

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

ПОЧИНОК НАТАЛІЯ ВОЛОДИМИРІВНА

УДК 657.471.12:69

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ
ПЕРСОНАЛОМ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

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

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник:

доктор економічних наук, професор
Задорожний Зеновій-Михайло Васильович

Тернопіль – 2012

ЗМІСТ

Вступ	3
Розділ 1.Теоретико-методичні засади обліку й аналізу в системі управлінні персоналом	10
1.1.Еволюція концептуальних підходів до системи управління персоналом та її вплив на інформаційні потреби менеджменту.....	10
1.2.Значення та місце поняття «персонал» у системі соціально-трудоових категорій.....	20
1.3. Вплив особливостей будівельної галузі на реалізацію функцій обліку й аналізу в процесі управління персоналом.....	40
Висновки до розділу 1.....	58
Розділ 2.Облікове забезпечення системи управління персоналом	60
2.1.Методичні підходи до відображення інформації про персонал в бухгалтерському обліку.....	60
2.2. Облік процесу формування та розвитку персоналу.....	83
2.3. Облік процесу використання персоналу.....	109
Висновки до розділу 2.....	125
Розділ 3. Аналіз в системі управління персоналом	128
3.1.Організація аналітичної роботи в системі управління персоналом.....	128
3.2.Методика аналізу витрат на персонал та оцінки ефективності його використання.....	142
3.3.Перспективи підвищення інформативності обліково-аналітичного забезпечення системи управління персоналом.....	162
Висновки до розділу 3.....	182
Висновки	185
Список використаної літератури	189
Додатки	204

ВСТУП

Актуальність теми. 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. Королюк, Р. Лайкерт, Н. Малюга, Л. Нападовська, Ю. Одегов, О. Петрик, М. Пушкар, Я. Фінц-енц, Е. Фламхольц, 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 будівельних підприємств обумовлюють актуальність теми, мету, завдання та основні напрями дисертаційної роботи.

Зв'язок роботи із науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету за темами: «Дослідження і розробка теорії, методології, технології та організації обліку, аналізу і аудиту активів, зобов'язань та господарських процесів у підприємствах, закладах» (державний реєстраційний номер 0106U012532), «Теоретико-методологічні основи та практичні аспекти формування і реалізації облікової політики на макро- і мікрорівнях» (державний реєстраційний номер 0111U001035), а також «Дослідження та гармонізація системи бухгалтерського обліку і контролю як інформаційного ресурсу для менеджменту» (державний реєстраційний номер 0111U010354). У межах наукової роботи дисертант розробила теоретичні та методичні положення обліково-аналітичного забезпечення системи управління персоналом.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретико-методичних положень обліково-аналітичного забезпечення системи управління персоналом у процесі його відтворення, а також розроблення прикладних рекомендацій щодо їх реалізації на підприємствах будівельної галузі. Для досягнення мети в дисертаційній роботі окреслено такі завдання:

- проаналізувати генезис підходів до процесу управління персоналом підприємства у взаємозв'язку зі зміною інформаційних потреб менеджменту в облікових й аналітичних даних;

- конкретизувати зміст та місце соціально-трудоових категорій, що характеризують людину-працівника у процесі виробництва з метою виокремлення об'єктів обліку й аналізу як інформаційного забезпечення системи управління персоналом;

- дослідити вплив особливостей функціонування підприємств будівельної галузі на розроблення та впровадження системи облікових і аналітичних даних, пов'язаних із відтворенням персоналу;

- проаналізувати наявні теоретико-методичні підходи, концепції щодо відображення інформації про персонал у бухгалтерському обліку;

- розробити теоретичні положення з удосконалення облікового забезпечення управління персоналом за фазами процесу відтворення на основі поєднання операційного та інвестиційного підходу до відображення облікової інформації;
- удосконалити організаційно-методичні засади формування аналітичної інформації в межах процесу відтворення персоналу підприємства;
- окреслити перспективи підвищення інформативності обліково-аналітичного забезпечення системи управління персоналом;
- дослідити причинно-наслідкові зв'язки між показниками в межах стратегічного підходу до аналізу ефективності використання персоналу.

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

Предмет дослідження – теоретичні, організаційно-методичні та прикладні положення бухгалтерського обліку й економічного аналізу системи управління персоналом підприємств будівельної галузі.

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

Для реалізації поставлених у дисертаційній роботі завдань використано такі методи та прийоми: діалектичний метод, історичний і логічний підходи – при дослідженні змін інформаційних потреб менеджменту в облікових й аналітичних даних у контексті розвитку концепцій управління персоналом; 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 моделювання – для встановлення причинно-наслідкових зв'язків між показниками, що характеризують реалізацію програм розвитку персоналу та фінансові результати основної діяльності будівельного підприємства; графічний – для наочної демонстрації організаційних та методичних положень обліково-аналітичного забезпечення системи управління

персоналом, а також результатів моделювання складових збалансованої системи показників.

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 підприємств будівельної галузі; 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 підприємств будівельної галузі.

У процесі дослідження одержано результати, для яких характерна така наукова новизна:

вперше:

– розроблено організаційно-методичні положення з формування інформації про витрати на персонал у бухгалтерському обліку на основі поєднання інвестиційного (для відображення витрат на формування і розвиток персоналу) та операційного (для відображення витрат на використання персоналу) підходів з урахуванням процесу відтворення персоналу будівельних підприємств;

удосконалено:

– класифікацію витрат за ознакою належності до конкретних етапів процесу відтворення персоналу підприємств будівельної галузі: витрати на формування персоналу за напрямками залучення (наймання в штат; лізинг, аутстафінг, темпінг; аутсорсинг; заповнення вакантної посади (робочого місця) власними резервами); витрати на використання персоналу, зокрема, витрати на виплати працівникам та витрати на персонал соціального спрямування; витрати на розвиток персоналу відповідно до програм розвитку, що підвищує аналітичність інформації бухгалтерського обліку через відображення витрат на рахунках із метою прийняття ефективних управлінських рішень;

– синтетичний та аналітичний облік формування і розвитку персоналу з використанням відповідних рахунків бухгалтерського обліку (запропоновано розширити інформацію про персонал шляхом її відображення на додатковому субрахунку 129 «право на використання кваліфікації працівників на основі договору про найм (про підвищення кваліфікації)», за умови фінансування підприємством витрат на персонал у зв'язку з: виробничою необхідністю; технічними, технологічними чи організаційними змінами на підприємстві);

– методичні підходи до формування аналітичної інформації про персонал підприємства з використанням системи кількісних і якісних показників (чисельності персоналу, витрат на персонал, економічної ефективності формування, використання та розвитку персоналу);

дістало подальший розвиток:

– понятійний апарат нормативно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку для характеристики витрат на персонал, а також взаємозв'язків між ними («виплати працівникам» визначено як усі форми винагород та компенсацій, що їх надає підприємство працівникам за виконану роботу (надані послуги); «витрати на оплату праці» визначено як витрати на виплати працівникам; «поточні виплати» обґрунтовано розподіляти на: основну заробітну плату; додаткову заробітну плату; інші заохочувальні та компенсаційні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники виконують відповідну роботу тощо, в т. ч.: виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час), що не підлягають накопиченню; премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають виплаті в тому ж звітному періоді, що й виконання робіт, а також виплати за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням за рахунок коштів підприємства) з метою впорядкування бухгалтерської термінології та підвищення її теоретико-практичної значимості;

– теоретичні положення з формування інтегрального підходу до визначення економічної та соціальної ефективності використання персоналу підприємства і надання відповідної інформації її користувачам у вигляді Звіту про економічну

ефективність використання персоналу та Звіту про соціальну ефективність використання персоналу;

– порядок встановлення причинно-наслідкових зв'язків між показниками, що характеризують виконання програми розвитку персоналу та фінансові результати основної діяльності будівельного підприємства, на основі факторного моделювання складових системи збалансованих показників.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості використання прикладних рекомендацій щодо вдосконалення організаційно-методичних положень у підсистемі бухгалтерського обліку та економічного аналізу як елементів інформаційного забезпечення системи управління персоналом будівельних підприємств.

Результати дослідження були використані при внесенні змін до П(С)БО 26 «Виплати працівникам» Міністерством фінансів України (довідка № 31-08410-07-17/10300 від 23. 04. 2012 р.).

Основні теоретичні положення та практичні рекомендації впроваджено в практичну діяльність: ЗАТ «Проектно-будівельне об'єднання «Львівміськбуд» (довідка № 15/163 від 05. 05. 2011 р.), ТДВ «Будівельно-монтажна фірма «Івано-Франківськбуд» (довідка № 05-602 від 01. 06. 2011 р.), ТОВ «Тернопільбуд» (довідка № 01/05 від 12. 01. 2012 р.).

Окремі результати дослідження використовують у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету (довідка № 126-26/596 від 6. 03. 2012 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є результатом самостійно проведеного наукового дослідження. Всі розроблені положення, узагальнення та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору.

Апробація результатів дисертації. Основні положення і результати дослідження, викладені в дисертації, доповідались, обговорювалися й отримали позитивну оцінку на всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Сучасні тенденції та проблеми розвитку інвестиційно-будівельного комплексу» (м. Тернопіль, 2007 р.); «Розвиток економіки України в умовах глобалізації»

(м. Харків, 2011 р.), а також на міжнародних науково-практичних конференціях: «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (м. Тернопіль, 2010 р.); «Підприємницька діяльність в Україні: проблеми розвитку та регулювання» (м. Київ, 2010 р.); «Сучасні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки» (м. Луцьк, 2010 р.); «Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах сучасних концепцій управління» (м. Львів, 2011 р.); «Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління» (м. Судак, 2011 р.); «Реформування економіки України: стан та перспективи» (м. Київ, 2011 р.).

Публікації. Основні положення та результати дисертаційного дослідження викладено у 14 наукових працях загальним обсягом 4,09 друк. арк., з яких: 8 праць, в котрих опубліковані основні наукові результати.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ

1.1 Еволюція концептуальних підходів до системи управління персоналом та її вплив на інформаційні потреби менеджменту

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 [123, 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 [12, 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 [9, 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 [9, 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. Вітчизняні науковці, в основному, зосереджуються на дослідженні окремих аспектів, які частково задовольняють зростаючі інформаційні потреби менеджменту: облік і аналіз праці та її оплати; облік і аудит розрахунків з оплати праці; облік, аналіз і внутрішньогосподарський контроль виплат працівникам; аналіз ефективності використання трудового потенціалу; облік людського капіталу; аналіз продуктивності праці і т.д. (Додаток А).

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. Євченко [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 (Додаток Б).

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.

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 всестороннього

розвитку особистості й теорії людських відносин.



Рис. 1.1. Класифікація концепцій управління персоналом [35].

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 [88]. 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. 1.1): 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.).

Таблиця 1.1

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

Назва підходу	Можливості застосування (переваги)	Обмеження застосування (недоліки)
1	2	3
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 розвинутого 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

Продовження табл. 1.1

1	2	3
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

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.

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» [106].

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 [136, с. 94]. Відтак, процес – порядок взаємопов'язаних дій, що перетворюють ресурси в результат. Відповідно до процесу управління персоналом – це послідовність управлінських дій з метою перетворення фінансових ресурсів у вигляді вкладень у формування, використання та розвиток персоналу в якісний та кількісний приріст людських ресурсів, що забезпечує розвиток та досягнення цілей підприємства та потреб персоналу.

Варто зазначити, що в Україні середньомісячні витрати на утримання робочої сили в розрахунку на одного штатного працівника станом на 2010 рік коливалися в межах 3754 грн., в свою чергу, в будівельній галузі цей показник складав 2982 грн. При цьому питома вага витрат на оплату праці (найвагоміший структурний елемент витрат на утримання робочої сили – більше 90%) в структурі операційних витрат складала лише 5,9 %, в свою чергу, в будівельній галузі – 8,7 % (Довідково: в будівництві за грудень 2011 року в середньому одному штатному працівнику нараховано 2643 грн., що на 23,2 % більше порівняно з груднем 2010 року (Інформація з сайту Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України). Така ситуація вказує на зниження ролі

людських ресурсів в процесі виробництва як на рівні підприємств (відсутність соціально-відповідального ведення бізнесу, використання мінімальних тарифних ставок (окладів) для працівників, мізерність або й відсутність витрат на персонал соціального спрямування); так і на загальнонаціональному (не встановлюються нормативи рівня витрат на оплату праці відносно обсягів виготовленої продукції (робіт, послуг). В цьому контексті частково вирішене питання частки витрат на оплату праці у витратах на виробництво Галузевою угодою між Мінрегіонбудом та Профспілкою працівників будівництва і промисловості будівельних матеріалів України на 2009 – 2011 роки, в якій передбачено її збільшення в середньому за видами робіт мінімум до 30%. Однак інформація про структуру виробничих витрат є внутрішньою відносно підприємства, тому дотримання визначеної частки залишається в межах компетенції керівництва та його соціальної відповідальності. Вражаючим є і рівень витрат на робочу силу в порівнянні з аналогічними показниками країн Європейського Союзу (рис. 1.2). Так, в Україні відмічено найнижчий рівень витрат на робочу силу, що складає четверту частину середнього рівня таких витрат країн Європейського Союзу.

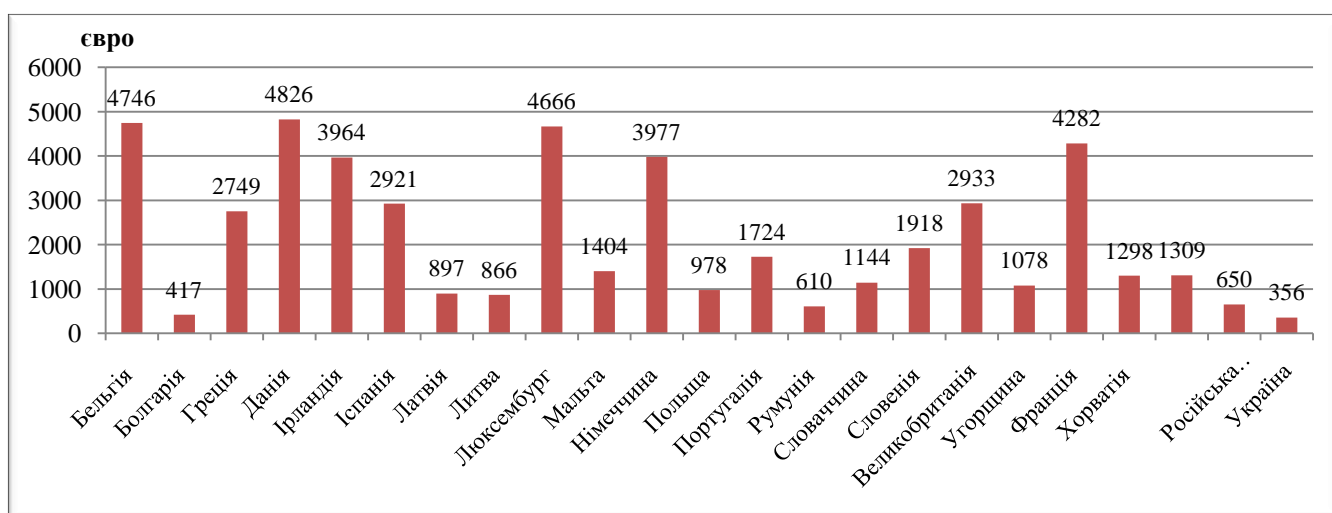


Рис. 1.2. Діаграма порівняльної характеристики витрат на робочу силу в країнах Європейського Союзу, Російській Федерації та Україні в середньому на одного працівника за місяць у 2009 році

Існуюча тенденція вимагає кардинального перегляду кадрової політики вітчизняних підприємств щодо місця і значення людського ресурсу в складі виробничих. При цьому обґрунтування необхідності понесення вказаних витрат, а

також визначення їх впливу на кінцевий результат повинні базуватися на ефективному обліково-аналітичному забезпеченні системи управління персоналом в розрізі процесів його відтворення («внутрішньофірмового життєвого циклу») з врахуванням нових концептуальних підходів до формування системи управління персоналом.

Саме тому подальші наукові дослідження повинні бути спрямовані на: внесення нових об'єктів обліку та аналізу, що характеризують кількісні та якісні зміни персоналу підприємства в процесі його відтворення і їх вплив на фінансові результати; перегляд традиційних принципів і методів оцінки з метою відображення окремих об'єктів обліку персоналу; застосування системи фінансових і нефінансових показників для характеристики облікової інформації, пов'язаної з використанням персоналу підприємства у звітності.

Зміна парадигми управління персоналом вимагає перегляду ролі людини-працівника в процесі виробництва.

1.2 Значення та місце поняття «персонал» у системі соціально-трудоових категорій

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», «трудоові ресурси», «людські ресурси», «трудоовий потенціал», «потенціал людини», «людський капітал», а також їх змістоове 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 [5, с. 17].

На переконання Г. Шмідта персонал – це люди, що працюють на підприємстві і зайняті виконанням відповідних робочих завдань [147, с. 66]. «Критерієм належності до персоналу підприємства є виконання функцій, обумовлених виробничим призначенням підприємства», – вважає і В. Осипов [108, с.709].

Т. Базаров, Б. Єремін персоналом називають сукупність всіх людських ресурсів, якими володіє організація [148, с.414].

В. Співак та Ю. Ципкін до персоналу відносять особовий склад установи, підприємства, що складає групу за професійними або іншими ознаками [134, с. 25; 152, с. 432].

Сукупність працівників підприємства, що входять до його облікового складу вважає персоналом і О. Гетьман [19, с.120].

Виконання виробничо-господарських та управлінських функцій основним штатним складом працівників організації є критерієм належності до персоналу в праці Ф. Хміля [151, 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 [74, с.10; 155, 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 [36, с. 28., 130, с. 160].

Окрім структури працівників, що визначає персонал підприємства, окремі науковці відзначають і необхідність юридично оформлених трудових відносин між працедавцем та найманим працівником [46, 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 відображатися 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 [120, 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» [84, 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. [93, с.12] Відтак, можна стверджувати, що робоча сила в такому розумінні є одним з етапів (нижчий рівень) формування потенціалу людини. В даному контексті російський вчений Б. М. Генкін пропонує авторську ієрархію понять (рис. 1.3), де робоча сила – це здатність до праці, тобто сукупність фізичних та інтелектуальних даних, які можуть бути застосовані у виробництві, людський капітал – це сукупність якостей (здоров'я, природні здібності, освіченість, професіоналізм, мобільність), що визначають продуктивність і є джерелами доходу для людини, сім'ї, підприємства, далі – трудовий потенціал як кількісно-якісний критерій трудової діяльності і потенціал людини, що включає трудовий, творчий, фізичний та інтелектуальний потенціал [17, с. 93-94].

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 [69, с. 19].

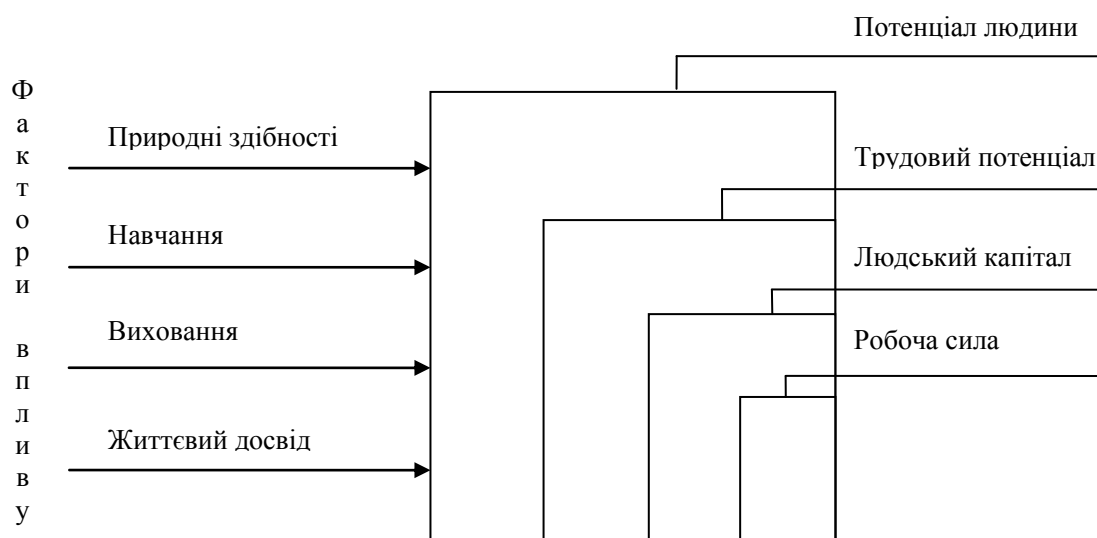


Рис. 1.3. Співвідношення понять «потенціал людини», «трудовий потенціал», «людський капітал», «робоча сила» за Б. М. Генкіним [17, с. 97].

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 [10, 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 звітнього 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 сьогоdnішньому 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 [103, с. 30].

Поняття «трудові ресурси» в економічну теорію та практику ввів у Радянському Союзі в 1922р. академік С. Г. Струмлінін [137, 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 [138]. Відтоді термін «трудоі 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 «трудоі 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 «трудоі ресурси» має право на існування, оскільки показує максимально можливу (за екстремальних умов) кількість трудоактивного населення [10, с. 82].

Серед дослідників так і не склалося єдиної думки про сутність цього поняття. Можна виділити наступні напрями досліджень.

По-перше, розгляд трудових ресурсів як категорії кількісного порядку, котра до 70-х років ХХ ст. вважалась головним чином планово-обліковою категорією для складання балансу праці та встановлення меж працездатного населення і відображала їх кількісну характеристику та структуру. За такого підходу заперечувався економічний характер трудових ресурсів на перевагу кількісному, статистичному.

По-друге, трудові ресурси як економічна категорія. В цьому контексті раціональним є твердження А. П. Соловйова та Г. М. Романенкової про те, що трудові ресурси – містке за змістом поняття. Як економічна категорія – це «сукупність носіїв функціонуючої та потенційної сукупної та індивідуальної робочої

сили та тих відносин, що виникають в процесі її відтворення» [131, с. 75], а не лише «механічна сукупність індивідуумів». Поняття «трудові ресурси» розглядаються науковцями і як планово-обліковий показник, і як економічна категорія, залежно від мети його використання [111, с. 22]. Трудові ресурси як економічна категорія виражає відносини стосовно населення, яке має фізичну та інтелектуальну здатність до праці відповідно до встановлених державою умов відтворення індивідуальної робочої сили в процесі її формування, розподілу та використання. Це підкреслює суб'єктивний характер даного поняття, залежний від суб'єкта державного управління. Хоча в сучасних умовах трудові ресурси є також і суб'єктом управління. Це проявляється, зокрема, в державному регулюванні процесу відтворення трудових ресурсів: розподілу та перерозподілу; підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації, забезпечення зайнятості [111, с. 22].

По-третє, трудові ресурси – не тільки кількісний показник і економічна категорія, але й категорія соціально-економічної сфери. Активні дослідження в даному напрямі, що є, на наш погляд, найбільш продуктивним, пов'язані з соціально-економічними процесами 80-х років ХХ ст. У рамках існуючої на той час соціалістичної економічної теорії у визначеннях вчених характерний соціально-економічний підхід. Так, Т. І. Заславська та Є. В. Касімовський визначають трудові ресурси як частину населення (зайняту і ту, що знаходиться в резерві), здатну брати участь у суспільному виробництві в умовах існування певної форми виробничих відносин та рівня розвитку продуктивних сил. Трудові ресурси виражають відносини з приводу їхнього відтворення [50, с. 27], [58, с. 12-13].

В цілому слід зазначити, що особливістю даного поняття є підхід до людини як пасивного об'єкта зовнішнього управління, тому що термін виник і використовувався в умовах централізованого управління людьми і його суть відповідала завданням перманентного нарощення виробничого потенціалу. Уявлення про індивідів як трудових ресурсів позбавляє їх власних цілей, потреб та інтересів.

Сучасний розвиток економічної науки вимагає зміни ролі людини в соціально-економічній сфері і сприяє появі гуманістичного підходу до людини як носія

здатності до праці. Таким чином, сучасне розуміння трудових ресурсів як соціально-економічної категорії з гуманістичним підходом зводиться до поняття людських ресурсів, що є значно ширшим і разом із традиційними ознаками, які властиві терміну «трудові ресурси», на думку Г. В. Щьокіна, включає здатність до творчості і потенційні можливості всебічного розвитку працівників, їх культуру, ефект кооперації та самоорганізації, удосконалення трудових взаємовідносин, мотивацію тощо [159, с. 273-274]. Варто зазначити, що людські ресурси, на думку окремих вчених, є значно ширшою категорією і включають в себе такі поняття як трудовий потенціал, стан здоров'я, рівень освіти, здібностей і культури, професійні знання у сфері суспільно корисної діяльності [75, с. 11].

Поняття «людські ресурси» вперше стало використовуватися в теорії та практиці управління в США з 70-х років минулого століття. Це було пов'язано з переосмисленням ролі і місця людини у виробничій діяльності в епоху науково-технічного прогресу. Починаючи з цього часу, термін «людські ресурси» став використовуватися для вираження нового погляду на роль людини в сучасному виробництві.

Слід зазначити, що до теперішнього часу загальноприйнятого терміну «людські ресурси» поки що не склалося. Поняття ресурси походить від французького слова «resources», що означає запаси, кошти, джерела чого-небудь, які можуть бути використані для отримання доходу.

Людські ресурси на мікрорівні слід розглядати як ресурс організації нарівні з іншими ресурсами (матеріальними, фінансовими, технологічними, інформаційними і т.д.). Вони є частиною виробничих ресурсів організації. На думку С.В. Шекшні, виробничі ресурси традиційно поділяються на три групи: натуральні або природні (земля), матеріальні (капітал), людські (праця) [156, с. 32-33]. Інші автори вважають, що ресурсами організації є: капітал (фінансові ресурси), матеріально-технічні ресурси, інформаційні ресурси, технологічні ресурси, соціальні ресурси, людські ресурси [77, с. 82].

С. М. Михайлова людськими ресурсами називає працю і підприємницьку здатність. На її думку, праця є доцільною, усвідомленою діяльністю людей, і цей

ресурс застосовується у виробництві та реалізації товарів і послуг [92, с.18].

Особливим видом виробничих ресурсів є людські ресурси, які набувають найбільшу значимість в сучасних умовах розвитку економіки як країни в цілому, так і в окремих підприємницьких структурах. Саме людські ресурси є активною частиною виробничих ресурсів. Все інше майно організації є пасивними ресурсами, які вимагають втручання людини для діяльності організації.

Як вважають деякі автори, «в ХХІ столітті соціально-економічний розвиток країн буде залежати не від матеріальних і навіть не від фінансових ресурсів, а від кваліфікації персоналу, перш за все, від якості людських ресурсів» [159, с. 5].

Специфіка людських ресурсів, на відміну від усіх інших видів виробничих ресурсів, полягає в наступному:

- участь людських ресурсів у виробничому процесі має не механічний, а свідомий характер, процеси взаємодії між організацією і співробітниками є двосторонніми;
- продуктивність людських ресурсів не має меж, оскільки люди здатні до постійного вдосконалення та розвитку;
- людські ресурси надають руху, організовують взаємодії всіх інших ресурсів;
- людські ресурси невіддільні від особистості носія;
- людські ресурси, на відміну від інших видів ресурсів, не можуть бути предметом купівлі-продажу;
- трудова діяльність людини проходить в сучасному суспільстві 30-50 років, відповідно взаємостосунки людини і організації носять довготривалий характер;
- на відміну від інших ресурсів, люди приходять в організацію свідомо, з певною метою і чекають від організації допомоги в її реалізації;
- управління людськими ресурсами є особливим видом діяльності, який вимагає виконання спеціальних функцій і наявності особливих якостей у тих людей, які займаються цією діяльністю.

Таким чином, людські ресурси є невід'ємною частиною функціонування підприємства та повинні бути підконтрольні його керівництву. Подібно до інших

видів ресурсів, людські ресурси вимагають здійснення вкладень в їх формування, підтримку і розвиток. У силу цього в людські ресурси можна планувати інвестиції, які передбачають привести їх до кількісних і якісних змін.

Автори праці «Людські ресурси корпорації: стратегія і практика управління» визначають, що людські ресурси (як об'єкт управління) - це фізичні особи (індивіди): а) представляють інтерес для сфери праці та виробництва в якості потенційних працівників; б) пов'язані з підприємством, організацією в даний момент трудовими або цивільно-правовими відносинами, в) мали такі відносини раніше і зберегли понині певні взаємокорисні контакти зі своїми роботодавцями [77, с. 54-56]. На їхню думку, людські ресурси – це персоніфікований актив підприємства, що включає не лише наявних, а й потенційних працівників.

Інший погляд на суть категорії «людські ресурси» полягає в її ототожненні з трудовими ресурсами, як працездатним населенням, обмеженим певними віковими рамками. При цьому, людські ресурси включають дві категорії: працездатне населення у працездатному віці та працююче населення поза межами працездатного віку [139, с. 12-15]. Автор розрізняє поняття «людські ресурси», «трудові ресурси», «людський капітал». На його думку, людські ресурси є сукупністю фізичних і розумових здібностей, застосовуваних у трудовій діяльності, а людський капітал є вартісною категорією, яка має вартість і ціну на ринку праці. Людський капітал втілюється у працівниках – їх досвіді, знаннях, схильності до нововведень, до розвитку культури взагалі і засвоєнню філософії фірми зокрема.

Проведений аналіз досліджень категорії людські ресурси дав змогу визначити, що на мікрорівні людські ресурси є як зовнішнім, так і внутрішнім джерелом формування персоналу підприємства з певним набором фізичних та інтелектуальних даних, що потребує певних вкладень в їх формування, підтримку та розвиток з метою приведення до їх кількісних та якісних змін.

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» [42, с. 141-146].

Працересурсний підхід розглядає трудовий потенціал як ресурси праці, якими володіє суспільство на даному етапі свого розвитку. На думку Г. П. Сергеевої 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» [127, 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 [71, 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» [60, 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 [15, 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 [145, с. 47].

Відтак серед вітчизняних науковців сформувалося кілька визначень категорії «трудова потенціал» (особливо відносно його кількісної складової, використовуючи соціально-демографічний підхід), які відображають відповідні концепції. Як зазначає М. Саєнко відносно згаданого Указу [145, с.47], таке визначення категорії «трудова 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 [101, 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) [8, с. 42].

В «Економічній енциклопедії» під редакцією Б. Г. Гаврилишина визначено 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» [38, 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 [133, 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.

За ринкової економіки найближче до трудового потенціалу є категорія «людського капіталу», яка фактично визначає якісний та вартісний бік трудового потенціалу [10, с. 81].

Історично перша згадка про людський капітал зустрічається в праці А. Сміта «Wealth of Nations» («Багатство народів»), введене ним як збірне поняття кількості та якості людських здібностей до праці й розглядається як найважливіше джерело доходів і значимий фактор зростання ефективності праці.

Формування сучасної теорії людського капіталу, яку деякі автори називали революцією в економічній думці, проходило в кінці 50-х на початку 60-х років ХХ століття. Фундаментом цієї теорії є положення, згідно з яким капітал є певним запасом благ, який накопичується і приносить дохід.

У найбільш послідовній формі теорія людського капіталу викладена в працях професорів Чиказького університету, лауреатів Нобелівської премії Теодора Шульца і Гарі Беккера. Т. Шульц зробив істотний внесок у становлення теорії людського капіталу на початковому етапі її розвитку. Так, Т. Шульц увів поняття «концепція

капіталу», яке характеризує наявність чогось реально існуючого, що володіє економічною властивістю надавати майбутні послуги та має деяку вартість. Розуміння капіталу як чогось такого, що надає майбутні послуги, дозволяє приступити до подальшого поділу цілого на дві частини, а саме: на людський капітал і нелюдський капітал» [190, с.68]. Шульц довів, що одним з головних факторів економічного зростання, який мав місце в США, було підвищення рівня освіти.

Г. Беккер переніс поняття людського капіталу на макрорівень та розширив номенклатуру інвестиційних статей у людину, пов'язавши їх не тільки з освітою, але й підтримкою та збереженням її здоров'я, пошуком інформації, зміною роботи та місця проживання [167].

Окрім названих науковців, дослідженням людського капіталу були присвячені праці таких зарубіжних вчених, як Д. Бегг, У. Боуен, Е.Дж. Долан, Л. Турроу, С. Фішер та інших.

В економічній літературі існує безліч визначень поняття «людський капітал». Майже всі дослідники визначають людський капітал як сукупність наявних у людини запасів здібностей і якостей. Так, У. Боуен зазначав, що людський капітал складається з названих здібностей та якостей, які можуть використовуватися їх носіями з метою виробництва товарів і послуг [170, с. 362]. Едвін Дж. Долан під людським капіталом вважає розумові здібності, отриманих шляхом навчання, або в результаті практичного досвіду [32]. Л. Турроу пропонує розглядати людський капітал як продуктивні здібності, обдарування і знання, реалізовані у виробництві товарів і послуг [192, с. 90].

Таким чином, у вказаних визначеннях людський капітал практично ототожнюється з продуктивними здібностями працівника. На думку вищезгаданих дослідників теорії людського капіталу, цей капітал формується в основному в результаті певних інвестицій у людину. Серед багатьох видів таких інвестицій можна назвати навчання, підготовку на виробництві, медичну допомогу, міграцію і пошуки інформації про ціни і доходи [167, с. 91]. У результаті таких інвестицій людина засвоює і розвиває майстерність, навички та інші здібності, як наслідок,

вони накопичуються і приносять більше доходів у вигляді заробітної плати.

Бонтіс визначає людський капітал людським чинником в організації; зазначається, що це об'єднані разом інтелект, навички та спеціальні знання, які надають організації відмінний характер» [4, с. 65]. Вважається, що людський капітал це не просто сукупність інтелекту, навичок і спеціальних знань, але й відмінна особливість одного господарюючого суб'єкта від іншого.

В трактуванні сутності людського капіталу М. Блаугом людський капітал є приведеною вартістю минулих інвестицій в навички людей, а не цінність людей самих по собі [168, с. 19]. Відтак людський капітал – це накопичений запас навичок, знань, здібностей людини, і вартість людського капіталу можна визначити виходячи зі здійснених у минулому інвестицій в навички людей. Таким чином, М. Блауг пропонує, так зване, інвестиційне визначення людського капіталу.

Варто зазначити, що в основу визначення людського капіталу багатьох вчених покладена деяка сукупність якостей, якими володіє людина. Так, О. М. Мельников визначає людський капітал організації як сумарні психофізичні, інтелектуальні, фізичні, моральні, соціальні, та інші здібності всіх співробітників, що приносять дохід організації [87, с. 30]. На думку Б. М. Генкіна, людський капітал є сукупністю таких якостей: здоров'я, природні здібності, освіту, професіоналізм, мобільність. Вони визначають продуктивність і можуть приносити дохід як носію цих якостей, так і його родині, підприємству та суспільству [17, с. 94].

Одне з найповніших визначень людського капіталу наведено С. О. Дятловим, відповідно до якого людський капітал – це не просто сукупність здоров'я, знань, навичок, здібностей, мотивацій, якими володіє людина, а накопичений їх запас, сформований шляхом інвестицій в людину. В основі цього визначення лежить кінцева мета інвестицій в людський капітал – зростання продуктивності праці та ефективності виробництва організації і зростання заробітків самої людини [33, с.26].

У роботах науковців розрізняються поняття людського капіталу на макро- і мікрорівнях. На думку Ю. А. Корчагіна, «людський капітал на мікрорівні економіки – це продуктивний чинник підприємства, який формується на базі інвестицій в персонал підприємства, у знання, НДДКР та інформаційну систему з метою

посилення інтелектуального потенціалу і конкурентних переваг підприємства і, як наслідок, – підвищення його капіталізації, збільшення доходів і вартості бренду» [70, с. 203].

Визначення людського капіталу на мікрорівні економіки, запропоноване Ю. О. Корчагіним є занадто широким за змістом, що змішує поняття людського та інтелектуального капіталу, хоча людський капітал необхідно розглядати як складову частину інтелектуального.

Варто зазначити, що у вітчизняному науковому обороті поняття «людський капітал» характеризує сукупність сформованих і розвинутих унаслідок інвестицій продуктивних здібностей, особистих рис і мотивацій індивідів, які використовуються в економічній діяльності, сприяють зростанню продуктивності праці і завдяки цьому впливають на збільшення доходів (заробітків) свого власника та національного доходу [24, с. 17].

Заслуговує уваги і визначення сутності поняття «людський капітал», запропоноване Л. Михайловою, яка виокремлює кілька позицій у його трактуванні :

- як оцінка потенціалу;
- природжені здібності;
- здатність більш ефективного виробництва та вищої якості продукції;
- оцінка потенційної здатності особистості приносити дохід [93, с. 285].

Отже, можна констатувати, що на мікрорівні (на рівні окремого підприємства) людський капітал є сукупністю сформованих внаслідок здійснення інвестицій продуктивних здібностей, які в процесі їх реалізації в ході виконання професійних обов'язків приносять дохід як персоналу (носію людського капіталу), так і підприємству загалом.

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.

Разом з тим, зміна парадигми управління персоналом та зміна концептуальних підходів до ролі та місця людини у процесі виробництва не зумовлює відміну понять, які в тій чи іншій мірі, на певному економічному рівні характеризують людину як економічного суб'єкта, а сприяє появі нового бачення взаємозв'язків та взаємозалежності між зазначеними категоріями, а також зміні підходів до визначення їх сутності: уточнення та розширення відповідно до розвитку економічної науки та вимог менеджменту (рис. 1.4).

Визначені джерела формування кількісних та якісних змін персоналу підприємства є предметом кадрової політики підприємства, що має бути спрямована на створення оптимального рівня забезпеченості людським ресурсом за допомогою належного організаційного, методичного рівня управління персоналом та компетентності керівництва.

З метою збору статистичних й аналітичних даних про персонал підприємства його групують за відповідними ознаками. Задля визначення аналітичної структури персоналу виокремлюють загальну (персонал розглядається в розрізі загальної структури за такими ознаками як: професія, кваліфікація, освіта, вік, стать, стаж роботи) та часткову (відображає співвідношення окремих груп працівників, об'єднаних за певною ознакою).

Задля статистичного спостереження за структурою та рухом персоналу на рівні будівельного підприємства персонал поділяють в розрізі видів діяльності на дві групи: виробничий персонал (зайнятий на будівельно-монтажних роботах, допоміжних і другорядних виробництвах) та персонал, зайнятий у невиробничих підрозділах організації (житлово-комунальне господарство, дошкільні дитячі заклади, медичні пункти та інші) [81, с.111], а також за категоріями та групами професій (посад).

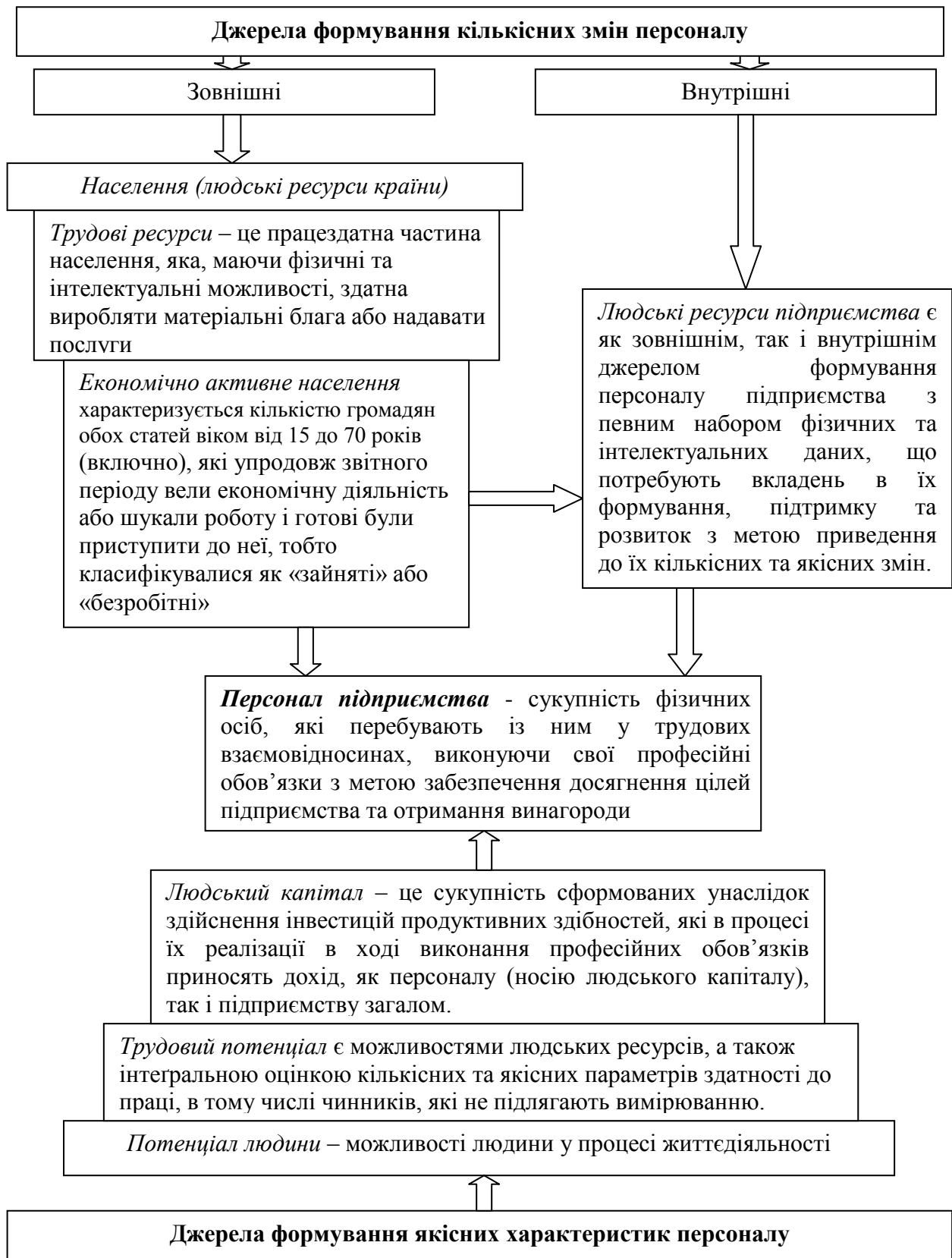


Рис.1.4. Джерела кількісних та якісних змін персоналу підприємства

Зазначимо, що до виробничого персоналу будівельного підприємства відносяться: працівники, зайняті на будівельно-монтажних роботах, допоміжних і

другорядних виробництвах; персонал, зайнятий в обслуговуючих та інших господарствах, який безпосередньо не бере участь у будівельному виробництві (включаючи господарства, які знаходяться на окремому балансі); працівники транспортних організацій, управлінь виробничо-технологічної комплектації, контор, баз і складів матеріально-технічного постачання; працівники будівельних лабораторій, дирекції підприємства, що будується, ВКБ (УКБ), а також окремі працівники, які здійснюють технічний нагляд за будівництвом.

При цьому за характером виконуваних функцій персонал варто розподіляти на такі категорії: адміністративний, загальновиробничий та будівельно-виробничий. Такий розподіл забезпечить виокремлення об'єктів обліку й аналізу, що відповідають господарським процесам, пов'язаних з однорідними групами працівників за професійно-кваліфікаційною структурою, рівнями відповідальності. Крім того, враховуючи бригадну форму організації праці на будівельних підприємствах, будівельно-виробничий персонал варто досліджувати в розрізі будівельних бригад (за місцями виникнення витрат на використання персоналу). Варто зазначити, що в будівництві спостерігається в останні роки тенденція значного скорочення кількості найманих працівників (рис. 1.5).



Рис. 1.5 . Графік динаміки кількості найманих працівників в будівництві (за даними Статистичного щорічника України за 2010 рік)

Аналогічна ситуація і на досліджуваних будівельних підприємствах (ЗАТ «ПБО Львівміськбуд», ТОВ «Тернопільбуд», ТДВ «БМФ «Івано-Франківськбуд»). Так, за час свого 40-літнього існування у різних статусах у ТДВ «БМФ «Івано-Франківськбуд» чисельність персоналу скоротилась від 10-13 тис. осіб на етапах становлення і розвитку до 157 осіб сьогодні. У ЗАТ «ПБО Львівміськбуд» в 2010 році в порівнянні з 2004 чисельність працівників скоротилась від 800 до 154 осіб. Динамічне зниження чисельності працівників спостерігається і в ТОВ «Тернопільбуд» з 2482 осіб у 2006 році до 1663 – у 2010. Однак інформація про динаміку чисельності персоналу на підприємствах не може бути індикатором позитивних чи негативних змін. При цьому варто досліджувати вплив кількісних та якісних характеристик господарських процесів, пов'язаних з персоналом, що продукуються бухгалтерським обліком та економічним аналізом як функціями управління на фінансово-економічну діяльність підприємства та його соціальний розвиток.

1.3 Вплив особливостей будівельної галузі на реалізацію функцій обліку й аналізу в процесі управління персоналом.

Управління персоналом – діяльність, пов'язана з дією на людський ресурс організації й орієнтована на приведення у відповідність можливостей персоналу з цілями, стратегією і напрямками розвитку підприємства. Тому в будь-якій організації, незалежно від її розмірів і виду діяльності реалізується функція управління персоналом. При цьому визначення функціональних етапів системи управління персоналом з використанням процесного підходу є передумовою розробки організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та економічного аналізу господарських процесів, пов'язаних з персоналом.

Варто зазначити, що А. Файоль, який вважається основоположником концепції адміністративного управління, зазначав, що існує 5 функцій управління.

Відповідно керувати – означає передбачати, організовувати, розпоряджатися, координувати і контролювати [146, с.12]. Відтак можна виокремити 5 функцій управління: планування, організація, керівництво, координація та контроль.

Інші автори, аналізуючи функції управління, приходять до висновку, що існують основні та похідні функції управління (табл. 1.2):

Таблиця 1.2

Основні і похідні функції управління [77, с.124]

Основні функції	Похідні функції
Планування	Формування цілей, прогнозування
Організація	Формування структури організації та процесів діяльності, забезпечення системи ресурсами (людськими, матеріальними, фінансовими, інформаційними, технологічними)
Керівництво	Визначення цілей і завдань: координуюча, мотиваційна щодо людських ресурсів, соціальна, юридична, інформаційна функції
Контроль	Спостереження, перевірка, порівняння, облік, аналіз і оцінка

На думку вищезгаданих науковців, існує 4 основних функції управління: планування, організація, керівництво і контроль, а в число похідних функцій контролю включаються облік, аналіз і оцінка.

Є. В. Бистрицький та С. В. Поляков до функцій управління, що є основою аналізу інформаційних систем відносять: облік, аналіз, планування, контроль, регулювання. При цьому функція обліку визначається як процес отримання об'єктивної інформації про ситуацію, що склалась відносно об'єкта управління шляхом збору фактичних значень параметрів і їх обробки за заданими алгоритмами. В свою чергу, аналіз визначається як процес генерування альтернатив на підставі ситуації, що склалась відносно об'єкта управління та бажаних значень параметрів, що задаються на фазі «Планування», з одного боку, і постановки діагнозу та виявлення причин відхилення руху системи від заданої траєкторії з іншого. На основі врахованих даних формулюються висновки про різні сторони роботи підприємства [6, с.12-14].

Схожої позиції притримується і Д. К. Шевченко, додаючи до вищеназваних функцій функцію організації. При цьому науковець конкретизує основні функції управління, зокрема, щодо функції обліку і аналізу, пропонується її реалізація у

вигляді: оперативного обліку, фундаментального обліку і аналізу виконання плану затрат ресурсів і наявності економії чи перевитрат ресурсів [154, с.88].

Л. В. Карташова наводить такі основні функції управління людськими ресурсами: стратегічне планування; аналіз і проектування робочих процесів; набір і відбір персоналу, адаптація, оцінка персоналу, навчання і розвиток персоналу; планування кар'єри; організація системи компенсацій та допомоги, забезпечення безпеки та здоров'я; регулювання трудових відносин всередині організації. На думку Б. М. Генкіна, на підприємстві найважливішими завданнями управління людськими ресурсами є: проектування трудових процесів, визначення вимог до кваліфікації персоналу; підготовка персоналу; планування кар'єри; нормування витрат і результатів праці; планування чисельності персоналу; оцінка персоналу, мотивація, оплата праці [18, с. 7].

Є. В. Маслов в управлінні персоналом як процесі виділяє кілька часткових процесів:

- планування – визначення цілей управління, засобів їх досягнення, моделювання і прогнозування об'єкта управління;
- організація – робота з комплектування кадрів: профорієнтація, профвідбір, залучення робочої сили, наймання, розстановка по робочих місцях, професійна підготовка, вдосконалення організації праці, поліпшення умов праці тощо;
- регулювання – міжцеховий, міжпрофесійний і кваліфікаційний рух робочої сили, зміна чисельності персоналу, рівня заробітної плати і т.д.;
- контроль – контроль чисельності, раціональності використання, відповідності займаній посаді, виконання кадрових наказів і т.д.;
- облік – отримання інформації про зміну складу кадрів, ведення державної і внутрішньої звітності по кадрах і т.д. [85].

Я. Фітц-енц виділяє шість завдань з управління людськими ресурсами, представлених на рисунку 1.6.

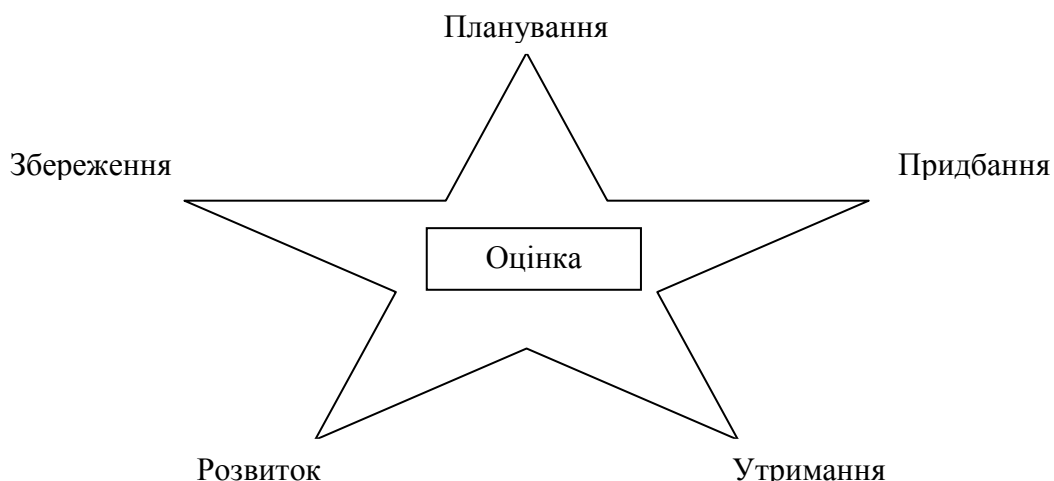


Рис. 1.6. Управління людськими ресурсами за Я. Фітц-енцем [149, с. 129].

На думку Я. Фітц-енца, оцінка управління людськими ресурсами не є окремим завданням. Вона інтегрована з раціональним і ефективним вирішенням інших п'яти завдань. Вся діяльність з управління персоналом може бути оцінена за допомогою матриці [149, с. 130]. Компоненти матриці, запропонованої Я. Фітц-енцем, яка застосовується до чотирьох видів діяльності у сфері людських ресурсів, і приклад визначення показників, що характеризують людські ресурси при використанні цієї матриці, представлені в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Матриця діяльності у сфері людських ресурсів [149, с. 130]

Основні види діяльності Змінні	Придбання	Утримання	Розвиток	Збереження
Витрати	Витрати на одного найнятого працівника	Витрати на оплату за платіжним чеком в системі пільг Витрати на випадок ПДС (програми допомоги співробітнику)	Витрати на одного працівника, який пройшов тренінг	Втрати від плинності
Час	Час на заповнення робочого місця	Час на відповідь Час на виконання вимоги	Витрати на годину тренінгу	Плинність на стаж роботи в компанії
Кількість	Кількість найнятих працівників	Число оброблених претензій	Число навчених працівників	Рівень добровільних звільнень
Помилки	Рейтинг нового співробітника	Кількість помилок в процесі	Набуті навички	Рівень «готовності»
Реакція	Рівень задоволеності менеджера	Рівень задоволеності клієнта	Професіоналізм співробітників	Причини плинності

Застосовуючи наведену матрицю, можна простежити витрати на окремі послуги і програми. Придбання персоналу може бути здійснено за допомогою найму, оренди та розвитку. Так, за підрахунками Я. Фітц-енца, витрати на найм включають в себе: витрати на рекламу (23%), плату агентам (21%), бонус від напрямів (2%), витрати на відрядження (4%), витрати на переміщення (21%), витрати на рекрута (20%) [149]. Розвиток може бути здійснено за допомогою різноманітних програм, від щоденного тренінгу, проведеного керівництвом, до дорогих зовнішніх освітніх програм. Разом з тим, з'ясувати загальну суму витрат на розвиток досить складно.

Варто зазначити, що основною метою функціонування вітчизняних служб управління персоналом до останнього часу було забезпечення нормування та оплати праці. У системах управління персоналом фірм США основна увага приділяється відбору, адаптації і оцінці персоналу. При цьому на відбір одного менеджера вищого рівня витрачається 32 тис. дол., на менеджера середнього рівня – 8 тис. дол., бухгалтера – 10 тис. дол. [18, с.6].

Відтак система управління персоналом повинна бути збалансованою з системою управління організацією, тобто функції управління персоналом повинні відповідати цілям виробництва, оскільки ефективність використання персоналу, перш за все, визначається впливом на результати діяльності підприємства в цілому (Додаток Г).

Тому, на підставі результатів досліджень основних і похідних функцій управління підприємством та управлінням персоналом як складової частини системи управління в цілому, вважаємо за необхідне деталізувати завдання управління персоналом, пов'язані з обліком та аналізом з метою окреслення напрямів інформаційних потреб. При цьому характеристику визначених нами функцій необхідно проводити з використанням обраного методичного підходу до управління персоналу – процесного, що дозволить сформувати цілісну модель формування обліково-аналітичної інформації в межах процесу управління персоналом (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Матриця функціональних процесів управління персоналом (в межах функцій обліку та аналізу)

Функції Процеси	Бухгалтерський облік (кількісний аспект)	Економічний аналіз (якісний і стратегічний аспекти)
Формування	Облік процесу формування персоналу: визначення об'єктів обліку (класифікація витрат на формування в розрізі: напрямів залучення персоналу; категорій залученого персоналу); документальне оформлення процесу формування персоналу (первинний облік); аналітичний та синтетичний облік процесу формування персоналу; формування зведеної облікової інформації у звітності підприємства: внутрішньогосподарській, фінансовій, статистичній	Аналіз рівня забезпеченості підприємства персоналом за категоріями і професійно-кваліфікаційними характеристиками (виявлення невідповідностей) Аналіз структури і руху персоналу (вивчення динаміки показників плинності)
Використання	Облік процесу використання персоналу: (класифікація витрат на використання в розрізі: витрат на виплати працівникам; категорій персоналу); документальне оформлення процесу використання персоналу (первинний облік); аналітичний та синтетичний облік процесу використання персоналу; формування зведеної облікової інформації у звітності підприємства: внутрішньогосподарській, фінансовій, статистичній	Аналіз економічної ефективності формування, використання та розвитку персоналу та виявлення резервів її підвищення Аналіз соціальної ефективності використання персоналу та виявлення резервів її підвищення
Розвиток	Облік процесу розвитку персоналу: (класифікація витрат на розвиток в розрізі: програм розвитку персоналу; категорій персоналу, охопленого програмами розвитку); документальне оформлення процесу розвитку персоналу (первинний облік); аналітичний та синтетичний облік процесу розвитку персоналу; формування зведеної облікової інформації у звітності підприємства: внутрішньогосподарській, фінансовій, статистичній	Визначення впливу заходів, спрямованих на підвищення професійно-кваліфікаційного рівня персоналу на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства

Виходячи із запропонованих завдань, процес управління персоналом дозволить полегшити прийняття рішень, пов'язаних з формуванням, розподілом, використанням та розвитком персоналу, визначити очікуваний рівень віддачі від інвестицій в їх підготовку, допомогти керівнику у виборі кадрової політики, тобто оцінити позитивні та негативні фактори набору фахівців ззовні і просування своїх

працівників зсередини організації. Рішення буде аналогічне рішенням «виконати господарським способом або придбати» у виробничій сфері.

Успішність системи управління персоналом, що відрізняється складністю і різноманітністю взаємодій на всю сукупність складових її елементів, залежить від інформаційного забезпечення. У процесі управління персоналом необхідно надавати витратно-ціннісну інформацію для прийняття управлінських рішень про формування, розвиток та використання персоналу для досягнення затратно-ефективних організаційних цілей.

Для цього при аналізі показників ефективності управління персоналом керівникові потрібно уміти «прочитати» результати, досягнуті в процесі діяльності цього напрямку, щоб оцінити ефективність інвестицій в програми управління персоналом, і, отже, оцінити ефективність роботи напрямку в цілому.

Оцінка ефективності управління персоналом за зрозумілими вимірюваними показниками дає керівникові можливість зрозуміти, з якою віддачею використовуються ресурси, що виділяються на персонал, які заходи або завдання є найбільш результативними, а які слід скоротити. Це стає особливо актуальним в жорстких економічних умовах, коли кожна стаття витрат суттєво впливає на фінансову стабільність підприємства і його позицію на ринку. При цьому доцільно окреслити основні передумови створення ефективної системи облікових та аналітичних показників.

По-перше, показники ефективності роботи з персоналом повинні бути розроблені за всіма напрямками діяльності роботи з персоналом і актуальними для підприємства максимально тривалий проміжок часу для того, щоб робити об'єктивні висновки про вплив показників один на одного і моделювати ситуації на майбутнє.

По-друге, при розробці показників ефективності управління персоналом керівникові підприємства необхідно пам'ятати, що ефективність реалізації програм з управління персоналом включає фінансову складову, яка впливає на прибутки і збитки організації. Так, одним з найбільш важливих критеріїв, який може розглядатися керівником як ефективність роботи з персоналом є коефіцієнт

плинності кадрів. Це показник, який присутній на всіх етапах життєвого циклу підприємства і повинен відстежуватися регулярно. Коефіцієнт розраховується як відношення числа звільнених працівників (за власним бажанням і за ініціативою підприємства) в звітному періоді, до середньоспискової чисельності. Він легко може бути обрахований за будь-який звітний період часу. При цьому низька плинність персоналу – це не завжди добре або погано. Для підприємств, в яких основна цінність – це знання і досвід співробітника, відсутність плинності кадрів може бути ознакою стабільності і успішності. Навпаки, якщо підприємство орієнтоване на те, щоб постійно залучати найсвіжіші кадри, відсутність динаміки може бути ознакою застою.

Кожне підприємство, залежно від свого роду діяльності, повинно виробити ці показники самостійно, ґрунтуючись на власних стратегічних цілях. Наприклад, стратегічною метою підприємства може бути збільшення обсягів продажу без збільшення чисельності персоналу. В цьому випадку коефіцієнт плинності взагалі не буде інформативним, а основними критеріями ефективності управління людськими ресурсами більшою мірою будуть показники, пов'язані з навчанням, розвитком і оцінкою персоналу.

Процес розроблення облікових та аналітичних показників, що характеризують «життєвий цикл» персоналу, тобто всі стадії внутрішньофірмового руху працівника від набору до вибуття на будівельних підприємствах обумовлений специфікою галузі. Будівельне виробництво характеризується складними виробничими зв'язками. Для виробничого процесу залучається велика кількість працівників різних спеціальностей, що виконують загальнобудівельні, спеціалізовані, пусконаладжувальні роботи. Будівництво характеризується наявністю багатьох учасників: замовника, генерального підрядника, субпідрядників, що призводить до формування складної системи їх взаємовідносин, яка має правильно відобразитися при формуванні облікових та аналітичних даних діяльності персоналу будівельного підприємства.

Всі перелічені особливості виробничого процесу будівництва, а також наявність широкого спектру факторів, що впливають на виробничий процес

будівельної галузі, вимагають побудови системи інформаційного забезпечення управління персоналом.

Дослідженнями питань оцінки ефективності діяльності персоналу займалися такі науковці, як О.Тищенко, О. Головка [143], В. Гриньова, І. Грузіна [23], Г. Дмитренко [29], Н. Олве, Ж. Рой [107], А. Колот [64], В. Колпаков [65], П. Круш [73], О. Крушельницька, Д. Мельничук [74] та ін.

Відповідно для цього необхідно проаналізувати сучасні досягнення у сфері створення системи інформаційного забезпечення управління персоналом та визначити основні критерії її адаптації до особливостей вітчизняних підприємств будівельної галузі.

Розробка та впровадження системи облікових та аналітичних даних діяльності персоналу в будівельній галузі має зважати на такі обставини.

По-перше, будівельна продукція характеризується стаціонарністю. При цьому бригади робітників і будівельна техніка потребують міжоб'єктних переміщень, що призводить до додаткових витрат: витрати на транспортування техніки; витрати на перевезення персоналу; витрати на демонтаж і монтаж техніки.

По-друге, будівельні роботи, як правило, здійснюються у відкритій місцевості, де постійно змінюються метеорологічні умови, в той час як у промисловості виробничий процес відбувається в замкнених приміщеннях, при постійній температурі повітря і т.п. Будівельне виробництво увесь час знаходиться під впливом різноманітних факторів, які іноді важко врахувати. До них можна віднести кліматичні умови, ґрунтові води, рельєф і геологію ділянки будівництва і т.п. Зміни температури повітря, дощі, снігові опади, вітри та ін. ставлять у скрутне становище проведення будівельно-монтажних робіт, порушують їх ритмічність і впливають на організацію обліку. При виконанні будівельно-монтажних робіт у зимовий період виникають додаткові витрати праці, матеріалів, а також теплової та електричної енергії. На будівельних об'єктах і ділянках зберігається велика кількість матеріалів відкритого зберігання (цегла, пісок, гравій, щебінь та ін.). Крім того, з метою вірного відображення в обліку фактичного витрачання матеріалів щомісячно по матеріалах відкритого зберігання слід проводити інвентаризацію. Це потребує

додаткових витрат робочого часу працівників.

По-третє, в деяких випадках будівництво здійснюється у важких умовах: на території діючих підприємств, у недосяжних для транспорту місцях, поблизу ліній електропередач і т.п. Це відображається на організації і технології виробництва робіт й, відповідно, на оцінці результатів роботи працівників.

По-четверте, кожний новий об'єкт будівництва має свої особливості. Його спорудження відбувається в індивідуальних умовах, із застосуванням індивідуальної кошторисно-технічної документації, з урахуванням визначеного рельєфу, ґрунту та ін. Оскільки ж будівництво виконується одночасно на багатьох об'єктах і на широкій території, важко забезпечити централізацію оцінювання.

По-п'яте, в будівництві переважає бригадна форма організації праці, що ускладнює процес оцінки персоніфікованого вкладу робітників у виробничий процес.

Зважаючи на окреслені особливості, система облікових та аналітичних показників, пов'язаних з персоналом вітчизняних підприємств будівельної галузі, має будуватися за наступними критеріями:

1) вона повинна мати вигляд системи показників, які в достатній мірі характеризують як специфічні властивості виробничої системи будівельного підприємства, так і її взаємини з навколишнім середовищем, що впливають на формування, використання та розвиток персоналу;

2) до її показників слід пред'являти такі вимоги, як об'єктивність, наочність, взаємозалежність (відсутність кореляції з іншими показниками), легкість і зручність вимірювання, мінімальна, але достатня кількість, відповідність рівню управління (потребам управління на цьому рівні);

3) показники, що застосовуються при її формуванні, мають характеризувати персонал будівельного підприємства в розрізі категорій (будівельно-виробничий персонал, загальновиробничий персонал, адміністративний персонал);

4) показники витрат та показники ефективності понесення таких витрат на персонал повинні відповідати рівням ціноутворення в будівництві (локальний та об'єктний кошториси, зведений кошторисний розрахунок);

5) аналітичні розрахунки, пов'язані з визначенням ефективності використання працівників, мають бути узгоджені з цілями і результатами діяльності відповідних категорій працівників, та підрозділів, до яких вони належать, оскільки кожна з категорій персоналу має свій вплив на досягнення поточних і стратегічних цілей.

У вітчизняній практиці система трудових показників включає: персонал, продуктивність праці і заробітну плату. При цьому до основних трудових показників належать: трудомісткість продукції, продуктивність праці (середньомісячний, середньорічний виробіток), чисельність персоналу, фонд заробітної плати підприємства, середня заробітна плата (середньомісячна, середньорічна), загальний фонд робочого часу, середня тривалість робочого дня (зміни) [37].

С. Ю. Вігуржинська називає чотири групи трудових показників, що характеризують: чисельність персоналу; структуру персоналу; рух персоналу; витрати на персонал та їх ефективність [13].

На основі усталених теоретичних напрацювань щодо характеристики трудових показників, а також вимог нормативно-правового та колективно-договірного регулювання трудових відносин (Додаток Д табл.Д.1, табл.Д.2) сформовані організаційні та методичні засади ведення бухгалтерського обліку та економічного аналізу господарських операцій, пов'язаних з персоналом на досліджуваних будівельних підприємствах (ЗАТ «ПБО Львівміськбуд», ТОВ «Тернопільбуд», ТДВ «БМФ «Івано-Франківськбуд»). При цьому інформація в обліку формується за такими напрямками: облік особового складу; облік використання робочого часу; облік розрахунків за виплатами працівникам з використанням типових форм первинної облікової документації зі статистики праці за вказаними напрямками задля продукування даних з метою складання відповідних форм фінансової, статистичної, податкової звітності. Аналітичні ж розрахунки проводяться лише в межах вимог щодо заповнення ф. 1-ПВ «Звіт з праці» (квартальна), ф. 1-РС «Звіт про витрати на утримання робочої сили» (один раз на чотири роки), а також проведення внутрішнього чи зовнішнього аудиту. Зазначимо, що в ТОВ «Тернопільбуд» існує практика складання внутрішньої форми звітності

ф. № 1-підприємництво. В рамках такого узагальнення інформації має місце і розділ «Кількість працівників та оплата їх праці», що складається лише з 6 показників: середньооблікова кількість штатних працівників, середня кількість позаштатних працівників, кількість штатних працівників, які працюють на умовах неповного робочого часу, кількість людино-годин, відпрацьованих штатними працівниками, фонд оплати праці.

Існуючі трудові показники не надають повної інформації, необхідної для сучасної системи менеджменту, зорієнтованої на досягнення поставлених стратегічних цілей організації, внаслідок невідповідності нормативно-методичного забезпечення процесів обліку та аналізу персоналу новим концептуальним підходам до управління персоналом підприємства.

Часто при створенні інформаційних систем на підприємствах, як зазначає Ю. А. Верига, поза увагою залишаються важливі параметри обліку та аналізу ефективності управління персоналом, серед яких: оцінка інтелекту й особистих якостей персоналу, визначення навичок, що відповідають посаді, планування робочої сили, аналіз потреб у навчанні, документування атестацій, моделювання системи оплати праці [12, с. 38].

На думку американського вченого Я. Фітц-енца, стандартна бухгалтерія не може виправдати довіру, яка надається їй сьогодні, з двох причин. По-перше, бухгалтерія дивиться всередину організації. Її основна роль – зберегти майно підприємства. Якщо нам потрібно поглянути всередину і назад, вважає Я. Фітц-енц, бухгалтерія впорається з цим. Але сьогодні нам необхідно зосередитися на тих питаннях, які створять добробут в майбутньому, на діях, які допоможуть збільшити вартість підприємства на ринку [149, с. 26-27].

Разом з тим зарубіжні вчені давно займаються дослідженням показників діяльності організацій, що демонструють зв'язок між фінансовими і людськими результатами. Найпростішим підрахунком був показник прибутку, що припадає на одного працівника. Цей показник з'явився вперше в 1985 року в Доповіді про ефективність людських ресурсів (Human Resource Effectiveness Report) [149, с.48].

При цьому найбільш популярними концепціями, що намагаються

збалансувати ефективність використання людських ресурсів зі стратегічними цілями підприємства є: концепція обліку людських ресурсів та концепція збалансованих показників. Дані концепції були розроблені і застосовуються в основному для внутрішніх управлінських цілей, хоча іноді використовуються з метою отримання додаткового іміджу та ринкової вартості.

Концепція обліку людських ресурсів була створена з метою: вдосконалення управління людськими ресурсами з організаційної точки зору шляхом збільшення прозорості витрат на людські ресурси, інвестицій і отриманих результатів у бухгалтерському обліку в межах балансу, звіту про прибутки та збитки та інвестиційних розрахунків; створення інформаційної бази для залучення інвесторів; обґрунтування здійснення інвестицій у людські ресурси. Основною тезою вказаної концепції є визнання людських ресурсів у складі активів підприємства. Разом з тим за час 40-літнього існування концепція обліку людських ресурсів так і не змогла запропонувати універсальних та об'єктивних методів оцінки стратегічного ресурсу підприємства – людського. В той час як концепція обліку людських ресурсів була висунута дослідниками і практиками у сфері менеджменту і обліку людських ресурсів, останні дослідження різних моделей збалансованої системи показників в основному відносяться до інструментів стратегічного управління підприємством, де облік розглядається джерелом надання інформації. Зазначені концепції стали своєрідною відповіддю на неспроможність бухгалтерського обліку в межах як міжнародних, так і національних стандартів виконувати свою основну інформаційну функцію, особливо у сфері обліку персоналу.

В цьому контексті проф. М. Ю. Медведєв зазначає: «... облік трудових ресурсів – ахіллесова п'ята бухгалтерії: об'єкти жодного іншого виду не піддаються відображенню в бухгалтерському обліку з таким напруженням та опором» [86, с.93]. Американські дослідники Дж. Грейсон та К. Оделл проблему обліку людських ресурсів, що полягає в ігноруванні відображення інвестицій у людей як «інвестиції у капітал», відносять до однієї з п'яти проблем, які постали перед сучасною системою бухгалтерського обліку [22, с. 193].

В зв'язку з цим дослідницький інтерес представляє аналіз вищезазначених

концепцій з метою окреслення основних способів забезпечення інформаційних потреб менеджменту персоналу в сучасних умовах ринкової економіки.

Сучасною економічною наукою сформовано значну кількість методологічних підходів та систем показників, які в різній мірі характеризують ті чи інші сфери діяльності працівників підприємства.

При цьому показники, що характеризують ефективність використання персоналу залежно від стратегічних цілей організації повинні відповідати наступним принципам: конкретності, вимірності, досяжності, значимості, визначеності у часі.

Найбільш популярною системою трансформації стратегії й місії підприємства в систему взаємозалежних показників, а також донесення стратегічних цілей до співробітників всіх рівнів вважають міжнародну систему збалансованих показників (BSC), яку використовують 50% компаній з відомого списку Fortune 1000, наприклад: Philips Electronics, Siemens AG, UPS, IBM, Hilton Hotels Corp., AT&T [128].

Вказана система була запропонована на початку 90-х років ХХ ст. Девідом Нортоном і Робертом Капланом як новий інструмент управління, призначений поставляти керівникові важливу інформацію як за фінансовими, так і нефінансовими показниками, що дає об'єктивне й всебічне подання інформації про позиції компанії на ринку.

Система збалансованих показників (СЗП) оцінює роботу компанії на основі чотирьох збалансованих параметрів: фінанси, взаємини з клієнтами, внутрішні бізнес-процеси, навчання і розвиток кваліфікації персоналу.

Як відзначають розробники СЗП, «цілі перших трьох компонентів СЗП, що відображають стан фінансів, клієнтської бази і внутрішніх бізнес-процесів, спрямовані на кардинальне поліпшення діяльності компанії. Складова навчання і розвитку забезпечує підприємство відповідною інфраструктурою для досягнення цих цілей. Стратегічні завдання четвертого компонента СЗП є факторами виконання планів, поставлених першими трьома» [57, с.119].

Необхідність появи четвертої складової СЗП (навчання і розвиток персоналу)

обумовлюється тим, що традиційною системою бухгалтерського обліку витрати на навчання та підвищення кваліфікації працівників розглядаються як витрати поточного періоду. Скорочення таких витрат у короткостроковому періоді призводить до збільшення доходів організації. Несприятливі наслідки такого підходу, що мають довгостроковий характер, виявляться лише в майбутньому. У системі збалансованих показників підкреслюється значимість вкладень у розвиток персоналу, які забезпечують досягнення показників перших трьох складових.

Основними показниками, що характеризують навчання та розвиток персоналу, розробники СЗП називають наступні: рівень задоволеності працівника; збереження кадрової бази; ефективність працівника (Додаток Ж).

Слід зазначити, що з'явилися нові варіації СЗП щодо показників людського капіталу. Так, американський вчений Як Фітц-енц взяв за основу модель СЗП, розроблену Р. Капланом і Д. Нортоном, і створив її версію для людського капіталу. Він запропонував систему збалансованих показників людського капіталу для всього підприємства. При цьому він виділив дві секції: фінансову і «людську». Рекомендована Я. Фітц-енцем система збалансованих показників представлена в додатку З.

Система збалансованих показників, на думку Я. Фітц-енца, може складатися з чотирьох квадрантів, кожен з яких присвячений одному з основних видів діяльності менеджменту людського капіталу: придбання, утримання, розвиток та збереження. У кожному квадранті повинні міститися показники для вимірювання витрат, часу, кількості і якості. В ідеалі вибір повинен забезпечити базовий, але докладний план рівнів інвестування та використання персоналу. У додатку К наведено приклад типів показників, які, на думку Я. Фітц-енца, можна використовувати для створення системи вимірювань. У цю базу він додав показник «стану духу співробітників» (рівень задоволення від роботи).

Ще одним різновидом ЗСП є концепція збалансованих показників у сфері управління людськими ресурсами (HRBSC), що призначена для аналізу узгодженості стратегічних завдань та результатів, виявлення ключових факторів успіху кадрової діяльності, оптимізації розподілу ресурсів.

Вказана система показників націлена на створення умов для досягнення цілей кадрової стратегії; інформування співробітників про стратегічні цілі й індикатори їх досягнення; оптимізацію використання людських та фінансових ресурсів; кількісне вимірювання ефективності кадрових процесів; мотивування співробітників для підвищення власної результативності та результативності підрозділу; налагодження зворотного зв'язку для визначення потреб персоналу в розвитку та навчанні тощо.

У межах цієї концепції пропонується розглянути чотири проекції оцінювання ефективності: фінанси, клієнти, бізнес-процеси, навчання та розвиток персоналу. При цьому проекція «Фінанси» дозволяє оцінити економічну ефективність інвестицій у персонал. Під інвестиціями слід розуміти капіталовкладення в підготовку й підвищення кваліфікації, фонд оплати праці та фонд матеріального заохочення. Проекція «Клієнти» передбачає впровадження маркетингового підходу до людських ресурсів, удосконалення системи мотивації та стимулювання праці. Третя проекція – «Бізнес-процеси». Їх ефективність оцінюється за кожною підсистемою управління персоналом, які наявні на підприємстві: підсистема найму, добору, відбору й обліку кадрів, підсистема профорієнтації та адаптації, підсистема планування й ін. Проекція «Навчання/Розвиток» забезпечує високий рівень професійної компетентності кадрів.

В розрізі чотирьох проекцій пропонується система показників, похідна від збалансованої стратегії підприємства у сфері персоналу (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Карта збалансованих показників
в стратегічному управлінні персоналом [126, с.90-91]

Проекція	Показник
1	2
Фінанси	<ul style="list-style-type: none"> • прибуток від людського капіталу; • витрати на людський капітал; • ринкова вартість людського капіталу; • коефіцієнт окупності інвестицій у людський капітал; • частка витрат на персонал у структурі витрат підприємства.
Клієнти	<ul style="list-style-type: none"> • відхилення фактичного рівня чисельності працівників від планового; • середній рівень заробітної плати; • рівень задоволеності працею; • рівень плинності кадрів.

1	2
Внутрішні бізнес-процеси	<ul style="list-style-type: none"> • середній стаж праці; • середня кількість кандидатів на одну вакансію; • ефективність витрат на залучення кадрів; • відсоток працівників, що пройшли атестацію; • задоволеність умовами праці.
Навчання / Розвиток	<ul style="list-style-type: none"> • ефективність інвестицій у розвиток персоналу; • середні витрати на навчання (на одного співробітника); • відсоток співробітників, що підвищили кваліфікацію; • кількість пропозицій щодо поліпшення діяльності на одного працівника; • відсоток співробітників, зарахованих до кадрового резерву.

Разом з тим, така система показників не враховує впливу понесених витрат на персонал на фінансові результати діяльності підприємства. Фактично, такий підхід розглядає систему управління персоналом окремо від управління підприємством в цілому і тому може використовуватись лише для підприємств, основною метою діяльності яких є нарощення людського капіталу.

Крім цього, заслуговує уваги і підхід до оцінки персоналу підприємства, запропонований Т.В. Давидюк за двома напрямками:

1) оцінка результатів праці – передбачає проведення порівняльного аналізу планованих і фактичних результатів праці за допомогою розроблених на етапі атестації робочих місць параметрів і критеріїв (вимог до результатів виконання посадових функцій). Така оцінка дозволяє розробити ефективну систему оплати праці працівників;

2) оцінка рівня кваліфікації – включає заходи з оцінки компетенції, тобто рівня відповідності знань, навичок і особистих якостей конкретного співробітника вимогам робочого місця/посади (кваліфікаційним вимогам). Забезпечує перехід до цілеспрямованого навчання співробітників шляхом розробки індивідуальних планів розвитку, а також дозволяє виявити персонал, що не відповідає вимогам робочих місць [25, с.183-192].

Зазначається, що необхідним є комбінування кількісних і якісних показників із метою кращого управління базою активів для того, щоб отриманий прибуток розглядався як пайовий результат створення вартості на основі людського капіталу.

Так, зокрема, можуть бути розраховані наступні показники, подані в табл. 1.6.

Розглянувши сучасні концептуальні підходи до оцінки ефективності використання персоналу, а також збалансованості використання людських ресурсів зі стратегічними цілями підприємства стає очевидним неспроможність як вітчизняної, так і зарубіжної системи обліку, що регламентується стандартами бухгалтерського обліку задовольнити інформаційні потреби менеджменту у визначенні відповідних фінансових та нефінансових показників, що характеризують ефективність використання персоналу.

Таблиця 1.6

Перелік показників для оцінки вартості людського капіталу [25, с.183-192]

Показник	Функція показника
1. Відсоток працівників, що мають сертифікат відповідності корпоративним вимогам	Визначення ступеня відповідності освітньо-кваліфікаційного рівня персоналу корпоративним вимогам
2. Відсоток працівників із вищою освітою	Визначення інтелектуального потенціалу
3. Плинність кваліфікованих кадрів	Стабільність баз знань
4. Середній стаж роботи	«Глибина» бази знань
5. Відсоток доходу від замовників	Ступінь впливу замовників на здійснення інновацій
6. Відсоток працівників, що беруть участь у винахідництві і раціоналізації	Визначення творчого потенціалу
7. Інвестиції в тренінги і навчання на одного працівника	Інвестиції у формальну передачу існуючих знань
8. Додана вартість на одного працівника	Визначення результатів, хоча б частково викликаних застосуванням знань

Як стверджує проф. М. Ю. Медведєв: «Нехтування обліком трудових ресурсів – данина не моді, а його відсутність пояснюється існуючими проблемами методології» [86, с. 94]. У зв'язку з цим дослідницький інтерес представляє перегляд проблематики та визначення нових підходів і способів розробки адекватного методичного обліково-аналітичного забезпечення управління персоналом на основі процесного підходу з врахуванням специфіки будівельної галузі, що включає:

- інформацію про чисельність, структуру персоналу та її відповідність виробничим потребам на всіх етапах «життєвого циклу»;
- інформацію про структуру витрат на персонал та їх вплив на результати діяльності підприємства на всіх стадіях внутрішньофірмового руху працівників від набору до вибуття: формування, використання, розвитку, вибуття;
- інформацію про економічну та соціальну ефективність використання персоналу.

Висновки до розділу 1

1. 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.

2. Основою успішного функціонування підприємства є визначення впливу затрачених ресурсів на результати його діяльності як проміжні, так і кінцеві. Тому нами запропоновано формування обліково-аналітичної інформації про стратегічний ресурс підприємства – людський – на основі процесного підходу до управління персоналом в розрізі етапів його відтворення, що характеризується послідовністю управлінських дій з метою перетворення фінансових ресурсів у вигляді вкладень у формування, використання та розвиток персоналу в якісний та кількісний приріст людських активів, що забезпечує розвиток та досягнення цілей підприємства та цілей персоналу.

3. В ході дослідження конкретизовано зміст та місце соціально-трудова категорій, що характеризують роль людини-працівника у процесі виробництва. При цьому персонал підприємства визначено 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. Охарактеризовано екстенсивні та інтенсивні шляхи забезпечення потреб підприємства в людському ресурсі, що дало змогу окреслити напрями формування об'єктів бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

4. Аналіз функціональних підходів до системи управління персоналом з врахуванням особливостей діяльності підприємств будівельної галузі 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.

5. Існуючі облікові та аналітичні показники, що характеризують персонал підприємства, неспроможні задовольнити інформаційні потреби менеджменту. У цьому зв'язку система показників, яку формує бухгалтерський облік та економічний аналіз для забезпечення потреб управління персоналом на основі процесного підходу з врахуванням специфіки будівельної галузі, повинна: мати вигляд системи показників; відповідати вимогам об'єктивності, наочності, взаємозалежності, легкості і зручності вимірювання, відповідності рівню управління; характеризувати персонал будівельного підприємства в розрізі категорій; відповідати рівням ціноутворення в будівництві (локальний та об'єктний кошториси, зведений кошторисний розрахунок); бути узгодженою з цілями і результатами діяльності відповідних категорій працівників, та підрозділів, до яких вони належать. Така система повинна надавати: інформацію про чисельність, структуру персоналу та її відповідність виробничим потребам на всіх етапах «життєвого циклу»; інформацію про структуру витрат на персонал та їх вплив на результати діяльності підприємства на всіх стадіях внутрішньофірмового руху працівників від набору до вибуття: формування, використання, розвитку, вибуття; інформацію про економічну та соціальну ефективність використання персоналу.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ

2.1 Методичні підходи до відображення інформації про персонал в бухгалтерському обліку

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 вартість такого ресурсу як персонал 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 [185, с.4].

Методиці бухгалтерського відображення людських ресурсів присвячені дослідження і Е. Фламхольца [176].

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 [176].

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» [104, 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 [59]. 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 [140, 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.

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 [97].

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» [150, 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 малоймовірно, 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» [1, 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 [171, 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. 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 [176].

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 [189, 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 [183, с.41].

Російські вчені дотримуються аналогічної позиції. М. І. Кутер, при визначенні економічних ресурсів звертає увагу на необхідність їх об'єктивної оцінки в грошовому вимірнику і належності підприємству [76, с.150].

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

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 (original or historical cost); б) ціни заміщення (replacement cost); в) альтернативних витрат (opportunity cost) [193, 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 (acquisition costs) і витрати на навчання (learning costs) [176].



Рис. 2.1. Методи оцінки цінності персоналу для підприємства відповідно до концепції обліку людських ресурсів

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 [193, 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 (separation costs). Одна з переваг методу, полягає в тому, що вартість заміщення дозволяє оцінити ефективність діяльності окремого співробітника, а не просто займаної ним посади [176]. 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 [176]. 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 [184]; с) 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 [186], в якій виділені змінні, що впливають на вартість групи людей для організації; б) метод несприятливого 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 [193, 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.

Виникає питання: як визначити економічні вигоди, отримані за рахунок кваліфікації персоналу? Мало того, при відображенні в обліку людських ресурсів як нематеріального активу виникає проблема амортизації, тобто систематичного розподілу вартості нематеріального активу протягом терміну його корисної служби. Як же визначити строк корисного використання людських ресурсів?

Російські вчені-економісти А. Добринін, С. Дятлов, О. Цирєнова запропонували відображати в бухгалтерському обліку людські ресурси в складі нематеріальних активів у розмірі повної вартості за весь період використання, а річну суму амортизації визначати, виходячи з річної величини заробітної плати працівників, включаючи виплати на соціальне страхування [30, с. 284]. Враховувати людські ресурси вони пропонують в установчих договорах організацій, а умови й терміни інвестування в людські ресурси, величину заробітної плати (яка може розглядатися як норматив амортизації людського капіталу) погоджувати при укладанні колективних договорів та індивідуальних контрактів (трудових договорів).

Вказаними авторами запропоновано проводити не тільки оцінку, але й переоцінку людського капіталу підприємства, оскільки в результаті приватизації і утворення акціонерних товариств вартість компаній не була реально визначена. Вони вважають, що дооцінка людського капіталу підприємства та його облік у складі нематеріальних активів дозволять провести додаткову емісію цінних паперів і більш адекватно врахувати та відобразити в акціонерному капіталі частку, що припадає на людський капітал.

Інші російські вчені-економісти пропонують людські ресурси відображати в обліку і звітності як складову частину ділової репутації підприємства, що регламентується ПБО РФ 14/2007 «Облік нематеріальних активів». Ділова репутація як облікова категорія є виплатою, що формується підприємством-покупцем в очікуванні майбутніх економічних вигод від активів, які не можуть бути індивідуально ідентифіковані і окремо визнані. Купуючи бізнес, інвестор платить не

тільки за активи, відображені в обліку підприємства, а й за спеціально навчених людей, здатних ефективно працювати і збільшувати його прибуток. Таким чином, майбутні економічні вигоди можуть бути отримані з ефекту синергії між ідентифікованими набутими активами та персоналом, за які покупець готовий заплатити при придбанні підприємства.

Окрім цього, альтернативним методом відображення нефінансових показників, таких як людські ресурси, в зв'язку зі складністю точної і достовірної фінансової оцінки за допомогою традиційних фінансових показників є розширення сфери застосування позабалансових рахунків [20, с. 440].

Вітчизняними вченими на теоретичному рівні не приділено належної уваги дослідженню питань бухгалтерського обліку людських ресурсів. Окремі спроби обліковувати людський капітал в системі вітчизняного бухгалтерського обліку зроблено Н. М. Королюк, яка пропонує на основі застосування затратного методу оцінки вартості людського капіталу (розробленого М. Добією), вести його облік шляхом введення нового позабалансового рахунку «Людський капітал» зі складанням внутрішнього Звіту про людський капітал [68]. Чималий внесок у систематизацію поглядів щодо визначення людського капіталу як об'єкту бухгалтерського обліку зроблено і Т. В. Давидюк. Автор вказує на необхідність визнання людського капіталу працівників підприємства одним з основних об'єктів бухгалтерського обліку та звітності. Разом з тим, приходиться до висновку про неможливість відображення людського капіталу як активу підприємства в межах існуючого нормативно-правового забезпечення, а також в зв'язку з відсутністю єдиного об'єктивного теоретико-методологічного забезпечення. Тому пропонує з метою отримання обліково-аналітичної інформації в системі управління людським капіталом деталізувати в бухгалтерському обліку витрати на персонал в розрізі витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу [26].

Крім теоретичних напрацювань, варто зазначити, що у зарубіжних компаніях відбувається поступове впровадження різних типів систем обліку людських ресурсів (HRA).

Одним із прикладів застосування концепції обліку людських ресурсів є досвід

RG Barry Corporation, невеликої компанії в галузі легкої промисловості, яка ввела в 1969-1971 рр. програму HRA для обліку інвестицій в людські ресурси. У методиці обліку інвестиційних витрат за первісною собівартістю, що застосовувалася в корпорації Barry, при оцінці людських ресурсів було введено сім рахунків основного капіталу: інвестиційні витрати на найм (recruiting outlay costs), витрати на придбання (acquisition costs), офіційні витрати на навчання і ознайомлення (formal training and familiarization costs), неофіційні витрати на навчання, на ознайомлення (informal training and familiarization costs), інвестиційні витрати на придбання досвіду (investment building experience costs) і витрати на розвиток (development costs). У 1969 і 1971 рр. в корпорації Barry склалися Баланс та Звіт про прибутки і збитки, які відображали вплив даних обліку людських ресурсів на традиційні показники. В обох випадках було зафіксовано значне зростання прибутку [193, с. 15].

Віце-президент RG Barry Corporation, Вудрафф, зазначив, що, як показало проведене дослідження, система HRA може не тільки забезпечити менеджерів більш точними відомостями про прибутковість і підвищити обізнаність адміністрації про важливість людських ресурсів, але й допомогти знайти відповіді на вирішення питань: про напрями розподілу ресурсів за наявності альтернативних інвестиційних проектів; про величину реальних витрат в результаті плинності персоналу підприємства; про величину реальних витрат в результаті зміни локації виробництва; про величину інвестиційних вкладень на розвиток персоналу з метою освоєння ним нових технологій [193, с. 15].

Іншу систему HRA, створену для відображення інформації про вкладення в людські активи в офісі Touche Ross and Company, досліджував М. Александер. У Touche Ross and Company розраховувалися капіталовкладення в кожного з працівників на основі змінних витрат (out-of-pocket expenses) та альтернативних витрат і створювалися чотири типи звіту про людські ресурси: «Звіт – аналіз вартості часу» («The Cost of Time Analysis Report»), «Зведений звіт про інвестиції в людські ресурси» («A Summary of Human Resource Investments Report»), «Звіт про рух людських ресурсів» («A Statement of Human Resource Flows Report») та «Звіт про вклади» («Contribution Report»). Після отримання даних системи HRA Touche Ross

and Company переглянула свій підхід до штатного складу і розміщення ресурсів. Фірма виявила невідповідність фактичної величини внеску в прибуток з розрахунку на людину для різних рівнів кваліфікації очікуваній [164]. Ще один приклад реалізації системи HRA на практиці – створення Е. Фламхольцем і Т. Ланді [175] системи бухгалтерського обліку людських ресурсів в аудиторській фірмі Lester Witte and Company, основою якої стала стохастична модель Е. Фламхольца.

Відтак, можна стверджувати про життєздатність підходу щодо визнання людських ресурсів повноцінними активами підприємства. Персонал є особливим активом підприємства, для якого необхідно регламентувати відповідні критерії визнання: щодо контролю (контроль над людськими ресурсами повинен означати не тільки юридичне право власності, а й економічний контроль і адміністративну відповідальність); щодо майбутніх економічних вигід (підприємство може отримувати економічні вигоди від використання людських ресурсів у процесі виробництва товарів (робіт, послуг), оскільки, вкладаючи кошти в людські ресурси, воно очікує отримати від них віддачу); щодо достовірної оцінки (необхідно розробити досконалу систему оцінки людських ресурсів, адаптовану до вітчизняної системи бухгалтерського обліку і звітності). При цьому в межах розвитку теорії людського капіталу за період її існування так і не відбулося створення універсальних та об'єктивних методів визначення вартості людського капіталу, які б отримали міжнародне визнання і були б регламентовані міжнародними чи національними стандартами бухгалтерського обліку. Разом з тим, певний поступальний рух в цьому напрямку зроблений Європейською групою професійних асоціацій оцінювачів – TEGoVA (The European Group of Valuer's Associations), котра у 2000 році опублікувала нові стандарти оцінки [174], які доповнені методичними рекомендаціями. Варто зазначити, що методичні рекомендації № 8 (далі - МР № 8) регламентують оцінку нематеріальних активів (далі - НМА), у тому числі НМА, що не включаються в баланс компанії. Більше того, визначена у МР № 8 структура НМА, що підлягають оцінці відображає нову парадигму оцінки бізнесу, засновану на теорії інтелектуального капіталу. Згідно з МР № 8, оцінці підлягають всі НМА, включаючи НМА, що не враховуються на балансі, які поділяються на три категорії:

1. Гудвіл бізнесу (нерозподілені нематеріальні активи);
2. Персональний гудвіл;
3. Ідентифіковані нематеріальні активи.

Крім того, до НМА згідно з МР № 8 можуть належати: підготовлена і організована робоча сила; сприятливі трудові договори; сприятливі договори оренди; сприятливі договори страхування; сприятливі контракти на постачання; контракти про найм; угоди про відмову від конкуренції; клієнтські відносини; дозволи; інші нематеріальні активи [174].

З усього списку потенційних НМА до людського капіталу безумовно відносяться: персональний гудвіл, підготовлена і організована робоча сила; сприятливі трудові договори; контракти про найм. Ці активи, як правило, є невідчужуваними. Винятки становлять контракти про найм, в яких передбачена можливість передачі найманої особи в іншу компанію. Однак МР 8 не містить будь-яких рекомендацій щодо проведення вимірювань або розрахунків, відмінних від стандартних оціночних процедур (за залишковим принципом – шляхом вирахування з ринкової вартості фірми (бізнесу) вартості її відчутних чистих активів (активів за вирахуванням зобов'язань)).

До тих пір, поки НМА становили відносно невелику частину вартості компаній, такий метод їх відображення в балансі не викликав проблем. Різниця між ринковою ціною фірми та балансовою відображалася як гудвіл, який враховував вартість не ідентифікованих НМА. Однак така практика все менше задовольняла зростаючі потреби нової економіки, основою якої став інтелектуальний капітал. Згідно з опублікованими в 1994 році даними комісії з бухгалтерських стандартів Великобританії суми, що виплачуються за гудвіл, зросли з 1% в 1976 році до 44% в 1986 році. У 1996 році, тобто через 10 років, стало зрозуміло, що відносити зазначену різницю на гудвіл не має сенсу, оскільки вона становить до 90% від суми угод [63]. Відповідно змінилася практика обліку. Все більша частина отриманої суми відноситься на ідентифіковані активи, перш за все, на інтелектуальну власність. Істотні зміни в стандартах обліку НМА відбулися в 1999 році. Однак сучасні концепції інтелектуального капіталу, вимагають ще більш радикальних змін

у принципах оцінки та обліку НМА, в тому числі вартісної оцінки людського капіталу і наводять численні приклади суттєвих розбіжностей між розрахунковими показниками ринкової вартості і реальною ціною угод у сфері бізнесу, заснованого на знаннях. Проте такі розробки та дослідження залишаються поза нормативною регламентацією.

Слід зазначити, що про оцінку робочої сили згадується у Міжнародних стандартах оцінки (далі – МСО), розроблених Міжнародним комітетом зі стандартів оцінки, членом якого є Українське товариство оцінювачів. Так, в п. 40, 41 МСО 301.02 «Оцінка нематеріальних активів» вказується про можливість оцінки зібраної разом робочої сили з використанням витратного підходу, що в основному застосовується для внутрішньостворених нематеріальних активів, які не мають ідентифікованих джерел доходів. Такий підхід передбачає оцінку активу за допомогою одного з наступних методів:

- визначення ціни заміщення активів на ринку;
- визначення вартості розробки або створення аналогічних активів [182].

Відтак, аналізуючи сучасні теоретичні та прикладні напрацювання, можна стверджувати, що інвестиційний підхід до відображення інформації про формування, використання та розвиток персоналу (як активу) залишається сферою діяльності внутрішньогосподарського обліку, що на вітчизняних підприємствах є вкрай рідкісним явищем.

Операційний метод відображення інформації про формування, утримання та розвиток персоналу (в структурі витрат підприємства) частково є результатом акумулювання даних про витрати на утримання робочої сили вітчизняних підприємств в рамках статистичного спостереження. Поява такої інформації у статистичній звітності стала наслідком створення міжнародних трудових стандартів щодо уніфікованого складу витрат на робочу силу, які вперше були затверджені «Резолюцією про статистику праці», яку у 1966 р. було прийнято XI Міжнародною конференцією статистиків праці, а надалі були розвинуті у Конвенції Міжнародної організації праці №160 та у Рекомендації №170 від 1985 р. про статистику праці з метою забезпечення єдиного методологічного підходу та можливості здійснення

порівняльного аналізу на міжнародному рівні, де встановлено, що статистичні дані мають містити відомості про розміри та склад вартості праці в розрізі галузей економічної діяльності та повинні збиратися не рідше, ніж один раз на п'ять років [181].

Варто зазначити, що в Україні, яка 15.08.1991р. ратифікувала 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 [53]. На думку автора, 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 (labour cost), (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 рекомендується 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. 2.1).

Таблиця 2.1

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
<ol style="list-style-type: none"> 1. Пряма оплата. 2. Оплата за невідпрацьований час. 3. Премії та нерегулярні виплати. 4. Заробітна плата в натуральній формі, пільги, послуги, допомоги в натуральній і грошовій формах. 5. Витрати підприємств на оплату житла працівників. 6. Витрати підприємств на соціальне забезпечення працівників. 7. Витрати на професійне навчання. 8. Витрати на утримання громадських служб. 9. Витрати на робочу силу, які не віднесені до інших груп. 10. Податки, що відносяться до витрат на робочу силу. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Пряма зарплата і оклади. 2. Оплата невідпрацьованого часу. 3. Преміальні і грошові винагороди. 4. Їжа, паливо та інші виплати в натуральній формі. 5. Вартість житла для працівників. 6. Витрати працедавців на соціальне забезпечення. 7. Вартість професійного навчання. 8. Вартість культурно-побутового обслуговування. 9. Вартість праці, що не віднесена до попередніх груп. 10. Податки, що розглядаються як вартість праці

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» [53].

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. Так, за

даними Держкомстату України найбільшу питому вагу в структурі витрат на робочу силу займає пряма оплата, що разом з витратами на соціальне забезпечення станом на 2010 рік склала близько 90 %. Така тенденція спостерігається і в будівельній галузі, про що свідчать дані рис. 2.2.

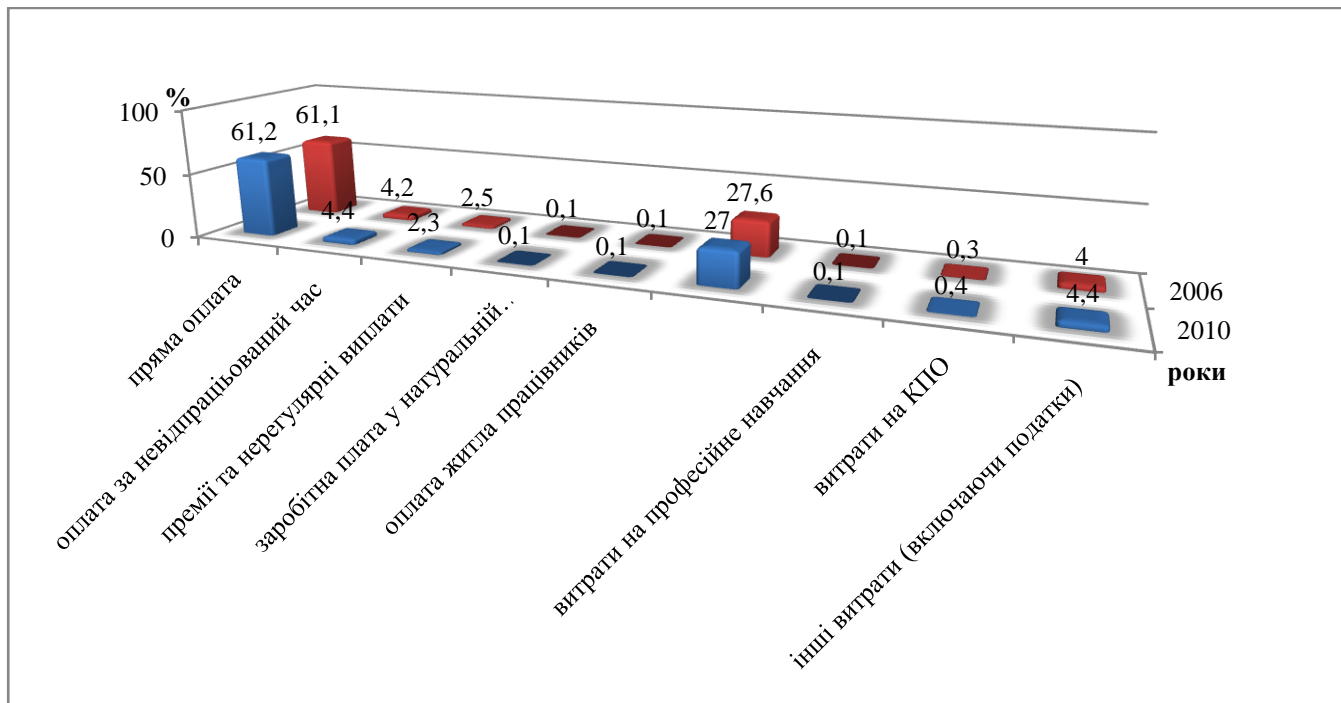


Рис. 2.2. Діаграма порівняльної характеристики структури витрат на робочу силу в будівництві у 2006, 2010 роках (за даними, поданими в додатку Л)

Проте, така інформація не характеризує персонал з позицій процесу його управління, а відтак не задовольняє в повній мірі потреб менеджменту і не може бути підставою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо ефективності використання персоналу підприємства.

У зв'язку з цим, з метою отримання деталізованої аналітичної інформації про витрати на персонал доцільним видається здійснення групування таких витрат за певними класифікаційними ознаками. За основу класифікації витрат на персонал взято класифікацію, розроблену колективом авторів під загальною редакцією А. Я. Кібанова [60, 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. 2.2).

Таблиця 2.2

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 – та ін.
Джерела фінансування	<ul style="list-style-type: none"> – фонди громадських організацій – держава: централізовані фонди держбюджету; позабюджетні фонди – підприємство: собівартість продукції витрати періоду прибутку 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)

Продовження табл. 2.2

1	2
Функції управління персоналом	витрати, пов'язані з: <ul style="list-style-type: none"> – процесом планування – процесом організації – процесом обліку, аналізу і контролю – процесом стимулювання – прийняттям управлінських рішень
Носій витрат	<ul style="list-style-type: none"> – персоніфіковані витрати – колективні витрати – знеособлені витрати

Цільове призначення витрат дозволяє аналізувати їх структуру і динаміку з точки зору конкретних програм у сфері управління персоналом. Вибір джерела фінансування витрат має також велике значення для підприємства, оскільки включення витрат у собівартість або витрати періоду гарантує їх повернення після реалізації продукції (робіт, послуг). Фінансування з прибутку, яке може мати місце на сьогоднішній день тільки на підприємствах державної форми власності, як правило, скриває у собі конфліктний потенціал з приводу розподілу прибутку. При побудові систем оплати праці та компенсацій важливо враховувати інтереси трьох сторін – акціонера (власника), співробітника і менеджера.

За характером витрат, їх ділять на прямі і непрямі. Прямі витрати на персонал пов'язані з оплатою відпрацьованого часу або виконаного обсягу робіт. Вони чітко прив'язані до відпрацьованого часу, тому даний вид витрат розглядається як змінний. Непрямі витрати обумовлені необхідністю відшкодування додаткових витрат. Вони визначаються в розрахунку на одного працівника і в значній мірі не залежать від часу, витраченого на працю. Цей вид витрат також називають постійними (квазіпостійними) витратами. Передовий досвід зарубіжних країн показує, що загальні витрати підприємства на персонал більш, ніж у два рази перевищують витрати на оплату праці [106, с.117].

Час відшкодування витрат (витрати поточні та довгострокові) дозволяє віднести їх до різних бюджетів (оперативного та стратегічного), використовуючи, відповідно, різні інструменти для обліку та аналізу даних категорій витрат.

Класифікація за ознакою можливості і доцільності скорочення витрат

ілюструє двоїстий характер витрат на персонал. З одного боку, як і інші види виробничих витрат, витрати на персонал – складова частина собівартості продукції. Зниження собівартості – важливий фактор збільшення прибутку, тобто систематична економія на витратах на персонал може призвести до збільшення прибутку. Але при цьому не враховується унікальний характер самого ресурсу – персоналу, витрати на який по суті є інвестиціями. Відповідно, поточна економія може призвести до недоотриманого прибутку в майбутньому, не кажучи про інші негативні наслідки, такі, як зниження конкурентоспроможності підприємства в цілому. З цього, однак, не випливає, що витрати на персонал повинні постійно зростати. Розподіл витрат на резервоутворюючі і резервонеутворюючі дозволяє вирішити цю проблему.

Відповідно до класифікації витрат за фазами процесу відтворення, витрати відносять до формування (залучення та «виробництва») кваліфікованого персоналу, його розподілу та використання, а також витратами на залучення персоналу зі сторони. До витрат на персонал на стадії використання відносять, перш за все, фонд оплати праці (далі – ФОП) підприємства, а також виплати і пільги з заохочувальних фондів підприємства, що не враховуються у ФОП, але збільшують дохід працівників. Сюди також відносять витрати, пов'язані з підтриманням працездатності персоналу (на медичне обслуговування, соціально-побутове обслуговування і т.д.), а також на соціальний захист та соціальне страхування.

Класифікація витрат за фазами процесу відтворення може бути підґрунтям для поєднання інвестиційного та операційного підходів щодо відображення витрат на персонал. За своєю суттю витрати процесу формування та розвитку персоналу підприємства є інвестиціями в людський капітал підприємства, оскільки їх вартість може бути достовірно визначена (наприклад, шляхом складання кошторисів витрат); у результаті їх збільшення передбачається в майбутньому отримання певних економічних вигод; контролюються підприємством (за наявності відповідних трудових угод, контрактів). Саме тому такі витрати можуть обліковуватись шляхом капіталізації в структурі активу балансу, тим самим збільшуючи вартість підприємства. Витрати ж на утримання (використання) персоналу, в тому числі, ті

що включаються до складу фонду оплати праці і витрати соціального характеру, а також витрати на вибуття персоналу варто відображати відповідно до операційного підходу (рис. 2.3). Схожу позицію висловлює і Л. В. Нападовська, пропонуючи розподіляти витрати на людський капітал на: 1) витрати на просте відтворення робочої сили; 2) витрати на підвищення якісного рівня людського капіталу (залучення необхідних фахівців, витрати на навчання, підвищення освітньо-кваліфікаційного рівня) [142, с. 365].



Рис. 2.3. Поєднання інвестиційного та операційного підходів щодо відображення в обліку витрат на персонал за фазами його відтворення

Такий метод відображення в обліку витрат на персонал дасть змогу не лише збільшити власні активи з метою забезпечення збалансованості між ринковою та

балансовою вартістю підприємства, а й дасть підстави для керівництва нарощувати людський капітал працівників інтенсивними методами з метою підвищення ефективності його використання.

Вибір критерію класифікації та ступінь деталізації витрат залежить, в першу чергу, від конкретних цілей і завдань управління ними на рівні окремого підприємства. Ціль класифікації – не лише виділяти об'єктивно існуючі групи витрат, а й надавати практичну допомогу в прийнятті управлінських рішень, тобто розподілити затрати залежно від можливості впливу на їх структуру та обсяг, на регульовані та нерегульовані для суб'єкта управління.

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. 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.

2.2. Облік процесів формування та розвитку персоналу

Методика обліку процесу формування 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 чомусь певної форми, вигляду, існування, створювати, надаючи якоїсь структури організації, форми; організовувати, створювати що-небудь (якийсь орган, підрозділ і т. ін.) з певної кількості учасників» [11, с.1544].

З філософської точки зору «форма» – це спосіб існування змісту, його внутрішня структура, організація і зовнішній вираз [11, с.1543]. Виходячи з цього, форма – це зовнішнє вираження суті, порядку організації та структури, а формування – діяльність, спрямована на створення цієї структури.

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 [146, 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 [151, 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 [88, 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 [151, 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.2.3).

Таблиця 2.3

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.

Продовження табл. 2.3

1	2	3
Темпінг персоналу	Спеціалізовані кадрові агентства	Темпінг – короткочасне (від 1 – го дня) використання оренди персоналу для вузькоспеціалізованих робіт.
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.

Залежно від способу формування персоналу, обраного підприємством для заповнення вакантних посад, виникають відповідні трудові, цивільно-правові відносини між роботодавцем, персоналом та кадровим агентством (лізинговою компанією, аутсорсинговою компанією тощо), а також чималі витрати, пов'язані з цим процесом. Тому з метою визначення ефективності понесення таких витрат та контролю доцільним видається:

- визначення можливої структури витрат на формування персоналу;
- забезпечення належного документального оформлення залежно від обраного способу формування персоналу;
- відображення інформації про понесені витрати на формування персоналу в обліку та звітності.

Передумовою формування персоналу є ряд етапів, з яких складається цей процес: на підставі розробленого на підприємстві плану потреби в персоналі,

постійного моніторингу ринку робочої сили та заявки лінійного керівника в службу кадрів уточнюються вимоги до кандидата на вакантну посаду, і визначається коло пошуку або джерела залучення потенційних працівників. Пошук може включати вивчення внутрішніх і зовнішніх кандидатів на вакантну посаду. Кожен з етапів має власну мету, завдання, схему дій, методи, інструментарій, конкретного виконавця. Як уже зазначалось, процес пошуку кандидатів можна здійснювати самостійно, а можна доручити виконати спеціальному інституту, що діє на ринку праці – комерційному кадровому агентству, державній службі зайнятості.

При виборі будівельною організацією прийнятної схеми найму вона, в першу чергу, керується оптимальним у кожному конкретному випадку співвідношенням вкладених витрат і прогнозованого результату. У недалекому минулому проблема оптимізації витрат на наймання не стояла, тому що не було альтернатив. Однак, поява у вітчизняній практиці найму нових для підприємств-роботодавців видів послуг на ринку праці, передбачає збільшення варіантів способу залучення та відбору персоналу. Це неминуче тягне за собою збільшення рівня структурованості й організованості в даному процесі, що неможливо без визначення оптимального рівня витрат.

Існує ряд підходів до вимірювання та оцінки витрат на наймання персоналу залежно від інвестиційного чи експлуатаційного (витратного) підходів до відображення витрат на людські ресурси. Так, відповідно до підходу, що базується на теорії людського капіталу (концепція обліку людських ресурсів) витрати – це те, чим необхідно пожертвувати заради володіння будь-яким ресурсом або вигодою. Даний підхід використовує поняття первинних (первісних) та відновних витрат. Первинні включають витрати «придбання» і витрати підготовки (рис. 2.4).

Використовуючи даний підхід на практиці для визначення витрат на придбання «нового» співробітника, розраховуються початкові витрати.

Відтак даний підхід ґрунтується на поділі витрат на формування персоналу на прямі та непрямі. До прямих витрат відносяться витрати на звільнення, залучення працівників, їх адаптацію в колективі, підвищення кваліфікації. До групи непрямих входять втрати від збитку, пов'язаного із залученням персоналу з причин високої

плинності, скороченням або збільшенням штатів при зміні виробничої ситуації.

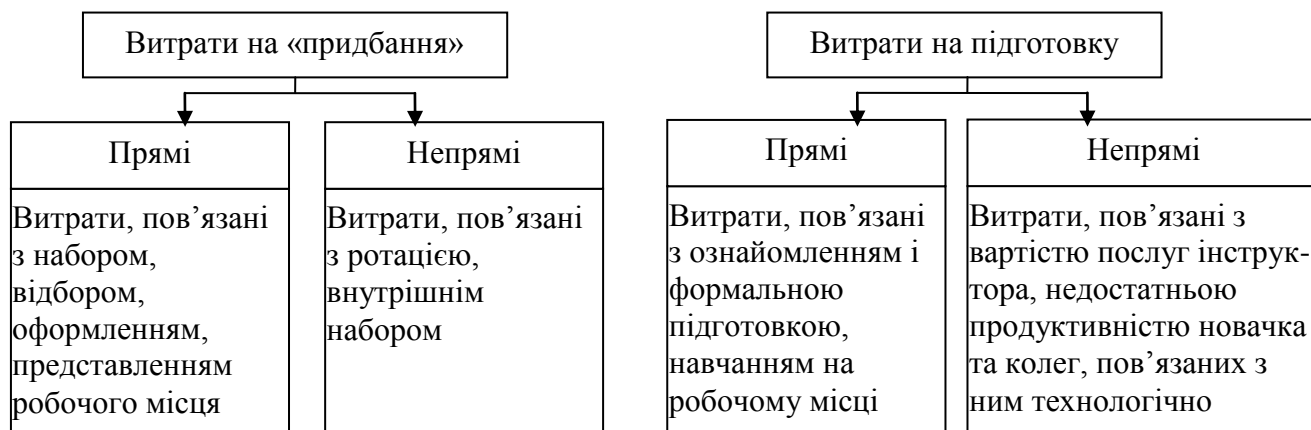


Рис. 2.4. Структура первинних витрат на наймання персоналу відповідно до концепції обліку людських ресурсів

До таких витрат відносять також збиток через простій вакантного робочого місця в очікуванні найму працівників, втрата ділових контактів та ін. Варто зазначити, що визначення непрямих витрат, практично, може ґрунтуватися лише на основі певних суб'єктивних припущень або ж на основі експертних висновків на базі проведення комплексних досліджень. Тому вони на вітчизняних підприємствах будуть або дуже приблизними, або ж видатки на процедуру їх визначення будуть більшими за отриманий ефект від врахування цих витрат в облікових та аналітичних розрахунках. Зважаючи на це, поряд з витратами на формування персоналу варто визначати витрати, безпосередньо пов'язані з цим процесом залежно від способу формування персоналу, а також з врахуванням принципу нарахування та відповідності доходів і витрат (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Структура витрат, пов'язаних з формуванням персоналу підприємства

Способи формування персоналу	Витрати, пов'язані з формування персоналу
1	2
Оформлення працівника в лізинг, аутстафінг, темпінг	Витрати на лізинг персоналу (здійснюються щомісячно або в інші строки, обумовлені договором протягом його дії): 1) компенсація заробітної плати працівника, податкових виплат; 2) винагорода компанії-лізингодавцю (відсоток від заробітної плати працівника або фіксована сума), яка встановлюється за домовленістю сторін та залежить від вимог, що пред'явлені до працівників, їх кількості. Послуги щодо пошуку та добору персоналу, якщо є така необхідність, роботодавець оплачує окремо, або їх вартість може бути включена у вартість лізингу.

1	2
Наймання в штат	<p>Витрати, пов'язані з плануванням персоналу:</p> <ul style="list-style-type: none"> - вартість часу на прогнозування і планування чисельності та якісного складу працівників; - витрати на професійну орієнтацію в навчальних закладах майбутніх фахівців і кваліфікованих робітників; - вартість часу, затраченого на розробку методів профвідбору і цільового набору персоналу за категоріями і професіями. <p>Витрати, пов'язані з набором та відбором персоналу:</p> <ul style="list-style-type: none"> - розміщення оголошень в засобах масової інформації; - послуги кадрових агентств, служб зайнятості; - вартість затраченого часу на пошук кандидатів через Інтернет; - вартість часу на перегляд резюме, перевірку рекомендацій; - вартість часу на проведення співбесіди, тестування; - розробка документації, тестових програм для претендентів (створення посадових інструкцій, тобто кваліфікаційних вимог для підбору кандидатів і методи оцінки їх проф. компетенції); - вартість часу на обробку результатів набору та прийняття управлінських рішень; - інші витрати. <p>Витрати на персонал в період адаптації:</p> <ul style="list-style-type: none"> - витрати на оплату праці найнятого працівника в період випробувального терміну (2-3 місяці); - витрати на освоєння професії на робочому місці.
Аутсорсинг	Витрати на аутсорсинг (здійснюються щомісячно або в інші строки, обумовлені договором протягом його дії) – гонорар аутсорсинговій компанії за надання послуг.
Заповнення вакантної посади (робочого місця) власними резервами	<p>Витрати, пов'язані з переміщенням персоналу, суміщенням посад, кадровою ротацією, навчанням:</p> <ul style="list-style-type: none"> - оплата професійного навчання; - витрати на підвищення кваліфікації; - оплата навчання другій (суміжній) професії; - витрати на коучінг; - витрати на перепідготовку; - витрати, пов'язані з підвищенням тарифного розряду; - послуги викладачів; - стипендія осіб, що навчаються; - витрати, пов'язані з організацією навчання та інші

Вказані витрати можуть бути досить значними для підприємства. Наприклад, при підборі працівника вищої ланки витрати на оголошення часто становлять від 10 до 20% його річної заробітної плати. При підборі працівників за допомогою кадрових агентств, що надають послуги з пошуку та підбору кадрів шляхом проведення консультацій, тестування і спеціалізованих тренінгів для шукачів робочих місць їх гонорар складає від 12 до 20% річної заробітної плати

потенційного працівника [106, с.276].

Тому віднесення цієї суми 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. 2.5.

Специфіка документального оформлення запозиченої праці (аутсорсингу персоналу, аутстафінгу, лізингу персоналу) є результатом того, що працівник наймається до комерційної структури (кадрового агентства), вступає з ним у трудові відносини й отримує направлення на роботу до підприємства-споживача, яке й виступає фактичним роботодавцем, тобто надає працівникам робочі завдання і контролює їх виконання (Додаток М). При цьому працівники не об'єднуються в один трудовий колектив і перебувають у штаті кадрового агентства.

Під аутсорсингом розуміють виконання сторонньою організацією певних завдань чи виробничих процесів, які не є профільними для певної компанії. Сутність аутсорсингу полягає в тому, що організація передає одну або декілька своїх функцій іншій організації на основі цивільно-правової угоди. Останнім часом на аутсорсинг усе частіше покладається впровадження та обслуговування нових інформаційних технологій, супровід бухгалтерського обліку, аудиторських перевірок.

Таблиця 2.5

Характеристика документального оформлення процесу формування персоналу

Назва документа	Особливості форми та структури документа
1	2
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	<ul style="list-style-type: none"> - 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	<ul style="list-style-type: none"> - 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.

Перші приклади аутсорсингу відносяться до 1930-х років, коли на заводах Генрі Форда задля зниження витрат на внутрішні постачально-збутові операції замість послуг власних підрозділів почали використовувати послуги сторонніх фірм [67].

Сам термін «аутсорсинг» в сучасному його розумінні виник на Заході в середині 1970-х років, однак особливо активно іноземні корпорації стали застосовувати його як інструмент зниження витрат та підвищення якості послуг близько 20 років тому. Результати досліджень науковців засвідчують, що сьогодні 54% від загальної суми витрат зарубіжних компаній на закупівлю ресурсів становлять витрати на оплату аутсорсингових послуг, вартість яких удвічі перевищує їхні витрати на придбання сировини і виробничих матеріалів [31, с.7].

Можна стверджувати, що аутсорсинг як економічне явище існував в Україні ще за часів СРСР у формі виконання робіт за субпідрядом чи на умовах

міжгосподарської кооперації. Після розпаду Радянського Союзу та розриву системи економічних зв'язків більшість керівників підприємств намагалися всі процеси реалізувати власними силами (навіть вирощувати овочі для заводських їдалень чи формувати продуктові пакети для працівників). Однак через посилення ринкової конкуренції та реальну загрозу зниження прибутковості діяльності вітчизняні підприємства в останні роки дедалі частіше стали використовувати аутсорсингові послуги [43, с. 92-93].

Уперше запозичена праця в Україні була застосована на Миколаївському глиноземному заводі ще в 2003 році. Сьогодні аутсорсинг та аутстафінг досить широко використовуються роботодавцями на підприємствах у Кривому Розі, Донецьку, Дніпропетровську, Запоріжжі, а також в АР Крим. Станом на 20 лютого 2010 року тільки в Донецькій області за штат підприємств гірничо-металургійного комплексу було виведено та передано до інших організацій близько 4,7 тис. працівників, з яких 3 тис. осіб – на комбінаті «Азовсталь», де функції кадрового агентства, тобто фактичного роботодавця, здійснює ВАТ «Азов Персонал Сервіс». Водночас слід зазначити, що проблема запозиченої праці існує, масштаби її розширюються, тому це явище необхідно оцінювати з урахуванням переваг і недоліків (Додаток Н).

До переваг (із позиції роботодавця) належать: прагнення підвищити прибутковість власного бізнесу, можливість підприємства оптимізувати якісний та кількісний склад працівників в умовах суттєвого коливання економічної кон'юнктури; впровадження передових технологій та використання чужого досвіду; економія на заробітній платі працівників, зайнятих управлінською, кадровою та бухгалтерською діяльністю; підвищення якості відповідного обслуговування працівників; зменшення витрат на компенсаційні пакети (для тимчасових працівників вони або не передбачені взагалі, або мінімальні); відсутність простоїв: якщо тимчасовий працівник захворів або пішов у відпустку, за контрактом агенція зобов'язана надати на цей час заміну; можливість замінювати працівників необмежену кількість разів, якщо вони не підходять з тих чи інших причин; можливість залучати спеціаліста на термін від декількох годин до декількох місяців;

можливість запросити працівника, який сподобався, до себе в штат, а отже, уникнути витрат на пошук і добір персоналу; можливість у стислі терміни залучити спеціалістів, які усвідомлюють свою тимчасову зайнятість; гарантування повного дотримання діючих норм трудового та податкового законодавства України.

Попри зазначені переваги для роботодавця використання запозиченої праці може мати й ряд недоліків, серед яких: більші витрати порівняно зі штатним персоналом – замовник платить за послуги кадровій агенції в середньому 12—18% від фонду оплати праці найманих працівників; можливість зниження лояльності працівників до компанії-роботодавця (через тимчасову зайнятість); необхідність певного періоду для входження в курс справ (його тривалість залежить від специфіки діяльності роботодавця); не виключена можливість комерційного шпигунства з боку тимчасового персоналу (в зарубіжних кадрових агентствах працюють служби безпеки, які здійснюють перевірку потенційних працівників); проблеми формування договору аутсорсингу чи лізингу; відсутність законодавчої бази.

Для співробітників, які наймаються через лізингову чи аутсорсингову компанію, перевагами є: можливість працевлаштування в інших роботодавців – клієнтів компанії провайдера; можливість професійної перепідготовки та підвищення кваліфікації; можливість роботи в різних компаніях зі збереженням безперервного трудового стажу; відсутність потреби самостійно шукати роботу; соціальний захист; диверсифікований досвід роботи в різних компаніях високого рівня; можлива вища оплата праці; відсутність відчуття монотонності роботи в одній організації.

При цьому до недоліків запозиченої праці та загроз, які вона може нести, слід віднести: спробу роботодавця «полегшити» соціальний пакет, його намагання посилити експлуатацію праці, спробу ухилитися від певних зобов'язань, зазначених у трудовому законодавстві; можливість внесення розколу в трудовий колектив тощо. Таким чином, прогрес у сфері використання праці відбувається настільки стрімко, що законодавча база не встигає за ним. Це стосується й запозиченої праці: чинне законодавство України не містить положень щодо регулювання праці осіб, які

укладають трудовий договір із приватною агенцією зайнятості. Україна так і не ратифікувала Конвенцію МОП № 181 «Про приватні агентства зайнятості».

В даному контексті висловив свою позицію й Мінрегіонбуд: про те, що такий спосіб підбору працівників, як аутстафінг (оренда робочої сили), у капітальному будівництві на сьогодні не може бути задіяний [80]. Пов'язано це, насамперед, як з відсутністю законодавчих норм, які регулюють механізм аутстафінгу, так і з огляду на необхідність дотримання норм закону, якими не дозволено запровадження норм, що погіршують існуючі стандарти соціального захисту працівників. Оскільки, працівники, залучені способом аутстафінгу, не входять до штату будівельної організації, організація, відповідно, має формальні підстави для невиконання низки законодавчих норм щодо охорони праці в будівництві, зокрема, щодо організації служби охорони праці, надання соціальних пільг відповідно до колективних договорів тощо. Це призводить, як правило, до фактичного зменшення соціальної захищеності працівника, виникнення спірних питань, пов'язаних із особливими умовами праці, компенсаціями, нарахуванням трудового стажу, роботою в шкідливих умовах тощо.

Разом з тим, якщо вказані методи формування персоналу підприємства успішно використовуються на підприємствах гірничо-металургійного комплексу, то можуть застосовуватись і будівельними підприємствами (зважаючи на рівень ризику виконання робіт в обох галузях), якщо витрати на запозичену працю будуть економічно обґрунтованими. Крім цього, про можливість застосування праці нештатних працівників за договорами цивільно-правового характеру, включаючи договір підряду йдеться і в Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573 від 31. 12. 2010 р.

В даному контексті важливо врахувати і зарубіжний досвід та тенденції на ринку послуг з надання тимчасового персоналу третім особам. Так, в США обсяг такого ринку складає 80 млрд. дол. в рік, у Великобританії – 37,5 млрд., в Німеччині – 7 млрд. В країнах Європейського Союзу за такою схемою працевлаштовуються до 7 млн. працівників щорічно, зокрема, у Франції темпи росту чисельності орендованих працівників за останні роки в 13 разів перевищили темпи росту працівників,

найнятих безпосередньо працедавцями [66].

Саме тому подальші теоретико-прикладні зусилля повинні бути спрямовані не на заборону нових альтернативних методів використання запозиченої праці, а на створення адекватного новим вимогам нормативно-правового забезпечення. При цьому роботу із соціального захисту працівників слід проводити на кількох рівнях. На державному рівні, на наш погляд, необхідно прийняти Закон України «Про захист прав працівників, яких наймають приватні кадрові агентства», розглянути питання ратифікації Конвенції МОП № 181 «Про приватні агентства зайнятості», провести прозоре, з участю соціальних партнерів ліцензування агентств із працевлаштування, які використовують запозичену працю, законодавчо заборонити використання запозиченої праці на особливо небезпечних виробництвах. Під час укладання Генеральної та галузевих угод на рівні профспілок та роботодавців необхідно передбачити положення, за яким залучення працівників на умовах цивільно-правового договору можливе тільки після попереднього інформування профспілок. На рівні підприємства профспілкам під час укладання колективних договорів слід забезпечити захист працівників, що передаються або виводяться за межі штату підприємства під час використання роботодавцями нестандартних форм зайнятості тощо. У цьому контексті соціальним партнерам слід пам'ятати слова Чарльза Дарвіна, автора теорії еволюції: «Вживає не найсильніший та не найрозумніший, а саме той, хто пристосувався до змін».

Крім особливостей документального оформлення, в процесі дослідження діяльності будівельних підприємств західного регіону 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 відображати 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 відображатися як активи підприємства шляхом капіталізації витрат на формування персоналу.

Зважаючи на це, автором пропонується створення відповідної номенклатури субрахунків, на яких відображатиметься 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.

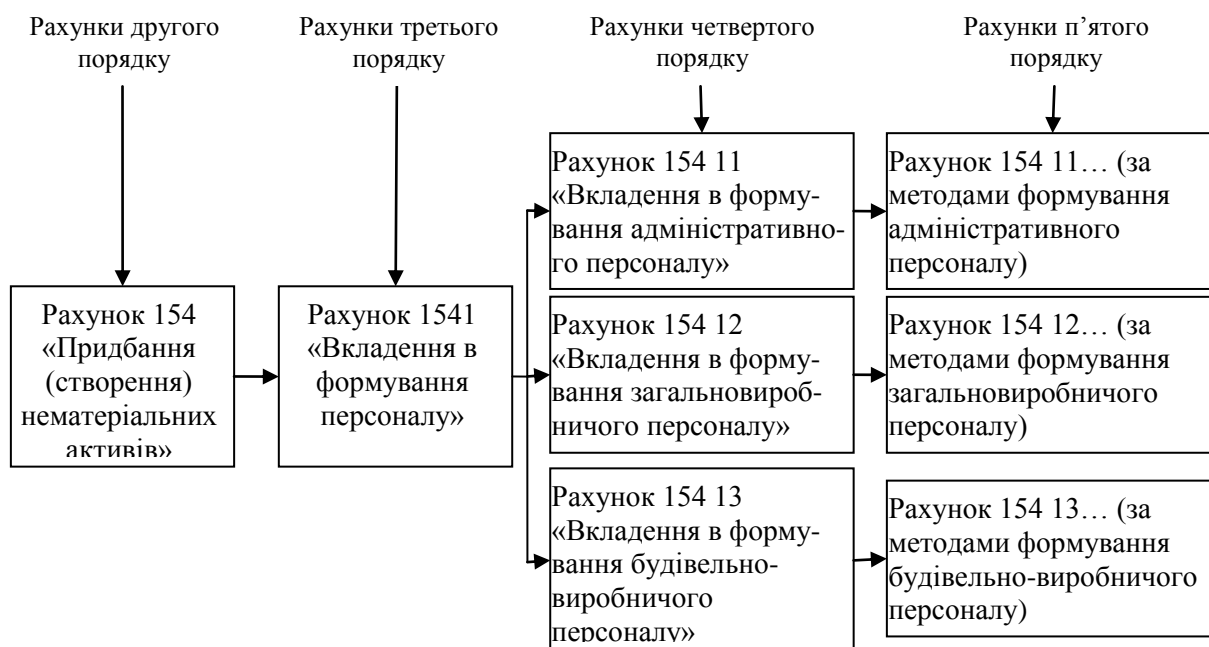


Рис. 2.5. Структура Робочого плану рахунків для відображення інформації про вкладення в формування персоналу

Такий порядок дасть можливість 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.

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 на інші операційні витрати підприємства одноразово.

Крім того, з метою управлінського обліку процесу формування персоналу схема документообігу 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 напрямками набору та категоріями працівників.

Кошторис чи бюджет формування персоналу на певний період складає планову вартість процесу набору та адаптації і є початковим реєстром прогнозування ефективності вкладень в персонал. 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» 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) в якості Розділу V «Витрати на працівника» (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

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			

Методика обліку процесу розвитку персоналу.

Питанню розвитку (навчанню) на робочому місці присвячено чимало робіт останніх років, пов'язаних з визначенням впливу витрат (інвестицій), понесених на розвиток (навчання) персоналу на результати діяльності підприємства. Проведені дослідження в Пенсільванському університеті показали, що при підвищенні рівня освіченості працівників на 10%, продуктивність праці зростає на 8,6%, а при такому ж зростанні акціонерного капіталу, продуктивність праці збільшується лише на 4% [142, с.333]. У своїх дослідженнях Г. Беккер вказав на важливу відмінність між

загальним людським капіталом, тобто знаннями і навичками, яким можна знайти застосування в будь-якій організації, і специфічним людським капіталом, – знаннями й навичками, використовувати які можна лише на якому-небудь одному підприємстві [167]. Г. Беккер стверджував, що у зв'язку з проблемою опортунізму з боку як працівника, так і фірми, інвестиції в загальний капітал повинні повністю фінансуватися працівником, у той час як витрати специфічного навчання слід розподіляти між працівником та організацією.

Кілька недавніх емпіричних досліджень показали, що навчання за рахунок організації широко розповсюджене [166, 169], причому значна частина цього навчання дає загальні навички (наприклад, спеціальні програми навчання в Німеччині – «apprenticeship programs») [163, 187].

Слід також зазначити, що фінансування організацією витрат на навчання не означає, що вона в підсумку несе всі витрати. Ці витрати організація може перекладати на працівника шляхом зниження (чи непідвищення) заробітної плати в період навчання або пізніше. Відповідно до стандартної теорії людського капіталу крива заробітної плати підготовленого співробітника повинна бути більш крутою: відносно низька зарплата в початковий період роботи та подальше зростання надалі. Проте існуючі емпіричні дослідження не знаходять підтвердження тому, що навчання на робочому місці знижує стартову заробітну плату [165].

Чому організації платять за навчання, заздалегідь припускаючи, що підготовлений (той, що пройшов перенавчання) працівник може залишити підприємство, позбавивши його тим самим віддачі на інвестиції? Було запропоновано кілька теорій для пояснення цього факту. Більшість з них пов'язані з різними недосконаlostями ринку праці. У роботі [187] була запропонована модель вилучення ренти, яка виникає в результаті особливостей виконання трудових контрактів. У даній моделі роботодавці оплачують навчання, оскільки отримують від цього ренти. Автори знайшли емпіричне підтвердження такого результату: дані по США показують, що навчання, оплачене попереднім роботодавцем, дає більш високу віддачу для працівника, ніж навчання, оплачене поточним роботодавцем.

Існує ще одне пояснення, пов'язане з асиметрією інформації. Відповідно до

цієї гіпотези поточний роботодавець краще знає здібності свого працівника, ніж будь-який потенційний роботодавець [162, 163]. Володіння такою інформацією призводить до моносонічної влади підприємства над своїми працівниками. Працівник, який звільняється, стикається з проблемою негативного відбору: потенційні роботодавці не можуть відрізнити його здібності від здібностей інших кандидатів, менш гідних з точки зору ринку праці. У даному випадку працівник не отримає повної віддачі на свої інвестиції в людський капітал у формі зарплати. У такій ситуації підприємству вигідніше взяти на себе частину витрат загального навчання, оскільки воно отримує і частину віддачі.

Багато дослідників намагалися оцінити віддачу від навчання для працівника, щоб зрозуміти, хто одержує ренту від навчання. Хоча існують свідчення позитивного впливу навчання на робочому місці на зростання зарплати Дж. Баррон та ін. констатують менший вплив навчання на зарплату, ніж на продуктивність, з чого випливає, що фірми несуть більшу частину витрат і отримують більшу частину вигоди від навчання працівників [165]. Бут і Бріан у своїх дослідженнях показують, що навчання, яке фінансується роботодавцем, підвищує зарплату працівника більшою мірою у майбутній організації, ніж у фірмі, що надала навчання [169]. Цей результат також узгоджується з теорією недосконалого ринку праці. Дж. Конті на даних для Італії за 1996-1999 рр.. показує, що є позитивний ефект навчання на продуктивність, але не на зарплату [172]. Це також підтверджує гіпотезу про те, що організації отримують більше вигод від навчання працівників.

Аналіз навчання на робочому місці має важливий нормативний аспект. Пігу першим відзначив існування екстерналій у навчанні [188]. У результаті організації можуть недофінансувати навчання працівників через позитивну екстерналію навчання для інших роботодавців. На думку Пігу, екстерналії можна усунути тільки шляхом втручання держави, так як навчання має фінансуватися через спеціальні податки. При впровадженні заходів державного втручання необхідно враховувати особливості інститутів ринку праці в даній країні і їх можливий вплив на результати реалізованої політики.

Необхідність державного втручання в сферу навчання на робочому місці не є

очевидною і потребує обґрунтування його ефективності або рівності доступу до навчання. Як правило, досить складно обґрунтувати таке втручання підвищенням ефективності, оскільки існуючі дослідження не надають достатніх емпіричних доказів того, що поточний рівень навчання в різних країнах нижче соціально оптимального. Труднощі оцінки пов'язані з нестачею даних про громадські і приватні витрати і про віддачу на навчання. Державна політика, спрямована на досягнення рівності в доступі до навчання, як правило, націлена на групи працівників, які мають менше шансів здобути освіту, з причин, не залежних від них самих (стать, рівень освіти батьків тощо).

Незважаючи на недостатні обґрунтування необхідності державного втручання, багато країн ввели різні заходи, що створюють стимули або безпосередньо субсидовані інвестиції організацій і працівників у навчання. Деякі з цих заходів спрямовано на те, щоб дозволити організаціям отримати віддачу на свої інвестиції в навчання працівників шляхом обмеження переходу навчених працівників на іншу роботу. Такі заходи включають різні форми трудових контрактів (наприклад, контракт, що передбачає виплату працівником вартості навчання у разі, якщо він іде раніше певного терміну після навчання), які досить поширені в європейських країнах. Інші заходи державної політики – це схеми співфінансування навчання, які доповнюють витрати фірм і працівників на навчання бюджетними субсидіями або грантами. Зокрема, багато країн ввели для підприємств спеціальні податки і гранти, а також податкові відрахування. Наприклад, у Франції прийнята досить складна система податків з фірм для фінансування програм професійного навчання державними або галузевими організаціями. У той же час, Великобританія відмовилася від подібних податків, щоб стимулювати індивідуальну ініціативу працівників і фірм. За оцінками Грінхал, обсяги навчання на робочому місці вище у Франції, ніж в Англії, що може свідчити про більш високий рівень державного втручання на ринку навчання [179]. У роботі іншого автора показано, що гранти на навчання на робочому місці, введені в Ірландії, стимулюють приватні вкладення в навчання на підприємствах [178]. У цілому, однак, існує недостатньо досліджень, які оцінюють ефективність подібних заходів економічної політики.

Схеми співфінансування можуть бути спрямовані і на приватних осіб. При їх реалізації можливі податкові відрахування в розмірі витрат на навчання, ваучери, індивідуальні рахунки на навчання і т.п. Подібні заходи ефективні для усунення обмежень ліквідності і вирішення проблеми рівного доступу до навчання, оскільки їх можна направити на певні групи працівників. Однак існує аргумент проти такої політики, який полягає в тому, що вона не є ефективним засобом перерозподілу доходів на користь малокваліфікованих незахищених груп населення, оскільки віддача на навчання для них невисока. Разом з тим така політика не підриває стимули до роботи на відміну від звичайних перерозподільних схем (матеріальна допомога тощо).

Важлива роль державної політики у сфері навчання полягає у поширенні інформації та усунення проблеми інформаційної асиметрії, пов'язаної з тим, що неформальні знання та навички, отримані працівником на одному підприємстві, важко «продати» іншим роботодавцям. У зв'язку з цим концепція безперервного професійного навчання в останні роки набуває все більшої популярності.

Безперервне навчання передбачає придбання людиною знань, навичок та компетенції протягом усього працездатного віку. Для стимулювання безперервного навчання Франція і деякі інші країни ввели систему сертифікації компетенції, що дозволяє працівникам отримувати офіційні сертифікати, визнані роботодавцями та освітніми установами, які засвідчують знання та навички, отримані в ході роботи та навчання на робочому місці.

Дана система надає можливість вирішити проблему асиметрії інформації, збільшити сферу застосування нових навичок і знань та забезпечити більшу гнучкість в індивідуальному навчанні та кар'єрному зростанні.

Варто зазначити, що в Російській Федерації система професійного навчання в основному регулюється Трудовим кодексом, Податковим кодексом та нормативними документами Міністерства освіти. Відповідно до Трудового кодексу роботодавець сам визначає необхідні обсяги навчання працівників.

Аналогічно деяким формам контрактів в європейських країнах, кодекс передбачає спеціальний трудовий контракт (учнівський), відповідно до якого

роботодавець пропонує чинному або потенційному працівнику професійне навчання за рахунок підприємства, у той час як працівник зобов'язаний відпрацювати на цьому підприємстві певний строк після навчання.

Цей договір є додатковим до трудового договору (ст. 198 ТК РФ). Професійне перенавчання (підвищення кваліфікації) за рахунок коштів роботодавця відбувається на певних умовах, які мають бути прописані в додатковій угоді до трудового договору. Зміст учнівського договору визначає ст. 199 ТК РФ: найменування сторін; вказівка на конкретну професію, спеціальність, кваліфікацію, придбану учнем; обов'язок роботодавця забезпечити працівникові можливість навчання відповідно до учнівського договору; обов'язок працівника пройти навчання і відповідно до отриманої професії, спеціальності, кваліфікації відпрацювати за трудовим договором з роботодавцем протягом терміну, встановленого в учнівському договорі; термін учнівства; розмір оплати в період учнівства.

Учнівський договір може містити інші умови, визначені угодою сторін, наприклад, умови відшкодування понесених роботодавцем витрат на навчання працівника:

- відшкодування витрат працівником у разі переривання ним навчання без поважних причин;
- відшкодування витрат працівником у разі розірвання трудового договору з ініціативи працівника до закінчення строку відпрацювання ним згідно з учнівським договором за набутою професією (спеціальністю).

У випадку, якщо учень після закінчення учнівства без поважних причин не виконує свої зобов'язання за договором, у тому числі не приступає до роботи, то на вимогу роботодавця він повинен повернути йому отриману за час учнівства стипендію, а також відшкодувати інші понесені роботодавцем витрати у зв'язку з учнівством (ст. 207 ТК РФ). Умови навчання працівника за рахунок коштів роботодавця вносять до трудового договору.

Трудовий кодекс також закріплює певні гарантії для працівників, які поєднують роботу та навчання за межами підприємства, що дозволяє їм брати

навчальну відпустку на періоди занять та іспитів.

У Податковому кодексі також закріплені деякі положення, що стимулюють навчання працівників. Зокрема, витрати на навчання віднімаються з оподаткованого прибутку. Це правило не покриває навчання працівників у закладах середньої та вищої професійної освіти. Більше того, податкові пільги стосуються тільки навчання, одержуваного в освітній установі, що має державну ліцензію. Недолік цієї форми стимулювання навчання полягає в тому, що вона може бути використана тільки тоді, коли прибуток фірми ненульовий. Крім того, вона непридатна для менш формальних схем навчання.

У вітчизняному Кодексі законів про працю відсутнє поняття учнівського договору та порядок його укладання. Разом з тим, на практиці відомі декілька способів врегулювання взаємовідносин між підприємством та його працівниками з приводу відшкодування працівниками витрат на навчання у випадку їх дострокового звільнення за власним бажанням. До таких способів, зокрема, можна віднести:

1) укладання письмового трудового договору, в якому передбачаються відповідні положення щодо відшкодування;

2) укладання договору позики, за яким підприємство надає працівнику суму, що дорівнює вартості навчання, з подальшим щорічним частковим прощенням позики. Тобто щорічно (або з іншою періодичністю) між підприємством та працівником підписується додаткова угода, за якою підприємство зменшує розмір позики, що підлягає поверненню працівником;

3) укладання договору поруки: працівник самостійно укладає договір на навчання, а підприємство виступає поручителем перед компанією, що здійснює навчання. Фактично у цій схемі підприємство як поручитель оплачує навчання, а працівник стає зобов'язаним перед підприємством. Далі, як і у випадку з позикою, періодично підписуються додаткові угоди, за якими підприємство зменшує (прощає) суму заборгованості працівника;

4) укладання цивільно-правового договору, який законодавством безпосередньо не передбачений, однак відповідає загальним засадам цивільного законодавства.

Правомірність укладання такого договору впливає зі змісту ст. 6 Цивільного кодексу України. За цим договором підприємство бере на себе зобов'язання організувати, забезпечити та оплатити навчання працівника, а працівник зобов'язується відшкодувати підприємству частину витрат на навчання пропорційно невідпрацьованому часу у випадку дострокового розірвання трудових відносин за власною ініціативою.

Аналіз законодавства та судової практики показує, що на сьогодні досягти умов, за яких би, з одного боку, підприємство мало правові підстави зобов'язати працівника, який звільняється за власним бажанням, відшкодувати вартість оплаченого підприємством навчання, а з іншого – працівник був упевнений у своїй позиції, можливо тільки шляхом укладення між підприємством та працівником цивільно-правового договору четвертого виду.

Три попередні з названих вище договорів також можуть укладатися, однак не позбавлені недоліків:

- з точки зору трудового законодавства, недопустимо передбачати у трудовому договорі наслідком звільнення працівника за власним бажанням його обов'язок відшкодувати витрати підприємства на навчання. Отже, не виключена ймовірність того, що достатньо поінформовані працівники у судовому порядку зможуть довести недійсність таких положень трудового договору;

- договір позики та договір поруки захищають підприємство, але не повністю захищають працівника, оскільки він потрапляє у залежність від підприємства, точніше від його бажання періодично укладати додаткові угоди про прощення частини заборгованості. Інакше кажучи, працівник на момент укладення договору позики чи поруки має довіритись підприємству, однак у разі небажання підприємства надалі прощати йому заборгованість, він змушений буде її погашати самостійно. Отже, існує ймовірність того, що працівники не захочуть підписувати такі договори.

Виходячи з викладеного, найбільш оптимальним буде укладання цивільно-правового договору, який передбачає, що підприємство бере на себе зобов'язання організувати, забезпечити та оплатити навчання працівника, а працівник

зобов'язується відшкодувати підприємству частину витрат на навчання пропорційно невідпрацьованому часу у випадку дострокового розірвання трудових відносин за власною ініціативою (Додаток П). Разом з тим, вважаємо доцільним внесення поправок до вітчизняного трудового законодавства в частині навчання за рахунок коштів підприємства з метою стимулювання навчання персоналу як підприємства, так і самих працівників.

Крім Кодексу законів про працю процес навчання персоналу регламентується Податковим кодексом, який відносить витрати, пов'язані з професійною підготовкою, навчанням, перенавчанням або підвищення кваліфікації до витрат подвійного призначення, що за певних умов зменшують оподатковуваний прибуток підприємства. Разом з тим, чинний Податковий кодекс, на відміну від ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств», який був чинним до 1.04.2011р. і є базою першого, по-перше, не вказує про обмеження щодо обсягу віднесення таких витрат на зменшення оподатковуваного прибутку, по-друге, зазначає про те, що особи (незалежно від того, чи перебувають вони в трудових відносинах з платником податку), які уклали з ним письмовий договір (контракт) про взяті ними зобов'язання відпрацювати у платника податку після закінчення вищого та/або професійно-технічного навчального закладу і отримання спеціальності (кваліфікації) не менше трьох років (табл.2.7).

Відтак, відповідно до норм чинного податкового законодавства витрати на навчання як працівників, так і непрацівників підприємства можуть зменшувати оподатковуваний прибуток у розмірі, визначеному самим підприємством, а не у межах 3 % фонду оплати праці звітного періоду. При цьому основною умовою таких витрат подвійного призначення є їх зв'язок з господарською діяльністю платника податків, а також наявність зобов'язання у працівника (потенційного працівника) перед підприємством після закінчення вищого та/або професійно-технічного навчального закладу і отримання спеціальності (кваліфікації) відпрацювати не менше трьох років.

У разі розірвання письмового договору (контракту) підприємства за працівником, платник податку зобов'язаний збільшити дохід у сумі фактично

здійснених ним витрат на навчання та/або професійну підготовку, які були включені до складу його витрат. Внаслідок такого збільшення доходу нараховується додаткове податкове зобов'язання та пеня в розмірі 120 відсотків облікової ставки Національного банку України. Сума відшкодованих платнику податку збитків за такою угодою (договором, контрактом) не є об'єктом оподаткування в частині, що не перевищує суми, на які збільшено дохід, сплати додаткового податкового зобов'язання та пені.

Таблиця 2.7

Порівняльна характеристика нормативних документів щодо порядку віднесення витрат на навчання на зменшення оподатковуваного прибутку підприємств

Податковий кодекс України	ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств»
<p>п.п.140.1.3. Витрати на навчання та/або професійну підготовку, перепідготовку або підвищення кваліфікації у вітчизняних або закордонних навчальних закладах, якщо наявність сертифіката про освіту в таких закладах є обов'язковою для виконання певних умов ведення господарської діяльності, в тому числі, але не виключно вищих та професійно-технічних навчальних закладах фізичних осіб (незалежно від того, чи перебувають такі особи в трудових відносинах з платником податку), які уклали з ним письмовий договір (контракт) про взяті ними зобов'язання відпрацювати у платника податку після закінчення вищого та/або професійно-технічного навчального закладу і отримання спеціальності (кваліфікації) не менше трьох років.</p>	<p>п.п.5.4.2. Витрати платника податку, пов'язані з професійною підготовкою, навчанням, перепідготовкою або підвищенням кваліфікації осіб, які перебувають у трудових відносинах з таким платником податку; витрати на навчання та (або) професійну підготовку у вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладах інших осіб, які не перебувають з таким платником податку у трудових відносинах, але уклали з ним письмову угоду (договір, контракт) про взяті ними зобов'язання відпрацювати у платника податку після закінчення вищого та (або) професійно-технічного навчального закладу та отримання спеціальності (кваліфікації) не менше трьох років. Зазначені витрати включаються до валових витрат у розмірі до 3 відсотків фонду оплати праці звітного періоду.</p>

Варто зазначити, що сума оплати за навчання фізичної особи, яку здійснено підприємством, не включається до оподатковуваного доходу (не утримується ПДФО) при виконанні таких умов:

1) з фізичною особою (як працівником, так і непрацівником) укладено письмовий договір (контракт) про взяті зобов'язання відпрацювати у роботодавця після закінчення навчального закладу та отримання спеціальності (кваліфікації) не менше трьох років;

2) навчання (підготовка або перепідготовка) фізичної особи відбувається у вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладах;

3) сума оплати за навчання в розрахунку на місяць не перевищує граничного розміру доходу, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень відповідно до п.п. 169.4.1 ПКУ (у 2011 році – 1320 грн.)

Окреслене дає підстави для створення належних умов за допомогою укладання договорів (контрактів) як з працівниками, так і непрацівниками задля отримання ними відповідної професії, спеціальності чи кваліфікації з метою ведення контролю за такими витратами на навчання персоналу та подальшого визначення ефективності їх понесення.

Саме тому стимулом для підприємства інтенсивно нарощувати людський капітал може бути не лише упорядкованість трудового та податкового законодавства, надання податкових пільг і усвідомлення потенційних конкурентних переваг за рахунок висококваліфікованого персоналу, а й відображення понесених витрат в складі активу балансу (капіталізування вкладень в розвиток персоналу).

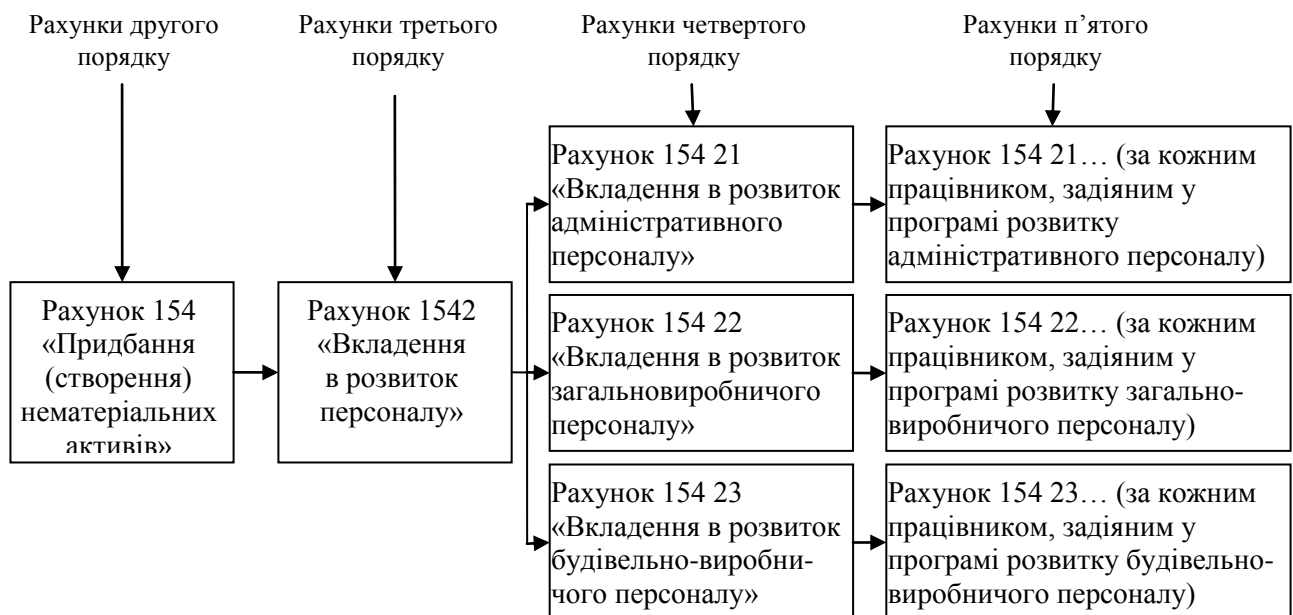


Рис. 2.6. Структура Робочого плану рахунків для відображення інформації про вкладення в розвиток персоналу.

В зв'язку з цим, пропонуємо витрати понесені підприємством на навчання чи перенавчання працівників капіталізувати на окремому аналітичному рахунку 1542 «Вкладення в розвиток персоналу» до субрахунку 154 «Придбання (створення)

нематеріальних активів» (рис. 2.6) для подальшого їх віднесення на рахунок 1292 «Контракти про навчання» до рахунку 129 «Право на використання кваліфікації працівників на основі договорів про найм (про підвищення кваліфікації)», за умови, що навчання фінансується підприємством в зв'язку: з виробничою необхідністю; з технічною, технологічною чи організаційною змінами підприємства. Зазначене вимагає внесення відповідних доповнень до вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку в частині розширення об'єктів нематеріальних активів.

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.

2.3. Облік процесу використання персоналу

Процес використання персоналу є важливим етапом внутріфірмового руху працівників підприємства, що характеризується витратами підприємства на компенсацію затрат праці фінансовими та нефінансовими інструментами. Саме ці витрати займають найбільшу питому вагу в структурі витрат на персонал, а також визначають собівартість продукції, що виготовляється, оскільки є статтею калькулювання. В зв'язку з цим, механізм надання інформації про обсяг та структуру таких витрат, напрями формування та джерела покриття повинен стати передумовою ефективного використання персоналу підприємства.

Процес використання персоналу характеризується витратами на використання (утримання) персоналу (в межах фонду оплати праці) і витратами на використання (утримання) персоналу (в межах витрат соціального призначення), прямими витратами, що відносяться на собівартість та непрямими, що відносяться на собівартість продукції в межах загальновиробничих витрат або витрати періоду. Для підприємств будівельної галузі перелік зазначених витрат та порядок відображення

їх в обліку регламентується документами інструктивного (П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 18 «Будівельні контракти», П(С)БО 26 «Виплати працівникам», Інструкція по визначенню вартості робочої сили № 131 від 29.05.1997 р., Інструкція зі статистики заробітної плати № 5 від 13.01.2004 р.) та рекомендаційного (Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573 від 31.12.2010 р.) характеру.

При цьому об'єкти витрат на використання персоналу відображаються в обліку і звітності залежно від характеру їх призначення:

1) відносяться на собівартість виконаних робіт у вигляді:

1.1) прямих витрат на оплату праці робітникам (включаючи нештатних) та лінійному персоналу (начальникам дільниць, виконавцям робіт, майстрам, механікам дільниць тощо), у разі включення їх до складу бригад, зайнятих на будівельно-монтажних роботах; прямих витрат на оплату праці (в структурі витрат, пов'язаних з експлуатацією будівельних машин і механізмів) працівників, які зайняті керуванням, обслуговуванням, проведенням ремонту, технічного огляду і технічного обслуговування власних і орендованих будівельних машин і механізмів;

1.2) витрат на оплату праці (в структурі загальновиробничих витрат) працівників апарату управління відокремлених виробничих підрозділів (керівників, фахівців, професіоналів, технічних службовців) і робітників, які здійснюють обслуговування апарату управління відокремлених виробничих підрозділів (операторів електронно-обчислювальних машин, телефоністів, двірників, прибиральниць тощо), лінійного персоналу (начальників дільниць, виконавців робіт, майстрів, механіків дільниць тощо), крім тих, яких включено до складу виробничих бригад; водіїв та інших робітників, що обслуговують автомобілі; працівників, які проводять геодезичні роботи; робітників, зайнятих на упорядкуванні та утриманні будівельних майданчиків та ін.

2) відносяться на витрати періоду:

2.1) витрати на оплату праці працівників апарату управління будівельної організації, яка має статус юридичної особи (керівників, професіоналів, фахівців, технічних службовців); робітників, які здійснюють загальногосподарське

обслуговування будівельної організації (телефоністів, телеграфістів, радіооператорів, операторів зв'язку, операторів електронно-обчислювальних машин, двірників, прибиральників тощо); іншого загальногосподарського персоналу;

2.2) витрати на оплату праці персоналу, діяльність якого пов'язана зі збутом, включаючи витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

2.3) витрати на персонал соціального призначення.

Аналіз зазначених нормативно-правових актів дав змогу виявити відсутність єдиного теоретико-методологічного підходу щодо формування та відображення витрат на використання персоналу підприємства:

- використання різного понятійного апарату без посилань на суміжні документи нормативного характеру щодо визначення однакових за змістовим наповненням категорій, серед яких: «витрати на оплату праці» (П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 18 «Будівельні контракти», Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573 від 31.12.2010р.), «пряма оплата» (Інструкція по визначенню вартості робочої сили № 131 від 29.05.1997р.), «фонд оплати праці» (Інструкція зі статистики заробітної плати № 5 від 13.01.2004р.), «поточні виплати» (П(С)БО 26 «Виплати працівникам»); «заробітна плата» (ЗУ «Про оплату праці»), «витрати на оплату праці фізичних осіб» (Податковий кодекс України (ПКУ));

- відсутність єдиного підходу до класифікації витрат на використання персоналу («витрати на оплату праці», «виплати працівникам», «витрати на утримання робочої сили»), що призводить до складності виокремлення на практиці статей витрат для подальшого їх використання при проведенні розрахунків показників для заповнення різного роду фінансової, статистичної та податкової звітності;

- неоднозначність підходів щодо визначення переліку виплат згідно з Інструкцією зі статистики заробітної плати № 5 від 13.01.2004р.: при розрахунку середньої заробітної плати для: лікарняних, декретних, відпускних; при індексації та компенсації заробітної плати; при визначенні витрат підприємства (в т.ч. як платника податку); при визначенні бази для оподаткування податком з доходів фізичних осіб; при визначенні доходу, до якого застосовується податкова соціальна

пільга; при визначенні бази для нарахування та утримання єдиного соціального внеску;

- відсутність чіткої інформації щодо визначення та структури витрат на персонал соціального призначення.

Зважаючи на зазначені недоліки нормативних документів, що безпосередньо впливають на організацію і ведення обліку на будівельних підприємствах та якість інформації, що продукується, пропонуємо усунути їх задля єдиного теоретико-методологічного підходу окресленої ділянки, використовуючи наступні рекомендації. В цьому зв'язку пропонуємо доповнити п. 3 П(С)БО 26 визначенням терміну «виплати працівникам» в наступній редакції: «Виплати працівникам – це всі форми винагород та компенсацій, що їх надає підприємство за виконану роботу (надані послуги) працівниками». Оскільки чинне П(С)БО 26 «Виплати працівникам» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності, то цілком природним є необхідність наявності визначення в стандарті ключового терміну «виплати працівникам». Запропоноване нами визначення сформульоване на основі п. 7 МСБО 19 «Виплати працівникам», в якому сказано, що «виплати працівникам – це всі форми *компенсації*, що їх надає суб'єкт господарювання, в обмін на послуги, надані працівниками» (зважаючи на те, що національні стандарти бухгалтерського обліку не можуть суперечити міжнародним), а також з врахуванням норм вітчизняного нормативно-правового забезпечення, пов'язаних з визначенням окремих складових виплат працівників (зокрема, ЗУ «Про оплату праці» визначає, що заробітна плата (що відноситься до поточних виплат працівникам) – це *винагорода*, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу). Крім того, дослідження походжень та значень термінів «винагорода» та «компенсація» на основі авторитетних словникових джерел дали підстави стверджувати, що термін «компенсація» означає «відшкодування втрат, понесених збитків», тобто дію, пов'язану з усуненням впливу будь-яких несприятливих факторів. При цьому

«винагорода» визначається як плата, заохочення за виконану роботу; справедлива, гідна нагорода за що-небудь. В цьому контексті значення «винагороди» за виконану роботу працівниками характеризується не лише як економічний, а й як соціально-психологічний термін. Тому таке визначення, на наш погляд, забезпечить узгодження та взаємозв'язок між термінами («виплати працівникам», «заробітна плата», «оплата праці», «фонд оплати праці», «витрати на оплату праці фізичних осіб») різних нормативно-правових документів.

В П(С)БО 26 вказано, що поточні виплати працівникам включають: заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо.

Така структура поточних виплат є досить неоднозначною і викликає різночитання, оскільки стандарт не містить пояснень щодо значення використовуваних термінів, зокрема, щодо термінів: «заробітна плата за окладами та тарифами», «інші нарахування з оплати праці».

Так, О. М. Єремян зазначає, що «Заробітна плата за окладами і тарифами» – це нарахована заробітна плата працівникам за кількість виконаної роботи або за відпрацьований час; «Інші нарахування з оплати праці» – це виплати на основі середньої заробітної плати, які регулюються положеннями Порядку №100 Кабінету Міністрів України. До них відносять щорічну, додаткову, соціальну, учбову та інші види відпусток; оплата за час виконання працівниками державних та громадських обов'язків у робочий час; порядок нарахування заробітної плати за час перебування у відрядженні та ін. [39, с.116]. Аналогічної позиції притримується й І. В. Саух [124, с.312]. І. В. Жиглей зазначає, що до інших нарахувань з оплати праці згідно з П(С)БО 26 «Виплати працівникам» відносять внески до Пенсійного фонду України, а також на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності; на випадок безробіття; від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату

працевдатності [40, с.61].

Перший структурний елемент поточних виплат працівникам (заробітна плата за окладами і тарифами) відповідно до П(С)БО 26, на наш погляд, змістовно відповідає основній заробітній платі, оскільки, згідно зі ст.2 ЗУ «Про оплату праці» основна заробітна плата встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців. Крім того, в Інструкції № 291 зазначається, що на субрахунку 811 «Виплати за окладами й тарифами» узагальнюється інформація про витрати на виплату основної заробітної плати персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві, що підтверджує правильність нашої позиції.

При цьому МСБО 19, на думку автора, дещо по-іншому визначає структуру поточних виплат працівникам (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Структура поточних виплат працівникам відповідно до П(С)БО 26 та МСБО 19

Структура поточних виплат працівникам відповідно до П(С)БО 26	Структура поточних виплат працівникам відповідно до МСБО 19
заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці	зарплата робітникам та службовцям і внески на соціальне забезпечення
виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час)	короткострокові компенсації за відсутність (такі як оплачена щорічна відпустка та оплачена відпустка у зв'язку з хворобою);
премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу	участь у прибутку та премії; негрошові пільги (такі як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів та безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг) для теперішніх працівників

Як бачимо, МСБО 19 виокремлює в складі поточних виплат скоріше пряму заробітну плату, до якої слід відносити як основну, так і додаткову заробітну плату, за виключенням виплат за невідпрацьований час, а також премій та винагород, що мають систематичний характер (складових фонду додаткової заробітної плати відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати №5). Крім цього, до поточних виплат входять і «внески на соціальне забезпечення», яким змістовно повинен відповідати структурний елемент П(С)БО 26 «інші нарахування з оплати праці» і повинен включати внески на загальнообов'язкове державне соціальне

страхування. Варто зазначити, що за зарубіжною (західною) методикою, на відміну від національної, облік заробітної плати ведеться за методом «нетто», а не методом «брутто». Тобто утримання із заробітної плати не проводять, а нараховують зобов'язання із страхування працівників з подальшим його віднесенням на витратний рахунок, наприклад, «Витрати на соціальне страхування за рахунок працівників». Також паралельно існує рахунок «Витрати на соціальне страхування за рахунок працедавця». Тому, вважаємо, що виокремлення таких виплат, по-перше, не відповідає національному підходу до відображення зобов'язань по заробітній платі, а, по-друге, взагалі є недоцільним, оскільки вони не відповідають визначенню поняття «виплати працівникам», тобто не надходять безпосередньо до працівників. Крім того, такий вид зобов'язань відносять до зобов'язань за розрахунками зі страхування, а не до зобов'язань за виплатами працівникам. Зрозуміло, що виплати за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням можуть мати місце за умови тимчасової втрати працездатності працівником підприємства, і в цьому випадку можуть бути включені до поточних виплат працівникам, в межах коштів, виплачених підприємством за п'ять днів тимчасової непрацездатності.

Тому при розробці вітчизняних правил бухгалтерського обліку та фінансової звітності варто, крім врахування соціально-економічних факторів, історичних традицій та набутого досвіду обліку, забезпечити єдиний та однозначний підхід.

В зв'язку з цим пропонуємо п. 5 П(С)БО 26 викласти в наступній редакції:
«Поточні виплати працівникам включають:

- основну заробітну плату;
- додаткову заробітну плату;
- інші заохочувальні та компенсаційні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу тощо;
- в тому числі:
 - виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час), що не підлягають накопиченню;
 - премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають виплаті в тому ж

звітному періоді, що й виконання робіт;

- виплати за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням за рахунок коштів підприємства.

Запропоновані зміни в П(С)БО 26 вимагають відповідних коригувань і П(С)БО 16 «Витрати». Тому, пропонуємо редакцію статті калькулювання витрат «прямі витрати на оплату праці» та елемента витрат «витрати на оплату праці», а також інших термінів, що використовують словосполучення «оплата праці» замінити на: «прямі витрати на виплати працівникам», «витрати на виплати працівникам» і «виплати працівникам» відповідно. Таке формулювання дасть змогу використовувати єдиний понятійний апарат однакових за змістовим наповненням термінів в межах стандартів бухгалтерського обліку. Крім того, вказаний підхід відповідатиме міжнародним стандартам бухгалтерського обліку. Так, в п. 93 МСБО 1 «Подання фінансових звітів» сказано, що «суб'єктам господарювання, які класифікують витрати за функцією, слід розкривати додаткову інформацію про характер витрат, в тому числі витрати на амортизацію та витрати на виплати працівникам». Принцип класифікації витрат за функцією відображено у вітчизняній фінансовій звітності в ф.2 Звіт про фінансові результати, в тому числі, в II розділі якого розкривається додаткова інформація про структуру операційних витрат за елементами, до яких слід відносити: матеріальні затрати, витрати на виплати працівникам, відрахування на соціальні заходи, амортизацію, інші операційні витрати.

Крім цього, в п. 21 П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» вказано, що в статті «Витрачання на оплату працівникам» відображаються витрачені грошові кошти на виплати працівникам заробітної плати, допомоги, винагород. Вважаємо таку назву даної статті вибуття грошових коштів некоректною і тому пропонуємо відповідний рядок у звіті про рух грошових коштів назвати «витрат на виплати працівникам» (ряд. 105).

Разом з тим, на нормативно-правовому та організаційному рівні необхідно забезпечити використання єдиного підходу щодо поділу витрат на використання персоналу відносно їх приналежності до фонду оплати праці: витрати, що

Особливого значення набуває і визначення структури та обсягу витрат на використання персоналу в межах фонду оплати праці та інших виплат, що не належать до фонду оплати праці, в тому числі витрат соціального призначення.

Відомо, що окремі виплати працівникам відображаються в складі витрат підприємства, облік яких ведеться згідно з П(С)БО 16 «Витрати». Обов'язковість застосування підприємствами податкового законодавства для розрахунку сум податку на прибуток та податку з доходів фізичних осіб викликає необхідність врахування даного аспекту при віднесенні витрат діяльності до таких, що зменшують прибуток до оподаткування і для визначення оподаткованого доходу працівників. В зв'язку з цим доцільним видається проведення детального аналізу структури виплат, що відносяться чи можуть відноситися (при дотриманні певних умов) до складу витрат на використання персоналу підприємства (в т.ч., як платника податку на прибуток).

Основні правила формування витрат підприємства для цілей оподаткування визначає розділ III «Податок на прибуток» Податкового кодексу України. Так, в п.п. 142.1. сказано, що до складу витрат платника податку включаються витрати на оплату праці фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з таким платником податку (далі - працівники), які включають нараховані витрати на оплату основної і додаткової заробітної плати та інших видів заохочень і виплат виходячи з тарифних ставок, у вигляді премій, заохочень, відшкодувань вартості товарів, робіт, послуг, витрати на оплату авторської винагороди та за виконання робіт, послуг згідно з договорами цивільно-правового характеру, будь-яка інша оплата у грошовій або натуральній формі, встановлена за домовленістю сторін, (крім сум матеріальної допомоги, які звільняються від оподаткування згідно з нормами розділу IV ПКУ). Разом з тим, віднесення окремих виплат працівникам до складу витрат має свої особливості: зокрема, стосовно інших заохочувальних та компенсаційних виплат, а саме:

- п.п. 2.3.1. Інструкції зі статистики заробітної плати № 5 від 13.01.2004р. (нарахування за невідпрацьований час, не передбачені чинним законодавством, зокрема, працівникам, які вимушено працювали скорочений робочий час та

перебували у відпустках з ініціативи адміністрації (крім допомоги по частковому безробіттю), брали участь у страйках) – незважаючи на те, що зазначені виплати включаються до фонду оплати праці, для правомірного їх відображення у складі витрат у податковому обліку можливість здійснення таких виплат слід передбачити в колективному (індивідуальному трудовому) договорі в розділі «Оплата праці». У цьому випадку підприємство зможе включити їх до витрат як виплати, установлені за домовленістю сторін;

- п.п. 2.3.2. (винагороди та заохочення, що здійснюються раз на рік або мають одноразовий характер); та п.п. 2.3.3. (матеріальна допомога, що має систематичний характер, надана всім або більшості працівників (на оздоровлення, у зв'язку з екологічним станом) – аналогічно до попереднього;

- п.п. 2.3.4. (виплати соціального характеру у грошовій і натуральній формі: витрати в розмірі страхових внесків підприємств (крім добровільного медичного та пенсійного страхування) на користь працівників, пов'язаних з добровільним страхуванням (особистим, страхуванням майна) – право на включення до складу витрат відсутнє через заборону, встановлену п.п. 140.1.6. ПКУ (за винятком страхування життя, здоров'я або інших ризиків, пов'язаних з діяльністю фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з платником податку, обов'язковість якого не передбачена законодавством, або будь-яких витрат із страхування сторонніх фізичних чи юридичних осіб). Разом з тим, витрати в розмірі страхових внесків підприємств на довгострокове страхування життя працівників у сумі, що не перевищує 15% заробітної плати такого працівника, нарахованої протягом кожного звітного місяця, за який вноситься страховий внесок, і не більше величини розміру прожиткового мінімуму на працездатну особу, установленого на 1 січня звітного року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн., на місяць (у 2011 році – 1320грн.) можуть включатися до складу витрат з врахуванням вказаних обмежень, що встановлені п. 11 підрозд. 4 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ.

- п.п. 2.3.4. (оплата або дотації на харчування працівників, у тому числі в їдальнях, буфетах, профілакторіях; оплата за утримання дітей працівників у дошкільних закладах; вартість путівок працівникам та членам їхніх сімей на

лікування та відпочинок, екскурсії або суми компенсацій, видані замість путівок за рахунок коштів підприємства; вартість проїзних квитків, які персонально розподіляються між працівниками, та відшкодування працівникам вартості проїзду транспортом загального користування; інші виплати, що мають індивідуальний характер (оплата квартири та найманого житла, гуртожитків, товарів, продуктових замовлень, абонементів у групи здоров'я, передплати на газети та журнали, протезування, суми компенсації вартості виданого працівникам палива у випадках, не передбачених чинним законодавством) – незважаючи на те, що зазначені виплати включаються до фонду оплати праці, для правомірного їх відображення у складі витрат у податковому обліку можливість здійснення таких виплат слід передбачити в колективному (індивідуальному трудовому) договорі в розділі «Оплата праці». У цьому випадку підприємство зможе включити їх до витрат як виплати, установлені за домовленістю сторін.

Як бачимо, з метою уникнення розбіжностей при веденні бухгалтерського та податкового обліку, підприємству необхідно враховувати особливості віднесення окремих виплат працівникам до складу витрат на використання персоналу та забезпечити належну організацію обліку і документальне оформлення відносин, що виникають між соціальними партнерами, а також господарських операцій в ході цих відносин. Тому порядок визначення і формування джерел фінансування та використання коштів, спрямованих на витрати на використання персоналу, а також перелік операцій на персонал повинен бути чітко визначений в колективному (індивідуальному трудовому) договорі, внутрішніх положеннях, розроблених у вигляді додатків до колективного договору: положення про соціальний пакет, положення про оплату праці, положення про преміювання та ін.

Крім цього витрати на використання персоналу: витрати, що включаються до фонду оплати праці та не включаються, в т.ч. витрати соціального спрямування повинні бути підтвердженні пакетом документів, порядком їх подання і використання для облікового відображення таких операцій, що розкриті в колективному договорі.

Так, юридичною підставою для відображення господарських операцій,

пов'язаних з понесенням витрат соціального спрямування є: заява працівника, у якій зазначено необхідну суму позики, її призначення та бажаний строк видачі, а також термін повернення, договір позики, у якому зазначається розмір позики та валюта, у якій її необхідно видати, вказується про її безвідсотковість, строки надання та строки повернення позики; заява працівника, що просить орендувати для нього житло, наказ керівника підприємства на підставі поданої заяви про необхідність укладення договору оренди із зазначенням дати її початку, особи, відповідальної за укладання, договір оренди житла; заява працівника, що просить надати йому харчування за рахунок підприємства, договір з підприємством громадського харчування на забезпечення обідами працівників; наказ керівника підприємства на підставі поданої заяви про необхідність забезпечення працівнику харчування за рахунок підприємства (або частково оплачуване) або відшкодування працівнику суми його витрат на харчування на підставі поданих документів; заяви працівників, що хочуть отримати поліс добровільного медичного страхування, наказ керівника підприємства на підставі поданих заяв із зазначенням строку добровільного страхування працівників та страхової компанії, з якою необхідно укласти індивідуальні договори та особи, відповідальної за укладання, договори добровільного медичного страхування та ін.

Відомо, що розпорядчі документи та договори разом з первинними документами безпосередньо впливають на облікове відображення господарських операцій, пов'язаних з понесенням витрат на використання персоналу. Зокрема, в аналітичному обліку – витрати можуть відображатися в розрізі кожного працівника (груп працівників) за видами виплат на основі запропонованої класифікації. Така інформація може міститися в особовій картці працівника. Варто зазначити, що вітчизняними дослідниками на теоретичному рівні запропоновані первинні документи для накопичення інформації про витрати на персонал (інвестиції в людський капітал) з авторською (різною) їх деталізацією: «індивідуальна картка обліку людського капіталу» (Кошулько О.П. [72]); індивідуальна (персоніфікована) картка (Давидюк Т.В. [26, с.365])

В робочому плані рахунків треба передбачити аналітичні рахунки за

однорідними об'єктами для обліку витрат на використання персоналу із врахуванням галузевих особливостей, специфіки діяльності підприємства, а також його фінансових можливостей та рівня соціальної відповідальності.

Вітчизняними дослідниками на теоретичному рівні запропоновані авторські методики відображення в обліку витрат на персонал, особливо в частині витрат соціального характеру. Так, І. В. Жиглей пропонує удосконалити методику відображення виплат працівникам у вигляді соціальних пільг та гарантій, розподіливши їх на ті, що мають постійний або довготривалий характер (наприклад, медичне страхування, оплата утримання дітей в дитячих дошкільних або шкільних закладах, оплата харчування і т.д.) та ті, що мають разовий або індивідуальний характер (надання безвідсоткових позик, путівок у випадку необхідності лікування, матеріальної допомоги, пов'язаної з виникненням надзвичайних подій). Причому, перші – можуть нараховуватись одночасно з нарахуванням заробітної плати в розрізі кожного окремого працівника (як нормативний показник) з віднесенням на відповідну статтю витрат, а при безпосередньому перерахуванні коштів за призначенням – списуватись з цього рахунку з одночасним виявленням відхилень. Пільги, що мають одноразовий чи індивідуальний характер автор також рекомендує обліковувати в розрізі кожного окремого працівника та зберігати протягом тривалого часу з метою запобігання зловживанням одних працівників та невдоволеності інших [40, с. 60].

К. В. Шиманська та О. Ю. Шоляк пропонують складові соціального пакету відображати в структурі інших витрат операційної діяльності на субрахунку 949.1. Причому, К. В. Шиманська відносить наступні статті до «витрат за соціальним пакетом підприємства»: 949.1.1 «Витрати, пов'язані з наданням безпроцентних позик», 949.1.2 «Витрати, пов'язані із забезпеченням працівників житлом та оплатою комунальних послуг», 949.1.3 «Витрати, пов'язані із харчуванням працівників», 949.1.4 «Витрати на добровільне медичне страхування працівників», 949.1.5 «Витрати на навчання працівників», 949.1.6 «Витрати на спортивно-оздоровчі заходи та лікування працівників», 949.1.7 «Витрати на культурно-масові заходи», 949.1.8 «Витрати на утримання об'єктів соціальної інфраструктури»,

949.1.9 «Інші витрати, пов'язані із соціальним забезпеченням працівників» [157, с.141]. Однак, вважаємо, що окремі наведені складові витрат (витрати на навчання працівників і харчування) слід відносити до складу інших витрат операційної діяльності не в повній сумі, оскільки вони можуть відноситися і на інші витратні рахунки операційної діяльності чи покриватися за рахунок капітальних інвестицій.

В свою чергу, О. Ю. Шоляк вказує на необхідність відображати «витрати соціальної діяльності підприємства» в розрізі «витрат на продуктивні соціальні гарантії згідно з соціальним пакетом» та «витрат на непродуктивні соціальні гарантії згідно з соціальним пакетом» посередництвом використання фонду виплат соціальних гарантій, створення якого залежить від коефіцієнта змінності продуктивності праці. Крім того, автор пропонує забезпечити організацію системи аналітичних рахунків стосовно соціальних виплат за джерелами їх покриття: шляхом вилучення високоліквідних активів, за рахунок витрат операційної діяльності та за рахунок розподілу чистого прибутку [158, с.7,9]. В даному випадку, крім недоцільності відображення зазначених витрат в складі лише витрат іншої операційної діяльності, вважаємо недоречним розподіл витрат на продуктивні та непродуктивні соціальні гарантії, оскільки непродуктивні витрати утворюються від недоліків в організації та технології у виробництві (втрати від браку, простоїв). Крім того, такий поділ може означати порушення самої суті функціонування підприємства, яке провадить діяльність (в тому числі несе витрати) з метою отримання прибутку чи досягнення соціального ефекту.

Ще один підхід щодо методики обліку витрат на персонал висловлює Т. В. Давидюк і пропонує витрати на формування, використання та відтворення людських ресурсів відображати в бухгалтерському обліку на рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» за напрямками, запропонованими як етапи процесу інвестування в людський капітал В. В. Лукашевич [82]: 1) 949.1 «витрати на формування людського капіталу»: 949.1.1 «Витрати на профорієнтацію», 949.1.2 «Витрати на пошук, відбір і найм персоналу», 949.1.3 «Витрати на персонал в період адаптації», 949.1.4 Витрати на персонал в період навчання, підвищення кваліфікації відповідно до стратегії підприємства»; 2) 949.2 «Витрати на використання

людського капіталу»: 949.2.1 «Витрати на персонал в період накопичення потенціалу зростання», 949.2.2 «Витрати на персонал в період досягнення професіоналізму»; 3) 949.3 «Витрати на відтворення людського капіталу»: 949.3.1 «Витрати на підтримку дієздатності працівників», 949.3.2 «Культурно-побутове обслуговування», 949.3.3 «Витрати на персонал в період капіталізації знань унаслідок підвищення кваліфікації» [26, с.366]. Вважаємо, що даний підхід не враховує вплив джерел покриття таких витрат (собівартість продукції чи витрати періоду). Це ускладнить як механізм формування собівартості продукції, так і визначення окремих показників, пов'язаних з витратами на персонал для заповнення звітності (фінансової, статистичної та податкової).

Проведене дослідження впливу зазначених критеріїв на організацію та ведення бухгалтерського обліку на будівельних підприємствах, а також критичний аналіз теоретичних досліджень науковців дав змогу внести такі пропозиції: витрати на використання персоналу в межах фонду оплати праці, в т.ч. окремі витрати соціального призначення відображати на витратних рахунках: 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». Крім того, витрати на використання персоналу, що не включаються до фонду оплати праці соціального призначення слід відображати на субрахунку 949.1 «Витрати на використання персоналу соціального призначення». До таких витрат, наприклад, ТОВ «Тернопільбуд» відносить: 1) матеріальну допомогу з метою соціального захисту працівників (матеріальна допомога на оздоровлення, матеріальна допомога на лікування, матеріальна допомога у зв'язку з сімейними обставинами та смертю працівника); 2) виплати з метою заохочення працівників (винагороди до ювілейних дат); 3) витрати на оздоровлення працівників; 4) виплати, пов'язані з соціальним захистом непрацюючих пенсіонерів; 5) часткова оплата за проживання в гуртожитку. Крім того, підприємство може надавати 20% знижку працівникам, які пропрацювали в системі товариства 20 років і більше, при отриманні житла на умовах дольової участі в будівництві.

Інформація, представлена синтетичним та аналітичним обліком про витрати на використання персоналу повинна бути згрупована за відповідними однорідними

ознаками щодо структури витрат, а також щодо категорій працівників і представлена у вигляді внутрішньогосподарського звіту разом з витратами на формування та розвиток персоналу для подальшого її аналітичного опрацювання, контролю та прийняття ефективних управлінських рішень (Додаток Р).

Висновки до розділу 2

Дослідження організаційно-методичних проблем формування облікової інформації для системи управління персоналом дало змогу зробити висновки та внести такі пропозиції:

1. Аналіз існуючих теоретичних підходів до методики вимірювання вартості та відображення інформації про витрати на персонал, а також впровадження різних типів систем обліку людських ресурсів (HRA) у практику підприємств довів неспроможність як вітчизняних, так і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку забезпечити правомірність відображення інформації про персонал в складі нематеріальних активів з метою приведення у відповідність ринкової та балансової вартості підприємств. У цьому зв'язку запропоновано дані про витрати на персонал подавати на основі поєднання інвестиційного та операційного підходів до відображення інформації в бухгалтерському обліку в розрізі витрат на формування (в розрізі напрямів залучення та категорій персоналу: наймання в штат; оформлення працівника в лізинг, аутстафінг, темпінг; аутсорсинг; заповнення вакантної посади (робочого місця) власними резервами), використання (в розрізі витрат на виплати працівникам за категоріями персоналу) та розвиток (в розрізі програм розвитку та категорій персоналу).

2. Частину витрат на персонал (вкладення в формування та розвиток) слід відображати в складі нематеріальних активів підприємства, оскільки їх вартість може бути достовірно визначена (за первісною вартістю – оплата послуг кадрових агентств; оплата тренінгів, оплата навчання; вартість навчальних програм, в т.ч.,

програмних продуктів); у результаті їх збільшення передбачається в майбутньому отримання певних економічних вигод; контролюються підприємством (за наявності відповідних трудових угод, контрактів про підвищення кваліфікації).

3. Вкладення в формування та розвиток персоналу доцільно відображати в складі нематеріальних активів підприємства, внівши відповідні доповнення до стандартів бухгалтерського обліку. Для цього необхідно ввести додатковий об'єкт обліку нематеріальних активів з відповідним його відображенням на субрахунку 129 – право на використання кваліфікації працівників на основі договору про найм (про підвищення кваліфікації), за умови фінансування підприємством в зв'язку з: виробничою необхідністю; технічною, технологічною чи організаційною змінами підприємства.

4. Необхідно забезпечити єдиний нормативно-правовий та організаційний підхід до визначення суміжних за змістовим наповненням понять задля створення узгоджень та взаємозв'язку між термінами («виплати працівникам», «заробітна плата», «оплата праці», «фонд оплати праці», «витрати на оплату праці фізичних осіб») різних нормативно-правових документів. У цьому зв'язку пропонується термін «виплати працівникам» визначити як всі форми винагород та компенсацій, що їх надає підприємство, в обмін на виконану роботу працівниками (послуги, надані працівниками). Крім того, відповідні коригування слід внести і щодо структури поточних виплат працівникам, до яких варто включати: основну заробітну плату; додаткову заробітну плату; інші заохочувальні та компенсаційні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу тощо, зокрема, виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час), що не підлягають накопиченню; премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають виплаті в тому ж звітному періоді, що й виконання робіт; та виплати за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням за рахунок коштів підприємства. З метою використання єдиного понятійного апарату однакових за змістовим наповненням термінів в межах стандартів бухгалтерського обліку рекомендується статті калькулювання витрат «прямі витрати на оплату праці» та

елемента витрат «витрати на оплату праці», а також інших термінів, що використовують словосполучення «оплата праці» замінити на: «прямі витрати на виплати працівникам», «витрати на виплати працівникам» і «виплати працівникам» відповідно.

5. Узагальнення інформації про персонал для потреб менеджменту пропонується проводити у вигляді складання Внутрішньогосподарського звіту про витрати на персонал. Такий звіт повинен включати напрями витрачання фінансових ресурсів в розрізі етапів відтворення відповідних категорій персоналу будівельного підприємства.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ

3.1. Організація аналітичної роботи в системі управління персоналом

Повнота, актуальність і достовірність інформації на сьогоднішній день є визначальними чинниками для вироблення обґрунтованих стратегій і ухвалення раціональних тактичних рішень у сфері управління. Значні обсяги даних, накопичені різними інформаційно-аналітичними системами, лише посилюють основне протиріччя останнього десятиліття в цій сфері: актуальною є оперативність і повнота не стільки інформаційного пошуку через збільшення обсягу даних, розвиток інформаційних технологій чи підвищення швидкодії комп'ютерів, скільки процесу контекстного аналізу наявної інформації з метою ухвалення рішення [54, с.103].

В цілому суть роботи аналітичної групи підприємства полягає в зборі вихідних даних і первинної інформації, її узагальненні, встановленні причинно-наслідкових зв'язків впливу одних фактів на інших. На підставі отриманих результатів аналізу здійснюється підготовка аналітичних довідок, звітів, і, зрештою – прогнозування розвитку ситуації. Зіставлення всіх фактів і встановлення зв'язків при роботі з інформацією є настільки тонким і неочевидним, що неодмінно виникає питання про існування елемента творчості та інтуїції в роботі аналітиків і експертів. Сукупність масивів необхідної інформації, знань і досвіду співробітників, ефективного аналітичного інструментарію складають так звані корпоративні знання, які, на думку С. В. Калабухової, необхідно формувати, мати і управляти ними для підтримки на високому рівні основних бізнес-процесів організації, а також для швидкого і адекватного реагування на динаміку ринку [54, с. 103]. Тому одним з найважливіших компонентів корпоративних знань стає інформаційно-аналітичне забезпечення будь-якої ділянки управління на підприємстві, в тому числі, системи

управління персоналом (рис. 3.1).

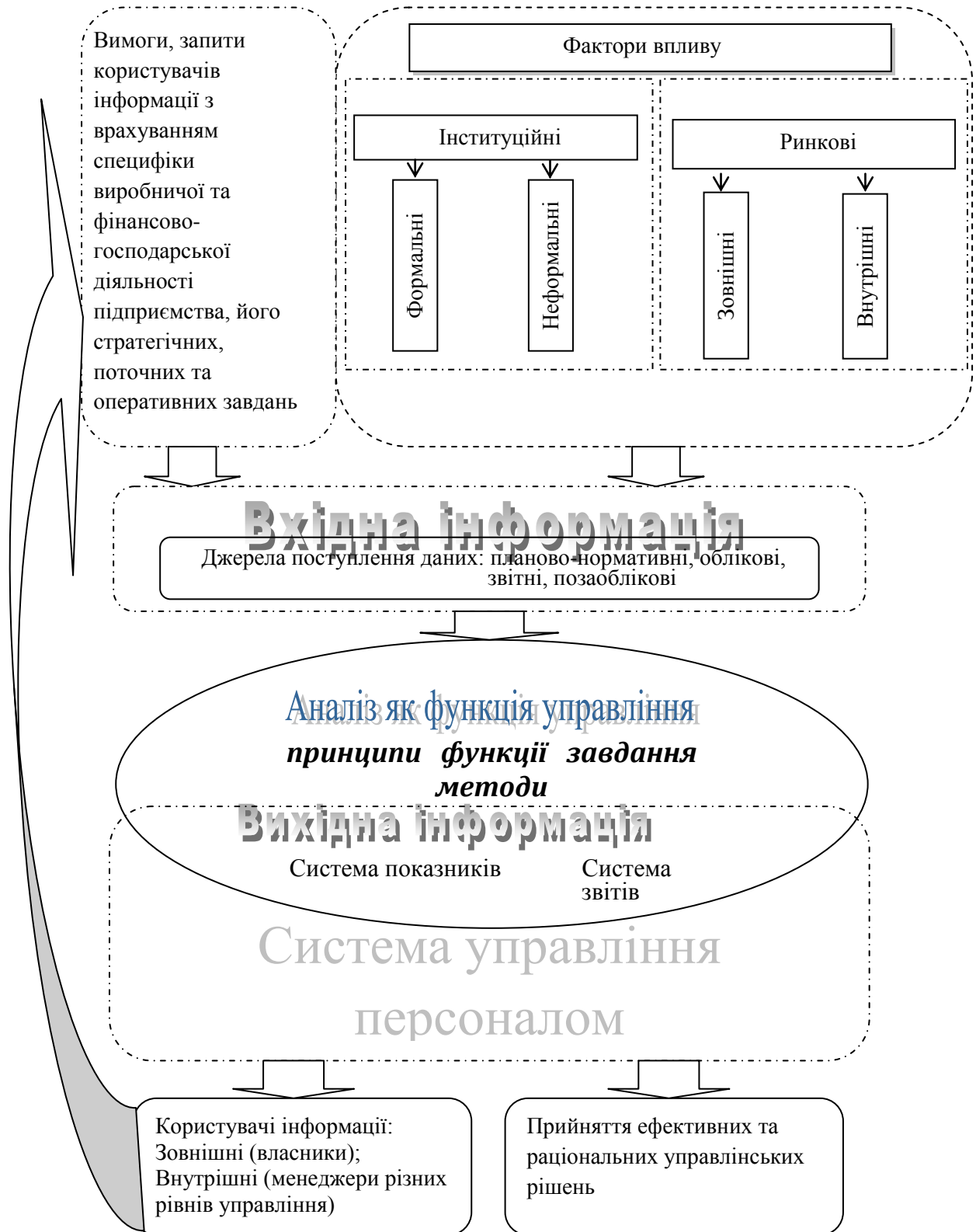


Рис. 3.1. Модель реалізації функції аналізу в системі управління персоналом

Формування належного методичного інструментарію повинно базуватися на інтеграції принципів, функцій і завдань як складових системи економічного аналізу та системи управління персоналом з врахуванням поставлених вимог та об'єктивних

і суб'єктивних факторів.

Розглядаючи аналіз як систему, необхідно зазначити, що він є складовою системи економічної інформації, і тому з погляду організації управління підприємницькою діяльністю – це не проста функція і не технічний прийом, а об'єктивно зумовлений порядок аналітичних процедур, що їх виконують із даними, аби дістати необхідну інформацію з тим, щоби її використати для прийняття ефективних управлінських рішень.

З метою ідентифікації принципів методики та організації аналітичного забезпечення управління персоналом розглянемо погляди вчених щодо принципів економічного аналізу. Так, М. З. Згуровський, Н. Д. Панкратова до основних принципів системного аналізу, відносять принципи: кінцевої цілі, масштабу, еквівіанальності, єдності, зв'язності, модульної побудови, ієрархії, функціональності, розвитку, децентралізації, невизначеності [51, с. 25-27]. Детальну характеристику принципів наведено у додатку С. Перераховані принципи мають дуже великий ступінь загальності. Для безпосереднього застосування дослідник має наповнити їх конкретним змістом стосовно об'єкта дослідження. Така інтерпретація може привести до обґрунтованого висновку про незначущість якогось принципу в тій чи іншій конкретній ситуації. Але на початкових етапах здійснення системного аналізу їх урахування є необхідним.

На думку С. З. Мошенського та О. В. Олійника, до базових принципів економічного аналізу слід відносити такі: цільового спрямування, науковості, системності, комплексності, періодичності, достовірності й точності, обережності й критичності, зрозумілості та адекватності, дієвості, ефективності [99, с. 22-24]. М. Г. Чумаченко вважає, що такими принципами є: системність і комплексність, періодичність, зрозумілість і адекватність тлумачення, достовірність та об'єктивність, доречність та своєчасність [153].

При визначенні принципів аналітичного забезпечення управління персоналом, необхідно враховувати безпосередньо принципи самої системи менеджменту персоналу, до яких Н. І. Ситник відносить: цілеспрямованість, системність, науковість, оптимальність, послідовність процесу управління, баланс повноважень і

відповідальності, поєднання особистих і колективних інтересів з інтересами організації, дотримання морально-етичних норм [129].

Найважливішою умовою успішної роботи аналітика є наявність інформаційного поля досліджуваної предметної сфери, яке має бути рядом структурованих і неструктурованих інформаційних масивів, необхідних для формування на їх основі необхідних відомостей. Найбільш точна картина формуватиметься, якщо інформаційне поле включатиме як дані, що отримуються із зовнішніх джерел, так і дані, що отримуються з внутрішніх джерел. Основне завдання аналітика – це встановлення причинно-наслідкових зв'язків між різного роду даними, а також їх дослідження під різними кутами зору. Побудова причинно-наслідкових зв'язків дозволяє оброблені дані обернути в інформацію і, зробивши висновки в предметній області, синтезувати відповідні рекомендації для керівництва підприємства [54, с. 106].

Розгляд наведених принципів системного аналізу та економічного аналізу господарської діяльності доводить двоїстість функціонування господарських систем.

До принципів аналітичного забезпечення управління персоналом підприємства при реалізації результатів аналізу шляхом здійснення інтелектуальних зусиль пропонується віднести:

- принцип раціональності, який передбачає, що усі дії особи, яка розробляє систему звітності та здійснює її аналіз, спрямовані на вибір найкращої альтернативи з урахуванням усіх аспектів управління персоналом;
- принцип повного висвітлення, який означає, що особа, яка здійснює аналіз, має повну інформацію про господарські операції, пов'язані з персоналом та управлінську проблему, а також про всі можливі альтернативи та їх наслідки;
- принцип практичної реалізації, який означає, що прийняте у ході аналізу ефективності використання персоналу рішення, може бути втілене на практиці;
- принцип економічності, який означає, що витрати на аналіз повинні бути оптимальними;
- принцип достатності та достовірності, який потребує забезпечення достатньої

точності та оптимальності результатів аналізу;

- принцип єдиноначальності та колегіальності, який полягає у органічному поєднанні колективної роботи з інформацією при підготовці управлінського рішення і одноосібній інтелектуальній діяльності керівника при прийнятті рішення;
- принцип комунікативності, який означає, що аналітичне забезпечення має бути зрозумілим для виконавців відповідних структурних підрозділів;
- принцип врахування соціальних інтересів працівників на мікро- та макрорівні.

Принципи аналітичного забезпечення управління персоналом підприємства, для здійснення математичних розрахунків (з метою реалізації результатів аналітики) пропонується класифікувати за ознакою функцій аналітичної роботи у три основні групи:

1. Принципи оцінки результатів функціонування системи управління персоналом (загальноприйняті у вітчизняній теорії і практиці аналізу господарської діяльності): системності, комплексності, періодичності, зрозумілості та адекватності, достовірності та об'єктивності, доречності та своєчасності.
2. Принципи діагностики: ієрархічності, регулярності, еквіфінальності, доцільності, завершеності.
3. Принципи прогнозування. Пропонується розрізняти прогнозування як наукове дослідження конкретних перспектив економічної ситуації і як практику вироблення прогнозів. Відповідно до такого підходу можуть розроблятися два типи прогнозів: пошукові й нормативні. Тому прогнозування макроекономічної ринкової ситуації та можливих змін у функціонуванні системи управління персоналом в складі діяльності суб'єкта господарювання на мікрорівні повинно ґрунтуватися на принципах альтернативності, системності, безперервності, верифікації.

При цьому принципи аналітичного забезпечення, знаходять своє безпосереднє застосування у виконанні завдань, поставлених системою управління персоналом. Традиційно до основних завдань аналізу господарських процесів, пов'язаних з персоналом відносять: 1) аналіз рівня забезпеченості підприємства трудовими ресурсами, їх кількісного і якісного складу, структури; 2) аналіз руху робочої сили; 3) аналіз використання фонду робочого часу; 4) аналіз організації праці; 5) аналіз

витрат на оплату праці та соціальні заходи; 6) аналіз ефективності використання фонду оплати праці; 7) аналіз продуктивності праці (виробітку) і її трудомісткості; 8) аналіз впливу трудових факторів на обсяг виготовлення продукції; 9) аналіз невикористаних резервів; 10) аналіз впливу ефективності використання трудових ресурсів на фінансові результати та фінансовий стан суб'єкта підприємницької діяльності.

Однак, на основі проведеного дослідження та визначених потреб менеджменту в аналітичній інформації сформульовано наступні завдання (рис. 3.2).

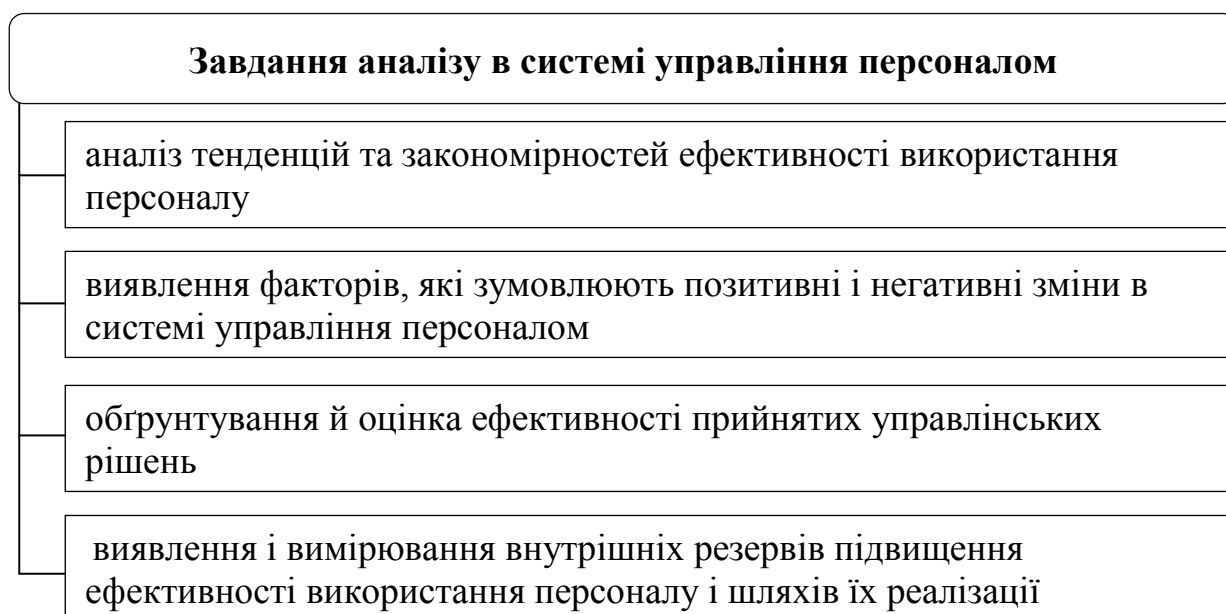


Рис. 3.2. Характеристика завдань аналізу в системі управління персоналом

Вирішення вказаних завдань забезпечить належну інтерпретацію у вигляді аналітичної інформації реального стану складових системи управління персоналом.

При цьому аналіз витрат на формування персоналу дозволяє визначати:

- ✓ наймати працівника ззовні чи «створювати» зсередини;
- ✓ вкладати кошти в навчання недосвідчених або в найм персоналу;
- ✓ звільняти чи перенавчати незатребуваних співробітників.

За результатами аналізу витрат на використання персоналу визначають:

- ✓ відповідність темпів зростання продуктивності праці та темпів зростання витрат на використання персоналу;
- ✓ як розподіляти між працівниками різних категорій виплати соціального спрямування;

- ✓ як впливають витрати на використання персоналу на собівартість продукції.
Аналіз витрат на розвиток персоналу дозволяє вирішувати наступні завдання:
- ✓ починаючи з якої кількості персоналу тієї чи іншої категорії доцільно організувати внутрішнє навчання;
- ✓ якій категорії працівників надати пріоритет при перерозподілі видатків на реалізацію програм розвитку залежно від завдань господарюючого суб'єкта;
- ✓ через який часовий період можна чекати віддачі від вкладень в розвиток персоналу.

Накопичуючи статистичні дані всередині підприємства, можна з часом створювати прогнози дані про витрати за фазами процесу відтворення персоналу, аналізувати отримані дані в розрізі витрат, в тому числі, в розрахунку на одного працівника.

Реалізація поставлених завдань втілюється шляхом відповідної організації економічного аналізу, що включає наступні етапи: підготовчий, основний і заключний (рис. 3.3).

При організації аналітичної роботи в системі управління персоналом будівельних підприємств необхідно вирішувати як загальні питання аналізу, що визначаються їх профілем та характеристикою будівельної продукції, так і проводити їх уточнення в залежності від потреб керівництва.

Варто зазначити, що на підприємствах, які є об'єктом нашого дослідження діагностика їх діяльності за допомогою економічного аналізу проводиться вкрай рідко і лише в межах визначення фінансових показників діяльності. Крім того, в межах компетенції внутрішнього аудитора проводиться аналіз ефективності використання робочого часу; аналіз використання фонду оплати праці; аналіз продуктивності праці.

При цьому аналіз проводиться відокремлено від напрямів кадрової політики на підприємстві, а також без визначення впливу заходів, що проводяться або можуть проводитися підрозділами з управління персоналом на фінансові показники діяльності. Тому вважаємо за необхідне розробку методики економічного аналізу в системі управління персоналом будівельних підприємств з врахуванням

особливостей специфіки їх діяльності, а також потреб менеджменту. При цьому основною метою аналізу є підвищення ефективності використання персоналу та поліпшення за рахунок цього фінансових результатів діяльності.

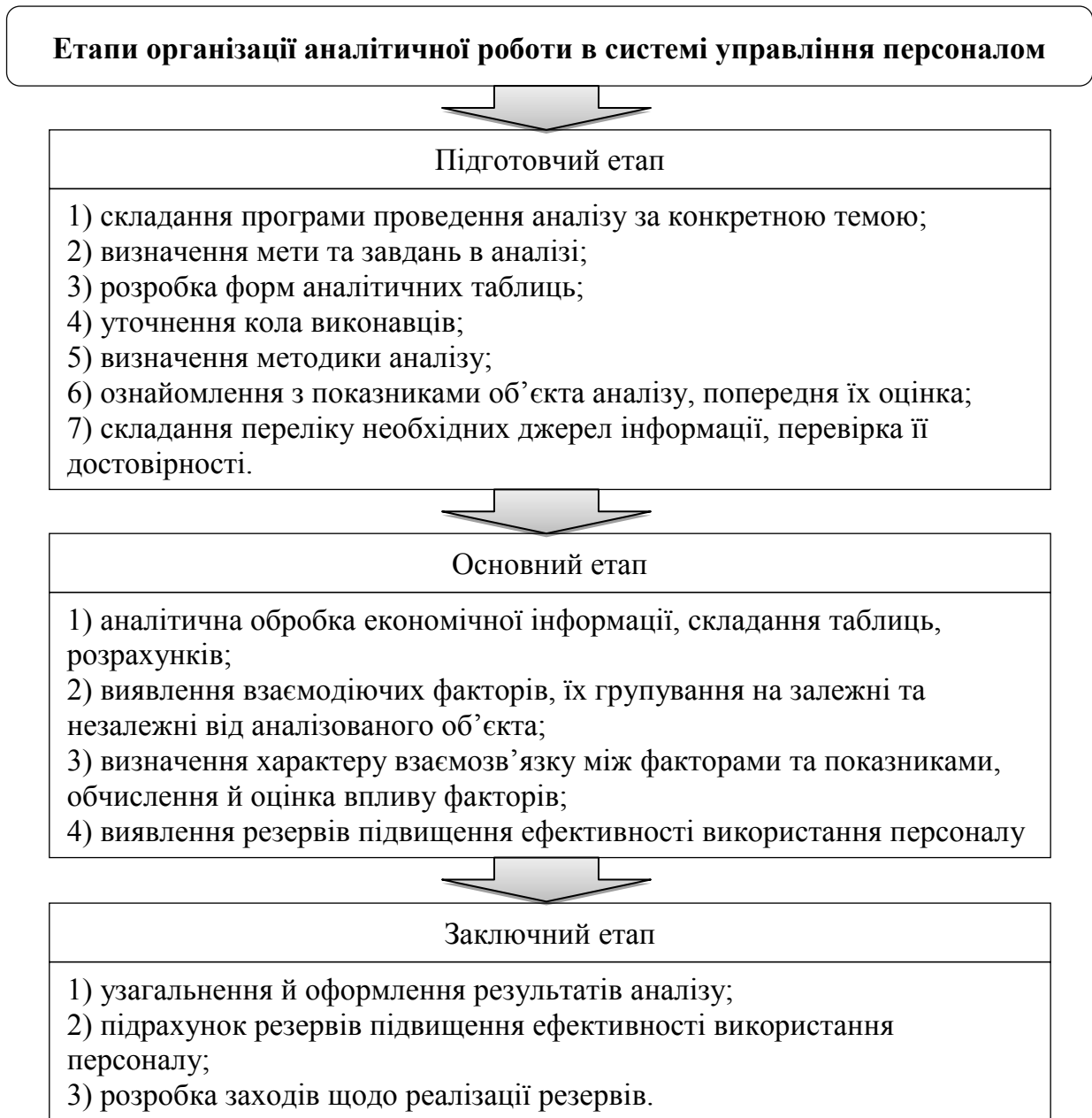


Рис. 3.3. Характеристика етапів організації аналітичної роботи в системі управління персоналом

Для покращення організації аналітичної роботи на досліджуваних підприємствах вважаємо доцільним створення відділу інформаційного забезпечення на базі бухгалтерського, кадрового та інших відділів, що здійснюють збір, накопичення та узагальнення інформації, який відповідатиме за зберігання усієї інформації та вчасність надання її до інших підрозділів. Організація аналітичної

роботи в системі управління персоналом повинна відповідати загальному плану її проведення на підприємстві, а також – розробленій в межах окресленої ділянки програмі, основним призначенням якої є забезпечення цілісності і повноти проведення аналізу. Аналіз варто здійснювати за таким порядком:

- збір (із залученням фінансової звітності, статистичної звітності з праці, даних синтетичного та аналітичного обліку витрат на персонал (в тому числі, з врахуванням запропонованих нами доповнень щодо формування облікової інформації), кошторисної документації (в тому числі, кошторисів витрат на залучення та розвиток персоналу), внутрішньогосподарської звітності про витрати на персонал, результатів спеціальних спостережень та опитувань), а також перевірку достовірності інформації, що використовується;

- систематизація накопичених матеріалів за часовим діапазоном, за способами визначення показників, що характеризують персонал будівельного підприємства;

- забезпечення зіставності показників (за оцінкою, структурою, принципами побудови тощо) та статистична обробка отриманих даних (врахування середніх, відносних величин, групування показників), заповнення аналітичних таблиць;

- розробка аналітичних показників, що характеризують персонал підприємства, необхідних для вирішення поставлених перед аналізом завдань, визначення факторів і ступеню їх впливу на витрати на персонал та інші показники діяльності підприємства, виявлення причинно-наслідкових зв'язків між цими показниками та відповідними господарськими процесами;

- визначення резервів підвищення ефективності використання персоналу та ефективності діяльності підприємства в цілому.

При цьому основними завданнями в процесі реалізації програми аналітичної роботи для системи управління персоналом є вибір та застосування методів аналізу ефективності використання персоналу, визначення системи показників, що характеризують об'єкт дослідження, а також визначення факторів впливу на зміну результативних показників.

Метод економічного аналізу має певні характерні особливості, серед яких: вивчення аналітичних об'єктів в межах діалектичного підходу; нерегламентованість

методичного інструментарію (існує близько ста методичних прийомів, що використовуються в аналітичних дослідженнях); використання системи показників, здатних описати економічне явище чи процес; визначення взаємозв'язків та взаємозалежностей між показниками (елементами економічної системи); виявлення впливу факторів-причин на зміну показників (результатів діяльності). Розглянуті особливості разом з обраним об'єктом дослідження визначають сукупність технічних прийомів, які використовуються для проведення аналізу.

Найпоширенішим підходом в економічній літературі до класифікації прийомів та способів економічного аналізу є їх поділ на традиційні, економіко-математичні та евристичні. Разом з тим, в межах новітнього ринкового середовища потреби менеджменту в аналітичній інформації створюють передумови розширення способів її отримання як для ретроспективної оцінки діяльності, так і з метою стратегічних досліджень зміни явищ та господарських процесів. В даному контексті І. Парасій-Вергуненко визначає сучасний інструментарій економічного аналізу, що ґрунтується на виокремленні якісних та кількісних прийомів: 1) якісні (абстрактно-логічні) прийоми: аналіз і синтез, індукція і дедукція, SWOT-аналіз (аналіз конкурентної позиції), SPACE-аналіз (аналіз впливу факторів зовнішнього середовища на діяльність економічного суб'єкта), PEST-аналіз, ABC-аналіз (аналіз клієнтів, дебіторів, конкурентів на основі їх диференціації за ступенем важливості), PIMS-аналіз (аналіз впливу ринкової стратегії на прибуток), моделювання, евристичні прийоми; 2) кількісні прийоми перспективного дослідження: прийоми прогнозування (кластерний, дискримінантний, сценарний аналіз, прийоми дисконтування), прийоми моделювання (матричного, структурного і мережевого моделювання) і прийоми екстраполяції (рухливих середніх, експоненційного згладжування, метод найменших квадратів); 3) кількісні прийоми ретроспективного дослідження: а) аналітичні: прийоми детермінованого факторного аналізу (ланцюгові підстановки, спосіб абсолютних різниць, відносних різниць, індексний, інтегральний, балансовий спосіб) і прийоми стохастичного факторного аналізу (аналітичні угруповання, дисперсійний, компонентний аналіз, сучасний багатовимірний факторний аналіз); б) описові (середні величини, відносні величини,

ряди динаміки, матричний аналіз, прийоми візуалізації, АСФ-технології) [110, с. 32].

Попри широкий арсенал інструментарію успіх аналітичної роботи в значній мірі залежить від того, яким чином, за якими критеріями вибираються методи для проведення конкретного дослідження і в якій комбінації ці методи використовуються.

Варто зазначити, що до якісних методів, що ґрунтуються на абстрактно-логічному підході до оцінки ефективності використання персоналу в основному відносять: внутрішні огляди, експертну оцінку, Human Resources Accounting (облік, звітність по персоналу), Управління за цілями (Management by Objectives, MBO), HR-аудит, Ключові показники ефективності (Key Performance Indicators, KPI), метод оцінки рентабельності, віддачі на інвестиції в персонал ROI Methodology (Return on Investment), HR-бенчмаркінг (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Методи оцінки ефективності системи управління персоналом

№ п/п	Назва методу	Характеристика
1	2	3
1	Внутрішні огляди	Внутрішні огляди покликані зрозуміти і пов'язати настрої співробітників з успішністю підприємства. Встановлена певна кореляція між ставленням співробітників до підприємства та її фінансовою успішністю. Передбачається: якщо настрої співробітників і їхнє ставлення до підприємства позитивне - це заслуга підрозділу управління персоналом. Внутрішні огляди проводяться за допомогою анкетування, опитувань, неформальних бесід. За результатами порівнюється ставлення співробітників до підприємства до і після якого-небудь проекту, наприклад, до і після заходів по згуртуванню колективу, до і після навчання і т. п. Перевага методу - можливість проведення власними силами, без залучення зовнішніх консультантів. Недоліки: високий суб'єктивізм, відсутність комплексності (оцінюється лише ставлення персоналу до підприємства).
2	Експертна оцінка	Експертна оцінка проводиться власними силами, без залучення зовнішніх консультантів. Керівник підприємства опитує керівників підрозділів і з'ясовує, що вони думають про ефективність роботи HR-служби. Подібна процедура проводиться паралельно з оцінкою всіх підрозділів. Методика проста у використанні, немає необхідності залучати додаткові ресурси. Недолік - можливий суб'єктивізм в оцінках.
3	Управління за цілями (MBO)	Керівники спільно зі своїми підлеглими встановлюють цілі для виконання роботи і свого розвитку та оцінюють успіх в їх досягненні; вирішуються індивідуальні, групові й організаційні цілі.

Продовження табл. 3.1

1	2	3
4	Human Resources Accounting (облік, звітність по персоналу)	Human Resources Accounting (облік, звітність по персоналу) розглядає персонал як актив і основну цінність підприємства і пропонує вимірювати зміни та покращення цих активів відповідно до загальноприйнятих бухгалтерських принципів. Пропонується вимірювати цінність і вартість таких змін, наприклад, як масові звільнення співробітників. Звичайний бухгалтерський облік це ніяк не враховує, хоча на бізнес це впливає суттєво. Цей підхід концентрується на цінності та внесках всіх співробітників у розвиток підприємства.
5	HR-аудит	HR-аудит передбачає комплексну оцінку діяльності СУП, що включає в себе: оцінку персоналу (якість виконання роботи, професійну і особисту відповідність співробітників вимогам підприємства); оцінку HR-процесів, їх відповідність цілям організації і наявним ресурсам; оцінку кадрових процедур, їх відповідність трудовому законодавству. Як правило, HR-аудит проводять зовнішні консультанти, що робить оцінку об'єктивною, але високовитратною. Вони використовують цілий комплекс методів оцінки: інтерв'ювання та анкетування перших осіб підприємства, керівника HR-служби, ключових фахівців; аналіз документів (положень про підприємство та підрозділи, різних регламентів, що описують роботу з персоналом, інструкцій); аналіз плинності кадрів і т. д. За результатами HR-аудиту консультанти надають керівництву рекомендації щодо удосконалення системи управління персоналом.
6	HR-відділ як центр прибутку	Передбачається, що HR-підрозділ надає свої послуги іншим відділам підприємства за певну винагороду, яка може відповідати ринковим цінам на ці послуги або бути нижче. У цьому випадку такий підрозділ розглядається не як витратна складова, а як відділ, який може приносити дохід. Ефективність відділу в даному випадку оцінюється за отриманим прибутком, на спільній основі з іншими бізнес-підрозділами.
7	Ключові показники ефективності (Key Performance Indicators, KPI)	Ключові показники ефективності (KPI) - це найбільш значущі для управління персоналом показники, що підлягають регулярному вимірюванню. Наприклад, в якості основних показників можна вибрати задоволеність співробітників роботою, плинність персоналу і продуктивність праці.
8	Метод оцінки рентабельності, віддачі на інвестиції в персонал ROI Methodology (Return on Investment)	ROI Methodology - технологія оцінки ефективності СУП - пропонує оцінювати HR-проекти з точки зору вигод для підприємства, які вони створюють у порівнянні з витратами, яких вимагають ці проекти. Вона застосовується для вимірювання та оцінки всіх видів HR-проектів, включаючи навчання і розвиток персоналу, коучінг, консалтингові проекти, а також для вимірювання ефективності HR-служби в цілому. Позитивний момент - можливість розрахунку ефективності вкладень в персонал; негативний - висока трудомісткість, відсутність можливості врахування впливу інфляції на вартість проекту протягом періоду його реалізації.
9	HR-бенчмаркінг	HR-бенчмаркінг - вид конкурентного аналізу, пов'язаного з наявністю формалізованого списку критеріїв, за яким проводиться оцінка персоналу низки підприємств. Процедура безкоштовна для учасників опитування. Метод дозволяє порівняти власні дані з показниками інших організацій. Однак для підвищення об'єктивності оцінки необхідне створення єдиної системи вимірювання показників у підприємствах-учасниках.

При виборі методу оцінки ефективності управління персоналом необхідно спиратися на цілі, завдання, що стоять перед підприємством, і наявні в нього ресурси. При цьому варто реалізовувати як регулярну оцінку ефективності поточної діяльності, так і оцінку нових проектів з управління персоналом. Окрім цього, зазначені методи характеризуються значною часткою суб'єктивізму, відсутністю універсальних прийомів їх реалізації, високою трудомісткістю, а також недостатком комплексності. В даний час відсутня загальноприйнята методика оцінки ефективності системи управління персоналом (СУП). Аналіз сучасних теоретичних підходів до оцінки управління персоналом дозволив виявити, що багато авторів по-різному трактують поняття ефективності СУП, кожен розвиває свою концепцію управління персоналом, відмінну від інших.

Систематизація досвіду сучасних вітчизняних і зарубіжних вчених з оцінки ефективності системи управління персоналом дозволила класифікувати всі наявні підходи по групах критеріальних показників з позицій значимості: кінцевих результатів діяльності, організації та якості праці, соціально-психологічних та цільових параметрів. Проте до цих пір не існує єдиних підходів і стандартів їх застосування, немає чіткої класифікації. Одна з таких класифікацій наведена на рис. 3.4. Описана система складається з чотирьох груп показників оцінки ефективності функціонування СУП, розділених за однорідними ознаками.

До першої групи належать показники, пов'язані безпосередньо з грошовими витратами на персонал, і, як правило, контролюються фінансовими структурами підприємства. Зазначені показники характеризують витратний підхід до аналізу ефективності використання персоналу.

Другу групу складають індикатори, безпосередньо не пов'язані з кадровими витратами і є об'єктивними показниками. Вони, як правило, мають статистичний характер. Наприклад, у багатьох організаціях ведеться облік співвідношення чисельності персоналу за його категоріями. За допомогою даних показників оцінюється (щомісяця, щокварталу, щорічно) чисельність персоналу по відношенню до інших індикаторів або її динаміка у часі.

Показники оцінки ефективності функціонування системи управління персоналом	Показники, пов'язані з витратами на персонал	<ol style="list-style-type: none"> 1. Витрати на персонал як відсоток від прибутку підприємства, відсоток від операційних витрат, відсоток від товарообігу; 2. Середні витрати на персонал; 3. Частка ФОП у загальних витратах на персонал, в операційних витратах; 4. Середня заробітна плата одного працівника по компанії; 5. ФОП на одного співробітника підприємства; 6. Темп зростання середньої зарплати в порівнянні з темпом збільшення доходів - коефіцієнт випередження (поквартально); 7. Динаміка виручки на одну людину; динаміка виручки на людино-годину; 8. Середньорічний виробіток на одного робітника.
	Показники плинності персоналу	<ol style="list-style-type: none"> 1. Коефіцієнт обороту по прийому персоналу. 2. Коефіцієнт обороту з вибуття. 3. Коефіцієнт плинності кадрів. 4. Коефіцієнт заміщення. 5. Коефіцієнт стабільності складу персоналу підприємства. 6. Співвідношення чисельності основного (виробничі підрозділи) та допоміжного (обслуговуючі підрозділи) персоналу.
	Кількісні та якісні характеристики персоналу	<p>Кількісні показники:</p> <ul style="list-style-type: none"> • чисельність персоналу (середньооблікова, явочна); • ефективність використання робочого часу (коефіцієнт використання встановленої тривалості робочого дня / періоду, а також інтегральний коефіцієнт); • виробництво продукції на одну людину; • збалансованість кількості робочих місць і числа співробітників підприємства. <p>Якісні показники:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Професійно-кваліфікаційний потенціал: професійна структура персоналу; кваліфікаційна структура; структура персоналу за рівнем освіти (загальної і спеціальної); структура персоналу за стажем роботи: за загальним стажем і за стажем роботи в конкретній організації. 2. Психологічний потенціал: <ul style="list-style-type: none"> • статево-вікова структура; • інтенсивність праці: характеристика використання робочого часу (ступінь зайнятості співробітників протягом дня, або «щільність робочого часу»); темп праці (швидкість виконання робочих операцій або частота рухів і дій в одиницю часу); • показники захворюваності (загальної, професійної). 3. Творчий потенціал. <ul style="list-style-type: none"> • число рацпропозицій та винаходів, поданих співробітниками за певний період, участь у розробці інновацій, професійних конкурсах. 4. Мотиваційний потенціал: <ul style="list-style-type: none"> • показник задоволеності працею: задоволеність базовими умовами праці (рівень і система оплати, санітарно-гігієнічні умови, організація робіт); задоволеність змістом праці (важливість і змістовність роботи, її престижність, відносини в колективі).
	Показники, пов'язані з функціональною ефективністю СУП	<ol style="list-style-type: none"> 1. Підбір персоналу і кадровий резерв: середній показник закриття вакансій; відсоток співробітників, які пройшли випробувальний термін; плинність (загальна по підпр-ву та за найбільш цінними позиціями); відсоток вакансій, заповнених з резерву. 2. Навчання персоналу: відсоток виконання запланованих заходів; кількість годин навчання на одного співробітника; витрати на навчання одного співробітника; частка бюджету навчання в загальних витратах на персонал. 3. Кадровий облік: відношення фактичної кількості помилок, допущених з вини працівників, які призвели до помилок у розрахунку зарплати, податків і затримок при здачі звітності, до нормативної кількості помилок (у відсотках); своєчасність та правильність документообігу (щомісяця); відсутність штрафів за перевітками. 4. Мотивація і оплата праці: частка ФОП в обсязі виробництва; частка мотиваційної складової в компенсаційному пакеті співробітників.

Рис. 3.4. Класифікація показників оцінки ефективності СУП

Третя група – це індикатори, схожі з тими, що належать до другої групи. Їх відмінна риса – складніша структура, взаємозв'язок з іншими показниками, часто їх важко вирахувати. Це велика група індикаторів – кількісних і якісних, що характеризують ресурсний підхід до аналізу ефективності використання персоналу.

Четверта група тісно пов'язана з функціональною ефективністю системи управління персоналом. Кожен з напрямів діяльності системи управління персоналом має свої показники оцінки ефективності.

Розглянуті методи та теоретичні підходи до оцінки ефективності використання персоналу створюють вагому базу для проведення досліджень на конкретному підприємстві. Аналіз варто проводити з урахуванням визначених критеріїв відбору методів на підприємстві в залежності від обраної кадрової політики та наявного обсягу фінансових ресурсів для реалізації поставлених завдань.

Серед визначених елементів аналітичної роботи вважаємо за необхідне дослідити більш детально методику проведення аналізу ефективності використання персоналу як основного ресурсу підприємства. Запропонований нами процесний підхід до формування економічної інформації про витрати на персонал повинен стати підґрунтям формування методики аналітичного забезпечення.

3.2. Методика аналізу витрат на персонал та оцінки ефективності його використання

Ефективне управління персоналом підприємства потребує якісної аналітичної складової його інформаційного забезпечення. Зважаючи на стійку тенденцію зростання частки витрат на персонал в загальному обсязі, в тому числі, на будівельних підприємствах, важливого значення набуває наявність належного методичного забезпечення економічного аналізу витрат на персонал та оцінки ефективності їх понесення. Між тим, дослідниками по-різному визначається як саме поняття витрат на персонал, так і поняття їх ефективності. Відсутнє і чітке

обґрунтування необхідності оцінки ефективності витрат на персонал.

За визначенням Г. В. Савицької, основними завданнями аналізу ефективності використання персоналу є:

- вивчення й оцінювання забезпеченості підприємства і його структурних підрозділів персоналом у цілому, а також за категоріями і професіями;
- визначення та вивчення показників плинності кадрів;
- виявлення резервів персоналу для повнішого й ефективнішого використання [122, с. 119–120]. При цьому визначати рентабельність персоналу пропонується шляхом розрахунку відношення прибутку, отриманого від операційної діяльності до середньоспискової чисельності виробничого персоналу.

Розглядаючи підходи, що існують у сучасній літературі, можна виокремити декілька концепцій. Зокрема, Ю. Г. Одегов пропонує визначати три методологічні підходи: оцінювання всього персоналу як сукупного суспільного робітника; встановлення критеріальних показників результативності та якості праці; визначення ефективності роботи персоналу залежно від форм та методів роботи з ним [105]. Однак найбільшого поширення набули два підходи: витратний та результатний (відповідність цілям організації). Відповідно до такого поділу, окремі науковці, у тому числі, А. П. Єгоршин [36], В. А. Дятлов [144] вважають доцільним використання базового економічного підходу до оцінювання результативності – зіставлення витрат з отриманими результатами. Інші вчені, такі як Ю. Г. Одегов [105], В. І. Бовикін [7], С. В. Шекшня [156], зазначають необхідність забезпечення відповідності цілей організації використовуваній системі управління персоналом. Так, у визначенні Ю. Г. Одегова «єдиний підхід до оцінювання ефективності має передбачати збіг цілей організації та системи управління персоналом, оскільки система управління персоналом є вбудованою частиною управління підприємством» [105].

Логічним при визначенні показника ефективності (рентабельності) витрат на персонал видається і методика, запропонована М. Армстронгом шляхом віднімання відношення витрат на персонал і-тої групи до сукупних витрат на персонал від доданої вартості, отриманої в результаті діяльності персоналу і-тої групи [4]:

$$R = D_i - Z_i \setminus Z$$

Однак, існує складність розрахунку саме тієї частини доданої вартості новоствореного продукту, що припадає на конкретну групу (категорію) працівників.

Більш зручним для використання в даному контексті є показник рентабельності витрат на персонал удосконалений Н. Шульгою, котрий характеризує частину прибутку, утворену за рахунок понесених витрат на персонал.

Якщо поглянути на запропоновані підходи, їх можна поділити на ретроспективний (витратний) та перспективний (цільовий).

Так, відповідно до витратного підходу, незважаючи на відмінність використовуваних моделей (у тому числі модель людського капіталу), враховуються витрати на персонал, здійснені в минулих періодах. За цільовим підходом, витрати розглядаються з позицій їх адекватності цілям організації, які можуть бути здійснені в майбутньому для приведення у відповідність потенціалу працівників до вимог організації.

В багатьох випадках проблема аналізу обмежується проведенням комплексного оцінювання персоналу підприємства. Зокрема у підході, запропонованому С. Апенько, комплексне оцінювання спрямоване на досягнення економічного ефекту (високих господарських показників) та соціального ефекту (узгодження та реалізація інтересів суб'єктів і об'єктів оцінювання) [3]. На думку цього автора, система оцінювання персоналу об'єднує дві групи компонентів, зумовлених внутрішньою структурою (сукупністю взаємопов'язаних елементів, створених або залучених самою системою, що забезпечують досягнення її цілей) і зовнішнім оточенням (сукупністю елементів, за допомогою яких схема взаємодіє із зовнішнім середовищем).

У західній літературі оцінювання персоналу також часто здійснюється на основі таких понять, як «економічна ефективність» та «соціальна ефективність». Зокрема, німецькі автори – Й. Хентце, А. Каммел та К. Ліндерт – економічну ефективність трактують як реалізацію персоналом організаційних цілей і, перш за все, продуктивність праці та рентабельність за принципом економічного використання обмежених ресурсів. Автори пропонують оцінювати ефективність за трьома

групами показників: 1) виробнича діяльність та внесок у загальний успіх організації; 2) сприйняття праці; 3) активність співробітників [180].

У своєму дослідженні Г. Клейнер відзначає, що зміст поняття «ефективність» для кожної системи різний і залежить від економічних умов і механізму господарювання. Особливу роль відіграє склад підсистем, до якого застосовується поняття ефективності. З урахуванням цього ним пропонується виділяти: 1) цільову ефективність (ступінь відповідності функціонування системи її цілям); 2) технологічну ефективність (ступінь інтенсивності використання ресурсів з точки зору співвідношення обсягів випуску продукції (надання послуг) з обсягами витрачених ресурсів); 3) економічну ефективність (ступінь інтенсивності використання ресурсів з точки зору співвідношення обсягів випуску продукції (надання послуг) з обсягами витрачених ресурсів у економічному (вартісному) вираженні) [62, с. 42].

Крім того, на думку Г. Клейнера слід виділити загальну ефективність як інтегральний показник від трьох видів ефективності економічної системи. Особливе значення має можливість порівняння цілей і результату діяльності системи, з тим, щоб було можливим визначити ступінь відповідності [62, с. 42].

Так як витрати на персонал є економічною, точніше фінансовою категорією, найбільш часто під ефективністю витрат на персонал розуміють саме економічну ефективність.

Важливість оцінки ефективності витрат на персонал впливає також з їхньої значної частки в загальному обсязі витрат. Однак динаміка її зростання не завжди свідчить про підвищення рентабельності таких витрат. Так, проведений аналіз рентабельності витрат на оплату праці операційної діяльності на досліджуваних будівельних підприємствах (табл. 3.2) показав відсутність будь-якої залежності між зміною питомої ваги витрат на оплату праці в структурі витрат операційної діяльності та зміною рентабельності таких витрат. При цьому найвищий рівень рентабельності витрат на оплату праці спостерігається в діяльності ТДВ «БМФ «Івано-Франківськбуд» в порівнянні з іншими підприємствами, який у 2010 році досяг свого максимуму за аналізований період і склав 10,99%, тобто на 1 грн.

понесених витрат на оплату праці отримано майже 0,11 грн. прибутку від операційної діяльності.

Таблиця 3.2

Розрахунок питомої ваги витрат на оплату праці в структурі операційних витрат та показника рентабельності витрат на оплату праці ТОВ «Тернопільбуд», ЗАТ «ПБО «Львівміськбуд», ТДВ «БМФ «Івано-Франківськбуд» за 2007-2010 роки

Показники	Роки				Характеристика динаміки
	2007	2008	2009	2010	
ТОВ «Тернопільбуд»					
Витрати на оплату праці, тис. грн. (ВОП)	42944	52245	33135	30972	Зменшення
Операційні витрати, тис. грн. (V _{од})	246647	268734	151096	125615	Зменшення
Прибуток від операційної діяльності, тис. грн. (Пр _{од})	13558	9180	7317	61	Зменшення
Питома вага витрат на оплату праці в структурі операційних витрат, % (У _{воп} = ВОП/V _{од} *100)	17,4	19,4	21,9	24,7	Зростання
Рентабельність операційної діяльності, коеф. (P _{од} = Пр _{од} /V _{од})	0,055	0,034	0,048	0,0005	
Рентабельність витрат на оплату праці (P _{воп} = Пр _{од} /V _{од} *У _{воп})	0,96	0,66	1,06	0,01	
ЗАТ «Проектно-будівельне об'єднання «Львівміськбуд»					
Витрати на оплату праці, тис. грн. (ВОП)	1922	6698	2975	1653	Зменшення
Операційні витрати, тис. грн. (V _{од})	8468	51083	13519	10272	Зменшення
Прибуток від операційної діяльності, тис. грн. (Пр _{од})	збиток	збиток	збиток	збиток	
Питома вага витрат на оплату праці в структурі операційних витрат, % (У _{воп} = ВОП/V _{од} *100)	22,6	13,1	22,0	16,01	
Рентабельність операційної діяльності, коеф. (P _{од} = Пр _{од} /V _{од})	Нерентабельна операційна діяльність				
Рентабельність витрат на оплату праці (P _{воп} = Пр _{од} /V _{од} *У _{воп})	Відсутня інформація в зв'язку з нерентабельною операційною діяльністю				
ТДВ «Будівельно-монтажна фірма «Івано-Франківськбуд»					
Витрати на оплату праці, тис. грн. (ВОП)	2309,7	2663	4018	1289	Зростання до 2009 року
Операційні витрати, тис. грн. (V _{од})	9041,7	10678	17957	5568	Зростання до 2009 року
Прибуток від операційної діяльності, тис. грн. (Пр _{од})	1087	3271	3040	2639	Зростання до 2009 року
Питома вага витрат на оплату праці в структурі операційних витрат, % (У _{воп} = ВОП/V _{од} *100)	25,5	24,9	22,4	23,2	Зниження
Рентабельність операційної діяльності, коеф. (P _{од} = Пр _{од} /V _{од})	0,120	0,306	0,169	0,474	
Рентабельність витрат на оплату праці, % (P _{воп} = P _{од} *У _{воп})	3,07	7,63	3,79	10,99	

Зростання рентабельності витрат на оплату праці у 2010 році відносно 2009 року з 3,79% до 10,99% (на 7,2 пункта) характеризується впливом щонайменше двох факторів: рентабельності операційної діяльності (підвищення рентабельності операційної діяльності забезпечило зростання рентабельності витрат на оплату праці на 6,83 пункта $((0,474-0,169)*22,4)$ та питомої ваги витрат на оплату праці в складі витрат операційної діяльності (підвищення питомої ваги вказаних витрат забезпечило зростання їхньої рентабельності на 0,37 пункта $((23,2-22,4)*0,474)$). В свою чергу, на згадані фактори впливає низка показників, серед яких: елементи витрат операційної діяльності, статті витрат собівартості будівельної продукції та витрати періоду, дохід від реалізації продукції та інші доходи операційної діяльності. Врахування впливу всіх факторних показників на результативний створить детальну інформаційно-аналітичну підтримку прийняття управлінських рішень.

Однак враховуючи принципи економічності та результативності аналітичної роботи, вважаємо за доцільне проведення вказаних розрахунків за результатами діяльності окремих структурних підрозділів, в тому числі, будівельних бригад з метою оптимізації кількості показників, що впливають на рентабельність витрат на оплату праці. Однак, інформація отримана за результатами проведеного аналізу частково стосується лише витрат на використання персоналу і не включає всіх видатків підприємства на персонал, відтак не може бути підставою для приймання раціональних управлінських рішень. Тому, задля комплексного аналітичного забезпечення, робота аналітика повинна базуватись на облікових даних про витрати на персонал, сформованих з використанням процесного підходу до управління персоналом.

При цьому результатами ефективності понесення витрат на формування, використання та розвиток персоналу можуть бути:

- залучення та формування колективу працівників з відповідним рівнем підготовки та кваліфікації для виконання поставлених завдань;
- позитивні зміни в діяльності всього підприємства, що можуть проявлятися через: підвищення продуктивності праці; поліпшення якості продукції, що

виробляється; зниження невикористаних витрат; зменшення собівартості продукції та ін.

Оскільки під ефективністю розуміється, як вже зазначалося раніше, перш за все, економічна ефективність, то основні результати також будуть виражатися економічними показниками, зокрема такими, як обсяг доходів, фінансовий результат і т.д. Варто зазначити, що збільшення результату може досягатися як за допомогою екстенсивних методів (наприклад, збільшення числа співробітників, обсягу виконуваних робіт і, відповідно, обсягу витрат), так і за допомогою інтенсивних методів.

Результатом застосування інтенсивних методів може бути, наприклад, збільшення продуктивності праці. Додамо, що кращий результат може бути досягнутий і за рахунок досконалішої системи управління як персоналом, так і підприємством загалом, а також за рахунок уникнення, запобігання втрат і збитків як прямих, так і непрямих.

Оцінка ефективності управління персоналом може виступати потужним важелем зростання результативності управлінського процесу. При порівнянні витрат і результатів в процесі проведення оцінки економічної ефективності необхідно окреслити пріоритети досягнення поставлених цілей:

- досягнення результату за рахунок кваліфікованого і мотивованого персоналу підприємства, сформованого в результаті реалізації обраної кадрової політики;
- досягнення цілей, поставлених перед управлінням персоналом, з мінімальними витратами коштів;
- досягнення результату за рахунок досконалішого менеджменту персоналу.

В цьому контексті необхідно визначити, який з альтернативних підходів до аналізу обрати: ресурсний, витратний чи результатний. Разом з тим, відомі спроби об'єднання вказаних підходів за допомогою «інтегрального показника аналізу ефективності використання трудового потенціалу» з врахуванням вагових коефіцієнтів [27, с.3].

Ефективність вкладень у персонал повинна оцінюватися з точки зору фінансової ефективності підприємства, а також за такими напрямками, як тимчасові

показники якості обслуговування, показники продуктивності та морального клімату в колективі. Нефінансові (непрямі) показники не завжди можливо прорахувати точно. Тим не менш, важливо враховувати, що результативність за цими показниками веде, у кінцевому рахунку, до фінансового успіху підприємства. Наприклад, швидкість і якість обслуговування замовників чи інвесторів, компетентність менеджерів середньої ланки в будівництві при консультуванні замовників є запорукою створення позитивного іміджу підприємства, що, у підсумку призведе до зростання обсягів реалізації будівельної продукції. Тому для підприємства важливо виділити критерії оцінки таких непрямих показників, з тим щоб при зіставленні їх з витратами на персонал, спрямованими на досягнення необхідних результатів, оцінити ефективність цих витрат.

Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень важлива оцінка ефективності не тільки витрат на персонал в цілому, але і витрат за окремими статтями: витрати на поточні виплати, на навчання та перекваліфікацію, на наймання персоналу, витрати соціального характеру і т.д. Крім того, при розробці системи оцінки ефективності витрат на персонал важливо забезпечити її гнучкість, що передбачає можливість включення або виключення показників залежно від цілей, стратегії підприємства на поточний момент, вимог ринку праці, вимог законодавства та ін.

Аналіз ефективності витрат на персонал в кінцевому підсумку дозволяє виявити не тільки причини зниження або підвищення ефективності, а й визначити шляхи оптимізації витрат, що в цілому сприяє вдосконаленню всієї системи управління персоналом підприємства.

Витрати роботодавця на персонал, що є складовою частиною загальних витрат підприємства, структурно дуже неоднорідні і пов'язані з реалізацією різних функцій управління підприємством. Аналіз витрат на персонал повинен забезпечити виявлення недоліків у використанні коштів, спрямованих на оплату праці, соціальні пільги та виплати, а також інші цілі, пов'язані з функціонуванням персоналу, встановлення їх причин і розробку пропозицій щодо їх усунення [161, с. 375].

Проведення будь-якої аналітичної роботи передбачає виділення певних взаємопов'язаних, послідовних напрямів аналізу. Відповідно основними напрямками аналізу витрат роботодавця на персонал є:

- 1) загальна характеристика витрат на персонал;
- 2) аналіз витрачання коштів за основними видами витрат, який може бути здійснений відповідно до вимог Держкомстату, рекомендаціями МОП або іншими методичними підходами;
- 3) вивчення витрат роботодавця на персонал в розрізі категорій працюючих;
- 4) аналіз витрат на персонал за джерелами їх відшкодування;
- 5) характеристика витрачання коштів в розрізі структурних підрозділів.

Діагностика в системі управління персоналом і, перш за все, дослідження витрат на персонал, як основного показника, що характеризує розглянуту сферу діяльності підприємства (центру витрат), є в даний час найбільш слабким елементом системи оцінки фінансово-господарської діяльності організацій. Управління витратами на персонал в сучасній вітчизняній практиці не розглядається як самостійна функціональна підсистема управління персоналом. Відповідно аналіз витрат на персонал здійснюється в контексті оцінки ефективності системи управління персоналом. У ході дослідження виділено такі об'єкти аналізу ефективності системи управління персоналом: сукупний персонал; персонал в розрізі підрозділів, груп, категорій працівників; кадрові заходи і проекти; процес управління персоналом (Додаток Т).

Сукупний персонал підприємства є пріоритетним об'єктом аналізу в практиці управління будівельними підприємствами, насамперед у частині показників використання робочого часу, продуктивності праці, ефективності використання коштів фонду оплати праці.

Аналіз витрат на персонал переважно обмежується дослідженням складу, структури, динаміки та ефективності використання коштів фонду оплати праці і фонду виплат соціального характеру. Його головним завданням є вивчення змін, що відбулися за аналізований період та їх оцінка. Зміни переважно визначаються на основі порівняння фактичних показників поточного періоду з фактичними даними

попереднього періоду. За базу для порівняння все рідше використовуються планові значення; практично не застосовуються нормативні показники, встановлені самостійно, законодавчо, за галузевою чи іншими угодами з другими роботодавцями, кращими або гіршими показниками всередині періоду, що аналізується. Це значно звужує можливості застосування результатів аналізу для прийняття економічно обґрунтованих рішень.

У практиці управління будівельними підприємствами аналіз ефективності системи управління персоналом в розрізі конкретних підрозділів, окремих груп і категорій працівників переважно обмежується дослідженням показників використання робочого часу, продуктивності праці, чисельності та руху персоналу. Ефективність окремих кадрових заходів і проектів оцінюється, в основному, ізольовано від інших показників аналізу ефективності системи управління персоналом. Процес управління персоналом не розглядається як об'єкт аналізу ефективності системи управління персоналом. Істотним недоліком аналізу витрат на персонал є його некомплексний характер з точки зору охоплення видів витрат на його залучення, використання та розвиток. У поле зору головним чином потрапляють витрати, пов'язані з оплатою праці, рідше – за участю працівників у прибутках підприємства. Мало уваги приділяється оцінці витрат на персонал, їх ефективності з точки зору довгострокового розвитку підприємства. Наводиться лише укрупнений склад витрат, пов'язаних з відтворенням робочої сили, а також таких, що використовуються при розрахунку економічної ефективності суспільного виробництва. Відсутня практика аналізу витрат на персонал за джерелами їх покриття (собівартість, витрати періоду тощо).

Практичне дослідження діяльності будівельних підприємств (ЗАТ «ПБО Львівміськбуд», ТОВ «Тернопільбуд», ТДВ «БМФ «Івано-Франківськбуд») показало відсутність систематизованої інформації про витрати на формування та розвиток персоналу (в ході дослідження ці витрати узагальнені на підставі різних документів: договорів на навчання співробітників, рахунків на оплату освітніх послуг, авансових звітів на придбання літератури та ін.) (Додаток Ф табл.Ф.1, Ф.2, Ф.3).

На основі дослідження складу, динаміки, структури витрат на персонал

будівельних підприємств зроблено наступні висновки:

- 1) абсолютні значення витрат на персонал знаходяться у залежності від фінансових показників діяльності підприємства;
- 2) відсутній плановий (бюджетний) підхід до управління витратами на персонал;
- 3) низький рівень витрат на навчання в структурі загальних витрат на персонал:
 - витрати на розвиток (навчання) персоналу складають близько 0,05% загальних витрат на його відтворення, і 0,14% витрат, що не входять до фонду оплати праці (в деяких підприємствах взагалі відсутні витрати за даною статтею);
 - реактивна політика структурного підрозділу управління персоналом в питаннях розвитку персоналу: навчання пов'язане з необхідністю отримання нормативних допусків працівниками деяких професій та консультаціями фахівців з бухгалтерського обліку у зв'язку з законодавчими змінами;
 - пріоритетність пасивних засобів навчання: витрати на літературу (професійні журнали, газети), встановлення інформаційних баз та консультаційні послуги складають дві третіх в загальних витратах на навчання, тоді як витрати на підготовку і перепідготовку персоналу – близько 20%. Незважаючи на зростання витрат на підготовку та перепідготовку персоналу, кількість працівників, охоплених програмами розвитку не збільшилася (пов'язано з підвищення цін на освітні послуги);
 - навчання – в основному особиста справа кожного працівника, передумова кар'єрного зростання, підвищення заробітної плати;
- 4) відсутність залежності прибутку (і рентабельності витрат на персонал) від політики управління персоналом в цілому і витратами на його використання зокрема: конкурентні переваги сучасних будівельних підприємств обумовлені, головним чином, ринковими пріоритетами і вподобаннями покупців, а не особливостями кадрового менеджменту;
- 5) відсутність практичних методик планування, обліку, аналізу витрат на персонал, не пов'язаних з оплатою праці.

Варто зазначити, що особливістю оцінки ефективності використання

персоналу є те, що показники ефективності праці персоналу мають як економічний, так і соціальний характер. Взаємозв'язок економічної та соціальної ефективності системи управління персоналом пояснюється наступним. З одного боку, соціальну ефективність у вигляді стимулів для персоналу можна забезпечити, коли існування організації є стійкою, і вона отримує прибуток, що дозволяє надати ці стимули. З іншого боку, економічної ефективності можна домогтися, якщо працівники нададуть у розпорядження організації свою робочу силу, що можливо при наявності в організації певних соціальних благ, а значить, і певного рівня соціальної ефективності [105].

До цілей соціального розвитку організації можна віднести:

- підвищення рівня професіоналізму всіх працюючих і резерву кадрів;
- поліпшення (підвищення) людських якостей працівників;
- підвищення рівня фізичного здоров'я та морального стану працівників;
- турбота про пенсіонерів організації, поліпшення їх соціально-побутового становища;
- поліпшення соціально-побутового становища членів сімей працівників організації;
- підвищення професійного і ділового потенціалу колективу;

Оцінка соціальних наслідків реалізації будь-якого проекту з управління персоналом відноситься до найбільш складних в методологічному аспекті проблем оцінки ефективності. Переважно основними видами соціальних результатів вважають: зміну кількості і структури робочих місць, поліпшення житлових, культурно-побутових умов; зміну структури персоналу; зміну рівня здоров'я; зростання частки вільного часу. Перераховані вище показники в основному дозволяють оцінити ефект проведення перетворень з точки зору інтересів економіки в цілому. Але в їх число не включений такий важливий для організації критерій соціальної ефективності, як зміна рівня задоволеності персоналу, викликана здійсненням заходів з удосконалення управління персоналом. У зв'язку з цим як соціальний ефект необхідно розглядати зростання рівня задоволеності персоналу різними аспектами трудової діяльності, в результаті ефективного управління, а

також результати, досягнуті в сфері соціального забезпечення та захисту працівників. У табл. 3.3 представлені показники, які можуть бути використані для оцінки соціального ефекту.

Таблиця 3.3

Характеристика показників для оцінки соціального ефекту, отриманого від реалізації заходів з управління персоналом

№ п/п	Показник	Одиниці вимірювання
1	2	3
1	Задоволеність персоналу	
1.1	Рівень задоволеності організацією праці	14-бальна шкала з крайніми значеннями «повністю задоволений - повністю незадоволений»
1.2	Рівень задоволеності умовами праці	5-бальна шкала з крайніми значеннями «повністю задоволений - повністю незадоволений»
1.3	Рівень задоволеності оплатою праці	5-бальна шкала з крайніми значеннями «повністю задоволений - повністю незадоволений»
1.4	Впевненість у завтрашньому дні	Пропоновані варіанти відповідей: так, ні, важко відповісти
1.5	Рівень задоволеності графіком роботи	3-бальна шкала з крайніми значеннями «задоволений - незадоволений»
1.6	Рівень задоволеності системою соціального забезпечення	3-бальна шкала з крайніми значеннями «задоволений - незадоволений»
1.7	Можливість самореалізації, розвитку та вдосконалення професійних навичок і знань	5-бальна шкала з крайніми значеннями «повністю задоволений - повністю незадоволений»
1.8	Інформованість про стан справ в організації	Пропоновані варіанти відповідей: достатня, недостатня
1.9	Рівень задоволеності взаєминами в колективі, з керівництвом	3-бальна шкала з крайніми значеннями «задоволений - незадоволений»
1.10	Можливість проявляти ініціативу, самостійність у вирішенні поставлених завдань	5-бальна шкала з крайніми значеннями «повністю задоволений - повністю незадоволений»
2	Вартісні показники	
2.1	Витрати на виплату допомоги	Загальні і на одного працівника
2.2	Кількість співробітників, що отримали допомогу	Кількість осіб
2.3	Витрати на виплату матеріальної допомоги	Загальні і на одного працівника
2.4	Кількість співробітників, що отримали матеріальну допомогу	Кількість осіб
2.5	Кількість працівників, які скористалися пільговими путівками	Кількість осіб
2.6	Кількість працівників, яким були надані пільгові абонементи у спортивно-оздоровчі установи	Кількість осіб
2.7	Кількість працівників, яким були частково відшкодовані витрати на отримання платних медичних консультацій	Кількість осіб
2.8	Кількість співробітників, що отримали абонемент на пільгове харчування	Кількість осіб
2.9	Витрати на забезпечення працівників житлом	грн.

Продовження табл. 3.3

1	2	3
2.10	Витрати на культурно-побутове обслуговування	грн.
2.11	Витрати на санаторно-курортне обслуговування	грн.
2.12	Кількість працівників, яким надано безвідсотковий кредит	Кількість осіб
2.13	Витрати на надання безвідсоткових кредитів працівникам	грн.
2.14	Витрати на поліпшення умов робочого місця	грн.

Соціальні результати в числі випадків піддаються вартісній оцінці (наприклад, збільшення обсягу реалізації або підвищення якості продукції внаслідок більш повної реалізації трудового потенціалу персоналу, зменшення шкоди від скорочення кадрів внаслідок зростання рівня задоволеності працею; скорочення потреби в соціальних пільгах та компенсаціях для нейтралізації або послаблення дії несприятливих умов праці і т. д.) і можуть бути включені до складу економічних результатів вдосконалення системи та технології управління персоналом.

Основою оцінки соціального ефекту є проведення соціологічних опитувань працівників. Так, аналіз опитування працівників, проведений на досліджуваних підприємствах (ЗАТ «ПБО Львівміськбуд», ТОВ «Тернопільбуд», ТДВ «БМФ «Івано-Франківськбуд») з метою визначення показника, що характеризує рівень задоволеності персоналу (за п'ятибальною шкалою) показав результати, що вказують на наявність резервів щодо підвищення соціальної ефективності використання персоналу:

- рівень задоволеності організацією праці – 4 бали;
- рівень задоволеності умовами праці – 4 бали;
- рівень задоволеності оплатою праці – 3 бали;
- рівень задоволеності системою соціального забезпечення – 3 бали;
- можливість самореалізації, розвитку та вдосконалення професійних навичок і знань – 3 бали;
- рівень задоволеності взаєминами в колективі, з керівництвом – 4 бали;
- можливість проявляти ініціативу, самостійність у вирішенні поставлених

завдань – 2 бали.

Соціальна ефективність проявляється в можливості досягнення позитивних та уникнення негативних з соціальної точки зору змін в організації.

До позитивних змін варто відносити: забезпечення персоналу належного рівня та якості життя (сприятливі умови праці, гідна заробітна плата, необхідні соціальні послуги та ін); створення умов для реалізації та розвитку індивідуальних здібностей працівників; досягнення ступеня свободи і самостійності (можливість приймати рішення, визначати методику виконання завдань, встановлювати графік та інтенсивність роботи тощо); створення сприятливого соціально-психологічного клімату (можливості для комунікації, інформованість, відносна безконфліктність відносин з керівництвом і колегами та ін.)

Крім того, соціальна ефективність проявляється і в запобіганні негативних змін: шкоди, що наноситься здоров'ю персоналу несприятливими умовами праці (професійні захворювання, нещасні випадки на роботі тощо); шкоди, що наноситься особистості (інтелектуальні та фізичні перевантаження і недовантаження, стресові ситуації та ін.).

Позитивні соціальні наслідки вдосконалення управління персоналом можуть формуватися (і повинні оцінюватися) й за межами організації (формування сприятливого іміджу організації як роботодавця, створення нових робочих місць і забезпечення стабільної зайнятості в регіоні, забезпечення безпеки продукції для користувачів і природи та ін.).

Економічна та соціальна ефективність управління персоналом знаходиться у функціональній залежності від обраного варіанту управлінських дій і позиціонування внутрішнього ринку праці на локальному, регіональному та національному ринках праці. Саме тому обрана методика визначення ефективності використання персоналу повинна базуватись на єдиному підході щодо формування системи показників. Така система повинна включати економічні та соціальні характеристики персоналу, фінансові та нефінансові показники, в тому числі, якісні та кількісні, а також враховувати вплив об'єктивних і суб'єктивних факторів на реалізацію управлінських заходів (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Класифікація факторів впливу на витрати на персонал

№ п/п	Класифікаційна ознака	Фактори впливу
1	за ознакою локалізації: - чинники, що впливають на організацію ззовні	<ul style="list-style-type: none"> - з боку суспільства - держави - бізнес-середовища
	- внутрішні	чинники, зумовлені особливостями функціонування самої організації
2	за ступенем впливу: - загальні: ▪ зовнішні	фактори, що впливають на формування всіх видів витрат на персонал: - інфляцію та зміни, що відбуваються на сегменті ринку
	▪ внутрішні	<ul style="list-style-type: none"> - стадія розвитку організації; - стратегія, цілі та завдання організації - як довгострокові, так і короткострокові; - плановані фінансові показники підприємства (в першу чергу виручка і прибуток); - кадрова політика організації; - чисельність і структура персоналу; - нормативи витрат, що встановлюються керівництвом; - розвиненість системи планування та обліку на підприємстві в цілому
	<ul style="list-style-type: none"> - індивідуальні: ▪ зовнішні, що впливають на формування витрат на: ➤ використання персоналу ➤ наймання персоналу ➤ навчання і розвиток персоналу 	<p>фактори, що впливають на формування окремих видів витрат на персонал</p> <ul style="list-style-type: none"> - зміна розмірів законодавчо встановлених гарантованих виплат; - зміна розмірів соціальних відрахувань; - зміна ринкових ставок заробітних плат фахівців - зміна ринкових ставок оплати послуг кадрових агентств та інших організацій - посередників при наймі - зміна ринкових ставок оплати послуг навчальних організацій; - зміни в бізнес-середовищі, при яких особливості корпоративної культури стають значною конкурентною перевагою підприємства
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ внутрішні, що впливають на формування витрат на: ➤ використання персоналу ➤ наймання персоналу ➤ навчання і розвиток персоналу 	<ul style="list-style-type: none"> - показники продуктивності праці окремих підрозділів і підприємства в цілому; - прийнята в організації політика оплати праці - ступінь забезпеченості підприємства кадровим резервом; - показник плинності персоналу; - джерела залучення потенційних працівників; - рівень кваліфікації персоналу підприємства та відповідна потреба в навчанні; - обрані форми навчання співробітників

Варто зазначити, що виокремлений в результаті дослідження підхід до управління персоналом відображає процес управління персоналом як комплекс взаємопов'язаних стадій, здійснюваних службою управління персоналом та іншими підрозділами підприємства. Це характеризує тісний зв'язок усіх процесів в системі управління персоналом та необхідність їх узгодження між собою та з цілями підприємства.

Процесний підхід є інструментом управління і відображає зростання цінності персоналу в результаті вкладень роботодавця з метою збереження та розвитку професійних і особистих характеристик працівника, які реалізуються в конкретному підприємстві та забезпечують роботодавцю певний економічний результат.

Працівник має певну вартість вже на етапі найму, володіючи професійними й особистими характеристиками. Роботодавець приймає рішення про те, на яких етапах процесу відтворення здійснювати вкладення в персонал. При довгостроковому закріпленні працівників збільшуються витрати на розвиток і стимулювання персоналу. У випадку короткострокової орієнтації роботодавця на працівника збільшуються витрати на відбір і найм, адаптацію, вивільнення персоналу. Інвестуючи капітал у персонал у процесі основної та допоміжної діяльності, компанія збільшує його вартість і бажає отримати віддачу від понесених витрат у вигляді змін професійних і особистісних характеристик персоналу, що забезпечують узгодження соціально-економічних цілей роботодавця і працівника.

Процесний підхід включає в себе дві фази: фазу використання здібностей працівників (відбір і найм, адаптація, стимулювання, розвиток) і фазу беззаперечної втрати, пов'язаної із завершенням трудової діяльності і переміщенням за межі підприємства (вибуття). Якщо якісні зміни стану працівника відповідають потребам підприємства, затрати на персонал забезпечують подорожчання персоналу як ресурсу, і перша фаза набуває статус стадії прибутку, друга – збитків.

Кожна стадія процесу відтворення пов'язана з певними затратами, від умілого управління якими залежить ефективність управління персоналом.

Саме тому, враховуючи, економічну та соціальну специфіку людських ресурсів, аналіз витрат на персонал не може обмежитися дослідженням тільки

фінансових показників. Рекомендується в рамках запропонованого організаційно-методичного підходу до управління витратами на персонал використовувати систему фінансових та нефінансових, в тому числі, кількісних та якісних показників з метою визначення економічної ефективності використання персоналу підприємства (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Методика аналізу витрат на персонал за стадіями процесу управління персоналом на прикладі комплексної будівельної бригади БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд» за 2011 р.

№ п/п	Показники		
	Чисельність працівників	Витрати	Показники ефективності
Формування персоналу			
1	Прийнятих: 3 осіб; Пройшли співбесіду: 4 осіб.	Розміщення оголошень: 20 грн. Послуги кадрових агентств: 0 грн. Співбесіда, тестування, оформлення документів: 50 грн.	- коефіцієнт ефективності відбору та найму: $3/4=0,75$; - професійний рівень прийнятих працівників відповідає вимогам робочого місця; - питомі витрати на залучення персоналу: $(20+50)/288047=0,02\%$; - неефективні витрати на відбір і найм: $(20+50)/4*(4-3)=17,5$ грн.
Використання персоналу			
2	Заг. чисельність персоналу будівельної бригади: 12 осіб.	Поточні виплати: 270912 грн. Витрати на персонал соціального призначення: 10365 грн.	- питомі витрати на використання персоналу: $(270912+10365)/288047=97,65\%$ - співвідношення темпів зростання продуктивності і витрат на використання персоналу праці: 1,07; - рентабельність витрат на використання персоналу: $(14820/1152188)*((270912+10365)/1152188)*100=0,32\%$
Розвиток персоналу			
3	Пройшли навчання (у розрізі програм розвитку): 1) підвищення тарифного розряду: 3 ос.; 2) тренінг-семінар: 1 ос.	Витрати на підвищення тарифного розряду: $400*3=1200$ грн.; Витрати на тренінг-семінар «Фасадні системи із застосуванням пінополістирольних утеплювачів»: 3500 грн.	- питомі витрати на розвиток персоналу: $(1200+3500)/288047=1,63\%$ - аналіз результатів оцінки працівників до і після навчання: підвищення тарифного розряду працівників до V.
Вибуття персоналу			
4	звільнилися (у зв'язку з плинністю кадрів в розрізі причин; за скороченням штату): 1 особа (за власним бажанням)	Компенсація за невикористану відпустку: 2000 грн.	- питомі витрати на вибуття персоналу: $2000/288047*100=0,6\%$; - причини звільнення: зміна місця проживання працівником
Сукупні витрати на персонал: 288047 грн.			

Система утворює матрицю, в якій для кожної основної стадії процесу управління персоналом введено три групи показників: чисельність працівників (об'єкта управління персоналом при реалізації конкретної стадії) дозволяє проаналізувати питомі витрати на персонал; витрати на персонал в розрізі етапів процесу відтворення; показники, що характеризують ефективність понесення витрат на персонал (детальний перелік показників і порядок їх розрахунку представлений у додатку X).

Система показників аналізу ефективності управління витратами на персонал (табл. 3.5) може бути застосована як для оцінки сукупних затрат на персонал, так і в розрізі окремих груп і категорій працівників.

Тому, приклад реалізації запропонованої методики на практиці представлено для комплексної будівельної бригади під керівництвом бригадира Олексій П. І. БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд» за 2011 р. При цьому сукупні витрати на виконання робіт склали 1152188 грн., а частина прибутку, що припадає на виконаний обсяг будівельно-монтажних робіт згаданою будівельною бригадою становить 14820 грн.

Вихідними даними в результаті проведення аналізу для процесу прийняття управлінських рішень є інформація, отримана шляхом здійснення часткових процесів:

- аналізу витрат на персонал, який полягає у виявленні та оцінці відхилень фактичних витрат від планових та інших показників, встановленні їх причин, тобто вимагає уточнення впливу затратоутворюючих чинників на склад і структуру витрат на персонал, оскільки протягом поточного періоду могли змінитися ринкові, інституційні, нормативно-правові та інші умови, що впливають на систему управління витратами на персонал. Аналіз витрат на персонал та інших показників діяльності підприємства при переході до управлінського циклу, пов'язаного з прийняттям та реалізацією управлінських рішень вимагає корегування прогнозних фінансових показників і, відповідно, планової гранично допустимої величини витрат на персонал;

- аналізу витрат на персонал, при проведенні якого можуть бути виявленні

неефективні в існуючих умовах внутрішнього і зовнішнього середовища або неприйнятні у фінансовому відношенні способи реалізації функцій управління персоналом; відповідно, необхідне застосування нових кадрових технологій, пошук альтернативних варіантів реалізації функцій управління персоналом.

Прийняття та реалізація управлінського рішення про напрями, величину та джерела відшкодування витрат на персонал вимагає певного організаційно-технічного забезпечення, до якого, в тому числі, відноситься система організаційних та економічних регламентів підприємства. Основними документами, регулюючими відносини у сфері управління персоналом, у тому числі такими, що визначають пріоритети та ліміти фінансування витрат на персонал, є:

- Колективний договір та інші локальні нормативні документи, розроблені на його основі: Положення про оплату праці, преміювання, соціальні виплати та гарантії, про структурні підрозділи підприємства, трудові договори;
- Посадові інструкції, що визначають взаємовідносини, права та обов'язки керівників центрів відповідальності;
- Облікова політика підприємства, що встановлює правила обліку, технологію обробки первинної документації, узагальнення та систематизації фінансової інформації, у тому числі, і в частині витрат на персонал.

У ході дослідження встановлено, що результатом економічного підходу до управління витратами на персонал у практиці сучасних підприємств є розробка положень Колективного договору. Зважаючи на безперервні зміни внутрішнього і зовнішнього середовища, повинні, відповідно, змінюватися і статті цього регламенту. Проте в даний час розробка і коригування положень Колективного договору переважно орієнтується на зовнішні фактори змін витрат, у тому числі, на вимоги законодавства (Кодексу законів про працю, Податкового кодексу) і меншою мірою – на коливання ринку праці. Фінансовий елемент кадрової політики не повинен обмежуватися розробкою положень Колективного договору та інших локальних нормативних актів, в яких переважно закріплюються нерегульовані статті затрат роботодавця на персонал. Податковий кодекс, дозволяючи вибирати джерело відшкодування, спонукає керівництво до попереднього планування витрат на

персонал, розробки бюджетів, а не сигнальному фінансуванню заходів за залишковим принципом. Саме тому прогресивні методи управління витратами на персонал на основі якісного, контекстного обліково-аналітичного забезпечення повинні включати планування як напрямів витрачання коштів, так і джерел їх відшкодування на основі прогнозу фінансових показників діяльності підприємства.

3.3. Перспективи підвищення інформативності обліково-аналітичного забезпечення системи управління персоналом

Найважливішими цілями існування будь-якого підприємства є безперервність діяльності, поступальний розвиток і отримання економічної вигоди, комерційного чи соціального ефекту. Прискорення темпів зміни середовища, виникнення нових обставин, наявність обмеженої інформації і обмежений доступ до рівномірності розподілу таких факторів як: природні ресурси, нові потреби і ринки, дешева робоча сила і капітал, нові технології і т.п. поставили нові завдання в управлінні. Серед найважливіших завдань виділяється максимально повний аналіз як внутрішнього, так і зовнішнього середовища, прогнозування їх змін і ефективна система управління у відповідності з вимогами ринку.

В умовах обмеженості ресурсів, посилення взаємозалежності факторів розвитку, підприємства намагаються виділити ключові фактори, навколо яких можна буде збудувати конкурентні переваги. Це виражається, насамперед, у взаємозв'язку спеціалізованих ресурсів, які використовуються для досягнення провідного положення на ринку. Розвиток підприємства, в такому випадку, є безперервним процесом придбання, розвитку і розширення своїх ресурсних можливостей. Стратегія формується з метою використання того набору ресурсів, який є, і якому можна надати розвиток.

Розробка стратегічних рішень у розвитку підприємства пов'язана з відповідною інвестиційною політикою, тобто вкладенням капіталу. Відомо, що

людські ресурси є основою, без якої неможливий розвиток. Це означає, що формування, підготовка та ефективне використання персоналу є тим ресурсом, який дозволяє забезпечити безперервне вдосконалення економічних процесів підприємства.

В умовах ринкової економіки можливостей для інвестування досить багато. Однак обсяг вільних фінансових ресурсів, доступних для інвестування є обмеженим. Тому вибір серед альтернативних та взаємовиключних проектів має бути зроблений з урахуванням певних критеріїв. При цьому істотним є фактор ризику, оскільки інвестиційна діяльність, по-перше, завжди пов'язана з іммобілізацією фінансових ресурсів організації і, по-друге, зазвичай здійснюється в умовах невизначеності, ступінь якої можна значно варіювати. Так, при вкладенні коштів у навчання персоналу виникають труднощі з розрахунком економічного ефекту. Тому програми навчання та підвищення соціального добробуту працівників часто виявляються не пов'язаними із завданнями розвитку підприємства.

Недостатнє інформаційне забезпечення системи менеджменту обліковими та аналітичними даними спричиняє неефективне використання персоналу підприємства на всіх етапах його відтворення. Саме тому підвищення інформативності обліково-аналітичного забезпечення системи управління персоналом вибрано в якості об'єкта дослідження.

Основним джерелом отримання інформації про майновий і фінансовий стан організації, а також про результати її господарської діяльності, що накопичується на основі даних бухгалтерського обліку за встановленими формами є на сьогодні бухгалтерська фінансова звітність, структура якої регламентована Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Аналіз діючих правил бухгалтерського обліку, що визначають склад і зміст балансу, звіту про фінансові результати, а також розкриття інформації у Примітках до річної фінансової звітності, показав, що інформація, представлена і розкрита у фінансовій звітності, не дає комплексного уявлення про персонал підприємства. Вітчизняна звітність не містить показників, тим чи іншим чином пов'язаних з персоналом, які необхідні для користувачів, окрім сукупних витрат на оплату праці.

При цьому, вітчизняні підприємства повинні подавати інформацію про виплати, одержані провідним управлінським персоналом (персонал, відповідальний за керівництво, планування та контролювання діяльності підприємства) в рамках розкриття інформації щодо пов'язаних сторін відповідно до п. 15 П(С)БО 23. До таких виплат належать: поточні виплати; інші довгострокові виплати; виплати по закінченні трудової діяльності; виплати при звільненні; платежі на основі акцій; позики.

Таким чином, розрив між фінансовою інформацією, представленою в бухгалтерській звітності та її примітках, підготовленої як за вітчизняними, так і за міжнародними правилами, та інформаційною потребою про персонал організації є важливою проблемою. Цю проблему можна усунути, якщо вдаватися до подання додаткової інформації до фінансової звітності. Так, ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996 статтею 8 п. 5 визначено, що «підприємство самостійно розробляє систему, форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів». На нашу думку, такою додатковою інформацією для внутрішньогосподарського обліку є, в тому числі, інформація про персонал організації.

Про необхідність надання такої інформації відзначають багато зарубіжних дослідників. Так, наприклад, американський вчений М. Армстронг вважає, що «людський капітал є ключовим елементом ринкової вартості компанії, і, отже, його ціна повинна бути включена в розрахунок як показник для інвесторів або тих, хто розглядає можливість злиття або придбання підприємства» [4, с.67].

Крім того, сьогодні все більше організацій складають і представляють у різних форматах соціальну або нефінансову звітність в рамках корпоративної соціальної відповідальності бізнесу (СВБ). Значну роль у розповсюдженні нефінансового звітування відіграють уряди, які розглядають нефінансове звітування як один із інструментів просування СВБ. Деякі з них, зокрема в країнах Європейського Союзу, зробили соціальну звітність обов'язковою для усіх або певних груп компаній (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Державне регулювання нефінансового звітування [102, с. 31-32]

Країна	Напрями регулювання
Німеччина	Наприкінці 2004р. у законодавство про звітування компаній були внесені зміни (Bilanzrechtsreformgesetz), які вперше включили до звітності також нефінансові ключові показники діяльності компаній, такі як екологічний вплив та стан людського капіталу компанії. Звітування за нефінансовими показниками є обов'язковим для великих компаній та холдингів.
Норвегія	Закон про бухгалтерський облік 1998 року вимагає включення у вступному слові директора інформації про робоче середовище, статеву рівність та екологію. Також закон вимагає впровадження заходів, які можуть запобігти або зменшити негативний вплив компанії.
Бельгія	З 1995 року компанії зобов'язані додавати у свій річний звіт так званий «Соціальний звіт» («Bilan Social»). Він містить інформацію про практики найму і розвитку працівників в компанії, загальний опис робочої сили, плинність кадрів, заходи просування і професійної підготовки працівників; є обов'язковим для всіх компаній з кількістю працівників понад 20 осіб і подається в Національний банк Бельгії, який контролює достовірність інформації у звіті. Цей документ може мати дві форми: повний соціальний звіт, який готують великі підприємства, і скорочений соціальний звіт, обов'язковий для малих і середніх підприємств
Франція	«Bilan Social» («Соціальний звіт») – це набір обов'язкових для звітності соціальних показників, введений в дію у Франції у 1977 році. Зобов'язання підготовки звітності за цими показниками поширюються на компанії, зареєстровані у Франції, із кількістю працівників понад 300 осіб. «Соціальний звіт» містить інформацію про політику найму на роботу, оплату праці, охорону здоров'я і безпеку праці, умов праці на робочому місці, навчання і професійної підготовки та відносин між керівництвом і персоналом. Крім того, з 1 січня 2003 року компанії, які котируються на біржі, зобов'язані надати соціальний звіт із охорони праці, навколишнього середовища і впливу на суспільство. В цьому звіті також необхідно відобразити дотримання філіями французьких підприємств основних принципів і прав у сфері праці, затверджених у Деклараціях Міжнародної організації праці (МОП), а також заходи із просування цих принципів серед субпідрядників компанії
Великобританія	У 2005 році ухвалено Закон про обов'язкову корпоративну соціальну звітність усіх зареєстрованих у Великобританії підприємств, які котируються на біржі. Того ж року Accounting Standards Board (ASB – Національний інститут стандартизації Великобританії) випустив стандарт для підготовки такого звіту. В ньому міститься перелік основних елементів, обов'язкових для відображення у звітності. В соціальній сфері обов'язковому розкриттю підлягає інформація про працівників компанії (здоров'я і безпека праці, політика найму, навчання і розвиток, мотивація і бізнес-етика, продуктивність працівників і їхній профіль) і суспільно важливі проблеми (охорона здоров'я, соціальні ризики, які існують у виробничому ланцюгу, а також питання багатоманітності клієнтської бази, впливу на місцеву спільноту (наприклад, шум, забруднення повітря і води), дотримання прав людини і корінних народів
Італія	Згідно із законодавчим актом № 32/2007 вступне слово директора у фінансовому звіті повинно містити опис відносин із працівниками та екологічної діяльності компанії

Крім цього, для оцінки ефективності реалізації соціальної відповідальності перед працівниками рекомендується інформування за рядом показників: виплати премії; плинність кадрів; проведені тренінги та результати навчання; оплата праці та умови праці в порівнянні з середньогалузевими (ринковими); понаднормові години; структура робочої сили в гендерному та віковому розрізі; кількість робітників – інвалідів; кількість інцидентів на робочому місці; оцінка працівниками своєї компанії [132, с.27].

Варто зазначити, що жодне з вітчизняних підприємств будівельної галузі не складає і не оприлюднює звіти такого спрямування. Хоча така інформація, на наш погляд, повинна узагальнюватись для визначення соціальної ефективності використання персоналу. При складанні відповідного звіту керівництву варто врахувати підходи Глобального договору ООН, до якого, варто зазначити, у 2007 році приєдналася і Конфедерація роботодавців України, та GRI (Глобальна ініціатива зі звітності) до формування складових звітності (Звіту про прогрес Глобального договору та Нефінансової звітності за GRI). Наприклад до розділу «Організація праці та гідна робота» звіту за GRI включають такі показники:

LA1 - загальна чисельність робочої сили (з розбиттям за типом зайнятості, типом трудового договору);

LA2 - загальна кількість працівників та плинність кадрів (з розбиттям за віковою групою, статтю);

LA3 - виплати і пільги, що надаються співробітникам, які працюють на умовах повної зайнятості, та що не надаються працівникам, які працюють на умовах тимчасової або неповної зайнятості;

LA4 - відсоток працівників, охоплених колективними договорами;

LA5 - мінімальний період повідомлення про зміни в діяльності організації, в тому числі, чи визначений він (вони) в колективних договорах;

LA6 - відсоток загальної робочої сили, представленої в офіційних комітетах з охорони праці та здоров'я працівників, які допомагають відстежувати та надають рекомендації щодо програм охорони праці і здоров'я;

LA7 - рівень травматизму, професійних захворювань, коефіцієнт втрачених днів і коефіцієнт відсутності на робочому місці, а також загальна кількість смертельних випадків на робочому місці;

LA8 - існуючі програми освіти, навчання, консультування, попередження і контролю ризику для допомоги співробітникам, членам їхніх сімей та представникам населення щодо важких захворювань;

LA9 - питання здоров'я і безпеки праці, охоплення в офіційних договорах із профспілками;

LA10 - середня кількість годин навчання на одного працівника на рік (з розбиттям за категоріями працівників);

LA11 - програми розвитку навичок та освіти протягом життя, що сприяють можливості працевлаштування працівників та їх підтримці при завершенні кар'єри;

LA12 - відсоток працівників, щодо яких періодично здійснюється оцінка результативності та розгляд кар'єрних можливостей;

LA13 - склад керівних органів і розбиття працівників за статтю, віком, членством в групах меншин та іншими показниками різноманітності;

LA14 - співвідношення базової ставки чоловіків і жінок за категоріями працівників [102, с. 58-59.].

Враховуючи окреслені складові, що характеризують соціальну відповідальність підприємства перед його працівниками, а також систему показників, запропонованих нами для аналізу соціальної ефективності використання персоналу в попередньому питанні пропонуємо узагальнювати підприємствам будівельної галузі вказану інформацію у вигляді принаймні внутрішньогосподарської звітності про соціальну ефективність використання персоналу в розрізі категорій (адміністративний, загальновиробничий та будівельно-виробничий персонал) за формою, представленою в додатку Ц.

Інформування про персонал підприємства за окресленими економічними та соціальними напрямками створить передумови не лише для розвитку ключового ресурсу всередині організації, а й для зростання іміджу підприємства як в межах його галузевого ринкового сектору, так і на загальнодержавному рівні. Однак

визначення відповідного економічного чи соціального ефекту в результаті проведення заходів щодо інтенсивного нарощення людського капіталу чи впровадження соціальних програм на підприємстві залишається важливою методологічною проблемою.

Оцінку результатів діяльності підприємств, тобто визначення ефективності проводять за допомогою сукупності результативних показників, що характеризують ступінь задоволеності зовнішніх і внутрішніх потреб (інтересів) та враховують економічні, соціальні, інтеграційні, диверсифікаційні, бюджетні й інші відносні ефекти. В цьому контексті варто досліджувати і ефективність результатів функціонування системи управління персоналом як важливого структурного елемента управління господарською діяльністю.

Перші моделі оцінки результатів діяльності підприємств, що з'явилися в 1920-х роках і поширилися практично в усіх країнах з ринковою економікою будувалися винятково з фінансових показників (наприклад, мультиплікативна модель Дюпона чи показник ROI) [109, с.59]. Але з часом стало зрозуміло, що традиційні фінансові показники, все-таки, не спроможні об'єктивно охарактеризувати ефективність функціонування підприємства. Цьому значною мірою сприяли такі тенденції світового ринку, як: насичення ринків і зростання конкуренції, розвиток нових технологій, зростання соціальної відповідальності підприємств перед суспільством, розвиток міжнародної співпраці і процеси глобалізації. Внаслідок цього змінилися вимоги керівництва до систем аналізу і оцінки результатів діяльності [21, с.72].

У період жорсткої конкуренції (1950-1960 рр.) в системах оцінки діяльності підприємств все більш частіше стали використовуватися немонетарні показники, у зв'язку з тим, що застосування тільки нематеріальних показників обмежувало можливості підприємств у реалізації концепції управління підприємств. В період розвитку підприємництва (1970-1990 рр.) у загальній вартості сучасного бізнесу все більше зростає частка вартості нематеріальних активів, оскільки саме ці активи стали вирішальними для досягнення успіху підприємств і організацій в умовах конкуренції.

Перша система фінансових і нефінансових показників оцінки діяльності

підприємств була сформульована в 1985 р. Р. Фріменом як система показників відповідальності (Accountably Scorecard - ASC) [177]. В цій системі взаємопов'язані інтереси різних зацікавлених сторін, наприклад, керівників, робітників, постачальників, споживачів та ін.

Система ASC знайшла подальший розвиток у концепції збалансованої системи показників (Balanced Scorecard - BSC), розробленої Р. Капланом і Д. Нортоном [56] у 1990 р., яка стала продовженням концепції технології управління за цілями, сформульованої П. Друкером [173].

Система збалансованих показників Р. Нортона й Д. Каплана ґрунтується на принципі вимірювання та оцінки ефективності її діяльності за набором показників, підібраних таким чином, щоб врахувати всі суттєві (з точки зору стратегії) аспекти діяльності організації (фінансові, маркетингові, виробничі і т. ін.). Вона трансформує місію і загальну стратегію організації у систему взаємопов'язаних показників [109, с.59].

Системам оцінки діяльності підприємств, побудованих за принципом збалансованості основних груп показників, притаманна гнучкість і унікальний набір показників монетарного й немонетарного характеру. З іншого боку, не всі показники таких систем відбиваються в стандартній бухгалтерській, фінансовій і статистичній звітності підприємств, тому можна очікувати на розвиток звітності підприємств, що буде побудована за принципами управлінського обліку [28, с.11].

У збалансованій системі варто розрізняти результативні показники і ті, що відображають процеси, які забезпечують їх досягнення. Обидві ці категорії мають бути узгоджені між собою, тому що для одержання перших (підвищення чистого прибутку від реалізації) потрібно реалізувати другі (досягти більшої довіри серед клієнтів або збільшити їх кількість). Підвищення лояльності з боку існуючих клієнтів і збільшення кількості клієнтів, що залучаються, може бути отримано за рахунок підвищення якості продукції, зменшення кількості повернень, збільшення швидкості обробки замовлень, підвищення якості сервісного обслуговування (ці показники відбиваються у проекції внутрішніх бізнес-процесів), що, в свою чергу, є наслідком підвищення кваліфікації персоналу (показник відбивається у проекції

навчання і розвитку). На практиці увага менеджерів, як правило, зосереджується на фінансових показниках, які є ретроспективними по відношенню до параметрів, що характеризують бізнес-процеси, процеси розвитку і навчання. Разом з тим, визначальний вплив на досягнення стратегії бізнесу й інші складові СЗП справляє персонал підприємства. На відміну від традиційних показників оцінки персоналу, заснованих на визначенні продуктивності праці найманих робітників, якості й термінах виконання робіт у відповідності зі специфікацією, авторами СЗП [56] визначені три основних інтегрованих показники, якими можна оцінити кадрову складову організації: задоволеність працівника, збереження кадрової бази й ефективність працівника. Задоволеність працівника – це випереджальний показник, що дозволяє оцінити не тільки передумови підвищення продуктивності праці, якості й рівня обслуговування споживачів, але й зниження плинності ключового персоналу, що, у свою чергу, приводить до досягнення фінансових цілей підприємства. Показник збереження кадрової бази можна віднести як до ретроспективних показників, так і до прогнозних. У ньому відображена плинність ключового персоналу підприємства, а також витрати на його утримання. Оцінка ефективності персоналу здійснюється за допомогою таких показників, як валовий дохід на одного працюючого; чистий дохід на одного працюючого; співвідношення чистого доходу й сумарних витрат на оплату праці; співвідношення обсягів виробництва й сумарних витрат на оплату праці. Набір специфічних показників складових навчання й розвитку СЗП значною мірою залежить від філософії і якості менеджменту організації. Специфічними показниками, авторами СЗП були визначені такі одиничні й інтегровані показники: перенавчання персоналу, можливості інформаційних систем, мотивація, повноваження й відповідність особистих цілей цілям компанії [56].

Разом з тим, враховуючи важливість та значимість розробки самої системи збалансованих показників, необхідне встановлення і причинно-наслідкових зв'язків між елементами стратегії підприємства, візуальним представленням яких є стратегічна карта. При цьому четверта складова стратегічної карти збалансованої системи показників – складова навчання і розвитку – описує нематеріальні активи

(людський капітал, який включає: вміння, талант та знання працівників; інформаційний капітал – включає: бази даних, інформаційні системи, сітки, технології; організаційний капітал – включає: культуру, лідерство, відповідний персонал, роботу в команді, управління знаннями) підприємства і їх роль в реалізації стратегії. Ні один із зазначених нематеріальних активів сам по собі не має вартості, яку можна виміряти. Їх вартість проявляється в тому, що вони допомагають підприємствам втілювати стратегію в життя. Дослідження показують, що дві третіх підприємств не створюють стратегічної відповідності між своїми довгостроковими планами і програмами підрозділів по управлінню персоналом чи інформаційних технологій [191]. Їх розвиток інвестується по залишковому принципу.

Крім того, деякі принципи оцінки матеріальних і фінансових активів організації, що використовуються при підготовці балансу, можна певною мірою застосувати й до нематеріальних активів, в тому числі, і людського капіталу. У балансі активи відображені такими категоріями, як грошові кошти, дебіторська заборгованість, виробничі запаси, основні засоби та довгострокові фінансові інвестиції. Активи побудовані за ієрархічним принципом – за ступенем ліквідності, тобто за легкістю, з якою їх можна перетворити в готівку. Дебіторська заборгованість більш ліквідна (швидше може бути перетворена в гроші), ніж виробничі запаси, і обидві ці категорії відносяться до оборотних активів, оскільки, як правило, конвертуються в грошові кошти протягом 12 місяців. Для окупності коштів, вкладених в активи тривалого користування (основні засоби), як впливає з їхньої назви, і перетворення їх у готівку потрібно значно більше часу. Наприклад, інвестиційна нерухомість, будівлі та обладнання (основні засоби) забезпечують можливість перетворення сировини в запаси готового продукту, які після реалізації, через рахунки до отримання стають готівкою. Проте в даному випадку перш ніж окупляться початкові інвестиції, повинно пройти безліч подібних циклів. Модель стратегічної карти дає можливість уявити людський капітал як величину, постійно конвертовану в готівку або ліквідні активи за рахунок великих обсягів продажу і менших витрат. Для того щоб описати статус нематеріальних активів та їх роль у підтримці стратегії, Д. Нортон та Р. Каплан пропонують нове поняття «стратегічна

готовність» в якості аналога ліквідності: чим вище ступінь готовності, тим швидше нематеріальні активи можуть перетворюватися у грошові кошти [57, с. 243]

Стратегічна готовність конвертується в матеріальну цінність тільки тоді, коли внутрішні процеси створюють більш високий рівень доходу і прибутку. Організація не може просто приписати значну фінансову вартість такому нематеріальному фактору, як «мотивована і підготовлена робоча сила», тому що його матеріальні цінності можуть бути визначені і отримані тільки в контексті стратегії. Працівники, які досягли досить високого рівня стратегічної готовності, є одним з факторів, які сприяють зростанню рівня доходів або створення вартості для акціонерів. Отже, готовність людського капіталу як нематеріального активу є необхідною, але і не достатньою умовою стратегічного успіху.

Процес оцінки готовності людського капіталу починається з виявлення компетенцій, необхідних кожному співробітнику, який бере участь у внутрішніх процесах, представлених на стратегічній карті підприємства. Тоді визначаються наявні на даний момент можливості організації по кожній з груп професій відповідно до параметрів, визначених кваліфікаційними профілями. Різниця між вимогами і реальними здібностями і є «розрив компетенцій», що відображає ступінь готовності людського капіталу організації. Для того, щоб усунути цей розрив, підприємство розробляє і реалізує програми розвитку людського капіталу. Таким чином, модель стратегічної готовності людського капіталу включає чотири послідовних процеси (чотири ступені реалізації): 1) виявлення групи стратегічних професій; 2) розробка профілю компетенції; 3) оцінка готовності людського капіталу; 4) реалізація програми розвитку людського капіталу.

Процес виявлення групи стратегічних професій полягає в тому, щоб виявити і сфокусувати увагу керівництва на професіях більш значущих для реалізації стратегії, ніж інші. Прикладні дослідження показали, що працівники, які займають всього п'ять груп професій, забезпечують 80% стратегічних пріоритетів компанії. Таким чином, успіх стратегії організації визначається тим, наскільки добре компанія розвинула необхідні компетенції менш ніж у 10% свого персоналу [57, с. 257].

Якщо в ході першого ступеня підприємство визначає групи професій, що

мають вирішальне значення для успіху стратегії організації, то на другому етапі вона формує детальні вимоги до цих професій, що часто називається формуванням профілю професій або компетенцій. Профіль компетенцій описує знання, вміння і цінності, необхідні для успішної роботи на даній посаді. Відділи по роботі з людськими ресурсами володіють різними методиками створення таких профілів, наприклад проведення інтерв'ю з працівником, який найбільш глибоко розуміє вимоги до позиції. Профіль компетенцій – це різновид посадової інструкції, певний орієнтир, який використовується службами по персоналу при наборі, наймі, навчанні і розвитку співробітників для даної конкретної позиції.

Третій етап передбачає виявлення можливостей і компетенції працівників стратегічних професій. Існує величезний вибір методик визначення індивідуальних результатів діяльності і потенціалу співробітника. З одного боку, кожен самостійно оцінює відповідність власної діяльності професійним вимогам, потім обговорює її зі своїм начальником або менеджером з кар'єрного росту. З іншого боку, експерти вивчають повні дані, отримані за рахунок зворотного зв'язку від колег, його начальників і підлеглих, з найрізноманітніших питань, пов'язаних з його професійною діяльністю. Ця інформація служить базою для подальшого кар'єрного зростання. Подібна процедура дозволяє працівникові більш глибоко усвідомити цілі, познайомитися з думкою колег і начальства про його діяльність, а також практично вирішувати проблеми професійного розвитку. В силу своєї важливості оцінка стратегічної готовності працівника, що відноситься до групи найбільш значущих професій, повинна проводитися особливо ретельно, інакше, ніж це робиться в рутинних процесах виробничого менеджменту.

В результаті проведених оціночних заходів програми відділів людських ресурсів – набір персоналу, навчання, планування кар'єрного зростання – направляються в русло розвитку людського капіталу підприємства. Без керівництва у вигляді стратегічної карти програми розвитку персоналу в основному намагаються охопити всіх працівників на шкоду представникам тих професій, які насправді мають стратегічне значення для підприємства. Фокусуючи інвестиції в людський капітал і програми розвитку цієї відносно невеликої (часто менше 10%) групи

співробітників, компанія може досягти прориву швидше і з меншими витратами, ніж розпоршуючи кошти на весь персонал.

Для створення стратегічної відповідності використовуються два різних підходи. Відповідно до підходу, що ґрунтується на моделі групи стратегічних професій, організація концентрує свої програми на кількох найважливіших професіях, які є стрижнем стратегії. Подібна концентрація сприятиме швидкості дій та ефективності витрат. Однак цей підхід розрахований на те, що діяльність до 90% співробітників підприємства не є стратегічною і, отже, вони можуть бути позбавлені законного права на розвиток. Підхід, заснований на моделі стратегічних цінностей починається з передумови, що стратегія – це робота кожного, і передбачає необхідність впровадження комплексу корпоративних цінностей і пріоритетів у цілі та діяльність всіх співробітників. Очевидно, обидві ці моделі мають право на існування і необхідні для досягнення успіху. Але досвід свідчить, що їх не можна використовувати як єдину інтегровану програму. Програми з розвитку компетенцій стратегічних професій повинні фінансуватися окремо. Прогрес в ліквідації розривів в компетенціях стратегічних професій має стати основою звіту про стратегічну готовність людського капіталу. У той же час модель стратегічних цінностей забезпечує базу для перегляду програми управління діяльністю з метою встановлення цілей для всього персоналу організації.

Вважаємо, що для підприємств будівельної галузі запровадження окреслених підходів до використання компетенції персоналу задля відповідності людського капіталу стратегії підприємства створить передумови як для поліпшення якості будівельної продукції, так і для підвищення конкурентоспроможності підприємства. В зв'язку з цим, доцільним видається запровадження певної системи сертифікації ключового персоналу на його відповідність внутрішнім посадовим інструкціям (які варто доповнювати та оновлювати один раз на рік в зв'язку зі зміною чи зростанням вимог до професійних обов'язків таких працівників). При цьому сертифікацію повинна проводити атестаційна комісія з сертифікації персоналу, до складу якої варто включити як керівника підприємства і структурного підрозділу, так і власників (при необхідності – представників професійної сфери оцінки персоналу).

Крім цього, на рівні будівельно-виробничого персоналу (робітників) керівникам (виконробам, майстрам, бригадирам) відповідних структурних підрозділів (будівельних об'єктів, будівельних бригад) варто проводити оцінку відповідності кваліфікаційних розрядів робітників складності виконуваних будівельно-монтажних робіт. У випадку невідповідності може виникнути як наявність непродуктивних виплат (при перевищенні кваліфікаційних розрядів робітників над рівнем складності робіт робітникам здійснюють доплату за використання їх на менш кваліфікованих роботах, що збільшує собівартість робіт і, відповідно зменшує прибуток), так і погіршення якості будівельно-монтажних робіт.

Результати запропонованої оцінки варто представляти інформаційним відділам у вигляді Внутрішньогосподарського звіту про готовність персоналу за поданими формами (табл. 3.7, табл. 3.8).

Таблиця 3.7

Внутрішньогосподарський звіт про забезпеченість кваліфікованим персоналом

№ п/п	Ключові посади	П.І.П. наявних працівників відповідної посади	Відповідність вимогам посадової інструкції (за результатами сертифікації)	Кваліфікаційний розрив (за посадами)	Напрями ліквідації розриву	Результати
1	Головний інженер					
2	Головний бухгалтер					
3	Начальник планово-економічного відділу					
4	Начальник відділу праці та заробітної плати					
...						

Запропонований звіт необхідно складати принаймні один раз на рік (перед початком планового року) або ж у зв'язку з виробничою необхідністю; з технічною, технологічною чи організаційною змінами підприємства, в тому числі зі зміною кадрової політики.

Звіт про відповідність кваліфікаційного розряду робітників складності виконуваних БМР варто складати кожного разу перед початком виконання бригадою робітників заданого обсягу робіт. Така інформація дасть змогу своєчасно

попередити загрози для підприємства у вигляді некомпетентного персоналу. При цьому наявність кваліфікаційних розривів за результатами оцінки – основа програм розвитку людського капіталу, покликаних підвищити ступінь його стратегічної готовності і як наслідок – результатів діяльності підприємства.

Таблиця 3.8

**Внутрішньогосподарський звіт
про відповідність кваліфікаційного розряду робітників складності виконуваних БМР**

№ п/п	Види будівельно-монтажних робіт	Складність робіт (необхідний кваліфікаційний розряд робітника для виконання роботи)	Наявність робітників відповідної професії та кваліфікаційного розряду (П.І.П.)	Кваліфікаційний розрив (за професіями та розрядами)	Напрями ліквідації розриву	Результати
1						
2						
3						
...						

На основі запропонованої моделі стратегічної карти на прикладі ТОВ «Тернопільбуд» (Рис. 3.5), використовуючи факторне моделювання складових збалансованої системи показників покажемо механізм впливу реалізації програми розвитку ключового персоналу (у вигляді показників чисельності працівників, охоплених програмою розвитку та чисельності працівників, залучених до організації та виконання робіт за прогресивними методами будівництва) підприємства на фінансові результати з врахуванням причинно-наслідкових зв'язків між показниками ЗСП.

Моделювання чисельності персоналу. Складова розвиток і навчання – це складова визначення факторів, що сприяють підвищенню ефективності використання персоналу для успішної реалізації цілей розвитку підприємства. Ця складова включає в себе навчання працівників, оскільки на підприємстві, де працюють професійно-підготовлені співробітники, вони стають основним ресурсом.



Рис. 3.5. Модель стратегічної карти впливу розвитку ключового ресурсу будівельного підприємства на фінансові результати його діяльності

У цьому зв'язку у модель розрахунку чисельності працівників (\mathcal{C}) включимо показники чисельності робітників (\mathcal{C}_p), чисельності працівників, охоплених програмою розвитку ($\mathcal{C}_{np\text{ПР}}$), чисельності працівників, залучених до організації та виконання будівельно-монтажних робіт за прогресивними методами будівництва ($\mathcal{C}_{np\text{ОПМБ}}$), що дозволяє отримати наступну модель:

$$\mathcal{C}_{np} = \mathcal{C}_p \times \frac{\mathcal{C}_{np\text{ПР}}}{\mathcal{C}_{np\text{ОПМБ}}} \times \frac{\mathcal{C}_{np\text{ОПМБ}}}{\mathcal{C}_p} \div \frac{\mathcal{C}_{np\text{ПР}}}{\mathcal{C}_{np}} = \mathcal{C}_p \times \mathcal{c}_{\text{ПР/ОПМБ}} \times \mathcal{c}_{\text{ОПМБ/р}} \div \mathcal{c}_{\text{ПР/np}} \quad (1)$$

де $\mathcal{c}_{\text{ПР/ОПМБ}}$ – чисельність працівників, охоплених програмою розвитку, відносно числа працівників, залучених до організації та виконання робіт за прогресивними методами будівництва;

$\mathcal{c}_{\text{ОПМБ/р}}$ – чисельність працівників, залучених до організації та виконання робіт за прогресивними методами будівництва, відносно загальної чисельності робітників, зайнятих на будівельно-монтажних роботах, допоміжних і другорядних виробництвах;

$\mathcal{c}_{\text{ПР/np}}$ – чисельність працівників, охоплених програмою розвитку, відносно загального числа працюючих.

Таким чином, модель дозволяє включити в розгляд процеси розвитку та навчання персоналу, а також інноваційного розвитку підприємства, пов'язаного з освоєнням прогресивних методів, що є необхідною умовою підвищення не тільки ефективності використання персоналу за рахунок зниження трудовитрат, а й ефективності діяльності підприємства в цілому.

Моделювання показника виробітку продукції. Ця складова ЗСП відноситься до внутрішніх бізнес-процесів. Показники цього напрямку, дозволяють визначити, наскільки добре працює підприємство, чи відповідає продукція, що виготовляється вимогам клієнтів. При моделюванні виробітку продукції необхідно визначити взаємозв'язок складових чисельності та продуктивності праці. Безумовний інтерес викликає співвідношення темпів зростання продуктивності та заробітної плати. Випередження темпів зростання продуктивності праці порівняно з темпами зростання заробітної плати веде до економії собівартості продукції і, відповідно, до підвищення фінансових результатів. Таке співвідношення доцільно визначати як в цілому по організації, так і в розрізі окремих процесів. Важливо визначити взаємозв'язок показника виробітку з рівнем використання робочого часу. За показник виробітку продукції приймається обсяг виконаних будівельно-монтажних робіт ($O_{БМР}$).

$$O_{БМР} = Ч \times B \quad (2)$$

Показник чисельності ($Ч_{пр}$) представлений формулою (1). Відомо, що показник виробітку (B) визначається за наступною формулою:

$$B = \frac{O_{БМР}}{Ч_{пр}}, \quad (3)$$

де $O_{БМР}$ – обсяг реалізованих будівельно-монтажних робіт;

$Ч_{пр}$ – чисельність працівників;

Використовуючи прийом розширення, додамо в показник виробітку наступні показники: кількість відпрацьованих людино-годин за звітний період ($K_{л/г}$); фонд заробітної плати працівників за період ($\Phi ОП$).

Можна скласти такий вираз:

$$B = \frac{O_{БМР}}{K_{л/г}} \times \frac{K_{л/г}}{\Phi ОП} \times \frac{\Phi ОП}{Ч_{пр}} = B_{год} \times K_{год} \times СЗП, \quad (4)$$

де $V_{\text{год}}$ – годинний виробіток працівника;

$K_{\text{год/1грн}}$ – час, відпрацьований на 1 тис. грн. заробітної плати (в годинах);

СЗП – середня заробітна плата на одного працівника.

Таким чином, отримана факторна модель для аналізу виробітку, що включає в себе, як кількісні показники, так і якісні й структурні показники, що дозволяє виявити вплив факторів, пов'язаних з використанням персоналу на виробіток.

Отже, обсяг виконаних будівельно-монтажних робіт можна представити виразом:

$$O_{\text{БМР}} = \chi_{\text{пр}} \times \chi_{\text{ПР/ОПМБ}} \times \chi_{\text{ОПМБ/р}} \div \chi_{\text{ПР/пр}} \times V_{\text{год}} \times K_{\frac{\text{год}}{1\text{грн}}} \times \text{СЗП} \quad (5)$$

Моделювання обсягу продажу (складова «замовники та інвестори»).

Сучасний менеджмент враховує зростаючу важливість орієнтації на задоволення запитів клієнта. Якщо продукція підприємства не задовольняє клієнта, підприємство його може втратити. Втрата клієнтів є індикатором занепаду, навіть якщо поточне фінансове становище підприємства в поточний момент цілком благополучне. Основним індикатором клієнтської складової є задоволення потреб клієнта, показником якого може бути реалізація відповідної якості продукції та її ціни, а також виготовлення продукції нової якості, що забезпечує підприємству і клієнту розширення можливостей бізнесу та формування конкурентних переваг у веденні бізнесу. Обсяг реалізації (V) залежить від виробітку готової продукції (обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт), в обсязі якої можна виділити роботи, виконані з використанням прогресивних методів будівництва ($O_{\text{ОПМБ}}$) як показник конкурентоспроможності. Тоді обсяг реалізації можна виразити формулою:

$$V = \frac{V}{O_{\text{ОПМБ}}} \times \frac{O_{\text{ОПМБ}}}{O_{\text{БМР}}} \times O_{\text{БМР}} = K_{\text{об.ОПМБ}} \times Y_{\text{ОПМБ/ОБМР}} \times O_{\text{БМР}}, \quad (6)$$

де $K_{\text{об.ОПМБ}}$ – коефіцієнт оборотності БМР, виконаних за прогресивними методами будівництва;

$Y_{\text{ОПМБ/ОБМР}}$ – частка БМР, виконаних за прогресивними методами будівництва в загальному обсязі виконаних БМР підприємства.

Підставивши замість показника обсягу виконаних БМР вираз (5) отримаємо:

$$V = K_{об.О_{ОПМБ}} \times Y_{\frac{О_{ОПМБ}}{О_{БМР}}} \times Ч_{пр} \times ч_{ПР/ОПМБ} \times ч_{ОПМБ/р} \div ч_{ПР/пр} \times B_{год} \times K_{\frac{год}{Грн}} \times СЗП \quad (7)$$

Моделювання рентабельності реалізації продукції (капіталу). Фінансова складова визначає послідовність дій, які необхідно виконувати в рамках усіх чотирьох складових системи збалансованих показників для досягнення певного довгострокового результату. Загальними показниками виступають рентабельність реалізації і рентабельність капіталу. Якщо показник рентабельності реалізації значною мірою цікавить менеджмент підприємства, то показник рентабельності капіталу – власників та інвесторів. У рамках аналізу фінансової складової об’єднуються показники всіх складових, що дозволяє визначити показник рентабельності реалізації наступним чином:

$$P = \frac{ВП}{V} = \frac{ВП}{K_{об.О_{ОПМБ}} \times Y_{\frac{О_{ОПМБ}}{О_{БМР}}} \times Ч_{пр} \times ч_{ПР/ОПМБ} \times ч_{ОПМБ/р} \div ч_{ПР/пр} \times B_{год} \times K_{\frac{год}{Грн}} \times СЗП} \quad (8)$$

де ВП – валовий прибуток;

У формулі (8) замість значення V (обсяг реалізації) підставлено вираз (7).

Таким чином, отримано взаємозалежні факторні моделі для аналізу складових збалансованої системи показників, де кожна наступна модель включає в себе попередню (рис. 3.6).

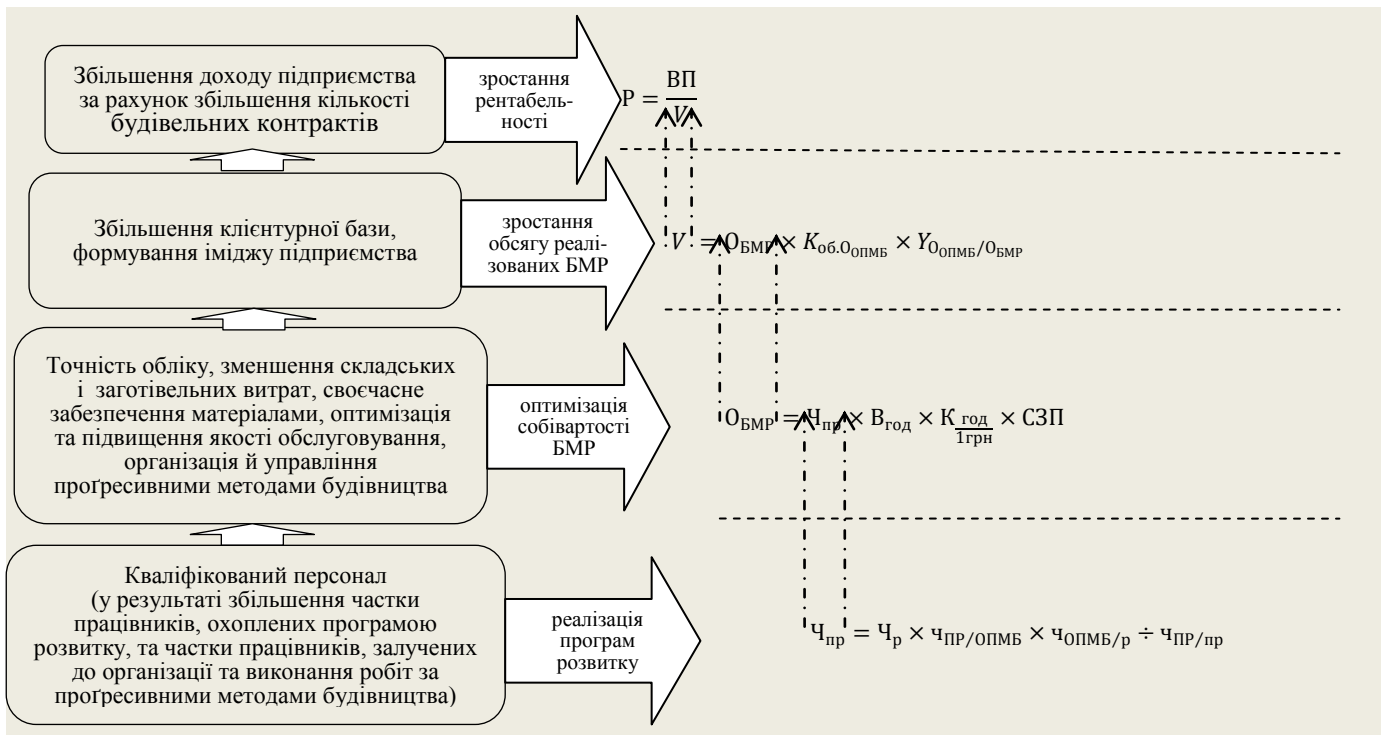


Рис. 3.6. Взаємозв’язок факторних моделей, що характеризують складові ЗСП

Перевагою даної системи є те, що вона являє собою не просто набір показників, а систему причинно-наслідкових зв'язків між ними. Другою перевагою системи є те, що в її основі лежать нефінансові показники, пов'язані з персоналом підприємства. Персонал як ключовий ресурс пронизує всю структуру підприємства; ініціюючи, таким чином, дії, спрямовані на досягнення високих фінансових результатів і конкурентних позицій підприємства. Механізм зворотного зв'язку, передбачений в системі, дозволяє оперативно реагувати на зміни в навколишньому середовищі і приймати відповідні коригувальні рішення, змінювати не тільки значення показників, що входять в факторні моделі, але і їх набір. Це означає, що показники в моделях мають відкритий характер і можуть доповнюватися залежно від конкретних умов діяльності.

Розглянемо запропонований підхід до моделювання показників на прикладі діяльності ТОВ «Тернопільбуд» за 2011 рік. Результати розрахунків, проведених з використання програми Excel представлені в табл. 3.9.

Таблиця 3.9

Результати факторного моделювання в системі збалансованих показників

№ п/п	Показники	Вихідні дані	Результати моделювання
1	2	3	4
1	чисельність працівників, осіб	1960	1960
2	чисельність робітників, зайнятих на будівельно-монтажних роботах, допоміжних і другорядних виробництвах, осіб	1610	
3	кількість працівників, охоплених програмою розвитку, осіб	52	
4	чисельність працівників, залучених до організації та виконання робіт за прогресивними методами будівництва, осіб	60	
5	чисельність працівників, охоплених програмою розвитку до числа працівників, залучених до організації та виконання робіт за прогресивними методами будівництва		0,867
6	чисельність працівників, залучених до організації та виконання робіт за прогресивними методами будівництва, відносно загальної чисельності робітників, зайнятих на будівельно-монтажних роботах, допоміжних і другорядних виробництвах		0,037
7	кількість працівників, охоплених програмою розвитку до загального числа працюючих		0,027
8	обсяг реалізованих будівельно-монтажних робіт, тис. грн.	117525	
9	кількість відпрацьованих людино-годин за звітний період, люд-год	2353298	

Продовження табл. 3.10

1	2	3	4
10	фонд заробітної плати працівників за звітний період, тис. грн.	32916,1	
11	годинний виробіток одного робітника, тис. грн./ люд-год		0,0499
12	час, відпрацьований на 1 тис. грн. заробітної плати, год		71,494
13	середня заробітна плата одного працівника, тис. грн.		16,794
14	частка робітників в загальній чисельності працівників		0,821
15	обсяг БМР, виконаних з використанням прогресивних методів будівництва, тис. грн.	3521	
16	коефіцієнт оборотності БМР, виконаних за прогресивними методами будівництва;		34,956
17	частка БМР, виконаних за прогресивними методами будівництва в загальному обсязі виконаних БМР підприємства		0,046
18	валовий прибуток	5554	
19	обсяг реалізації будівельно-монтажних робіт, тис. грн.	123079	
20	рентабельність реалізації БМР		0,045

Таким чином, моделюючи показники використання персоналу, можна отримувати інформацію для прийняття відповідних управлінських рішень. Розглядаючи показники в динаміці розвитку підприємства, можна встановити за рахунок яких факторів знижується або підвищується ефективність діяльності, та, відповідно, ефективність використання персоналу підприємства. Наприклад, збільшення частки працівників, охоплених прогресивними методами будівництва в загальній чисельності працівників на 0,002 пункта (з 0,037 до 0,039) дозволить підвищити рентабельність з 4,5% до 8,7%.

Висновки до розділу 3

1. Отримання контекстної аналітичної інформації в межах формування, використання та розвитку персоналу підприємства повинно здійснюватись відповідно до запропонованого організаційного механізму аналітичного забезпечення системи управління персоналом на основі інтеграції принципів, функцій та завдань як складових системи економічного аналізу та системи

управління персоналом. В межах програми щодо організації аналітичної роботи для системи управління персоналом варто забезпечити: збір та перевірку достовірності інформації, що аналізується; систематизацію накопичених матеріалів за часовою ознакою та способами визначення показників, що характеризують персонал будівельного підприємства; зіставність показників (за оцінкою, структурою, принципами побудови тощо); статистичну обробку отриманих даних, заповнення аналітичних таблиць; розробку аналітичних показників, що характеризують персонал підприємства, визначення факторів і ступеню їх впливу на витрати на персонал та інші показники діяльності підприємства, виявлення причинно-наслідкових зв'язків між цими показниками та відповідними господарськими процесами; визначення резервів підвищення ефективності використання персоналу та ефективності діяльності в цілому тощо.

2. Отримання аналітичної інформації для задоволення потреб менеджменту персоналу необхідно забезпечити за рахунок розширення способів як для ретроспективної оцінки діяльності, так і з метою стратегічних досліджень зміни явищ та господарських процесів. Пропонується використання якісних методів, що ґрунтуються на абстрактно-логічному підході до оцінки ефективності використання персоналом та кількісних прийомів.

3. Аналіз ефективності використання персоналу підприємства слід проводити в розрізі процесів формування, використання та розвитку персоналу, що сприятиме максимальному виявленню та використанню внутрішніх резервів підвищення ефективності праці. Запропонована система показників аналізу економічної ефективності складається з трьох груп, що включають: кількісні показники (чисельність працівників та витрати в розрізі етапів процесу відтворення) та якісні (показники, що характеризують економічну ефективність понесення витрат на персонал).

4. Результатом діяльності будівельних підприємств повинен бути не лише економічний, а й соціальний ефект. В зв'язку з цим обґрунтована необхідність формування інтегрального підходу до визначення економічної та соціальної ефективності використання персоналу підприємства та надання відповідної

інформації її користувачам у вигляді Звіту про економічну ефективність використання персоналу та Звіту про соціальну ефективність використання персоналу, що складають систему фінансових та нефінансових, в тому числі, кількісних та якісних показників.

5. Показники традиційної звітності не забезпечують користувачів системи управління персоналом необхідною інформацією, оскільки в ній відсутня ринкова інформація та показники, що характеризують фінансові фактори. В цьому зв'язку розроблено теоретико-організаційні підходи щодо визначення показника «готовності персоналу» (для адміністративного персоналу – відповідність кваліфікації займаній посаді; для будівельно-виробничого персоналу – відповідність кваліфікаційного розряду складності виконуваних робіт) з метою виявлення і подолання розривів компетенцій. Крім цього з метою визначення впливу програм розвитку ключового персоналу будівельного підприємства (як одного з напрямів ліквідації невідповідності кваліфікації) на фінансовий результат його основної діяльності розроблено факторні моделі, що відображають складові збалансованої системи показників.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі сформовано теоретико-методичні й практичні рекомендації щодо розв'язання комплексу наукових проблем, пов'язаних із забезпеченням інформаційних потреб управління персоналом підприємств будівельної галузі в облікових і аналітичних даних. Загальними висновками, що характеризують результати дослідження, є:

1. Тенденція, що склалася в Україні стосовно зниження рівня витрат на персонал у структурі операційних витрат підприємств будівельної галузі, потребує кардинального перегляду їх кадрової політики щодо місця і значення людського ресурсу в господарській діяльності. При цьому обґрунтування необхідності понесення згаданих витрат, а також визначення їхнього впливу як на проміжні, так і кінцеві результати цієї діяльності мають базуватися на акумулюванні обліково-аналітичної інформації в контексті процесного підходу до системи управління персоналом. Він характеризується послідовністю управлінських дій із метою перетворення фінансових ресурсів у вигляді інвестицій у формування, використання й розвиток персоналу в якісний та кількісний приріст людських активів, що забезпечує розвиток і досягнення цілей підприємства.

2. У ході дослідження конкретизовано зміст та місце соціально-трудоових категорій, що характеризують роль людини-працівника в процесі виробництва. При цьому персонал підприємства визначено як сукупність фізичних осіб, котрі перебувають із ним у трудових взаємовідносинах, виконуючи свої професійні обов'язки з метою забезпечення досягнення цілей підприємства та отримання винагороди. Охарактеризовано екстенсивні та інтенсивні шляхи забезпечення потреб підприємства у персоналі через залучення людських ресурсів і нарощення людського капіталу відповідно, що дало змогу окреслити напрями формування об'єктів бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

3. Аналіз функціональних підходів до системи управління персоналом із урахуванням особливостей діяльності підприємств будівельної галузі дав змогу

визначити підсистеми бухгалтерського обліку та економічного аналізу господарських операцій, пов'язаних із персоналом, як елементи її інформаційного забезпечення, завданням яких є продукування інформації про: структуру витрат на персонал та їх вплив на результати діяльності підприємства на всіх стадіях внутрішньофірмового руху працівників від набору до вибуття: формування, використання, розвитку, вибуття; чисельність, структуру персоналу та її відповідність виробничим потребам на всіх етапах «життєвого циклу»; економічну та соціальну ефективність використання персоналу.

4. Поєднання інвестиційного й операційного підходів до відображення облікової інформації про витрати на формування, використання та розвиток персоналу забезпечить виконання основних принципів бухгалтерського обліку. Частину витрат на персонал (вкладення у формування та розвиток), що відповідають критеріям визнання нематеріальними активами, слід відображати в їх складі. Для цього необхідно ввести додатковий об'єкт обліку нематеріальних активів із відповідним його відображенням на субрахунку 129 – право на використання кваліфікації працівників на основі договору про найм (про підвищення кваліфікації), за умови фінансування підприємством витрат на персонал у зв'язку з: виробничою необхідністю; технічними, технологічними чи організаційними змінами підприємства.

5. Єдиний нормативно-правовий та організаційний підхід до визначення суміжних за змістовим наповненням понять, що характеризують витрати на персонал («виплати працівникам», «заробітна плата», «оплата праці», «фонд оплати праці», «витрати на оплату праці фізичних осіб»), різних нормативно-правових документів є основою належної організації та ведення обліку на будівельних підприємствах і якості продукованої інформації. Такий підхід реалізується шляхом розширення понятійного апарату: визначення поняття «виплати працівникам» як усіх форм винагород та компенсацій, що їх надає підприємство працівникам за виконану роботу (надані послуги), а також використання єдиного поняття «витрати на виплати працівникам» для характеристики витрат на оплату праці. Уточнення понятійного апарату та розроблена номенклатура рахунків для посилення

інформативності облікового забезпечення управління персоналом дали змогу сформуванню Внутрішньогосподарський звіт про витрати на персонал (витрати на формування персоналу – за напрямками залучення; витрати на використання персоналу – за належністю до витрат на поточні виплати працівникам та витрат соціального спрямування; витрати на розвиток персоналу – за програмами розвитку) стосовно окремих категорій працівників (адміністративного, загальновиробничого та будівельно-виробничого персоналу).

6. Отримання контекстної аналітичної інформації в межах формування, використання та розвитку персоналу підприємства через організацію аналітичної роботи для системи управління персоналом має забезпечити: збір та перевірку достовірності аналізованої інформації; систематизацію накопичених матеріалів, що характеризують персонал будівельного підприємства; зіставність показників; статистичне опрацювання отриманих даних, заповнення аналітичних таблиць; розроблення аналітичних показників як для ретроспективної оцінки діяльності, так і з метою стратегічних досліджень зміни явищ та господарських процесів, що характеризують персонал підприємства, визначення факторів і ступеня їх впливу на витрати на персонал та інші показники діяльності підприємства, виявлення причинно-наслідкових зв'язків між цими показниками й відповідними господарськими процесами; визначення резервів підвищення ефективності використання персоналу й ефективності діяльності підприємства в цілому.

7. Аналізувати ефективність використання персоналу підприємства слід за процесами формування, використання та розвитку персоналу, що сприятиме максимальному виявленню і використанню внутрішніх резервів підвищення ефективності праці. Запропонована система показників аналізу економічної ефективності складається з трьох груп, що охоплюють: кількісні показники (чисельність працівників та витрати за етапами процесу відтворення) та якісні (показники, що характеризують економічну ефективність понесення витрат на персонал). При цьому отримання зведеної аналітичної інформації необхідно забезпечувати у вигляді Звіту про економічну ефективність використання персоналу.

8. Результатом діяльності будівельних підприємств має бути не лише економічний, а й соціальний ефект. У зв'язку з цим обґрунтована необхідність формування інтегрального підходу до визначення економічної та соціальної ефективності використання персоналу підприємства і надання відповідної інформації її користувачам, причому, узагальнену інформацію про соціальну складову слід представляти за окремими категоріями працівників (адміністративний, загальновиробничий та будівельно-виробничий персонал) у вигляді Звіту про соціальну ефективність використання персоналу, що охоплює систему фінансових та нефінансових показників за такими групами: витрати на персонал соціального спрямування, плинність персоналу, розвиток персоналу, рівень задоволеності персоналу.

9. В управлінні персоналом необхідним є з'ясування рівня забезпеченості підприємства працівниками за професійно-кваліфікаційною структурою через визначення показника «готовності персоналу» (для адміністративного персоналу – відповідність кваліфікації займаній посаді; для будівельно-виробничого персоналу – відповідність кваліфікаційного розряду складності виконуваних робіт) з метою виявлення і подолання «розривів компетенцій». Окрім цього, для визначення впливу програм розвитку персоналу будівельного підприємства (як одного з напрямів ліквідації невідповідності кваліфікації) на фінансовий результат його основної діяльності розроблено факторні моделі, що відображають складові збалансованої системи показників.

ЛІТЕРАТУРА

1. Агеева О. А. Требования к формированию отчетности по МСФО // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 14. – С. 51-57.
2. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна не сповідь / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ПП «РУТА», 2007. – 328 с.
3. Апенько С. Эффективность системы оценки персонала [Электронный ресурс] / С. Апенько // Человек и труд. – 2003. – № 10. – Режим доступа: <http://http://www.chelt.ru/2003/10-03/apenko-10-03.html>
4. Армстронг Майкл. Практика управления человеческими ресурсами. 8-е издание / Пер. с англ. под ред. С.К. Мордовиля. – СПб. : Питер, 2004. – 832 с.
5. Балабанова Л.В. Управління персоналом: [навч. посіб.] / Л. В. Балабанова, О.В. Сардак. – К. : Професіонал, 2006. – 512с.
6. Быстрицкий В. Е. Управление промышленным предприятием и персоналом в условиях инновации / В. Е. Быстрицкий, С. В. Поляков. – Ульяновск : УлГТУ, 2011. – 243 с.
7. Бовыкин В. И. Новый менеджмент: Управление предприятиями на уровне высших стандартов: Теория и практика эффективного управления: Рациональная модель управления предприятиями. Рациональная модель трудовых отношений. Эффективная система оплаты труда / В. Бовыкин. – М. : Экономика, 1997. – 366 с.
8. Богиня Д. П. Основи економіки праці / Д. П.Богиня, О. А. Грішнова. – К. : Знання – Прес, 2002. – 313 с.
9. Бондар М. І. Обліково-аналітична інформація в управлінні підприємницькою діяльністю / М. І. Бондар // Економічний аналіз: зб. наук. праць каф. екон. аналізу ТНЕУ. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – Вип. 6. – С. 13-16.
10. Васильченко В. С., Гриненко А. М., Грішнова О. А., Керб Л. П. – Навч. посіб. – К. : КНЕУ, 2005. – 403 с.
11. Великий тлумачний словник сучасної української мови. – К., Ірпінь : Перун, 2005. – 1728 с.

12. Верига Ю. А. Аудит персоналу підприємства в комп'ютерному середовищі / Ю. А. Верига // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: «Економічні науки». – 2010. – Вип. 4 (54). – С. 37-39.
13. Вігуржинська С. Ю. Економіка підприємства. – Одеса : ОДАХ, 2004. – 486 с.
14. Власенко Т. А. Формування моделі управління ефективністю менеджменту персоналу на основі процесного підходу // Управління розвитком. – 2010. – № 7(83) – С. 216-217.
15. Врублевский В. К. Развитой социализм: труд и НТР (очерки теории труда). – Москва : Наука, 1984. – 240 с.
16. Галузева угода між Мінрегіонбудом та Профспілкою працівників будівництва і промисловості будівельних матеріалів України на 2009 – 2011 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://app.minregion.gov.ua>
17. Генкин Б. М. Экономика и социология труда: учебник для вузов / Б.М. Генкин. – 7-е изд., доп. – М. : Норма, 2007. – 448 с.
18. Генкин Б. М. Экономика и социология труда. Учебник для вузов. – 3-е изд., доп. – М. : Изд-во НОРМА (Издательская группа НОРМА-ИНФРА-М), 2001. – 448 с.
19. Гетьман О.О. Економіка підприємства: навч. посіб. / О.О. Гетьман, В.Н. Шаповал. – К.: Центр навчальної літератури, 2010. - 488с.
20. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : Монографія. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
21. Городничев А.Ю. Сравнительный анализ современных моделей анализа и оценки результатов деятельности предприятий , основанных на ККД // Аудит и финансовый анализ. – 2006. – № 4. – С. 72–79.
22. Грейсон Дж. К. Американский менеджмент на пороге XXI века [пер. с англ.] / Дж. К. Грейсон мл., К О'Делл. – М. : Экономика, 1991. – 319 с.
23. Гриньова В.М., Грузіна І.А. Проблеми мотивації праці персоналу підприємства. – Харків: ВД „ІНЖЕК”, 2007. – 184 с.
24. Грішнова О. Людський капітал: формування в системі освіти і професійної підготовки. – К., Т-во «Знання». – 2001. – 254 с.
25. Давидюк Т. В. Методологічні аспекти бухгалтерського обліку людського

- капіталу: проблеми визнання та оцінки // Вісник ДонНУЕТ. – 2009. – № 4 (44). – С. 183-192.
26. Давидюк Т. В. Розвиток бухгалтерського обліку людського капіталу: теорія і методологія. [Текст] : монографія / Т.В. Давидюк. – Житомир : ЖТДУ, 2011. – 508 с.
27. Демко І. І. Організація і методика аналізу ефективності використання трудового потенціалу підприємства : автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Львівська комерційна академія, Львів, 2011. – с. 20.
28. Дерев'янюк Т. Генеза та еволюція моделей розрахунку й оцінки результатів діяльності підприємства // Економіка. – 2009. – №4 (95). – С. 9–11.
29. Дмитренко Г. А., Шарапатова Е. А., Максименко Т. М. Мотивация и оценка персонала. – К. : МАУП, 2002. – 248 с.
30. Добрынин А. И., Дятлов С. А., Цыренова Е. Д. Человеческий капитал в транзитивной экономике. М. : Наука, 2002. – 309 с.
31. Дойл Д. П. Управление затратами: стратегическое руководство / Пер. з англ. И. В. Козырь и Н. С. Сологуб – М. : Волтерс Клувер., 2006. – 264 с.
32. Долан Э. Дж., Линдсей Д. Е. Рынок: микроэкономическая модель. СПб. : Печатный двор, 1992. – 260 с.
33. Дятлов С. А. Теория человеческого капитала. Учебное пособие. – СПб : Изд-во СПбУЭФ, 1996. – 176 с.
34. Евенко Л. И. Уроки американского менеджмента (вступительная статья). Основы менеджмента. – М. : Дело, 1992. – С. 5–17.
35. Егоршин А. П. Управление персоналом. – 2 изд. – Н. Новгород : НИМБ, 1999. – 624 с.
36. Егоршин А. П. Управление персоналом : учеб. для студентов вузов, обучающихся по спец. «Упр. Персоналом» и «Менеджмент орг.» / А. П. Егоршин. – [4-е изд., испр.]. – Н. Новгород : Нижегород. ин-т менеджмента и бизнеса, 2003. – 713 с.
37. Економіка праці та соціально-трудова відносини: Навч.-метод. посібник / За заг.

ред. проф. Качана Є. П. – Тернопіль: ТДЕУ, 2006. – 373 с.

38. Економічна енциклопедія : у 3 т. Т. 3 / ред. рада : Б. Д. Гаврилишин (голова) та ін. – К.: Вид-во Акад. нар. госп-ва, 2002. – 952 с.
39. Єремян О. М. Вдосконалення системи обліку та оптимізація оподаткування розрахунків з оплати праці в сучасних умовах розвитку ринкових відносин // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 1. – С. 116-119.
40. Жиглей І. В. Облікове забезпечення заходів, пов'язаних з підвищенням мотивації праці, в світлі П(С)БО 26 «Виплати працівникам» / І. В. Жиглей // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2009. – № 3 (49). – С. 60–65.
41. Жиглей І. В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку : Монографія // І.В. Жиглей. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 496 с.
42. 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.
43. Загородній А. Г., Партин Г. О. Аутсорсинг та його вплив на витрати підприємства // Фінанси України. – 2009. – № 9. – С.87–97.
44. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві : монографія / З. В. Задорожний. – Тернопіль : Економічна думка, 2006. – 336 с.
45. Задорожний З.В. Проблеми управлінського обліку витрат на оплату праці в будівництві / З.Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 10. – С. 37–42.
46. Зайцев Г. Г. Управление персоналом. Учебник. – М. : ТД «Элит», 2002. – 456 с.
47. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16. 07. 1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
48. Закон України «Про оплату праці» від 24. 03. 1995 р. № 108/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
49. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22. 05. 1997 р. №

- 283/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
50. Заславская Т. И. Методические проблемы социологического исследования мобильности трудовых ресурсов. – Новосибирск : Наука. – 1974., с. 27.
51. Згуровський М. З., Панкратова Н. Д. Основи системного аналізу. – Спб : ПИТЕР, 2007. – 620 с.
52. Інструкція зі статистики заробітної плати № 5 від 13.01.2004р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
53. Інструкція по визначенню вартості робочої сили № 131 від 29.05.1997р., затверджена наказом Міністерства статистики України [Електрон. ресурс] // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
54. Калабухова С. В. Принципи аналітичного забезпечення суб'єктів підприємницької діяльності в сучасних концепціях управління // Вісник ЖТДУ, 2010. – № 3(53), – С. 103–107.
55. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : Монографія. – К. : Ельга, Ніка – Центр, 2002. – 360 с.
56. Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. – 2-е изд., испр. и доп. / Пер. с англ. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2004. – 320 с.
57. Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты / Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп–Бизнес», 2005. – 512 с.
58. Касимовский Е. В. Трудовые ресурсы, их формирование и использование в СССР. // Экономические науки. – 1973. – №7. – С.12–18.
59. Кемпбелл Р. Макконелл, Стенли Л. Брю. Экономикс : принципы, проблемы и политика : пер. с англ. : в 2 т. / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю. – М. : Республика, 1992. – Т. 1. – 1992. – 399 с.
60. Кибанов А. Я. Управление персоналом организации. Учебник / Под. ред. А. Я. Кибанова. – 2-е изд., доп. и перераб. – М. : ИНФРА-М, 2002. – 638 с.
61. Кірейцев Г. Г. Економічна теорія та її вплив на розвиток національних систем бухгалтерського обліку : У зб. «Развитие бухгалтерского учета в контексте

- европейской интеграции» : Монографія. – Житомир–Краматорськ, 2005. – 588 с.
62. Клейнер Г. Эффективность мезоэкономических систем переходного периода // Проблемы теории и практики управления. – 2008. – № 6. – С.41–46.
63. Козырев А. Н. Оценка интеллектуальной собственности и нематериальных активов. [Электрон. ресурс] // Режим доступа : http://cfin.ru/finanalysis/value/intangibles_and_intel.shtml.
64. Колот А. М. Мотивація персоналу. – К. :КНЕУ, 2006. – 340 с.
65. Колпаков В. М. Управление развитием персонала. – К. : МАУП, 2006. – 712 с.
66. Коновалова О. Лизинг персонала и аутстаффинг: две стороны одной медали [Электронный ресурс] // Режим доступа : <http://www.r52.ru/index.phtml?rid=24&fid=223&sid=59&nid=21854>
67. Коптелов А., Крылов Т. Аутсорсинг в зеркале современного бизнеса [Электрон. ресурс] // Режим доступа : <http://www.citcity.ru>.
68. Королюк Н. М. Облік і контроль у системі управління людським капіталом підприємства: методика та організація. : автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09. / Королюк Наталя Михайлівна; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2010. – 19 с.
69. Коротков Э. Управление человеческим капиталом: эффективность, деловая репутация, креативный потенциал / Э. Коротков // Проблемы теории и практики управления. – 2010. – № 4. – С.18–30.
70. Корчагин Ю. А. Российский человеческий капитал: фактор развития или деградации? : Монография. – Воронеж : ЦИРЭ, 2005. – 252 с.
71. Котляр А. Э. Трудовой потенциал. Население и трудовые ресурсы: Справочник / А.Э. Котляр М., 1990. – 417 с.
72. Кошулько О. П. Управління людським капіталом на підприємствах харчової промисловості : автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.04 – економіка та управління підприємствами. – Національний університет харчових технологій, Київ, 2008. – 20 с.
73. Круш П. В. та ін. Внутрішній економічний механізм підприємства. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 206 с.

74. Крушельницька О. В., Мельничук Д. П. Управління персоналом : Навч. посібник. – К. : Кондор. – 2003. – 296 с.
75. Крушельницька О.В., Мельничук Д.П. Управління персоналом. – К. : Кондор, 2006. – 308 с.
76. Кутер М. И. Бухгалтерский учет: основы теории. Учеб. пособие: Экспертное бюро – М., 1997. – 496 с.
77. Левин Б. А., Галахов В. И., Заречкин Е. Ю., Усманов Б. Ф. Человеческие ресурсы корпорации: Стратегия и практика управления / Под общ. ред. Б. А. Левина. – М. : ИКЦ «Академкнига», 2005. – 670 с.
78. Легенчук С. Ф. Метатеория бухгалтерского учета: история, современное состояние, направления развития / С. Легенчук. – Saarbrücken : LAP LAMBERT Academic Publishing, 2011. – 116 с.
79. Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : монографія / С. Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 652 с.
80. Лист Мінрегіонбуду України від 08.02.11 р. № 23-13/1052/0/6-11. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
81. Литвин Б. М. Економіко-аналітична діяльність організації : Підручник. – Тернопіль : Економічна думка, 2008. – 496 с.
82. Лукашевич В. В. К вопросу об эффективности инвестиции в человеческий капитал // «Полиграфист и Издатель». – 2002. – № 6. – С. 12-20.
83. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : Монографія. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.
84. Маркс К. Капитал. Т. I / Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. 2-е изд. – Т. 23. – 1960. – 907 с.
85. Маслов Е. В. Управление персоналом предприятия: Учебное пособие / Под ред, П.В. Шеметова. – М. : ИНФРА–М; Новосибирск : НГАЭиУ, 1999. – 312 с.
86. Медведев М. Ю. Бухгалтерский учет для посвященных / М. Ю. Медведев. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2004. – 320 с.
87. Мельников О. Н. Управление человеческими ресурсами современных вы-

сокотехнологичных организаций : Автореф. дисс. на соискание ученой степени докт. экон. наук. – СПб, 2005. – с. 30.

88. Мескон М., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента / Перевод с англ. М. : Дело, 1998. – 704 с.
89. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573 від 31.12.2010р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
90. Метью М. Р. Теория бухгалтерского учета : учебник / [М. Р. Метью, М. Х. Перера; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой]. – М., 1999. – 663 с.
91. Михайлова Л. І. Управління персоналом. Навчальний посібник. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 248 с.
92. Михайлова С. Н. Человеческие ресурсы в системе социально-экономических отношений. – Чебоксары : Изд-во Чувашского университета, 2006. – 140 с.
93. Михайлова Л. І. Людський капітал у системі соціально-економічних категорій / Л. Михайлова // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. – Черкаси : ЧДТУ, 2003. – Вип. 8. – С. 183-187.
94. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
95. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
96. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
97. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
98. Моссаковський В. Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: Монографія. – К., 2009. – 326 с.
99. Мошенський С. З., Олійник О. В. Економічний аналіз: Підручник / За ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ПП «Рута», 2007. – 704 с.
100. Нападовська Л. В. Проблеми обліку в управлінні інтелектуальним капіталом //

Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 7, ч. I – Кіровоград: КНТУ, 2005. – С. 30–35.

101. Науково-практичний коментар до законодавства України про працю. – 8-ме вид., доп. і перероб. / В. Г.Ротань, І. В.Зуб, Б. С.Стичинський. – К. : А.С.К., 2007. – 944 с.
102. Нефінансова звітність: інструмент соціально відповідального бізнесу [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.globalcompact.org.ua>.
103. 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.
104. Нидлз Б., Андерсон Х., Кондуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: пер. с англ., под ред. Я. В. Соколова. М. : Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
105. Одегов Ю. Г., Абдурахманов К. Х., Котова Л. Р. Оценка эффективности работы с персоналом: методологический подход: Учебно-практическое пособие – М. : Изд-во «Альфа–Пресс», 2011. – 752 с.
106. Одегов Ю. Г., Никонова Т. В. Аудит и контроллинг персонала: Учебное пособ. – М. : Экзамен, 2004. – 544 с.
107. Олве Н. Г., Петри К. Й., Рой Ж., Рой С. Баланс между стратегией и контролем. – СПб. : Питер, 2003. – 268 с.
108. Осипов В. І. Економіка підприємства: Підручник. - Одеса: Маяк, 2005. - 720 с.
109. 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. – К., 2003. – С. 56–63.
110. Парасий–Вергуненко І. Современный инструментарий экономического анализа в системе стратегических исследований / И. Парасий–Вергуненко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2008. – № 9. – с. 30 – 39.
111. Петюх В.М. Ринок праці. Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 1999. – 288 с.
112. Петрик Е. Аудит расчетов по оплате труда и другим выплатам работникам: требования к организации и методике / Е. Петрик, Н. Шульга. // Бухгалтерский

учет и аудит . – 2006. – № 12. – С. 47–54.

113. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
114. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
115. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
116. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
117. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
118. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
119. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.
120. Рикардо Д. Сочинения. – Т. 1. – М., 1965. – 380 с.
121. Рекомендації щодо визначення заробітної плати працюючих в залежності від особистого внеску працівника в кінцеві результати роботи підприємства № 44 від 31.03.1999 р.
122. Савицкая Г. В. Экономический анализ : учебник / Г.В. Савицкая. – [11-е изд., испр. и доп.]. – М. : Новое знание, 2005. – 651 с.
123. Санталайнен Т., Воутилейнен Э., Порейне П., Ниссинен И. Х. Управление по результатам. – М. : Прогресс Универс, 1993. – 320 с.
124. Саух І. В. Документальне забезпечення розрахунків з оплати праці. Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – Вип. 1(19). – С. 311-319.
125. Семенов Г. А. Організація обліку розрахунків з персоналом з оплати праці / Семенов Г. А., Андрущенко Л. О // Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво. – 2009. – № 2. – С. 180-187.
126. Семенькова А. В., Тісагдіо І. Ю. Використання концепції Balanced ScoreCard у

- стратегічному управлінні людськими ресурсами / А. В. Семенькова, І. Ю. Тісагдіо // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. Серія : Економічні науки : науковий журнал. – 2009. – № 3. – С. 87-91.
127. Сергеева Г. П., Чижова Л. С. Эффективное использование трудового потенциала. М. : Знание // Новое в жизни, науке, технике. – 1987. – № 7. – С. 43-47.
128. Система збалансованих показників як система оцінки персоналу [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://svb.org.ua/node/1398>.
129. Ситник Н. Управління персоналом. Навчальний посібник для ВНЗ (рек. МОН України) // Ситник Н. І. – К. : Інкос, 2009. – 472 с.
130. Слезингер Г. Э. Труд в условиях рыночной экономики. Учебн. пособие. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 336 с.
131. Соловьев А. П., Романенкова Г. М. Экономическая и социальная эффективность использования трудовых ресурсов. – Л., 1979. – 206 с.
132. Соціальна відповідальність бізнесу: розуміння та впровадження [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://brc.undp.org.ua>.
133. Соціально-трудоий потенціал: теорія і практика / М. Долішній, С. Злупко, С. Бандур та ін. : у 2 ч. – К. : Наук. думка, 1994. – 348 с.
134. Спивак В. А. Управление персоналом для менеджеров : Учебное пособие. - М.: Эксмо, 2008. - 624 с.
135. Статистичний бюлетень «Витрати на робочу силу» за 2010 рік / Державна служба статистики України. – К. : ДССУ, 2011. – 75 с.
136. Стерлигова А. Н. Процессный подход к управлению как инструмент интеграции деятельности организации // Российское предпринимательство. – 2008. – Вып. 2 (106). – С. 91–95.
137. Струмилин С. Г. Наши трудовые ресурсы и перспективы // Хозяйственное строительство. – 1922. – Вып. 2. – С. 34–46.
138. Струмилин С. Г. Проблемы экономики труда. – М. : Госполитиздат, 1957. – 520 с.

139. Сунь Линь. Качество человеческого капитала как фактор экономического роста // Проблемы современной экономики. – 2006. – № 1 (5). – С. 12–15.
140. Тарасова І. Пропозиції щодо вдосконалення класифікації нематеріальних активів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 4. – С. 38–41.
141. Теория и практика управления персоналом: учеб.-метод. пособие / авт. сост. Г. В. Щёкин. – 2-е изд., стереотип. – К. : МАУП, 2003. – 280 с.
142. Теорія бухгалтерського обліку : монографія / Л. В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч; за заг. ред. Л. В. Нападовської. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – с. 735.
143. Тищенко А. Н., Головки О. С. Оценка эффективности использования ресурсов строительного потенциала предприятия // Коммунальное хозяйство городов : Науч.-техн. сб. – К. : Техніка, 2003. – Вып. 48. – С. 10-48.
144. Травин В. В. Менеджмент персонала предприятия / В. В. Травин, В. А. Дятлов. – [5-е изд.]. – М. : Дело, 2003. – 270 с.
145. Указ Президента України «Про основні напрямки розвитку трудового потенціалу в Україні на період до 2010 року» від 3 серпня 1999 р. №958/99 // Офіційний вісник України. – 1999. – №31. – С. 47.
146. Управление – это наука и искусство. / А.Файоль, Г. Эмерсон, Ф. Тейлор, Г. Форд. – М. : Юнити, 2002. – 351 с.
147. Управление персоналом в условиях социальной рыночной экономики / Под науч. ред. Р. Марра, Г. Шмидта. - М. : МГУ, 1997. - 480 с.
148. Управление персоналом : Учебник для вузов / Под. ред. Т. Ю. Базарова, Б. Л. Еремина. – М. : Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998. – 423 с.
149. Фитц-енц Як. Рентабельность инвестиций в персонал: измерение экономической ценности персонала /Як Фитц-енц; пер. с англ. – М. : Вершина, 2006. – 320 с.
150. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета : пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
151. Хміль Ф. І. Управління персоналом : підруч. – К. : Академвидав, 2006. – 488 с.
152. Цыпкин Ю.А. Управление персоналом современной организации: Учебное

пособие для вузов. – М.: Юнити-Дана, 2007. - 456 с.

153. Чумаченко М. Г. Економічний аналіз : навч. посіб. – К. : КНЕУ, 2001. – 204с.
154. Шевченко Д. К. Принципы управления стратегической устойчивостью предприятия // Учение записки Комсомольского-на-Амуре государственного технического университета. – 2011. – № 11-2(6). – С. 86-96.
155. Шегда А.В. Економіка підприємства: підручник / за ред. А.В. Шегда. – К.: Знання, 2006. – 614 с.
156. Шекшня С. В. Управление персоналом современной организации: учебно-практическое пособие. – М. : ЗАО «Бизнес-школа «Интел-Синтез», 2002. – 368 с.
157. Шиманська К. В. Облік операцій з надання соціального пакету працівникам підприємства в межах виконання положень колективного договору// Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2009. – № 2(48). – С. 138-143.
158. Шоляк О. Ю. Облік, аналіз і внутрішньогосподарський контроль виплат працівникам: організація та методика: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Національна академія статистики, обліку та аудиту, К., 2011. – с. 20.
159. Щекин Г. Доклад на 3 Международной встрече экономистов и социологов по вопросам глобализации и проблем развития. Гавана, 29 января - 2 февраля 2001 г. // Персонал. – 2001. – № 2. – С. 4-7.
160. Экономическая энциклопедия / Науч.-ред. совет изд-ва «Экономика»; Ин-т экон. РАН; гл. ред. Л. И. Абалкин. – М. : Экономика, 1999. – 546 с.
161. Яковлев Р. А. Оплата труда в организации. – 2-е изд., перераб. и доп. –М. : МЦФЭР, 2005. – 528 с.
162. Acemoglu D., Pischke J. S. (1998). Why Do Firms Train? Theory and Evidence //The Quarterly Journal of Economics. Vol. 112. No. 1. P. 79–119.
163. Acemoglu D., Pischke J.S. (1999). The Structure of Wages and Investment in General Training // The Journal of Political Economy. Vol. 107. No. 3.
164. Alexander M.O. Investments in people. Canadian Chartered Accountant. – 1971. – No. 99. – P. 38–45.
165. Barron J., Berger M., Black D. Do Workers Pay for On-the-Job Training // The

Journal of Human Resources. Spring. – 1999. – Vol. 34., No. 2.

166. Bassanini A., Booth A., Brunello G., De Paola M., Leuven E. (2005). Workplace Training in Europe // IZA Discussion Paper, 2005. – No. 1640.
167. Becker G. S. Human Capital: A Theoretical and Empirical Analysis. – N–V, 1964.
168. Blaug M. An Introduction to the Economics of Education. – L., 1970. – P. 19.
169. Booth A. L., Bryan M. L. Who Pays for General Training? New Evidence for British Men and Women // IZA Discussion Paper, 2002. – No. 486, April.
170. Bouen H.R. Investment in Learning. San Francisco est. : Jossey-Bass. 1978. – 362 p.
171. Canning J.B. The Economics of Accountancy. N.Y. : Ronald Press. – 1929. – P.19.
172. Conti G. Training, Productivity and Wages // Paper presented at EALE conference in 2004.
173. Drucker P. F. The Practice of Management, Harper Business / P. F. Drucker. – New York : NY, 1993 – P. 132.
174. European Valuation Standards 2000 / The European Group of Value's Associations. The Estate gazette, 2000. – 460 p.
175. Flamholtz E. G. and Lundy T.S. Human resource accounting for CPA firms. Certified Public Accountant Journal. – 1975. – No. 45. – P. 45-51.
176. Flamholtz E.G. Human Resource Accounting. Encino, California: Dickenson Publishing Co. – 1974.
177. Freeman R. E. Strategic management: A stakeholder approach / R. E. Freeman. - Boston (USA) : Pitman, 1984. – 350 p.
178. Gorg H., Strobl Eric. Do Government Subsidies Stimulate Training Expenditure? Microeconomic Evidence from Plant Level Data // IZA Discussion Paper No. 1606. Available at SSRN : <http://ssrn.com/abstract=731703>.
179. Greenhalgh C. . Adult Vocational Training and Government Policy in France and Britain // Oxford Review of Economic Policy. Spring 1999. – Vol. 15., No. 1.
180. Henthe J. Personal führunglehre: Grundlaucn. Funktionen and Mudelle der Führung / Von Yentze J., Kammel A., Lindert. 3. vollsl ubcrarb. Aulf. Bern; Stuttgart ; Wien. 1997. – S. 44–48.
181. International Labour Standards. Available at SSRN:

<http://www.ilo.org/ilolex/english/convdisp1.htm>.

182. International Valuation Standard Available at SSRN:
http://uto.com.ua/up_file/ivs_20100610.pdf.
183. Jauch R. and Skigen M. Is human resource accounting really practical? *Management Review*. – 1974. – № 63. – P. 40–42.
184. 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.
185. Likert R. Human organizational Measurements: Key to Financial Success; *Michigan Business Review*, May 1971. – P. 1–5.
186. Likert, R. and Bowers, D.G. Organizational theory and human resource accounting. *American Psychologist*. – 1969. – № 24. – P. 585-592.
187. Loewenstein M.A., Spletzer J.R. Dividing the Costs and Returns to General Training // *Journal of Labor Economics*. – 1998. – No. 16 (1) (January). – P. 142–171.
188. Pigou A.C. *Wealth and Welfare*. L. : Macmillan, 1912.
189. Robinson D. Two approaches to human asset accounting. *Accountancy (England)*. – 1975. – № 86. – P. 46-48.
190. Schultz T. Capital Formation by Education // *Journal of Political Economy*, 1960. – P. 68.
191. SHRM/Balanced Scorecard Collaborative, *Aligning HR with Organization Strategy Survey Research Study 62-17052*. Alexandria, VA: Society for Human Resource Management, 2002; *The Alignment Gap // CIO Insight*, 2002, July 1.
192. Thurow L. C. *Investment in Human Capital*. – Belmont, 1970. – p. 90.
193. Work Institute in America, Inc. *Studies in Productivity*. Scarsdale, New York. – 1978. – P. 8

Систематизація вітчизняних дисертаційних досліджень за спеціальністю – 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит за напрямом «обліково-аналітичне забезпечення управління персоналом»

Рік	Автор	Тема, науковий ступінь
1993	Петрик Олена Анатоліївна	Облік та аналіз оплати праці в умовах розвитку ринкових відносин:(на прикладі підприємств промисловості будівельних матеріалів) (канд.екон.наук)
1997	Томчук Олена Феліксівна	Облік та контроль оплати праці в сільськогосподарських підприємствах (на прикладі сільськогосподарських підприємств Вінницької області) (канд. екон. наук)
1998	Скочиляс Світлана Мирославівна	Аналіз продуктивності праці в будівництві і резерви її підвищення в умовах ринкових відносин (на матеріалах будівельно-монтажних організацій корпорації «Укрбуд») (канд. екон. наук)
2000	Лишиленко Олександр Васильович	Бухгалтерський облік і аудит затрат праці та її оплати в аграрних підприємствах (канд. екон. наук)
2005	Мельник Тетяна Григорівна	Облік, аналіз та аудит праці і її оплати (канд. екон. наук)
2007	Домбровський Владислав Анатолійович	Організація і методика обліку та аналізу праці та її оплати на базі сучасних інформаційних технологій (канд. екон. наук)
2008	Шульга Наталія Віталіївна	Облік і аудит розрахунків з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів (канд. екон. наук)
2010	Королюк Наталя Михайлівна	Облік і контроль у системі управління людським капіталом підприємства: методика та організація (канд. екон. наук)
2010	Мельянкова Людмила Василівна	Облік і контроль оплати праці в сільськогосподарських підприємствах (канд. екон. наук)
2010	Шиманська Катерина Володимирівна	Бухгалтерський облік і контроль операцій з виконання колективного договору: організація і методика (канд. екон. наук)
2010	Шевчук Л. П	Аналіз і контроль формування та використання коштів на оплату праці на підприємствах роздрібної торгівлі (канд. екон. наук)
2011	Давидюк Тетяна Вікторівна	Бухгалтерський облік в системі управління людським капіталом: теорія та методологія (докт. екон. наук)
2011	Демко Ірина Іванівна	Організація і методика аналізу ефективності використання трудового потенціалу підприємства (канд. екон. наук)
2011	Шоляк Оксана Юріївна	Облік, аналіз і внутрішньогосподарський контроль виплат працівникам: організація і методика (канд. екон. наук)

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 підприємництво і фундаментальна наука
Основні завдання управління персоналом	Відбір здатних працівників, стимулювання, нормування праці	Вивчення специфіки потреб, розробка різних програм, орієнтованих на різні рівні потреб (фізіологічній потреба в безпеці, потреба у спілкуванні, потреби в отриманні професіонального визнання, потреба в самореалізації)	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 труднощів 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 поводить як заплановано Труднощі: 1)складність адаптації до мінли-вих 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 (оскільки мотивація персоналу зводиться виключно до зовнішнього стимулювання, то навіть незначних змін у схемі стимулювання досить для непередбачених наслідків); 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 перекладатися 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. Труднощі: складність адаптації для великих підприємств з багаторівневою структурою управління; складність організації належного інформаційного забезпечення.	

Витрати на робочу силу в країнах Європейського Союзу, Російській Федерації та Україні у 2009 році [135, с.71]

Країни	Витрати в середньому на одного працівника, зайнятого повний робочий день в євро, за місяць
Австрія	3890
Бельгія	4746
Болгарія	417
Греція	2749
Данія	4826
Ірландія	3964
Іспанія	2921
Латвія	897
Литва	866
Люксембург	4666
Мальта	1404
Німеччина	3977
Польща	978
Португалія	1724
Румунія	610
Словаччина	1144
Словенія	1918
Сполучене Королівство	2933
Угорщина	1078
Франція	4282
Хорватія	1298
Чеська Республіка	1309
Російська Федерація	650
Україна	356

Матриця функціональних процесів управління персоналом [14, с. 217]

Процеси Функції	Кадрова політика	Відбір, наймання персоналу	Рух персоналу (кар'єра)	Адаптація	Оцінка персоналу	Розвиток персоналу	Винагорода і мотивація персоналу
Планування	розробка системи базових цінностей підприємства	планування чисельності персоналу підприємства, створення кадрової комісії	визначення осьових принципів кар'єрного руху персоналу	визначення періоду адаптації працівників за посадами	прийняття методики оцінки персоналу, наказ про атестацію	розробка системи розвитку відповідно до конкурентних переваг підприємства, сфер ключових результатів і структури компетенцій персоналу	формування системи матеріального, нематеріального і організаційного стимулювання
Організація	створення структури ключових документів	розробка структури компетенцій і специфікацій персоналу	визначення моделей кар'єри для груп працівників, формування резерву кадрів	прикріплення відповідального до "новачка"	формування оцінної комісії, встановлення процедур	визначення форм і методів розвитку шляхом специфікації програм навчання та розвитку персоналу відповідно до необхідних компетентностей на основі специфікацій персоналу	установлення зв'язку між оцінкою індивідуального вкладу персоналу і результатами функціонування підприємства
Керування (адміністрування)	Інформування співробітників про кадрову політику	проведення набору претендентів, оцінка їх потенціалу наймання у співробітників, що відповідають вимогам	переміщення працівників відповідно до проведеної оцінки компетентностей	уведення до посади, наставництво і консультування	проведення оцінки потенціалу співробітників, індивідуального вкладу і компетентностей	реалізація програм розвитку й навчання через професійну підготовку, підвищення кваліфікації, підготовку для досягнення специфікованих компетентностей працівників	установлення зв'язку між оцінкою індивідуального вкладу персоналу і винагородою персоналу
Контроль	аналіз поведінкових компетенцій персоналу відповідно до базових цінностей	оцінка фактичних компетентностей і результатів у ключових сферах відповідальності	ефективність використання професійно-кваліфікаційного потенціалу персоналу	освоєння нового робочого місяця, визначення якості виконуваних робіт	установлення відповідності отриманих результатів вимогам посадової інструкції або моделі РМ	установлення відповідності між специфікованими компетентностями працівників, отриманими працівниками, і ключовими компетенціями, які вони повинні реалізувати, займаючи конкретні посади	установлення взаємозв'язку між винагородою і результатами функціонування підприємства
Регулювання	коригування існуючої системи базових цінностей підприємства	коригування посадових інструкцій, профілів ролей та структури компетенцій	коригування переміщення працівників відповідно до результатів контролю	внесення змін до професійно-кваліфікаційних вимог	план навчання і розвитку, визначення напрямів просування і розміру винагороди	удосконалення системи розвитку персоналу на основі визначених невідповідностей між специфікованими компетентностями працівників, отриманими працівниками, і ключовими компетенціями	коригування системи стимулювання відповідно до задоволення потреб і досягнення результатів

Нормативно-правове забезпечення трудових відносин в будівництві

Рівні нормативно-правового забезпечення	Джерела нормативно-правового забезпечення
Міжнародний	Міжнародні стандарти бухгалтерської та фінансової звітності (МСБО та МСФЗ), Міжнародні стандарти оцінки (МСО), розроблені Міжнародним комітетом зі стандартів оцінки, Європейські стандарти оцінки, розроблені Європейською групою професійних асоціацій оцінювачів – TEGoVA, Міжнародні стандарти праці, розроблені Міжнародною організацією праці, ратифіковані міжнародні угоди та договори)
Державний, в т.ч.:	
- законодавчий	закони України, кодекси, укази Президента України, постанови КМУ (ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», ЗУ «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», кодекси: Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, законів про працю тощо)
- інструктивний	нормативні документи Мінфіну України, Держкомстату України, Держказначейства, ДПА, НБУ України та інших відомств, котрі реєструють у Мініюсті України (Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 18 «Будівельні контракти», П(С)БО 26 «Виплати працівникам», Інструкція щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Інструкція зі статистики заробітної плати)
- методичний	нормативно-правові акти (інструкції, постанови, вказівки) й методичні рекомендації, які розробляються і затверджуються Міністерством фінансів України та іншими органами на підставі П(С)БО із врахуванням специфіки й наявних потреб відповідних видів економічної діяльності (Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573 від 31.12.2010р., Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку №356 від 29.12.2000р.).
Рівень підприємства (організаційно-розпорядчий)	рішення (накази, розпорядження) щодо організації бухгалтерського обліку і застосування конкретної облікової політики, які ухвалюються власником (керівником) підприємства на основі документів вищого порядку (Наказ про облікову політику та Робочий план рахунків в частині обліку господарських процесів, пов'язаних з персоналом, Положення про соціальний пакет, методи оцінки роботи персоналу, система автоматизації обліку, установчі документи та інші)

Таблиця Д.2

Колективно-договірне регулювання трудових відносин в будівництві

Рівні колективно-договірного регулювання	Джерела колективно-договірного регулювання
державний	Генеральна угода про регулювання основних принципів і норм реалізації соціально-економічної політики і трудових відносин в Україні на 2010 – 2012 роки;
галузевий (регіональний)	Галузева угода між Мінрегіонбудом та Профспілкою працівників будівництва і промисловості будівельних матеріалів України на 2009 – 2011 роки;
виробничий	Колективний договір (в т. ч., Положення про соціальний пакет, Положення про преміювання тощо)
індивідуальний	трудоий договір (контракт)

Показники складової СЗП «Навчання та розвиток», запропоновані Р.Капланом і Д. Нортеном [56, с.119].

Показник	Методика розрахунку
Ступінь задоволеності працівників	Опитування, що оцінюються в бальній системі
Показник збереження кадрової бази	Відсоток плинності кадрів ключового персоналу
Показник ефективності працівника	Відношення обсягу виробництва на одного працюючого або Відношення обсягу виробництва до фонду оплати праці
Показник перенавчання персоналу	Відношення числа перенавчених працівників до загальної кількості працівників і Відношення числа перенавчених працівників за стратегічним сценарієм до загальної кількості необхідних працівників
Ступінь можливості інформаційних систем	Відношення обсягу доступної інформації до обсягу необхідної інформації. Відношення обсягу інформації, отриманої в режимі реального часу по зворотному зв'язку, до загального обсягу інформації Відношення кількості співробітників, що отримали доступну інформацію, до загального числа співробітників, яким необхідна інформація
Показники кількості висунутих і впроваджених пропозицій	Відношення кількості висунутих пропозицій на одного працівника Відношення числа впроваджених пропозицій на одного працівника Кількість висунутих пропозицій Кількість впроваджених пропозицій
Показники відповідності особистих цілей корпоративним	Відсоток топ-менеджерів, залучених до СЗП Відсоток робітників, залучених до СЗП Відсоток топ-менеджерів, чиї особисті цілі пов'язані з СЗП Відсоток співробітників, чиї особисті цілі й завдання визначені на основі корпоративної СЗП Відсоток співробітників, які вже досягли своїх персональних цілей
Показники роботи в команді	Відсоток всіх сумісних проектів зі спільними досягненнями Відсоток проектів, при виконанні яких були використані всі потенційні можливості Відсоток проектів, в яких індивідуальні спонукальні мотиви членів команди були нерозривно пов'язані із загальною метою проекту

Модель оцінки управління людськими ресурсами,
запропонована Я. Фітц-енцем [149]

Придбання	Утримання
<p>Витрати на найм.</p> <p>Час на заповнення робочого місця.</p> <p>Число нових співробітників.</p> <p>Число заміщень.</p> <p>Якість нових співробітників.</p>	<p>Загальні витрати на робочу силу як відсоток від витрат на діяльність (включаючи витрати на строкову робочу силу).</p> <p>Середня зарплата співробітника.</p> <p>Витрати на пільги як відсоток від усіх витрат на компенсацію праці.</p> <p>Середній бал діяльності у порівнянні з прибутком на еквівалент повної зайнятості</p>
Збереження	Розвиток
<p>Загальний рівень звільнень.</p> <p>Відсоток добровільних звільнень співробітників (за бажанням співробітника з нормованим і ненормованим робочим днем).</p> <p>Кількість звільнень працівників з ненормованим робочим днем до їх стажу в компанії.</p> <p>Відсоток звільнень серед керівників вищої ланки з ненормованим робочим днем.</p> <p>Витрати на плинність.</p>	<p>Витрати на навчання як відсоток від платіжної відомості.</p> <p>Загальна кількість годин навчання.</p> <p>Середнє число годин навчання на співробітника.</p> <p>Години навчання на функцію. Години навчання на групу вакансій.</p> <p>Коефіцієнт окупності інвестицій від навчання.</p>
Рівень задоволення від роботи	Стан духу співробітників

Зразок системи збалансованих показників
корпоративного людського капіталу [149, с. 69]

Фінансові показники	«Людські показники»
<p>Прибуток від людського капіталу. <i>Прибуток, поділений на еквівалент повної зайнятості</i></p>	<p>Відсоток співробітників з ненормованим робочим днем. <i>Кількість еквівалентів повної зайнятості співробітників з ненормованим робочим днем як відсоток від кількості всіх еквівалентів повної зайнятості</i></p>
<p>Витрати на людський капітал. <i>Витрати на зарплату, пільги, втрати від відсутності людей на робочому місці, плинності і тимчасових працівників</i></p>	<p>Відсоток непостійної робочої сили. <i>Кількість еквівалентів повної зайнятості тимчасових співробітників як відсоток від кількості всіх еквівалентів повної зайнятості</i></p>
<p>Коефіцієнт окупності інвестицій в людський капітал <i>Прибуток мінус (всі операційні витрати мінус всі витрати на робочу силу) поділити на всі витрати на робочу силу</i></p>	<p>Показник приросту робочої сили. <i>Кількість співробітників, найнятих на звільнені місця і на нові позиції, як відсоток від всієї робочої сили</i></p>
<p>Додана вартість людського капіталу. <i>Прибутки мінус (всі операційні витрати мінус всі витрати на робочу силу) поділити на кількість еквівалентів повної зайнятості</i></p>	<p>Показник зменшення робочої сили. <i>Кількість добровільних і вимушених звільнень як відсоток від загальної кількості працівників</i></p>
<p>Додана економічна людська вартість. <i>Чистий дохід від діяльності після виплати всіх податків мінус витрати на капітал поділити на кількість еквівалентів повної зайнятості</i></p>	<p>Загальний відсоток прибутку від усіх витрат на робочу силу. <i>Всі витрати на робочу силу як процент від загального прибутку</i></p>
<p>Ринкова вартість людського капіталу <i>Ринкову вартість компанії мінус балансову вартість компанії поділити на кількість еквівалентів повної зайнятості</i></p>	<p>Інвестиції в розвиток співробітників. <i>Витрати на всі види навчання і розвитку як відсоток від загальної суми витрат на виплату заробітної плати</i></p>

Структура витрат підприємств будівельної галузі в розрахунку на одного штатного працівника у 2006, 2010 роках [135, с.73-74]

Роки	Середньо-місячні витрати на утримання робочої сили, грн.	у тому числі у %								
		пряма оплата	оплата за невідпрацьований час	премії та нерегулярні виплати	заробітна плата у натуральній формі, пільги, послуги, допомоги у натуральній і грошовій формах	оплата житла працівників	соціальне забезпечення працівників	витрати на професійне навчання	витрати на культурно-побутове обслуговування	інші витрати (включаючи податки)
2010	2832	61,2	4,4	2,3	0,1	0,1	27,0	0,1	0,4	4,4
2006	1618	61,1	4,2	2,5	0,1	0,1	27,6	0,1	0,3	4,0

Характеристика запозиченої праці

Види запозиченої праці	Характеристика відмінностей запозиченої праці					Портрет замовника запозиченої праці
	міра відповідальності	управління персоналом	найм персоналу	тривалість	необхідність формування власної структури в майбутньому	
Аутсорсінг - передача організацією певних бізнес-процесів чи виробничих функцій на обслуговування іншій компанії, що спеціалізується в відповідній області	висока міра відповідальності аутсорсера	рекрутинг і управління персоналом у руках виконавця		тривале використання запозиченої праці	у замовника послуги немає необхідності чи можливості у формуванні власної служби в найближчому майбутньому	- планує вихід на ринок; - наявний великий продуктовий портфель (промоція препаратів - «сиріт»); - втрата власного ринкового сектору; - амбітні плани різкого росту; - виведення на ринок нового продукту (лонч); - розподіл отриманого прибутку з провайдером послуги.
Аутстафінг – фінансово-юридичний інструмент, що дозволяє формально вивести частину своїх співробітників за межі штату компанії шляхом переведення їх у штат компанії-аутстаффера	міра відповідальності аутстаффера нижча	рекрутинг і управління персоналом у руках замовника		тривале використання запозиченої праці	у замовника послуги немає потреби чи можливості у формуванні власної служби в найближчому майбутньому	- планує вихід на ринок; - наявні обмеження по штату (head-count); - існує необхідність сезонного розширення штату; - існує необхідність заміни тривало відсутнього співробітника (декрет, хвороба); - є необхідність «придивитися» до нових співробітників під час випробувального терміну; - амбітні плани різкого росту.
Лізинг – використання запозиченої праці з правом «викупу» орендованого співробітника та введення його у свій штат.	міра відповідальності орендодавця на стадії підбору – висока, під час оренди - середня	управління персоналом в руках замовника	рекрутинг в руках виконавця	використання запозиченої праці як правило до 6 міс.	у замовника послуги є необхідність чи можливість у формуванні власної служби у найближчому майбутньому	- тривале існування на ринку; - підприємство-лідер; - високі вимоги до співробітників; - негативний досвід з недобросовісними співробітниками; - амбітні плани різкого росту.
Темпінг персоналу – короткочасне (від 1 – го дня) використання оренди персоналу для вузькоспеціалізованих робіт.	висока міра відповідальності орендодавця	управління персоналом по домовленості	рекрутинг в руках виконавця	короткочасне використання запозиченої праці	у замовника послуги немає необхідності чи можливості у формуванні власної служби в найближчому майбутньому	Підприємство, що потребує короткочасного використання спеціалістів для певного об'єму робіт у вигляді промоутерів, мерчандайзерів, консультантів.

Характеристика переваг запозиченої праці для замовника

Види запозиченої праці	Переваги запозиченої праці для замовника
Аутсорсінг	<ul style="list-style-type: none"> - економія на утриманні співробітників зовнішніх служб від 20 до 45%; - економія на утриманні додаткового офісного, контролюючого персоналу та бухгалтерії; - відсутність завантаженості в кадровому та бухгалтерському діловодстві; - немає юридичних проблем із штатом; - гнучкість та мобільність використання персоналу; - більш оперативний підбір персоналу; - можливість використання консалтингу та клієнтської бази аутсорсера; - вивільнення часу керівництва та топ-менеджерів для вирішення стратегічних задач; - можлива оплата за кінцевий результат.
Аутстафінг	<ul style="list-style-type: none"> - можливість обійти ліміт на кількість співробітників; - економія на утриманні додаткового офісного, контролюючого персоналу та бухгалтерії; - відсутність завантаженості в кадровому та бухгалтерському діловодстві; - уникнення юридичних проблем із штатом; - можливість сезонного збільшення числа співробітників, підміни під час хвороби (декрету); - тестування нових співробітників під час випробувального терміну.
Лізинг	<ul style="list-style-type: none"> - більш оперативний підбір команди; - гнучкість та мобільність використання персоналу; - можливість перевірити потенційних співробітників в «польових» умовах без введення в штат; - економія на рекрутингу; - вибір кращих та найбільш ефективних співробітників; - більш мотивований персонал.
Темпінг персоналу	<ul style="list-style-type: none"> - потрібний співробітник в потрібному місці; - гнучкість та мобільність використання персоналу; - оперативний старт проекту; - економія часу та засобів на старті проекту; - уникнення юридичних проблем із штатом; - відсутність складнощів при закритті проекту; - можливість перевірити стратегію на визначеній території.

ДОГОВІР № _____
 про підвищення кваліфікації
 «__» _____ 201_ р.

_____, що надалі іменується
 – «Роботодавець», в особі _____, який діє відповідно до Статуту, з однієї сторони, та
 громадянин _____,
 (вказати прізвище, ім'я, по батькові)
 що проживає за адресою

_____,
 (вказати місце проживання)
 паспорт: серія _____, виданий _____,
 який надалі іменується «Працівник», з іншої сторони, уклали цей цивільно-правовий договір про нижченаведене:

1. Предмет договору

1.1. Враховуючи взаємну заінтересованість Роботодавця та Працівника у підвищенні кваліфікації останнього, Сторони уклали цей Договір, предметом якого є врегулювання цивільно-правових відносин між Роботодавцем та Працівником відносно порядку та умов оплати Роботодавцем послуги третіх осіб щодо підвищення кваліфікації (або професійної підготовки, навчання, перепідготовки) (далі за текстом Договору – навчання) Працівника.

2. Умови та порядок оплати навчання

2.1. Навчання, порядок і умови оплати якого є предметом регулювання за цим Договором, може здійснюватись у формі семінарів, практикумів та в інших формах, які передбачають підвищення кваліфікації Працівника за напрямом його професійної діяльності у Роботодавця.

2.2. Для реалізації мети щодо навчання Працівника Роботодавець за цим Договором бере на себе зобов'язання організувати, забезпечити та оплатити навчання Працівника шляхом укладання відповідних договорів з третіми особами, діяльність яких передбачає надання послуг з навчання Працівника за напрямом його професійної діяльності у Роботодавця.

2.3. Необхідність та умови кожного навчання, під якими Сторони розуміють а) компанію, що здійснює навчання, б) період та місце навчання, в) вартість навчання, г) _____, Сторони погоджують додатково, про що підписується Додаткова угода за формою, що є Додатком № 1 до цього Договору.

2.4. Оплата навчання здійснюється Роботодавцем на умовах та в порядку, що будуть визначені у договорі, який буде укладено з компанією, що здійснює навчання.

2.5. Працівник зобов'язується пройти процес навчання згідно з програмою та умовами, що будуть визначені договором, який буде укладено Роботодавцем з компанією, що здійснює навчання.

2.6. Укладаючи цей Договір щодо порядку та умов оплати Роботодавцем навчання Працівника, Сторони виходять з того, що Працівник має намір перебувати у трудових відносинах з Роботодавцем не менше _____ місяців з моменту завершення навчання, передбаченого цим Договором:

2.6.1. у випадку розірвання Працівником з власної ініціативи трудових відносин з Роботодавцем до закінчення навчання, Працівник зобов'язується відшкодувати Роботодавцю повний розмір здійснених Роботодавцем витрат на навчання;

2.6.2. у випадку дострокового (до закінчення терміну, вказаного у п. 2.6 цього Договору) розірвання Працівником трудових відносин з Роботодавцем з власної ініціативи, Працівник зобов'язується відшкодувати Роботодавцю частину витрат на навчання пропорційно невідпрацьованій кількості місяців.

3. Прикінцеві положення

3.1. На момент укладання цього Договору Працівник перебуває у трудових відносинах з Роботодавцем.

3.2. Цей договір не регулює трудові відносини між Роботодавцем та Працівником.

Продовження додатка П

3.3. Звільнення Працівника у випадках, передбачених пп. 2.6.1 та 2.6.2 цього Договору, є юридичними фактами, які породжують цивільно-правовий обов'язок у Працівника щодо відповідного відшкодування витрат Роботодавця по оплаті навчання.

3.4. У випадку виникнення спорів з питань, що становлять предмет даного Договору, чи у зв'язку з ним, Сторони вирішують ці питання шляхом переговорів. За неможливості вирішення спору шляхом переговорів вони підлягають вирішенню господарським судом відповідно до чинного законодавства України.

3.5. Даний Договір набирає чинності з моменту його підписання і діє до «__» _____ 201_ р.

3.6. Даний Договір складений українською мовою у двох ідентичних примірниках, що мають однакову юридичну силу.

РЕКВІЗИТИ СТОРІН

РОБОТОДАВЕЦЬ:

Місцезнаходження:

Поточний рахунок № _____

в _____.

ПРАЦІВНИК:

Місце проживання:

Домашній телефон: _____

Службовий телефон: _____

Паспорт: серія _____ № _____

виданий «__» _____ р.

(вказати орган, що видав паспорт)

Від Роботодавця

Працівник

Продовження додатка П
Додаток № 1
до Договору про підвищення кваліфікації
№ ____ від «__» _____ 201_ р.

ДОДАТКОВА УГОДА № ____
до Договору про підвищення кваліфікації
№ ____ від «__» _____ 201_ р.
«__» _____ 201_ р.

_____, що надалі іменується «Роботодавець», в особі _____, який діє відповідно до Статуту, з однієї сторони, та громадянин

(вказати прізвище, ім'я, по батькові)

що проживає за адресою _____,

(вказати місце проживання)

паспорт: серія _____, виданий _____,
який надалі іменується «Працівник», з іншої сторони, уклали цю Додаткову угоду про нижченаведене:

1. На виконання умов Договору про підвищення кваліфікації № ____ від «__» _____ 201_ р. Сторони погодили навчання, оплата якого здійснюється на умовах та у порядку, визначеному Договором про підвищення кваліфікації: Компанія, що здійснює навчання

Тематика (напрямок) навчання _____

Період навчання _____

Місце навчання _____

Вартість навчання _____

2. Додаткова угода набирає чинності з моменту її підписання і є невід'ємною частиною Договору про підвищення кваліфікації № ____ від «__» _____ 201_ р.

3. Додаткова угода складена українською мовою у двох ідентичних примірниках, що мають однакову юридичну силу.

**РЕКВІЗИТИ СТОРІН
РОБОТОДАВЕЦЬ:**

Місцезнаходження:

Поточний рахунок № _____

в _____.

ПРАЦІВНИК:

Місце проживання:

Домашній телефон: _____

Службовий телефон: _____

Паспорт: серія _____ № _____

виданий «__» _____ р.

(вказати орган, що видав паспорт)

Від Роботодавця

Працівник

Зведений звіт про витрати на персонал

тис. грн.

№ п/п	Статті витрат	Адміністративний персонал	Загальновиробничий персонал	Будівельно-виробничий персонал
1.	Витрати на формування персоналу (за способами формування):			
1....			
2.	Витрати на використання персоналу:			
2.1	- поточні виплати працівникам, в тому числі:			
2.1.1	- основна заробітна плата			
2.1.2	- додаткова заробітна плата, в тому числі:			
2.1.2.1	- виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час)			
2.1.3	- інші заохочувальні та компенсаційні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, в тому числі:			
2.1.3.1	- матеріальна допомога			
2.1.4	- оплата за невідпрацьований час (в структурі додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат)			
2.2	Витрати на персонал соціального спрямування, в тому числі:			
2.2.1	- ті, що входять до фонду оплати праці (за напрямками соціальної роботи підприємства)			
3.	Витрати на розвиток персоналу:			
	- витрати на організацію навчального процесу: на утримання учбових будівель і приміщень, оренду приміщень для проведення навчання, оплата викладачів, що не перебувають у списковому складі працівників, витрати на навчальні засоби (навчальна література, навчальні комп'ютерні програми, тощо)			
	- витрати на оплату навчання працівників, направлених до вищих навчальних закладів, та установ по підвищенню кваліфікації, професійну підготовку та перепідготовку тощо			
4.	Інші витрати на персонал			
4.1	- витрати на виплати при звільненні			
4.2	- витрати на виплати по закінченні трудової діяльності			
4.3	- витрати на виплати інструментами власного капіталу підприємства			
4.4	- інші витрати на довгострокові виплати			

Характеристика принципів системного аналізу, економічного аналізу та системи управління персоналом

№ п/п	Принципи	Характеристика принципів
1	Принципи системного аналізу: кінцевої цілі, масштабу, еквівіальності, єдності, зв'язності, модульної побудови, ієрархії, функціональності, розвитку, децентралізації, невизначеності [51, с. 25-27].	<p>1. Принцип кінцевої цілі: абсолютний пріоритет кінцевої (загальної, глобальної) цілі над проміжними цілями, цілями підсистем тощо. Принцип включає кілька правил:</p> <ul style="list-style-type: none"> – для проведення системного аналізу необхідно сформулювати мету дослідження; вона не може бути розпливчастою чи неповно визначеною, оскільки в таких випадках висновки не будуть правильними; – аналіз слід здійснювати на основі першочергового уявлення про кінцеву ціль досліджуваної системи; це дає змогу визначити основні суттєві властивості системи, показники якості та критерії оцінки; – при синтезі систем будь-яка спроба зміни чи удосконалення має оцінюватися з позиції того, допомагає чи перешкоджає вона досягненню кінцевої цілі; – ціль функціонування штучної системи задається, як правило, системою, у якій досліджувана система є складовою частиною. <p>2. Принцип масштабу. Якість функціонування системи можна оцінювати лише стосовно системи більш високого рівня ієрархії. Тобто для визначення ефективності функціонування системи треба представити її як частину більш загальної системи й проводити оцінювання її зовнішніх властивостей з урахуванням цілей і завдань системи.</p> <p>3. Принцип еквівіальності. Система може при різних початкових умовах та різними шляхами досягати потрібного кінцевого стану, що не залежить від часу й визначається виключно власними характеристиками системи (це є формою стійкості стосовно початкових та межових умов).</p> <p>4. Принцип єдності передбачає одночасний розгляд системи як цілого та як сукупності частин (елементів). Її розподіл на складові частини слід здійснювати зі збереженням цілісних уявлень про систему.</p> <p>5. Принцип зв'язності. Розгляд будь-якої частини системи потрібно проводити з урахуванням її зв'язків з іншими елементами системи та зовнішнього середовища, а саму систему слід розглядати як частину (підсистему, елемент) більшої системи (надсистеми, метасистеми).</p> <p>6. Принцип модульної побудови. У багатьох випадках систему доцільно розглядати як сукупність взаємопов'язаних модулів, які можна вважати моделями її компонентів (підсистем та елементів).</p> <p>7. Принцип ієрархії. При побудові моделі системи доцільним є введення ієрархії її частин та їх ранжування, що спрощує розробку системи та встановлює порядок розгляду частин.</p> <p>8. Принцип функціональності. Доцільно розглядати структуру та функції системи сумісно, віддаючи при цьому перевагу функціям над структурою. Згідно з цим принципом, будь-яка структура тісно пов'язана з функціями системи та її частин. У разі надання системі нових функцій слід перевіряти відповідність їм структури та за необхідності переглядати цю структуру.</p> <p>9. Принцип розвитку передбачає врахування мінливості системи, її здатності до розвитку, адаптації, розширення, заміни частин, накопичування інформації. Зазвичай розширення функцій має здійснюватися за рахунок введення нових компонентів, які узгоджуються з тими, що вже є в системі. З іншого боку, при аналізі принцип розвитку орієнтує на необхідність зважання на передісторію системи та тенденції, що існують у даний час, для розкриття закономірностей її функціонування. Одним зі способів урахування цього принципу розробниками є розгляд системи зі взяттям до уваги її життєвого циклу.</p> <p>10. Принцип децентралізації передбачає поєднання у складних системах централізованого та децентралізованого управління за умови, що ступінь централізації має бути мінімальним, таким, що забезпечує досягнення поставленої цілі. Недоліком децентралізованого управління у великих системах є збільшення часу адаптації системи, який суттєво впливає на її функціонування у швидкозмінних середовищах.</p> <p>11. Принцип невизначеності. Невизначеності й випадковості в системі необхідно враховувати. Принцип стверджує, що можна мати справу із системою, у якій структура, функціонування чи зовнішні впливи не є повністю визначеними.</p>
2	Базові принципи економічного аналізу господарської діяльності [99, с. 22-24]	<p>1. Принцип цільового спрямування, який передбачає, що організації і проведенню економічного аналізу має передувати чітке формулювання, розуміння і фіксація базового цільового спрямування (головного завдання) відповідно до чого структурується аналітична робота.</p> <p>2. Принцип науковості передбачає глибоке пізнання об'єктивної реальності функціонування економічної системи, впливу об'єктивних факторів її зміни та розвитку, застосування наукової методики та організації аналітичних досліджень.</p> <p>3. Принцип системності передбачає дослідження економічних явищ і процесів як складних систем, елементи якої знаходяться у</p>

		<p>взаємозв'язку та взаємозумовленості.</p> <ol style="list-style-type: none"> 4. Принцип комплексності передбачає дослідження причинних залежностей, комплексну оцінку вхідних і вихідних (результативних) параметрів, їх зміну та розвиток на досліджуваному об'єкті у просторі й часі, за кількісними й якісними ознаками. 5. Принцип періодичності передбачає необхідність систематичного проведення аналітичних досліджень на базі високої їх організації та планування аналітичної роботи. 6. Принцип достовірності й точності передбачає відображення об'єктивної дійсності шляхом точних математичних розрахунків та відсутності арифметичних помилок у розрахунках, правильне застосування методик розрахунків показників. 7. Принцип обережності й критичності – інформаційна база формується або безпосередньо аналітиком, або надається йому. Виходячи з принципу обережності, результати економічного аналізу не можуть розглядатися як абсолютно об'єктивні, слугувати єдиним і вирішальним критерієм при прийнятті управлінських рішень. 8. Принцип зрозумілості та адекватності тлумачення передбачає обов'язкове пояснення отриманих результатів дослідження у вигляді відповідних висновків, коментарів, складання пояснювальних записок. 9. Принцип дієвості полягає у тому, що аналіз активно впливає на хід діяльності й результати, своєчасно виявляє недоліки та упущення, інформує про це керівництво підприємства. Дані аналізу є інформацією, яка використовується для прогнозування економічних процесів і подій. 10. Принцип ефективності означає, що витрати на його проведення повинні бути найменшими при оптимальній глибині аналізу та його комплексності.
3	Принципи управління персоналом [129]	<ol style="list-style-type: none"> 1. Цілеспрямованість – будь-який процес управління зорієнтований на досягнення конкретних бізнес-цілей організації. Відсутність чітко сформульованих цілей позбавляє роботу з персоналом спрямованості і значно знижує її ефективність. 2. Системність – всі дії стосовно персоналу повинні мати концептуальну єдність. Програми, процедури, практичні інструменти управління персоналом, які використовуються в різних сферах (або на різних рівнях) управління персоналом повинні становити єдину взаємопов'язану систему і не суперечити один одному. 3. Науковість – в процесі управління персоналом суб'єкти управління повинні використовувати науково обґрунтовані методи. Якщо говорити про фахівців підрозділу з управління персоналом, це стосується в першу чергу вибору практичного інструментарію, що використовується для діагностики особистості (при відборі персоналу, оцінці потенціалу розвитку, формуванні кадрового резерву). Вибір методик повинен задовольняти цілому ряду критеріїв. 4. Оптимальність – означає, що в управлінні персоналом (як і в будь-якій сфері управління) не можна прагнути до отримання результату від працівників будь-якою ціною. Необхідно знаходити певний баланс між результатом і затратами на його досягнення. 5. Послідовність процесу управління – цей принцип означає, що обрані процедури і методи управління, встановлені правила і норми взаємовідносин в організації не повинні суперечити один одному, повинні бути єдиними для всіх членів колективу і незмінними, якщо для їх змін не має серйозних підстав. Нелогічність чи непослідовність застосованих заходів, різні стандарти по відношенню до працівників однієї професійної групи або невиправдані зміни «правил гри» в управлінні дезорієнтують людей, вносять розлад в колектив, знижують керованість персоналу як об'єкта управління. 6. Баланс повноважень і відповідальності – повинен дотримуватися на всіх рівнях організації, від вищого керівництва до рядового працівника. Згідно з цим принципом кожний працівник повинен нести відповідальність за ті операції чи процеси, які знаходяться в сфері його впливу і контролю. 7. Поєднання особистих і колективних інтересів з інтересами організації – проявляється в тому, що, орієнтуючись на досягнення своїх цілей, організація не забуває про інтереси, потреби та цілі окремих працівників і підрозділів та робить все можливе для уникнення конфлікту інтересів. Так, збільшення навантаження без відповідної компенсації працівники можуть сприйняти як «експлуатацію» і реагують на це негативно. Тому введення ненормованого робочого дня в пікові періоди роботи організації повинно компенсуватися наданням додаткової матеріальної винагороди, додаткових соціальних пільг чи вільного часу. Організації, яким вдається знаходити баланс інтересів різних сторін, отримують високо мотивований, лояльний персонал, який працює з високою віддачею. 8. Дотримання морально-етичних норм – є обов'язковим у відношеннях між організацією і працівниками. Нечесність, обман, маніпуляції, спонукання до дій, які суперечать прийнятним в суспільстві моральним цінностям і нормам, є неприпустимими і швидко призводять до втрати довіри та поваги до керівництва, без яких управління стає неможливим.

Характеристика об'єктів аналізу ефективності системи управління персоналом

№ п/п	Об'єкт аналізу	Характеристика об'єкта	Показники
	Сукупний персонал підприємства	Ефективність оцінюється на основі кінцевих результатів діяльності підприємства	1.Показники ефективності використання робочого часу: кількість днів (годин), відпрацьованих одним працівником; цілоденні простой в розрахунку на одного працівника; неявки в розрахунку на одного працівника в розрізі причин відсутності на робочому місці; 2.Показники продуктивності праці: виробіток продукції (середньорічний, середньоденний, середньогодинний) одного робітника (працівника) в натуральному і вартісному вимірнику, прибуток від реалізації продукції на одного працівника; прибуток на одного працівника; витрати часу на виробництво одиниці продукції (трудомісткість продукції) або випуск продукції в натуральному виразі за один людину-день (людино-годину); 3.Показники ефективності використання коштів фонду оплати праці, як основного показника витрат на персонал: питома вага витрат на оплату праці в собівартості продукції; доходи на одного працівника; середньомісячна зарплата одного працюючого; середньомісячна зарплата одного робітника; виручка на 1 грн. фонду оплати праці (ФОП); прибуток (валовий, до оподаткування, чистий) на 1 грн. ФОП; співвідношення темпів зростання продуктивності праці і середньої заробітної плати одного робітника (працівника). 4.Показники сукупних витрат на персонал: частка витрат на персонал у виручці від реалізації продукції; частка витрат на персонал в собівартості продукції; витрати на персонал на одного працівника; витрати на персонал на одну продуктивну годину; середньомісячні витрати на персонал на одного працівника; виручка на 1 грн. витрат на персонал; прибуток на 1 грн. витрат на персонал.
	Персонал в розрізі підрозділів, груп і категорій працівників	Персонал диференціюється до індивідуального рівня за видами робіт, центрами відповідальності, категоріями працівників	1.Показники ефективності використання робочого часу: кількість днів (годин), відпрацьованих одним працівником; цілоденні простой в розрахунку на одного працівника; неявки в розрахунку на одного працівника в розрізі причин відсутності на робочому місці. 2.Показники продуктивності праці: виробіток продукції (середньорічний, середньоденний, середньогодинний) одного робітника (працівника) в натуральному і вартісному вираженні; витрати часу на виробництво одиниці продукції (трудомісткість продукції) або випуск продукції в натуральному вираженні за один людину-день (людино-годину). 3.Показники ефективності використання фонду оплати праці: доходи на одного працівника; середньомісячна зарплата одного працівника; співвідношення темпів зростання продуктивності праці і середньої заробітної плати одного працівника. 4.Показники сукупних витрат на персонал: витрати на персонал на одного працівника; витрати на персонал на одну продуктивну годину; середньомісячні витрати на персонал на одного працівника
	Кадрові заходи і проекти	Ефективність оцінюється в залежності від форм і методів роботи з персоналом в розрізі заходів	Показники ефективності окремих заходів і проектів вдосконалення системи управління персоналом: Чиста поточна вартість; Індекс прибутковості, норма прибутковості; Умовно річна економія витрат на персонал; Термін окупності; Рентабельність витрат на здійснення кадрових заходів
	Процес управління персоналом	Процес управління персоналом характеризується як сукупність взаємозалежних функцій, які класифікуються на основні і допоміжні в залежності від їх впливу на досягнення мети управління	1.Показники витрат на відбір і найм: частка витрат на відбір і найм у витратах на персонал; витрати на відбір і найм одного прийнятого працівника; витрати на відбір і найм одного робітника спискового складу. 2.Показники витрат на адаптацію персоналу: частка витрат на адаптацію персоналу у витратах на персонал; витрати на адаптацію на одного працівника. 3.Показники витрат на утримання персоналу; частка витрат на утримання персоналу в собівартості продукції; частка витрат, що складають дохід працівника, у витратах на утримання персоналу; частка витрат на утримання персоналу у виручці від реалізації; частка витрат на утримання персоналу в обсязі виготовленої продукції. 4.Показники витрат на розвиток персоналу: частка витрат на розвиток персоналу у витратах на персонал; частка витрат на розвиток персоналу у виручці від реалізації; частка витрат на розвиток персоналу в обсязі виготовленої продукції; витрати на розвиток персоналу в розрахунку на одного працівника, який пройшов навчання; витрати на розвиток персоналу в розрахунку на одного працівника спискового складу; частка працівників, що пройшли навчання; витрати на одну годину професійного навчання; середня кількість годин навчання на одного працівника, який проходив навчання; середня кількість годин навчання на одного робітника спискового складу. 5.Показники витрат на вибуття персоналу: частка витрат на звільнення персоналу у витратах на персонал; витрати на звільнення персоналу на одного працівника, що звільнився; витрати на звільнення персоналу в розрахунку на одного працівника.

Структура витрат на персонал підприємства з використанням процесного підходу до системи управління персоналом
ЗАТ «ІБО «Львівміськбуд»

№ п/п	Статті витрат	2007		2008		2009		2010	
		тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%
1.	Витрати на формування персоналу (за способами формування):	0,3	0,05	0,5		1,5		-	
1....								
2.	Витрати на використання персоналу:	1832,8	99,4	6673,2	99,5	2922,8	99,4	1616,5	100
2.1	- витрати на поточні виплати працівникам, в тому числі:	1810,5	98,2	6502,7	96,9	2850,5	96,9	1585,8	98,1
2.1.1	- основна заробітна плата	1605,1	87,1	5345,2	79,7	2365,8	80,4	1357,3	83,9
2.1.2	- додаткова заробітна плата, в тому числі:	175,4	9,5	680,3	10,1	302,0	10,3	187,0	11,6
2.1.2.1	- виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час)							-	
2.1.3	- інші заохочувальні та компенсаційні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, в тому числі:	30,0	1,6	477,2	7,1	182,7	6,2	41,5	2,6
2.1.3.1	- матеріальна допомога	10,3	0,6	124,1	1,8	56,0	1,9	-	-
2.1.4	- оплата за невідпрацьований час (в структурі додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат)	105,2	5,7	502,1	7,5	240,2	8,2	173,4	10,7
2.2	Витрати на персонал соціального спрямування, в тому числі, ті, що входять до фонду оплати праці (за напрямками соціальної роботи підприємства)	22,3	1,2	170,5	2,6	72,3	2,5	30,7	1,9
3.	Витрати на розвиток персоналу (за програмами розвитку):	10,3	0,55	34,2	0,5	18,0	0,6	0,3	-
	- витрати на організацію навчального процесу: на утримання учбових будівель і приміщень, оренду приміщень для проведення навчання, оплата викладачів, що не перебувають у списковому складі працівників, витрати на навчальні засоби (навчальна література, навчальні комп'ютерні програми, тощо)	0,3	0,05	1,2	-	0,5	-	0,3	-
	- витрати на оплату навчання працівників, направлених до вищих навчальних закладів, та установ по підвищенню кваліфікації, професійну підготовку та перепідготовку тощо	10,0	0,5	33,0	0,5	17,5	0,6	-	-
4.	Інші витрати на персонал								
4.1	- виплати при звільненні								
4.2	- виплати по закінченні трудової діяльності								
4.3	- виплати інструментами власного капіталу підприємства								
4.4	- інші довгострокові виплати								
	Всього витрат на персонал	1843,4	100	6707,9	100	2942,3	100	1616,8	100

Структура витрат на персонал підприємства з використанням процесного підходу до системи управління персоналом
ТОВ «Тернопільбуд»

№ п/п	Статті витрат	2007		2008		2009		2010	
		тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%
1.	Витрати на формування персоналу (за способами формування):	49,4	0,1	15,7	-	14,5	0,05	15,1	-
1....								
2.	Витрати на використання персоналу:	44648,1	99,6	54217,4	99,9	33536,8	99,8	32138,5	99,9
2.1	- витрати на поточні виплати працівникам, в тому числі:	43944,2	98,0	53397,1	98,4	32916,1	97,9	31570,4	98,1
2.1.1	- основна заробітна плата	38319,3	85,5	45868,1	84,5	27221,6	81,0	26729,8	83,0
2.1.2	- додаткова заробітна плата, в тому числі:	4908,6	10,9	6567,8	12,1	5115,8	15,2	4374,3	13,6
2.1.2.1	- виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час)	1230,4	2,7	4052,8	7,5	2623,6	7,8	2015,2	6,3
2.1.3	- інші заохочувальні та компенсаційні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, в тому числі:	716,3	1,6	961,2	1,8	578,7	1,7	466,3	1,5
2.1.3.1	- матеріальна допомога	448,2	1,0	624,7	1,2	338,3	1,0	287,1	0,9
2.1.4	- оплата за невідпрацьований час (в структурі додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат)								
2.2	Витрати на персонал соціального спрямування, в тому числі, ті, що входять до фонду оплати праці (за напрямками соціальної роботи підприємства)	703,9	1,6	820,3	1,5	620,7	1,9	568,1	1,8
3.	Витрати на розвиток персоналу (за програмами розвитку):	138,7	0,3	70,0	0,1	47,3	0,15	42,9	0,1
	- витрати на організацію навчального процесу: на утримання учбових будівель і приміщень, оренду приміщень для проведення навчання, оплата викладачів, що не перебувають у списковому складі працівників, витрати на навчальні засоби (навчальна література, навчальні комп'ютерні програми, тощо)	11,3		5,9	-	4,6	-	4,0	
	- витрати на оплату навчання працівників, направлених до вищих навчальних закладів, та установ по підвищенню кваліфікації, професійну підготовку та перепідготовку тощо	127,4	0,3	64,1	0,1	42,7	0,15	38,9	0,1
4.	Інші витрати на персонал								
4.1	- виплати при звільненні								
4.2	- виплати по закінченні трудової діяльності								
4.3	- виплати інструментами власного капіталу підприємства								
4.4	- інші довгострокові виплати								
	Всього витрат на персонал	44836,2	100	54303,1	100	33598,6	100	32196,5	100

Структура витрат на персонал підприємства з використанням процесного підходу до системи управління персоналом
ТДВ «Івано-Франківськбуд»

№ п/п	Статті витрат	2007		2008		2009		2010	
		тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%
1.	Витрати на формування персоналу (за способами формування):	0,5	-	0,7	-	0,6	-	0,5	-
1....								
2.	Витрати на використання персоналу:	2122,4	99,4	2709,8	99,0	4044,7	99,2	3750,4	99,2
2.1	- витрати на поточні виплати працівникам, в тому числі:	2098,7	98,3	2663,0	97,3	3992,0	97,9	3703,0	97,9
2.1.1	- основна заробітна плата	1864,7	87,3	2291,3	83,7	3403,8	83,5	3221,5	85,2
2.1.2	- додаткова заробітна плата, в тому числі:	197,3	9,3	274,1	10,0	468,4	11,5	426,9	11,3
2.1.2.1	- виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час)								
2.1.3	- інші заохочувальні та компенсаційні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, в тому числі:	36,7	1,7	97,6	3,6	119,8	2,9	54,6	1,4
2.1.3.1	- матеріальна допомога	19,4	0,9	47,5	1,7	61,3	1,5	31,4	0,8
2.1.4	- оплата за невідпрацьований час (в структурі додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат)	123,8	5,8	169,2	6,2	215,4	5,3	196,7	5,2
2.2	Витрати на персонал соціального спрямування, в тому числі, ті, що входять до фонду оплати праці (за напрямками соціальної роботи підприємства)	23,7	1,1	46,8	1,7	52,7	1,3	47,4	1,3
3.	Витрати на розвиток персоналу (за програмами розвитку):	12,6	0,6	26,2	1,0	30,9	0,8	29,4	0,8
	- витрати на організацію навчального процесу: на утримання учбових будівель і приміщень, оренду приміщень для проведення навчання, оплата викладачів, що не перебувають у списковому складі працівників, витрати на навчальні засоби (навчальна література, навчальні комп'ютерні програми, тощо)	0,4	-	0,5		0,9	-	0,7	-
	- витрати на оплату навчання працівників, направлених до вищих навчальних закладів, та установ по підвищенню кваліфікації, професійну підготовку та перепідготовку тощо	12,2	0,6	25,7	1,0	30,0	0,8	28,7	0,8
4.	Інші витрати на персонал								
4.1	- виплати при звільненні								
4.2	- виплати по закінченні трудової діяльності								
4.3	- виплати інструментами власного капіталу підприємства								
4.4	- інші довгострокові виплати								
	Всього витрат на персонал	2135,5	100	2736,7	100	4076,2	100	3780,3	100

Характеристика показників економічної ефективності використання персоналу

№ п/п	Показники	Розрахунок	Значення
1	2	3	4
Показники ефективності процесу формування персоналу			
1	Коефіцієнт ефективності відбору і найму	$K_{\text{еф.в.}} = \frac{\text{Ч}_{\text{пр.}}}{\text{Ч}_{\text{вип.}}}$	$\text{Ч}_{\text{пр.}}$ – чисельність прийнятих працівників; $\text{Ч}_{\text{вип.}}$ – чисельність працівників, відібраних для проходження випробувального терміну
2	Витрати на відбір і найм одного прийнятого працівника	$V_{\text{форм.од}} = \frac{V_{\text{форм.}}}{\text{Ч}_{\text{пр.}}}$	$V_{\text{форм.}}$ – сукупні затрати на формування персоналу
3	Витрати на відбір і найм одного працівника спискового складу	$V_{\text{форм.од.сп.}} = \frac{V_{\text{форм.}}}{\text{ССЧ}}$	ССЧ – середньоспискова чисельність персоналу
4	Неефективні витрати на відбір і найм		$V_{\text{форм.нееф.}} = V_{\text{форм.од.}} \times (\text{Ч}_{\text{вип.}} - \text{Ч}_{\text{пр.}})$
5	Частка витрат на формування персоналу у виручці від реалізації	$\text{Ч}V_{\text{форм.ВР}} = \frac{V_{\text{форм.}}}{\text{ВР}}$	ВР – виручка від реалізації продукції, робіт, послуг
6	Частка витрат на формування персоналу у собівартості	$\text{Ч}V_{\text{форм.Св}} = \frac{V_{\text{форм.}}}{\text{Св}}$	Св – собівартість реалізованої продукції, робіт, послуг
Показники ефективності процесу використання персоналу			
1	Витрати на утримання одного працівника	$V_{\text{вик.од.}} = \frac{V_{\text{вик.}}}{\text{ССЧ}}$	$V_{\text{вик.}}$ – сукупні затрати на утримання (використання) персоналу
2	Витрати на оплату праці одного працівника	$V_{\text{ФОП.од.}} = \frac{\text{ФОП}}{\text{ССЧ}}$	ФОП – фонд оплати праці
3	Витрати на одного працівника в межах його особистого доходу	$V_{\text{ОДП.од.}} = \frac{V_{\text{вик.ОДП.}}}{\text{ССЧ}}$	$V_{\text{вик.д.}}$ – витрати на утримання персоналу в межах особистого доходу працівників (ФОП, соціальні виплати, ін.)
4	Рентабельність витрат на використання персоналу	$R_{\text{в.вик.}} = \frac{\text{Пр}_{\text{од}}}{V_{\text{од}}} \times \frac{V_{\text{вик.}}}{V_{\text{од}}}$	$\text{Пр}_{\text{од}}$ – прибуток від операційної діяльності $V_{\text{од}}$ – витрати операційної діяльності
5	Виручка на 1 грн. витрат на використання персоналу	$\frac{\text{Вр}}{V_{\text{вик.}}}$	
6	Питома вага витрат на використання персоналу в собівартості продукції	$\text{Ч}Z_{\text{вик.Св}} = \frac{V_{\text{вик.}}}{\text{Св}}$	

Продовження додатка X

1	2	3	4
7	Частка витрат на використання персоналу в виручці від реалізації продукції	$ЧВ_{\text{вик.ВР}} = \frac{V_{\text{вик.}}}{ВР}$	
8	Індекс співвідношення темпів росту продуктивності праці з темпами росту фонду оплати праці	$I_{\text{ПП}/\text{ФОП}} = \frac{\text{ПП}_1}{\text{ПП}_0} \div \frac{\text{ФОП}_1}{\text{ФОП}_0}$	ПП ₁ , ПП ₀ – продуктивність праці у звітному і базовому періодах відповідно; ФОП ₁ , ФОП ₀ – ФОП у звітному і базовому періодах відповідно.
9	Індекс співвідношення темпів росту продуктивності праці з темпами росту витрат на використання персоналу	$I_{\text{ПП}/V_{\text{вик.}}} = \frac{\text{ПП}_1}{\text{ПП}_0} \div \frac{V_{\text{вик.1}}}{V_{\text{вик.0}}}$	V _{вик.1} , V _{вик.0} – витрати на використання персоналу у звітному та базовому періодах відповідно
Показники ефективності процесу розвитку персоналу			
1	Витрати на розвиток персоналу в розрахунку на одного працівника, який навчався	$V_{\text{розв.од}} = \frac{V_{\text{розв.}}}{Ч_{\text{розв.}}}$	V _{розв.} – сукупні затрати на розвиток персоналу Ч _{розв.} – чисельність працівників, охоплених програмою розвитку персоналу (пройшли навчання)
2	Витрати на розвиток персоналу в розрахунку на одного середньоспискового працівника	$V_{\text{розв.од.ССЧ}} = \frac{V_{\text{розв.}}}{\text{ССЧ}}$	
3	Частка витрат на розвиток персоналу у виручці від реалізації продукції	$ЧВ_{\text{розв.ВР}} = \frac{V_{\text{розв.}}}{ВР}$	
4	Частка витрат на розвиток персоналу у собівартості продукції	$ЧВ_{\text{розв.Св}} = \frac{V_{\text{розв.}}}{Св}$	
5	Частка працівників, охоплених програмою навчання в середньосписковій чисельності	$ЧЧ_{\text{розв.}} = \frac{Ч_{\text{розв.}}}{\text{ССЧ}}$	
6	Індекс співвідношення темпів росту продуктивності праці з темпами росту витрат на розвиток персоналу	$I_{\text{ПП}/V_{\text{розв.}}} = \frac{\text{ПП}_1}{\text{ПП}_0} \div \frac{V_{\text{розв.1}}}{V_{\text{розв.0}}}$	V _{розв.1} , V _{розв.0} – витрати на розвиток персоналу у звітному та базовому періодах відповідно
7	Рентабельність витрат на розвиток персоналу	$P_{\text{в.розв.}} = \frac{\text{Пр}_{\text{од}}}{V_{\text{од}}} \times \frac{V_{\text{розв.}}}{V_{\text{од}}}$	

Звіт про соціальну ефективність використання персоналу ТОВ «Тернопільбуд» за 2011 р.

№ п/п	Показники	Категорія працівника	Будівельно-виробничий персонал	
1	<i>Чисельність персоналу, осіб</i>			1960
2	<i>Витрати на персонал соціального спрямування, (грн., к-сть осіб), в тому числі:</i>		<i>грн.</i>	<i>к-сть осіб</i>
			640187	232
2.1	витрати на виплату матеріальної допомоги, грн., к-сть осіб		121227	130
2.2	витрати на забезпечення працівників житлом, грн., к-сть осіб		81400	23
2.3	витрати на харчування працівників, грн., к-сть осіб		170560	85
2.4	витрати на транспортування працівника до місця роботи, грн., к-сть осіб		33000	20
2.5	витрати на культурно-побутове обслуговування, грн., к-сть осіб		35000	15
2.6	витрати на санаторно-курортне обслуговування, грн., к-сть осіб		69000	23
2.7	витрати на надання безвідсоткових кредитів працівникам, грн., к-сть осіб		30000	5
2.8	витрати на поліпшення умов робочого місця, грн., к-сть осіб		100000	
3	<i>Плинність персоналу (к-сть вибулих працівників за звітний період, коеф.(відношення вибулих до ССЧ)</i>		585	0,29
4	<i>Розвиток персоналу</i>			
4.1	К-сть працівників, щодо яких періодично здійснюється оцінка результативності, осіб, у % до загальної чисельності		-	-
4.2	К-сть працівників, яким видано сертифікати відповідності займаній посаді (професії), осіб		-	-
4.3	К-сть працівників, охоплених програмами розвитку персоналу, осіб, % до загальної чисельності		-	-
4.4	Витрати на розвиток (навчання) працівників, грн., к-сть осіб		42900	23
4.5	Середня к-сть годин навчання на рік на одного працівника, у % до загальної к-сті годин		-	-
5	<i>Рівень задоволеності персоналу (за п'ятибальною шкалою)</i>			
5.1	Рівень задоволеності організацією праці		4	
5.2	Рівень задоволеності умовами праці		4	
5.3	Рівень задоволеності оплатою праці		3	
5.4	Рівень задоволеності системою соціального забезпечення		3	
5.5	Можливість самореалізації, розвитку та вдосконалення професійних навичок і знань		3	
5.6	Рівень задоволеності взаєминами в колективі, з керівництвом		4	
5.7	Можливість проявляти ініціативу, самостійність у вирішенні поставлених завдань		2	