаційних витрат (рахунок 92 «Адміністративні витрати»). Разом з тим, проведене дослідження показало, що витрати на формування персоналу є за своїм змістом інвестиціями в людські ресурси підприємства і повинні відобразитися як активи підприємства шляхом капіталізації витрат на формування персоналу на рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Зважаючи на це, пропонуємо створити відповідну номенклатуру субрахунків на ПП «АРГО-07», на яких відобразатиметься інформація про витрати на формування відповідних категорій персоналу за джерелами набору (рис. 2.5) з подальшим їх віднесенням на рахунок 129.1 «Контракти про найм» до субрахунку 129 «Права на використання кваліфікації працівників на основі договорів про найм (про підвищення кваліфікації)», за

умови фінансування підприємством в зв'язку: з виробничою необхідністю; з технічною, технологічною чи організаційною змінами підприємства.

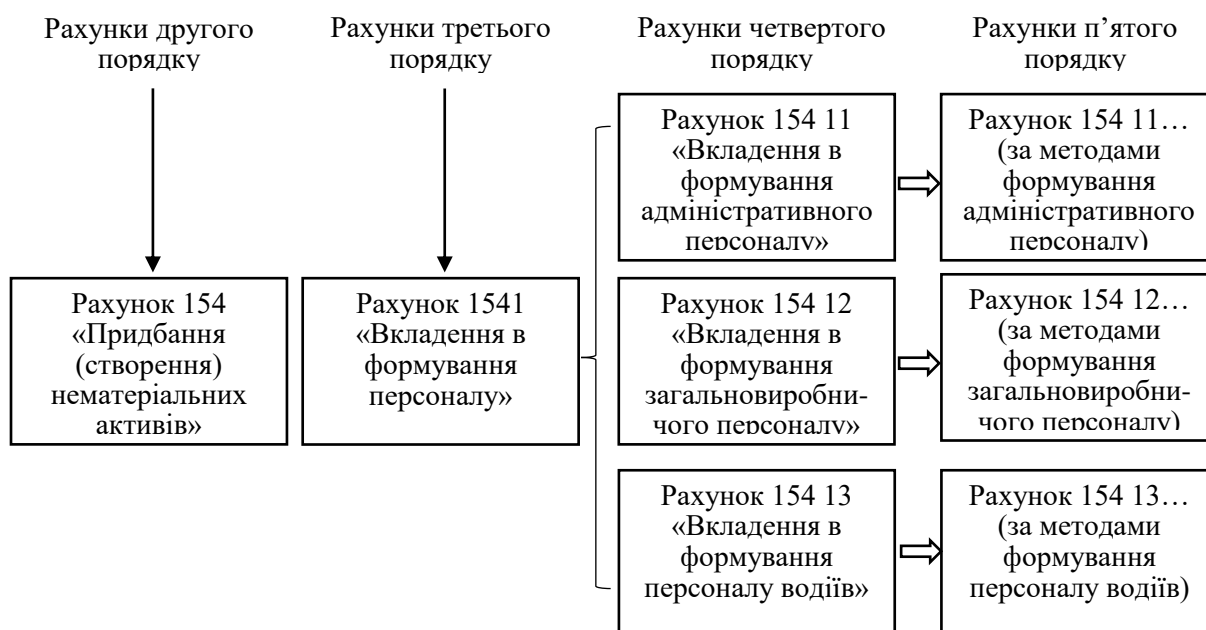


Рис. 2.5 Структура Робочого плану рахунків ПП «АРГО-07» для відображення інформації про вкладення в формування персоналу

Такий порядок дасть можливість керівництву ПП «АРГО-07» підвищити інформативність обліку, контролювати цільове використання та ефективність (вигоди для підприємства, отримані в результаті вибору оптимального варіанту залучення персоналу) понесених витрат на формування працівників, а також збільшити балансову вартість підприємства.

3 АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МЕТОДІВ УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ НА ПП «АРГО-07»

3.1 Методичні основи оцінки ефективності використання персоналу на підприємствах

Радикальні реформи системи господарювання, перехід до інтенсивних методів розвитку економіки спричинюють потребу в такому трудовому потенціалі, якісні характеристики якого повинні найбільш повно відповідати динамічному характеру виробництва і цілям суспільного розвитку.

До критеріїв ефективності використання персоналу як у країні загалом, так і в окремому регіоні, території, галузі можна віднести:

- підвищення (зниження) рівня і темпів продуктивності праці;
- динаміку основних параметрів зайнятості і безробіття;
- соціальний аспект ефективності використання трудового потенціалу;
- трудовий потенціал у системі показників розвитку економіки країни [70, с. 7].

Для того щоб реально оцінити трудові можливості підприємства, необхідно знати реальний стан його трудового потенціалу, тобто дослідити ефективність використання трудових ресурсів, яка значною мірою залежить від змін кількісно-якісних його характеристик. Пропонуємо наступну схему етапів аналізу трудового персоналу підприємства (рис. 3.1).

Характеристика освітньо-інтелектуальних можливостей трудового потенціалу передбачає оцінку підготовленості працездатного населення до участі в процесі праці і у виробництві при досягнутому рівні: розвитку продуктивних сил; загальної і професійної освіти, економічної підготовки; трудової мобільності (галузевої, професійної, територіальної).

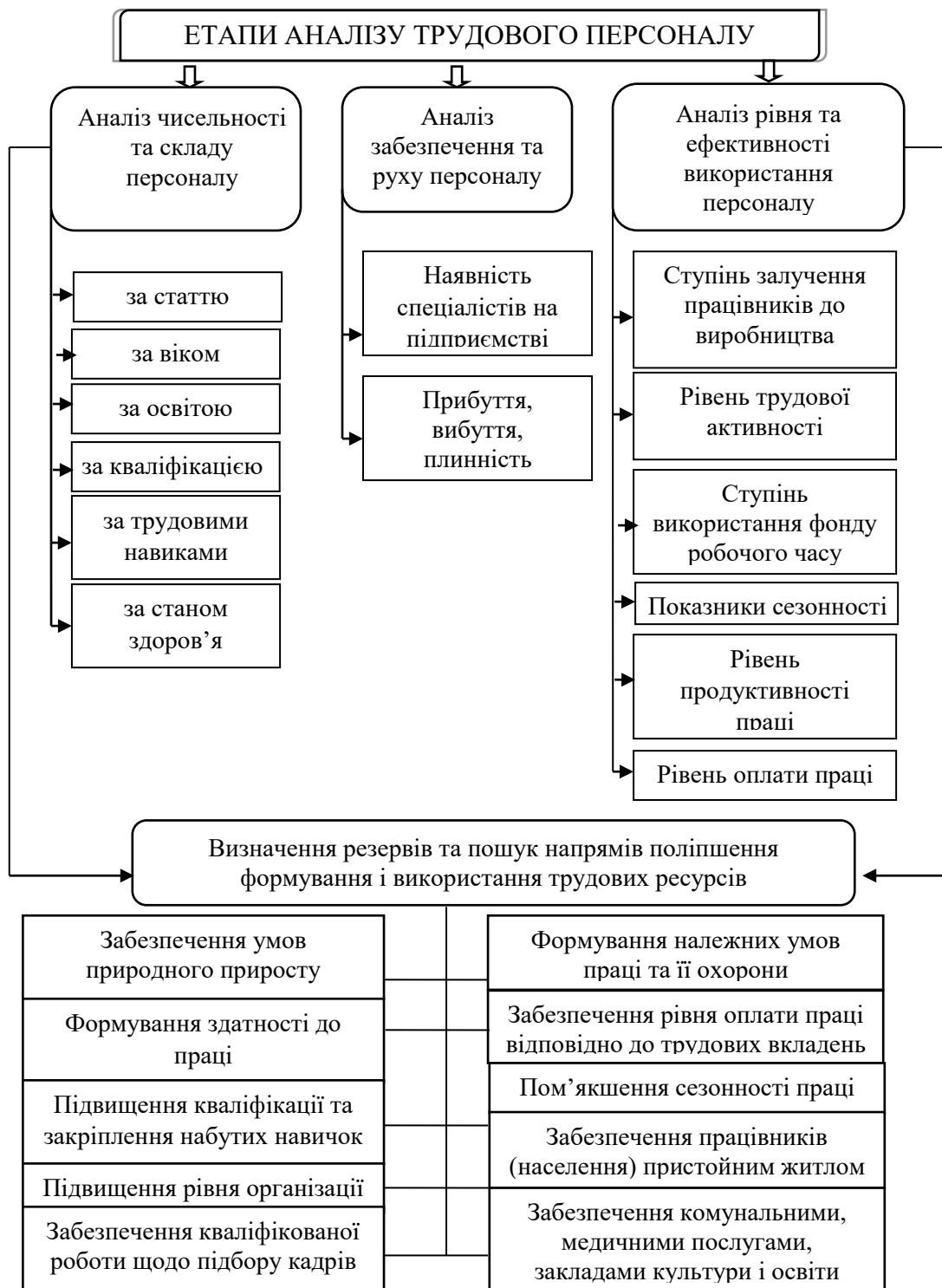


Рис. 3.1 Запропоновані етапи аналізу трудового персоналу

До показників освітньо-інтелектуального рівня можна віднести, наприклад, такі, як рівень освіти (відношення кількості працівників чи населення, які мають відповідну освіту, до загальної їх кількості), рівень кваліфікації (відношення кількості працівників певної кваліфікації до

загальної їх кількості).

Розгляд показників стану здоров'я дозволить опосередковано судити про рівень працездатності та психофізичної придатності працездатного населення до праці, яка є однією із важливих якісних характеристик трудового потенціалу.

Таким чином, кількісна оцінка можливостей участі працездатного населення в суспільній праці залежить від низки якісних характеристик трудового потенціалу. Вона базується, з одного боку, на оцінці різних структур працездатного населення (стать, вік, рівень смертності, освітньо-інтелектуальні можливості тощо), які зумовлюють рівень розвитку здібності до праці. З іншого боку, якісна оцінка трудового потенціалу повинна доповнюватися показниками його соціально-економічної структури (галузевої і професійної) для виявлення міри відповідності потребам ефективного використання матеріальних складових економічного потенціалу [70, с. 44].

Оцінка кількісно-якісних параметрів персоналу є надзвичайно важливою в процесі функціонування і розвитку як окремого підприємства, так і економіки в цілому, оскільки від них залежать можливості використання виробничих, природних ресурсів, матеріально-технічної бази та обсяг виробництва суспільного продукту. При цьому варто зазначити, що трудовий потенціал є достатньо мінливою величиною, тому необхідно аналізувати чисельність та склад працівників підприємства в динаміці, щоб заздалегідь виявляти негативні тенденції і своєчасно змінювати умови, що їх породжують. Поряд із чисельністю, складом і динамікою трудових ресурсів підприємства важливо визначити показники забезпеченості їх трудовими персоналом. На ефективність виробництва продукції та надання послуг впливає не тільки і не стільки загальна забезпеченість його трудовими ресурсами, а, насамперед, забезпеченість ними в розрізі їх якісного складу. Відповідно, рівень забезпеченості можна і потрібно визначати, як зіставлення наявної кількості працівників в розрізі основних якісних категорій із

нормативною потребою в них, що у свою чергу буде відображати рівень забезпеченості господарства спеціалістами із середньою, вищою освітою тощо. Такий аналіз варто здійснювати, оскільки при оптимальній структурі забезпечення трудовим персоналом можна досягти кращих кінцевих результатів навіть при меншій їх кількості [71, с. 82].

Під час дослідження трудових ресурсів не менш важливим є аналіз їх руху, тобто зміни чисельності. На рівні підприємства рух працівників відбувається в результаті їх зарахування і звільнення з робочого місця. Для характеристики руху трудових ресурсів використовують такі основні показники: коефіцієнт прибуття та коефіцієнт вибуття персоналу [61, с. 324].

До основних показників, що характеризують рівень та ефективність використання трудових ресурсів, можна віднести: ступінь використання фонду робочого часу; коефіцієнт сезонності; розмах сезонності; рівень продуктивності праці; рівень оплати праці; рівень використання інших ресурсів та інші показники [72, с. 328].

Ступінь використання фонду робочого часу в суспільному виробництві та інших сферах трудової діяльності характеризується коефіцієнтом використання робочого часу ($K_{врч.}$), який визначається діленням фактичної кількості відпрацьованих постійними працівниками людино-днів (людино-годин) ($\sum T_{л-д(п-г)}$) на нормативно-можливий фонд робочого часу ($\sum T_{м.ф.р.ч.}$), причому слід зазначити і звернути особливу увагу, що якщо цей коефіцієнт дорівнює одиниці, то це свідчить про раціональне використання трудових ресурсів (формула 3.1):

$$K_{врч.} = \frac{\sum T_{л-д(л-г)}}{\sum T_{м.ф.р.ч.}} \quad (3.1)$$

Коефіцієнт сезонності ($K_{сз}$) визначається діленням кількості відпрацьованих людино-днів у даному місяці ($T_{л-д д.м}$) на середньомісячну кількість відпрацьованих людино-днів ($T_{л-д с/м}$) (формула 3.2):

$$K_{cз} = \frac{T_{л-д.д.м.}}{T_{л-д.с/м}}, \quad (3.2)$$

Розмах сезонності ($P_{cз}$) визначається діленням максимальної кількості людино-днів, відпрацьованих за місяць (T_{max}) на мінімальну кількість людино-днів, відпрацьованих за місяць (T_{min}) (формула 3.3):

$$P_{cз} = \frac{T_{max}}{T_{min}}, \quad (3.3)$$

Рівень продуктивності праці, оплати праці, використання інших ресурсів (землі і основних засобів) у своїй сукупності та взаємозв'язку становлять систему використання персоналу. Їх можна обчислювати як стосовно всіх працівників, так і щодо їх статево-вікових і професійно-кваліфікаційних груп. На їх основі можна визначити невикористані цілорічні або сезонні резерви робочої сили підприємства, галузі в результаті неповного залучення працівників до суспільного виробництва або неповного використання фонду їх робочого часу. Найважливішим показником оцінки ефективності персоналу і одночасно ефективності економічного потенціалу можна вважати продуктивність праці. Продуктивність праці відображає можливості окремого робітника виробляти певну кількість продукції чи виконувати певний обсяг роботи за одиницю робочого часу або кількість витраченого часу на виробництво одиниці продукції чи обсяг роботи. Тільки на його основі можна виміряти сукупну економію праці, що отримується від використання трудового потенціалу, спрогнозувати економію праці на перспективу. Як зазначають в одній із своїх праць В. С. Дієсперов та Л. Ф. Кондратенко [73, с. 48], продуктивність праці – найважливіша характеристика стану економіки країни та окремих галузей. За її розмірами та динамікою можна оцінювати розвиток продуктивних сил, ступінь освоєння науково-технічного прогресу, використання трудового потенціалу.

Крім того, вони підкреслюють, що продуктивність праці визначає рівень життя населення. Праця за ефективної економіки найдорожчий фактор, що підтверджується рівнем її оплати, тому в ринкових умовах підприємства з високими трудовими затратами, як правило, не виживають.

На практиці, розрахунок продуктивності праці здійснюється зіставленням результатів праці у вигляді обсягів виробленої продукції чи виконаних робіт із затратами праці. При розрахунку враховується зв'язок цих величин, в результаті чого розрізняють наступні показники продуктивності праці: 1) прямий, який визначається через зіставлення обсягу виготовленої продукції, обсягу робіт із робочим часом, чисельністю працівників, який відповідно відображає виробіток певної кількості продукції за одиницю робочого часу чи одним працівником за певний період часу; 2) непрямий (обернений), який відображає затрати робочого часу на одиницю виготовленої продукції. Отже, за допомогою прямого показника виражається ріст продуктивності праці через збільшення обсягу продукції за одиницю часу, а непрямого – визначається економія праці, витраченої на випуск одиниці продукції.

Залежно від того якими одиницями вимірюється обсяг продукції і затрати праці, показники продуктивності праці розрізняють: 1) натуральні, які відображають обсяг продукції в порівняних одиницях та найбільш точно відображають динаміку продуктивності праці; 2) умовно-натуральні, у даному випадку обсяг продукції переводиться в однорідну продукцію (умовна консервна банка, умовне зерно тощо), це, так би мовити, дозволяє більш широко використовувати натуральні показники; 3) вартісні, це найпоширеніші показники, оскільки можуть використовуватись для визначення продуктивності праці на підприємствах з різноманітною продукцією і послугами, у свою чергу вони відображають обсяг продукції в порівняних цінах.

При дослідженні використання персоналу, зокрема трудової активності, варто враховувати і те, що на неї великою мірою впливають

умови праці, побуту, стан соціально-культурних та житлово-побутових умов робітників підприємств, а саме:

- а) рівень забезпеченості робітників санітарно-побутовими приміщеннями (відношення фактичної їх кількості (площі) до нормативної);
- б) рівень захворюваності, який відображає число випадків захворювань у розрахунку на 100 працівників;
- в) рівень частоти травматизму, що відображає кількість випадків травматизму в розрахунку на 100 робітників;
- г) рівень забезпеченості робітників житлом (відношення працівників, забезпечених житлом, до загальної їх чисельності);
- д) забезпеченість працівників місцями у їдальні, який також варто розраховувати в розрахунку на 100 працюючих, на жаль, згаданий показник у сучасних умовах фактично важко використовувати, оскільки можна сказати, що на сьогодні не залишилося підприємств, в яких є їдальні;
- е) рівень забезпеченості дітей працівників дошкільними закладами (співвідношення загальної кількості наявних місць у дошкільних закладах і потреби в них) [31, с. 331].

Таким чином, виходячи з того, що на сукупну здатність до праці впливає велика кількість чинників, при дослідженні персоналу потрібно здійснювати пошук напрямів покращання його формування і використання. До основних із них можна віднести:

- а) забезпечення кваліфікованої роботи з підбору кадрів;
- б) підвищення рівня організації праці;
- в) підвищення кваліфікації та закріплення набутих навичок працівників;
- г) формування належних умов праці та її охорони;
- д) забезпечення рівня оплати праці відповідно до трудових вкладень;
- е) пом'якшення сезонності праці;
- е) забезпечення працівників (населення) пристойним житлом, комунальними, медичними послугами, закладами культури і освіти;

ж) створення умов для зміцнення здоров'я населення.

Разом з тим, існують чинники, що призводять до зниження здатності до праці, вплив яких кількісно виміряти неможливо. Це, зокрема, поширення епідемічних і хронічних захворювань (у тому числі в дитячому віці), травми і нещасні випадки, які викликають втрати робочого часу, зниження працездатності людей, тимчасова втрата працездатності, передчасна смерть; інвалідність окремих громадян працездатного віку, що зберігають працездатність. Аналіз динаміки названих показників все ж є важливою характеристикою якості трудового потенціалу, на який варто звертати увагу.

Отже, трудовий персонал підприємства не є постійною величиною, оскільки його кількісні і якісні характеристики постійно змінюються під дією великої кількості чинників. Крім того, хотілося б зауважити, що чим краще розвинутий трудовий потенціал, чим кращі потенційні можливості того чи іншого об'єкта дослідження, тим більше шансів на розвиток галузі, регіону, території, підприємства, з точки зору випуску продукції, її якості, освоєння нових видів продукції, виробничо-господарської діяльності, впровадження досягнень НТП тощо [64, с. 44].

Таким чином, процес формування і використання трудових ресурсів потребує постійного аналізу на основі низки показників, що характеризують ефективність його використання, а отже, виявлення та запобігання негативних тенденцій.

3.2 Визначення структури та аналіз динаміки витрат на персонал підприємства

Проаналізувавши основні економічні показники діяльності ПП «АРГО-07», можна з'ясувати перелік витрат, які підприємство виділяє на робочу силу та простежити їх зміну в динаміці. Це дозволяє визначити, з чого

складаються витрати, оцінити раціональність такої структури, а також зробити висновки про необхідність і можливість її зміни з метою оптимізації витрат на персонал.

Отже, витрати на персонал ПП «АРГО-07» мають наступну структуру, відображену в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Структура витрат на персонал ПП «АРГО-07»

№	Класифікація витрат	Види витрат
1	Заробітна плата	Нарахована працівникам за тарифними ставками і окладами за відпрацьований час.
2	Витрати на навчання, підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників	– витрати на процедуру відбору кадрів (психологічні тести, співбесіди); – витрати на проведення заходів по підвищенню зацікавленості кадрів; – витрати на розвиток навчальної бази; – витрати на навчальний матеріал; – витрати на спеціальні ввідні програми для працівника (тренувальні програми, витрати на виробниче навчання).
3	Витрати для виконання соціальних заходів, передбачених у колективному договорі.	– пільгові пенсійні виплати; – одноразова допомога ветеранам праці при звільненні на пенсію та ін.
4	Витрати на заходи з охорони праці	– витрати на спецодяг та засоби індивідуального захисту.
5	Витрати на соціальні заходи підприємства	– витрати на придбання путівок для співробітників підприємства.
6	Витрати на соціальну підтримку співробітників	– виплати підприємства фонду «Милосердя і здоров'я» (допомога ветеранам війни та праці); – витрати підприємства на культурно-масову і спортивно-оздоровчу роботу.

Відповідно до структури, проведемо аналіз основних витрат на персонал в табл. 3.2.

Аналізуючи динаміку величини загального фонду оплати праці (ФОП) 2017 до 2016 року, спостерігаємо його збільшення на 387 тис. грн, тобто відбулось збільшення на 16,2%. Це було пов'язано в більшості із збільшенням мінімальної заробітної плати. Разом з тим скоротилися витрати на навчання, підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників, витрати на виконання соціальних заходів, передбачених у колективному договорі та витрати на заходи з охорони праці на 3,9 тис. грн., 1,3 тис. грн. та 0,1 тис. грн. відповідно. Витрати на соціальні заходи підприємства збільшилися на 0,5 тис. грн. або на 31,3%.

Таблиця 3.2

Динаміка основних витрат на персонал ПП «АРГО-07», тис. грн.

	Вид витрат	Роки			Абсолютне відхилення			Відносне відхилення (%)		
		2016	2017	2018	2017 від 2016	2018 від 2017	2018 від 2016	2017 до 2016	2018 до 2017	2018 до 2016
1	Загальний фонд оплати праці (ФОП),	2385	2772	2809	387	37	424	16,2	1,3	17,8
2	Загальні витрати на навчання, підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників	8,4	4,5	5,3	-3,9	0,8	-3,1	-46,4	17,8	-36,9
3	Витрати на виконання соціальних заходів, передбачених у колективному договорі	4,1	2,8	3,6	-1,3	0,8	-0,5	-31,7	28,6	-12,2
4	Витрати на заходи з охорони праці	23,5	23,4	23,8	-0,1	0,4	0,3	-0,4	1,7	1,3
5	Витрати на соціальні заходи підприємства	1,6	2,1	2,3	0,5	0,2	0,7	31,3	9,5	43,8
6	Витрати на соціальну підтримку співробітників	4	4	4,1	-	0,1	0,1	-	2,5	2,5
7	Разом:	2426,6	2808,8	2848,1	382,2	39,3	421,5	15,8	1,4	17,4

Порівнюючи дані витрат у 2018 і 2017 рр., то можна помітити зростання суми по всім видам витрат. Найбільше зростання відбулось по загальному фонду заробітної плати, він зріс на 37 тис. грн., або на 1,3%. Це відбулося за рахунок створення підрозділів служби збуту, додаткових заохочувальних виплат, оскільки відбувся новий набір кадрів.

Загальний фонд заробітної плати зріс у 2018 році, порівняно з 2016 роком на 424 тис. грн., або на 17,8%. Відбулося зменшення частки загальних витрат на навчання, підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників на 3,1 тис. грн., або на 36,9%.

Крім того у 2018 році, в порівнянні з 2016 роком, спостерігається скорочення витрат на виконання соціальних заходів на 0,5 тис. грн., у відсотковому вираженні це відхилення становить 12,2%, поряд з тим, як всі інші види витрат мають тенденцію до зростання.

Для більш повного уявлення про конкурентоспроможність підприємства розрахуємо економічну ефективність витрат на персонал, використовуючи фінансово-економічні показники його діяльності за 2016-2018 рр., що відображені в табл. 3.2.

Проаналізуємо вплив витрат на персонал на ПП «АРГО-07» через його валовий прибуток представлена в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Аналіз економічної ефективності (рентабельності) витрат на персонал через прибуток на підприємстві ПП «АРГО-07»

	Показники	Роки			Темп зростання		
		2016	2017	2018	2017 до 2016	2018 до 2017	2018 до 2016
1	Валовий прибуток, тис. грн.	178,7	137,0	219,5	-23,3	60,2	22,8
2	Витрати на персонал, грн.	2426,6	2808,8	2848,1	15,8	1,4	17,4

Як видно з даних таблиці 3.3, величина прибутку в 2017 р в порівнянні з 2016 р. зменшилась на 23,3 %, а у 2018 р. в порівнянні з 2017 р., виріс на 60,2 %. В 2017 році зменшився прибуток, проте, витрати на персонал в

2017 році в порівнянні з 2016 роком збільшилися на 15,8 %, а у 2018 році в порівнянні з 2017 зросли на 1,4 %.

Рентабельність витрат на персонал ($P_{вп}$) вимірює окупність витрат на утримання працівників, демонструє чистий ефект від рішень щодо мотивації праці співробітників незалежно від того, спрямовані ці рішення на низьку кваліфікацію та низьку заробітну плату чи на високі видатки для висококваліфікованих працівників. Він визначається відношенням чистого прибутку (ЧП) до витрат на персонал ($B_{п}$), що зображено у формулі 3.4.

$$P_{вп} = \frac{ЧП}{B_{п}} \quad (3.4)$$

де: $B_{п}$ – загальні витрати на персонал;

ЧП – чистий прибуток.

$$P_{вп2016} = \frac{982,5}{2426,6} = 0,405$$

$$P_{вп2017} = \frac{924,9}{2808,8} = 0,329$$

$$P_{вп2018} = \frac{1151,6}{2848,1} = 0,404$$

Співвідношення чистого прибутку й витрат на персонал як економічна категорія показує, скільки гривень чистого прибутку припадає на 1 грн. витрат на персонал. Спостерігається зменшення даного показника протягом останніх трьох років, що є негативною тенденцією.

Показник величини витрат на персонал є абсолютним, тому його використання в аналізі досить обмежене. Більш інформативним є показник частки витрат на персонал в обсязі реалізації, що дає уявлення про те, яка частина валової виручки організації витрачається на персонал. Цей показник розраховується як частка від ділення загальної величини витрат на персонал на обсяг реалізації продукції за період.

Розрахуємо витрати підприємства на одного працівника в 2016-2018 рр.
Для розрахунку використовуємо формулу 3.5.

$$C_{en} = \frac{B_n}{O_p} \quad (3.5)$$

де: O_p – обсяги реалізованої продукції;

B_n – загальні витрати на персонал.

$$C_{en2016} = \frac{2426,6}{1179} = 2,06 \text{ грн.}$$

$$C_{en2017} = \frac{2808,8}{1109,9} = 2,53 \text{ грн.}$$

$$C_{en2018} = \frac{2848,1}{1381,9} = 2,06 \text{ грн.}$$

Отже, при загальному зменшенні обсягів реалізованої продукції, частка витрат на персонал зросла у 2017 році на 0,46 грн., що на 22,8% вище, ніж у 2016 році. Проте частка витрат на персонал у 2018 році знизилась до рівня 2016 року.

Згідно з характером функцій, що виконуються, персонал підприємства поділяється на чотири категорії:

1. Керівники – до них належать директор, менеджери, головний бухгалтер, а також їхні заступники.
2. Спеціалісти – ними вважаються працівники, що виконують спеціальні автотранспортні, інженерно-технічні, економічні та інші роботи;
3. Службовці – працівники, що здійснюють підготовку та оформлення документації, облік та контроль, господарське обслуговування тощо;
4. Робітники – персонал, безпосередньо причетний до створення та надання послуг, а також зайнятий ремонтом, переміщенням вантажів, перевезенням пасажирів тощо;

З огляду на те, що робота автотранспортного підприємства – сезонна, і

поза основною діяльністю підприємство виконує функції, які не відповідають головному його призначенню, усі працівників поділяються на дві групи:

- персонал основної діяльності
- персонал неосновної діяльності.

У всіх працівників підприємства є певні посадові інструкції, які затверджені генеральним директором.

Динаміка структури кадрового складу підприємства у 2017-2018 рр. подана у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Структура кадрового складу підприємства у 2017-2018 рр.

Категорія персоналу	2017 р.	2018 р.	Темпи росту, %
Керівники:	3	3	100
Спеціалісти:	15	15	100
Службовці:	7	9	128,6
Робітники:	7	6	85,7
Всього працюючих	32	33	103,1

Для аналізу трудових ресурсів підприємства було використано дані з наступних джерел за досліджуваний період:

- форма № 1-ПВ «Звіт з праці»;
- форма № 6-ПВ «Звіт про кількість працівників, їхній якісний склад і професійне навчання».

Як бачимо, кількість робітників у 2018 р. зменшилась на 14% порівняно з минулим періодом, а кількість службовців, навпаки, зросла на 28,6%. Загалом, дані свідчать про незначну плинність кадрів на підприємстві протягом досліджуваного періоду.

Аналіз структури кадрового складу (див. рис.3.2) показав, що основну частину персоналу підприємства (46%) складають спеціалісти. Керівний склад підприємства становить 9% від загальної кількості працюючих, службовці – 27%, робітники – 18%.

Середній вік працюючих на підприємстві складає 32,5 роки, а частка

осіб пенсійного та перед пенсійного віку – 6,8% від загальної кількості персоналу (8 осіб).

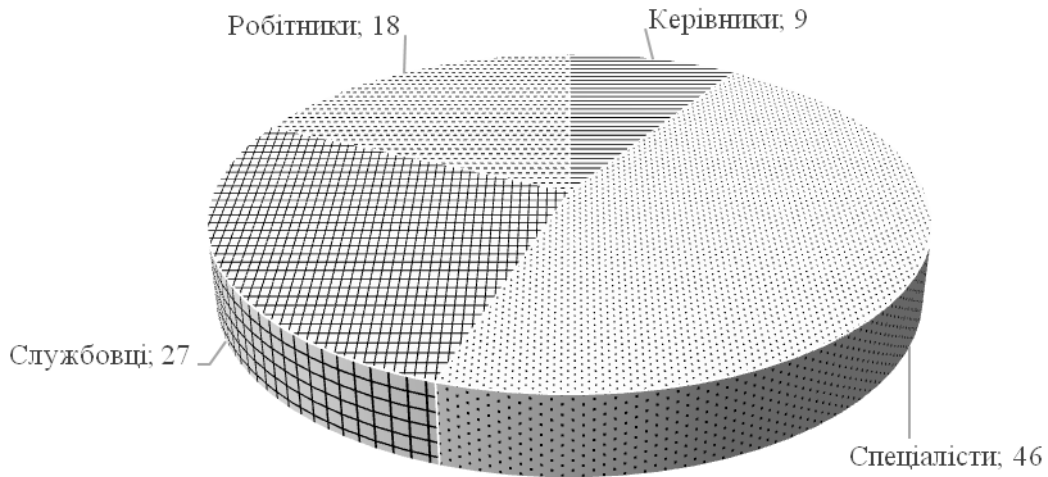


Рис. 3.2 Структура кадрового складу підприємства (станом на 1.01.2019 р.), %

Додаткова потреба у фахівцях і службовцях станом на 01.01.2019 р. становить 2 особи. Таким чином, загальна потреба підприємства в кадрах становить $(33+2)$ 35 осіб.

Розпочинаючи аналіз використання фонду зарплати, в першу чергу необхідно розрахувати абсолютне і відносне відхилення фактичної його величини від планової.

Абсолютне відхилення ($\Delta\text{ФЗП}_{\text{абс}}$) визначається порівнянням фактично використаних коштів на оплату праці із плановим фондом зарплати в цілому по підприємству, виробничим підрозділам і категоріям працівників:

Оскільки абсолютне відхилення визначається без урахування ступеня виконання плану з виробництва продукції та надання послуг, то за ним не можна судити про економію або перевитрату фонду заробітної плати.

Відносне відхилення ($\Delta\text{ФЗП}_{\text{відн}}$) розраховується як різниця між

фактично нарахованою сумою заробітної плати і плановим фондом, скоригованим на коефіцієнт виконання плану з виробництва продукції. При цьому необхідно врахувати, що коригується лише змінна частина фонду заробітної плати, яка змінюється пропорційно обсягу виробництва продукції. Це заробітна плата працівників за відрядними розцінками, премії робітникам та управлінському персоналу за виробничі результати і сума відпускних, відповідно до частки змінної заробітної плати.

Постійна частина оплати праці не змінюється при збільшенні або спаді обсягу виробництва (заробітна плата робітників за тарифними ставками, заробітна плата службовців за окладами, всі види доплат, оплата праці працівників автотранспорту, соціальної сфери і відповідна до них сума відпускних):

Змінна частина фонду заробітної плати залежить від обсягу виробництва продукції, наданих послуг, його структури, питомої трудомісткості і рівня середньогодинної оплати праці.

Постійна частина ФЗП залежить від чисельності працівників, кількості відпрацьованих днів одним працівником у середньому за рік, середньої тривалості робочого дня і середньогодинної заробітної плати (див. рис. 3.3).

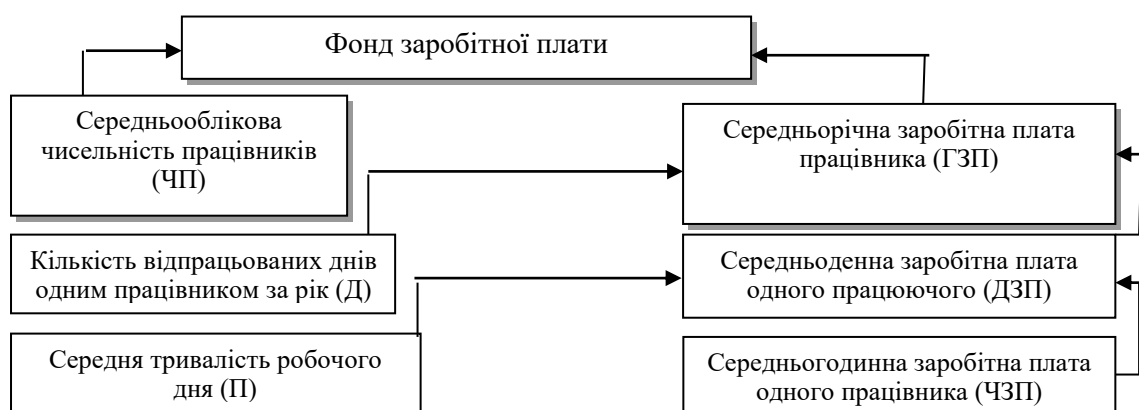


Рис.3.3 Структурно-логічна модель детермінованого аналізу фонду заробітної плати

Проаналізуємо фонд заробітної плати за даними таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Початкові дані для аналізу погодинного фонду заробітної плати

Показник	Значення показника		Зміни
	t_0	t_1	
Середньооблікова чисельність працівників-погодинників, осіб	32	33	+1
Кількість днів, які відпрацював один робітник у середньому за рік	220	210	-10
Середня тривалість робочої зміни, год.	7,95	7,8	-0,15
Фонд погодинної оплати праці, тис. грн.	2772	2809	+37
Заробітна плата одного працівника, грн.:			
– середньорічна	86625	85121	- 1504
– середньоденна	393,75	405,34	+11,59
– середньогодинна	49,53	51,97	+2,44

Враховуючи, що на зміну погодинного фонду заробітної плати впливають: середньооблікова чисельність працівників, кількість днів, відпрацьованих одним робітником, середня тривалість робочої зміни та середньогодинна заробітна плата одного працівника, проведемо факторний аналіз.

Зміна погодинного фонду оплати праці:

– за рахунок зміни середньооблікової чисельності працівників:

$$\Delta\PhiЗП_{чр} = (32 - 33) \times 220 \times 7,95 \times 49,53 = +86,6 \text{ тис. грн}$$

– за рахунок зміни кількості днів, відпрацьованих одним робітником:

$$\Delta\PhiЗП_{кд} = 33 \times (210 - 220) \times 7,95 \times 49,53 = -130 \text{ тис. грн}$$

– за рахунок зміни середньої тривалості робочої зміни:

$$\Delta\PhiЗП_{стрз} = 33 \times 210 \times (7,8 - 7,95) \times 49,53 = -51,5 \text{ тис. грн}$$

– за рахунок зміни середньогодинної заробітної плати одного працівника:

$$\Delta\PhiЗП_{сзн} = 33 \times 210 \times 7,8 \times (51,97 - 49,53) = +131,9 \text{ тис. грн}$$

Разом: + 37,0 тис. грн.

Отже, зростання погодинного фонду заробітної плати відбулося

переважно за рахунок збільшення чисельності працівників-погодинників. Зниження середньорічного заробітку, а відповідно й фонду заробітної плати викликано зменшенням кількості часу, який відпрацював один робітник за 1 рік. Зростання середньогодинної оплати відбулося внаслідок підвищення тарифних ставок у зв'язку з інфляцією.

Таким чином відбуваються перевитрата фонду оплати праці, підвищення собівартості продукції і відповідно зменшення суми прибутку.

В цілому можна зробити висновок, що витрати на персонал необхідно зменшити, що вплине на загальні витрати підприємства і дасть змогу збільшити обсяги виробленої продукції і прибутку на підприємстві. 2016-2017 рік для підприємства ПП «АРГО-07» був переломним, тому змінилася політика підприємства щодо виплати заробітної плати. У зв'язку з цим, у 2018 році спостерігається різке зростання витрат на персонал, і досить суттєве зниження величини отриманого підприємством прибутку.

3.3 Рекомендації щодо покращення системи управління та стимулювання праці персоналу на підприємстві

Розглянемо організаційні рекомендації, пов'язані з побудовою організації і налагодженням її роботи. Вони умовно підрозділяються на: структурні, пов'язані із стимулюванням персоналу, комунікаційні.

У організації праці повинна бути гнучка система відпусток для всього персоналу, а не тільки для керівника. Обов'язково потрібно робити виключення для відпусток з поважних причин. Такої тенденції в організації не виявлено. Потрібно звернути на дану проблему увагу і задовольняти потреби у відпустці як працівників, так і керівників.

Відносно привілеїв доцільно слідувати орієнтації на всіх працівників організації: скороченні спеціального дорогого канцелярського устаткування

для керівництва; заборона музики на робочому місці, окрім тих місць, де не вимагається розумових зусиль; зниження кількості звукових сигналів в офісі, включаючи телефон; чесність в будь-яких відносинах, відмова від приятельських і фамільярних відносин усередині організації між керівником і підлеглим (для уникнення несправедливості до хороших, але не симпатичних керівникові працівників); відмова від постійного залучення нових співробітників.

Керівництво повинне створити і підтримати в оптимальному стані системи зворотного зв'язку в колективі, що дозволить подолати будь-які негативні моменти в життєдіяльності організації через інформацію від співробітників.

Рекомендації по стимулюванню персоналу. Вивчення практичної діяльності малих і середніх підприємств дозволяє нам виділити загальні характеристики ефективної системи стимулювання праці і участі в прибутках:

- безпосередній і тісний зв'язок з досягнутими успіхами в роботі у вигляді прибутку від зростання прибутку організації, вираженого у відсотках для кожного працівника;
- наперед повинні бути узгоджені принципи, винагороди за перевиконання плану, внесені до системи бухгалтерського обліку;
- відсутність максимальної точки для премій, заснованої на участі в прибутках;
- відповідність зарплати реальному внеску співробітника в успіхи організації і розумним життєвим витратам;
- обмеження базових окладів для керівників вищого рівня;
- принцип матеріального стимулювання повинен розповсюджуватися на всіх працівників організації і носити постійний характер;
- повинна бути жорстка схема нарахування премій, що включатиме тільки три категорії оцінок результатів роботи для кожного працівника (добре, задовільно, погано), рейтинг роботи;

- кожна премія повинна вручатися безпосереднім керівником і супроводжуватися бесідою і поздоровленнями; з працівниками, що не отримали премії, бесіда з приводу підстави для позбавлення премії повинна проводитися обов'язково і наодинці;
- не повинно бути ніяких виплат, незалежних від результатів роботи; краще не преміювати взагалі нікого;
- погані працівники не можуть бути премійовані ні в якому випадку і ніяким чином; ніколи неможна карати матеріально працівників, які допустили помилки з вини керівництва, навіть в дні кризи. Якщо працівник виконує роботу на своїй ділянці відмінно, він повинен бути заохочений;
- в організації не повинно бути ніяких секретних або зайвих накладних витрат, що негативно впливатимуть на преміальну систему.

Крім преміальної системи повинна існувати система регулярного перегляду зарплат в два етапи: на першому – переглядає колектив, на другому – керівник. При бажанні останнього з відома колективу етапи можна поміняти місцями.

Приділяючи належну увагу професійній підготовці і перепідготовці співробітників, нагадаємо, що наочне викладання на робочому місці набагато ефективніше за теоретичні лекції. Навчити підлеглого працювати можна так: всесторонньо ввести його в курс діла щодо теорії справи і відправити на робоче місце, не виправляючи і підказуючи йому до тих пір, поки він сам не звернеться по допомогу. А ще краще – піти у відпустку.

Ніколи не потрібно економити на зарплаті хорошим працівникам. Однієї відданості організації недостатньо для тривалої роботи в ній. Нижчі потреби також обов'язково повинні бути задоволені, особливо коли вони пов'язані з такими вищими потребами, як потреба в пошані і визнанні, яка у наш час базується на розмірі окладу.

Обов'язково повинен існувати регулярний контроль результатів діяльності всіх працівників в будь-якій формі, прийнятній і керівником і підлеглими, з основною метою – запобігання помилок або їх виправлення на

первинній стадії виникнення.

Комунікаційні рекомендації. Дана рекомендація стосується персоналу організації: звертатися до керівників вищого рангу своєї або чужої організації краще безпосередньо, оскільки проміжні учасники спілкування ускладнять контакти і можуть спотворити інформацію. Не потрібно боятися керівництва, а пам'ятати, що вони такі самі люди як і інші.

Рекомендації для керівника: для того, щоб ближче познайомитися з колективом своєї організації, пішовши у відпустку, можна подзвонити собі на роботу як звичайний клієнт без особливих запитів і можливостей. Це допоможе виявити недоліки в управлінні персоналом і вчасно прийняти заходи по їх усуненню.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі наведено теоретичне узагальнення та нове вирішення проблеми, що полягає у розробці обліково-аналітичного забезпечення методів управління персоналом.

Основні результати дослідження дають підстави для таких висновків.

Проведений аналіз поглядів науковців на роль та місце людини-працівника у виробництві дозволяє простежити еволюцію концептуальних підходів: від технократичного, де людина розглядається елементом процесу виробництва – статтею витрат, які необхідно мінімізувати з метою досягнення більших прибутків у короткостроковому періоді, до гуманістичного, де: людські продуктивні здібності – основний капітал підприємства; людина – найбільш ефективний об'єкт інвестування; персонал – це найцінніший актив (ресурс), який потрібно нагромаджувати, використовуючи інтенсивний підхід з метою забезпечення довготривалої фінансової стійкості підприємства в конкурентному ринковому середовищі.

Дослідження показали, що основними концептуальними підходами до формування системи управління персоналом організації в сучасних умовах є зростаюча роль особистості працівника, знання його мотиваційних настанов, уміння їх формувати і спрямовувати відповідно до завдань, що стоять перед організацією. При цьому якість інформаційного забезпечення обліковими та аналітичними даними, що відповідають новим потребам менеджменту буде залежати від врахування методологічних підходів до системи управління персоналом і побудови на цій основі чітких функціональних зв'язків.

Методи системи управління персоналом поділяють на три групи: адміністративні (організаційні), економічні та соціально-психологічні – це способи впливу на колективи і окремих працівників з метою здійснення координації їх діяльності в процесі функціонування організації.

Аналіз функціональних підходів до системи управління персоналом з

врахуванням особливостей діяльності підприємства дозволив окреслити функціональні процеси управління персоналом: формування, використання та розвиток персоналу (в межах функцій бухгалтерського обліку та економічного аналізу). При цьому визначено, що бухгалтерський облік характеризує кількісний аспект, а економічний аналіз – якісний та стратегічний аспекти процесів формування, використання та розвитку персоналу.

Облік витрат на персонал на ПП «АРГО-07» в цілому здійснюється згідно чинного законодавства. Проте, враховуючи певні недоліки в організації обліку витрат нами:

- удосконалено класифікацію витрат підприємства на персонал яку розширено і доповнено за певними класифікаційними ознаками та видами витрат відповідно до особливостей фінансово-економічної діяльності вітчизняних підприємств;

- запропоновано інформацію про витрати на персонал в розрізі процесів його формування, використання та розвитку відображати в Особовій картці працівника, що дасть можливість контролювати цільове використання та ефективність (вигоди для підприємства, отримані в результаті навчання) понесених витрат на навчання працівників, а також підвищити інвестиційну привабливість підприємства;

- запропоновано створити відповідну номенклатуру субрахунків, на яких відображатиметься інформація про витрати на формування відповідних категорій персоналу за джерелами набору з подальшим їх віднесенням на рахунок 129.1 «Контракти про найм» до субрахунку 129 «Права на використання кваліфікації працівників на основі договорів про найм (про підвищення кваліфікації)», що дасть можливість керівництву підвищити інформативність обліку, контролювати цільове використання та ефективність понесених витрат на формування працівників, а також збільшити балансову вартість підприємства.

В ході проведення аналізу ефективності використання персоналу на

підприємствах нами удосконалено схему етапів аналізу трудового персоналу підприємства, що дозволить реально оцінити трудові можливості підприємства, знати реальний стан його трудового потенціалу та дослідити ефективність використання трудового персоналу підприємства.

Аналізуючи динаміку величини загального фонду оплати праці (ФОП) 2017 до 2016 року, спостерігаємо його збільшення на 387 тис. грн, тобто відбулось збільшення на 16,2%. Це було пов'язано в більшості із збільшенням мінімальної заробітної плати. Разом з тим скоротилися витрати на навчання, підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників, витрати на виконання соціальних заходів, передбачених у колективному договорі та витрати на заходи з охорони праці на 3,9 тис. грн., 1,3 тис. грн. та 0,1 тис. грн. відповідно. Витрати на соціальні заходи підприємства збільшилися на 0,5 тис. грн. або на 31,3%. Порівнюючи дані витрат у 2018 і 2017 рр., то можна помітити зростання суми по всім видам витрат. Найбільше зростання відбулось по загальному фонду заробітної плати, він зріс на 37 тис. грн., або на 1,3%. Це відбулося за рахунок створення підрозділів служби збуту, додаткових заохочувальних виплат, оскільки відбувся новий набір кадрів. Загальний фонд заробітної плати зріс у 2018 році, порівняно з 2016 роком на 424 тис. грн., або на 17,8%. Відбулося зменшення частки загальних витрат на навчання, підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників на 3,1 тис. грн., або на 36,9%. Крім того у 2018 році, в порівнянні з 2016 роком, спостерігається скорочення витрат на виконання соціальних заходів на 0,5 тис. грн, у відсотковому вираженні це відхилення становить 12,2%, поряд з тим, як всі інші види витрат мають тенденцію до зростання.

Величина прибутку в 2017 р в порівнянні з 2016 р. зменшилась на 23,3 %, а у 2018 р. в порівнянні з 2017 р., виріс на 60,2 %. В 2017 році зменшився прибуток, проте, витрати на персонал в 2017 році в порівнянні з 2016 роком збільшилися на 15,8 %, а у 2018 році в порівнянні з 2017 зросли на 1,4 %.

Аналіз рентабельність витрат па персонал, яка вимірює окупність

витрат на утримання працівників, показав, що протягом останніх трьох років цей показник має тенденцію до зниження, що є негативним явищем.

При загальному зменшенні обсягів реалізованої продукції, частка витрат на персонал зросла у 2017 році на 0,46 грн., що на 22,8% вище, ніж у 2016 році. Проте частка витрат на персонал у 2018 році знизилась до рівня 2016 року.

Динаміка структури кадрового складу підприємства у 2017-2018 рр. показала, що кількість робітників у 2018 р. зменшилась на 14% порівняно з минулим періодом, а кількість службовців, навпаки, зросла на 28,6%. Загалом, дані свідчать про незначну плинність кадрів на підприємстві протягом досліджуваного періоду.

Аналіз структури кадрового складу показав, що основну частину персоналу підприємства (46%) складають спеціалісти. Керівний склад підприємства становить 9% від загальної кількості працюючих, службовці – 27%, робітники – 18%. Середній вік працюючих на підприємстві складає 32,5 роки, а частка осіб пенсійного та перед пенсійного віку – 6,8% від загальної кількості персоналу (8 осіб).

Факторний аналіз показав, що фонду оплати праці на підприємстві збільшився на 37,0 тис. грн. у порівнянні з минулим роком. На це вплинули наступні фактори:

- збільшення середньооблікової чисельності працівників призвело до збільшення ФОП на 86,6 тис. грн.
- зменшення кількості днів, відпрацьованих одним робітником призвело до зменшення ФОП на 130 тис. грн.
- зменшення середньої тривалості робочої зміни призвело до зменшення ФОП на 51,5 тис. грн.
- збільшення середньогодинної заробітної плати одного працівника призвело до збільшення ФОП на 131,9 тис. грн.

Отже, зростання погодинного фонду заробітної плати відбулося переважно за рахунок збільшення чисельності працівників-погодинників.

Зниження середньорічного заробітку, а відповідно й фонду заробітної плати викликано зменшенням кількості часу, який відпрацював один робітник за 1 рік. Зростання середньогодинної оплати відбулося внаслідок підвищення тарифних ставок у зв'язку з інфляцією.

Наведено рекомендації щодо покращення системи управління та стимулювання праці персоналу на підприємстві.

Впровадження названих кроків удосконалення обліково-аналітичного забезпечення методів управління персоналом дасть можливість підвищити ефективність використання персоналу, скоротить витрати робочого часу працівників бухгалтерії на обробку інформації, збільшить оперативність цієї інформації, дасть змогу підвищити продуктивність праці і ефективність виробництва в цілому.

ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Балабанова Л.В., Сардак О.В. Управління персоналом : навч. посіб. Київ : Професіонал, 2006. 512с.
2. Управление персоналом в условиях социальной рыночной экономики / под науч. ред. Р. Марра, Г. Шмидта. Москва : МГУ, 1997. 480 с.
3. Осипов В. І. Економіка підприємства : підручник. Одеса: Маяк, 2005. 720 с.
4. Управление персоналом : учебник для вузов / под. ред. Т. Ю. Базарова, Б. Л. Еремина. Москва : Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998. 423 с.
5. Спивак В. А. Управление персоналом для менеджеров : учеб. пособ. Минск : Эксмо, 2008. 624 с.
6. Цыпкин Ю.А. Управление персоналом современной организации : учеб. пособ. для вузов. Москва : Юнити-Дана, 2007. 456 с.
7. Гетьман О.О., Шаповал В.Н. Економіка підприємства: навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2010. 488с.
8. Хміль Ф. І. Управління персоналом : підручник. Київ : Академвидав, 2006. 488 с.
9. Крушельницька О. В., Мельничук Д. П. Управління персоналом : навч. посіб. Київ : Кондор. 2003. 296 с.
10. Шегда А.В. Економіка підприємства: підручник / за ред. А.В. Шегда. Київ : Знання, 2006. 614 с.
11. Егоршин А. П. Управление персоналом : учебник для студентов вузов. Н. Новгород : Нижегород. ин-т менеджмента и бизнеса, 2003. 713 с.
12. Слезингер Г. Э. Труд в условиях рыночной экономики : учеб. пособ. Москва : ИНФРА-М, 1996. 336 с.
13. Зайцев Г. Г. Управление персоналом : учебник. Минск : ТД «Элит», 2002. 456 с.

14. Рикардо Д. Сочинения. Т. 1. Москва, 1965. 380 с.
15. Маркс К. Энгельс Ф. Капитал. Т. I Сочинения. 2–е изд. Т. 23. 1960. 907 с.
16. Михайлова Л. І. Людський капітал у системі соціально-економічних категорій. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету*. Серія : Економічні науки. Черкаси : ЧДТУ, 2003. Вип. 8. С. 183-187.
17. Коротков Э. Управление человеческим капиталом: эффективность, деловая репутация, креативный потенциал. *Проблемы теории и практики управления*. 2010. № 4. С.18-30.
18. Васильченко В. С., Гриненко А. М., Грішнова О. А., Керб Л. П. – навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2005. 403 с.
19. Нехода Е. В. Социальное развитие человека и изменение представлений о субъекте труда в системе трудовых отношений. *Вестник томского государственного университета. Экономика*, 2008. № 3(4). С.23-45.
20. Струмилин С. Г. Наши трудовые ресурсы и перспективы. *Хозяйственное строительство*. 1922. Вып. 2. С. 34-46.
21. Струмилин С. Г. Проблемы экономики труда. Москва : Госполитиздат, 1957. 520 с.
22. Жильченкова В. В. Совершенствование управления качественной характеристикой трудового потенциала предприятия. *Наукові праці Донецького національного технічного університету*. Серія: економічна. Донецьк, ДонНТУ, 2002. Вип. 49. С.141-146.
23. Санталайнен Т., Воутилейнен Э., Порейне П., Ниссинен И. Х. Управление по результатам. Москва : Прогресс Универс, 1993. 320 с.
24. Котляр А. Э. Трудовой потенциал. Население и трудовые ресурсы: Справочник. Москва, 1990. 417 с.
25. Кибанов А. Я. Управление персоналом организации : учебник / под. ред. А. Я. Кибанова. 2–е изд., доп. и перераб. Москва : ИНФРА-М, 2002.

638 с.

26. Врублевский В. К. Развитой социализм: труд и НТР (очерки теории труда). Москва : Наука, 1984. 240 с.

27. Про основні напрямки розвитку трудового потенціалу в Україні на період до 2010 року: Указ Президента України від 3 серпня 1999 р. №958/99 // *Офіційний вісник України*. 1999. №31. С. 47.

28. Ротань В. Г., Зуб І. В., Стичинський Б. С. Науково-практичний коментар до законодавства України про працю. 8-ме вид., доп. і перероб. Київ : А.С.К., 2007. 944 с.

29. Богиня Д. П., Грішнова О. А. Основи економіки праці. Київ : Знання-Прес, 2002. 313 с.

30. Економічна енциклопедія : у 3 т. Т. 3 / ред. рада : Б. Д. Гаврилишин (голова) та ін. Київ : Вид-во Акад. нар. госп-ва, 2002. 952 с.

31. Долішній М. та ін. Соціально-трудоий потенціал: теорія і практика у 2 ч. Київ : Наук. думка, 1994. 348 с.

32. Верига Ю. А. Аудит персоналу підприємства в комп'ютерному середовищі. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Серія: «Економічні науки». 2010. Вип. 4 (54). С. 37-39.

33. Бондар М. І. Обліково-аналітична інформація в управлінні підприємницькою діяльністю. *Економічний аналіз: зб. наук. праць каф. екон. аналізу ТНЕУ*. Тернопіль : Економічна думка, 2010. Вип. 6. С. 13-16.

34. Евенко Л. И. Уроки американского менеджмента (вступительная статья). Основы менеджмента. Минск : Дело, 1992. С. 5-17.

35. Мескон М., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента / перевод с англ. Москва : Дело, 1998. 704 с.

36. Одегов Ю. Г., Никонова Т. В. Аудит и контроллинг персонала: учеб. пособ. Москва : Экзамен, 2004. 544 с.

37. Стерлигова А. Н. Процессный подход к управлению как инструмент интеграции деятельности организации. *Российское предпринимательство*. 2008. Вып. 2 (106). С. 91-95.

38. Likert R. Human organizational Measurements: Key to Financial Success; Michigan Business Review, May 1971. P. 1-5.
39. Flamholtz E.G. Human Resource Accounting. Encino, California: Dickenson Publishing Co. 1974.
40. Нидлз Б., Андерсон Х., Кондуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: пер. с англ., под ред. Я. В. Соколова. Москва : Финансы и статистика, 1993. 496 с.
41. Макконелл К. Р., Брю С. Л. Экономикс : принципы, проблемы и политика : пер. с англ. : в 2 т. Минск : Республика, 1992. Т. 1. 1992. 399 с.
42. Тарасова І. Пропозиції щодо вдосконалення класифікації нематеріальних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2004. № 4. С. 38-41.
43. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» URL : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU17052.html
44. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета : пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. Москва : Финансы и статистика, 1997. 576 с.
45. Агеева О. А. Требования к формированию отчетности по МСФО. *Бухгалтерский учет*. 2006. № 14. С. 51-57.
46. Canning J.B. The Economics of Accountancy. N.Y. : Ronald Press. 1929. P.19.
47. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» URL : <http://zakon.rada.gov.ua>.
48. Robinson D. Two approaches to human asset accounting. Accountancy (England). 1975. № 86. P. 46-48.
49. Jauch R. and Skigen M. Is human resource accounting really practical? Management Review. 1974. № 63. P. 40-42.
50. Work Institute in America, Inc. Studies in Productivity. Scarsdale, New York. 1978. P. 8
51. Lev B. and Schwartz A. On the use of the economic concept of human capital in financial statements. Accounting Review. 1971. № 46. P. 103-112.

52. Інструкція по визначенню вартості робочої сили № 131 від 29.05.1997р., затверджена наказом Міністерства статистики України URL : <http://zakon.rada.gov.ua>.

53. Кибанов А. Я. Управление персоналом организации : учебник / год. ред. А. Я. Кибанова. – 2–е изд., доп. и перераб. Москва : ИНФРА-М, 2002. 638 с.

54. Великий тлумачний словник сучасної української мови. Київ, Ірпінь : Перун, 2005. 1728 с.

55. Файоль А., Эмерсон Г., Тейлор Ф., Форд Г. Управление – это наука и искусство. Москва : Юнити, 2002. 351 с.

56. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16. 07. 1999 р. № 996-XIV. URL : <http://zakon.rada.gov.ua>.

57. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати : наказ Кабінету Міністрів України від 13 січня 2004 р. № 5 із змінами та доповненнями. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>. (дата звернення 15.07.2019).

58. Павлюк І.М., Бойчак О.В. Бухгалтерський облік основних господарських операцій на підприємствах і в організаціях України з 2000 року : практи.-навч. посіб. Івано-Франківськ : Вид-во ІМЕ.2000

59. Завгородній В.П. Бухгалтерський облік в Україні. Київ : А.С.К., 2002. 419 с.

60. Єськова О.Л., Савельєва В.С. Теоретичні основи формування оплати праці на підприємстві. *Науковий вісник НЛТУ України*. № 21(12). 2011. С.152-156.

61. Про відпустки : Закон України від 15 листопада 1996 р. №504/96-ВР, із змінами і доповненнями. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504/96-вр>. (дата звернення 23.07.2019).

62. Кодекс законів про працю від 10 грудня 1971 р. № 332, із змінами і доповненнями. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/322-08>. (дата звернення 13.07.2019).

63. Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати : Постанова Кабінету Міністрів України від 08 лютого 1995 № 100. URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/100-95-п>. (дата звернення 21.07.2019).

64. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 року № 2755-VI зі змінами та доповненнями. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14. С. 112.

65. Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Постанова правління Пенсійного фонду України від 27 вересня 2010 року № 21-5. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE18289.html

66. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI

67. Про затвердження Типового договору про надання освітніх послуг між вищим навчальним закладом та фізичною (юридичною) особою: Постанова КМУ № 634 від 19.08.2015 URL: https://kodeksy.com.ua/norm_akt/source-%D0%9A%D0%9C%D0%A3/type-%D0%9F%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B0/634-19.08.2015.htm

68. Про гарантії і компенсації для працівників, які направляються для підвищення кваліфікації, підготовки, перепідготовки, навчання інших професій з відривом від виробництва: Постанова КМУ від 28.06.97 р. № 695. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP970695.html

69. Про зайнятість населення: Закон України від 05.07.2012 р. № 5067-VI. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T125067.html

70. Пан Л. В. Збалансована система показників (Balanced Scorecard – BSc) як інструмент ефективного управління стратегією організації // Наукові записки. Національний університет «Києво–Могилянська Академія». Т. 21: Економічні науки / НаУКМА; Редкол.: В. Брюховецький, та ін. Київ, 2003. С. 56-63.

71. Одегов Ю. Г., Абдурахманов К. Х., Котова Л. Р. Оценка

эффективности работы с персоналом: методологический подход : учеб.-
практ. пособ. Минск : Изд-во «Альфа-Пресс», 2011. 752 с.

72. Мошенський С. З., Олійник О. В. Економічний аналіз : підручник /
за ред. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2007. 704 с.

73. Дієсперов В.С. Економіка сільськогосподарської праці Київ :
УААН, 2004. 488 с.