

Правдюк Н.Л., Покиньючерда В.В.

**ТРУДОВІ РЕСУРСИ ПІДПРИЄМСТВ:
ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ**

Монографія

Вінниця
2016

УДК [657+65.011.47]:331.522.4
ББК 65.052.21-14
П 68

Рецензенти:

Легенчук Сергій Федорович доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри обліку і аудиту Житомирського
державного технологічного університету

Чорна Людмила Олександрівна доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри менеджменту та адміністрування
Вінницького торговельно-економічного інституту
Київського національного торговельно-економічного
університету

Гордополова Наталія Василівна кандидат економічних наук, доцент,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Вінницького навчально-наукового інституту
економіки Тернопільського національного
економічного університету

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Житомирського державного технологічного університету
Протокол № 3 від 02 листопада 2015 р.*

Правдюк Н.Л., Покиньючерда В.В.

Трудові ресурси підприємств: обліково-аналітичне забезпечення управління: монографія / Н.Л. Правдюк, В.В. Покиньючерда. – Вінниця: ПП «ТД «Едельвейс і К», 2016. – 246 с.

ISBN

Монографія присвячена теоретичному обґрунтуванню й розробці організаційно-методичних та практичних рекомендацій з удосконалення процесу формування обліково-аналітичної інформації для потреб управління трудовими ресурсами підприємств на сучасному етапі економічного розвитку.

Монографія розрахована на керівників та спеціалістів бухгалтерської служби підприємств, наукових працівників, аспірантів, студентів економічних спеціальностей, всіх, хто цікавиться питаннями теорії та методології бухгалтерського обліку та економічного аналізу трудових ресурсів підприємств.

УДК [657+65.011.47]:331.522.4
ББК 65.052.21-14

ISBN

© Правдюк Н.Л., Покиньючерда В.В., 2016

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....	4
<i>Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ТРУДОВИМИ РЕСУРСАМИ ПІДПРИЄМСТВ.....</i>	7
1.1. Сутність трудових ресурсів як об'єкта управління, обліку та аналізу.....	7
1.2. Економічна оцінка трудових ресурсів.....	31
1.3. Обліково-аналітична інформація в системі управління трудовими ресурсами.....	49
<i>Розділ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ТРУДОВИХ РЕСУРСІВ ПІДПРИЄМСТВ.....</i>	62
2.1. Документальне оформлення операцій з трудовими ресурсами підприємств.....	62
2.2. Узагальнення інформації про трудові ресурси в обліковій системі підприємств.....	75
2.3. Аналіз стану та ефективності використання трудових ресурсів підприємств.....	87
<i>Розділ 3. НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ТРУДОВИМИ РЕСУРСАМИ ПІДПРИЄМСТВ.....</i>	112
3.1. Удосконалення організації та методики облікового забезпечення управління трудовими ресурсами.....	112
3.2. Підходи до вдосконалення звітності підприємств в частині обліку трудових ресурсів.....	130
3.3. Перспективи поліпшення аналітичного забезпечення оцінки стану та ефективності використання трудових ресурсів.....	142
ВИСНОВКИ.....	154
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	158
ДОДАТКИ.....	182

ПЕРЕДМОВА

Тенденції розвитку сучасного постіндустріального суспільства обумовлюють трансформацію усталених підходів до управління багатьма економічними процесами, в тому числі тими, що пов'язані з формуванням і використанням трудових ресурсів підприємств. Закономірно перед вітчизняними менеджерами постають нові виклики, які пов'язані з адаптацією існуючих інструментів і методів управління до сучасних тенденцій розвитку світової економіки. За таких обставин зростає попит на якісне обліково-аналітичне забезпечення, яке формує основу інформаційної підтримки прийняття та реалізації управлінських рішень.

Дослідження нинішнього стану обліково-аналітичного забезпечення управління трудовими ресурсами підприємств свідчить про необхідність поглиблення та розробки організаційних і теоретико-методичних положень, орієнтованих на генерування адекватного сучасним умовам інформаційного забезпечення, здатного задовольнити зростаючі інформаційні потреби користувачів облікових даних. Крім того, відсутність універсальної методики обліку трудових ресурсів, яка була б офіційно визнана на міжнародному та національному рівнях, складає один із чинників, що протидіє ефективній реалізації політики вартісно-орієнтованого управління сучасними підприємствами. Тому поряд із проведенням виваженої економічної політики, орієнтованої на створення передумов для підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств, необхідно розробити та реалізувати комплекс заходів, спрямованих на удосконалення теоретичних та організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку й економічного аналізу трудових ресурсів як основи інформаційного забезпечення управлінського процесу.

Проблеми обліку та аналізу трудових ресурсів в частині організації та методики стали об'єктом наукових досліджень вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема: Н.М. Головай, Т.В. Давидюк, М. Добії, І.В. Жиглей, В.М. Жука, О.М. Короба, Н.М. Королюк, О.А. Кулікова, С.Ф. Легенчука, М.Ю. Медведєва, Є.В. Мниха, Д.О. Панкова, Н.В. Починок, М.С. Пушкаря, І.Б. Садовської, Я.В. Соколова, Н.В. Тонкошкурової, Е. Фламхольца, М.Г. Чумаченка, Д.М. Ядранського та інших вчених-економістів.

Відаючи належне науковим доробкам попередників в дослідженні організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та економічного аналізу трудових ресурсів, необхідно зазначити, що окремі аспекти, зокрема трактування трудових ресурсів як об'єкта обліку та аналізу, методика оцінки вартості трудових ресурсів, організаційно-методологічні засади формування обліково-аналітичної інформації в контексті задоволення потреб управління трудовими ресурсами залишаються недостатньо вивченими, потребують систематизації та вдосконалення.

Об'єктом дослідження є обліково-аналітичне забезпечення як складова системи управління трудовими ресурсами підприємств олійно-жирової галузі України.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційно-методичних і практичних положень формування обліково-аналітичної інформації для забезпечення ефективного управління трудовими ресурсами на підприємствах олійно-жирової галузі України.

У першому розділі монографії «Теоретичні основи обліково-аналітичного забезпечення управління трудовими ресурсами підприємств» висвітлено економічну сутність трудових ресурсів, досліджено еволюцію наукових поглядів на змістовне наповнення цього поняття, визначено його місце в системі сучасного понятійно-категоріального апарату, проаналізовано підходи вітчизняних та зарубіжних вчених до вартісної оцінки трудових ресурсів і можливість адаптації існуючих методик до системи бухгалтерського обліку, досліджено механізм формування обліково-аналітичної інформації для управління трудовими ресурсами підприємств олійно-жирової галузі України.

У другому розділі «Бухгалтерський облік та економічний аналіз трудових ресурсів підприємств» висвітлено результати дослідження впливу способів формування персоналу на порядок його документальної реєстрації, методикау відображення витрат на формування, використання й розвиток трудових ресурсів у системі бухгалтерських рахунків та звітності, оцінено стан та ефективність використання трудових ресурсів підприємств олійно-жирової галузі, окреслено проблемні питання щодо відображення інформації про трудові ресурси в обліковій системі підприємств і організаційно-методичного забезпечення аналітичної роботи, зокрема економічного аналізу трудових ресурсів.

У *третьому розділі* «Напрями розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління трудовими ресурсами підприємств» розроблено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку трудових ресурсів підприємств, наведено порядок узагальнення інформації про трудові ресурси в системі бухгалтерських рахунків та звітності підприємств, обґрунтовано пропозиції, спрямовані на удосконалення організаційно-методичних засад економічного аналізу трудових ресурсів. Зважаючи на те, що в сучасних умовах персонал є основним прибуткоутворюючим ресурсом авторами сформовано систему показників для здійснення аналізу трудових ресурсів, що дає змогу розрахувати економічний ефект від вкладень у формування та професійний розвиток працівників, оцінити рентабельність трудових ресурсів й визначити тісноту зв'язку між їхньою вартістю та показниками фінансово-господарської діяльності підприємств.

Монографія не покликана вирішити всі питання, що стосуються багатопланової проблеми обліку та аналізу трудових ресурсів в умовах становлення та розвитку постіндустріальної економіки. На думку авторів, на сьогодні залишаються невирішеними ряд проблемних аспектів бухгалтерського обліку та економічного аналізу трудових ресурсів, тому й надалі існує площина для нових наукових досліджень, пошуків та рішень. Однак, основні теоретичні положення, висновки та практичні рекомендації, викладені на сторінках монографічного дослідження, є вагомим кроком на шляху формування достовірного обліково-аналітичного забезпечення системи прийняття рішень в частині управління трудовими ресурсами сучасних підприємств.

- 1.1. Сутність трудових ресурсів як об'єкта управління, обліку та аналізу
- 1.2. Економічна оцінка трудових ресурсів
- 1.3. Обліково-аналітична інформація в системі управління трудовими ресурсами

1.1. Сутність трудових ресурсів як об'єкта управління, обліку та аналізу

Інтернаціоналізація та глобалізація світової економіки, набуття нашою країною статусу асоційованого члена ЄС на перший план висувають завдання формування системи державного управління, здатної своєчасно та адекватно реагувати на ті виклики соціально-економічного буття, що диктуються його переходом до якісно вищого рівня суспільного розвитку – постіндустріального. Сьогодні, як ніколи раніше, стає очевидним той факт, що розбудова справедливої, успішної та соціально відповідальної держави неможлива без ефективного використання її людського ресурсу. Соціальний та економічний розвиток визначаються не стільки досконалістю засобів виробництва, технологій, скільки людиною, її інтелектом, креативністю, вміннями та навичками.

За оцінками вчених, на початок третього тисячоліття накопичений сукупний капітал людства становив близько 550 трлн дол. США, або 90 тис. дол. США на одного мешканця планети [236]. При цьому частка людського капіталу коливається (за різними оцінками та країнами різного рівня розвитку) в межах 40-80% [236]. Вчені Державної установи «Інститут економіки та прогнозування» Національної академії наук України станом на

01.01.2006 р. оцінили людський капітал України у 4,62 трлн грн., що становить 46,7% від загального обсягу національного багатства [9, с. 106]. Натомість, за результатами досліджень учених Інституту економіки РАН, на початок XXI ст. вартість людського капіталу України сягала 4,5 трлн дол. США, або 53,1% загального обсягу багатства країни [108, с. 104]. Фактично вартість знань, умінь і навичок, накопичених людьми, сьогодні перевищує вартість капіталу фізичного. З огляду на це питання раціонального управління людськими ресурсами мають стати ядром, навколо якого формуватимуться нові парадигми державного та корпоративного менеджменту.

Я. Фітц-енц зазначає: «коли ми говоримо з менеджерами про найважливіші ресурси, то вони зрідка вказують на балансові активи. Водночас вони згадують людей, технології та інформацію, які ними виробляються, корпоративну культуру, популярність бренду, здібності менеджменту – всі невідчутні, не внесені в баланс активи» [234, с. 84-85]. Дослідження американських учених свідчать про те, що близько 46,3% ринкової вартості компаній припадає на «неіснуючі активи». Залежно від економічної вартості таких активів сфери діяльності поділяють на три кластери:

1) галузі, ринкова вартість яких на 70-90% перевищує балансову (виробництво високотехнологічних апаратних засобів і обладнання, програмне забезпечення та ін.);

2) галузі, ринкова вартість яких на 39-59% перевищує балансову (виробництво фармацевтичної продукції та біотехнологій, транспорт, страхування та ін.);

3) галузі, ринкова вартість яких на 10-29% перевищує балансову (комунальне господарство – 10%, енергетика – 13, банківська сфера – 13, харчова промисловість – 29%) [199, с. 8-9].

Перевищення ринкової вартості над балансовою відбувається за рахунок невідчутних активів, до яких належать репутація фірми, кваліфікація персоналу, популярність торгової марки, клієнтська база тощо. Ці приховані від бухгалтера ресурси є стратегічно важливим чинником діяльності підприємства, однак через складність ідентифікації їх вартість перебуває «поза балансом».

Дослідження структури балансової вартості активів найрозвиненіших американських компаній, які входять до S&P 500 – ключового індексу американської економіки, також підтверджує домінуюче значення невідчутної складової в сучасній економічній

системі. Останніми роками частка нематеріальної складової в структурі всіх активів підприємств, як свідчать дані американських економістів, досягає рівня 80% [259].

Отже, відповідно до вищезазначеного в сучасних умовах основну роль у виробничому процесі відіграє не фізичний капітал, як це було характерно для індустріальної епохи, а інтелектуальний, носіями якого є люди. «В економіці знань зростає роль розумової праці та знижується значення важкої фізичної праці, знання дозволяють підвищити рівень розумового розвитку людей та комбінувати знання різними способами для отримання нових видів продукції з кращими техніко-економічними характеристиками», – стверджують науковці [194, с. 37]. Тобто відбувається переосмислення ролі людини від споглядальницького до дієвого чинника виробництва, без урахування якого нівелюються будь-які перспективи ефективного розвитку підприємства в умовах конкурентного середовища. Наслідком цього є зміщення бази управління від традиційних економічних активів до нетрадиційних, якими й є трудові ресурси.

Формування нової парадигми управління трудовими ресурсами, яка б відповідала вимогам сучасної моделі економічного розвитку, неможливе без налагодженої системи обліково-аналітичного забезпечення як інформаційної бази розробки та прийняття виважених управлінських рішень. Експертні оцінки підтверджують, що успішність реалізації функцій управління на 60-70% визначається якістю обліково-аналітичного забезпечення [102, с. 109-110]. У зв'язку з цим закономірною стає потреба в теоретичному обґрунтуванні ролі бухгалтерського обліку та економічного аналізу в формуванні даних для потреб управління трудовими ресурсами, яке, на наш погляд, доцільно було б розпочати із з'ясування етимології поняття «трудові ресурси», його еволюції, визначення місця в сучасному понятійно-категоріальному апараті та системі об'єктів управління, обліку й аналізу.

Вивчення літературних джерел з питань економіки дало змогу встановити, що дослідженням проблеми людини, її ролі та місця у виробничому процесі, зокрема обґрунтуванням сутнісних ознак трудових категорій, займалися чимало вчених. На основі ґрунтовного аналізу праць учених-економістів розглянемо генезис їх поглядів на роль людини та її здібностей, умінь, кваліфікації в функціонуванні національної економіки та окремого підприємства.

Поняття «трудові ресурси» як планово-облікову категорію вперше ввів у економічну літературу відомий радянський економіст, академік С.Г. Струмилін в 20-х рр. ХХ ст. Під поняттям «трудові ресурси» вчений розглядав робочу силу країни у віці 16-49 р. [220, с. 31]. В середині ХХ ст. Міжнародною конференцією статистиків праці було затверджено зміст поняття «загальні трудові ресурси», що охоплювало як «власне трудові ресурси», так і «військовослужбовців» [220, с. 79]. Відтоді поняття «трудові ресурси» широко ввійшло в науковий вжиток та інтенсивно використовувалося вищими органами державного управління.

Вчені зазначають, що сутнісне наповнення поняття «трудові ресурси» ідеально відповідало тогочасній системі примусової зайнятості, коли Конституція СРСР крім права на працю закріплювала обов'язок кожного здатного до праці громадянина працювати, а працездатні особи, які не працювали більш як 3 міс., вважалися такими, що ведуть паразитичний спосіб життя, і переслідувалися в адміністративному та кримінальному порядку [157, с. 419]. У такій ситуації статистичний облік здатного до праці населення, тобто трудових ресурсів (одночасно з природними, фінансовими та матеріальними ресурсами) був життєво необхідним для забезпечення централізованого планування адміністративно-командної економіки [10, с. 34].

Інтерпретуючи соціальну та економічну сутність трудових ресурсів, вчені радянської епохи керувалися визначеннями, наведеними в інструктивних й нормативних актах органів державного управління. Так, Т.І. Заславська пропонувала під трудовими ресурсами розглядати сукупність членів суспільства, здатних брати участь у суспільному виробництві за певного рівня розвитку продуктивних сил та в межах даних виробничих відносин [55, с. 27]. Більш ґрунтовне, на наш погляд, визначення наводить інший вчений радянського періоду Є.В. Касимовський, зазначаючи, що трудові ресурси – це частина працездатного населення як зайнятого в суспільному виробництві, так і того, що перебуває в резерві, кількісні й демографічні межі якого залежать від суспільної форми виробництва та рівня розвитку продуктивних сил [63, с. 12]. Близьке за змістом визначення трудових ресурсів подано в українській радянській енциклопедії: трудові ресурси – це «частина населення країни або її адміністративно-територіальної одиниці, що має здатність до суспільно корисної праці в народному господарстві;

потенціал живої праці, що має в своєму розпорядженні суспільство на даний момент часу» [229].

Отже, з огляду на викладене, можна констатувати, що за командно-адміністративної економіки до трактування сутності трудових ресурсів як представники органів державної влади, так і науковці підходили однобічно, значно обмежуючи сутнісне наповнення цієї категорії, зводячи її винятково до кількісного вираження працездатного населення, ігноруючи при цьому її якісне наповнення. Серед представників управлінського апарату проявлялась індиферентність відносно професійного зростання працівників, трудові ресурси розглядалися як пасивний об'єкт управління, як засоби досягнення поставлених виробничих завдань, перманентного нарощування виробничих потужностей, зростання національного багатства. Безперечно, такий підхід до розуміння сутнісних ознак трудових ресурсів пояснюється тими завданнями, які ставилися перед громадськістю в умовах провадження екстенсивного шляху розвитку радянської економіки.

Перехід від централізованої планової економіки до умов ринкового господарювання висуває принципово нові вимоги до тлумачення сутності трудових ресурсів. Це поняття змістовно збагачується та розглядається не тільки як механічна сукупність індивідуумів, а й як особистості, наділені якісними характеристиками у вигляді фізичних та розумових здібностей, знань і досвіду. Тобто поряд із кількісною оцінкою трудових ресурсів відтепер враховується також їх якісна сторона. Окреслений підхід дає змогу комплексно та системно підійти до вивчення сутності трудових ресурсів, розглядати їх як основу економічного розвитку окремого підприємства, галузі та країни в цілому.

Сьогодні економісти-дослідники докладають чимало зусиль, щоб остаточно з'ясувати сутність поняття «трудові ресурси» в умовах функціонування та розвитку економіки ринкового типу. Однак незважаючи на ґрунтовні дослідження цієї проблеми, вченим досі не вдалося виробити чітку, єдину позицію у трактуванні поняття «трудові ресурси», а деякі представники наукової спільноти взагалі заперечують доцільність закріплення за трудовими ресурсами статусу економічної категорії, апелюючи до того, що це поняття статистичне, а не економічне за своєю природою [91]. На думку Е.Р. Саруханова, економічною категорією є робоча сила, а трудові ресурси являють собою лише якісне її

вираження [206, с. 17]. Інші науковці, навпаки, є виразниками діаметрально протилежного погляду, обґрунтовуючи соціально-економічну сутність трудових ресурсів, запевняють, що категорія має історичну визначеність, виражає соціально-класову структуру суспільства і не є формальною статистичною сукупністю [240, с. 79-80]. З огляду на відсутність в середовищі науковців єдності у підходах до розуміння сутності трудових ресурсів доцільно ґрунтовно дослідити їх визначення в сучасній спеціальній навчально-науковій літературі.

В економічному словнику-довіднику трудові ресурси тлумачаться як частина населення країни, яка здатна до трудової діяльності. Водночас зазначено, що основними критеріям належності людини до трудових ресурсів є стан здоров'я та вік [103, с. 337]. На наш погляд, більш змістовне визначення досліджуваного поняття наведено в Радянському енциклопедичному словнику: «трудо́ві ресурси – це частина населення, яка володіє необхідним фізичним розвитком, знаннями та практичним досвідом для роботи в народному господарстві» [211, с. 1353]. Близьке за змістом до енциклопедичного пропонує визначення О.А. Грішнова, яка під трудовими ресурсами розуміє «частину населення країни, що за своїм фізичним розвитком, розумовими здібностями і знаннями здатна працювати в народному господарстві» [27, с. 52]. На наш погляд, у двох останніх визначеннях вдало підкреслюється роль якісної складової (фізичні, розумові здібності, знання тощо) у формуванні трудових ресурсів постіндустріальної економіки.

Г.Т. Завіновська, досліджуючи проблемні аспекти економіки праці, акцентує увагу на тому, що трудові ресурси є лише однією із форм вираження людських ресурсів. Крім того, вона вказує на ринковий статус категорії «трудо́ві ресурси», які являють собою один із видів ресурсів економіки поряд з матеріальними [53, с. 23].

На відміну від попередніх дослідників Г.Ф. Красноженова серед якісних характеристик трудових ресурсів не тільки виділяє їх інтелектуальну складову, а й надає їй пріоритетного значення. З цього приводу автор зазначає: «трудо́ві ресурси представляють собою частину населення працездатного віку, яке через свої інтелектуальні, фізичні, психофізіологічні особливості та практичний досвід здатне виробляти матеріальні блага та послуги» [78, с. 15]. Інші не менш відомі вчені, такі як П.Е. Шлендер [249, с. 17], Ю.П. Кокін [70, с. 73], В.В. Адамчук [1, с. 12] та О.Й. Рофе

[198, с. 119], під трудовими ресурсами розглядають працездатну частину населення, яке, володіючи фізичними та інтелектуальними здібностями, здатне виробляти матеріальні блага або надавати послуги. Такий підхід у тлумаченні трудових ресурсів поділяють також вітчизняні вчені [135, с. 13; 231, с. 32; 40, с. 25; 128, с. 36].

Не ставлячи під сумнів правильності попередніх підходів до розкриття сутності поняття «трудові ресурси», вважаємо, що якнайповніше визначення цьому поняттю дає Т.В. Давидюк. На думку автора, трудові ресурси є формою вираження переважної частини людських ресурсів, це частина населення країни, яка, маючи відповідні психофізіологічні, фізичні й інтелектуальні якості, здатна виробляти матеріальні та духовні блага й послуги, тобто провадити корисну діяльність [33, с. 33].

Грунтовні дослідження у сфері економіки трудових ресурсів здійснила А.В. Калина, яка виділила два напрями, яких потрібно дотримуватися при розкритті сутності цієї категорії. По-перше, науковець розглядає трудові ресурси як економічну категорію, під якою розуміє частину населення країни або її адміністративно-територіальної одиниці, що має здатність до суспільно корисної праці в народному господарстві. По-друге, на думку автора, трудові ресурси – це планово-розрахункова категорія, що позначає осіб обох статей у працездатному віці, які потенційно могли б брати участь у виробництві товарів та послуг [60, с. 9]. Із вищенаведеного випливає, що трудові ресурси включають в себе як реальних працівників, тобто тих, що зайняті в економіці країни, так і потенційних, які не провадять трудову діяльність, проте здатні до неї.

О.І. Замора розглядає трудові ресурси як соціально-економічну категорію, яка, з одного боку, відображає рівень розвитку продуктивних сил, а також їх кількісну, якісну характеристику та структуру, тобто розподіл на працездатне та непрацездатне населення, а з іншого, як категорію, яка характеризується складною системою взаємозв'язків з виробничими відносинами, тенденціями соціально-політичного розвитку, демографічними, національними традиціями, численними соціокультурними факторами і відтворюються разом з ними [54, с. 7-8].

С.В. Тищенко вважає, що «трудові ресурси як економічна категорія виражають відносини стосовно населення, яке має фізичну та інтелектуальну здатність до праці відповідно до встановлених державою умов відтворення індивідуальної робочої

сили» [224, с. 105]. Соціальна сутність трудових ресурсів, на погляд Л.Ф. Ніколаєнко та П.О. Іващенко, вказує на те, що становлять люди у певних виробничих умовах, а економічну – робочий час, необхідний для виконання суспільно корисної праці [110, с. 7].

Комплексно та всебічно до обґрунтування сутності трудових ресурсів підійшла В.М. Гриньова, яка пропонує це поняття розглядати в кількох аспектах: трудові ресурси як частина населення, потенційно здатна до праці; трудові ресурси як особи, що мають достатній рівень фізичного розвитку, розумових здібностей, загальноосвітніх і професійних знань, необхідних для виконання певної роботи; трудові ресурси як сукупність реальних та потенційних працівників; трудові ресурси як сукупність категорій населення (зайняті та безробітні тощо), що виділяються відповідно до чинної системи законодавчих актів [24, с. 8].

Окремої уваги заслуговує підхід групи дослідників під науковим керівництвом Л.Г. Чернюк, яка на противагу працям зазначених вище вчених, трудові ресурси тлумачить як частину населення суспільства, яка має необхідний фізичний розвиток, здоров'я, освіту, культуру, здібності, кваліфікацію та професійні знання для суспільно корисної діяльності й належить до певної вікової категорії – працездатного віку [67, с. 290]. Тобто вчені включають до складу трудових ресурсів лише осіб працездатного віку, вказуючи на критерій належності населення країни до трудових ресурсів, а саме на працездатний вік. Такий підхід, на нашу думку, не відповідає сучасним реаліям у сфері соціально-трудова відносин, штучно обмежує кількісне вираження трудових ресурсів.

Викладені вище підходи до визначення соціально-економічної сутності поняття «трудова ресурси» свідчать, що вчені здебільшого досліджуване поняття пов'язують з макроекономічним рівнем, а в межах окремого підприємства пропонують використовувати поняття «персонал» [78, с. 15; 207, с. 342]. Ми не поділяємо такий погляд, оскільки вважаємо, що поняття «трудова ресурси» є універсальним та може бути застосоване для позначення ролі людського чинника у сучасних економічних умовах на різних рівнях управління. У межах даного дослідження найдоцільнішим вбачається використання поняття «трудова ресурси», яке на відміну від інших споріднених понять («персонал», «кадри», «людський капітал» тощо), якнайточніше характеризує їх належність саме до ресурсного забезпечення підприємства (рис. 1.1).

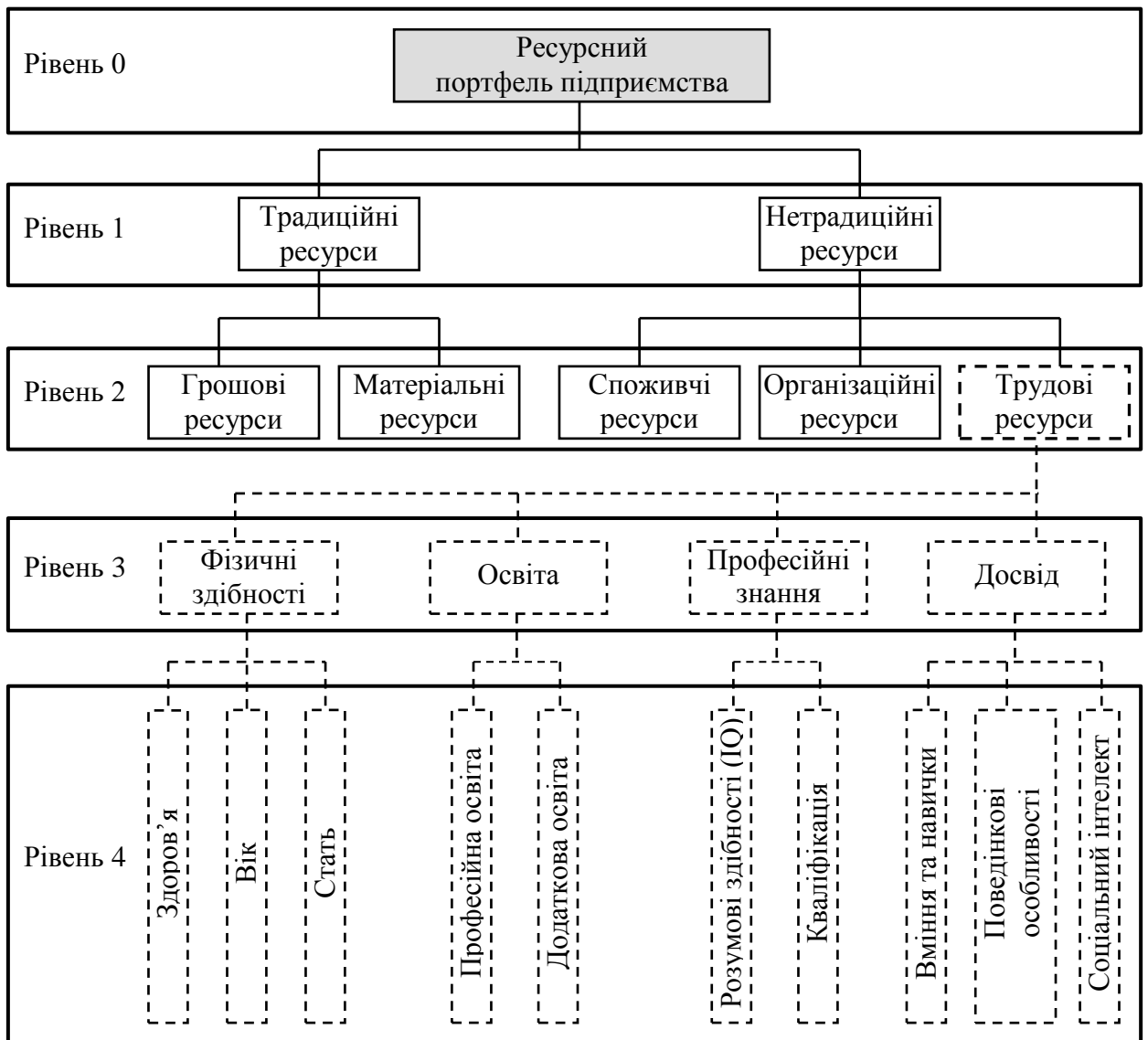


Рис. 1.1. Місце трудових ресурсів у системі ресурсного забезпечення підприємства

Джерело: сформовано авторами з використанням [199, с. 77-81]

На підтвердження своєї позиції наведемо визначення поняття «трудові ресурси» на мікрорівні. Так, за визначенням, наведеним в економічній літературі, трудові ресурси підприємства – це промислово-виробничий персонал суб'єкта господарювання, який володіє певною освітою та кваліфікацією, вагомою складовою якого є робітники [5, с. 49].

Інше визначення пропонує Г.Ф. Красноженова: «трудові ресурси організації – це частина професійно-кваліфікаційної структури персоналу організації, зумовлена виникненням трудових відносин і подальшим використанням трудового потенціалу працівників» [78, с. 15]. З останнього визначення можна зрозуміти, що поняття «персонал» за своїм змістовим наповненням є ширшим

за поняття «трудові ресурси», адже автор зазначає, що трудові ресурси підприємства – це частина професійно-кваліфікаційної структури персоналу [78, с. 15]. На наш погляд, таке твердження є хибним, оскільки до трудових ресурсів слід відносити всіх працівників підприємства – як управлінців, спеціалістів, службовців, так і робітників основного допоміжного та обслуговуючих виробництв, тобто всіх зайнятих незалежно від їх професійного, соціального статусу та функціональних обов'язків. З цього приводу досить вдалим вважаємо визначення О.М. Брадула, який зазначає, що «трудові ресурси корпорації – це сукупність працівників, які мають необхідну професійну підготовку, знання та вміння і є корисними для корпорації в досягненні її цілей» [12, с. 124].

Проведений понятійно-категоріальний аналіз трудових ресурсів в навчально-науковій економічній літературі уможливив тлумачення їх сутності з позиції галузевої належності підприємств. Так, О.Ю. Єрмаков розглядає трудові ресурси сільського господарства як частину сільського населення, яке володіє здатністю працювати в даній галузі, є членом трудових колективів виробничих аграрних формувань або бере участь в них за окремими угодами, а також міське населення, яке періодично залучається до сільсько-господарських робіт [44, с. 2].

Підсумовуючи теоретизування щодо соціально-економічної сутності досліджуваного поняття та еволюції поглядів науковців на його трактування можна виділити два основні історично сформовані підходи:

- 1) трудові ресурси – категорія кількісно-якісного виміру, категорія планової економіки (до 90-х рр. ХХ ст.);
- 2) трудові ресурси – категорія якісно-кількісного порядку, категорія ринкової економіки (з 90-х рр. ХХ ст. по сьогодні).

На основі ґрунтовного понятійно-категоріального аналізу визначень досліджуваного поняття, наведених у спеціалізованій літературі, здійснимо структурування кількісних та якісних характеристик трудових ресурсів (додаток А.1). Як видно з додатка А.1, в процесі історичного розвитку економічних відносин відбувається змістовне збагачення досліджуваного поняття, трудові ресурси все більше набувають якісних компонентів. Аналіз частки якісних ознак, виділених ученими при визначенні трудових ресурсів, дає змогу констатувати, що найбільш цінними характеристиками працівників з позиції їх здатності виконувати покладені

функціональні обов'язки є фізичний розвиток (здібності) – 30%, розумові та інтелектуальні здібності – 28, знання (освіта) – 20, досвід (навички та вміння, кваліфікація) – 12, інші якості (духовні та психофізіологічні здібності, культура) – 10%.

На нашу думку, неможливо достеменно з'ясувати сутність трудових ресурсів без окреслення їх кількісних меж, що проявляється через встановлення працездатного віку. До 2011 р. верхня межа працездатного віку в Україні для чоловіків становила 60 р. та для жінок 55 р. Однак у результаті проведення пенсійної реформи вік виходу на пенсію поступово підвищуватиметься і в 2021 р. становитиме 60 р. для жінок та 62 р. для чоловіків-держслужбовців [186]. Нижня межа працездатного віку передбачає, що до початку трудової діяльності людина повинна здобути певний рівень фізичного та розумового розвитку, для чого потрібен час [10, с. 34]. На законодавчому рівні встановлено, що трудова правосуб'єктність настає з моменту досягнення людиною 16 років.

Аналіз наукових праць, в яких висвітлюється сутність трудових ресурсів, засвідчує, що досі існує проблема уточнення кількісних меж цього поняття. Більшість учених єдині в тому, що поняття «трудові ресурси» охоплює населення працездатного віку за винятком непрацюючих пенсіонерів працездатного віку та інвалідів і працюючих в економіці країни осіб молодших та старших працездатного віку [10, с. 36]. Проте деякі вчені, зокрема Л.Г. Чернюк, Д.В. Клиновий та Т.В. Пепа, не поділяють таку точку зору, оскільки вважають, що «такий підхід є багато в чому проблематичним, адже належність до категорії «працюючий пенсіонер» або «працюючий підліток» дозволяє лише констатувати факт про сьогочасну належність даної особи до категорії зайнятого населення». При цьому припинення такою особою участі в економічній діяльності, як зазначають учені, автоматично виключає таку людину з категорії «трудові ресурси» [67, с. 290-291]. Ми поділяємо думку останніх щодо складу трудових ресурсів, проте вважаємо, що такий підхід є виправданим за умови надання кількісної оцінки ресурсів праці в масштабі всієї країни та її регіонів. Що стосується мікрорівня, то чисельність трудових ресурсів, розрахована за такою методикою, відрізнятиметься від фактичної чисельності працюючих на підприємстві, адже за таких умов «працюючий пенсіонер» та «працюючий підліток» несправедливо перебуватимуть за межами ресурсів праці.

Перехід України на ринкові засади господарювання висунув нові вимоги до формування та подання статистичної інформації. З 1995 р. категорія «трудові ресурси» у вітчизняних статистичних звітах не використовується, що створює перешкоди для проведення аналітичних досліджень. Натомість введено поняття «економічно активне населення» та «економічно неактивне населення», які знайшли широке застосування при класифікації населення в міжнародній статистичній практиці. Цей перехід фактично ознаменував зміну фундаментальних засад класифікації населення. Якщо критерієм належності населення країни до трудових ресурсів є його здатність до праці, то відмінною ознакою економічного активного населення є бажання людини працювати.

В методологічних положеннях щодо класифікації та аналізу економічної активності населення зазначено, що економічно активне населення (робоча сила) – це особи віком 15-70 років, які протягом певного періоду часу забезпечують пропозицію робочої сили на ринку праці. Економічно неактивне населення (населення поза робочою силою) включає осіб, які не мають роботи та не займаються її пошуками, тобто не можуть бути класифіковані як «зайняті» або «безробітні» [183]. Науковці зазначають, що поняття «трудові ресурси» за своїм змістовним наповненням є ширшим за поняття «економічно активне населення», оскільки включає ще й працездатних непрацюючих людей та тих, які навчаються з відривом від виробництва [110, с. 8].

Систематизуючи наведені вище підходи до трактування трудових ресурсів та визначення їхніх кількісних меж, а також нормативне визначення сутності й структури економічно активного і неактивного населення, наведемо схематично взаємозв'язок між населенням країни, трудовими ресурсами та економічно активним і економічно неактивним населенням (додаток Б).

Деякі дослідники висловлюють думку про те, що поняття «трудові ресурси» втрачає свій економічний зміст та несправедливо займає місце в системі сучасного понятійно-категоріального забезпечення. Таку точку зору відстоюють, зокрема, вітчизняні вчені Д.П. Богиня та О.А. Грішнова. Автори зазначають, що оскільки наша країна обрала курс на побудову вільного демократичного суспільства і в її Конституції проголошена заборона примусової праці, поняття «трудові ресурси» поступово втрачає своє економічне значення, адже ресурсами можна називати лише

реальні джерела задоволення потреби [10, с. 36]. «Нелогічно називати трудовими ресурсами ту частину населення, яку можна залучити до праці лише насильно», – зазначають науковці [10, с. 36].

У подібному контексті проблему досліджуваного нами поняття розкрито також у працях російських економістів А.І. Рофе та Г.Ф. Красноженової. Вчені переконані, що існуючі в навчально-науковій літературі уявлення про сутність трудових ресурсів не відповідають змісту категорії «ресурси» як такої. Обґрунтовуючи свою позицію, автори задають риторичне запитання: чому до трудових ресурсів слід відносити непрацюючих працездатних осіб, які мають легальні засоби існування та яких відповідно до законодавства не можна примусити до праці? «Неправильно називати ресурсами те, що не може бути використано, оскільки ресурс – це саме те, що призначено для використання та може бути використано на законних підставах або в даному випадку залучено до праці», – підсумовують дослідники [78, с. 13-14; 198, с. 121-122].

Ми погоджуємося з тим, що поняття «трудова ресурси» з позиції, з якої його висвітлено в більшості наукових джерелах, дійсно не відповідає критеріям визнання його ресурсом, а отже, втрачає своє значення як економічна категорія. Однак така невідповідність, на нашу думку, пов'язана з розглядом трудових ресурсів на макрорівні, коли до їх складу невіправдано включають осіб, які здатні до праці, але з різних причин не бажають працювати, тобто тих людей, на які ні країна, ні окреме підприємство не може розраховувати як на потенційного працівника. Водночас поняття «трудова ресурси» залишається актуальним на рівні підприємств, його необхідно розглядати поряд з фінансовими, матеріальними ресурсами як складову частину ресурсного забезпечення господарюючого суб'єкта.

Слід зазначити, що в економічній літературі поряд з поняттям «трудова ресурси» використовується чимало інших альтернативних понять, які позначають значення людини в функціонуванні економічної системи. Серед основних: «робоча сила», «трудова потенціал», «персонал», «кадри», «людські ресурси», «людський капітал». Наявність такої різноманітності понять призводить до термінологічної плутанини, наслідком якої є різні підходи до розуміння їх сутності. З метою вирішення проблеми термінологічної розбіжності розглянемо зміст перелічених понять та їхнє місце в системі понятійно-категоріального апарату сучасної

економічної науки. Докладний аналіз соціально-економічної сутності трудових понять наведено в додатках А.2-А.7.

Відповідно до вищевикладеного можна дійти висновку, що в системі сучасного понятійно-категоріального забезпечення існує чимало дефініцій, які використовують теоретики та практики для характеристики ролі людини в економічних процесах. Кожна з них, без сумніву, має право на існування, адже розглядає людину як надзвичайно важливого фактора виробництва. Систематизація поглядів науковців на змістовне наповнення наведених вище понять дала змогу виділити їх спільні та відмінні ознаки (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Спільні та відмінні ознаки понять

№ з/п	Критерій	Поняття						
		Трудові ресурси	Робоча сила	Трудовий потенціал	Кадри	Персонал	Людські ресурси	Людський капітал
1	Рівень управління: • країна, регіон	+	+	+	+	-	+	+
	• вид економічної діяльності (галузь)	+	-	+	-	-	+	-
	• підприємство, структурні підрозділи	+	+	+	+	+	+	+
2	Основні характеристики: • кількісні параметри	+	+	+	+	+	+	-
	• якісні параметри	+	-	+	-	+	+	+
	• вартість (ціна)	+	+	-	-	-	+	+
3	Зайнятість у суспільній праці: • зайняті	+	+	-	+	+	+	+
	• усі працевдатні	+	-	-	-	-	+	-
	• зайняті та ті, які бажають працювати	+	+	+	-	-	+	+
	• незайняті	+	-	-	-	-	+	-
4	Атрибутивні ознаки: • трудові можливості	+	+	+	+	+	+	+
	• особисті потреби та інтереси	+	-	+	-	+	+	-
5	Ступінь охоплення працівників підприємства: • усі працюючі	+	+	-	-	-	+	-
	• управлінський персонал	+	+	+	+	+	+	+
	• промислово-виробничий персонал (працівники основного та допоміжного виробництва)	+	+	+	-	+	+	-
	• непромисловий персонал	+	+	-	-	-	+	-

Джерело: сформовано авторами з використанням [29, с. 8]

На нашу думку, в контексті даного дослідження доцільне використання поняття «трудові ресурси». На основі проведеного

аналізу сутності трудових ресурсів у системі сучасного понятійно-категоріального апарату економічної науки, визначення їх кількісних меж, дослідження якісних характеристик працівників та виходячи з позиції можливості інтеграції їх в облікову систему підприємств встановлено, що під трудовими ресурсами слід розуміти сукупну чисельність працівників підприємства, які є носіями накопичених у собі та невіддільних від себе трудових активів, які дають можливість їм виконувати покладені виробничі завдання для досягнення тактичних і стратегічних цілей діяльності суб'єкта господарювання. Натомість під трудовими активами необхідно розуміти акумульовані людиною та контрольовані підприємством в результаті минулих подій якісні характеристики працівника у формі його фізичних здібностей, освіти, досвіду та професійних знань, залучення яких у господарський процес, як очікується, приведе в майбутньому до отримання економічних вигід.

Використання досліджуваних категорій в запропонованій редакції дає підстави для ідентифікації прав на використання трудових активів працівників та розробки методичних положень для їх облікового відображення як повноцінного об'єкта бухгалтерського обліку, а також визнання вартісним об'єктом економічного аналізу. Саме такий підхід уможливить формування актуальної інформації для раціонального управління трудовими ресурсами, оцінку результативності вкладень у формування та розвиток персоналу організації. Місце запропонованих понять («трудова активи», «права на використання трудових активів») в системі понятійно-категоріального апарату економічної науки наведено на рис. 1.2.

Нетрадиційність у поглядах на сутність трудових ресурсів обумовлена функціонуванням вітчизняних підприємств в умовах постіндустріальної економіки, за якої розумові та інтелектуальні якості працівників стають чи не найважливішим активом. З огляду на зазначене трудовий ресурс потрібно зберігати та примножувати для забезпечення економічного розвитку країни. Однак як би не прикро це визнавати, в нашій країні спостерігається протилежна ситуація. Так, в перші роки своєї незалежності Україна мала досить непогані стартові позиції для нарощування людського капіталу, займаючи за рівнем індексу людського розвитку (ІЛР) 45 місце серед 162 країн світу. Однак прорахунки в проведенні економічної, соціальної, демографічної політики та врешті-решт нестабільність

політичної ситуації призвели до зниження міжнародного рейтингу України (станом на 2014 р. за ІЛР наша країна займала лише 81 місце зі 188 країн світу) [126].

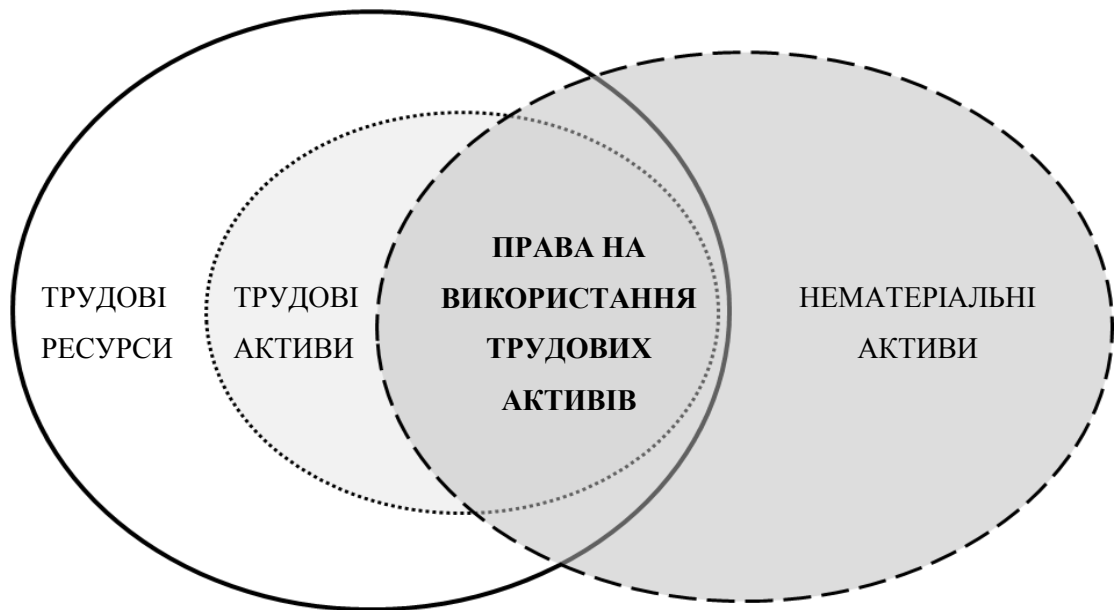


Рис. 1.2. Співвідношення понять «трудові ресурси», «трудові активи», «права на використання трудових активів» та «нематеріальні активи»

Джерело: сформовано авторами

За нетривалий період незалежності України відбуваються процеси катастрофічного руйнування людського ресурсу. Чисельність населення, яке є основою формування трудових ресурсів, за останні 10 років скоротилося на 1,9 млн чол. – з 47,3 млн до 45,4 млн. Простежується динаміка зменшення числа працюючих, зайнятих на спеціалізованих олійно-жирових підприємствах. Працівники підприємств виконують різні завдання, відрізняються між собою за якісними параметрами, тобто не є однорідними. З метою обліку, аналізу та можливості забезпечення управлінської ланки різноплановою інформацією про працівників їх потрібно класифікувати. В основу класифікації трудових ресурсів підприємств олійно-жирової галузі покладено характер виконуваних ними функцій. З огляду на це весь персонал підприємства доцільно розподілити на три групи: управлінський, промислово-виробничий та непромисловий персонал (додаток В).

Для забезпечення ефективного відтворення трудових ресурсів та повернення нашої країни хоча б на попередню рейтингову

позицію за індексом людського розвитку необхідна прогресивна система управління трудовими ресурсами, яка являє собою сукупність взаємодіючих елементів (механізм управління, об'єкт і суб'єкт управління, функції, організаційна структура, процес управління). Основними принципами побудови такої управлінської системи, на думку Ю.С. Наумко, мають бути: мотиваційні заохочення працівників та гідна оплата їхньої праці; ефективне розміщення трудових ресурсів; можливість кар'єрного зростання; підвищення кваліфікації, навчання та перепідготовка; особиста зацікавленість працівника у результаті праці [105].

За твердженням С.П. Калініної, В.В. Ковалевської та С.П. Ланської, під управлінням трудовими ресурсами потрібно розуміти систему технологій, методів, заходів впливу організації на своїх співробітників заради повного використання їх потенціалу та компетенції, для досягнення організаційної мети діяльності [61, с. 22]. На думку вчених, люди розглядаються як конкурентне багатство будь-якої організації, яке потрібно підбирати, розміщувати, розвивати разом з іншими ресурсами, щоб досягти стратегічних цілей організації [61, с. 22].

Х. Греєм та Р. Банет метою управління трудовими ресурсами визначили використання працівників організації в такий спосіб, щоб роботодавець зміг отримати максимально можливу вигоду від їх вміння та навичок, а працівники – максимально можливе матеріальне та психологічне задоволення від своєї праці [28, с. 10].

Незважаючи на існування значних напрацювань у сфері економіки та управління трудовими ресурсами, у вітчизняній науці не проводилися системні дослідження цього поняття з позицій бухгалтерського обліку, і це притому, що облікова інформація є основою для прийняття управлінських рішень щодо процесів формування, використання та розвитку персоналу. Як виняток можна зазначити дослідження Т.В. Давидюк [32], Н.М. Королюк [74], Н.М. Головай [21], С.Ф. Легенчука [30] та Н.В. Починок [159], в яких ґрунтовно розкрито проблеми бухгалтерського відображення людського й інтелектуального капіталу. Крім того, окремі аспекти облікового відображення інформації стосовно трудових ресурсів як фактора виробництва висвітлено в працях вітчизняних і зарубіжних учених, зокрема О.А. Кулікова [82], Я.В. Соколова [213-215], Е. Фламхольца [258], Т.А. Фонарьової [236], Д.М. Ядранського [253] та інших вчених-економістів.

Відсутність системного підходу до вивчення трудових ресурсів як об'єкта бухгалтерського обліку пов'язана із складністю їх облікового відображення. На думку М.Ю. Медведєва, облік трудових ресурсів – «ахіллесова» п'ята бухгалтерії: об'єкти жодного іншого виду не підлягають відображенню в бухгалтерському обліку з таким супротивом [95, с. 93].

Я. Фітц-енц стверджує, що неспроможність традиційної бухгалтерії виконати поставлені перед нею завдання щодо обліку трудових ресурсів криється в двох аспектах: «По-перше, бухгалтерія внутрішньо орієнтована, її основна мета – зберегти майно підприємства, по-друге, вона спрямована в минуле» [234, с. 26]. Науковець переконує, що сьогодні бухгалтерія має дивитися в майбутнє. «Ми не досягнемо успіху, якщо будемо фінансувати майбутнє, постійно озираючись в минуле», – констатує вчений [234, с. 26]. На думку М.С. Пушкаря, інтелектуальний капітал раніше не вважався цінністю сам по собі, а тому й не оцінювався і не відображався в системі фінансового обліку; знання, досвід, навички, наукові відкриття, ідеї не бралися до уваги і не використовувалися для збільшення активів підприємства [194, с. 62].

Однією з основних проблем бухгалтерського обліку, в тому числі обліку трудових ресурсів, є ідентифікація об'єктів. Незважаючи на це, як стверджує М.Ю. Медведєв, чітке визначення об'єкта обліку відсутнє. Вчений виділяє дві групи об'єктів обліку: 1) об'єкти, що мають матеріальну природу; 2) об'єкти абстрактного характеру [96, с. 9-10].

В.М. Жук вважає, що визначення об'єкта бухгалтерського обліку є фундаментом його теорії [49]. Об'єктом обліку в будь-якій обліковій системі, з погляду Ф.Ф. Бутинця, є майно, без якого підприємство не може існувати та здійснювати економічну діяльність [16, с. 18].

В.Ф. Максимова під об'єктами бухгалтерського обліку розуміє об'єкти реальної господарської діяльності, які спостерігаються і пізнаються суб'єктом управління за допомогою бухгалтерського обліку. Об'єкти бухгалтерського обліку автор розподіляє на дві групи: господарські засоби та господарські процеси [17, с. 12-13]. Фактично науковці єдині у підході до виокремлення об'єктів бухгалтерського обліку, вказуючи, що вони охоплюють господарські засоби, джерела їх формування та результати діяльності підприємства.

У межах існуючої системи бухгалтерського обліку трудові ресурси не є окремим цілісним об'єктом бухгалтерського обліку поряд з ресурсами матеріальними та фінансовими, а розглядаються як об'єкт накопичення понесених витрат, які відображаються на витратних рахунках в частині нарахування оплати праці та інших виплат соціального характеру, а також відрахувань на соціальні заходи та зобов'язань підприємства перед працівниками за розрахунками з оплати праці. Вважаємо за потрібне цей перелік об'єктів розширити через включення до системи нових об'єктів бухгалтерського обліку, що відповідає сучасним реаліям постіндустріальної економіки, функціонуванню підприємств в умовах економіки знань, коли якісні характеристики працівників набувають вирішального значення на шляху досягнення мети діяльності організації (рис. 1.3).

При виокремленні об'єктів бухгалтерського обліку слід акцентувати увагу на тому, що підприємство не є власником трудових активів працівника (це відповідало б деякій моделі рабства), а лише має права на їхнє використання, які є результатом попередньо укладеного контракту (трудового договору) між роботодавцем і найманим працівником. На нашу думку, представлення трудових ресурсів у фокусі трудових активів, якими вони володіють, дозволить розглядати їх як рівноправний об'єкт бухгалтерського обліку та створить підстави для адаптації їх в облікову систему підприємства.

Включення до складу об'єктів бухгалтерського обліку прав на використання трудових активів працівників, на наш погляд, допоможе реалізувати ті цілі обліку людських ресурсів, які задекларовані Американським інститутом праці, а саме: надавати витратно-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 [75, с. 132-133].

Трудові ресурси є специфічним об'єктом не тільки бухгалтерського обліку, а й економічного аналізу. Під час проведення

аналітичних процедур досліджують процеси формування, використання і розвитку трудових ресурсів, глибоко та системно вивчають вплив цих процесів на результати фінансово-господарської діяльності підприємств, їх фінансовий стан.

ТРУДОВІ РЕСУРСИ В СИСТЕМІ ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	
ЧИННА СИСТЕМА ОБЛІКУ	РЕКОМЕНДАЦІЇ АВТОРІВ
ГОСПОДАРСЬКІ ЗАСОБИ	
<i>I. Нематеріальні активи</i>	
–	Права на використання трудових активів: <ul style="list-style-type: none"> • права на використання фізичних здібностей • права на використання освіти • права на використання досвіду • права на використання професійних знань
<i>II. Знос (амортизація) необоротний активів</i>	
–	Амортизація прав на використання трудових активів
<i>III. Капітальні інвестиції</i>	
–	Формування трудових активів: <ul style="list-style-type: none"> • формування фізичних здібностей працівника; • вкладення в освіту працівників • формування досвіду працівників • формування професійних знань працівників
<i>IV. Витрати майбутніх періодів</i>	
Витрати на навчання та підвищення кваліфікації трудових ресурсів	Витрати на навчання та підвищення кваліфікації трудових ресурсів в частині витрат, що не дали очікуваного економічного ефекту
ДЖЕРЕЛА ФОРМУВАННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ЗАСОБІВ	
<i>I. Додатковий капітал</i>	
–	Вкладення в трудові активи: <ul style="list-style-type: none"> • безоплатно отримані права на використання трудових активів • дооцінка (уцінка) прав на використання трудових активів
РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ	
<i>I. Витрати</i>	
Витрати на формування, використання та розвиток трудових ресурсів	Витрати на формування, використання та розвиток трудових ресурсів в частині витрат, що не дали очікуваного економічного ефекту

Рис. 1.3. Трудові ресурси в системі об'єктів бухгалтерського обліку

Джерело: розроблено авторами

З метою раціональної організації аналітичної роботи та забезпечення генерування інформаційних потоків, необхідних управлінській ланці, перше, що потрібно зробити – це деталізувати та структурувати об'єкти, за якими мають здійснюватись аналітичні процедури. При цьому має виконуватися принцип системності та комплексності об'єктів, які вивчаються: «немає малого без цілого комплексного об'єкта, але немає цілого без окремого, малого» [56, с. 89]. Тобто сучасні тенденції економічного розвитку формуються через системний та комплексний підхід до сприйняття господарських явищ і процесів. Системний підхід, який передбачає розгляд об'єктів аналітичних досліджень у сукупності їх відношень та причинно-наслідкових зв'язків, дає змогу підготувати управлінські рішення різних модифікацій та обрати найоптимальніше з них. Комплексний підхід при реалізації аналітично-дослідницького процесу уможливорює врахування всіх аспектів господарської діяльності підприємства. За таких умов правильне визначення об'єктів аналізу трудових ресурсів та їх структуризація сприятиме вичерпному та всебічному проведенню аналітичних досліджень.

Перш ніж перейти до безпосереднього вивчення трудових ресурсів як об'єкта економічного аналізу, варто внести певну термінологічну однозначність та з'ясувати зміст поняття «об'єкт економічного аналізу». Опрацювання наукової літератури з аналізу господарської діяльності засвідчило, що в основному під об'єктом економічного аналізу розуміють те, на що спрямований процес пізнання, тобто пізнавальну діяльність, що існує поза свідомістю людини і незалежно від неї [191, с. 42]. Таке широке трактування об'єкта економічного аналізу призвело до того, що фактично в кожній науковій праці наведено різні їх переліки, які хоча й не суттєво, проте відрізняються між собою. Деякі економісти узагальнено підходять до характеристики об'єктів економічного аналізу, виділяючи як об'єкт усю господарську діяльність підприємства. В такому разі об'єкт економічного аналізу асоціюється з його предметом, з чим важко погодитися. З огляду на це ми поділяємо думку вчених, які об'єкт деталізують на окремі господарські процеси, економічні явища, показники (виробництво, ресурси, фінансові результати та ін.). З останнього також випливає, що об'єкти економічного аналізу охоплюють як матеріальні, так і нематеріальні ознаки, є тривалими або дискретними у просторово-

часовому вимірі, наслідком чого є різноманітність підходів до їх тлумачення (додаток Д).

Варто також зазначити, що виокремлення такої кількості об'єктів економічного аналізу та різних варіантів їх поєднання має раціональне зерно і пояснюється власним баченням авторів організації аналітичного процесу, особливостями діяльності кожного підприємства, інформаційними запитами зовнішніх та внутрішніх користувачів.

Загалом на основі вивчення й аналізу наукових джерел можна простежити два основні дослідницькі підходи до комбінування об'єктів економічного аналізу: структурний (ґрунтується на організаційній структурі підприємства) та виробничий (в основу покладено класифікацію господарських процесів). У межах першого підходу до класифікації об'єктів економічного аналізу можна віднести виробничу, маркетингову, фінансову, комерційну та іншу діяльність підприємства, виробничі й управлінські структури тощо, а другого – господарські процеси в цілому, забезпеченість трудовими, матеріальними і фінансовими ресурсами, виробництво й реалізацію продукції, фінансові результати роботи.

В контексті аналізу трудових ресурсів деякі вчені у якості об'єктів виокремлюють певні напрями дослідження, за якими необхідно організовувати аналітичний процес. М.Г. Чумаченко підкреслював, що предметом дослідження аналітика є чисельність, склад та рух робочої сили; фонд робочого часу; трудомісткість продукції; продуктивність праці [42, с. 377-404]. Подібної точки зору щодо структуризації об'єктів економічного аналізу дотримуються й інші вітчизняні науковці, які в процесі аналітичної роботи рекомендують досліджувати рівень забезпеченості підприємства трудовими ресурсами (склад, структура кадрів, їх рух), здійснювати оцінку професійного складу й рівня підготовки кадрів, ступеня використання робочого часу, рівнів продуктивності й ефективності праці, акцентувати увагу на пошук невикористаних резервів тощо [41; 205; 239; 241].

Група вітчизняних вчених під керівництвом Г.В. Назарової до об'єктів аналізу трудових ресурсів відносить також економічні результати трудової діяльності, а саме: виторг (у торгівлі); виробіток, продуктивність праці (у промисловості, сільському господарстві); обсяг функціональної діяльності (в бюджетних установах) [104, с. 24].

Отже, дослідники абстрагуються від деталізації об'єктів аналізу, таких як склад трудових ресурсів, витрати на їх формування, використання та відтворення тощо, тобто тих об'єктів, раціональне управління якими, зрештою, і визначає кінцеві показники трудової діяльності (виробіток, продуктивність праці). Тому підхід, в основу якого покладено штучне обмеження переліку об'єктів економічного аналізу, на наш погляд, є невиправданим, адже позбавляє можливість аналітика отримати вичерпну інформацію про трудові ресурси підприємства.

На думку І.І. Демко, яку ми поділяємо, під об'єктом аналізу ефективності використання трудових ресурсів слід розуміти інформаційну модель відносин, явищ, процесів, пов'язаних із трудовими ресурсами у взаємодії з іншими ресурсами, витрати та результати, пов'язані з його формуванням, розвитком та використанням у господарській діяльності підприємства [34, с. 69].

Вагомий внесок у вивчення представленого питання здійснив вітчизняний вчений Д.М. Ядранський. Досліджуючи проблемні питання економічного аналізу трудових ресурсів з позиції соціально-економічної категорії «праця», вчений сформував інституціональну модель аналізу праці, в рамках якої запропонував такі об'єкти, як кількісна й якісна структура працівників, соціальні та виробничі норми праці, час роботи і відпочинку, заробітна плата, сукупні витрати, продуктивність праці, екологічні об'єкти, соціальне самопочуття [252, с. 201]. О.Ю. Шоляк вважає, що об'єктом діагностики є персонал підприємства та його освітній рівень; витрати підприємства на збільшення вартості людського капіталу; дохідність людського капіталу; втрати робочого часу; кількість виробленої продукції [247, с. 157].

Не заперечуючи правильність поглядів учених щодо визначення переліку об'єктів економічного аналізу, все-таки необхідно внести деякі уточнення. На нашу думку, доцільно серед об'єктів економічного аналізу виділити витрати на формування (витрати на пошук, придбання і первинне навчання персоналу) та розвиток (витрати, пов'язані з навчанням, проведенням курсів підвищення кваліфікації та перепідготовки) працівників. Крім того, склад об'єктів економічного аналізу доречно доповнити трудовими активами працівників у їх вартісному вираженні, зокрема вартості їх фізичних здібностей, освіти, досвіду та професійних знань. Введення в сферу аналітично-дослідницького процесу таких

об'єктів є закономірним явищем, оскільки диктується нинішньою соціально-економічною ситуацією, а саме зростанням рівня мобільності кадрів, інтелектуалізацією праці та соціалізацією економічних відносин, що приводить до зростання витрат та їх частки в структурі загальних витрат підприємства.

Таким чином, на основі систематизації існуючих підходів учених до групування об'єктів економічного аналізу та з урахуванням власного бачення у вирішенні окресленого проблемного питання проведемо структурування об'єктів, за якими, на наше переконання, доцільно проводити аналітичні процедури з подальшим групуванням результатів дослідження та наданням їх управлінській ланці для прийняття рішень (рис. 1.4).

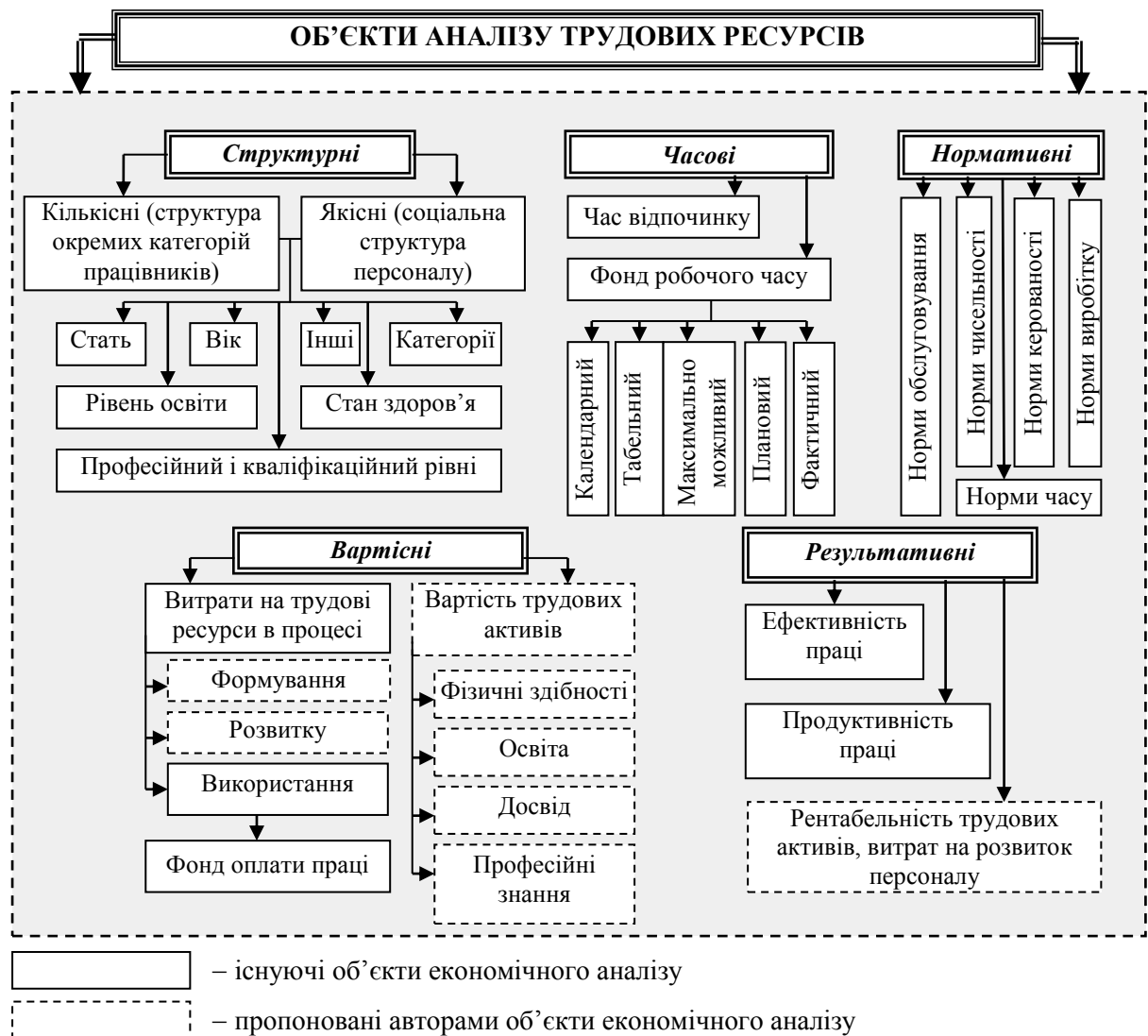


Рис. 1.4. Трудові ресурси в системі об'єктів економічного аналізу

Джерело: сформовано авторами з урахуванням [252, с. 201].

Практична реалізація зазначеного підходу до виокремлення об'єктів економічного аналізу дає змогу формувати актуальну інформацію для раціонального управління трудовими ресурсами, оцінити ефективність вкладень у формування та професійний розвиток працівників, виявити вплив зміни вартості трудових активів на показники діяльності організації.

За результатами здійсненого дослідження слід зазначити, що приведення у відповідність понятійного апарату в частині трудових ресурсів дало змогу структурувати об'єкти бухгалтерського обліку та економічного аналізу. Подальша документальна реєстрація фактів господарського життя, пов'язаних із формуванням та розвитком трудових ресурсів, відображення їх у системі рахунків бухгалтерського обліку і звітності та розробка організаційно-методичних засад проведення аналітичних процедур, спрямованих на дослідження впливу трудоворесурсного забезпечення на результативні показники, має ґрунтуватися на економічній оцінці трудових ресурсів підприємства.

1.2. Економічна оцінка трудових ресурсів



На сучасному етапі суспільного розвитку відбувається трансформація усталених поглядів на місце й роль людини в економічній системі. Людина стає визначальним фактором виробництва, рушійною силою економічного розвитку підприємства, основою його рентабельності та конкурентоспроможності. «Мій основний капітал – люди, – зазначав Г. Форд, – вони для мене означають все і саме вони роблять мене багатим, а в балансі про них практично нічого не написано» [215]. З огляду на зазначене постає справедливе та доволі непросте запитання: як і якими методами економічно оцінити те, що не є власністю підприємства, проте є його найціннішим ресурсом?

Сьогодні, на жаль, потрібно визнати незаперечний факт: проблема вартісної оцінки трудових ресурсів залишається невирішеною. Попри те, що існує значний інтерес з боку вчених-економістів до окресленої проблеми, розробити науково обґрунтовану, універсальну методикку оцінки трудових ресурсів й досі не вдалося. Водночас відомий російський фахівець в сфері

бухгалтерського обліку Я.В. Соколов взагалі поставив під сумнів можливість вирішення цієї проблеми, зазначаючи, що об'єктивно оцінити трудові ресурси сьогодні практично неможливо [214].

У рамках чинної системи бухгалтерського обліку ціна робочої сили асоціюється з величиною витрат, понесених підприємством на їх формування, використання й професійний розвиток. У зв'язку з цим облікова система значно обмежена в можливості генерування актуальної інформації про стан трудових ресурсів підприємств, яка в епоху економіки знань відіграє вирішальну роль у торуванні шляху до підприємницького успіху. На думку В.М. Жука, запровадження методології оцінки нематеріальних активів, адекватної сучасними економічним умовам господарювання забезпечить належну інформаційну базу про вартість підприємства та окремих його активів для прийняття управлінських та інвестиційних рішень [47, с. 447].

Враховуючи те, що підприємства олійно-жирової галузі левову частку виробленої продукції експортують, їх співпраця із зарубіжними компаніями є досить тісною. Тому актуальність оцінки трудових ресурсів, реалізація якої уже набуває популярності у таких компаніях, має стати одним із першочергових етапів удосконалення системи бухгалтерського обліку на шляху формування інформаційного забезпечення управлінського процесу.

При розробці концепції обліку теоретики надають оцінці визначального значення, адже саме оцінка є центральним, фундаментальним елементом методу бухгалтерського обліку [221]. Я.В. Соколов зазначав, що оцінка – серце бухгалтерського обліку [213, с. 364]. Заради справедливості потрібно визнати, що роль оцінки в умовах економіки ринкового типу невпинно зростає, значно розширюється, ускладнюється перелік завдань, які ставляться перед нею. Оцінка як невід'ємний та один із найважливіших елементів бухгалтерського обліку водночас є складною і багатогранною проблемою, яка ще більше поглиблюється, коли йдеться про надання вартісного виміру трудовим ресурсам. «Оцінка є «ахіллесовою п'ятою» обліку людського капіталу», – зазначав С.Ф. Легенчук [86, с. 104].

Труднощі, з якими стикаються при цьому обліковці, пов'язані з відмінністю оцінки трудових ресурсів від узвичаєної методики визначення вартості матеріально-речових об'єктів. Багато економістів, вважаючи предметом бухгалтерського обліку ресурси

підприємства, зазначають, що найбільше багатство компанії – її кадри, людський потенціал, не отримують в обліку належної оцінки, наслідком чого є її непридатність для економічної роботи [213, с. 421]. За результатами дослідження, проведеного однією із міжнародних консалтингових фірм, 95% керівників американських та європейських компаній визнають відсутність надійної системи для оцінки трудових ресурсів, а третина з них взагалі вказує на відсутність будь-яких нині діючих механізмів для реалізації цього завдання [199, с. 315].

Хоча в економічній науці розроблено низку концепцій з оцінки трудових ресурсів, однак на сьогодні повноцінного цілісного підходу, який би забезпечував точність проведених оціночних процедур, можливість їх облікового відображення і був реалізований у стандартах обліку, не існує. Натомість керівники компаній переконують, що, незважаючи на неточність таких розрахунків, процес оцінки трудових ресурсів є надзвичайно важливим [31, с. 112].

Представлення трудових ресурсів у вартісному вираженні дасть змогу формувати інформацію, яка слугуватиме основою оцінки трудового потенціалу підприємства та сприятиме ефективному управлінню ним. «Якщо ви не можете щось виміряти, це означає, що ви не можете ним управляти», – підкреслював значення оцінки відомий експерт у галузі управління персоналом Д. Філіпс [58]. Інший не менш відомий вчений, професор Гарвардської школи бізнесу Д. Гарвін стверджував: «... неможливо управляти тим, що неможливо виміряти» [199, с. 253]. Я.В. Соколов зазначав, що вкладники, акціонери охоче цікавляться тим, які люди працюють на підприємстві, кому потрібно допомагати, а від кого відмовлятися [213, с. 421].

Американський вчений-управлінець М. Амстронг у своїй праці «Практика управління людськими ресурсами» вказував на такі причини доцільності оцінки людських ресурсів:

- людські ресурси є основним елементом ринкової вартості підприємства і відповідно їх вартість має бути врахована інвесторами або тими, хто розглядає можливість злиття чи придбання підприємства;

- збір і аналіз інформації, пов'язаної з оцінкою людських ресурсів, дасть змогу звернути увагу керівництва підприємства на необхідність розробки заходів, спрямованих на пошук, збереження,

розвиток та ефективне використання ресурсів праці;

– визначення вартості людських ресурсів може бути підставою для ресурсно-орієнтованих стратегій управління людськими ресурсами, які пов'язані з розвитком ключових для підприємства знань та навичок працівників;

– вартісна оцінка людських ресурсів може використовуватися для аналізу ефективності їх використання [3, с. 67-68].

Думки таких авторитетних фахівців стали серйозним стимулом до активізації зусиль теоретиків і практиків з метою оцінити те, що потребує оцінки. Сьогодні в розробці методики об'єктивної оцінки трудових ресурсів задіяна значна частина інтелектуального капіталу дослідників, що підтверджується існуванням численних наукових напрацювань у цьому напрямі. Серед них можна виділити праці таких вітчизняних та зарубіжних учених, як М. Амстронга [3], Л.М. Безсонової [8], Т.В. Давидюк [32], М. Добії [222; 238], Ю.А. Дорошенко [37], О.А. Кулікова [82], Я.В. Соколова [213-215], Е. Фламхольца [258] та ін.

Втім, необхідно зазначити, що наділення окремого працівника вартісною оцінкою не є абсолютно новою концепцією, адже це досліджували ще в XVII-XIX ст. класики політичної економії: В. Петті, А. Сміт та К. Маркс. У їхніх наукових роботах було закладено теоретичне підґрунтя для визначення вартості людських ресурсів, які поступово в міру накопичення наукового потенціалу вдосконалювалися та трансформувалися в окремі сучасні концепції економічної оцінки ресурсів праці.

В. Петті, фундатор трудової теорії вартості, вперше спробував надати грошову оцінку людині, зазначаючи, що «цінність окремих людських індивідів еквівалентна восьмирічному доходу, який вони приносять» [136, с. 82]. При цьому різні суб'єкти, на його думку, мали не однакову вартість. Наприклад, дорослу людину він оцінював вдвічі дорожче, ніж дитину, а вартість моряка втричі перевищувала «ціну» селянина. Цінність усього населення тогочасної Англії В. Петті оцінив приблизно в 417 млн фунтів стерлінгів, а вартість кожного жителя становила в середньому 69 гр. од. З нескладних математичних розрахунків дослідника випливає, що загибель 100 тис. чол. рівнозначна збитку країни майже у 7 млн фунтів стерлінгів [136, с. 82]. Фактично це була перша в історії економічної думки спроба грошової оцінки людських ресурсів.

Інший представник політекономії шотландець А. Сміт при наданні грошової оцінки робітнику виходив із категорії заробітної плати, яка має враховувати не тільки затрачені сили та час на виконання роботи, а й забезпечувати винагороду за витрачені зусилля в отриманні знань, що уможливлюють успішне виконання виробничих завдань [222, с. 108]. А. Сміт наголошував на тому, що більш високу заробітну плату слід сплачувати за роботу висококваліфікованих працівників, оскільки вони здатні трудитися більш продуктивно порівняно з іншими робітниками [222, с. 108]. Подібну точку зору підтримував К. Маркс, зазначаючи, що вартість робочої сили виявляється у вигляді заробітної плати, що спрямовується на підтримку життя робітника та належного рівня працездатності, його навчання, освіти та відтворення [93, с. 181-185].

У середині ХХ ст. Ф. Найт та І. Фішер зазначали, що необхідність у відокремленні праці, ренти та відсотка від джерел їх походження відсутня. Вчені дійшли висновку, що заробітна плата є відсотком від вкладень у підготовку спеціаліста, а дисконтуючи визначену суму отриманих доходів, можна розрахувати вартість цих ресурсів [238, с. 56]. У такий спосіб, на думку дослідників, можна підрахувати вартість капіталу, землі та трудових ресурсів. І. Фішер вважав, що інвестування в обладнання й освіту має спільні риси, які полягають у збільшенні майбутніх грошових потоків [238, с. 56]. Хоча родоначальники класичної економічної теорії не створили загальної концепції оцінки ресурсів праці, їх напрацювання стали теоретичним підґрунтям для подальшого розвитку вартісної теорії трудових ресурсів, яка активно розвивається й дотепер.

Розуміння важливості трудових ресурсів в економічній системі сприяло виникненню як у теорії, так і в практичній діяльності значного спектру методик їх оцінки, які доцільно класифікувати на дохідні, витратні та експертні. Витратний метод ґрунтується на підрахунку всієї сукупності витрат, пов'язаних із формуванням і розвитком трудових ресурсів. Дохідний метод передбачає оцінку вартості створеного продукту в процесі реалізації трудового потенціалу в майбутньому. Експертні методи визначення вартості трудових ресурсів ґрунтуються на оціночному судженні фахівця з використанням заздалегідь визначених вагових коефіцієнтів (додаток Е).

Проте оцінка трудових ресурсів не обмежується висвітленими методами. В науковій літературі розроблено ще низку методик,

серед яких грошова оцінка трудових ресурсів Б. Лева та А. Шварца, оцінка стохастичної винагороди Е. Фламхольца. Однак через конструктивну критику з боку експертів та науковців ці методи не набули значного поширення в практичній діяльності підприємств. Наприклад, деякі вчені стверджують, що «... всі ці моделі оцінки страждають суб'єктивністю, невизначеністю та недостатньою надійністю, позбавляючи аналітика впевненості в точності проведених розрахунків» [3, с. 69].

Докладний аналіз наукових праць учених з питань оцінки трудових ресурсів засвідчує, що дослідники віддають пріоритет витратній методиці. На сьогодні ця методика є найбільш вивченою, певною мірою узгоджується з принципами бухгалтерського обліку, зокрема принципом історичної (фактичної) собівартості. Вартість трудових ресурсів за вказаною методикою тотожна сукупному розміру витрат на їх формування, утримання та розвиток.

С.Ф. Легенчук та Н.М. Королюк на підтримку цієї методики наводять такі переваги застосування історичної оцінки: простота використання, що не потребує застосування складного математичного апарату; високий рівень об'єктивності та надійності, оскільки таку оцінку проводять відносно подій, що вже відбулися та можуть бути документально підтверджені; позбавляє систему обліку від прогнозних і ймовірних показників [88].

За підрахунками учених доросла людина накопичує у собі капітал, розмір якого, розрахованого на основі понесених витрат на утримання, освіту та виховання, досягає щонайменше 400 тис. грн. [238, с. 38]. Людський капітал, переконують автори, треба розглядати в тріаді: капітал – праця – винагорода за виконану роботу. При цьому, заробітна плата за виконану роботу – це поняття виміру людського капіталу працівника [238, с. 39].

Вважаємо, що позиції дослідників, в основу яких покладено ототожнення вартості трудових ресурсів із розміром заробітної плати та обсягом інших виплат соціального характеру, є хибними. Дійсно, на перший погляд висококваліфікований спеціаліст повинен претендувати на вищий рівень оплати праці порівняно з некваліфікованим. Однак сьогодні рівень заробітної плати корелює не тільки і не стільки з якісними характеристиками працюючих, скільки з галузевою належністю підприємства, середньорегіональним рівнем оплати праці, а також іншими чинниками, які часто не пов'язані з рівнем професійної підготовки працівника.

Я.В. Соколов залежно від ступеня охоплення оціночними процедурами персоналу підприємства виокремлює індивідуальний та колективний підходи до вартісного виміру трудових ресурсів. Суть першого полягає у визначенні цінності кожного працівника через розрахунок очікуваного доходу компанії від його трудової діяльності з урахуванням дії чотирьох чинників, а саме продуктивності праці, плинності кадрів, можливості просування по службі та ймовірності продовження його роботи на підприємстві. За другого підходу трудові ресурси – це єдиний цілісний колектив, а відтак оцінюється комплексно при врахуванні трьох груп чинників:

- незалежних від колективу (організаційна структура підприємства, економічна політика, методи управління, кваліфікація, навички і поведінка співробітників);

- змішаних або складних (лояльність до фірми, цілі діяльності та мотивація поведінки, моральний клімат);

- остаточних або залежних (продуктивність праці, зростання обсягу роботи, доходу, збільшення частки ринку) [215].

У межах цих підходів вчений виділив п'ять способів вартісного виміру трудових ресурсів: за історичною собівартістю, вартістю заміщення, можливою собівартістю, на основі компенсаційної моделі та за очікуваною заробітною платою [213].

Найбільш детальне та глибоке висвітлення витратної методики оцінки трудових ресурсів, на наш погляд, знайшло відображення у наукових працях Е. Фламхольца, який свого часу запропонував оцінювати людські ресурси за первісною (історичною) собівартістю або за відновлювальною вартістю (вартістю заміщення) [263, с. 3]. Відповідно до методики оцінки, запропонованої науковцем, первісна вартість трудових ресурсів включає витрати на їх формування та навчання. До першої групи витрат відносять витрати підприємства на набір персоналу (розміщення в ЗМІ оголошень про вакантні місця, оплата послуг кадрових агентств), відбір (витрати на тестування, проведення співбесіди), витрати на формування робочого місця, внутрішнє переміщення тощо. До витрат на навчання належать витрати на інструктаж та формальну підготовку працівників, їхнє навчання за місцем роботи, втрати продуктивності у зв'язку із навчанням тощо. Кожна із зазначених груп витрат охоплює прямі та непрямі витрати, які в сукупності формують первісну вартість трудових ресурсів з подальшою амортизацією цієї вартості.

Перевагами такої методики оцінки, як запевняв Я.В. Соколов, є простота розрахунку та реальність оціночної бази [213, с. 422]. Проте суттєвим недоліком методики є те, що реальна вартість трудових ресурсів не завжди пов'язана з понесеними витратами на їх формування та навчання. Крім зазначеного до недоліків цього методу оцінки необхідно віднести складність визначення періоду списання витрат, пов'язаних з набором працівників та їх професійним навчанням.

За методом заміщення оцінку загальної вартості трудових ресурсів здійснюють через визначення цінності окремих працівників. Для надання кожному працівнику вартісного виміру моделюють ситуацію його звільнення та водночас розраховують сукупний обсяг витрат, які включають витрати на заміну нинішнього працівника на іншого, здатного виконувати функції попереднього, та втрати продуктивності праці за час цієї заміни. Механізм формування вартості трудових ресурсів за історичною собівартістю та вартістю заміщення схематично показано на рис. 1.5.

Оцінка трудових ресурсів, проведена за методом заміщення, на нашу думку, не дасть достатнього рівня точності інформацію. Припустимо, два співробітники, на підбір, найм та розвиток яких підприємство понесло ідентичні за обсягом витрати, через різні фізіологічні особливості та рівень попередньої професійної підготовки матимуть неоднакову продуктивність, а відтак, різну цінність для суб'єкта господарювання.

Незважаючи на численних прибічників витратного підходу до оцінки трудових ресурсів, все-таки необхідно відзначити, що така методика піддається конструктивній критиці з боку спеціалістів у сфері управління персоналом. Зокрема, деякі зарубіжні економісти вказують на існування об'єктивних перешкод у його реалізації. Наприклад, на практиці не завжди вдається чітко розмежувати витрати, які були понесені на формування трудового колективу, з витратами, що вкладені в підтримку й підвищення рівня кваліфікації працівників. Не можна також не враховувати ризик того, що понесені господарюючими суб'єктами витрати на формування та розвиток персоналу, були враховані частково, а відтак розрахована вартість працівників буде неточною. Крім того, скептична налаштованість науковців до витратної методики оцінки пояснюється ігноруванням якісних характеристик персоналу. Вчені наголошують, що кваліфікація та досвід, будучи одними із

ключових властивостей працівників як фактора виробництва в умовах економіки ринкового типу, несправедливо залишаються за межами оціночного процесу.

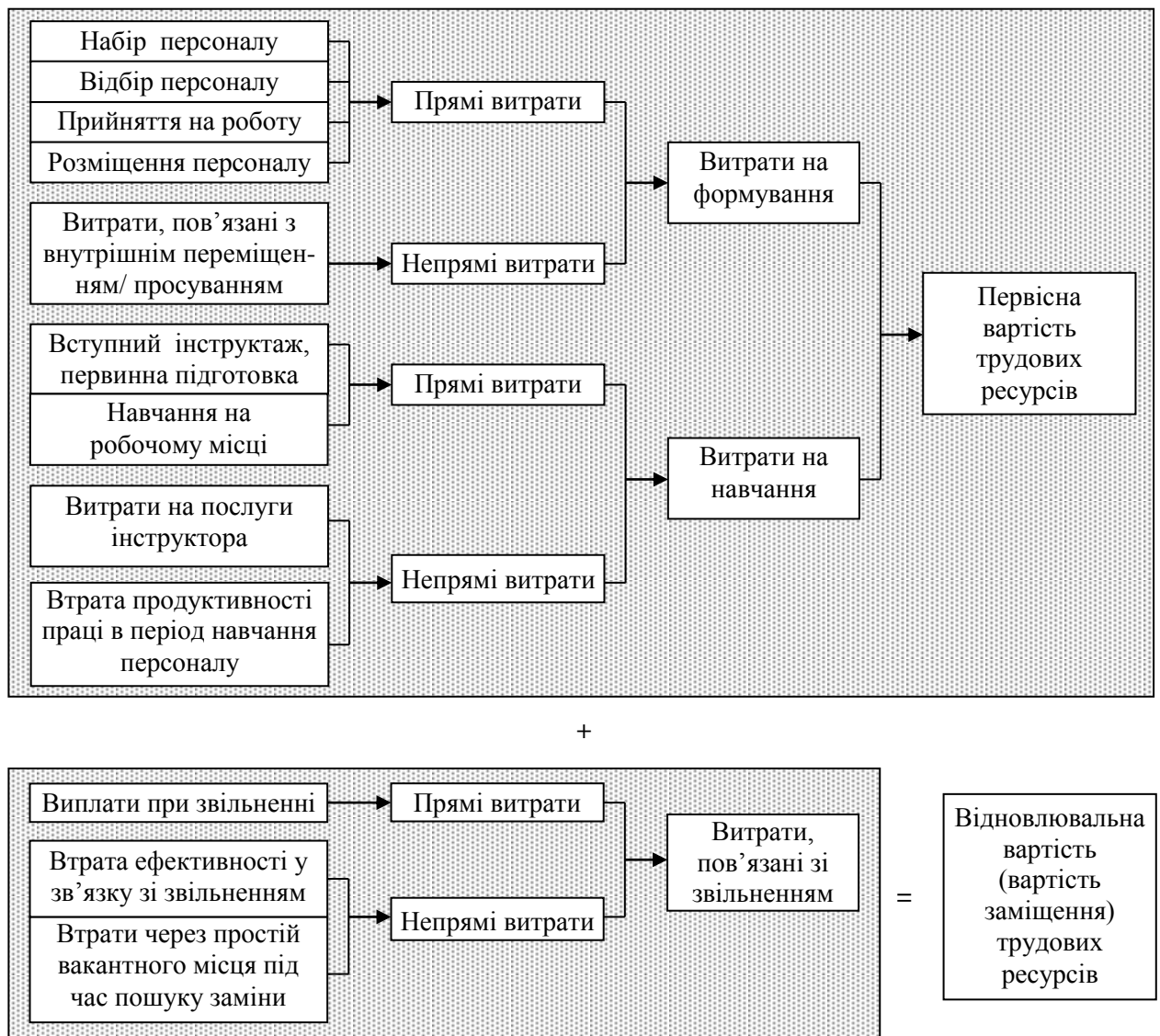


Рис. 1.5. Методика розрахунку первісної та відновлювальної вартості трудових ресурсів

Джерело: сформовано авторами із використанням [261, с. 72-73; 263, с. 4-5]

Оцінка трудових ресурсів, проведена за методом заміщення, на нашу думку, не дасть достатнього рівня точності інформацію. Припустимо, два співробітники, на підбір, найм та розвиток яких підприємство понесло ідентичні за обсягом витрати, через різні фізіологічні особливості та рівень попередньої професійної підготовки матимуть неоднакову продуктивність, а відтак, різну цінність для суб'єкта господарювання.

Незважаючи на численних прибічників витратного підходу до оцінки трудових ресурсів, все-таки необхідно відзначити, що така

методика піддається конструктивній критиці з боку спеціалістів у сфері управління персоналом. Зокрема, деякі зарубіжні економісти вказують на існування об'єктивних перешкод у його реалізації. Наприклад, на практиці не завжди вдається чітко розмежувати витрати, які були понесені на формування трудового колективу, з витратами, що вкладені в підтримку й підвищення рівня кваліфікації працівників. Не можна також не враховувати ризик того, що понесені господарюючими суб'єктами витрати на формування та розвиток персоналу, були враховані частково, а відтак розрахована вартість працівників буде неточною. Крім того, скептична налаштованість науковців до витратної методики оцінки пояснюється ігноруванням якісних характеристик персоналу. Вчені наголошують, що кваліфікація та досвід, будучи одними із ключових властивостей працівників як фактора виробництва в умовах економіки ринкового типу, несправедливо залишаються за межами оціночного процесу.

У межах витратної моделі оцінки заслуговує уваги підхід, запропонований групою польських науковців під кураторством М. Добії. Хоча в науковому дослідженні увага акцентується на визначенні вартості людського капіталу працівників, вважаємо, що наведений підхід може бути адаптований до оцінки трудових ресурсів. Методика оцінки людського капіталу, запропонована зарубіжними вченими, ґрунтується на твердженні, що капітал не виникає з нічого, а має своє походження, що дає змогу надати йому грошового вираження. Джерелом людського капіталу, на думку вчених, є капіталізовані вкладення в отримання професійної освіти, збільшені на суму витрат на утримання працівника. Використовуючи категорію власності, дослідники запропонували формулу для розрахунку капіталу працівника, величина якого залежить від обсягу початкових вкладень, премії за ризик та часу капіталізації [238, с. 57]:

$$H(T) = H_0 \cdot e^{pt}, \quad (1.1)$$

де $H(T)$ – людський капітал працівника;

H_0 – початкові вкладення;

p – премія за ризик;

t – період капіталізації.

Вартість людського капіталу працівника є результатом капіталізації витрат на його утримання та формування. Ці вкладення виступають джерелом здатності працівника провадити трудову діяльність, яка удосконалюється одночасно із збільшенням стажу роботи. При цьому вчені зазначають, що вартість людського капіталу буде постійно змінюватись, адже витрати на його формування та розвиток мають перманентний характер, а не одномоментного вкладення, як це часто буває з фінансовими інвестиціями. З огляду на викладене, методику оцінки автори подають у формалізованому вигляді [238, с. 58]:

$$H(T) = (K + E) \cdot [1 + Q(T)], \quad (1.2)$$

- де K – капіталізовані витрати на утримання працівника;
 E – капіталізовані витрати на отримання професійної освіти;
 $Q(T)$ – фактор часу.

Для розрахунку приросту людського капіталу, який генерується в процесі трудової діяльності працівника, потрібно врахувати фактор часу. Вчені вважають, що за рахунок циклічності, повторюваності роботи, працівник з кожним наступним роком витратитиме на її виконання на w відсотків менше зусиль. При цьому приріст здатності до виконання роботи в майбутньому матиме «затухаючу» тенденцію. Саме порядок розрахунку цієї складової при визначенні вартості людського капіталу є, на нашу думку, основною вадою такої методики. Ризик полягає в тому, що величина коефіцієнта досвіду залежить від суб'єктивізму оцінщика, а це, в свою чергу, впливатиме на кінцеву розрахункову величину людського капіталу. Однак незважаючи на цей недолік, врахування фактора часу при вартісному вимірі людського капіталу працівника дає можливість оцінити його важливу структурну частину – досвід [238, с. 59]:

$$Q(T) = 1 - T^{\frac{\ln(1-w)}{\ln 2}}, \quad (1.3)$$

- де w – коефіцієнт навченості працівника;
 T – роки професійної діяльності працівника, $T > 1$.

Нескладні математичні перетворення дають можливість подати формулу розрахунку людського капіталу працівника як суму трьох

складових [222, с. 112]:

$$H(T) = K + E + D(T); \quad (1.4)$$

$$D(T) = (K + E) \cdot Q(T), \quad (1.5)$$

де $D(T)$ – вартість досвіду працівника.

Процес формування людського капіталу вчені подають в розрізі вікових категорій працівника (рис. 1.6).

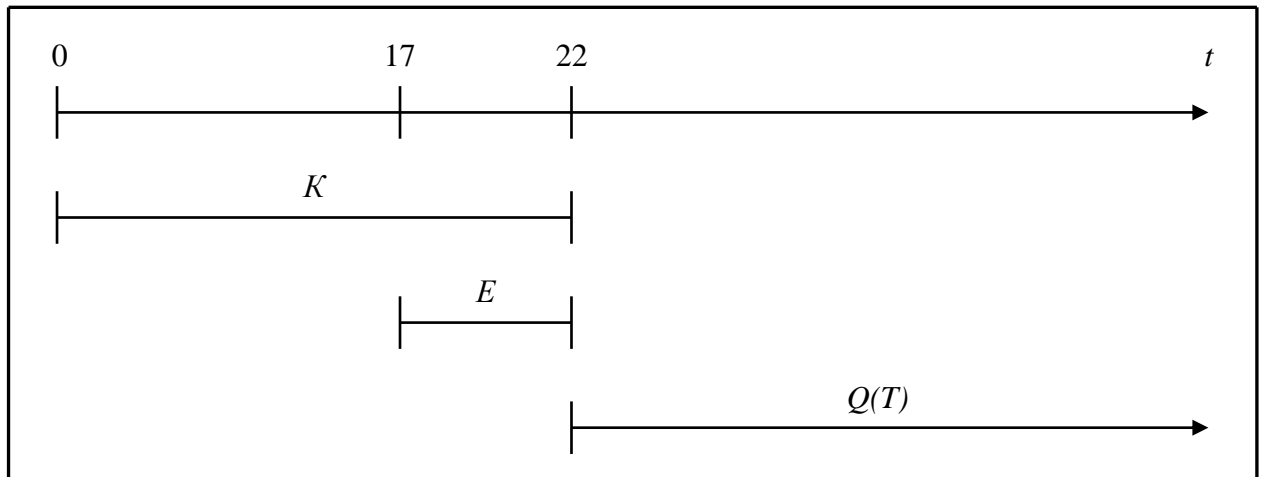


Рис. 1.6. Схема зростання людського капіталу

Джерело: [238, с. 60]

Погоджуючись в цілому з логікою науковців у підході до оцінки людського капіталу, вважаємо, що описана методика містить неточності, які потребують усунення через внесення певних змін. Для цього докладно розглянемо змістовне наповнення кожної із складових частин наведеної оціночної моделі.

Витрати на утримання K сконцентровані у собі вкладення у формування людського організму як носія накопичених у собі професійних знань та вкладення в отримання базової освіти. В нашій країні отримання базової освіти безкоштовне, тому загальний обсяг витрат зводиться до капіталізованих вкладень у фізичний розвиток людини. Крім того, цінність базових знань не має такого значення, як, скажімо, знання професійні. Г. Беккер стверджував, що для підприємства ціннішим є працівник, який володіє специфічним людським капіталом, ніж працівник із капіталом загальним [7, с. 649]. Вважаємо, що в якості вкладень у формування фізичних здібностей майбутніх працівників можна розглядати розмір встановленого законодавством прожиткового мінімуму, накопиченого до початку трудової діяльності людини (до 16 років).

Витрати на отримання професійної освіти E рівнозначні обсягу коштів, інвестованих працівником у формування знань, необхідних для провадження його трудової діяльності. Для врахування якості професійної підготовки фахівця пропонуємо сукупні витрати на отримання освіти коригувати на коефіцієнт успішності навчання, розрахованого на основі середнього балу документа про освіту k .

Виконавши розрахунок впливу фактора часу $Q(T)$ на вартість людського капіталу за формулою (1.3), було встановлено, що протягом перших років трудової діяльності працівника (1-5 років залежно від величини коефіцієнта навченості w), спостерігається зменшення вартості людського капіталу через набуття показником $Q(T)$ від'ємного значення. З цим важко погодитись, оскільки саме перші роки практичної діяльності є найбільш цінними, адже в цей період відбувається закріплення теоретичних знань та становлення працівника як кваліфікованого фахівця, тому цілком логічно вартість людського капіталу має набувати висхідної тенденції. З метою врахування окресленої нами позиції пропонуємо внести зміни до формули 1.3. Таким чином, трансформована формула матиме такий вигляд:

$$Q(T) = 1 - (1 - w)^T. \quad (1.6)$$

На рис. 1.7 наведено тенденцію зміни вартості людського капіталу працівника за рахунок фактору часу $Q(T)$ при $w = 0,2$.

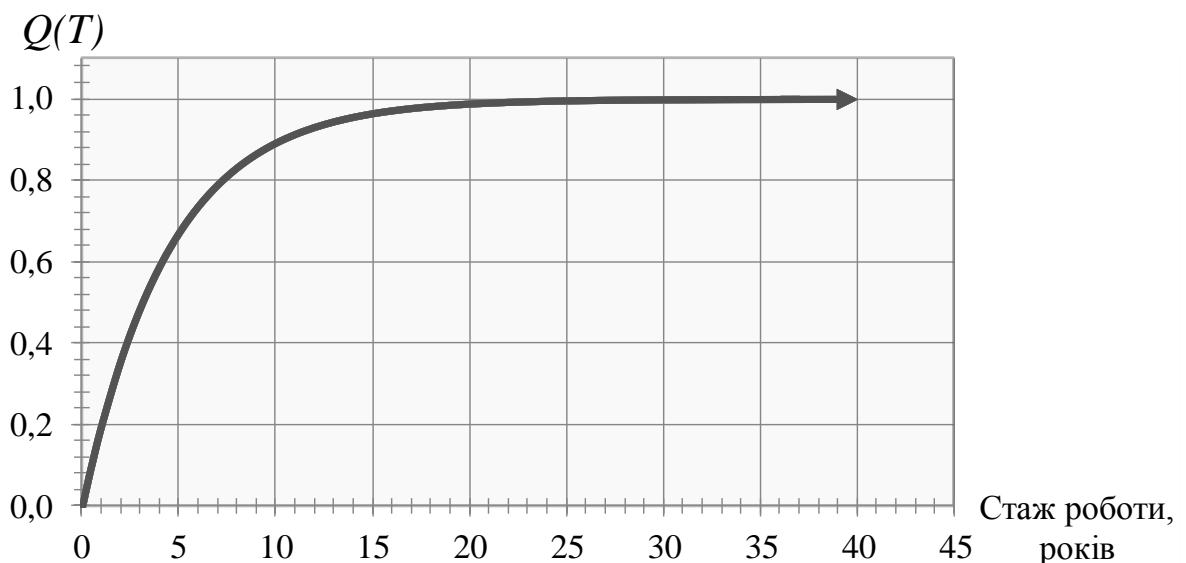


Рис. 1.7. Залежність вартості людського капіталу від стажу роботи

Джерело: сформовано авторами

Отже, з огляду на напрацювання вчених в частині оцінки людського капіталу та авторське визначення економічної сутності трудових ресурсів, наведеного вище, можна запропонувати методичний підхід до оцінки трудових ресурсів. Загальну вартість трудових ресурсів, подану через оцінку прав на використання їхніх трудових активів, а саме фізичних здібностей, освіти, досвіду та професійних знань, слід розраховувати за формулою:

$$H(T) = K + E + D(T) + S, \quad (1.7)$$

- де $H(T)$ – вартість прав на використання трудових активів;
 K – вартість права на використання фізичних здібностей;
 E – вартість права на використання освіти;
 $D(T)$ – вартість права на використання досвіду;
 S – вартість права на використання професійних знань.

Наведемо алгоритм розрахунку первісної вартості прав на використання трудових активів через конкретизацію методики оцінки трудових активів, якими володіє працівник на момент прийняття його до штату підприємства (рис. 1.8).

ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ ПРАВ НА ВИКОРИСТАННЯ ТРУДОВИХ АКТИВІВ										
Фізичні здібності	Освіта	Досвід								
<p>Вартість розраховують сумуванням витрат на фізичний розвиток працівника до моменту досягнення ним працездатного віку за формулою:</p> $K_0 = T \cdot M_0,$ <p>де K_0 – первісна вартість права на використання фізичних здібностей, грн.; T – кількість років за віковою категорією, років; M_0 – законодавчо встановлений прожитковий мінімум на одну особу за віковою категорією, грн.</p>	<p>Вартість визначають на основі даних про вартість навчання та середнього балу диплому про освіту за формулою:</p> $E_0 = C_0 \cdot k,$ <p>де E_0 – первісна вартість прав на використання освіти, грн.; C_0 – вартість навчання, грн.; k – коефіцієнт успішності навчання</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Середній бал</th> <th>k</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>5</td> <td>1,0</td> </tr> <tr> <td>4</td> <td>0,8</td> </tr> <tr> <td>3</td> <td>0,6</td> </tr> </tbody> </table>	Середній бал	k	5	1,0	4	0,8	3	0,6	<p>Вартість розраховують на основі даних про вартість навчання, стаж роботи та фактор досвіду за формулою:</p> $D(T)_0 = C_0 \cdot Q(T)_0;$ $Q(T)_0 = 1 - (1 - w)^{T_0},$ <p>де $D(T)_0$ – первісна вартість права на використання досвіду, грн.; C_0 – вартість навчання працівника, грн.; w – коефіцієнт навченості; T_0 – трудовий стаж працівника, років</p>
Середній бал	k									
5	1,0									
4	0,8									
3	0,6									

Рис. 1.8. Методика оцінки первісної вартості прав на використання трудових активів працівника

Джерело: розроблено авторами

У процесі діяльності вітчизняних олійно-жирових підприємств впроваджуються нові енергоощадні технології, ускладнюється виробничий процес, загалом вся діяльність провадиться в умовах нестабільної соціально-економічної ситуації. Функціонування в умовах невизначеності потребує від працівників та керівників різних ланок управління оволодіння додатковими техніко-економічними знаннями, які формуються за безпосередньої їх участі в конференціях, семінарах, курсах з підготовки та підвищення кваліфікації. Витрати підприємства на навчання персоналу за своїм економічним змістом є інвестиціями у створення трудових активів, а саме професійних знань. Виходячи з викладеного, вартість прав на використання професійних знань S як виду трудових активів, якими володіють працівники, пропонуємо оцінювати за наведеною на рис. 1.9 методикою.



Рис. 1.9. Методика оцінки вартості права на використання професійних знань працівника

Джерело: розроблено авторами

Разом із тим зміна вихідних показників (прожиткового мінімуму, стажу роботи та ін.), що використовуються при розрахунку вартості прав на використання трудових активів, потребує проведення їх переоцінки, яку пропонуємо здійснювати щороку за наведеним на рис. 1.10 методичним підходом.

Сформульовані положення щодо розробки методики оцінки трудових ресурсів сприяють удосконаленню теоретичних засад

організаційно-методичного забезпечення формування інформаційної бази прийняття управлінських рішень.

ПЕРЕОЦІНКА ВАРТОСТІ ПРАВ НА ВИКОРИСТАННЯ ТРУДОВИХ АКТИВІВ	
ДОСВІД	ФІЗИЧНІ ЗДІБНОСТІ
<p>Зміна вартості прав на використання досвіду:</p> $\Delta D(T) = D(T)_1 - D(T)_0;$ $D(T)_1 = (E_1 + S_1) \cdot Q(T)_1;$ $Q(T)_1 = 1 - (1 - w)^{T_1},$ <p>де $\Delta D(T)$ – зміна вартості права на використання досвіду працівника, грн.; $D(T)_0$ – первісна вартість права на використання досвіду працівника, грн.; $D(T)_1$ – переоцінена вартість права на використання досвіду працівника, грн.; E_1 – вартість права на використання освіти на момент переоцінки, грн.; S_1 – вартість права на використання професійних знань на момент переоцінки, грн.; $Q(T)_1$ – коефіцієнт досвіду на момент переоцінки; T_1 – стаж роботи в момент переоцінки, років; w – коефіцієнт навченості</p>	<p>Зміна вартості прав на використання фізичних здібностей:</p> $\Delta K = K_1 - K_0;$ $K_1 = T \cdot M_1,$ <p>де ΔK – зміна вартості права на використання фізичних здібностей працівника, грн.; K_0 – первісна вартість права на використання фізичних здібностей працівника, грн.; K_1 – переоцінена вартість права на використання фізичних здібностей працівника, грн.; T – кількість років за віковою категорією; M_1 – рівень прожиткового мінімуму за віковими категоріями на момент переоцінки вартості прав на трудові активи, грн.</p>
	ОСВІТА
	<p>Зміна вартості права на використання освіти:</p> $\Delta E = E_1 - E_0;$ $E_1 = C_1 \cdot k,$ <p>де ΔE – зміна вартості права на використання освіти працівника, грн.; E_0 – первісна вартість права на використання освіти працівника, грн.; E_1 – переоцінена вартість права на використання освіти працівника, грн.; C_1 – справедлива вартість отриманої професійної освіти на момент переоцінки, грн. k – коефіцієнт успішності навчання</p>
ПРОФЕСІЙНІ ЗНАННЯ	
<p>Зміна вартості прав на використання професійних знань:</p> $\Delta S = S_0 \cdot (I_r - 1),$ <p>де ΔS – зміна вартості права на використання професійних знань працівника, грн.; S_0 – зміна вартості права на використання професійних знань працівника, грн.; I_r – індекс переоцінки прав на використання трудових активів</p>	

Рис. 1.10. Методика переоцінки вартості прав на використання трудових активів працівників

Джерело: розроблено авторами

Варто відзначити, що останнім часом серед теоретиків та практиків все більшого поширення набуває дохідний підхід до розрахунку вартості трудових ресурсів, який ґрунтується на оцінці майбутніх потенційних вигід від їх використання. Науковці переконують, що з позиції економіки даний підхід є більш логічним, «... адже відповідає прийнятому сприйняттю будь-якого потенціалу як можливості отримання вигоди в майбутньому, а

можливий результат пов'язується з якісною та кількісною складовою трудового потенціалу» [8, с. 12; 37].

Відповідно до дохідного методу оцінки вартість трудових ресурсів визначають дисконтуванням майбутньої величини доходу від їх використання та розраховують за формулою:

$$D_c = \frac{D_t}{(1+i)^t}, \quad (1.8)$$

де D_c – сьогоdnішній рівень доходу;

D_t – майбутній рівень доходу;

i – поточна відсоткова ставка;

t – кількість років.

Натомість дослідники зазначають, що практична реалізація дохідного методу наштовхується на значні методичні перешкоди, які пов'язані з розрахунком загального економічного результату за період використання трудових ресурсів. Це, як зазначають учені, пов'язано з тим, що на кінцевий результат використання трудового потенціалу впливає значна кількість важко прогнозованих чинників, серед яких темп розвитку технічного прогресу, рівень інтеграції та поділу суспільної праці, рівень цін та інфляції, структурні зміни тощо [8, с. 12; 37].

Т.В. Давидюк, провівши ґрунтовний аналіз можливості впровадження дохідної методики оцінки трудових ресурсів, вказує на такі недоліки: по-перше, складність в отриманні початкової інформації для розрахунку; по-друге, важкість визначення точного обсягу доходів, що генеруються кожним працівником підприємства окремо; по-третє, складність встановлення зв'язку між знаннями та досвідом працівників і фінансовими результатами підприємства. Тому весь розрахунок будується виходячи з майбутнього обсягу чистого прибутку, величину якого важко передбачити [32, с. 259].

Заслуговує на увагу також експертна методика оцінки трудових ресурсів, за допомогою якої можна отримати не менш цінну для управління інформацію. Основною її перевагою є максимальне врахування якісних характеристик працівників, які є вираженням індивідуальної цінності конкретного працюючого, рівня його професіоналізму й компетентності та в сукупності формують загальну вартість ресурсів праці суб'єкта господарювання. Поза всяким сумнівом експертна методика відповідає логіці

розуміння економічної ролі людини, адже саме якісні характеристики працівника, такі як здатність нестандартно мислити, вміння застосовувати накопичені знання, навички та досвід сприяють кращій орієнтації в нетипових господарських ситуаціях та прийняттю оптимальних рішень.

Однак експертна оцінка трудових ресурсів підприємства має суттєвий недолік – суб'єктивізм. Вартість трудових ресурсів певною мірою залежатиме від знань, навичок та волі експертів, які проводять їх оцінку. А це, в свою чергу, може вплинути на правильність управлінських рішень, прийнятих на основі такої інформації. Дані, отримані за результатами експертної оцінки, можуть мати цінність для керівництва підприємства, однак можливість інтеграції цієї методики оцінки в систему бухгалтерського обліку здається, на наш погляд, утопічною.

Отже, найоптимальнішим з позиції можливості адаптації в облікову систему олійно-жирових підприємств є витратна методика оцінки трудових ресурсів. Переконані, що методи, згруповані витратним підходом, в основному відповідають цілям фінансового та управлінського обліку, тоді як дохідні та експертні методи оцінки обмежені лише управлінським обліком.

На нашу думку, впровадження запропонованої витратно орієнтованої методики оцінки прав на використання трудових активів працівників на підприємствах олійно-жирової галузі є важливим інструментом квантифікації вартості трудових ресурсів, що забезпечить подальше відображення інформації про них у системі рахунків бухгалтерського обліку та фінансовій звітності підприємств, формування управлінської та статистичної звітності, що відобразатиме стан трудових ресурсів у розрізі вартості прав на використання їх трудових активів. Успішність господарської діяльності галузевих підприємств корелюватиме з раціональністю управління трудовими ресурсами, яке ґрунтуватиметься на їх достовірній оцінці.

1.3. Обліково-аналітична інформація в системі управління трудовими ресурсами



Входження нашої країни в глобалізаційні економічні процеси, що супроводжуються встановленням якісно нових виробничих відносин, стрімким розвитком науки та технологій, зростанням ролі людського чинника у виробничо-господарській діяльності потребує від підприємств моделювання сучасної системи управління, яка б враховувала окреслені тенденції. Представники Гарвардської школи бізнесу Й. Руус, С. Пайк та Л. Фернстрьом зазначають, що у зв'язку із зростанням інтересу до інтелектуального капіталу прийшло розуміння необхідності по-іншому підходити до управління організаціями, в тому числі із застосуванням нових методів оцінки результатів діяльності та представлення інформації [199, с. 1].

Складовою сучасної системи управління діяльністю підприємствами є управління трудовими ресурсами. На сьогодні працівники є ключовим стратегічним ресурсом суб'єктів господарювання, джерелом їх конкурентних переваг, а управління ними, як зазначає Р.Н. Юсупов, однією із найважливіших ділянок роботи організації будь-якого рівня ієрархії, що здатне багатократно підвищити її ефективність [251, с. 10].

За результатами опитування, проведеного англійською компанією Economist Intelligence Unit, 63% керівників організацій заявили, що управління інтелектуальним капіталом є одним із трьох найважливіших і водночас важко виконуваних для менеджера завдань, а 13% респондентів зазначили, що це найважливіше завдання [199, с. 1]. Один із найавторитетніших представників у сфері управління персоналом М. Амстронг зазначав: «управління людськими ресурсами – це стратегічний та логічно послідовний підхід до управління найбільш цінним ресурсом підприємства – працівниками, які колективно та індивідуально роблять внесок у вирішення завдань підприємства» [3, с. 20]. Основною метою управління трудовими ресурсами вчений вважав здатність підприємства досягати успіху за рахунок використання працівників [4, с. 9].

При обґрунтуванні сутності процесу управління трудовими ресурсами науковці виходять з позиції стратегії підприємства, відповідно до якої має здійснюватися управління ресурсами праці.

Звідси випливає, що управління трудовими ресурсами є процесом, оскільки діяльність, спрямована на досягнення стратегічних цілей підприємства, є не одномоментним явищем, а сукупністю тривалих взаємопов'язаних дій, які М. Мескон називає управлінськими функціями [98, с. 48]. Отже, процес управління трудовими ресурсами можна подати через сукупність перманентних взаємопов'язаних дій, що реалізуються суб'єктом господарювання з метою ефективного використання ресурсів праці (додаток Ж).

Французький вчений-економіст, основоположник класичної школи управління А. Файоль свого часу зазначав, що існує п'ять функцій управління. За його словами, управляти – це означає передбачати, організовувати, розпоряджатися, координувати і контролювати [230, с. 12].

За результатами вивчення й аналізу наукової літератури, присвяченої питанням менеджменту, було встановлено, що фактично в кожній праці наводяться різні переліки управлінських функцій, які хоча й не суттєво, проте відрізняються між собою. Виокремлення значної кількості функцій управління та різних їх комбінацій пояснюється власним баченням дослідників сутнісного змісту управлінського процесу й особливостями діяльності окремого підприємства, а саме типом виробництва, складністю технологічного процесу, галузевою специфікою тощо.

Серед такої багатоманітності управлінських функцій економісти виділяють первинні, основоположні функції, від яких походять усі інші. М. Мескон, М. Альберт та Ф. Хедоурі до складу основних функцій відносять планування, організацію, мотивацію та контроль, які пов'язані між собою системами комунікації та прийняття рішень [98, с. 48]. Втім чимало вітчизняних учених, серед яких О.М. Брадул, В.П. Завгородній, Я.В. Мех, В.В. Сопко, цей перелік розширюють, доповнюючи його функціями обліку та аналізу [12, с. 48; 100, с. 46; 218, с. 6-7].

Предметно виокремлюючи обліково-аналітичну функцію управління, ціла когорта вітчизняних науковців надає їй статусу необхідної, однак допоміжної функції відносно інших. У наукову дискусію щодо важливості облікової функції вступає Я.В. Мех, запевняючи, що «... облік є базовою функцією управління, яка забезпечує збір первинної інформації, її оцінку і групування, накопичення, порівняння, інтерпретацію, оформлення і передачу опрацьованої інформації конкретним посадовим особам для

прийняття рішення» [100, с. 46]. І.Б. Садовська зазначає, що бухгалтерському обліку належить ключова роль в процесі прийняття управлінських рішень [203, с. 134].

Інша група представників наукової спільноти не так категорично виступає за домінантність обліку. Так, О.М. Брадул з цього приводу пише, що всі функції управління є однаково важливими, а відсутність на практиці будь-якої з них призводить до розриву циклічності управлінського механізму та значного зниження ефективності системи менеджменту [12, с. 48]. З.В. Кір'янова стверджує, що бухгалтерський облік – це одна з основних функцій управління поряд з такими, як планування, регулювання, організація, а удосконалення формування ринкового механізму нерозривно пов'язане з розвитком всієї системи бухгалтерського обліку [66, с. 7].

Слід зазначити, що всі функції управління за своїм змістом є комплексними, взаємозалежними, тому виокремлення їх на практиці є досить непростим завданням. Виходячи з цього ефективна реалізація однієї з управлінських функцій стає неможливою без виконання всієї їх сукупності. Водночас існує неузгодженість поглядів учених щодо черговості виконання управлінських функцій. Так, деякі автори зазначають, що найоптимальнішою є така послідовність: планування, організація, контроль і аналіз. Натомість О.М. Брадул підкреслює, що зазначена етапність протирічить новій парадигмі менеджменту, порушує його принципи та цілісність в конкретній економічній системі [12, с. 49]. Більше того, науковець дійшов висновку, що, оскільки облік є першоджерелом даних для контролю, аналізу й планування, то він є головною функцією управління. Не вдаючись до ґрунтового аналізу функцій управління та не претендуючи на встановлення істини останньої субстанції в частині черговості їх здійснення, зазначимо, що всі вони присутні в системі управління трудовими ресурсами (додаток 3).

Отже, ефективне управління трудовими ресурсами підприємств олійно-жирової галузі потребує виконання всього спектру управлінських функцій, а їх практична реалізація стає неможливою або значно ускладнюється без якісного інформаційного забезпечення системи менеджменту. Під останнім слід розуміти сукупність науково опрацьованих даних, які через внутрішні інформаційно-комунікаційні канали організації скеровуються управлінській ланці

для підготовки й реалізації раціональних управлінських рішень.

Очевидно, що в нинішніх умовах ведення підприємницької діяльності ефективно реагувати на перманентні зміни ринкового середовища неможливо без наявності в розпорядженні достовірної та своєчасної інформації, яка є підґрунтям для прийняття управлінських рішень. На думку М.С. Пушкаря, інформація – це субстрат, необхідний і обов’язковий для того, щоб оцінити ситуацію, виробити можливі альтернативи управлінських рішень та відібрати найдоцільнішу з них для практичного використання [193, с. 54]. Взаємозв’язок функцій управління та інформаційного забезпечення підприємства наведено на рис. 1.11.

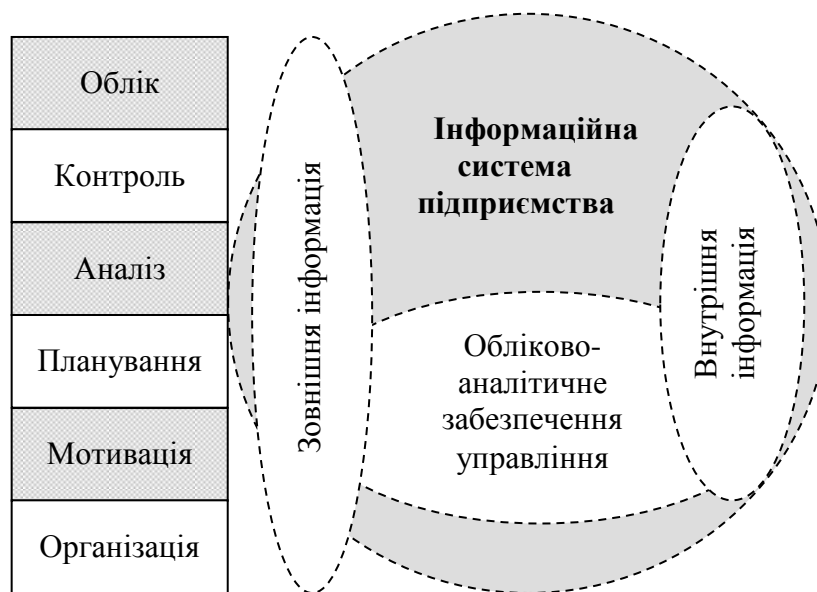


Рис. 1.11. Зв’язок функцій управління та інформаційної системи підприємства

Джерело: [12, с. 50]

З рис. 1.11 видно, що інформаційна система управління підприємства є результатом синергії двох компонентів: зовнішнього та внутрішнього інформаційних джерел. Незважаючи на те, що дані зовнішнього середовища не розкривають кількісно-якісного стану персоналу підприємства та ефективність його використання, вони мають опосередкований вплив на процес їх формування, використання та професійного розвитку через систему нормативно-правових актів. Держава в особі законодавчих і виконавчих органів влади здійснює нормативно-правове регулювання всієї системи соціально-трудових відносин на підприємстві, а саме: визначає порядок та умови укладання трудових, колективних договорів і

галузевих угод; управляє розподілом робочої сили через центри зайнятості; встановлює межі тривалості робочого часу та часу відпочинку; визначає умови, порядок надання та тривалість відпусток; здійснює регулювання питань оплати праці, оподаткування доходів працівників; вирішує трудові спори; здійснює контроль за дотриманням законодавства з охорони праці та інших нормативно-правових актів тощо. Саме нормативні акти становлять ядро масиву даних, які отримує господарюючий суб'єкт із зовнішнього середовища. Крім того, не потрібно недооцінювати інші джерела зовнішнього інформаційного забезпечення, до якого відносять макроекономічні показники, результати маркетингових досліджень, показники кон'юнктури ринку праці тощо.

Інформація, отримана підприємством із зовнішнього середовища, є складною за структурою та громіздкою за обсягами. Сучасні науковці вказують на небезпеку великих інформаційних потоків в процесі прийняття рішень: «безперервне отримання нових даних породжує парадокс: інформація як міра усунення невизначеності сьогодні збільшує відчуття небезпеки в індивіда через невдалі спроби перетворити ці дані у знання» [203, с. 45]. Тому при формуванні бази даних щодо управління трудовими ресурсами підприємств, на наш погляд, необхідно дотримуватися головного принципу побудови інформаційної системи: «отримання максимуму похідної при мінімумі вхідної інформації» [12, с. 65].

Не заперечуючи ціннісну значущість даних зовнішнього середовища, слід зауважити, що обґрунтування та прийняття управлінських рішень стосовно використання трудових ресурсів підприємства ґрунтується здебільшого на внутрішньому інформаційному забезпеченні, основу якого формує дві функції управління – облік та аналіз. Учені зазначають, що на сучасному етапі економічного розвитку облікова та аналітична інформація є найважливішим елементом системи управління господарською діяльністю, яка покликана створювати умови для досягнення корпоративних цілей і завдань, що використовуються на різних рівнях управління підприємством [195, с. 306].

Втім, попри беззаперечну важливість обліково-аналітичної складової в забезпеченні раціонального управлінського механізму підприємств олійно-жирової галузі системних наукових розробок, які б стосувалися організації та методики збору й опрацювання обліково-аналітичної інформації в системі управління трудовими

ресурсами поки що не здійснено. Основний масив інформації в системі обліково-аналітичного забезпечення управління трудовими ресурсами формує бухгалтерський облік, який, як вважає М.В. Кужельний, є основою, ядром інформаційного забезпечення, у його системі формується приблизно 80% усього обсягу інформації про діяльність підприємства [79, с. 21].

Американський інститут присяжних бухгалтерів ще в 1970 р. заявив, що функція обліку – забезпечення інформацією про діяльність господарського суб'єкта з метою її використання для прийняття управлінських рішень [109, с. 12]. А. Файоль, досліджуючи роль облікової функції управління, зазначав, що облік – це орган зору підприємства, даючи йому можливість знати, які результати досягнуті та куди воно йде [230, с. 11]. М.С. Пушкар підкреслює: «облік є частиною загальної інформаційної системи, яка перетворює первинні дані, зафіксовані в документах, у продукт для управління» [193, с. 59].

Б. Нідлз зазначає, що бухгалтер у сучасних умовах повинен задовольняти інформаційні потреби як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів [109, с. 12]. Дослідник констатує, що бухгалтерський облік не є «метою в собі», а виступає системою, яка забезпечує вимірювання, обробку та передавання інформації про відповідний господарюючий суб'єкт, що дає змогу користувачам приймати обґрунтовані рішення при виборі альтернативних варіантів використання обмежених ресурсів у процесі управління діяльністю підприємства [109, с. 12-13]. На підтвердження викладеного писали В.Ф. Палій та Я.В. Соколов: «мета бухгалтерського обліку – управління господарськими процесами; його зміст – інформація про факти господарської діяльності і його робоча функція – спостереження, вимірювання, класифікація, узагальнення й передавання інформації» [131, с. 23]. На їх думку, мета лежить поза бухгалтерським обліком, вона дається йому [131, с. 24].

В обліковій системі підприємств олійно-жирової галузі формується різноманітна інформація, яку використовують в управлінні трудовими ресурсами. Однак через укорінену практику бухгалтерського обліку, орієнтовану на задоволення насамперед інформаційних запитів зовнішніх користувачів, облікові дані в управлінському процесі застосовують фрагментарно. Чинна система бухгалтерського обліку не повною мірою генерує необхідні для управління інформаційні потоки, що деструктивно позначається на

оперативності й дієвості ухвалених рішень. За такої ситуації ціннісні критерії до вихідної облікової інформації та вимоги до її змісту мають визначатися управлінською ланкою господарюючого суб'єкта. «Система обліку виконує роль механізму, який забезпечує зворотний зв'язок із системою менеджменту», – зазначає М.С. Пушкар [194, с. 11].

Сьогодні облікова інформація для управління трудовими ресурсами суб'єктів господарювання формується в оперативному, бухгалтерському (фінансовому й управлінському) і статистичному обліку. Розосередженість інформації про трудові ресурси в трьох видах обліку, кожен із яких ведуть в різних структурних підрозділах та відділах підприємства, створює перешкоди у своєчасному формуванні обліково-інформаційної бази, що значно ускладнює, а інколи унеможлиблює оперативне прийняття управлінських рішень. Так, у межах оперативного обліку формуються накази про прийняття на роботу, надання відпустки, звільнення працівників, ведеться облік використання робочого часу, а також особові картки працівників з необхідними довідковими даними для нарахування заробітної плати, отримання податкової соціальної та інших пільг з оподаткування тощо.

Статистичний облік трудових ресурсів на вітчизняних підприємствах зводиться до збирання й вивчення кількісних та якісних процесів (розрахунок облікової чисельності працівників у розрізі їх віку, статі, рівня освіти, кваліфікації; використання фонду робочого часу; розрахунок рівня середньої заробітної плати; використання фонду оплати праці). На основі даних статистичного обліку проводять аналітичні дослідження, метою яких є отримання необхідної для управління інформації.

Чинна система бухгалтерського обліку на вітчизняних олійно-жирових підприємствах передбачає витратний підхід до обліку трудових ресурсів, що регламентовано П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [153], П(С)БО 16 «Витрати» [154] та П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [155]. Згідно з цими Положеннями витрати на трудові ресурси підприємства, а саме витрати на їх формування (підбір, відбір, найм персоналу), використання (витрати на оплату праці, інші заохочувальні й компенсаційні виплати тощо) та професійний розвиток (витрати на підготовку та перепідготовку персоналу) відображають на рахунках зобов'язань та витратних рахунках бухгалтерського обліку.

З метою реалізації методики обліку трудових ресурсів підприємств олійно-жирової галузі, що ґрунтується на вартісному вираженні прав на використання трудових активів, потрібно переглянути порядок облікового відображення витрат на трудові ресурси, які здійснює господарюючий суб'єкт на різних етапах управління ними. Насамперед проведемо класифікацію витрат на персонал за заздалегідь визначеними групувальними ознаками. За основу структурування візьмемо класифікаційні підходи, наведені в наукових працях Т.В. Давидюк [32, с. 346-347] та Н.В. Починок [158, с. 171]. Існуючі підходи до класифікації витрат на трудові ресурси розширено через введення нової класифікаційної ознаки, що дасть змогу реалізувати запропоновану нами методику бухгалтерського обліку трудових ресурсів в частині відображення права на використання трудових активів, а саме професійних знань працівника (додаток К).

В науковій літературі найбільш поширеними при класифікації витрат на трудові ресурси підприємства є такі ознаки: цільове призначення, джерела фінансування, місце виникнення, стадії процесу відтворення трудових ресурсів, носій витрат, обов'язковість понесення витрат тощо. Однак, на нашу думку, такі підходи до групування витрат не відповідають потребам бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим вбачаємо доцільним ввести нову класифікаційну ознаку, а саме «вплив на економічний результат». За такого підходу всі понесені підприємством витрати на трудові ресурси можна розподілити на витрати, що пов'язані зі збільшенням первісно очікуваних економічних вигід, та такі, що не призводять до збільшення первісно очікуваних економічних вигід від вкладень у трудові ресурси.

При інтеграції кількох класифікаційних ознак до поділу витрат на трудові ресурси, а саме «місце виникнення витрат», «стадії процесу відтворення трудових ресурсів» та «вплив на економічний результат» викристалізовується підхід до їх облікового відображення. Запропонована критеріальна ознака є підґрунтям для розмежування коштів, вкладених у персонал підприємства, на інвестиції та витрати. За своїм економічним змістом витрати на розвиток персоналу підприємства є довгостроковими інвестиціями в трудові ресурси. Такі витрати мають певну аналогію з інвестиціями у фізичний капітал, адже вони збільшують продуктивний потенціал працівників та є для підприємства джерелом отримання потенційних

економічних вигід. Витрати, пов'язані з формуванням і використанням трудових ресурсів, у тому числі ті, які включаються до фонду оплати праці, та витрати соціального призначення доцільно обліковувати відповідно до чинної методики.

Наведені рекомендації є складовою методичного підходу до облікового відображення трудових ресурсів олійно-жирових підприємств, що ґрунтується на бухгалтерському трактуванні їх сутності. Відповідно витрати на розвиток персоналу (витрати на навчання, підготовку, перепідготовку працівників) розглядаються нами як кошти, які підприємство вкладає у формування трудових активів працівників, а саме прав на використання професійних знань, що відповідає визначеній вище структурі трудових активів.

В загальному підхід до розуміння економічної сутності витрат, понесених підприємством на трудові ресурси, що в подальшому впливає на порядок їх облікового відображення, подано на рис. 1.12.



Рис. 1.12. Підходи до визначення економічного змісту витрат на трудові ресурси підприємства

Джерело: сформовано авторами

Доречність трансформації підходу до розуміння економічної сутності витрат на розвиток персоналу як інвестицій у створення

трудових активів та подальшого облікового відображення їх у складі нематеріальних активів у формі права підприємства на їх використання обумовлена реаліями сучасної економічної системи, умовами, за яких працівники завдяки своїм якісним характеристикам займають ключове місце в системі ресурсного забезпечення організацій, стаючи визначальним чинником їх успішності. Крім того, реалізація зазначеного вище методичного підходу до відображення трудових ресурсів в обліковій системі підприємства відповідатиме потребам стратегічного управління, спрямованого на максимізацію ринкової вартості організації.

Чинна система фінансового обліку підприємств, зокрема олійно-жирових, не передбачає ведення обліку трудових активів працівників, що створює практичні перешкоди в систематизації необхідної для управління облікової інформації. В такій ситуації стає проблематичною реалізація одного з основних критеріїв облікової інформації – повноти, а управлінські рішення, прийняті в умовах обмеженості інформації, можуть не тільки не принести бажаного ефекту, а й деструктивно вплинути на хід трудового процесу взагалі. Ігнорування обліковцями такого об'єкта, як трудові ресурси, на думку М.Ю. Медведєва, пов'язано з неподоланими проблемами бухгалтерського обліку [95, с. 94]. Тому перспективним дослідницьким завданням є розробка концептуальних основ бухгалтерського відображення трудових активів працівників у формі прав на їх використання в обліковій системі підприємств.

Отже, бухгалтерський облік у системі управління трудовими ресурсами підприємства можна визначити як процес отримання, обробки, узагальнення та передавання інформації про трудові активи працівників організації, яку використовує управлінська ланка з метою розробки системи заходів, спрямованих на формування, збереження, нарощування й використання трудового потенціалу співробітників як головної передумови досягнення корпоративних цілей.

Сьогодні стає очевидним той факт, що вітчизняні підприємства неспроможні ефективно функціонувати та конкурувати без раціонального управління цим найціннішим ресурсом. У процесі реалізації управлінських функцій для керівників є неприпустимим покладання винятково на свої інтуїтивні навички. Повна, адекватна та достовірна інформація про кількісний та якісний склад працівників, їх рух, витрати на формування й відтворення,

ефективність праці, відомості про вартість трудових активів та інші трудові показники – це ті дані, на основі яких мають обґрунтовуватися стратегії та прийматися оперативні рішення у сфері управління трудовими ресурсами сучасних підприємств. Роль такого генератора інформації для потреб управління, крім бухгалтерського обліку, виконує система економічного аналізу.

Проведення аналітичних досліджень має орієнтуватися на досягнення якісно змістовних знань, використання яких при реалізації управлінських рішень помітно знижує ризик невизначеності. При цьому рівень інформаційного забезпечення має корелювати з дієвістю управлінських рішень: чим вищі якісні параметри інформації, тим кращі можливості менеджерів підготувати оптимальні рішення.

На думку О.М. Брадула, аналіз є «головним інформаційно утворюючим елементом системи управління» [12, с. 64]. Однак незважаючи на це сучасний стан аналітичного забезпечення далеко не повною мірою відповідає вимогам ефективного менеджменту. Аналіз здебільшого є ретроспективним, увесь арсенал методичних засобів і прийомів спрямовується на встановлення причин і наслідків минулих подій, тоді як функція передбачення розвинена недостатньо. Аналітично-дослідницький процес має бути націлений не тільки на оцінку й декларування сучасного стану та ефективності використання трудових ресурсів підприємств олійно-жирової галузі як результату раніше прийнятих рішень, а бути перспективним, стратегічно орієнтованим, спрямованим на розробку рекомендацій і пошук оптимальних рішень в умовах мінливої соціально-економічної ситуації. Крім того, введення до складу об'єктів економічного аналізу трудових активів обумовлює необхідність проведення аналітичного дослідження для встановлення тісноти зв'язку між їх абсолютною величиною й показниками фінансово-господарської діяльності підприємства, вивчення структури трудових активів працівників, їх динаміки, проведення факторного аналізу тощо.

Отже, механізм формування інформаційного забезпечення управління трудовими ресурсами підприємств олійно-жирової галузі охоплює облікову й аналітичну системи з притаманними їм внутрішньосистемними та позасистемними зв'язками (рис. 1.13).

Виходячи з викладеного слід зазначити, що обліково-аналітичне забезпечення управління трудовими ресурсами олійно-

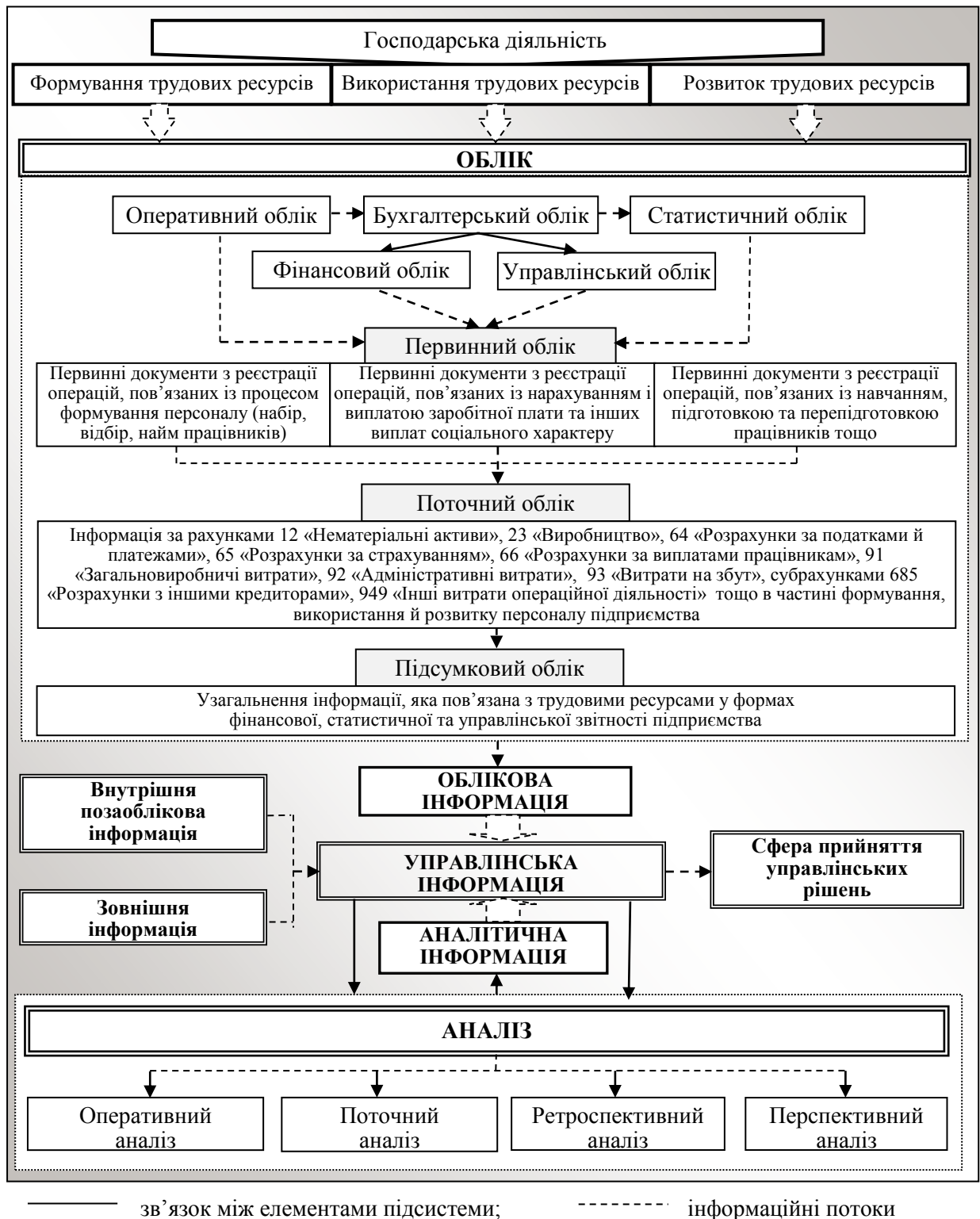


Рис. 1.13. Механізм формування обліково-аналітичної інформації в процесі управління трудовими ресурсами підприємств
Джерело: сформовано авторами

жирових підприємств необхідно розглядати як процес поєднання інформаційних потоків, що генеруються системами обліку та аналізу з метою формування достовірних даних для прийняття

управлінських рішень, спрямованих на ефективне використання трудового потенціалу працівників.

Сформульовані положення щодо уточнення понятійно-категоріального апарату бухгалтерського обліку, розробки теоретико-методичного підходу до оцінки трудових ресурсів та обліку витрат на їх формування, використання й професійний розвиток, а також пропозиції щодо проведення аналітичної роботи сприяють удосконаленню організаційно-методичних положень формування обліково-аналітичного забезпечення прийняття рішень в умовах реалізації політики вартісно-орієнтованого та стратегічного управління підприємствами, значно знижують ризик невизначеності при прийнятті управлінських рішень.

- 2.1. Документальне оформлення операцій з трудовими ресурсами підприємств
- 2.2. Узагальнення інформації про трудові ресурси в обліковій системі підприємств
- 2.3. Аналіз стану та ефективності використання трудових ресурсів підприємств

2.1. Документальне оформлення операцій з трудовими ресурсами підприємств

Трудові ресурси є визначальним чинником економічного розвитку та посідають ключове місце в структурі ресурсного забезпечення будь-яких підприємств. Працівники, вкладаючи у виробничий процес свої фізичні здібності, професійні знання, вміння та навички, приводять у рух матеріально-речові фактори виробництва, створюють якісно новий продукт, генерують стабільний прибуток.

Сьогодні в результаті бурхливого розвитку науки і техніки простежується ситуація, коли все менше працівників можуть виробляти дедалі більшу кількість продукції. Вчені констатують, що за останні 150 років валовий продукт у різних країнах зріс більш як у 10 разів, тоді як кількість відпрацьованих годин на одну людину скоротилася наполовину. «Сучасне економічне зростання, що ґрунтується на науково-технічному прогресі, – це зростання без робочих місць», – підсумовують науковці [245, с. 46-47].

Нинішня трудоресурсна ситуація на підприємствах олійно-жирової галузі (збільшення обсягів виробництва при скороченні чисельності працюючих) свідчить про те, що вони не залишаються

осторонь таких революційних змін у царині техніко-економічних відносин. Проте це не означає, що роль людського чинника в олійно-жировому виробництві зменшується. В сучасних умовах зміщується акцент при наданні ціннісної оцінки персоналу. При цьому першочергові позиції займають знання та професійні якості працівників, тоді як кількісні характеристики персоналу стають другорядними. Вчені зазначають, що успішність підприємства на 50-70% залежить від кваліфікації персоналу, від правильної витрати кадрових сил та наявності необхідних фахівців на своїх місцях [209, с. 149].

Технологізація й інтелектуалізація виробничого процесу висувають до працівників більш високі вимоги до рівня їх освітньої підготовки, знань, умінь та навичок, володіння якими дає змогу швидко адаптуватися до новітніх технологій і складних реалій світової економіки. Особливо гострим це питання стоїть перед підприємствами досліджуваної галузі, експортна спрямованість яких потребує підвищення якісних характеристик продукції, що забезпечуватиме її спроможність конкурувати з іноземними аналогами на міжнародному продовольчому ринку. Закономірною в таких умовах є необхідність підвищення професійно-кваліфікаційного рівня працівників – як управлінців, які забезпечують встановлення та підтримку стійких виробничих відносин з іноземними партнерами, так і робітників, які, поєднуючи свої знання з прогресивними засобами праці, створюють конкурентоспроможний продукт.

Однак, незважаючи на це, з боку керівництва вітчизняних підприємств простежується певна індиферентність до професійного зростання своїх працівників та зосередження інтересів здебільшого навколо пошуку шляхів оптимізації витрат діяльності. «Невже так важко зрозуміти, що не гроші та податки змінюють світ на краще, а мудра та продуктивна праця? Саме вона генерує гроші», – зауважують вчені [238, с. 41]. Дійсно, така позиція, на перший погляд, здається недалекоюглядною та демонструє нерозуміння управлінцями домінантності людського чинника в сучасній економічній системі. Проте справжня причина цього криється в іншому. Своє небажання вкладати кошти в професійний розвиток персоналу керівники пояснюють незахищеністю від інвестиційного ризику, ризику того, що працівник у будь-який момент може звільнитися, а кошти, витрачені на його професійну підготовку, обернуться невиправданим фінансовим тягарем для підприємства.

З огляду на таку ситуацію питання формування, використання, розвитку трудових ресурсів та ефективне управління ними потребують детального вивчення та мають перебувати на порядку денному перед вітчизняними керівниками.

В умовах інтенсифікації олійно-жирового виробництва сучасна система управління трудовими ресурсами має виходити з того, що працівники є основним прибуткоутворюючим ресурсом підприємства, який потрібно постійно нарощувати. Ефективне управління персоналом має ґрунтуватися на інтегрованому підході, відповідно до якого увага має зосереджуватися як на якості підбору працівників, їх навчанні, оцінці, професійному розвитку, системі матеріального й нематеріального заохочення, так і економічній оцінці наявного кадрового забезпечення як критерію їх економічної цінності. Реалізація такого управлінського підходу потребує систематизованої інформації, яка б всебічно характеризувала людські ресурси організації. Виходячи з цього, першочерговим завданням на шляху формування ефективного механізму управління трудовими ресурсами підприємств олійно-жирової галузі є налагоджене функціонування облікової системи, здатної оперативно продукувати необхідні інформаційні потоки.

Початковою стадією формування обліково-інформаційного забезпечення управління трудовими ресурсами підприємства є документальна реєстрація фактів господарського життя, пов'язаних із їх формуванням, використанням та розвитком. На думку М.В. Кужельного та Н.М. Грабової, документація – це спосіб первинної реєстрації об'єктів обліку, що застосовується для забезпечення безперервного і суцільного спостереження за господарськими операціями у бухгалтерському обліку [23, с. 26].

Первинний облік як основоположний етап облікового процесу входить до переліку основних функціональних завдань бухгалтерської служби підприємства. З урахуванням рівня трудомісткості роботи, обсягу опрацьованих даних, їх значущості для управлінського процесу документування є однією із найважливіших, найскладніших та найвідповідальніших ділянок роботи бухгалтера. «Ніхто не здатний вести свої справи, якщо не захоче дотримуватися належного порядку в записах, та при цьому душа його буде в постійній тривозі», – справедливо зазначав фундатор бухгалтерської науки італієць Л. Пачолі [134, с. 24]. На думку Я.В. Соколова, жоден факт господарського життя не може розглядатися як істинний або

дійсний, якщо він не зареєстрований у первинному документі, і тільки первинний документ слугує достатньою умовою того, чому справа йде так, а не інакше [216, с. 32].

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – ЗУ № 996) первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення [175]. У п. 2.1 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (далі – Положення № 88) визначення первинного документа більш розлоге: первинний документ – це документ, створений у письмовій або електронній формі, що фіксує та підтверджує господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення [156]. Тобто первинні документи розглядаються як доказова база здійснення господарських операцій, своєчасність та правильність складання яких визначають якісні параметри бухгалтерської інформації.

Крім того, в ЗУ № 996 та Положенні № 88 зазначено, що первинні документи слід складати у момент проведення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, відразу після її завершення та містити такі обов'язкові реквізити: назву документа (форми); дату і місце складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [156; 175].

Проте при реалізації моделі обліку трудових ресурсів підприємств олійно-жирової галузі, теоретичний базис якої закладено в розділі 1 монографії, наведені вище умови є важко виконуваними. Причиною цього є труднощі в сприйнятті бухгалтерською наукою такого нетрадиційного для облікової теорії та практики об'єкта, внаслідок чого це питання перебуває поза сферою дії нормативно-правових актів.

Однак якби там не було, окреслена проблема потребує вирішення, адже відсутність оформлених первинних документів щодо формування й розвитку трудових ресурсів унеможливорює систематизацію інформації на рахунках бухгалтерського обліку та в облікових регістрах і подальше її узагальнення у фінансовій,

податковій та статистичній звітності. «Нема бухгалтерських записів без первинних документів», – так з цього приводу висловлювався баварський «майстер бухгалтерії» В. Швайкер [213, с. 83].

Виходячи з викладеного процес формування інформаційного забезпечення управління трудовими ресурсами підприємств олійно-жирової галузі має розпочинатися з раціональної організації процесу документування господарських операцій, який у науковій літературі досить часто називають первинним обліком. Втім вивчення й аналіз спеціалізованої економічної літератури дали змогу дійти висновку, що введення в термінологічний обіг поняття «первинний облік» вітається не всіма науковцями, а його місце і роль у системі управління є суперечливим (додаток Л).

Деякі представники науки розглядають первинний облік як стадію бухгалтерського обліку, призначення якої – вимір, реєстрація і фіксування господарських операцій у первинних документах [196, с. 67]. На думку Ф.Ф. Бутинця, сутність первинного обліку зводиться до встановлення й фіксації ознак та показників господарських операцій [15, с. 228]. Дещо інше змістовне наповнення поняттю «первинний облік» надає З.В. Кір'янова, зазначаючи, що це організований, повторювальний у часі процес збору, вимірювання, реєстрації, накопичення, зберігання, передачі інформації та її первинної обробки [66, с. 66]. «Він є основним постачальником, носієм інформації для всіх видів господарського обліку: бухгалтерського, оперативного-технічного та статистичного», – резюмує науковець [66, с. 70].

Позиція інших учених полягає в тому, що первинний облік розглядається як один із етапів облікового процесу поряд з поточним та підсумковим обліком, включаючи сукупність робіт з формування доказів господарських фактів, виробничих явищ та процесів [80, с. 112].

М.В. Реслер справедливо зауважує, що документація в діяльності підприємства не обмежується лише механічною фіксацією фактів його господарського життя та обґрунтуванням облікових записів, а й відіграє важливу роль в управлінні діяльністю підприємства, забезпеченні контролю за збереженням та раціональним використанням його майна [196, с. 69].

В науковій спільноті є економісти, які скептично ставляться до факту існування в науковому лексиконі поняття «первинний облік». Зокрема, Т.А. Бутинець свою позицію аргументує так: «не

можна розглядати первинні документи як первинний облік, а бухгалтерський облік або статистику – як вторинний облік. Такий поділ облікового процесу необґрунтований, таке розгалуження обліку є надуманим» [14, с. 8]. Подібну позицію відстоює також Н.М. Малюга, пояснюючи, що такий термін є некоректним, адже первинний облік передбачатиме наявність обліку «вторинного» і «третинного» [92, с. 304].

Не вдаючись до пошуку глибинної сутності поняття «первинний облік», вважаємо, що під цією категорією стосовно управління трудовими ресурсами підприємств потрібно розуміти невід’ємну, стрижневу складову системи господарського обліку, стадію облікового процесу, яка являє собою сукупність перманентних дій з фіксації на паперових та/або машинних носіях інформації про факти господарської діяльності щодо формування, використання й розвитку трудових ресурсів, надання їм юридичної доказовості для подальшої систематизації даних на рахунках бухгалтерського обліку з метою формування інформаційної бази управлінського процесу.

Перш ніж перейти до безпосереднього вирішення питання документального забезпечення операцій з трудовими ресурсами відповідно до наведених пропозицій щодо їх оцінки та обліку, доцільно проаналізувати сучасний стан документування господарських операцій на підприємствах олійно-жирової галузі в контексті етапів управління трудовими ресурсами.

На початковій стадії управлінського процесу проводиться робота з планування персоналу, результатом якої є розроблені коротко- та довгострокові плани по залученню робочої сили. Після цього здійснюється підбір та відбір працівників, що реалізується комбінацією трьох тактик – найму, оренди та професійного розвитку людських ресурсів.

Формуючи штат підприємства, варто звернути увагу на характер взаємовідносин між працівниками і роботодавцем, що виникають у процесі виконання сторонами взятих на себе зобов’язань. Обрана підприємством модель формування персоналу визначатиме подальші управлінські дії щодо їх використання. Крім того, окреслення можливих шляхів задоволення потреб компанії в робочій силі, на наш погляд, дасть змогу значно глибше вивчити їх первинний облік, розкрити механізм формування даних про трудові ресурси в обліковій системі господарюючого суб’єкта.

Відповідно до Великого тлумачного словника сучасної української мови етимологічний зміст поняття «формування» означає надавати чому-небудь певної форми, вигляду; створювати, надаючи якоїсь структури, організації, форми; організовувати щонебудь з певної кількості учасників [18, с. 1544]. Екстраполюючи змістовне наповнення цього поняття в сферу економіки праці, процес формування трудових ресурсів можна подати як логічно послідовний комплекс дій з планування, набору, відбору та найму працівників, що спрямований на забезпечення необхідного кількісно-якісного рівня укомплектованості штату працівників з метою досягнення поточних та стратегічних цілей діяльності.

Розвиток соціально-економічних відносин обумовив розширення для вітчизняних підприємств можливих джерел покриття потреб у кадрових ресурсах, які доцільно розмежувати на внутрішні (ротація кадрового складу, професійний розвиток працівників, суміщення посад) та зовнішні (кадрові агентства, державні центри зайнятості, розміщення оголошень у ЗМІ, участь в ярмарках вакансій тощо) (рис. 2.1).

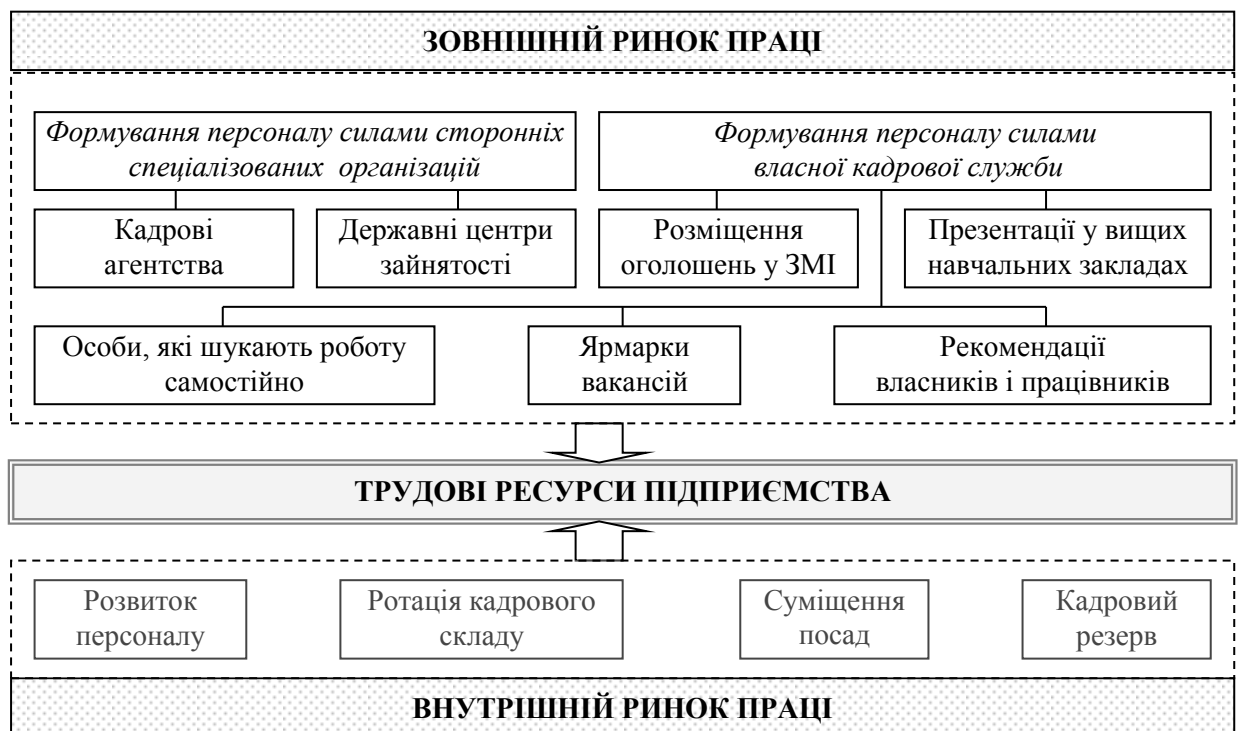


Рис. 2.1. Джерела формування трудових ресурсів підприємств
Джерело: систематизовано авторами

Рішення про вибір того чи іншого джерела формування трудових ресурсів ґрунтується на обраній підприємством кадровій

політиці – політиці «створення» або «придбання» фахівців. Відповідно до політики «придбання» основний акцент у формуванні персоналу підприємство робить на залученні до штату нових кваліфікованих працівників, тоді як за політики «створення» кадрові потреби задовольняються за рахунок внутрішніх резервів. В останньому випадку підприємство, організовуючи та проводячи різного роду навчання працівників, формує фахівця з таким набором професійних якостей, які відповідають потребам виробництва. Однак, як свідчить практика, галузеві підприємства не дотримуються чіткої кадрової політики, а віддають перевагу змішаній моделі формування штату, поєднуючи як зовнішні, так і внутрішні резерви праці. Основними чинниками при виборі способу задоволення потреби в трудових ресурсах виступають обсяг фінансових ресурсів, спрямованих на їх формування, терміновість заміщення вакантної посади, професійно-кваліфікаційні вимоги до кандидата та посада, на яку залучається потенційний фахівець.

З позиції управління трудовими ресурсами, а також їх бухгалтерського та статистичного обліку більш важливим є тип правовідносин, що виникає в процесі провадження трудової діяльності. Згідно із законодавчими актами такі відносини регулюються як нормами трудового, так і цивільного кодексу (рис. 2.2).

Відповідно до ст. 21 Кодексу Законів про працю України трудовий договір – це угода між працівником і власником підприємства, установи, організації або уповноваженим ним органом чи фізичною особою, за якою працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цією угодою, з підляганням внутрішньому трудовому розпорядку, а власник підприємства, установи, організації або уповноважений ним орган чи фізична особа зобов'язується виплачувати працівникові заробітну плату і забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи, передбачені законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін [69].

За договором підряду (ст. 837 Цивільного кодексу України) одна сторона (підрядник) зобов'язується на свій ризик виконати певну роботу за завданням другої сторони (замовника), а замовник зобов'язується прийняти та оплатити виконану роботу [237].

Договір про надання послуг передбачає, що одна сторона (виконавець) зобов'язується за завданням другої сторони

(замовника) надати послугу, яка споживається в процесі вчинення певної дії або здійснення певної діяльності, а замовник зобов'язується оплатити виконавцеві зазначену послугу, якщо інше не встановлено договором [237].



Рис. 2.2. Правовідносини, що виникають в процесі формування трудових ресурсів підприємств

Джерело: сформовано авторами

Вибір способу формування персоналу та тип встановлених правовідносин визначають перелік управлінських дій, які реалізовує роботодавець, а також структуру і порядок облікового відображення витрат, які несе підприємство в процесі укомплектування штату

працівників. Документальне забезпечення процесу формування трудових ресурсів на олійно-жирових підприємствах зводиться до реєстрації на паперових та/або електронних носіях відомостей про витрати, які несуть підприємства при створенні штату працівників та залученні нових працюючих в подальшому для виконання виробничих завдань. Залежно від обраного джерела задоволення кадрових потреб змінюється склад витрат, а відтак, і порядок їх документального оформлення (додаток М.1).

Після формування штату працівників у визначеному планом кількісно-якісному складі відбувається їх залучення у виробничий процес для виконання передбачених трудовим договором (контрактом) обов'язків. Саме на етапі використання трудових ресурсів, їх фізичних здібностей, знань, досвіду підприємства несуть найбільші витрати, які за своєю економічною сутністю є платою за працю.

Дослідження структури фонду оплати праці на підприємствах олійно-жирової галузі засвідчило, що вона досить розгалужена і включає як власне заробітну плату за відпрацьований час у межах тарифних ставок та посадових окладів, так і різні доплати й надбавки за важкі та шкідливі умови праці, інтенсивність праці, роботу в нічний та вечірній час тощо. Склад гарантованих розмірів доплат і надбавок, а також перелік виробництв та посад, працівникам яких вони встановлені, затверджуються в колективному договорі. На олійно-жирових підприємствах до виробництв із шкідливими та важкими умовами праці належать гідрогенізаційний завод (дільниця рафінації та дезодорації жирів і олій; дільниця гідрогенізації жирів та олій; автоклавний цех тощо), олійноекстракційний завод, елеватор насіння, енергодільниця, киснево-наповнювальна станція, дільниця виробництва водню, ремонтно-механічний цех, елеватор шроту та ін.

На практиці витрати на використання трудових ресурсів розподіляють на витрати, які включають до складу фонду оплати праці, та на виплати соціального призначення. Залежно від категорії працівників, яким виплачують кошти, такі витрати можна відносити на собівартість виробленої продукції, наданих послуг, виконаних робіт або відображати у складі поточних витрат підприємства. При визначенні структури витрат на використання трудових ресурсів та порядку їх відображення в обліковій системі підприємств олійно-жирової галузі бухгалтери керуються нормами

П(С)БО 16 «Витрати» [154], П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [155] та Інструкцією зі статистики заробітної плати [178].

З огляду на складну структуру цієї групи витрат їх документальне забезпечення супроводжується оформленням значної кількості первинних документів. Систематизацію документального забезпечення витрат на використання трудових ресурсів та деталізація їх складу на підприємствах олійно-жирової галузі наведено в додатку М.2.

Важливим етапом управління трудовими ресурсами організації є їх професійний розвиток. На підприємствах олійно-жирової галузі найбільш масовою формою професійної підготовки і підвищення кваліфікації працівників є навчання на робочих місцях (господарський спосіб). Таку форму навчання застосовують за тими посадами, для яких формування професійних якостей, необхідних для виконання покладених виробничо-господарських завдань, займає нетривалий період. У системі професійного навчання на виробництві провадять підготовку новоприйнятих працівників, перепідготовку й навчання працюючих новим суміжним професіям, а також підвищення кваліфікації.

Від працівників технічного та економічного профілю (передусім тих, які обіймають керівні посади, спеціалістів, фахівців) вимагають додаткових спеціалізованих знань у сфері підприємництва, менеджменту, маркетингу. Навчання для таких працівників організовують, як правило, у закладах освіти (підрядний спосіб). Сьогодні в деяких університетах відкриті кафедри, які безпосередньо націлені на підготовку фахівців-технологів для олійно-жирового виробництва, серед яких кафедра технології жирів та продуктів бродіння Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут», кафедра технології жирів і парфумерно-косметичних продуктів Національного університету харчових технологій тощо.

Документальне забезпечення процесу професійного розвитку працівників у розрізі обраного способу навчання та склад витрат, понесених при цьому, подано в додатку М.3.

Таким чином, дослідження сучасного стану документального забезпечення операцій з трудовими ресурсами свідчить про те, що первинний облік орієнтований передусім на фіксацію витрат, понесених підприємством на формування, використання та розвиток персоналу.

Удосконалення методики обліку трудових ресурсів слід проводити в розрізі окремих елементів методу бухгалтерського обліку. Зокрема, в межах даного питання наведемо пропозиції щодо документального оформлення операцій з трудовими ресурсами відповідно до рекомендованої методики їх оцінки. При розробці форм документів враховано типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, затверджені наказом Міністерством фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 [185], а також пропозиції Н.М. Головай у частині документальної реєстрації операцій з інтелектуальним капіталом [21, с. 61-65].

Прийняття працівника в штат підприємства супроводжується визначенням вартості прав на використання трудових активів, що пропонуємо відображати в документі «Розрахунок первісної вартості прав на використання трудових активів працівника» (додаток Н.1). В цьому документі наводиться вартість трудових активів працівника, якими він володіє на момент прийняття його на роботу, а саме вартість фізичних здібностей, освіти та досвіду за розробленою в питанні 1.2 методикою.

Розрахувавши вартість трудових активів новоприйнятого працівника, пропонуємо їх введення у виробничий процес оформленням документа «Акт введення в господарський обіг прав на використання трудових активів працівника» (додаток Н.2).

В Акті рекомендовано наводити інформацію довідкового характеру: прізвище та ініціали особи-носія трудових активів, місце використання трудових активів; документи, що засвідчують право підприємства на їх використання. Крім того, Акт містить відомості про структуру трудових активів працівника, що залучаються в господарський оборот, а також дані про їх вартість та документи, що засвідчують наявність цих активів. У Акті наводиться кореспонденція рахунків, а також обґрунтовується можливість введення трудових активів у господарський обіг. Документом, який засвідчує право підприємства на використання трудових активів працівника, є контракт або трудовий договір, укладений працівником при прийнятті на роботу.

Витрати, вкладені підприємством в поліпшення професійних якостей працівника, пропонуємо розглядати як інвестиції у формування трудових активів, а для їх фіксації використовувати розроблений документ «Акт формування прав на використання трудових активів працівника» (додаток Н.3). Вкладення в

професійний розвиток працівника, віднесені до складу трудових активів, потрібно розраховувати як добуток вартості навчання та коефіцієнта успішності. Частина витрачених підприємством коштів на навчання працівника, що не принесли очікуваного економічного ефекту, пропонуємо відносити до складу витрат діяльності. Провівши розмежування сум серед об'єктів бухгалтерського обліку, необхідно записати кореспонденцію рахунків за господарською операцією. Крім того, в документі зазначаються підстави виникнення права підприємства на використання професійних знань і наводиться аргументація можливості віднесення його до складу нематеріальних активів.

Відповідно до методики оцінки трудових ресурсів витрати, понесені підприємством на створення трудових активів працівників (професійних знань), підлягають амортизації. Визначення суми амортизаційних відрахувань, на нашу думку, слід відображати в документі «Розрахунок амортизації прав на використання трудових активів працівника», в якому необхідно наводити інформацію про вид нематеріального активу, що амортизується, дату введення його в господарський оборот, первісну вартість і суму накопиченого зносу, метод розрахунку амортизації та кореспонденцію рахунків за операцією (додаток Н.4).

Звільнення працівника з підприємства доцільно оформляти документом «Акт вибуття (списання) прав на використання трудових активів працівника з господарського обігу» із зазначенням переліку трудових активів, якими володіє працівник на момент звільнення, їх залишкової вартості та кореспонденції рахунків, що записується при розірванні контракту (трудового договору). В документі також наводиться висновок комісії, в якому зазначається підстава для списання з обороту прав на використання трудових активів (додаток Н.5).

На наш погляд, запропоновані форми первинних документів дають змогу відображати права на використання трудових активів як окремий об'єкт бухгалтерського обліку та є передумовою для подальшого їх відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку та звітності підприємств олійно-жирової галузі, що є важливим кроком на шляху формування належної обліково-інформаційної бази розробки та прийняття управлінських рішень.

2.2. Узагальнення інформації про трудові ресурси в обліковій системі підприємств



Після документальної реєстрації витрат на формування, використання та розвиток трудових ресурсів інформація підлягає подальшому обліковому опрацюванню. Формування інформаційної бази для прийняття управлінських рішень щодо використання трудових ресурсів продовжується групуванням та відображенням даних, зареєстрованих у первинних документах, в системі рахунків бухгалтерського обліку, регістрах аналітичного та синтетичного обліку, звітності. П.П. Німчинов стверджував: «тільки зафіксована у документах сукупність економічної інформації може бути відображена на рахунках бухгалтерського обліку» [111, с. 114].

Поза всяким сумнівом, облік трудових ресурсів покликаний формувати всебічну інформацію з метою прийняття управлінських рішень щодо використання трудових ресурсів. Однак у сучасних умовах на вітчизняних підприємствах інформація про трудові ресурси розгрупована серед кількох видів обліку, що створює технічні перепони при її узагальненні в інформаційній системі, а формування деяких видів даних через ототожнення обліку трудових ресурсів з обліком розрахунків із заробітної плати та інших виплат соціального характеру стає неможливим. У результаті цього облік трудових ресурсів не виправдано звужується до подання його через призму облікового відображення витрат на оплату праці, інших заохочувальних та компенсаційних виплат.

На порядок узагальнення облікової інформації впливає обрана підприємством форма ведення бухгалтерського обліку, під якою теоретики та практики розуміють інформаційну систему, що забезпечує у хронологічному порядку систематизацію облікових записів, формування регістрів аналітичного і синтетичного обліку з метою складання звітності підприємства та проведення контролю за здійсненими господарськими операціями. Відповідно до п. 5 ст. 8 ЗУ № 996 суб'єкти господарювання мають право вибору форми бухгалтерського обліку як певної системи регістрів обліку [175].

Бухгалтерський облік на олійно-жирових підприємствах ведуть автоматизовано з використанням спеціально розробленого програмного забезпечення, що обумовлено порівняно великими

масштабами їх діяльності. Автоматизація облікового процесу дає змогу значно знизити трудомісткість обробки масивів облікових даних, підвищити точність та оперативність надання облікової інформації. Сьогодні, як свідчить практика, більшість підприємств галузі для автоматизації обліку трудових ресурсів використовують комплексний програмний продукт «1С: Підприємство». Ефективним програмним рішенням з погляду бухгалтерського обліку трудових ресурсів є конфігурація «1С: Зарплата і управління персоналом». Функціональні можливості такого програмного модуля, крім типових завдань кадрового обліку й обчислення заробітної плати, уможливають виконання всього комплексу функцій управління персоналом: пошук, підбір, відбір працівників, навчання, оцінку, мотивацію, управління проектами тощо.

Незважаючи на те, які програмні продукти використовують олійно-жирові підприємства для автоматизації облікового процесу, основою організації поточного обліку трудових ресурсів є План рахунків. Проаналізувавши робочі плани рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій було встановлено, що номенклатура рахунків зумовлена галузевою специфікою та масштабами діяльності підприємств. Характерною рисою для більшості розглянутих планів є ідентичний перелік рахунків, що пов'язані з відображенням інформації про персонал підприємства (додаток П).

Розглянемо порядок систематизації інформації, що пов'язана з трудовими ресурсами, в системі рахунків бухгалтерського обліку та звітності олійно-жирових підприємств за стадіями управління ними, як це було зроблено при вивченні питання її документальної реєстрації. Основні нормативно-правові акти, які визначають економічні, соціальні, правові та організаційні засади здійснення витрат на трудові ресурси при виконанні підприємством управлінських дій та регламентують соціально-трудові відносини між працівниками та роботодавцем, наведені в додатку Р.

Отже, відповідно до етапів управління трудовими ресурсами першою групою витрат, які виникають у підприємства на шляху досягнення стратегічних цілей діяльності, є витрати на формування ефективної команди однодумців, виконавців рішень. Як було зазначено вище, залежно від шляху формування персоналу підприємство несе різні витрати, які по-різному відображаються на рахунках бухгалтерського обліку та узагальнюються у різних

статтях звітності. У цілому можна виділити два суб'єкти, які займаються питанням формування штату працівників: кадрові служби підприємств та рекрутингові агентства. Однак практика засвідчує, що підприємства набирають працівників за змішаною моделлю, використовуючи водночас як послуги власної кадрової служби, так і сторонніх агенств. Необхідність звернення до спеціалізованих організацій прямо пропорційна рівню кваліфікації залучених працівників та терміновості заміщення вивільнених робочих місць. Деталізований перелік витрат у розрізі способів та суб'єктів формування трудових ресурсів наведено в додатку М.1.

Відповідно до п. 18 П(С)БО 16 «Витрати» [154] витрати на формування персоналу є складовою загальногосподарських витрат, тому їх облік на підприємствах здійснюють на рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Методика узагальнення інформації про витрати на формування трудових ресурсів як при використанні послуг рекрутингових агенств, так і власної кадрової служби в системі рахунків бухгалтерського обліку та фінансовій звітності підприємств досліджуваної галузі подано на рис. 2.3.

При вивченні кореспонденцій рахунків та порядку узагальнення інформації у фінансовій звітності ми абстрагувалися від питань оподаткування операцій, акцентуючи увагу винятково на порядку облікового відображення понесених підприємством витрат на формування штату працівників.

Бухгалтерський облік витрат на формування персоналу у складі адміністративних витрат та відсутність ведення аналітики значно ускладнює виокремлення їх із загальної сукупності витрат діяльності, унеможлиблює проведення аналітичних досліджень, спрямованих на виявлення впливу обсягу понесених витрат на показники діяльності підприємства. З метою підвищення рівня аналітичності облікових даних витрати на формування трудових ресурсів пропонуємо відображати на окремому синтетичному рахунку 99 «Витрати на формування трудових ресурсів» з подальшою деталізацією інформації за категоріями працівників та підвидами витрат:

1) 99.1 «Витрати на формування управлінського персоналу»:
99.1.1 «Витрати на підбір, найм та відбір персоналу»; 99.1.2 «Витрати на первинну професійну підготовку працівників»;

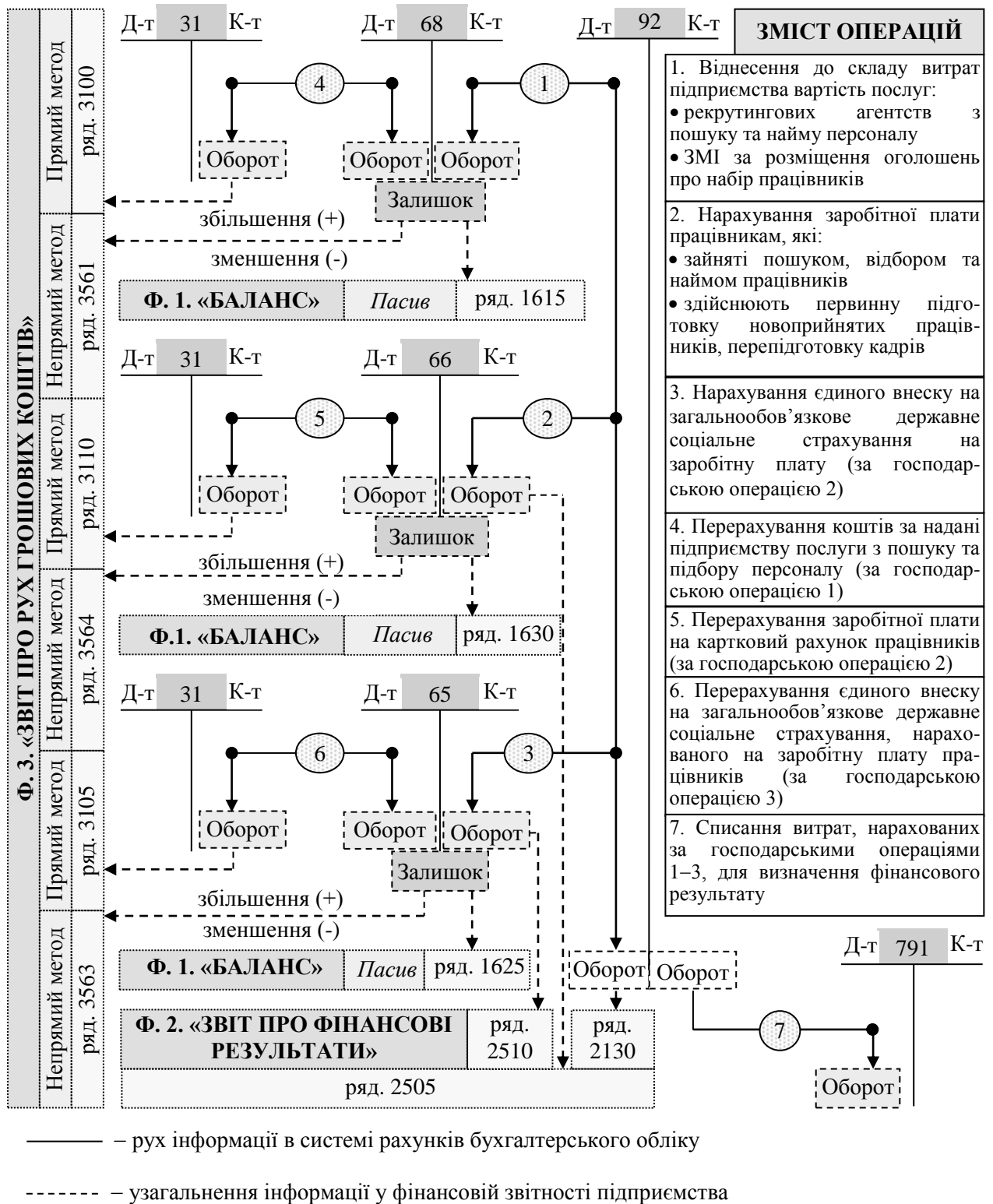


Рис. 2.3. Відображення інформації про витрати на формування трудових ресурсів у системі бухгалтерських рахунків та звітності

Джерело: сформовано авторами

2) 99.2 «Витрати на формування промислово-виробничого персоналу»: 99.2.1 «Витрати на підбір, найм та відбір персоналу»;

99.2.2 «Витрати на первинну професійну підготовку працівників»;

3) 99.3 «Витрати на формування непромислового персоналу» – 99.3.1 «Витрати на підбір, найм та відбір персоналу»; 99.3.2 «Витрати на первинну професійну підготовку працівників».

При реалізації такого підходу витрати відобразатимуться за дебетом рахунку 99 «Витрати на формування трудових ресурсів» у кореспонденції з кредитами рахунків: 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (у разі використання послуг рекрутингових агентств та інших сторонніх організацій при наборі, відборі та первинному навчанні персоналу); 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» (при нарахуванні заробітної плати співробітникам, зайнятих підбором та первинною підготовкою новоприйнятих працівників) та 65 «Розрахунки за страхуванням» (при нарахуванні єдиного соціального внеску на заробітну плату працівників, що займаються підбором кадрів). Протягом звітного періоду витрати на формування трудових ресурсів накопичуватимуться за дебетом рахунку 99, а в кінці звітного періоду списуватимуться в дебет субрахунку 791 для визначення результату операційної діяльності.

Бухгалтерський облік витрат на формування трудових ресурсів відповідно до наведених вище рекомендацій не призведе до зміни порядку визначення результатів операційної діяльності підприємства та не вплине на кінцеву розрахункову величину його доходу. Натомість ведення відокремленого обліку витрат у розрізі аналітичних рахунків формуватиме інформаційну базу для проведення досліджень, що з використанням методів економіко-математичного моделювання дасть змогу оцінити ефективність вкладень у формування персоналу та його професійну підготовку. Вихідна аналітична інформація слугуватиме орієнтиром при коригуванні планів щодо залучення робочої сили для визначення оптимальних способів формування трудового колективу та ефективності витрачених підприємством коштів на підбір працівників.

Найбільшою складовою витрат, понесених підприємством на персонал в процесі господарської діяльності, є витрати, які включаються до фонду оплати праці, та виплати за його межами. Знання структури витрат на використання трудових ресурсів необхідне обліковцю для правильного рознесення даних між бухгалтерськими рахунками, статтями фінансової та статистичної звітності. Водночас у нормативних актах існує неузгодженість підходів до структуризації таких витрат, а в основу класифікації

покладено різні критерії. Зокрема, в П(С)БО 26 «Виплати працівникам» витрати структурують за функціональною ознакою, виділяючи поточні виплати працівникам, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності та інші виплати [155]. В Інструкції №5 [178] при розподілі витрат на трудові ресурси враховують їх належність або неналежність до фонду оплати праці. Детальну структуру витрат на використання трудових ресурсів підприємств олійно-жирової галузі наведено в додатку М.2.

Заробітна плата за окладами та тарифами, інші нарахування, виплати за невідпрацьований час, премії, інші заохочувальні та компенсаційні виплати відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [155] є поточними витратами на трудові ресурси, які відразу відносять до складу поточних витрат періоду (витрати, накопичені на рахунках 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності») або до собівартості необоротних та оборотних активів, що створюються підприємством (рахунки 23 «Виробництво», 15 «Капітальні інвестиції»).

До витрат, які несе підприємство в процесі використання трудових ресурсів, належить єдиний соціальний внесок. Відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [187] олійно-жирові підприємства в сплачували у звітному році єдиний соціальний внесок у розмірі 37,18% відповідно до класу 21 професійного ризику. Суму нарахованого на заробітну плату єдиного соціального внеску включають до собівартості виробленої підприємствами продукції або відносять до витрат діяльності.

Найважливішим нормативно-правовим актом у системі правового регулювання відносин між працівниками та роботодавцями на олійно-жирових підприємствах є колективний договір, обов'язковість укладення якого передбачено ст. 11 КЗпП України [69] та ст. 2 Закону України «Про колективні договори і угоди» [188]. Колективний договір на підприємствах досліджуваної галузі розробляють з урахуванням норм чинного національного законодавства і положень галузевої угоди, укладеної між Міністерством аграрної політики та продовольства України, галузевими об'єднаннями підприємств харчової й переробної промисловості та профспілкою працівників АПК України, яка представляє інтереси працівників агропромислового виробництва.

Положення колективного договору визначають взаємні зобов'язання роботодавця і працівників щодо регулювання виробничих, соціально-економічних та трудових відносин [188]. Зокрема, ці зобов'язання пов'язані з оплатою праці на підприємстві, а саме: використанням форм, систем і видів оплати праці; нормуванням праці та її розцінок; застосуванням схем посадових окладів; умовами введення та розмірами надбавок до заробітної плати, доплат, премій і винагород, гарантій та компенсацій тощо.

Однак відображення в обліку трудових ресурсів не має обмежуватися лише обліком заробітної плати та витрат на формування персоналу. Особливий інтерес становить професійний розвиток працівників, що диктується сучасними тенденціями економічного розвитку, постійним впровадженням прогресивних технологій та інтелектуалізацією праці. Для підтримки й підвищення конкурентного рівня своїх співробітників підприємства постійно організовують та проводять різні навчання, курси підвищення кваліфікації, перепідготовку кадрів.

Розвиток персоналу на підприємстві має циклічний перманентний характер. Так, інвестуючи кошти в підготовку відповідного профілю фахівців, підприємство формує кваліфікованих спеціалістів. Співробітники, які володіють високим рівнем професіоналізму, приносять підприємству найбільшу користь, стають найважливішим засобом досягнення прибутковості діяльності, інших тактичних і стратегічних цілей. Отримавши дохід від використання професійних знань працівників, у підприємства з'являються фінансові можливості для вкладення коштів у подальше підвищення професійного рівня свого персоналу та досягнення нових вершин господарської діяльності.

І.В. Жиглей вважає, що сучасний ринок праці характеризується високим попитом на освічених і кваліфікованих працівників, що викликано появою нових напрямів людської діяльності, глобалізацією бізнесу [46]. Теоретики твердо переконані, що трудові ресурси є найціннішим активом постіндустріальних підприємств, а фінансові вливання у розвиток професійних якостей персоналу стають важливою складовою їх успішного функціонування в умовах динамічного економічного середовища. Зростаюче значення інтелектуальної праці підтверджується практикою діяльності зарубіжних компаній, які щороку на виконання програм професійного розвитку своїх співробітників витрачають 2-5%

власного бюджету [26, с. 176]. Вибір персоналу як основного об'єкта інвестування пояснюється тим, що економічний ефект від вкладень у людські ресурси значно вищий, ніж у засоби праці. За результатами дослідження економістів, проведеного на 3200 американських підприємствах, зростання витрат на персонал на 10% приводить до збільшення продуктивності праці на 8,5%, тоді як аналогічні вкладення в машини й обладнання дають приріст лише 3,8% [26, с. 176].

Впровадження у виробничу діяльність сучасної техніки та технологій, підвищення стандартів до якості продукції, особливо в умовах асоційованого членства в ЄС, суттєво підвищують роль людського чинника на підприємствах експортноорієнтованої олійно-жирової галузі. Саме професійні знання, освіта, вміння та навички працівників генерують прибуток підприємств, підвищують їх престиж на світовому ринку.

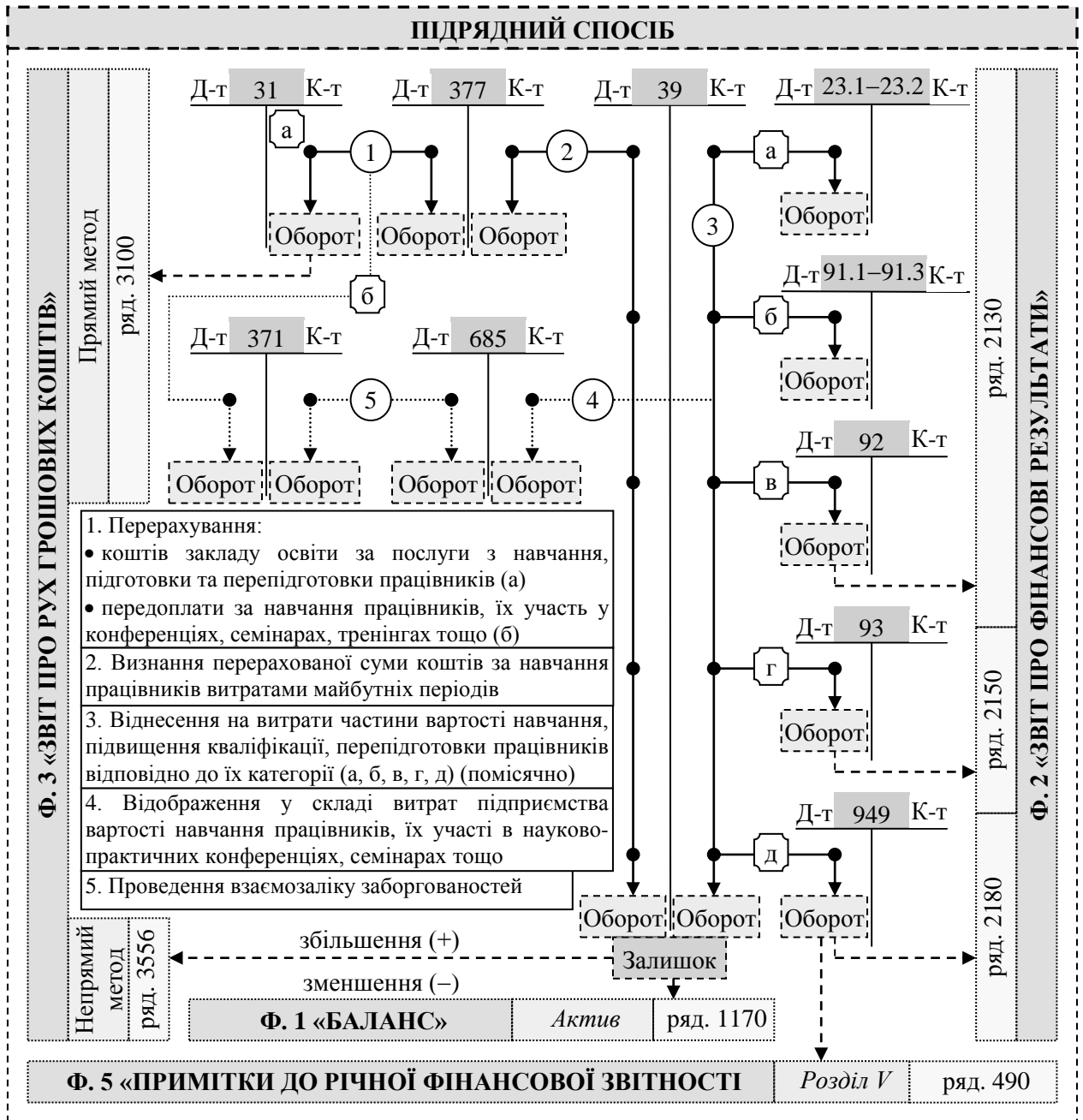
На основі аналізу положень чинного законодавства розглянемо особливості професійного навчання працівників, а також порядок відображення операцій, пов'язаних із цим, в обліковій системі олійно-жирових підприємств. Так, відповідно до ст. 1 Закону України «Про професійний розвиток працівників» професійне навчання є процесом цілеспрямованого формування у працівників спеціальних знань, розвитком необхідних навичок та вмінь, що дають змогу підвищувати продуктивність праці, максимально якісно виконувати функціональні обов'язки, освоювати нові види професійної діяльності, що включає первинну професійну підготовку, перепідготовку і підвищення кваліфікації працюючих відповідно до потреб виробництва [190].

Вітчизняне законодавство визначає, що професійний розвиток працівників підприємств проводиться для підвищення їх конкурентоспроможності відповідно до потреб суспільства через сприяння роботодавцю в ефективному використанні праці та забезпеченні досягнення належного професійного рівня працівниками [190].

З урахуванням положень нормативно-правових актів, що регламентують особливості здійснення професійного розвитку працівників підприємства, можна виокремити два способи формування професійних якостей: підрядний (навчання здійснюється в закладах освіти) та господарський (навчання організовується та проводиться силами кадрового відділу

підприємства). Склад витрат, які виникають за різних способів навчання працівників, наведено в додатку М.3.

Обраний суб'єктом господарювання спосіб формування професійних знань працівників визначає порядок відображення інформації в системі бухгалтерських рахунків та фінансовій звітності (рис. 2.4 та рис. 2.5).

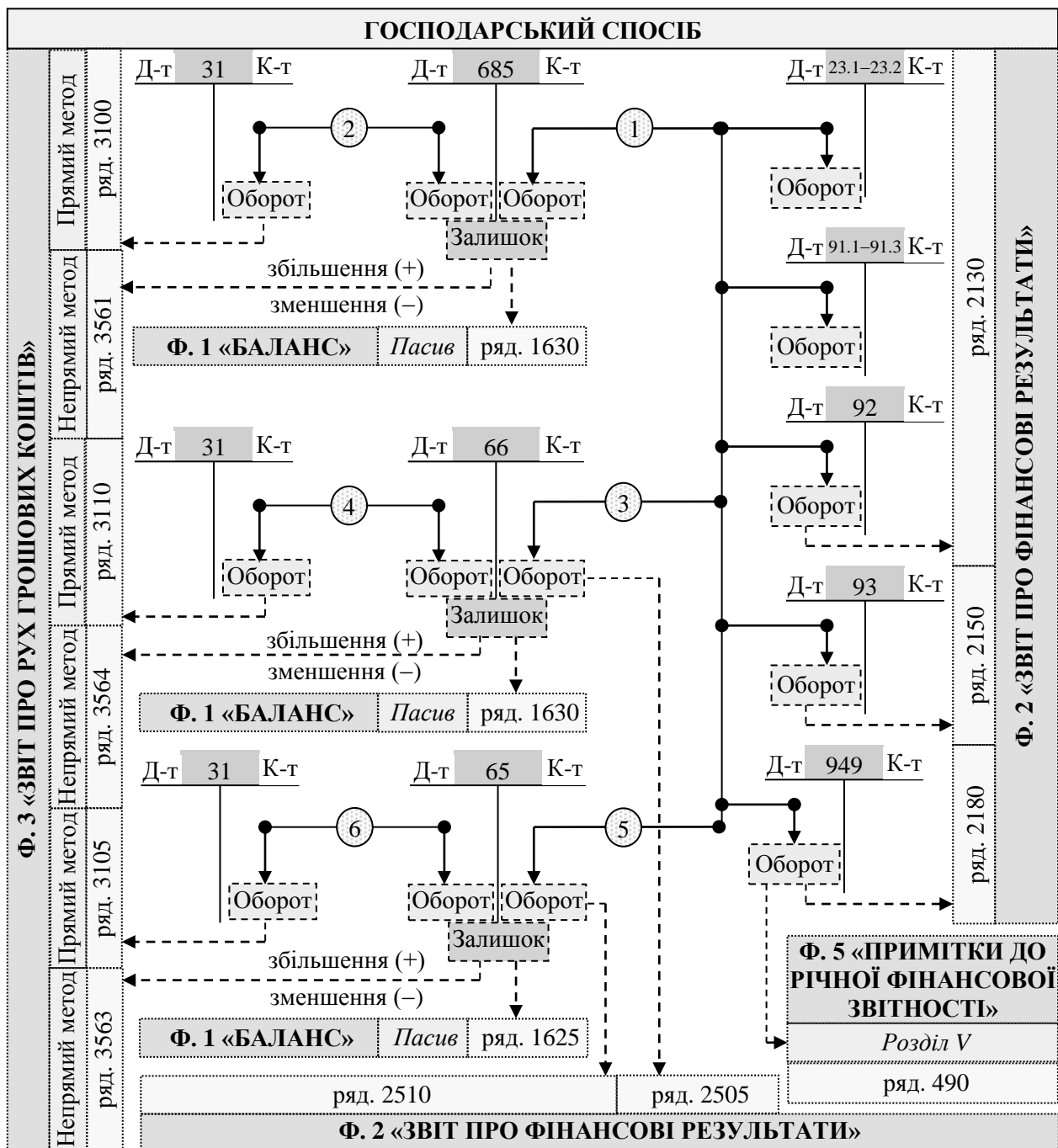


————— – рух інформації в системі рахунків бухгалтерського обліку

----- – узагальнення інформації у фінансовій звітності підприємства

Рис. 2.4. Відображення операцій з навчання персоналу закладами освіти в обліковій системі підприємств

Джерело: сформовано авторами



1. Відображення вартості послуг з навчання персоналу (при залученні для навчання сторонніх фахівців)
2. Перераховано з поточного рахунку кошти (за господарською операцією 1)
3. Нарахування заробітної плати працівникам, що проводять навчання, курси перепідготовки та підвищення кваліфікації
4. Виплачено заробітну плату працівникам, що проводили навчання (за господарською операцією 3)
5. Нарахування єдиного внеску на заробітну плату працівників (за господарською операцією 3)
6. Перераховано з поточного рахунку єдиний внесок, нарахованого за господарською операцією 5

————— – рух інформації в системі рахунків бухгалтерського обліку

----- – узагальнення інформації у фінансовій звітності підприємства

Рис. 2.5. Облікове відображення операцій з навчання персоналу, здійснене власною кадровою службою підприємства

Джерело: сформовано авторами

З рис. 2.4 та 2.5 видно, що в обліковій практиці при розгляді витрат на професійне навчання трудові ресурси трактуються винятково як витратна категорія бухгалтерського обліку. Відповідно до методики обліку трудових ресурсів, теоретичні засади якої обґрунтовано в попередніх розділах наукового дослідження, закономірно постає питання трансформації існуючого підходу до облікового відображення витрат на професійний розвиток працівників підприємств олійно-жирової галузі. Зміна порядку відображення витрат у системі рахунків бухгалтерського обліку та фінансовій звітності має ґрунтуватися на запропонованій класифікаційній ознаці до групування витрат на трудові ресурси. Витрати на професійне навчання за економічним змістом є інвестиціями у створення трудових активів працівників (професійних знань), тому їх облік слід здійснювати за аналогією з інвестиціями у створення фізичного капіталу. За такої ситуації витрати підлягають капіталізації з подальшим визнанням їх у складі нематеріальних активів у формі права підприємства на використання трудових активів працівників (професійних знань).

Інформація, що так або інакше пов'язана з трудовими ресурсами олійно-жирових підприємств, знаходить відображення у всіх без винятку формах фінансової звітності. Так, у ф. № 1 «Баланс» («Звіт про фінансовий стан») наводяться дані про заборгованість працівників за отриманні від підприємства позики (ряд. 1040, ряд. 1155), витрати майбутніх періодів у частині витрат на навчання працівників (ряд. 1170), довгострокові (ряд. 1520) та поточні (ряд. 1660) забезпечення витрат персоналу, заборгованість підприємства перед працівниками з оплати праці (ряд. 1630), заборгованість за розрахунками зі страхування (ряд. 1625) та ін.

У ф. № 2 «Звіт про фінансові результати» («Звіт про сукупний дохід») відображають узагальнені дані про обсяг витрат на оплату праці (ряд. 2505) та відрахування на соціальні заходи (ряд. 2510). У ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів» наводяться відомості про обсяги коштів, витрачених на виплату заробітної плати (ряд. 3105), перерахування соціальних внесків до Пенсійного фонду України (ряд. 3110) тощо. В ряд. 4200 ф. № 4 «Звіт про власний капітал» відображаються суми виплачених дивідендів працівникам, що володіють акціями підприємства та ін. У Примітках до річної фінансової звітності наводять дані про витрати, що мають соціальне призначення, а також суми, спрямовані підприємством на

створення забезпечень майбутніх виплат і платежів тощо. Детальний перелік статей фінансової звітності, на яких акумулюється інформація про трудові ресурси підприємства, наведено на рис. С.1 додатка С.

Трудові ресурси виступають також об'єктом статистичного обліку. Інформація про облікову чисельність працівників, їх якісний склад, професійну підготовку та перепідготовку, розмір середньої заробітної плати, витрати на трудові ресурси та інші відомості узагальнюються у формах статичної звітності (ф. № 1-ПВ «Звіт з праці», ф. № 6-ПВ «Звіт про кількість працівників, їх якісний склад та професійне навчання» та ф. № 1-РС «Звіт про витрати на утримання робочої сили»). Порядок формування інформації про трудові ресурси у статистичній звітності, періодичність та строки її подання регламентується інструкціями щодо заповнення форм державних статистичних спостережень.

Звітна інформація про наявність та стан трудових ресурсів підприємств має суттєве значення при розробці науково обґрунтованих управлінських рішень. Адже дані, наведені в ній, необхідні для розрахунку потреби у робочій силі, розробці планів підвищення кваліфікації працівників, здійсненні інших заходів, спрямованих на нарощування кадрового потенціалу організації.

У ст. 3 ЗУ № 996 [175] зазначено, що складання статистичної звітності ґрунтується на даних бухгалтерського обліку, хоча на практиці виявляється, що для цього даних бухгалтерського обліку недостатньо. «Все менше базується на даних бухгалтерського обліку статистична звітність», – зазначає В.М. Жук [50].

При формуванні статистичної звітності щодо трудових ресурсів звертаються до даних оперативного, фінансового та кадрового обліку, задіюючи при цьому різні служби та відділи підприємства. Так, складання ф. № 1-ПВ покладено на планово-економічний відділ із використанням інформації, що формується бухгалтерською службою підприємства. Відділ кадрів підприємства складає ф. № 6-ПВ, у якій знаходять відображення дані про кількісний та якісний склад трудових ресурсів. Розпорошеність інформації про трудові ресурси серед кількох підрозділів підприємства та видів обліку потребує координації діяльності відділів і встановлення надійних комунікаційно-інформаційних зв'язків між ними, що забезпечить оперативність складання статистичної звітності та точність поданих у ній даних.

Крім викладеного вище, статистична звітність у частині трудових ресурсів формує цінну інформацію, яку використовують для проведення аналітичних досліджень. Зокрема, в ній наводяться відомості про середньорічну чисельність працюючих, використання робочого часу, які є вихідними даними для розрахунку показників ефективності праці. Аналіз показників ефективності праці, наприклад, показника продуктивності, доцільно проводити у тісному взаємозв'язку із використанням фонду оплати праці, рівнем середньої заробітної плати працівників, що наведено у ф. № 1-ПВ.

В сучасних умовах неабияке значення мають дані про якісні характеристики працівників (рівень освіти, професійна підготовка, перепідготовка), які відображають у ф. № 6-ПВ. Зміст інформації про трудові ресурси, що подається в статистичній звітності підприємства, наведено на рис. С.2 та рис. С. 3 додатка С.

Отже, чинна система бухгалтерського обліку розглядає трудові ресурси як об'єкт накопичення витрат, ігноруючи тлумачення їх як виробничого чинника, стратегічного ресурсу підприємства. Вважаємо, що такий підхід потребує перегляду в напрямі вдосконалення відображення інформації в системі рахунків бухгалтерського обліку та звітності підприємств.

2.3. Аналіз стану та ефективності використання трудових ресурсів підприємств



Ефективне функціонування підприємств олійно-жирової галузі потребує економічно грамотного управління їх діяльністю, яке в основному залежить від наявності якісного інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень. Інформація про діяльність підприємств генерується системами бухгалтерського обліку та економічного аналізу, що дають змогу сформулювати повні, достовірні й актуальні відомості про стан і тенденції розвитку господарюючого суб'єкта.

Сьогодні олійно-жировий комплекс є унікальним сектором аграрного виробництва, що проявляється як у динамічному розвитку галузевих підприємств, так і постійній модернізації технологій, удосконаленні виробничих процесів. За даними

асоціації «Укरोліяпром», в 2014/2015 маркетинговому році (МР) Україна в черговий раз стала лідером на світовому ринку як по виробництву олії соняшникової – 4,26 млн т, так і по її експорту – 3,86 млн т. При цьому частка України в світовому експорті соняшникової олії в поточному маркетинговому році становила 53,2%, а географія поставок виходить далеко за межі країн ближнього зарубіжжя (близько 100 країн світу).

За 11 місяців 2015 р. сальдо зовнішньої торгівлі основними видами олійно-жирової продукції залишається позитивним та перевищує 3 млрд дол. США. Зокрема, по соняшниковій олії позитивне сальдо склало 2,4 млрд дол. США. Основними країнами-імпортерами соняшникової олії є Індія (43,7%), Китай (13,6%), Іран (12%), ЄС (11%) та Єгипет (8%) (рис. 2.6).

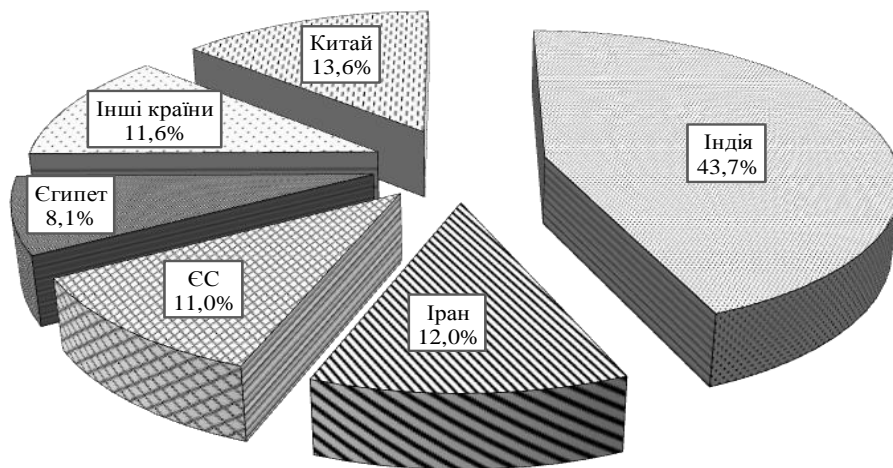


Рис. 2.6. Географія експорту соняшникової олії, 2014/2015 МР
Джерело: сформовано авторами за даними [130]

Крім того, підписавши угоду про Асоціацію з ЄС, Україна отримала шанс сповна реалізувати свій експортний потенціал. У зв'язку з цим значна увага приділяється сертифікації вітчизняної продукції, тим більше після виявлення в 2008 р. технічної олії в окремих партіях соняшникової олії, імпортованих у деякі країни Європи. При експорті олійно-жирової продукції до країн ЄС потрібно керуватися вимогами Регламенту № 1169/2011 Європейського парламенту і Ради ЄС від 25.10.2011 р.

Експортна спрямованість підприємств олійно-жирової галузі дала змогу частково нівелювати наслідки інфляційних процесів на фінансовому ринку, а використання сучасних біоенергетичних технологій – мінімізувати залежність від традиційних вуглеводнів за умов відсутності диверсифікованих джерел енергопостачання,

зростання вартості енергоносіїв і коливань на валютному ринку. Особливо показовим у цьому сенсі був 2014/2015 МР, коли підприємства, функціонуючи в умовах політичної та економічної нестабільності, продовжували демонструвати рекордні показники виробництва й експорту продукції.

За останнє десятиріччя галузеві підприємства подвоїли обсяги виробництва олійно-жирової продукції, що стало можливим завдяки поєднанню дії зовнішніх і внутрішніх чинників. Так, на світовому ринку утримується високий попит на рослинні олії, що є результатом зростання чисельності населення планети, здоровий раціон харчування якого включає соняшникову олію, та активного пропагування в останні роки альтернативних видів палива, при виробництві яких широко використовують рослинні олії.

Не применшуючи вагомості зовнішнього середовища для розвитку олійного виробництва, зауважимо, що вирішальний вплив на показники фінансово-господарської діяльності підприємств справляли внутрішні чинники. Проведення виваженої економічної політики дало можливість зрівноважити баланс інтересів держави, сільгоспвиробників, переробної сфери аграрного виробництва та кінцевого споживача. Завдяки встановленню експортних мит на насіння олійних культур вдалося зберегти в середині країни сировинну базу для виробництва рослинної олії, заповнивши виробничі потужності олійно-добувних підприємств. Сьогодні весь вирощений в Україні урожай олійних культур може перероблятися на вітчизняних промислових потужностях, які мають тенденцію до подальшого нарощування і, за оцінками експертів, у 2016 р. перевищать 16 млн т. У цілому основні показники, що відображають стан та тенденції розвитку підприємств олійно-жирової галузі України, наведено в додатку Т.

Натомість слід зазначити, що досягти високих показників діяльності, залишаючись інвестиційно привабливими в умовах економічної кризи, підприємствам не вдалося б без якісного кадрового забезпечення. При цьому важливу роль відіграють працівники різних рівнів управління, які завдяки інтеграції своїх знань, умінь і навичок у виробничий процес забезпечують формування та реалізацію тактичних і стратегічних цілей діяльності, встановлюють та підтримують довірчі виробничі відносини з партнерами, а отже, відіграють головну роль у створенні кінцевого продукту, здатного конкурувати на світовому

та внутрішньому ринках. Саме достатнє кількісно-якісне укомплектування штату працівників дало змогу використати наявні переваги зовнішнього та внутрішнього середовища.

Виходячи з вищевикладеного доцільним є проведення аналізу забезпеченості підприємств олійно-жирової галузі трудовими ресурсами, ефективності їх використання та залежності трудових показників із показниками виробничо-господарської діяльності.

Аналітичну роботу, спрямовану на вивчення стану трудових ресурсів підприємств, необхідно провадити за об'єктами економічного аналізу, виокремлених нами в попередньому розділі монографії. Зауважимо, що через відсутність офіційної статистики, яка б охоплювала узагальнені відомості про трудові показники всіх без винятку підприємств олійно-жирової галузі України, в дослідженні використані дані, надані Українським науково-дослідним інститутом олії та жирів НААН України, що включають систематизовану інформацію за основними спеціалізованими олійно-жировими підприємствами. Вважаємо, що аналітичні дослідження, проведені на основі такої інформації, відображають загальні тенденції в олійно-жировому комплексі, тому їх результати можна екстраполювати також на інші галузеві підприємства.

Джерелом формування трудових ресурсів будь-яких підприємств, у тому числі олійно-жирових, є населення, яке виступає в ролі «постачальника» робочої сили на ринок праці. Чисельність трудових ресурсів має динамічну природу, яка тісно пов'язана з демографічними чинниками, що відбуваються в нашій країні. Показники народжуваності та смертності, міграційні процеси, вік, стан здоров'я населення в кінцевому підсумку формують сукупну кількість ресурсів праці, яка за умови, що інтереси зацікавлених сторін збігаються, може бути залучена в сферу матеріального та нематеріального виробництва. Виходячи з цього проведемо кількісний аналіз трудових ресурсів підприємств олійно-жирової галузі в контексті зміни чисельності населення країни та зайнятості за різними видами діяльності (табл. 2.1).

Як свідчать дані табл. 2.1, протягом останніх років в Україні спостерігається кризова демографічна ситуація, що погіршує потенційні можливості підприємств у формуванні персоналу. За даними статистики, протягом 2010-2014 рр. чисельність українців скоротилася на 600 тис. чол. – з 46,0 до 45,4 млн чол., що негативно позначилося на кількості економічно активного та економічно

неактивного населення, зменшившись відповідно на 0,3 і 0,6 млн чол. Спостерігається поступове зменшення чисельності штатних працівників як по країні в цілому, так і за видами діяльності. Середньооблікова кількість працівників, зайнятих на промислових підприємствах, за аналізований період зменшилася на 479,0 тис. чол., або на 16,3%. При цьому близько 62% усіх вивільнених працівників (295,0 тис. чол.) припадає на підприємства переробної промисловості.

Таблиця 2.1

**Динаміка чисельності трудових ресурсів підприємств
олійно-жирової галузі України в 2010-2014 рр.**

№ з/п	Показник	Одиниця виміру	Рік				
			2010	2011	2012	2013	2014
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Чисельність населення України	Млн чол.	46,0	45,8	45,6	45,6	45,4
2	Економічно активне населення України		22,1	22,1	22,0	22,0	19,9
3	Економічно неактивне населення України		12,6	12,3	12,1	11,9	12,0
4	Чисельність зайнятих в Україні		20,3	20,3	20,4	20,4	18,1
5	Чисельність безробітного населення		1,8	1,7	1,7	1,6	1,8
6	Середньооблікова чисельність штатних працівників, усього:	Тис. чол.	10263,0	10083,0	10123,0	9720,0	8595,0
	у тому числі в промисловості:		2776,0	2743,0	2705,0	2595,0	2297,0
	• добувній;		432,0	427,0	418,0	412,0	309,0
	• переробній:		1806,0	1791,0	1762,0	1672,0	1511,0
	• харчовій промисловості:		369,0	362,0	361,0	349,0	323,0
	• олійно-жировій галузі		9,3	8,4	7,7	7,0	6,9

Джерело: складено авторами за даними [121-125; 172-174; 228]

Чисельність працівників олійно-жирових підприємств також зменшується. Так, у 2014 р. чисельність персоналу становила 6,9 тис. чол., що на 2,4 тис. чол. менше порівняно з базовим періодом. Зменшення середньооблікової чисельності працюючих спостерігалось майже на всіх підприємствах галузі. Найбільше скорочення штату працівників у 2014 р. порівняно з попереднім роком відбулося на ПАТ «Львівський жиркомбінат» (на 7,4%, до 500 чол.) та ТОВ «Сватівська олія» (на 7,2%, до 320 чол.). Відносно стабільними протягом звітнього року залишалися трудові колективи ПАТ «Київський маргариновий завод», ТОВ «Приколотнянський олійноекстракційний завод», ПрАТ «Вовчанський олійноекстракційний завод», ПрАТ «Полтавський олійноекстракційний завод-Кернел

Груп», ПАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» та ПрАТ «Харківський жировий комбінат». Найбільше зростання чисельності працівників у звітному році спостерігалось на ПрАТ «Колос» (на 187,1%, до 244 чол.), ПАТ «Ніжинський жиркомбінат» (на 18,6%, до 115 чол.) та ПАТ «Кіровоградолія» (на 4,2%, до 350 чол.) (додаток У).

Персонал підприємств олійно-жирової галузі поділяють на службовців та робітників. Останні включають в себе дві категорії працюючих: робітників основного виробництва, що безпосередньо займаються виробництвом олійно-жирової продукції, наданням послуг, виконанням робіт та робітників допоміжних виробництв. Частку кожної категорії працівників у структурі персоналу підприємств олійно-жирової галузі наведено на рис. 2.7.

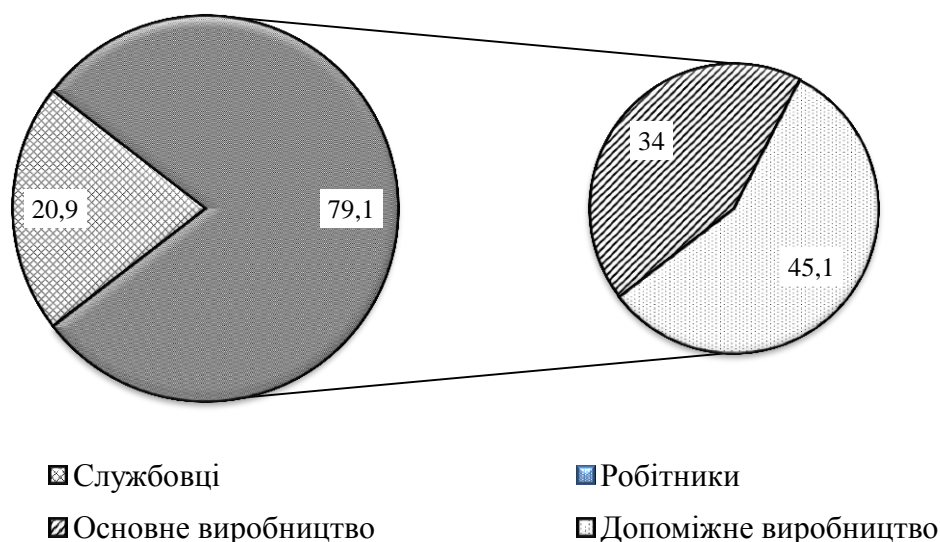


Рис. 2.7. Структура персоналу олійно-жирових підприємств, у % до загальної чисельності працівників

Джерело: складено авторами за даними [62, с. 104]

Вивільнення значної чисельності працівників, як свідчать дані, не мали критичних наслідків для підприємств галузі. Навпаки, поряд із скороченням штату працюючих підприємства нарощували обсяги виробництва. Так, якщо в 2010 р. олійно-жировими підприємствами було вироблено 2,94 млн т олії, то в 2013 р. – 4,26 млн т, що на 44,9 % більше. Це свідчить про зростання рівня продуктивності праці, яке відбувалося за рахунок впровадження у виробничий процес досконалішої техніки та технологій і, отже, призвело до зниження кількісних потреб у робочій силі. Така

ситуація потребує залучення у виробничий процес кваліфікованих працівників, вміння та навички яких дозволяють швидко адаптуватися до новітніх технологій, які активно впроваджуються на підприємствах, та складних реалій світової економіки. Тобто в сучасних умовах, в умовах економіки знань пріоритет віддається якісним характеристикам працівників, а кількісні показники займають другорядну позицію. За результатами досліджень Світового банку, економічне зростання на 64 % залежить від людини і на 36 % – від природних та виробничих чинників [83, с. 59]. З огляду на вищезазначене проведемо аналіз якісного потенціалу трудових ресурсів олійно-жирових підприємств та порівняємо його із аналогічними середніми показниками по країні та переробній промисловості (рис. 2.8).

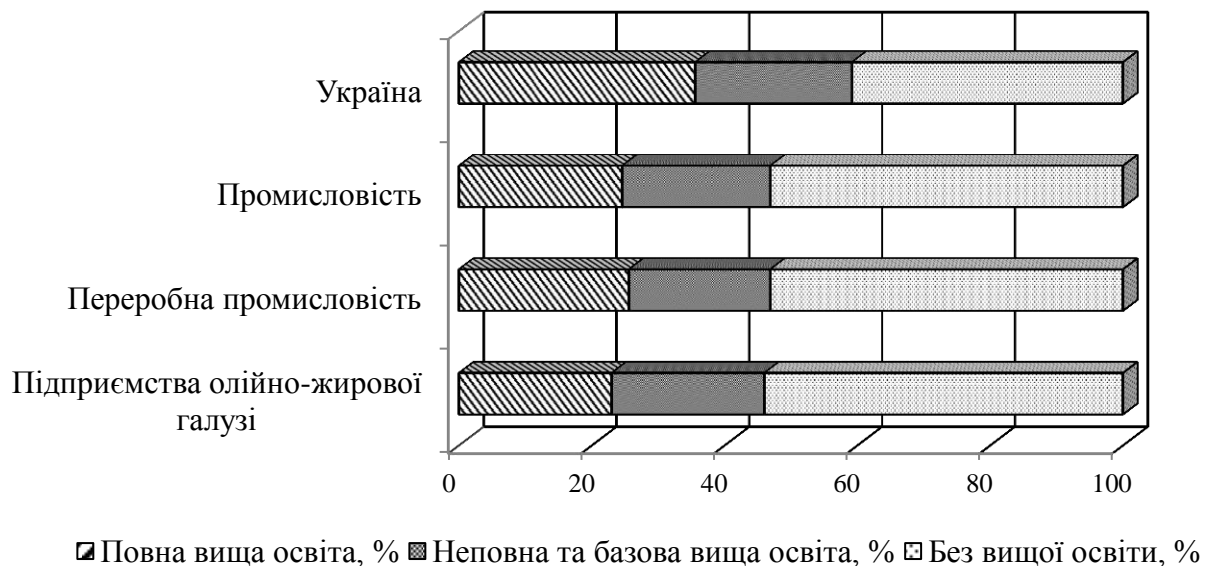


Рис. 2.8. Розподіл працівників за рівнем освіти до облікової чисельності штатних працівників у 2014 р., %

Джерело: складено авторами за статистичними матеріалами олійно-жирових підприємств і [174]

Дослідження якісного складу трудових ресурсів засвідчує, що серед працівників олійно-жирових підприємств 23% мають вищу освіту, така сама чисельність працюючих мають неповну та базову вищу, а 54% штатних працівників вищої освіти не мають. Ці показники нижчі від загальнодержавного рівня, де частка працівників з повною вищою освітою в структурі трудового колективу підприємств становить 35,6%, а базовою та неповною вищою – 23,6%. Водночас рівень освіти працівників олійно-

жирових підприємств відповідає освітньому рівню зайнятих на підприємствах переробної промисловості та промисловості загалом. Наведені статистичні дані вказують на наявність потужного інтелектуального потенціалу працівників вітчизняних олійно-жирових підприємств.

Загострення конкурентної боротьби, що є звичайним явищем для сучасної економіки, потребує від підприємств постійних фінансових вкладень у професійний розвиток працівників, що проводиться у формі професійної підготовки та підвищення кваліфікації. Нарощування рівня професіоналізму персоналу підприємства здійснюється через поглиблення теоретичних знань працівників, набуття ними практичних навичок та вмінь. Порівняльний аналіз рівня професійної підготовки та підвищення кваліфікації серед працівників олійно-жирових підприємств і зайнятих в інших сферах економічної діяльності подано на рис. 2.9 та рис. 2.10.



Рис. 2.9. Професійна підготовка працівників у 2014 р.

Джерело: складено авторами за статистичними матеріалами олійно-жирових підприємств і [174]

Наведені дані дають підстави стверджувати, що питання професійного розвитку співробітників не залишаються поза увагою

керівництва вітчизняних підприємств. З позиції виробничо-технічного призначення навчання працівників поділяють на професійну підготовку та підвищення кваліфікації. Відповідно до статистичних даних у 2014 р. залежно від видів діяльності професійною підготовкою охоплено 4,8-6,4% облікової чисельності працівників, а курси підвищення кваліфікації пройшли 8,9-14,4% штатних працівників.

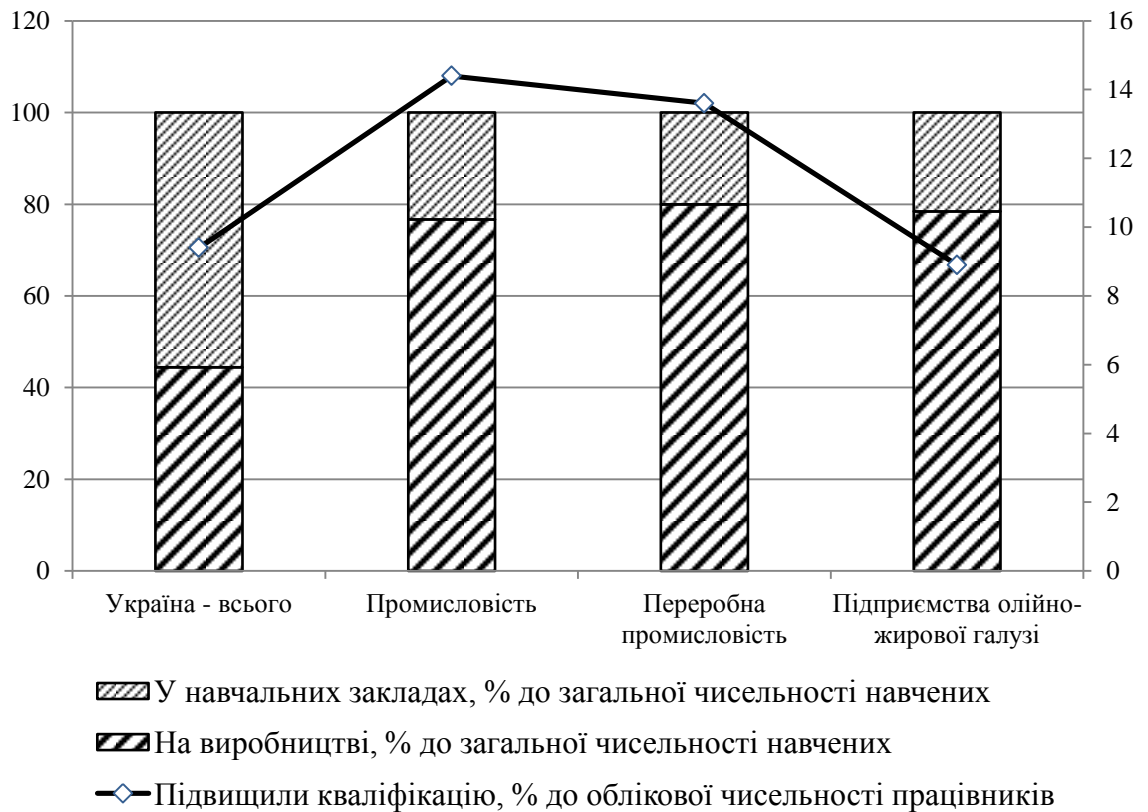


Рис. 2.10. Підвищення кваліфікації працівників у 2014 р.

Джерело: складено автором за статистичними матеріалами олійно-жирових підприємств і [174]

Професійне навчання працівників проводиться безпосередньо на підприємствах та в закладах освіти. Навчання на робочому місці має прикладний характер, оскільки зорієнтоване в основному на освоєння конкретного трудового процесу та виконання чітко визначеного завдання. За таких умов навчання фактично зводиться до передачі знань і досвіду новоприйнятним працівникам та працівникам, що прийшли на нове місце роботи внаслідок ротації кадрів. Саме на таку форму навчального процесу припадає лівова частка професійної підготовки працівників олійно-жирових підприємств (78-82% загальної чисельності навчених працівників). Незважаючи на те що навчання на робочому місці не потребує

значних фінансових вкладень, цей вид навчання обмежується працівниками робітничих професій, до яких не висуваються високі професійно-кваліфікаційні вимоги.

Для висококваліфікованих працівників найбільш прийнятною формою підготовки є навчання в закладах освіти. Така форма навчання має теоретичне спрямування, дає різнобічні знання, однак взамін потребує значних фінансових вкладень з боку підприємства. Статистичні дані свідчать про те, що на досліджуваних підприємствах олійно-жирової галузі частка працівників, які пройшли навчання в закладах освіти становить 18-22% (за видом навчання) чисельності навченого персоналу.

Дані статистичних групувань і власних досліджень підтверджують розуміння менеджерами того, що в ринкових умовах господарювання для підтримки конкурентоспроможності своєї продукції недостатньо наявності лише сировинної бази. Все більшого значення набувають прогресивні технології виробництва, обладнання, опанування якими неможливо без відповідного рівня професійної підготовки працівників. Разом із тим у рамках виконання положень економічної частини Угоди про асоціацію з ЄС відбувається постійна адаптація вітчизняних стандартів та норм до європейських вимог, посилюється контроль за якістю та безпечністю продовольчої продукції. За таких умов ігнорування питаннями професійного розвитку працівників є неприпустимим для підприємств досліджуваної галузі. О.П. Чумак запевняє, що люди – це основний актив олійно-жирових підприємств, а головне завдання кадрової політики має перебувати в площині пошуку таких умов праці, які б максимально сприяли підвищенню ефективності діяльності та залученню працівників для реалізації корпоративних цілей підприємства [243, с. 61].

Трансформація кількісного, професійного та кваліфікаційного складу персоналу відбувається в результаті звільнення і прийняття працівників, тобто їх руху. Вітчизняні фахівці зазначають, що у зв'язку із тривалим процесом становлення ринкових відносин багато підприємств не мають стабільних трудових колективів, люди шукають більш високих заробітків, кращих умов праці, результатом чого є високий у країні рівень мобільності кадрів [97, с. 152]. Така тенденція характерна також для підприємств досліджуваної галузі, на яких спостерігається досить високий показник плинності кадрів (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Динаміка руху трудових ресурсів на підприємствах олійно-жирової галузі України в 2010-2014 рр.

№ з/п	Рік	Прийнято працівників, чол.		Звільнено працівників, чол.		Зміна чисельності працівників, чол.	Коефіцієнт плинності кадрів, %
		всього	із них на новостворені робочі місця	всього	із них з причин реорганізації, скорочення штату		
1	2	3	4	5	6	7	8
1	2010	2000	288	2339	65	-339	24,32
2	2011	2499	158	2273	256	226	23,96
3	2012	1487	44	1903	132	-416	21,30
4	2013	1786	31	2086	313	-300	23,70
5	2014	1240	32	1309	122	-69	17,10

Джерело: складено авторами за даними [121-125]

Із даних, наведених у табл. 2.2, видно, що протягом усього аналізованого періоду на підприємствах галузі спостерігалася від'ємна різниця між чисельністю прийнятих та звільнених працівників. Це свідчить про нестабільність зайнятості, вимивання кадрів. Однак при цьому простежувалася тенденція до зменшення відтоку робочої сили з галузі. Якщо в 2010 р. з олійно-жирових підприємств вибуло на 339 працівників більше, ніж було прийнято, то в 2014 р. ця цифра становила 69 чол. Тільки в 2011 р., незважаючи на скорочення середньооблікової чисельності працівників, було прийнято на 226 чол. більше від звільнених. На новостворені робочі місця у звітному році прийнято 32 працівника проти 31 працюючого у попередньому періоді, водночас чисельність звільнених із причин реорганізації й скорочення штату зменшилась на 191 працівника. Така тенденції підтверджує те, що сучасний технологічний прогрес створює робочих місць менше, ніж скорочує. Вчені наголошують, що поява кожного нового більш ефективного робочого місця знищує десятки, а іноді й сотні старих [245, с. 46].

Що стосується зміни коефіцієнта плинності кадрів, то слід зазначити, що він протягом 2010-2014 рр. перебував майже на однаковому рівні. Найвищим цей показник був в 2010 р. – 24,32%, найнижчим у 2014 р. – 17,10%. Хоча й ці показники не критичні, проте їх зростання є негативним явищем для підприємств з кількох причин. По-перше, на заміну вибулим працівникам потрібно прийняти на роботу нових, що обумовлює виникнення додаткових

витрат для підприємства, пов'язаних із пошуком та відбором персоналу. По-друге, виробничий процес в досліджуваній галузі є технологічно складним, тому для допущення працівника до безпосереднього виконання своїх трудових обов'язків він має пройти професійну підготовку, перепідготовку, а це знову витрати підприємства. По-третє, підвищення плинності кадрів призводить до зменшення продуктивності праці, що негативно позначається на рівні прибутковості підприємств, а це аж ніяк не входить в плани діяльності прагматично орієнтованих підприємств. Тому кадрова політика суб'єктів господарювання, на наш погляд, має спрямовуватися на збереження штату працівників, забезпечення їх відносної стабільності, нарощування трудового потенціалу.

Важливою складовою економічного аналізу трудових ресурсів підприємства є аналіз витрат на використання персоналу, які включають витрати на оплату праці та інші виплати компенсаційного характеру. Сьогодні заробітна плата є основним, а для більшості працівників – єдиним джерелом доходів і водночас значною частиною в структурі витрат підприємства. Проблема оплати праці одночасно перебуває в полі зору держави, підприємства та працівника. Кожен із названих суб'єктів по-різному підходить до її вирішення. Для держави в особі органів виконавчої влади основною метою є отримання якомога більших відрахувань до Державного бюджету та Пенсійного фонду, для підприємства – оптимізація структури витрат, що спрямовуються на оплату праці та соціальні заходи, а для працівника – отримання гідної винагороди за працю, здатної забезпечити пристойний рівень життя. В результаті збалансування інтересів зацікавлених сторін встановлюється рівноважна заробітна плата, розмір якої має корелювати із трудовим внеском працівника у досягнення результатів діяльності підприємства, ефективністю його роботи та при цьому бути не меншим законодавчо встановленої величини мінімальної заробітної плати. Аналітичні процедури насамперед передбачають проведення аналізу величини, складу та структури фонду оплати праці (рис. 2.11).

За даними дослідження, абсолютна величина фонду оплати праці (далі – ФОП) на підприємствах олійно-жирової галузі має тенденцію до зростання. Тільки в 2013 та 2014 рр. ФОП зменшився порівняно з 2012 р. внаслідок різкого скорочення чисельності працюючих. Частка структурних елементів ФОП, а саме основної

та додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат протягом аналізованого періоду коливалася в межах 60, 35 та 5% відповідно. Високий рівень основної заробітної плати в структурі ФОП дає підстави стверджувати про пріоритетність для підприємств олійно-жирової галузі винагород за працю, що мають ознаки стабільності та гарантованості. Низька частка заохочувальних та компенсаційних виплат і тенденція до її зниження свідчить про недостатність проведення підприємствами заходів, спрямованих на стимулювання та мотивацію трудової діяльності працівників.

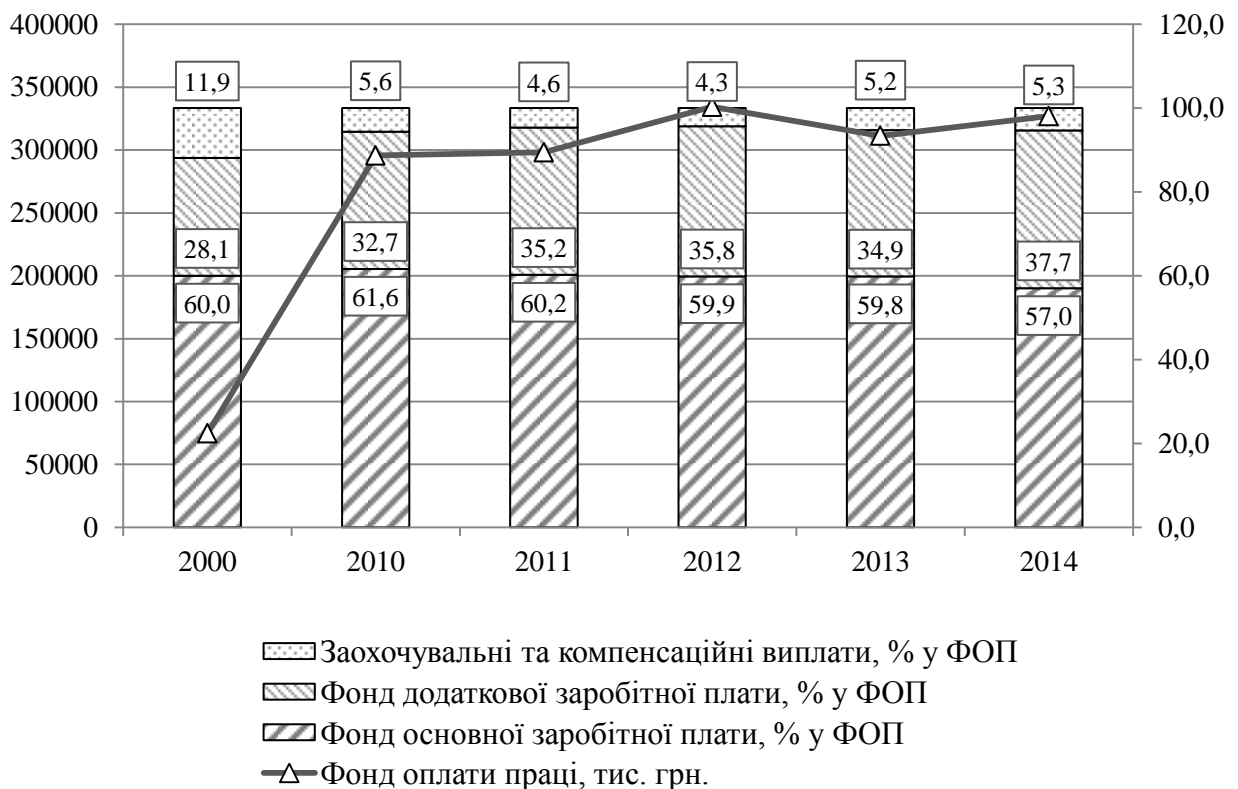


Рис. 2.11. Структура фонду оплати праці підприємств олійно-жирової галузі України в 2014 р.

Джерело: сформовано авторами за даними [112; 121-125]

Аналіз ФОП доцільно проводити в контексті зміни рівнів середньомісячної заробітної плати, прожиткового мінімуму та рівня гарантованої законодавчо мінімальної заробітної плати. Крім того, порівняльний аналіз рівня середньої заробітної плати працівників слід здійснювати в розрізі зайнятих різними видами економічної діяльності (рис. 2.12).

За результатами проведеного аналізу можна констатувати, що рівень номінальної середньомісячної заробітної плати на

підприємствах олійно-жирової галузі протягом 2000-2014 рр. зріс з 540,5 грн. до 3923,4 грн. Її рівень у 2014 р. перевищував аналогічні показники як по харчовій промисловості (+586,4 грн.), так і в середньому по країні (+443,4 грн.). Крім того, рівень оплати праці в звітному році в більш як 3 рази перевищував встановлені державою соціальні гарантії. Втім, збільшення рівня номінальної заробітної плати не приводить до підвищення рівня добробуту працівників та їхніх сімей, оскільки інфляційні процеси в економіці нівелюють її номінальне зростання. Особливо гостро це відчувається в нинішніх умовах, коли індекс інфляції, за даними Державної служби статистики України, в 2014 р. становив 124,9%, що взагалі зменшує реальну величину заробітної плати. За такої ситуації значно деформуються функції заробітної плати, а особливо її основна роль – стимулююча, що призводить до порушення мотиваційного механізму як важелю впливу на рівень продуктивності праці. В цьому аспекті важливого значення набуває аналіз взаємозв'язку, взаємозалежності й взаємообумовленості рівнів продуктивності праці та матеріального стимулювання працівників до трудової діяльності.



Рис. 2.12. Динаміка середньомісячної заробітної плати працівників у 2000-2014 рр., грн.

Джерело: сформовано авторами за даними [112-125; 228]

За рекомендацією Міжнародної організації праці (МОП) під поняттям «продуктивність» необхідно розглядати ефективність використання підприємством ресурсного забезпечення. Аналіз продуктивності праці є невід'ємною складовою комплексного аналізу трудових ресурсів підприємств олійно-жирової галузі. Аналітична інформація, отримана в процесі проведеного дослідження, є важливим критерієм при виборі виважених і раціональних рішень щодо подальшого використання трудових ресурсів. Однак часто виникає ситуація, коли залежність між продуктивністю праці та показниками фінансово-господарської підприємства проявляється слабо, що обумовлює незатребуваність цього показника в практичній діяльності. Однією із причин такого положення є формування номінальної величини доходу суб'єкта господарювання не за рахунок обсягу виробленої ним продукції, наданих послуг, виконаних робіт, а в результаті інфляційних процесів. У таких умовах реальний рівень продуктивності праці, розрахований у фізичних одиницях, може навіть зменшуватись, а його зростання не завжди супроводжується збільшенням доходу. Тому в умовах інфляційної економіки для розрахунку продуктивності праці доцільно використовувати натуральний вимірник, який нівелює ціновий чинник.

Продуктивність праці є індикатором ефективності використання трудових ресурсів та відіграє важливу роль у формуванні фінансових результатів підприємств. З огляду на це необхідно проаналізувати продуктивність праці на підприємствах олійно-жирової галузі України та дослідити її зв'язок із рівнем середньогалузевої заробітної плати (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Динаміка продуктивності праці та середньомісячної заробітної плати на підприємствах олійно-жирової галузі України в 2005-2014 рр.

№ з/п	Показник	Рік									
		2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Обсяг виробленої продукції, тис. т	1763,3	2460,1	2626,8	2260,8	3198,1	3418,9	3596,7	4288,3	3931,3	5093,3
2	Чисельність працівників, чол.	12001,0	11977,0	10329,0	9887,0	9434,0	9351,0	8418,0	7736,0	7467,0	6944,0
3	Продуктивність праці, т/чол.	146,9	205,4	254,3	228,7	339,0	365,6	427,3	554,3	526,5	733,5

Продовження табл. 2.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
4	Середньомісячна заробітна плата, грн.	1079,1	1342,8	1606,1	2093,2	2408,4	2635,1	2952,7	3328,9	3474,9	3923,4
5	Індекс продуктивності праці, % до 2005 р.	100,0	139,8	173,1	155,6	230,7	248,8	290,8	377,3	358,3	499,2
6	Індекс середньомісячної заробітної плати, % до 2005 р.	100,0	124,4	148,8	194,0	223,2	244,2	273,6	308,5	322,0	363,6

Джерело: розраховано авторами на основі даних [116-125]

Відповідно до даних, наведених у табл. 2.3, продуктивність праці на підприємствах олійно-жирової галузі протягом досліджуваного періоду мала тенденцію до зростання. Так, якщо в 2005 р. на одного працівника припадало 146,9 фіз. од. обсягу виробництва, то в 2014 р. майже в 5 разів більше – 733,5. Водночас збільшувався рівень середньої заробітної плати, а темп її зростання протягом аналізованого періоду поступався темпу зростання продуктивності праці (рис. 2.13).

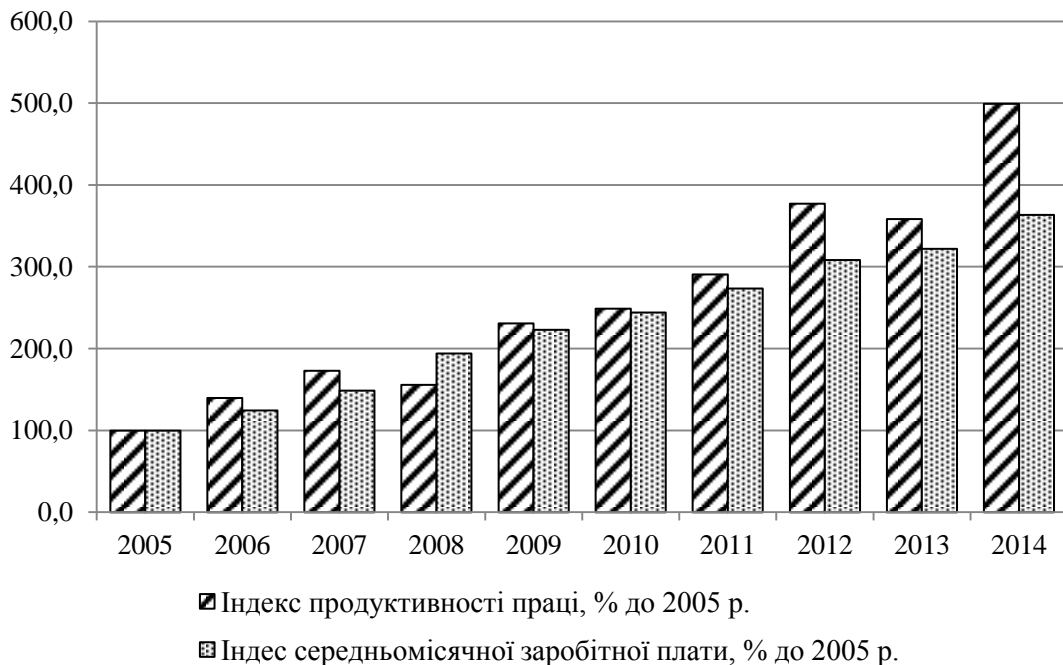


Рис. 2.13. Індеси продуктивності праці та середньомісячної заробітної плати на підприємствах олійно-жирової галузі в 2005-2014 рр., %

Джерело: розраховано авторами на основі даних [116-125]

Порівняно з розвиненими країнами Україна відстає за рівнем оплати праці більше, ніж за рівнем її продуктивності. За оцінками вчених, продуктивність праці в нашій країні становить 30% продуктивності праці в країнах Євросоюзу, а рівень середньої заробітної плати досягає лише 4-17% [208, с. 461].

На основі отриманої в процесі аналітичного дослідження інформації можна констатувати, що працівники на вітчизняних підприємствах фактично недоотримують належну їм винагороду, існує значна невідповідність рівня продуктивності праці з рівнем її оплати. Іншими словами, порушується принцип еквівалентності обміну робочої сили та винагороди за неї, що руйнує фундаментальні засади поступального економічного розвитку як підприємств галузі, так і країни в цілому.

При проведенні аналізу продуктивності праці на підприємствах олійно-жирової галузі вважаємо доцільним визначення економії (перевитрат) ФОП на основі порівняння темпів зростання продуктивності праці та середньої заробітної плати. Для цього потрібно розрахувати індекси середньої заробітної плати та продуктивності праці, використовуючи показники 2013 та 2014 рр. (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Аналіз взаємозв'язку продуктивності праці та середньої заробітної плати на підприємствах олійно-жирової галузі України в 2013-2014 рр.

№ з/п	Показник	Порядок розрахунку	Одиниця виміру	Значення
1	2	3	4	5
1	Індекс середньої заробітної плати (ІСЗП)	$СЗП_1/СЗП_0$	–	1,13
2	Індекс продуктивності праці (ІПП)	$ПП_1/ПП_0$	–	1,39
3	Коефіцієнт співвідношення ІПП і ІСЗП	$ІПП/ІСЗП$	–	1,23
4	Економія (перевитрата) ФОП у зв'язку із зміною співвідношення СЗП і ІПП	$ФОП \times (ІСЗП - ІПП) / ІСЗП$	Тис. грн.	-75232,10

Джерело: розраховано авторами

За розрахунковими даними в 2014 р. темп зростання продуктивності праці на олійно-жирових підприємствах випереджав темп зростання заробітної плати, результатом чого стала економія фонду оплати праці у розмірі 75232,10 тис. грн., що становить 23,0% галузевого фонду оплати праці. Така ситуація підтверджує,

що в сучасних умовах господарювання методика формування та розподілу фонду оплати праці на підприємствах має ґрунтуватися на прогресивній основі, враховуючи результативність та ефективність трудової діяльності.

Відсутність чіткої залежності між рівнями продуктивності праці та рентабельності й іншими показниками фінансово-господарської діяльності підприємства потребує проведення додаткових аналітичних процедур, спрямованих на виявлення тих чинників, які кількісно формують показник ефективності використання трудових ресурсів. Об'єктом дослідження було обрано 10 вітчизняних виробників олійно-жирової продукції – членів асоціації «Укроліяпром». На основі даних їх фінансово-господарської діяльності та інформації про середньооблікову чисельність працівників цих підприємств здійснено розрахунок продуктивності праці у вартісному вираженні (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Продуктивність праці на підприємствах олійно-жирової галузі України в 2014 р.

№ з/п	Підприємство	Чистий дохід від реалізації, тис. грн.	Середньо-облікова чисельність працівників, чол.	Продуктивність праці, тис. грн./чол.
1	2	3	4	5
1	ПАТ «Вінницький олійножировий комбінат»	285368,0	826	345,5
2	ПАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат»	117399,0	491	239,1
3	ПрАТ «Вовчанський олійно-екстракційний завод»	94242,0	318	296,4
4	ПрАТ «Мелітопольський олійно-екстракційний завод»	374337,0	342	1094,6
5	ПрАТ «Харківський жировий комбінат»	531789,0	488	1089,7
6	ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод-Кернел Групп»	251676,0	610	412,6
7	ПрАТ з П «Дніпропетровський олійно-екстракційний завод»	507880,0	322	1577,3
8	ПАТ «Львівський жиркомбінат»	322602,0	500	645,2
9	ПАТ «Запорізький оліяжиркомбінат»	887354,0	1204	737,0
10	ПАТ «Кіровоградолія»	181414,0	350	518,3
11	Разом	3554061,0	5451	652,0

Джерело: розраховано авторами за даними [125; 129]

Відповідно до розрахункових даних продуктивність праці сильно варіюється серед досліджуваних галузевих підприємств. Найменшим цей показник в 2014 р. був на ПАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат», ПрАТ «Вовчанський олійно-екстракційний завод» та ПАТ «Вінницький олійножировий комбінат»: відповідно 239,1, 296,4 та 345,5 тис. грн./чол. Лідерами з продуктивності праці є ПрАТ з П «Дніпропетровський олійноекстракційний завод» – 1577,3 тис. грн./чол., ПрАТ «Мелітопольський олійноекстракційний завод» – 1094,6 тис. грн./чол., ПрАТ «Харківський жировий комбінат» – 1089,7 тис. грн./чол. Близькою до середнього рівня (652,0 тис. грн./чол.) продуктивність праці протягом аналізованого року була на ПАТ «Львівський жиркомбінат» (645,2 тис. грн./чол.) та ПАТ «Кіровоградолія» (518,3 тис. грн./чол.) та ПАТ «Запорізький оліяжиркомбінат» (737,0 тис. грн./чол.).

Порівняння рівнів продуктивності праці у відносних показниках на підприємствах асоціації «Укроліяпром» з її середнім значенням подано на рис. 2.14.

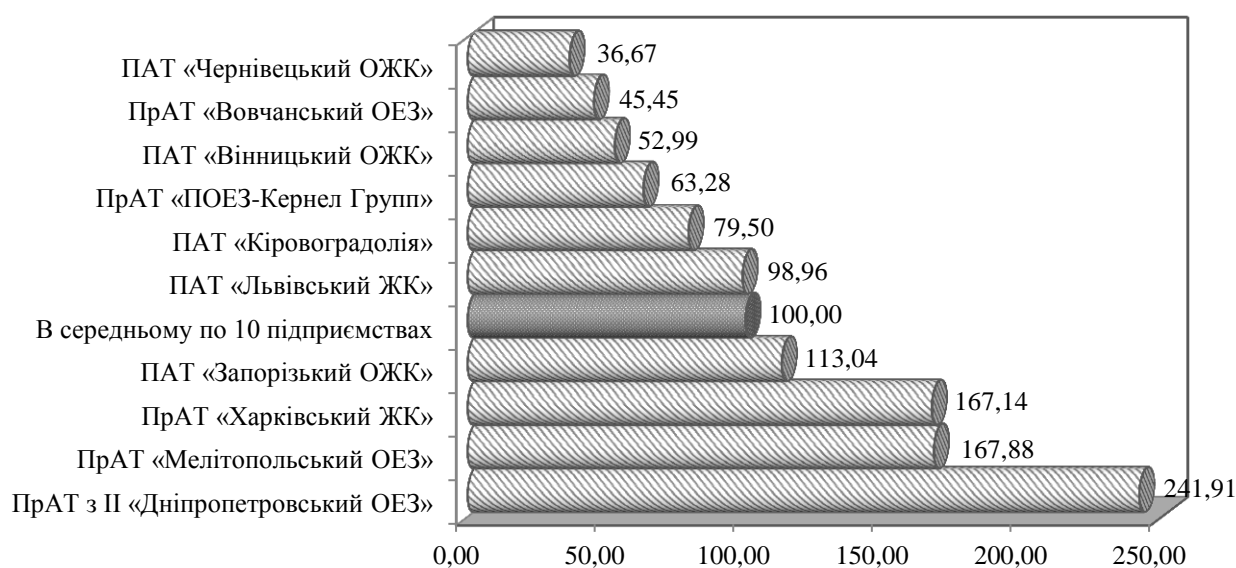


Рис. 2.14. Продуктивність праці на підприємствах олійно-жирової галузі в 2014 р., у % до середнього значення

Джерело: розраховано авторами на основі даних [125]

З рис. 2.14 видно, що рівень продуктивності праці на ПАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» та ПрАТ «Вовчанський олійно-екстракційний завод» не досягає навіть половини середньогалузевого значення цього показника. Крім того, нижча від

середнього рівня продуктивність праці на ПАТ «Вінницький олійножировий комбінат», ПрАТ «Полтавський олійно-екстракційний завод-Кернел Груп», ПАТ «Кіровоградолія» та ПАТ «Львівський жиркомбінат». Лідером з продуктивності праці є ПрАТ з П «Дніпропетровський олійноекстракційний завод», продуктивність праці на якому становить 241,91% середнього рівня по підприємствах, тобто більш як у два рази трудові ресурси використовуються ефективніше порівняно з іншими суб'єктами асоціації «Укроліяпром».

Значна розбіжність між рівнями продуктивності праці на олійно-жирових підприємствах безперечно має свої причини. Показник продуктивності праці формується не стихійно, а є результатом дії цілої низки чинників, серед яких рівень технічного оснащення підприємств, матеріального заохочення працівників до продуктивної діяльності, стаж роботи та рівень кваліфікації працівників, плинність кадрів тощо. Встановлення залежності між рівнем продуктивності праці та зазначеними вище чинниками складне завдання, яке ми пропонуємо вирішити за допомогою економіко-математичного моделювання, а саме методу множинного кореляційно-регресійного аналізу.

Для проведення аналізу залежності продуктивності праці використаємо рівняння множинної регресії:

$$y = a_0 + a_1x_1 + a_2x_2 + \dots + a_nx_n + \varepsilon, \quad (2.1)$$

де y – залежна змінна;

$a_0, a_1, a_2, \dots, a_n$ – параметри рівняння регресії;

x_1, x_2, \dots, x_n – факторні ознаки;

ε – інші чинники.

У процесі побудови регресійної моделі неможливо врахувати всі без винятку факторні ознаки, оскільки включення великої кількості чинників робить економіко-математичну модель занадто громіздкою та непрактичною. До того ж, як показує досвід, надмірне розширення складу факторних ознак не завжди поліпшує якісні характеристики моделі. Тому з метою моделювання продуктивності праці на олійно-жирових підприємствах вивчимо вплив тих чинників, які, на нашу думку, є найвагомими у формуванні абсолютної величини цього показника, а саме:

– рівень річної заробітної плати 1 працівника (ЗП) (x_1);

- фондооснащеність праці (ФО) (x_2);
- питома вага витрат на оплату праці в собівартості продукції підприємства (ВОП) (x_3);
- плинність кадрів (ПК) (x_4);
- рівень використання робочого часу (РЧ) (x_5);
- питома вага заохочувальних і компенсаційних виплат у структурі ФОП (ЗКВ) (x_6);
- рівень додаткової заробітної плати в структурі ФОП (ДЗП) (x_7).

Кореляційно-регресійний аналіз продуктивності праці проведено за даними фінансово-господарської діяльності 10 олійно-жирових підприємств впродовж 2009-2013 рр. Враховуючи те, що на досліджувані підприємства припадає близько 65% загального обсягу виробництва рослинної олії, результати дослідження можуть бути екстрапольовані також на інші олійно-жирові підприємства асоціації «Укरोліяпром». Розрахункові дані для проведення аналізу залежності продуктивності праці від зазначених факторних ознак наведено в додатку Ф.1.

Із використанням функції «Кореляція» пакета «Аналіз даних» табличного процесору MS Excel проведено кореляційний аналіз, за результатами якого отримано матрицю коефіцієнтів парної кореляції, що дає змогу проаналізувати щільність зв'язку між факторними ознаками та продуктивністю праці (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Матриця коефіцієнтів парної кореляції

№ з/п	Показник		ПП	ЗП	ФО	ВОП	ПК	РЧ	ЗКВ	ДЗП
			y	x_1	x_2	x_3	x_4	x_5	x_6	x_7
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	ПП	y	1	–	–	–	–	–	–	–
2	ЗП	x_1	0,359101	1	–	–	–	–	–	–
3	ФО	x_2	–0,21328	–0,00058	1	–	–	–	–	–
4	ВОП	x_3	–0,68668	0,054709	0,092771	1	–	–	–	–
5	ПК	x_4	0,342743	–0,13776	–0,0101	–0,40519	1	–	–	–
6	РЧ	x_5	0,112375	0,127277	0,136388	0,059493	–0,01	1	–	–
7	ЗКВ	x_6	0,31624	0,617984	–0,32215	0,100803	–0,18426	–0,06643	1	–
8	ДЗП	x_7	0,242354	–0,07132	–0,46001	–0,32095	0,193664	–0,15073	–0,23093	1

Джерело: розраховано авторами

За результатами кореляційного аналізу встановлено, що щільність статистичного зв'язку між результативним показником та факторами значно різниться. Згідно із шкалою Чеддока між продуктивністю праці та рівнем витрат на оплату праці в структурі собівартості продукції x_3 існує помітний обернений зв'язок, оскільки коефіцієнт парної кореляції становить $-0,69$. Водночас щільність зв'язку між результативною величиною та факторами x_1 , x_4 та x_6 є помірною. Аналіз взаємозв'язку між показниками фондооснащеності x_2 , рівня використання робочого часу x_5 , частки додаткової заробітної плати в структурі ФОП x_7 та продуктивністю праці свідчить про слабкий зв'язок (коефіцієнти кореляції $r_{x,y}$ становлять $-0,21$, $0,11$ та $0,24$ відповідно).

Особливої уваги заслуговує той факт, що зростання фондооснащеності працівників олійно-жирових підприємств не тільки не приводить до зростання продуктивності праці, а й зменшує її рівень ($r_{x_2,y} = -0,21$). Хоча, на наш погляд, рівень технічного оснащення працівників мав би бути одним із вирішальних чинників формування продуктивності трудових ресурсів з урахуванням особливостей технології виробництва олійно-жирової продукції, де рівень механізації робіт досягає 90-95%. Вважаємо, що це свідчить про неефективність використання основних засобів або високий рівень їх зносу, що призводить до зниження рівня ефективності використання трудових ресурсів.

Детальний аналіз щільності зв'язку між незалежними факторними ознаками вказує на відсутність явища колінеарності, тому в побудову економетричної моделі слід включити чотири фактори: x_1 , x_3 , x_4 та x_6 . При цьому вилучимо із побудови моделі ознаки, зв'язок яких із результативним показником є слабким (фактори x_2 , x_5 та x_7).

Провівши розрахунок, кореляційно-регресійна модель залежності продуктивності праці від досліджуваних факторів на підприємствах олійно-жирової галузі матиме такий вигляд:

$$y = 465,03 + 6,50x_1 - 27,7x_3 + 3,32x_4 + 14,26x_6. \quad (2.2)$$

Після знаходження параметрів регресійної моделі необхідно провести її перевірку на адекватність за допомогою F -критерію Фішера. У нашому випадку характерне перевищення розрахункового значення цього критерію ($F_{\text{факт}} = 24,13$) над табличним ($F_{\text{табл}} = 2,58$), що

свідчить про адекватність побудованої економетричної моделі. Значущість параметрів побудованої кореляційно-регресійної моделі перевіримо з використанням t -критерію Стюдента, задавши рівень значущості 5% (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Значення t -критерію Стюдента для параметрів рівняння регресії

Параметри рівняння регресії	t -критерій Стюдента		Значущість параметрів рівняння регресії
	$t_{факт}$	$t_{табл}$	
1	2	3	4
a_0	4,00	2,01	Значущий
a_1	2,46		Значущий
a_3	-7,2		Значущий
a_4	1,68		Незначущий
a_6	2,31		Значущий

Джерело: розраховано авторами

У процесі перевірки істотності параметрів регресійної моделі виявилось, що для чотирьох з них (a_0 , a_1 , a_3 та a_6) фактичне абсолютне значення t -критерію Стюдента перевищує табличне. Тобто з ймовірністю 95% можна стверджувати, що в наведеній економіко-математичній моделі коефіцієнти a_0 , a_1 , a_3 та a_6 є статистично значущими та справляють суттєвий вплив на формування рівня продуктивності праці. Параметр регресійного рівняння a_4 не є значущим, оскільки $t_{табл}$ перевищує абсолютне значення $t_{факт}$ ($2,01 > 1,68$).

Отже, з огляду на статистичну незначущість параметра a_4 рівняння регресії (2.2) вилучимо його з побудованої економетричної моделі. Після перерахунку модель залежності продуктивності праці від досліджуваних факторів буде такою:

$$y = 574,43 + 6,33x_1 - 30,27x_3 + 13,21x_6. \quad (2.3)$$

Результати проведеного кореляційно-регресійного аналізу залежності продуктивності праці від зазначених факторних ознак на підприємствах олійно-жирової галузі подано в додатку Ф.2.

Перевірка значущості коефіцієнта детермінації R^2 та параметрів рівняння a_0 , a_1 , a_3 та a_6 за наведеним вище алгоритмом вказує на його адекватність, що дає змогу здійснити економічну інтерпретацію отриманої регресійної моделі.

Щільність зв'язку між продуктивністю праці та факторними ознаками помітна ($R^2=0,6621$). Це означає, що продуктивність праці на досліджуваних підприємствах на 66,21% пояснюється дією охоплених у моделі чинниками. Обрані фактори суттєво впливають на продуктивність праці, що підтверджує правильність їх включення в кореляційно-регресійну модель.

Економічний зміст параметрів побудованої кореляційно-регресійної моделі (2.3) полягає в тому, що вони показують ступінь впливу кожної факторної ознаки на результативний показник за умов незмінності інших чинників. Так, збільшення річної заробітної плати працівника на 1 тис. грн. приводить до зростання продуктивності праці на олійно-жирових підприємствах на 6,33 тис. грн., збільшення частки витрат на оплату праці в собівартості виробленої продукції на 1% супроводжується зменшенням продуктивності праці на 30,27 тис. грн., а зростання частки виплат мотиваційного характеру в структурі ФОП на 1% приводить до збільшення результативного показника на 13,21 тис. грн.

На основі регресійного рівняння (2.3) виконано розрахунок показників еластичності ($E_{x_1}=0,46$, $E_{x_3}=-0,70$ та $E_{x_6}=0,31$), що дозволяє зробити висновок про відносну зміну показника продуктивності праці. Так, за фіксованих значень інших чинників зростання рівня середньорічної заробітної плати працівника на 1% супроводжується збільшенням продуктивності праці на 0,46%. Коефіцієнт E_{x_3} показує, що при збільшенні на 1% частки витрат на оплату праці в собівартості продукції олійно-жирових підприємств продуктивність праці зменшиться на 0,70%, а збільшення на 1% частки заохочувальних виплат у структурі ФОП приводить до зростання показника ефективності використання трудових ресурсів аналізованих підприємств на 0,31%.

Кореляційно-регресійний аналіз продуктивності праці є невід'ємною складовою комплексного аналізу господарської діяльності підприємств. Побудована на основі проведеного аналізу економіко-математична модель (2.3) дасть змогу спрогнозувати рівень продуктивності праці при заданих значеннях факторних ознак. Це має важливе значення для менеджменту підприємства, адже створюються передумови для управління продуктивністю праці та розробки системи заходи, спрямованих на пошук та використання резервів її підвищення.

Таким чином, трудові ресурси є одним із основних чинників виробництва, а їх аналіз має займати ключове місце в системі інформаційного забезпечення управління персоналом. Через складність трудових ресурсів як об'єкта економічного аналізу аналітичні процедури доцільно проводити за окремими напрямками (чисельність персоналу, кількісно-якісний склад, вартісні показники тощо). Здійснення аналізу за такими об'єктами сприятиме реалізації повноцінного дослідження, раціональній організації аналітичної роботи на підприємстві та дасть змогу отримати всебічну інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень.

Інформація, отримана в процесі аналітичного дослідження, дає можливість оцінити ефективність управління трудовими ресурсами на підприємствах олійно-жирової галузі, розробити заходи, спрямовані на виявлення та використання трудового потенціалу працівників, що створює основи для поступального розвитку та підвищення конкурентоспроможності суб'єктів господарювання.

- 3.1. Удосконалення організації та методики облікового забезпечення управління трудовими ресурсами
- 3.2. Підходи до вдосконалення звітності підприємств в частині обліку трудових ресурсів
- 3.3. Перспективи поліпшення аналітичного забезпечення оцінки стану та ефективності використання трудових ресурсів

3.1. Удосконалення організації та методики облікового забезпечення управління трудовими ресурсами

В умовах економічних перетворень, що супроводжуються змінами усталених правил ведення господарської діяльності, а також трансформацією відносин власності, цілком закономірною стає необхідність адаптації нинішньої системи бухгалтерського обліку до сучасних вимог соціально-економічного розвитку. Крім того, зростаючі інформаційні запити користувачів облікових даних, орієнтованих на забезпечення управлінських потреб в умовах динамічного ринкового середовища, надають імпульс для подальшого вдосконалення існуючих та пошуку нових підходів до посилення інформативності й оперативності облікових даних, зокрема тих, що стосуються трудових ресурсів підприємства.

Процеси інтенсифікації та інтелектуалізації промислового виробництва зумовлюють якісні парадигмальні зміни системи управління. Так, в епоху економіки знань виникає значний інтерес до персоналу як до основного ресурсу підприємства, у використанні якого приховано резерви, що було нетиповим для економіки екстенсивного типу. Керівники підприємств, досягнувши певного

рівня діяльності, дійшли висновку, що ключовим чинником успішної діяльності є людські ресурси, їх здібності та ідеї. На думку Л. Якокки, «всі господарські операції можна, в кінцевому рахунку, звести до позначення трьома поняттями: люди, продукція, прибуток. Головну роль передусім відіграють люди. Якщо немає надійної команди, то з іншими чинниками мало що вдається зробити» [254, с. 358]. Крім того, міжнародний досвід останніх десятиліть свідчить про те, що вийти переможцем з жорсткого конкурентного протистояння, підтримувати високі обсяги продажу, спираючись винятково на капітал фізичний, неможливо. Проте лише усвідомлення важливості людського чинника в економічній системі є недостатнім. Ефективне управління людськими ресурсами має ґрунтуватися на повній, правдивій інформації, основним генератором якої є облік. Як наслідок все активніше творчі зусилля фахівців спрямовуються на пошук універсальної методики відображення трудових ресурсів в обліковій системі підприємства, а дискусії щодо практичної доцільності та можливості реалізації такої методики в межах існуючої бухгалтерської системи не вщухають вже досить давно.

Проблема формування адекватного сучасним умовам облікового забезпечення для управління трудовими ресурсами тривалий час перебуває в епіцентрі наукових досліджень. Вивченню окресленої проблематики приділяли увагу такі зарубіжні дослідники, як Р. Лайкерт, К. Макконелл, Е. Фламхольц та ін. Питання бухгалтерського обліку людського капіталу та відображення інформації про нього у звітності вітчизняних підприємств висвітлено в наукових працях Н.М. Головай, Н.М. Королюк, С.Ф. Легенчука та інших учених-економістів. Науковий здобуток учених полягає в розробці й розвитку облікової концепції людських ресурсів, в основі якої відбувається зміщення акценту в розумінні економічного змісту внесків на формування та розвиток персоналу від витратного до інвестиційного. Тобто частина витрат, які несе підприємство в процесі експлуатації ресурсів праці, розглядаються не як організаційні витрати, що потребують мінімізації, а як інвестиції, які потрібно нарощувати та капіталізувати у складі активів.

Однак подані фахівцями розробки фактично не містять концептуальних підходів до облікового відображення трудових ресурсів в умовах побудови й функціонування соціально-

орієнтованої ринкової економіки. Виходячи з цього завдання дослідження полягає в обґрунтуванні та систематизації організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку трудових ресурсів на сучасному етапі розвитку підприємств олійно-жирової галузі відповідно до запропонованих у попередніх розділах дослідження підходах до їх ідентифікації як об'єкта обліку, оцінки й документування.

Як зазначалося вище, бухгалтерський облік трудових ресурсів на олійно-жирових підприємствах асоціюється сьогодні із обліком розрахунків із заробітної плати та інших виплат працівникам, тобто виплатами компенсаційного характеру. При цьому поза увагою залишаються господарські операції з інвестування у формування та професійний розвиток персоналу, тобто ті операції, які забезпечуватимуть для підприємства отримання преференцій у конкурентній боротьбі та додаткових економічних вигід у майбутньому. Сучасні умови функціонування олійно-жирових підприємств, що характеризуються безупинним впровадженням у виробничий процес інноваційних технологій, а отже, підвищенням рівня інтелектуалізації трудової діяльності, потребують перегляду існуючих підходів до облікового відображення трудових ресурсів. Проте розробка концепції обліку трудових ресурсів, яка б відповідала потребам менеджменту, зустрічає на своєму шляху методологічні перешкоди.

Проблема відображення трудових ресурсів в обліковій системі характерна не тільки для вітчизняних підприємств. З огляду на специфічні умови та порядок формування, використання і розвитку трудових ресурсів, які суттєво відрізняються від ресурсів традиційних, питання можливості їх обліку є дискусійними та входять у перелік найскладніших в міжнародній обліковій практиці. Водночас розробка раціональної методики обліку трудових ресурсів на макро-, мезо- та мікрорівнях неможлива без застосування напрацювань світової наукової спільноти. На думку Т.В. Давидюк, використання в практичній роботі вітчизняних підприємств західного досвіду сприятиме вирішенню окремих проблем інформаційного забезпечення управління інтелектуальними активами, зокрема людського капіталу і перегляду традиційних уявлень про їх обліково-аналітичне забезпечення [32, с. 267].

Аналіз численних наукових праць зарубіжних вчених-економістів дає підстави стверджувати, що питання бухгалтерського

обліку трудових ресурсів залишається неврегульованим на глобальному рівні. Це знову засвідчує несприйняття трудових ресурсів як об'єкта бухгалтерського обліку та складність їх адаптації до системи традиційного обліку. Саме тому в міжнародних облікових стандартах, що містять еталонні правила ведення обліку оборотних, необоротних активів, зобов'язань, капіталу, досі не розроблена єдина універсальна методика бухгалтерського обліку трудових ресурсів, яка б дала змогу розглядати їх як повноцінну облікову категорію.

Рекомендоване нами включення прав на використання трудових активів до складу нематеріальних активів потребує наведення аргументації щодо відповідності їх критеріям визнання активу. Відповідно до МСБО 38 «Нематеріальні активи» для визнання прав на використання трудових активів бухгалтерським об'єктом необхідно виконання таких умов:

- 1) можливості ідентифікації;
- 2) контрольованості з боку суб'єкта господарювання в результаті минулих подій;
- 3) ймовірності того, що майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу, надходять до суб'єкта господарювання;
- 4) можливості достовірної оцінки активу [101].

У вітчизняних нормативних актах інформація міжнародних стандартів фактично дублюється. Так, у п. 1.2 чинних Методичних рекомендацій та п. 4 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» зазначено, що нематеріальними активами вважаються немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані [99; 153]. Згідно із цими нормативними документами об'єкт нематеріальних активів зараховується на баланс, якщо одночасно виконуються такі умови: підприємство здійснює його контроль; існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних із його використанням; його вартість може бути достовірно визначена [99; 153].

Отже, з урахуванням положень міжнародних і вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів можна подати алгоритм аналізу можливості віднесення прав на використання трудових активів працівників до складу нематеріальних активів підприємства (рис. 3.1).

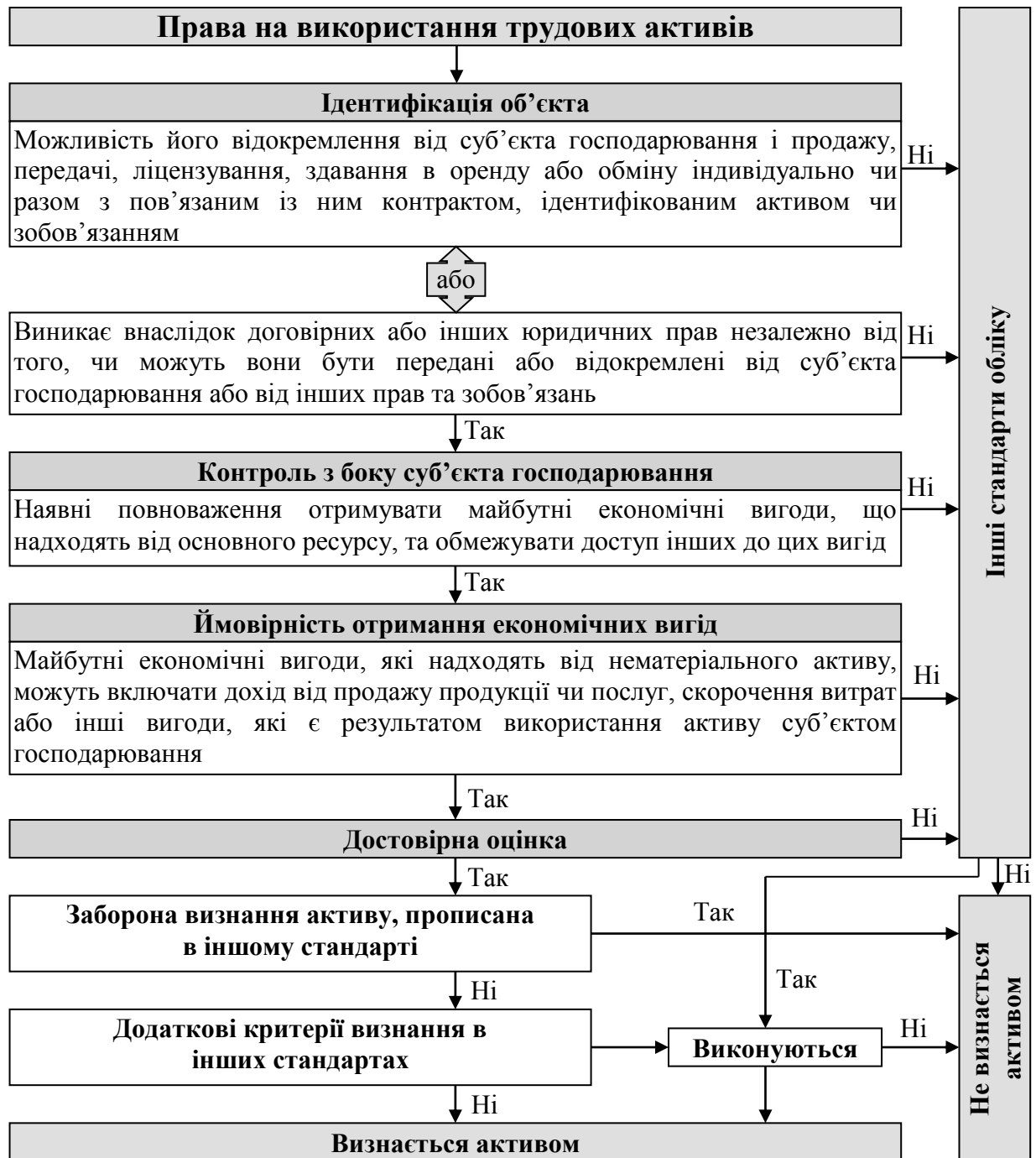


Рис. 3.1. Алгоритм визнання прав на використання трудових активів нематеріальним активом підприємства

Джерело: сформовано авторами на основі [99; 101; 153; 226, с. 13; 257, с. 79]

Провівши аналіз згідно із наведеним алгоритмом було встановлено, що права на використання трудових активів відповідають зазначеним критеріям та можуть відобразитися у складі нематеріальних активів підприємства. Обґрунтуємо свою думку, зосередивши увагу на кожному із наведених на рис. 3.1 критеріїв. Так, відповідно до п. 12 МСБО 38 «Нематеріальні

активи» права на використання трудових активів ідентифіковані в тому випадку, якщо їх можна відокремити від суб'єкта господарювання та продати, передати, здати в оренду або якщо вони виникають внаслідок договірних чи юридичних прав незалежно від можливості відокремлення від інших прав та зобов'язань [101]. Незважаючи на незвичність прав на використання трудових активів як об'єкта бухгалтерського обліку, цей критерій, на нашу думку, виконується завдяки використанню таких прогресивних форм в управлінні людськими ресурсами, як аутстафінг та аутсорсинг.

Хоча стосовно трудових ресурсів не зовсім етично вживати поняття «оренда», проте фактично підприємство на законних підставах може надавати іншим суб'єктам господарювання своїх штатних працівників для виконання виробничо-господарських завдань. У Податковому кодексі України зазначено, що послуга з надання персоналу – це господарська або цивільно-правова угода, відповідно до якої особа, що надає послугу (резидент або нерезидент), направляє у розпорядження іншої особи одну або кількох фізичних осіб для виконання визначених цією угодою функцій [137]. Олійно-жирові підприємства через специфіку своєї діяльності користуються цими послугами не так часто, за винятком хіба що аутсорсингу інформаційних технологій та ведення бухгалтерського обліку.

У п. 13 МСБО 38 «Нематеріальні активи» зазначено, що суб'єкт господарювання контролює актив, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що надходять від основного ресурсу, та обмежувати доступ інших до цих вигод [101]. Науковці ставлять під сумнів можливість виконання цього критерію. Проти визнання трудових ресурсів активом виступає колектив українських та польських учених, які зазначають, що працівники підприємства розглядаються як ресурс, на який не поширюється право власності з боку суб'єкта господарювання, а отже, інформація про них не підлягає розкриттю у фінансовій звітності. «Якби працівники були об'єктом власності, то це означало б деяку модель рабства, за якої власники могли б вільно розпоряджатися належними їм ресурсами», – резюмують вчені [222, с. 254]. Подібної точки зору дотримуються російські вчені. Наприклад, деякі з них вважають, що трудові ресурси, оцінка яким надається виходячи з обсягу витрат на їх професійну

підготовку або вимірюванням створеної ними додаткової вартості, не можуть відобразитися у складі активів, «оскільки люди вільні, немає контролю над цими ресурсами» [161, с. 142]. Німецький вчений-економіст Д. Штайн наголошує, що відсутність контролю над об'єктом з боку підприємства є основною перешкодою на шляху обліку трудових ресурсів, тоді як усі інші критерії визнання виконувани [263, с. 10-11].

Високо цінуючи наукові здобутки вчених у сфері обліку трудових ресурсів, вважаємо, що виконання цієї умови можливе і щодо прав на використання трудових активів. Так, Т.В. Давидюк зазначає, що нематеріальні активи – це, перш за все, виняткові права, що не можуть бути об'єктами речових прав і не відносяться до них [32, с. 280].

Встановлення підприємством контролю над трудовими активами працівників, а саме їх фізичними здібностями, освітою та досвідом, що накопичені ними на момент зарахування до штату, досягається через укладання контрактів (трудових договорів). Здійснивши попередні витрати з підбору визначеної чисельності працівників з необхідним рівнем кваліфікації, компанія отримує права на споживання протягом встановленого договором (контрактом) строку належного їм продукту – праці. Натомість передбачивши у трудовому договорі (контракті) заборону використання спеціальних знань в інтересах третіх осіб, виконуваною буде також друга умова п. 13 МСБО 38 «Нематеріальні активи». Крім того, в п. 15 цього стандарту йдеться про те, що суб'єкт господарювання може мати групу кваліфікованих працівників і бути здатним визначити зростаючу кваліфікацію працівників, що спричинить майбутні економічні вигоди від навчання [101].

У процесі трудової діяльності для збереження конкурентоспроможності своїх співробітників підприємства постійно організовують та проводять курси підвищення кваліфікації. Факт проходження курсів підвищення кваліфікації або перепідготовки працівника підтверджується договором з навчальним закладом про навчання і свідоцтвом про закінчення курсів підвищення кваліфікації (сертифікат). Для того щоб юридична особа отримала право на користування професійними знаннями працівника, отриманих на різних навчальних курсах, потрібно укласти договір, який міститиме зобов'язання працівника

відпрацювати на підприємстві встановлений термін після проходження такого навчання.

Тривалість відпрацювання може визначатися підприємством в індивідуальному порядку, однак, на нашу думку, доцільно було б звернутись до досліджень науковців. За оцінками зарубіжних аналітиків, щороку оновлюється 20-30% професійних знань, якими володіють економісти, інженери, технологи та інші спеціалісти. Виходячи з викладеного можна дійти висновку, що оптимальним терміном експлуатації професійних знань є 3-5 років. У такому разі витрати на розвиток персоналу необхідно капіталізувати та в подальшому нараховувати амортизацію відповідно до встановленого строку експлуатації професійних знань як виду трудових активів працівника.

У п. 17 МСБО 38 «Нематеріальні активи» зазначено, що майбутні економічні вигоди, що надходять від нематеріальних активів, можуть включати дохід від продажу продукції чи послуг, скорочення витрат або інші вигоди, які є результатом використання активу суб'єктом господарювання [101]. Деякі вчені категорично заперечують ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигід від використання трудових активів працівників. Так, Я.В. Соколов зазначав, що працівник може звільнитися з роботи, захворіти або навіть померти, тобто немає ніякої гарантії, що підприємство отримуватиме прибуток протягом певного періоду [214]. Т.В. Давидюк стверджує: «складові людського капіталу виключаються з числа нематеріальних активів, оскільки не задовольняють критеріям, а саме не можна здійснювати над ними контроль і вони не забезпечують можливості прогнозування майбутніх вигід від їх використання» [32, с. 281].

Згідно з п. 22 МСБО 38 «Нематеріальні активи» ймовірність очікуваних економічних вигід слід оцінювати, використовуючи припущення, які можна обґрунтувати та підтвердити [101]. Так, якщо підприємство через укладання трудових договорів (контрактів) залучає трудові ресурси для виконання певних виробничих завдань, то вірогідно, що такі ресурси праці принеситимуть у майбутньому економічні вигоди. В протилежному разі трудові договори (контракти) з працівниками просто б не уклалися, адже підприємства діють насамперед із позиції прагматизму, можливості реалізації своїх корпоративних цілей, основною з яких є отримання прибутку. Отже, виходячи з

викладеного ця умова визнання активу є виконуваною.

З найбільшим супротивом дається можливість достовірної оцінки прав на використання трудових активів. Пов'язано це з тим, що трудові ресурси є особливим за своєю природою об'єктом, який суттєво відрізняється від обліковуваних активів. Проте ми вважаємо, що запропонований у розділі 1 підхід до оцінки, який ґрунтується на наданні вартісного виміру прав на використання трудових активів, якими володіють працівники, дасть змогу якомога точніше визначити їх економічну цінність.

Обґрунтування можливості та доцільності віднесення трудових ресурсів до складу нематеріальних активів підприємства є першим, однак вкрай потрібним етапом на шляху їх облікового відображення. Надалі виникає досить непросте завдання: як відображати операції з правами підприємства на використання трудових активів у системі рахунків бухгалтерського обліку?

Аналіз вітчизняної економічної літератури дає підстави стверджувати, що в науковому середовищі сформувалося дві протилежні думки щодо вирішення проблеми обліку трудових ресурсів: ліберальна, що визнає можливість і необхідність обліку трудових ресурсів, та консервативна, яка це заперечує. Систематизацію методичних підходів до облікового відображення трудових ресурсів підприємств наведено в додатку Х.

Противники обліку трудових ресурсів констатують, що ідея їх відображення у складі активів є примарною, оскільки щодо них не виконуються критерії визнання активу, що прописані в облікових стандартах. Фактично це нинішній стан облікової практики, коли облік трудових ресурсів ототожнюється з відображенням у системі рахунків та звітності витрат, що здійснює підприємство на різних етапах управління ними. З огляду на викладене, акцентуємо увагу на розгляді прогресивно орієнтованого, ліберального напрямку облікової теорії в поглядах на проблему бухгалтерського обліку трудових ресурсів, який ми поділяємо.

Українські вчені вважають, що найдоцільніше було б обліковувати людські ресурси на позабалансових рахунках, оскільки за всіма ознаками їх не можна відносити до майна підприємства. Це пояснюється об'єктивною дією романо-німецької системи, за якої для відображення всієї управлінської інформації та більшої конкретизації даних господарського і юридичного характеру використовуються позабалансові рахунки [32, с. 323].

Н.М. Королюк, досліджуючи проблеми обліку людського капіталу, вважає доцільним ввести до чинного Плану рахунків позабалансовий рахунок 010 «Людський капітал», на якому акумулюватимуться відомості про накопичені працівником підприємства здібності. Для посилення аналітичності облікової інформації до синтетичного рахунку запропоновано відкривати такі субрахунки: 011 «Людський капітал адміністративного персоналу», 012 «Людський капітал виробничого персоналу», 013 «Людський капітал інших працівників». Для обліку людського капіталу автор пропонує робити такі бухгалтерські записи: Д-т 010 – К-т (прийняття працівника на посаду); Д-т – К-т 010 (звільнення працівника) [74, с. 11-12].

Серед представників науки є діячі, які радикальніше підходять до вирішення цього питання, відкидаючи можливість застосування критеріїв визнання активу до трудових ресурсів підприємства. М.С. Пушкар стверджує: «коли з цими критеріями підходити до оцінки таких статей, як людський капітал, то стає зрозумілим, що поняття «активи» в сучасній економіці не відповідає загальноприйнятому його тлумаченню, зокрема, він ігнорує цінність такого фактору виробництва, як персонал, який має знання, навички, інтелект» [194, с. 70].

Витратний підхід до обліку трудових ресурсів у своїх дослідженнях висвітлює Д.М. Ядранський. Вчений переконує, що система обліку персоналу має включати чотири складові: облік витрат на персонал; облік зобов'язань, пов'язаних із персоналом; облік кількісних показників персоналу та звітність про діяльність персоналу [253]. «Виключення будь-якої із перелічених складових порушуватиме комплексне інформаційне забезпечення управлінської діяльності та призводитиме до викривлення інформації про стан та ефективність управління персоналом», – підкреслює науковець [253].

М.Ю. Медведєв, займаючись вивченням окресленої проблематики, стверджує, що працівники є такими самими об'єктами обліку, як і інші знаряддя праці, тому вони мають обліковуватися поряд з ними, однак через різні методологічні складності не обліковуються. «Як і будь-яка інша наявна річ, трудові ресурси потребують обліку в складі активу», – констатує вчений [94, с. 152]. Обґрунтовуючи свою позицію, дослідник порушує дискусійне питання: звідки в сучасній бухгалтерській

методології така неприязнь до трудових ресурсів як об'єкта обліку? Адже працівники, як зазначає вчений, при повній відповідності умовам обліку (однаково доступні для суб'єктів обліку, беруть участь у господарській діяльності, витрати на їх облік не перевищують їхньої цінності) ним ігноруються [94, с. 152].

За умови реалізації системи бухгалтерського обліку, здатної врахувати цінність трудових ресурсів, М.Ю. Медведєв пропонує скласти такі кореспонденції рахунків:

1) при відображенні придбання працівника: Д-т «Працівники» – К-т «Розрахунки з оплати праці»;

2) при відображенні використання працівника в трудовому процесі: Д-т «Незавершене виробництво» – К-т «Амортизація працівника» [94, с. 152-153].

Останнім часом учені все активніше розвивають ідею необхідності облікового відображення трудових ресурсів у складі нематеріальних активів підприємства. Так, Н.В. Починок пропонує капіталізувати витрати на формування й розвиток персоналу в розрізі категорій працівників на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» з подальшим їх віднесенням на субрахунок 129 «Права на використання кваліфікації працівників на основі договорів про найм (про підвищення кваліфікації)» [159, с. 96-109].

Концепція бухгалтерського обліку трудових ресурсів була також у сфері наукових інтересів Я.В. Соколова. Проте в працях науковця простежується непослідовність у поглядах щодо облікового відображення трудових ресурсів. У 2001 р. у статті «Грошова оцінка трудових ресурсів організації» вчений зазначав, що відображення вартості трудових ресурсів у балансі дасть змогу по-новому оцінити економічну ефективність роботи підприємства: поліпшаться показники левериджу, ліквідності та платоспроможності, а це, в свою чергу, дасть можливість подати фінансовий стан підприємства в більш привабливому вигляді та дасть нові підстави для отримання кредитів [215]. З таким підходом важко погодитись, адже підприємство має лише право на використання трудових ресурсів, їх здібностей, знань та досвіду, проте не володіє ними. Тому враховувати їх при визначенні показників платоспроможності недоцільно, тим більше використовувати як підставу для отримання чергових кредитів.

Однак уже трьома роками пізніше, надаючи коментар журналу «Консультант», Я.В. Соколов сумнівається в доцільності відображення трудових ресурсів у складі активів підприємства. Свою думку вчений пояснює так: «скажімо, підприємство витратило кошти на підготовку працівників. Відповідно витрати звітного періоду в нього будуть вищими, ніж зазвичай. Їх можна показати в активі балансу або в складі витрат майбутніх періодів, або як вкладення в людський капітал ... завдяки знанням підприємство отримуватиме дохід, і відповідно витрати потрібно списувати протягом п'яти років. Це можливе рішення, але витрати на підготовку працівників краще все-таки включати до складу поточних витрат» [214]. Викладене вкотре підтверджує неабияку складність та важливість проблеми бухгалтерського обліку трудових ресурсів в умовах сьогодення.

Отже, беручи до уваги пропозиції дослідників та власні напрацювання, для обліку трудових ресурсів доцільно відкрити субрахунок 126 «Права на використання трудових активів». У назві рахунку акцентуємо увагу на тому, що підприємство може обліковувати лише права на використання здібностей та знань працівників, а не їх фізичного носія. Підставами для виникнення таких прав є трудовий договір (контракт) у межах початкових вмінь, кваліфікації, досвіду та договір про навчання (свідоцтво, сертифікат) у межах отриманих знань в процесі трудової діяльності працівника. Для відображення цих прав за категоріями персоналу пропонуємо до субрахунку 126 «Права на використання трудових активів» відкривати рахунки третього порядку:

1) 126.1 «Права на використання трудових активів управлінського персоналу»:

- 126.1.1 «Права на використання фізичних здібностей»;
- 126.1.2 «Права на використання освіти»;
- 126.1.3 «Права на використання досвіду»;
- 126.1.4 «Права на використання професійних знань».

2) 126.2 «Права на використання трудових активів промислово-виробничого персоналу»:

- 126.2.1 «Права на використання фізичних здібностей»;
- 126.2.2 «Права на використання освіти»;
- 126.2.3 «Права на використання досвіду»;
- 126.2.4 «Права на використання професійних знань».

3) 126.3 «Права на використання трудових активів непромислового персоналу»:

- 126.3.1 «Права на використання фізичних здібностей»;
- 126.3.2 «Права на використання освіти»;
- 126.3.3 «Права на використання досвіду»;
- 126.3.4 «Права на використання професійних знань».

На рахунках 126.1.1-126.1.3 відобразатиметься вартість прав на використання трудових активів при прийнятті працівника в штат підприємства: за дебетом рахунку 126.1.1 – вартість прав на використання фізичних здібностей працівника, 126.1.2 – освіти, 126.1.3 – досвіду працівника. За дебетом рахунку 126.1.4 обліковуватиметься право на використання професійних знань працівника, отриманих при проходженні ним навчання, курсів підвищення кваліфікації під час трудової діяльності на підприємстві.

Ведення аналітичного обліку прав на використання трудових активів необхідно організувати за категоріями персоналу, в розрізі найменування посад, за підрозділами підприємства (заводи, відділи, служби), за кожним співробітником. Така система аналітичних рахунків забезпечить підвищення рівня інформативності даних, необхідних для наукового обґрунтування й прийняття управлінських рішень щодо формування, використання та відтворення трудових ресурсів підприємства.

Я.В. Соколов вважав, що «підхід, пов'язаний з обліком людського капіталу, – це одне із досягнень так званого «творчого» обліку, який, по суті, виправдовує методи розкрадання капіталу ... створення «липових» капіталів дасть змогу уникати податків – чим вище ми оцінимо свій капітал, тим більше коштів піде на списання» [214]. Реалізувавши таку модель бухгалтерського обліку, підприємство в підсумку матиме фіктивний збиток. «... Адже ми нічого не купували, а просто взяли в штат працівників та оцінили їх», – додає автор [214].

Дійсно, включення прав на використання трудових активів до складу нематеріальних активів потребуватиме щомісячного нарахування амортизації, що зрештою приведе до невиправданого зростання собівартості продукції, значних розбіжностей результатів діяльності підприємства в бухгалтерському та податковому обліку. Відображення амортизації трудових активів у складі валових витрат підприємства також не витримує жодної критики, адже

наслідком буде штучне заниження бази оподаткування. Та й держава, зрозуміло, на таку авантюру з трудовими ресурсами не погодиться, допоки, принаймні, не буде створено концепцію обліку, яка б нівелювала такі ризики. Винятком є хіба що права на використання професійних знань працівників, у формування яких підприємство вкладає кошти, тому нарахування амортизації на такий вид трудових активів не приведе до завищення витрат господарської діяльності, а навпаки, завдяки рівномірному розподілу вартості навчання протягом кількох звітних періодів зменшить собівартість продукції, робіт і послуг.

Інформацію про трудові ресурси підприємства пропонується відображати у пасиві балансу за субрахунком 426 «Вкладення в трудові активи», що відповідатиме змінам вартості прав на їх використання. Цей субрахунок призначений для обліку збільшення або зменшення вартості прав на використання трудових активів, що є результатом прийняття або звільнення працівників, а також у разі переоцінки їх вартості.

Ведення обліку прав на використання трудових активів відповідно до запропонованої методики передбачає відкриття інших рахунків, пов'язаних із відображенням інформації про нараховану амортизацію трудових активів, формуванням трудових активів працівників тощо. У зв'язку з цим пропонуємо внести зміни до робочого плану рахунків, що дасть змогу врахувати наведені пропозиції (табл. 3.1).

Подана система аналітичних рахунків за операціями з обліку прав на використання трудових активів підприємства уможливить необхідний рівень деталізації облікової інформації, що забезпечується використанням комп'ютерних програм з автоматизації бухгалтерського обліку.

Трактування економічної сутності трудових ресурсів підприємства в запропонованій у першому розділі монографії редакції відкриває можливості для їх відображення як рівноправного об'єкта бухгалтерського обліку з подальшим віднесенням до складу нематеріальних активів у формі права підприємства на використання трудових активів працівників. Порядок відображення в системі бухгалтерських рахунків господарських операцій з трудовими ресурсами олійно-жирових підприємств відповідно до рекомендованої методики обліку наведено на рис. 3.2.

Таблиця 3.1

Пропозиції щодо удосконалення робочого плану рахунків в частині обліку трудових ресурсів

Рахунки першого порядку. Синтетичні рахунки		Рахунки другого порядку. Субрахунки		Рахунки третього порядку. Аналітичні рахунки		Рахунки четвертого порядку. Аналітичні рахунки		Інформація, яку відображають на рахунках бухгалтерського обліку
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
12	Нематеріальні активи	126	Права на використання трудових активів	126.1	Права на використання трудових активів управлінського персоналу	126.1.1	Права на використання фізичних здібностей	Вартість прав на використання трудових активів, визначена шляхом сумування вартості трудових активів, якими володіє управлінський персонал та які є невіддільними від нього, а саме: вартість фізичних здібностей, освіти, досвіду та професійних знань
						126.1.2	Права на використання освіти	
						126.1.3	Права на використання досвіду	
						126.1.4	Права на використання професійних знань	
				126.2	Права на використання трудових активів промислово-виробничого персоналу	126.2.1	Права на використання фізичних здібностей	Вартість прав на використання трудових активів, визначена через оцінку прав на використання трудових активів промислово-виробничого персоналу, а саме: вартісний вимір фізичних здібностей, освіти, досвіду та професійних знань
						126.2.2	Права на використання освіти	
						126.2.3	Права на використання досвіду	
						126.2.4	Права на використання професійних знань	
				126.3	Права на використання трудових активів непромислового персоналу	126.3.1	Права на використання фізичних здібностей	Вартість прав на використання трудових активів, визначена через оцінку прав на використання трудових активів, якими володіє працівник та які є невіддільними від нього, а саме: вартість фізичних здібностей, освіти, досвіду та професійних знань непромислового персоналу
						126.3.2	Права на використання освіти	
						126.3.3	Права на використання досвіду	
						126.3.4	Права на використання професійних знань	
13	Знос (амортизація) необоротних активів	136	Накопичена амортизація прав на використання трудових активів	136.1	Накопичена амортизація прав на використання трудових активів управлінського персоналу	136.1.1	Амортизація прав на використання трудових активів	Сума амортизації, нарахованої на вартість прав на використання трудових активів (професійних знань), які належать управлінському персоналу підприємства
				136.2	Накопичена амортизація прав на використання трудових активів промислово-виробничого персоналу	136.2.1	Амортизація прав на використання трудових активів	Сума амортизації, нарахованої на вартість прав на використання трудових активів працівників (вартості професійних знань), які належать промислово-виробничому персоналу

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
13	Знос (амортизація) необоротних активів	136	Накопичена амортизація прав на використання трудових активів	136.3	Накопичена амортизація прав на використання трудових активів непромислового персоналу	136.3.1	Амортизація прав на використання трудових активів	Сума амортизації, нарахованої на вартість прав на використання трудових активів непромислового персоналу (вартості професійних знань)
15	Капітальні інвестиції	156	Формування трудових активів	156.1	Формування трудових активів управлінського персоналу	156.1.1	Формування фізичних здібностей працівників	Капіталізовані витрати на формування трудових активів в розрізі їх видів, а саме фізичних здібностей, освіти, досвіду та професійних знань, носіями яких є управлінський персонал підприємства
						156.1.2	Вкладення в освіту працівників	
						156.1.3	Формування практичного досвіду працівників	
						156.1.4	Формування професійних знань працівників	
				156.2	Формування трудових активів промислово-виробничого персоналу	156.2.1	Формування фізичних здібностей працівників	Капіталізовані витрати на формування трудових активів промислово-виробничого персоналу: фізичного розвитку, освіти, досвіду та професійних знань
						156.2.2	Вкладення в освіту працівників	
						156.2.3	Формування практичного досвіду працівників	
						156.2.4	Формування професійних знань працівників	
				156.3	Формування трудових активів непромислового персоналу	156.3.1	Формування фізичних здібностей працівників	Капіталізовані витрати на формування трудових активів підприємства, носіями яких є непромисловий персонал, а саме фізичного розвитку, освіти, досвіду та професійних знань
						156.3.2	Вкладення в освіту працівників	
						156.3.3	Формування практичного досвіду працівників	
						156.3.4	Формування професійних знань працівників	
42	Додатковий капітал	426	Вкладення в трудові активи	426.1	Безоплатно отримані права на використання трудових активів	-	-	Сукупна вартість прав на використання трудових активів працівників, прийнятих у штат підприємства
				426.2	Дооцінка (уцінка) прав на використання трудових активів	-	-	Переоцінка вартості прав на використання трудових активів працівників внаслідок зміни величин розрахункових даних

Джерело: розроблено авторами

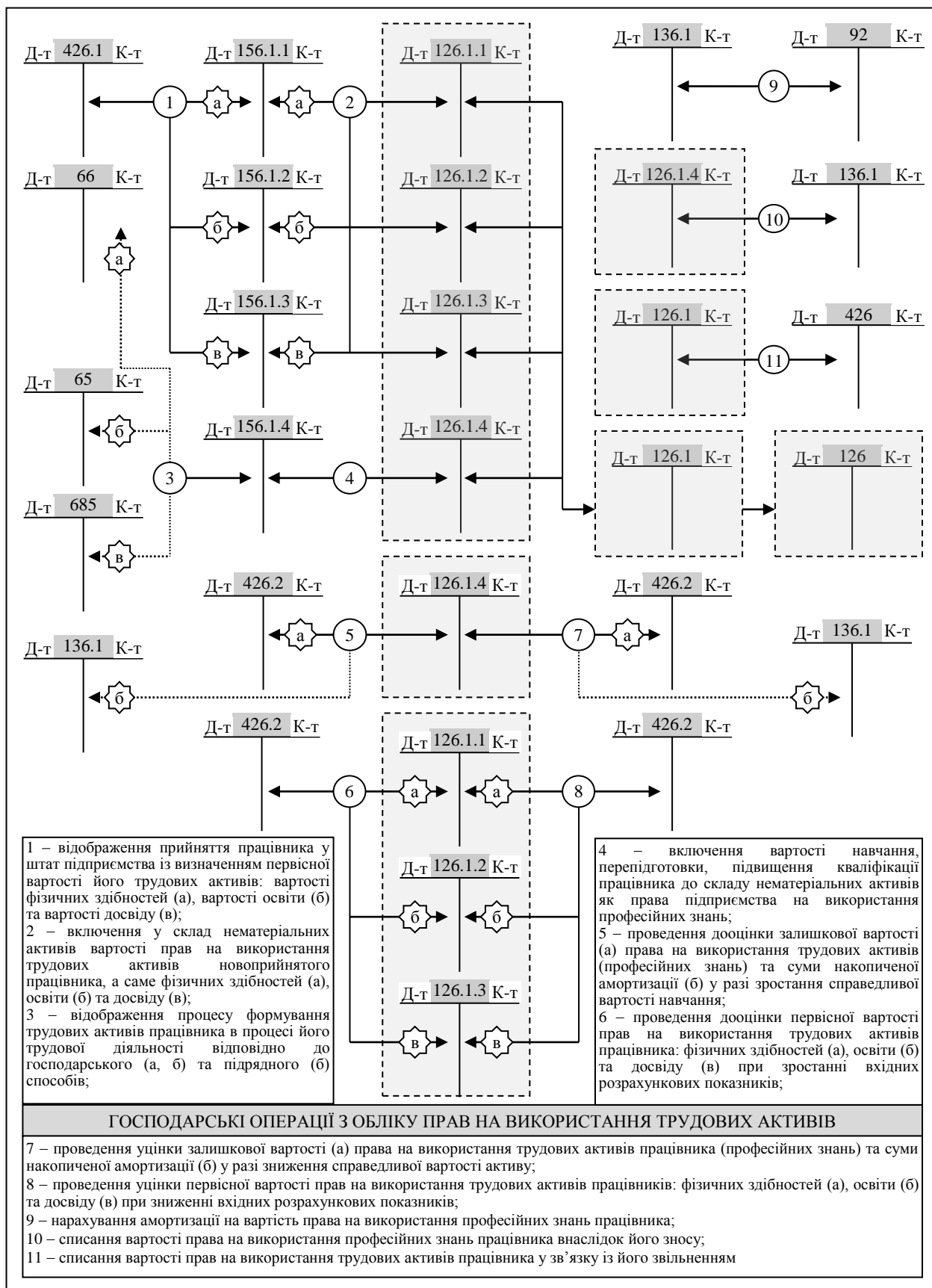


Рис. 3.2. Відображення операцій з правами на використання трудових активів в системі рахунків бухгалтерського обліку

Джерело: розроблено авторами

На нашу думку, наведені пропозиції щодо облікового відображення трудових ресурсів матимуть переваги порівняно з діючою обліковою практикою, оскільки дадуть змогу:

- підвищити рівень інформативності облікових даних, що сприятиме задоволенню зростаючих інформаційних потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів;

- узагальнювати дані про вартість прав на використання трудових активів працівників у фінансовій та статистичній звітності, а також розробляти управлінську звітність, в якій відображатиметься інформація про трудові ресурси в усіх суттєвих для підприємства аспектах;

- враховувати вартість трудових активів працівників при визначенні ринкової вартості компанії, що відповідає інтересам інвесторів щодо максимізації вартості об'єктів інвестування.

- проводити аналітичні дослідження за новим об'єктом економічного аналізу, зокрема досліджувати стан, структуру та тенденції зміни вартості трудових активів, встановлювати вплив зміни їх вартості на результативні показники фінансово-господарської діяльності підприємства.

Таким чином, на сьогодні унормована облікова практика, за якої трудові ресурси фактично залишаються за межами поля зору обліковців. Неврахування такого важливого ресурсу є наслідком консерватизму, який глибоко проник у систему бухгалтерського обліку. Вивчення й аналіз наукових праць засвідчив, що в середовищі вчених-економістів немає єдиного погляду щодо можливості відображення трудових ресурсів у складі нематеріальних активів підприємства, а деякі з учених звертають увагу на перешкоди, які виникають при впровадженні методики їх обліку. На основі докладного аналізу положень МСБО 38 «Нематеріальні активи» обґрунтовано можливість віднесення трудових ресурсів до складу нематеріальних активів як права підприємства на використання трудових активів працівників та доцільність їх впровадження в облікову систему підприємства.

Для забезпечення цілісності облікових даних подальші зусилля слід спрямувати на удосконалення й розробку форм фінансової, статистичної та управлінської звітності як надзвичайно важливого компонента інформаційного забезпечення управління трудовими ресурсами підприємств.

3.2. Підходи до вдосконалення звітності підприємств в частині обліку трудових ресурсів



Фінансова звітність підприємств має задовольняти інформаційні потреби користувачів, які часто трансформуються під впливом мінливого економічного середовища. На сучасному етапі розвитку особливо гострою стала потреба врахування у звітності підприємств змін, пов'язаних із переходом ринкової системи до умов постіндустріального суспільства, умов, за яких людина з її інтелектуальними здібностями є визначальним чинником економічного зростання.

Аналіз фінансової звітності свідчить про те, що в ній немає інформації, яка б відображала реальний стан трудових ресурсів організації. Інформаційна функція звітності в контексті забезпечення потреб менеджменту необхідними відомостями про трудові ресурси виконується фрагментарно. У зв'язку із браком у звітності адекватних даних про трудові ресурси порушується механізм формування цілісного інформаційного забезпечення управлінського процесу. Натомість вчені зазначають, що компанії, які можуть продемонструвати у звітності високий рівень професіоналізму свого персоналу, значно виграють на ринку, адже потенційні інвестори охоче ознайомлюються зі звітами про людський капітал [32, с. 369]. Проте практика свідчить, що вітчизняні олійно-жирові підприємства ні у зовнішній, ні у внутрішній формах звітності відомості про наявні трудові ресурси не наводять, створюючи тим самим штучні бар'єри в отриманні користувачами актуальної інформації. Відсутність даних про трудові ресурси в фінансовій звітності підприємств фактично порушує задекларований у ст. 4 ЗУ № 996 принцип бухгалтерського обліку, за яким звітність має містити всю інформацію про фактичні й потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі [175].

Сьогодні основні завдання фінансової звітності, що, зокрема, визначено нормативними актами, полягають у задоволенні інформаційних потреб користувачів щодо оцінки майна підприємства, стану розрахункової дисципліни, фінансового стану,

результатів діяльності тощо. Втім звітність через неповноту розкриття даних, потрібних для управління трудовими ресурсами, забезпечує інформаційні потреби зацікавлених користувачів епізодично. На думку М.С. Пушкаря, система фінансової звітності, яку використовують у діловому світі, не може відобразити всієї складності бізнесу в економіці знань, коли основна роль належить нематеріальним активам [194, с. 70].

Необхідно також зазначити, що хоча до затвердженого Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [106] були внесені корективи у склад статей звітності, вони не забезпечили суттєвих якісних зрушень щодо відображення інформації про трудові ресурси вітчизняних підприємств.

Підсумовуючи вищенаведене, можна ствердно сказати, що законодавчо запропоновані форми звітності через свою фіскальну спрямованість, законсервованість є інформаційно знеціненими, дані звітності обмежують користувачів в проведенні аналітичних досліджень та статистичних узагальнень. У зв'язку з цим постає об'єктивна необхідність в удосконаленні існуючих форм фінансової звітності та розробці нових управлінських звітів, зокрема, в частині відображення інформації про трудові ресурси підприємств досліджуваної галузі.

Пропоноване нами включення до складу нематеріальних активів прав на використання трудових активів працівників та пропозиції щодо обліку витрат на формування й розвиток персоналу змінює порядок узагальнення інформації у звітності. При цьому кожна форма фінансової звітності потребує трансформації через включення нових елементів або перерозподілу інформаційних потоків між існуючими вже статтями. На думку М.С. Пушкаря, яку ми поділяємо, модель традиційного бухгалтерського обліку не пристосована до нової економіки, а отже, потрібно або поміняти модель обліку, або компанії повинні включити у свої звіти додаткові розділи, що розкривають особливості функціонування людського капіталу [194, с. 71].

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [106] узагальнена інформація про вартість нематеріальних активів підприємства подається у ф. № 1 «Баланс» («Звіт про фінансовий стан») у розділі I «Необоротні активи» (ряд. 1000, ряд. 1001, ряд. 1002). У цій формі знаходиться відображення залишкова

вартість нематеріальних активів, їх первісна вартість і сума накопиченої амортизації. Здавалося б, навіщо вводити новий рядок у форму фінансової звітності, в якій уже передбачено для відображення інформації про нематеріальні активи окремі статті? Однак доцільність виділення для прав на використання трудових активів окремого рядка зумовлене ризиками, що при цьому виникають. Так, включення вартості прав до складу нематеріальних активів значно збільшить підсумок балансу підприємства, а з урахуванням парадоксів бухгалтерського обліку деякі користувачі звітності можуть тлумачити це як зростання багатства підприємства, а отже, його прибутковості. Однак насправді виявляється діаметрально протилежна ситуація, коли включення трудових ресурсів до складу активів за інших рівних умов приведе до суттєвого зниження розрахункових показників рентабельності активів підприємства. Тому виділення окремої статті для трудових ресурсів дає змогу користувачам облікової інформації при аналізі фінансового стану підприємства коригувати вихідні розрахункові дані на величину вартості трудових активів.

Облік прав на використання трудових активів у складі нематеріальних активів передбачає відображення джерела їх формування у складі пасиву балансу. Рахунок капіталу використовується для обліку змін у вартості прав, що відбуваються внаслідок прийняття працівників на роботу, щорічної переоцінки вартості прав на використання трудових активів та звільнення працюючих. Тому вартість такого «нетрадиційного» для облікової практики ресурсу пропонуємо відображати у розділі І пасиву ф. № 1 «Баланс», деталізуючи додатковий капітал (ряд. 1410).

Витрати на професійний розвиток працівників у процесі трудової діяльності на підприємствах або відразу списують на поточні витрати за категорією працюючого або відображають у складі витрат майбутніх періодів з послідовним щомісячним їх списанням у наступних періодах. У першому випадку інформація про вкладення взагалі не наводиться у балансі, хіба що у складі поточних зобов'язань у частині заборгованості перед навчальними закладами (ряд. 1615), які здійснювали підготовку за умови підрядного способу, та в складі заборгованості за заробітною платою (ряд. 1630) і розрахунками за соціальним страхуванням (ряд. 1625), якщо навчання проводила власна кадрова служба підприємства. Однак така інформація через свою розпорошеність серед кількох

статей звітності та неможливість її виокремлення не становить особливої управлінської цінності. Натомість кошти, вкладені підприємством у професійну підготовку своїх співробітників (у межах вкладень, які відповідають критеріям визнання їх активом), пропонується розглядати як інвестиції в створення трудових активів (професійних знань), що збільшують їх балансову вартість. Отже, така група витрат підлягає капіталізації з подальшим їх включенням до складу трудових активів працівника у формі права на їх використання. Водночас витрати на навчання працівників, які не принесли очікуваного результату, списують на поточні витрати підприємства або відображають у балансі в складі витрат майбутніх періодів за чинною обліковою практикою. Виходячи з викладеного зміни у ф. № 1 «Баланс» наведемо в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Узагальнення інформації про трудові ресурси підприємства у ф. № 1 «Баланс» («Звіт про фінансовий стан»)

ЧИННА МЕТОДИКА			ПРОПОЗИЦІЇ АВТОРА		
Код рядка	Назва рядка	Зміст статті відповідно до Методичних рекомендацій №433 [182182]	Код рядка	Назва рядка	Зміст статті
1	2	3	4	5	6
АКТИВ					
Розділ I. Необоротні активи					
			<i>У тому числі в межах витрат, що дали очікуваний економічний результат</i>		
-	-	-	1003	Права на використання трудових активів	Відображаються первісна вартість прав на використання трудових активів у вартості, обрахованої як сума вартості прав на використання фізичних здібностей, освіти, досвіду та професійних знань працівників, а також залишкова вартість права на використання трудових активів та сума накопиченої амортизації (абз. а п. 2.7)
-	-	-	1004	Первісна вартість	
-	-	-	1005	Накопичена амортизація	
Розділ II. Оборотні активи					
			<i>У межах витрат, що не дали очікуваного економічного результату</i>		
1170	Витрати майбутніх періодів	Відображаються витрати, що мали місце протягом поточного періоду або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів (у тому числі витрати на навчання праців-	1170	Витрати майбутніх періодів	Відображаються витрати, що мали місце протягом поточного періоду або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів (в тому числі вит-

Продовження табл. 3.2.

1	2	3	4	5	6
		ників) (п. 2.36)			рати на навчання працівників, які не відповідають критеріям визнання активу) (п. 2.36)
ПАСИВ					
Розділ I. Власний капітал					
–	–	–	1413	Вкладення в трудові активи	Відображається вартість прав на використання трудових активів працівників внаслідок прийняття його до штату підприємства (абз. а п. 2.42)

Джерело: розроблено авторами

Розкривати інформацію про вартість прав на використання трудових активів працівників підприємства в розрізі категорій працюючих пропонуємо у розділі I «Нематеріальні активи» ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності». У цьому розділі необхідно відобразити вартість прав на використання трудових активів на початок періоду та зміну вартості протягом періоду, що є результатом прийняття та звільнення працівників, проведення їх навчання, підвищення кваліфікації, перепідготовки, нарахування амортизації, а також переоцінки вартості у зв'язку із зміною показників прожиткового мінімуму, вартості професійної освіти, досвіду. Крім того, у розділі III слід показувати дані про інвестиції в формування трудових активів (навчання, підготовка, перепідготовка, підвищення кваліфікації), але які ще перебувають на стадії впровадження. Узагальнені пропозиції щодо відображення інформації про трудові ресурси у ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» подано в табл. 3.3.

Не виключено, що пропозиції стосовно включення додаткових статей до фінансової звітності, на яких накопичується інформація про вартість прав на використання трудових активів, можуть бути критично сприйняті як ученими, так і практиками. Аргументацією такої позиції може бути те, що відображення трудових ресурсів в активі підприємства штучно завищуватиме загальну величину останніх. Однак генеральний директор канадської компанії «Convergence Digital Solutions Corporation» Губерт Сен-онге на XVI Всесвітньому конгресі бухгалтерів запевнив, що в недалекому майбутньому частка нематеріальних активів компанії, до складу

яких входять також людські ресурси, становитиме щонайменше 70%, тоді як відчутних активів лише 30% [32, с. 304].

Таблиця 3.3

**Подання інформації про трудові ресурси у ф. № 5
«Примітки до річної фінансової звітності»**

ЧИННА МЕТОДИКА			ПРОПОЗИЦІЯ АВТОРА		
Рахунок обліку	Код рядка	Назва рядка	Рахунок обліку	Код рядка	Назва рядка
1	2	3	4	5	6
Розділ I. Нематеріальні активи					
–	–	–	126	060	<i>Права на використання трудових активів</i>
–	–	–	126.1	061	<i>Права на використання трудових активів управлінського персоналу</i>
–	–	–	126.2	062	<i>Права на використання трудових активів промислово-виробничого персоналу</i>
–	–	–	126.3	063	<i>Права на використання трудових активів непромислового персоналу</i>
Розділ III. Капітальні інвестиції					
–	–	–	156.1	311	<i>Формування трудових активів управлінського персоналу</i>
–	–	–	156.2	312	<i>Формування трудових активів промислово-виробничого персоналу</i>
–	–	–	156.3	313	<i>Формування трудових активів непромислового персоналу</i>

Джерело: розроблено авторами

Інформацію про витрати на трудові ресурси відображають у ф. № 2 «Звіт про фінансові результати» («Звіт про сукупний дохід»), як було визначено в попередньому розділі монографічного дослідження. При впровадженні рекомендованої моделі обліку трудових ресурсів у Звіті наводиться інформація про суми амортизаційних відрахувань, що включені до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (ряд. 2050), до складу адміністративних витрат (ряд. 2130), витрат на збут (ряд. 2150) та інших операційні витрати (ряд. 2180). Загальний обсяг нарахованої амортизації на права на використання трудових активів працівників разом із амортизаційними відрахуваннями на інші види необоротних активів підприємства, знайде відображення у розділі III «Елементи операційних витрат» за витратною статтею «Амортизація» (ряд. 2515). Витрати на професійне навчання працівників, що не дали очікуваного економічного результату будуть віднесені до складу

витрат відповідно до категорії працюючих, що відповідатиме чинній методиці узагальнення інформації у фінансовій звітності.

Витрати на формування трудових ресурсів згідно із запропонованим підходом необхідно відображати у складі інших витрат операційної діяльності (ряд. 2180 та ряд. 2520). Крім того, інформацію про витрати на формування трудових ресурсів підприємства пропонуємо конкретизувати у ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» в межах витрат, які відносять до інших операційних. Виокремлення витрат на формування трудових ресурсів зі складу інших витрат операційної діяльності та відображення їх за окремою статтею не матиме впливу на порядок розрахунку чистого прибутку підприємства. Узагальнення рекомендацій щодо відображення інформації про витрати на трудові ресурси підприємства порівняно з існуючою обліковою практикою наведено в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

**Узагальнення інформації про трудові ресурси у
ф. № 2 «Звіт про фінансові результати» та
ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»**

ЧИННА МЕТОДИКА			ПРОПОЗИЦІЇ АВТОРА		
Рахунок, на якому відображують інформацію про витрати	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Примітки до річної фінансової звітності	Рахунок, на якому пропонується відображати інформацію	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Примітки до річної фінансової звітності
1	2	3	4	5	6
Витрати на формування трудових ресурсів					
92 «Адміністративні витрати»	Адміністративні витрати (ряд. 2130)	–	99 «Витрати на формування трудових ресурсів»	Інші операційні витрати (ряд. 2180) Інші операційні витрати (ряд. 2520)	Витрати на формування трудових ресурсів (ряд. 493)
Витрати на професійний розвиток трудових ресурсів					
23 «Виробництво»	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (ряд. 2050)	–	У межах витрат, що не дали очікуваного результату		
91 «Загально-виробничі витрати»		–	23 «Виробництво» 91 «Загально-виробничі витрати»	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (ряд. 2050)	–
92 «Адміністративні витрати»	Адміністративні витрати (ряд. 2130)	–	92 «Адміністративні витрати»	Адміністративні витрати (ряд. 2130)	–

Продовження табл. 3.4.

1	2	3	4	5	6	
93 «Витрати на збут»	Витрати на збут (ряд. 2150)	–	93 «Витрати на збут»	Витрати на збут (ряд. 2150)	–	
949 «Інші витрати операційної діяльності»	Інші операційні витрати (ряд. 2180)	Інші операційні доходи і витрати (ряд. 490)	949 «Інші витрати операційної діяльності»	Інші операційні витрати (ряд. 2180)	Інші операційні доходи і витрати (ряд. 490)	
	Інші операційні витрати (ряд. 2520)			Інші операційні витрати (ряд. 2520)		
–			<i>У межах витрат, що дали очікуваний результат</i>			
–	–	–	Амортизаційні відрахування	23 «Виробництво»	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (ряд. 2050)	–
–	–	–		91 «Загально-виробничі витрати»		–
–	–	–		92 «Адміністративні витрати»		Адміністративні витрати (ряд. 2130)
–	–	–	Амортизаційні відрахування	93 «Витрати на збут»	Витрати на збут (ряд. 2150)	–
–	–	–		949 «Інші витрати операційної діяльності»	Інші операційні витрати (ряд. 2180)	Інші операційні доходи і витрати (ряд. 490)
–	–	–		23, 91, 92, 93, 949	Амортизація (ряд. 2515)	Права на використання трудових активів (ряд. 060, ряд. 061, ряд. 062, ряд. 063)

Джерело: розроблено авторами

Рекомендована модель обліку трудових ресурсів потребує внесення змін також у ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів», в якому відображають напрямки використання коштів підприємства в розрізі видів діяльності. Рух коштів у результаті операційної діяльності щодо операцій із формування, використання та розвитку персоналу узагальнюється в статтях «Витрачання на оплату товарів (робіт, послуг)» (ряд. 3010), «Витрачання на оплату праці» (ряд. 3105), «Витрачання на оплату відрахувань на соціальні заходи» (ряд. 3110) та «Витрачання на виплату зобов'язань і зборів (ряд. 3115). Облік трудових ресурсів в якості нематеріального активу підприємства призводить до перегрупування грошових потоків між видами діяльності підприємства.

Відповідно до чинної методики обліку витрати, понесені підприємством на професійний розвиток працівників, є витратами

операційної діяльності, тоді як кошти, витрачені на навчання й підвищення кваліфікації працівників, які обліковуюватимуться за рекомендованою нами методикою обліку як нематеріальний актив, належатимуть до інвестиційної діяльності. Тобто витрати на навчання працівників необхідно розглядати як кошти, спрямовані у створення необоротних активів, а саме трудових активів (професійних знань) співробітників підприємства. Разом із тим вкладення у навчання персоналу, які не принесли очікуваного економічного результату, потрібно відображати у Звіті за чинною методикою. Отже, для розмежування інформації між видами господарської діяльності підприємства пропонуємо ввести у Звіт рядок 3265 «в тому числі на формування трудових активів», в якому знайде відображення інформація про суми коштів, вкладених у формування трудових активів персоналу.

Складання Звіту за непрямим методом потребує коригування інформації за статтею «Амортизація необоротних активів» (ряд. 3505) у частині доповнення її даними про амортизацію прав на використання трудових активів, нарахованої за звітний період. Викладені пропозиції з удосконалення методики узагальнення облікової інформації, що стосується трудових ресурсів підприємства, у ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів» систематизовано в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

**Узагальнення інформації про трудові ресурси
у ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів»**

ЧИННА МЕТОДИКА		ПРОПОЗИЦІЇ АВТОРА	
Рядок	Зміст статті відповідно до Методичних рекомендацій №433 [182]	Рядок	Зміст статті
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності (прямий метод)			
Витрачання на оплату товарів (робіт, послуг) (ряд. 3100)	Відображаються грошові кошти, сплачені постачальникам і підрядникам за одержані товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи та надані послуги (в тому числі кошти, сплачені навчальним закладам за надані освітні послуги) (п. 4.6.13)	<i>У межах витрат, що не дали очікуваного результату</i>	
		Витрачання на оплату товарів (робіт, послуг) (ряд. 3100)	Відображаються кошти, сплачені постачальникам і підрядникам за одержані матеріальні цінності, прийняті роботи та надані послуги (в тому числі кошти, сплачені навчальним закладам за надані послуги) (п. 4.6.13)
Витрачання на оплату праці (ряд. 3105)	Відображаються витрачені грошові кошти на виплати працівникам заробітної плати, допомоги, винагород (в тому числі тим, хто проводить навчання персоналу) (п. 4.6.14)	Витрачання на оплату праці (р. 3105)	Відображаються витрачені грошові кошти на виплати працівникам заробітної плати, допомоги, винагород (в тому числі тим, хто проводить навчання персоналу) (п. 4.6.14)

Продовження табл. 3.5

1	2	3	4
Витрачання на оплату відрахувань на соціальні заходи (ряд. 3110)	Відображається сума сплаченого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (в тому числі сума внеску, нарахована на заробітну плату працівників, зайнятих навчанням персоналу) (п. 4.6.15)	Витрачання на оплату відрахувань на соціальні заходи (ряд. 3110)	Відображається сума сплаченого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (в тому числі сума внеску, нарахована на заробітну плату працівників, зайнятих навчанням персоналу) (п. 4.6.15)
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності (непрямий метод)			
Зменшення (збільшення) оборотних активів (в тому числі ряд. 3556) (ряд. 3550)	Відображаються зміни в оборотних активах підприємства (в тому числі збільшення (зменшення) витрат майбутніх періодів (витрат на навчання працівників) (п. 4.7.7)	В межах витрат, що не дали очікуваного результату	
		Зменшення (збільшення) оборотних активів (в тому числі ряд. 3556) (ряд. 3550)	Відображаються зміни в оборотних активах підприємства (в т. ч. збільшення (зменшення) витрат майбутніх періодів (витрат на навчання працівників) (п. 4.7.7)
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань (в тому числі ряд. 3561, ряд. 3563, ряд. 3564) (ряд. 3560)	Відображаються зміни в статтях розділу балансу «Поточні зобов'язання» (в тому числі збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги, за розрахунками зі страхування, з оплати праці в частині операцій, що пов'язані зі сплатою коштів на навчання персоналу) (п. 4.7.8)	Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань (в тому числі ряд. 3561, ряд. 3563, ряд. 3564) (ряд. 3560)	Відображаються зміни в статтях розділу балансу «Поточні зобов'язання» (в тому числі збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги, за розрахунками зі страхування, з оплати праці в частині операцій, що пов'язані зі сплатою коштів на навчання персоналу) (п. 4.7.8)
–	–	У межах витрат, що дали очікуваний результат	
		Амортизація необоротних активів (у тому числі ряд. 3506 – Амортизація трудових активів) (ряд. 3505)	Відображається нарахована протягом звітного періоду амортизація трудових активів працівників (права на використання професійних знань) (абз. а п. 4.7.2)
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
–	–	У межах витрат, що дали очікуваний результат	
		Витрати на придбання необоротних активів (у тому числі на формування трудових активів) (ряд. 3265) (ряд. 3260)	У тому числі відображаються кошти, витрачені на формування трудових активів працівників (п. 4.19)

Джерело: розроблено авторами

У ф. № 4 «Звіт про власний капітал» відображається інформація про величину власного капіталу підприємства, зміни в його структурі впродовж періоду. Пропозиції щодо вдосконалення облікового забезпечення управління трудовими ресурсами підприємства передбачатиме відображення вартості прав на використання трудових активів як безоплатно отриманих активів.

Для цього у складі додаткового капіталу потрібно наводити інформацію про вартість прав на використання трудових активів на момент прийняття працівників в штат підприємства (ряд. 4293), а також результати переоцінки їх вартості (ряд. 4292) (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

**Відображення інформації про трудові ресурси у
ф. № 4 «Звіт про власний капітал»**

ЧИННА МЕТОДИКА			ПРОПОЗИЦІЇ АВТОРА		
Код рядка	Назва рядка	Зміст статті відповідно до Методичних рекомендацій №433 [182]	Код рядка	Назва рядка	Зміст статті
–			<i>Вкладення в трудові активи</i>		
–	–	–	4292	<i>Дооцінка (уцінка) прав на використання трудових активів</i>	<i>Відображається сума дооцінки (уцінки) вартості прав на використання трудових активів працівників (п. 5.8.1)</i>
–	–	–	4293	<i>Прийняття (звільнення) працівників</i>	<i>Відображається збільшення (зменшення) вартості безоплатно отриманих прав на використання трудових активів внаслідок прийняття (звільнення) працівників (абз. а п. 5.8.1)</i>

Джерело: розроблено авторами

Вважаємо, що запропонована методика щодо розкриття інформації про трудові ресурси підприємства у фінансовій звітності здатна задовольнити різні інформаційні потреби зовнішніх користувачів в умовах превалювання професійних якостей працівника над іншими матеріально-речовими чинниками виробництва. Водночас для менеджера підприємства відомостей, поданих у фінансовій звітності, може виявитися недостатньо при обґрунтуванні та прийнятті ним управлінських рішень щодо використання трудових ресурсів. У зв'язку з цим вбачається доречним формувати інформаційну базу, яка б містила максимально розгорнуті дані як, наприклад, відомості про вартість прав на використання трудових активів за їх видами, зміни вартості трудових активів за звітний період, стан придатності трудових активів до використання у господарській діяльності. Для вирішення цього питання нами розроблено «Звіт про використання трудових ресурсів», використання якого уможливить формування інформації в усіх необхідних для управління аспектах (додаток Ц).

Наведення в управлінській звітності інформації про працівників та трудові активи, якими вони володіють, сприятиме контролю вартості активів на кожному етапі управління персоналом. Доцільним вбачається групувати дані в розрізі структурних підрозділів олійно-жирових підприємств. Дані внутрішньої звітності можуть бути базою для формування вартісного рейтингу працівника в межах підрозділу та в цілому по підприємству, який у подальшому може враховуватися при розгляді питання про його призначення на вищу посаду, а також слугувати основою для кар'єрного зростання.

Інформацію про вартість прав на використання трудових активів доречно відображати й у статистичній звітності. Тому до ф. № 6-ПВ «Звіт про кількість працівників, їхній якісний склад та професійне навчання» пропонуємо ввести розділ IV «Вартість прав на використання трудових активів», в якому будуть подані узагальнені дані про вартість прав на використання трудових активів, визначені підсумовуванням накопичених ними трудових активів, у розрізі їх професійної та вікової структури (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Відображення інформації про трудові ресурси у статистичній звітності (ф. № 6-ПВ)

Показник	Код рядка	К-сть працівників, осіб	Вартість прав на використання трудових активів, тис. грн.	У тому числі			
				керівники	професіонали, фахівці	технічні службовці	робітники
А	Б	1	2	3	4	5	6
8. Облікова чисельність штатних працівників на кінець року – усього	15010	770	361330	82400	119710	82520	76700
з них:							
– 15–35 років	15020	273	109200	29200	35600	23650	20750
– 35–45 років	15030	297	162990	38250	42560	34600	47580
– 45–60 років	15040	151	64930	12300	28750	16650	7230
– 60 років і більше	15050	49	24210	2650	12800	7620	1140

Джерело: розроблено авторами

Подання інформації в статистичній звітності дасть змогу отримати узагальнені дані про вартість прав на використання трудових активів працівників на мікро-, мезо- та макрорівнях управління. Наявність цих даних уможливить проведення різних

аналітичних досліджень, зокрема дозволить здійснити порівняльну оцінку вартості прав на використання трудових активів галузевих підприємств, виявити склад чинників, що впливають на їх грошову оцінку, здійснити аналіз взаємозв'язку вартості трудових активів працівників із показниками фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Отже, відображення інформації про трудові ресурси у фінансовій, управлінській та статистичній звітності олійно-жирових підприємств відповідно до наведених пропозицій створить умови для якнайповнішого задоволення інформаційних потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів, що дасть можливість приймати науково обґрунтовані управлінські рішення щодо формування та використання трудових ресурсів і підвищити рівень привабливості галузевих підприємств в очах потенційних інвесторів та інших зацікавлених сторін.

3.3. Перспективи поліпшення аналітичного забезпечення оцінки стану та ефективності використання трудових ресурсів



У сучасних умовах розробка науково обґрунтованих стратегій розвитку та вибір оптимальних варіантів тактичних управлінських рішень має ґрунтуватися на повному й достовірному інформаційному забезпеченні, цілісність якого досягається через проведення аналізу господарської діяльності. Вчені підтверджують, що за допомогою економічного аналізу осмислюється інформація про факти господарського життя, на його основі розробляються та обґрунтовуються управлінські рішення [191, с. 18].

Сьогодні в системі інформаційного забезпечення прийняття рішень виникла парадоксальна ситуація: інформація як міра усунення невизначеності все більше ускладнює процес прийняття раціональних рішень через перевантаженість інформаційних потоків часто неактуальними, неструктурованими даними поряд із відчуттям браку в адекватній для управління інформації. У зв'язку з цим втрачаються ціннісні параметри аналітичної інформації, такі як своєчасність, суттєвість та доречність.

Підприємства, функціонуючи в умовах конкурентного протистояння, обмеженості фінансових і матеріальних ресурсів, забезпечити успішність своєї діяльності можуть за умови ефективного використання трудових ресурсів, їх здібностей, знань, досвіду. З огляду на це, надзвичайно важливого значення набувають розробка та прийняття заходів щодо розкриття та максимального використання інтелектуального потенціалу працівників, дослідження зв'язку між вартістю трудових активів і прибутковістю господарюючого суб'єкта. При цьому важливе місце належить обліково-аналітичному забезпеченні прийняття управлінських рішень, складова якого формується системою економічного аналізу.

В епоху індустріального суспільства до працівників, їх якісних параметрів не висувалися особливо високі вимоги, оскільки ключовим виробничим чинником був фізичний капітал. Нині в науковій теорії та практичній діяльності відбувається трансформація поглядів на роль людини в економічній системі. Працівник стає єдино діючим активним чинником виробництва, який має володіти не тільки фізичними здібностями, а й якісними характеристиками для забезпечення конкурентних переваг підприємства. Рівень кадрового забезпечення стає чи не найважливішим фактором, який корелює з показниками прибутковості та рентабельності, собівартістю виробленої продукції та наданих послуг, тобто тими показниками, які в кінцевому підсумку визначають успішність підприємства на ринку.

Дослідження сучасного стану аналітичної роботи на вітчизняних підприємствах засвідчило її недосконалість як на організаційному, так і на методичному та технічному рівнях. Фактично керівництво ігнорує проведення аналітичних досліджень, значно недооцінює роль аналітичної функції в управлінні трудовими процесами. О.М. Брадул зазначає: «аналітичне забезпечення в управлінні діяльністю корпорацій не відповідає вимогам ефективного менеджменту, який передбачає використання нових підходів та методів в організації аналізу за всіма видами діяльності, бізнес-одинацями і бізнес-процесами» [12, с. 61]. Здебільшого на підприємствах взагалі відсутні підрозділи та штатні посади, які б займалися аналітичною обробкою даних (облікових, статистичних, планових тощо) для забезпечення інформаційних запитів управлінського персоналу. Функціональні обов'язки аналітиків часто покладаються на працівників планово-економічного відділу,

відділу організації праці та заробітної плати, бухгалтера або інших службовців, які не мають спеціальної освіти. Поза всяким сумнівом непрофесійність підходу до організації й проведення аналітичної роботи позначаються на інформаційній цінності вихідних аналітичних даних.

Недосконалість організаційно-методичних засад аналізу стану та ефективності використання трудових ресурсів на підприємствах можна пояснити нерозумінням важливості аналітичного забезпечення при прийнятті управлінських рішень, а також додатковими витратами на утримання висококваліфікованих спеціалістів, необхідних для проведення непростих і водночас важливих досліджень. Втім, ми переконані, що економічний ефект від рішень, прийнятих на основі науково опрацьованої та систематизованої інформації, буде непорівнянним із економією фонду оплати праці.

Варто відзначити, що окреслена проблема характерна не тільки для підприємств досліджуваної галузі. Вчені, які ґрунтовно досліджували прикладні питання економічного аналізу, вказують на те, що критичний стан в організації аналітичної роботи простежується на більшості вітчизняних промислових підприємств. Зокрема, вони виділяють низку проблемних аспектів в організації та проведенні аналітичних робіт, а саме: викривлення інформаційного забезпечення економічного аналізу; несистематичне проведення економічного аналізу та недостатня кваліфікація фахівців; незрозумілість отриманих у процесі дослідження результатів через недостатність методичних матеріалів та невикористання інформаційних технологій при здійсненні аналізу; відсутність проведення економічного аналізу за різними напрямками (аналіз обсягів і структури виробництва та реалізації продукції; аналіз ефективності використання основних засобів, матеріальних та трудових ресурсів; аналіз фінансових результатів; аналіз фінансового стану); неврахування нових аналітичних об'єктів (гудвілу, нематеріальних активів, людського капіталу, цінних паперів) для його повноцінного здійснення [35, с. 4].

В сучасних економічних умовах беззаперечним є той факт, що без аналітичної служби неможливо забезпечити своєчасною та достовірною інформацією управлінський персонал, внаслідок чого можуть бути втрачені конкурентні позиції підприємства на ринку. На думку В. Дерія, на законодавчому рівні необхідно зобов'язати великі та середні підприємства включати у свій штатний розпис

наукових консультантів на 0,25-0,5 ставки або на громадських засадах, що забезпечить встановлення більш тісного зв'язку науки та практики [35, с. 8].

Створення аналітичної служби є важливим та першочерговим етапом на шляху формування ефективного аналітичного забезпечення управління трудовими ресурсами підприємства, однак сама її наявність не є гарантією проведення якісної дослідницької роботи. Всі зусилля нівелюються у разі відсутності чіткого розуміння мети, послідовності економічного аналізу, системи методів і прийомів, які необхідно застосовувати при вивченні процесів господарської діяльності, їх динаміки, закономірностей та тенденцій розвитку. У зв'язку з цим особливо актуальним стає питання розробки методики аналізу трудових ресурсів олійно-жирових підприємств, за допомогою якої можна отримати своєчасну й актуальну інформацію про стан трудових ресурсів, а також розкривати приховані резерви для розробки системи заходів для їх використання. Під методикою в науковій літературі розуміється чітко визначена послідовність застосування способів і методів аналізу господарської діяльності підприємства для досягнення поставленої мети [65, с. 44; 248, с. 177].

Аналіз трудових ресурсів має охоплювати повний спектр об'єктів, які в системі дають цілісне уявлення про стан трудових ресурсів організації. У науковій літературі поширена думка, що лише через комплексний підхід можна опосередковано, через кількісні й якісні характеристики оцінити сучасний стан людських ресурсів, визначити динаміку та тенденції їх розвитку [83, с. 59]. На думку О.М. Брадула, яку ми поділяємо, методика аналізу має ґрунтуватися на діалектичному методі та системному підході, що створює умови для дослідження складних явищ та об'єктів як єдиного цілого, яке поєднує у собі взаємопов'язані й доповнюючі один одного елементи [12, с. 59].

Т.М. Ковальчук також підкреслює, що одним із базових принципів аналізу має бути системний підхід, який забезпечує більші можливості у пізнанні, створюючи передумови механізму цілісного пізнання об'єкта, що складається із елементів, яким властиві внутрішньосистемні зв'язки, кожен із яких має свої визначені й обмежені цілі, а також взаємозв'язки із зовнішнім середовищем [68, с. 18]. І.І. Демко, незважаючи на безумовну важливість і розуміння необхідності системності та комплексності

аналізу трудових ресурсів, наголошує, що на сьогодні підходу, який би це враховував, не розроблено. Для забезпечення системності аналітичного дослідження трудових ресурсів автор пропонує застосовувати ресурсний, витратний та результативний підходи [34, с. 102-103].

Отже, сьогодні на перший план виступає проблема розробки комплексного методичного підходу до аналізу трудових ресурсів підприємства, який би відповідав вимогам часу і ґрунтувався на інтеграції мети, завдань, об'єктів, методів, техніки та принципів проведення аналітичних процедур. Для найбільш ґрунтовного та раціонального виконання аналітичної роботи доцільним вбачається структурування елементів методики економічного аналізу на п'ять взаємопов'язаних і взаємозалежних блоки, серед яких програмно-цільове, методичне, інформаційне, організаційне та технічне забезпечення (рис. 3.3).



Рис. 3.3. Методика аналізу трудових ресурсів підприємства
Джерело: сформовано авторами з використанням [65, с. 46]

Постановка мети аналітично-дослідницького процесу обумовлює необхідність виконання завдань, основними з яких, як переконують вітчизняні вчені, є:

- вивчення й оцінка забезпеченості підприємства і його структурних підрозділів персоналом у цілому, а також за категоріями й професіями;

- визначення та вивчення показників плинності кадрів;

- виявлення резервів для повнішого й ефективнішого використання персоналу [191, с. 215; 200, с. 119-120].

Г.В. Назарова доповнює наведений перелік завдань, стверджуючи, що аналіз трудових ресурсів також покликаний оцінити ефективність використання робочого часу та виявити його непродуктивні втрати, дослідити питання нормування й організації праці, структуру, динаміку та використання фонду оплати праці, продуктивність праці [104, с. 25].

Погоджуючись у цілому з науковцями в підходах до визначення завдань, вважаємо, що введення нового об'єкта економічного аналізу, а саме трудових ресурсів як сукупної вартості їх трудових активів, потребує вирішення завдання щодо оцінки стану трудових активів, ефективності їх використання. Крім того, необхідно дослідити, як вартість трудових активів корелює з результатами діяльності підприємства. Комплексно вирішивши окреслені вище завдання, можна досягти поставленої мети.

Наступним кроком на шляху формування ефективного аналітичного забезпечення управління трудовими ресурсами є структурування об'єктів, за якими слід проводити аналітичну роботу. Місце трудових ресурсів у системі об'єктів економічного аналізу висвітлено в розділі 1 монографії. Взагалі об'єкти, за якими доцільно проводити аналіз трудових ресурсів, можна згрупувати у такий спосіб: структурні (кількісна та якісна структури персоналу); часові (фонд робочого часу, час відпочинку); нормативні (норми виробітку, норми часу та ін.); вартісні (витрати на трудові ресурси в розрізі стадій управління ними); результативні (продуктивність праці, ефективність праці). Крім того, представлення трудових ресурсів як цілісної категорії бухгалтерського обліку та економічного аналізу у світлі вартісного виміру їх трудових активів цілком закономірно викликає у аналітика інтерес до детального дослідження їх стану, структури та динаміки. На наше переконання,

тільки системно підійшовши до вивчення наведеної сукупності об'єктів аналізу, можна отримати аналітичну інформацію з високими якісними критеріями, що, в свою чергу, задовольнить інформаційні потреби внутрішніх користувачів для обґрунтування і прийняття ними управлінських рішень.

Кожен із перелічених вище об'єктів розкривається через систему аналітичних показників, які в сукупності формують інформаційне поле для прийняття управлінських рішень. Показники, надаючи об'єктам аналізу кількісного вираження, визначають їх обсяг, динаміку та результативність. У процесі систематизації існуючих та розробки нових аналітичних показників з метою формування належного аналітичного забезпечення управлінського процесу треба керуватися такими правилами:

- охоплення аналітичними показниками всієї сукупності об'єктів економічного аналізу;
- зрозумілість алгоритму розрахунку показників і наявність достовірного інформаційного джерела для їх обчислення;
- включення в систему аналітичних показників як загальних, так і часткових величин, які характеризують у цілому трудові ресурси та окремі їх складові;
- кількість показників для аналізу трудових ресурсів має бути оптимальною, оскільки їх брак призводить до неповноти інформаційного забезпечення, а надмірна кількість до перевантаженості вихідної аналітично-інформаційної бази та продукування часто неактуальної для управління інформації.

При формуванні системи аналітичних показників доцільно згрупувати їх на абсолютні та відносні в межах кожної з попередньо виокремлених груп об'єктів.

До абсолютних показників у контексті аналізу трудових ресурсів можна віднести такі: показники планового та фактичного кількісно-якісного забезпечення трудовими ресурсами, чисельність прийнятих та звільнених працівників; кількість планового та фактично відпрацьованого робочого часу, кількість днів (годин), відпрацьованих одним працівником, кількість годин простоїв в цілому та в розрахунку на одного працівника; кількісні виміри норм робочого часу, виробітку; обсяг витрат на формування, використання та розвитку трудових ресурсів; величина фонду оплати праці в розрізі його структурних частин, середній рівень заробітної плати; абсолютні показники ефективності праці тощо.

Відносні показники розкриваються через систему коефіцієнтів, основними з яких є: коефіцієнти загального обороту трудових ресурсів, заміщення, коефіцієнти обороту із приймання та звільнення працівників, коефіцієнти плинності й стабільності кадрів, показники ефективності праці тощо. Систематизацію існуючих та пропонованих аналітичних показників, які розкривають стан і тенденції розвитку структурованих вище об'єктів економічного аналізу, порядок їх розрахунку та інформаційне забезпечення наведено в додатку Ш.

Крім традиційних абсолютних і відносних показників, які характеризують структурні, часові та нормативні об'єкти, в зазначеному вище додатку подано систему та порядок розрахунку рекомендованих вартісних і результативних показників, що розкривають стан та ефективність використання трудових активів працівників, серед яких: вартість трудових активів, частка трудових активів у структурі активів підприємства, частка окремих трудових активів у сукупній їх вартості, коефіцієнти придатності та зносу трудових активів, показники рентабельності трудових активів і рентабельності витрат на формування персоналу тощо. Ґрунтовність, якість та повнота дослідження трудових процесів на підприємствах досягається завдяки застосуванню широкого арсеналу методів та прийомів економічного аналізу, який включає сукупність загальнонаукових, економіко-логічних та економіко-статистичних методів.

Однією з основних передумов проведення ефективного аналітичного процесу й отримання об'єктивних результатів дослідження є наявність достовірного інформаційного забезпечення, яке представляється через систему науково опрацьованих, структурованих відомостей про факти господарського життя підприємства. За оцінками вчених, в інформаційному забезпеченні економічного аналізу головну роль відіграє саме бухгалтерський облік. Близько 70% всієї економічної інформації для проведення аналітичних досліджень генерується обліковою системою підприємства [241, с. 7]. Саме тому при розробці методики економічного аналізу значну увагу слід приділяти формуванню інформаційного забезпечення.

Колектив учених під керівництвом М.Г. Чумаченка розглядають інформаційне забезпечення економічного аналізу «і як процес забезпечення інформацією, і як сукупність форм документів,

нормативної бази та реалізованих рішень щодо обсягів, розміщення та форм існування інформації» [42, с. 142]. Відповідно до цього інформацію, яку використовують у процесі аналізу трудових ресурсів, поділяють на зовнішню і внутрішню, кожна з яких за формою може бути довідковою, нормативною, обліковою та позаобліковою.

З урахуванням викладених у попередніх розділах пропозицій щодо відображення трудових ресурсів у системі рахунків бухгалтерського обліку та звітності підприємства систематизуємо інформаційні джерела, які є базою для проведення аналітичних досліджень (додаток III).

Важливим структурним компонентом методики аналізу трудових ресурсів є технічне забезпечення аналітичних процедур. Особливо актуальною є ця проблема в сучасних умовах, коли опрацювання й систематизація громіздких масивів даних без обчислювальної техніки неможливі. Під технічним забезпеченням слід розуміти комплекс технічних і програмних засобів, що дають змогу автоматизувати обліково-аналітичну функцію управління.

Використання інформаційних технологій значно знижує рівень трудомісткості та витрат часу на виконання аналітичних процедур, підвищує якість, достовірність та оперативність результатної інформації. Опрацювання даних можна проводити із застосуванням багатофункціонального табличного процесора MS Excel, а також спеціалізованих програмних продуктів, найпопулярнішими з яких є Mathcad, Matlab, StatSoft Statistica та ін. Завдяки наявності різних операторів та вбудованих функцій ці програмні засоби можна використовувати для вирішення різного спектру аналітичних завдань. Водночас спільними недоліками більшості інформаційних систем є висока вартість ліцензії, придбання якої може дозволити собі не кожне підприємство.

Отже, зростання обсягів інформації як міри усунення невизначеності при управлінні трудовими ресурсами потребує застосування новітніх способів і прийомів опрацювання даних, які забезпечать зростаючі потреби користувачів у необхідній аналітичній інформації. Пропонований нами розгляд трудових ресурсів у світлі вартісного виміру їх активів розширює можливості щодо застосування аналітичних прийомів. Закономірним у таких умовах є дослідження впливу вартості трудових активів на результати діяльності олійно-жирових підприємств. З метою оцінки

залежності вартості трудових активів працівників і рівня доходу від реалізації продукції побудуємо економетричну модель на основі попередньо сформованого масиву даних (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Вартість трудових активів та рівень доходу по підприємствах досліджуваної галузі в 2005-2014 рр.

№ з/п	Рік	Підприємство А		Підприємство Б	
		Дохід від реалізації, тис. грн.	Вартість трудових активів, тис. грн.	Дохід від реалізації, тис. грн.	Вартість трудових активів, тис. грн.
1	2	3	4	5	6
1	2004	57720,6	20081,2	29193,8	12232,2
2	2005	47687,5	23552,3	13564,5	12772,6
3	2006	63724,7	25914,4	48843,2	13817,7
4	2007	58648,9	27081,8	41033,7	14593,3
5	2008	55668,0	28519,9	32060,0	16439,0
6	2009	124283,0	33652,8	52126,0	18898,4
7	2010	120678,0	39585,4	96746,0	23190,6
8	2011	197119,0	40754,7	121560,0	24999,3
9	2012	164818,0	43537,7	85452,0	27710,4
10	2013	178219,0	46516,1	84478,0	27198,2

Джерело: розраховано авторами

При формуванні інформаційної бази дослідження враховано вартість трудових активів лише управлінського персоналу, оскільки, на нашу думку, саме ця категорія працівників відіграє головну роль у створенні доданої вартості підприємства, а вимоги до їх професійно-кваліфікаційного рівня порівняно з іншими категоріями персоналу є найвищими. Економічна оцінка трудових ресурсів ускладнюється за умови надання їх вартості в ретроспективі. Це пояснюється тим, що модель оцінки містить динамічний показник фактора часу, тому встановити вартість досвіду працівника, який був, скажімо, два і більше років тому неможливо. Формування повного інформаційного забезпечення для проведення розрахунків слід проводити з моменту практичної реалізації пропонованої методики обліку трудових ресурсів на підприємстві. Однак вважаємо, що вилучення з розрахунку цього показника суттєво не вплинуло на результати дослідження, а побудована модель зв'язку відображає загальну тенденцію зміни показників діяльності підприємств від вартості трудових активів.

Ступінь впливу вартості трудових активів працівників на рівень доходу підприємства можна описати лінійною моделлю, яка має такий вигляд:

$$y = a + b \cdot x, \quad (3.1)$$

- де y – рівень доходу підприємства, тис. грн.;
- a – частина доходу від реалізації, що визначається іншими відмінними від вартості трудових активів чинниками;
- b – коефіцієнт зміни обсягу доходу від реалізації в результаті зміни вартості трудових активів на 1 тис. грн.;
- x – вартість трудових активів працівників, тис. грн.

Використовуючи для визначення параметрів економетричної моделі (3.1) метод найменших квадратів, можна отримати лінійну модель:

$$y = 4,5339 \cdot x - 34,4312. \quad (3.2)$$

Як видно з табл. 3.9, значення коефіцієнта детермінації $R_{x,y}$ становить 0,81, що свідчить про наявність високої щільності зв'язку між аналізованими показниками, тобто рівень доходу від реалізації продукції на досліджуваних підприємствах на 81% зумовлений варіацією вартості трудових активів управлінського персоналу. Збільшення вартості трудових активів на 1 тис. грн. приводить до зростання чистого доходу підприємств на 4,53 тис. грн.

Таблиця 3.9

Результати кореляційно-регресійного аналізу

Регресійна статистика						
Множинний R	0,902534					
R -квадрат	0,814568					
Нормований R -квадрат	0,804266					
Стандартна похибка	23,00554					
Спостереження	20					
Дисперсійний аналіз						
	df	SS	MS	F	Значущість F	
Регресія	1	41848,43	41848,43	79,07047	5,27E-08	
Залишок	18	9526,589	529,2549			
Разом	19	51375,02				
Показник	Коефіцієнти	Стандартна похибка	t -статистика	P -значення	Нижні 95%	Верхні 95%
y	-34,4312	14,24392	-2,41725	0,026471	-64,3566	-4,50582
x	4,533913	0,509878	8,892158	5,27E-08	3,4627	5,605126

Джерело: розраховано авторами

На основі побудованого рівняння регресії розраховано коефіцієнт еластичності зміни доходу підприємства залежно від вартості трудових активів управлінського персоналу. Так, за інших

рівних умов збільшення вартості трудових активів на 1% приводить до зростання на 1,41% чистого доходу підприємства. Результати проведеного кореляційно-регресійного аналізу засвідчують, що трудові ресурси сьогодні відіграють важливу роль у забезпеченні ефективної діяльності підприємств, виступаючи ключовим дохідноутворюючим чинником. Побудована модель залежності може слугувати критерієм ефективності вкладень у формування трудових активів та інструментом прогнозування прибутковості суб'єкта господарювання за певного рівня трудового потенціалу його співробітників, що значно підвищує управлінську спрямованість інформації, генерованої системою економічного аналізу.

Підсумовуючи вищевикладене, зазначимо, що проведення аналітичної роботи в частині оцінки стану й ефективності використання трудових ресурсів підприємств за наведеним методичним підходом дасть змогу вирішити важливі завдання, зокрема підвищити рівень інформаційно-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень щодо формування, використання і розвитку персоналу та нівелювати або значно мінімізувати ризики, пов'язані з функціонуванням вітчизняних підприємств в умовах нестабільного соціально-економічного середовища.

ВИСНОВКИ

У монографії здійснено теоретичне узагальнення та запропоноване нове вирішення наукового завдання, яке полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення формування обліково-аналітичного забезпечення управління трудовими ресурсами підприємств олійно-жирової галузі. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, такі:

1. В умовах постіндустріального суспільства особливої актуальності набувають проблеми теоретико-практичного характеру, що обумовлені існуванням неузгодженості позицій науковців щодо місця й ролі людського чинника у функціонуванні суб'єкта господарювання. Відсутність термінологічної єдності в частині виокремлення сутнісних ознак трудових ресурсів ускладнює і без того непростий процес їх ідентифікації як об'єкта бухгалтерського обліку та економічного аналізу. З метою вирішення даного проблемного питання в монографії обґрунтовано авторське тлумачення трудових ресурсів, як сукупної чисельності працівників, які, володіючи трудовими активами, а саме фізичними здібностями, освітою, досвідом та професійними знаннями, здатні забезпечувати провадження виробничого процесу. Запропонований підхід до розуміння сутності трудових ресурсів дав змогу ідентифікувати права на використання трудових активів, носіями яких вони є, об'єктами обліку, що створює передумови для розвитку складових методу бухгалтерського обліку для їх відображення в обліковій системі. Реалізація вказаних пропозицій сприяє зростанню якісного рівня інформаційного забезпечення управління трудовими ресурсами підприємств олійно-жирової галузі в умовах становлення та розвитку економіки знань.

2. На основі систематизації інформації було встановлено, що в науковій літературі сформувався три методики оцінки трудових ресурсів, згруповані витратними, дохідними та експертними підходами. Виходячи з аналізу позитивних та негативних аспектів існуючих методик обґрунтовано, що з позиції бухгалтерського обліку найоптимальнішою є витратна модель оцінки трудових ресурсів, оскільки вона ґрунтується на властивому обліковій теорії та практиці принципі історичної (фактичної) собівартості. З

урахуванням напрацювань вчених та запропонованої редакції поняття «трудові ресурси» наведено авторський підхід, за яким вартість прав на використання трудових активів працівників розраховують підсумовуванням витрат на їх створення, а саме витрат на формування фізичних здібностей працівника, витрат на отримання ним освіти, вартості досвіду та витрат на його професійне навчання. Запропонований оціночний підхід дозволяє формувати достовірну інформацію про трудові активи працівників, яка є основою визначення ефективності їх використання.

3. Дослідження теоретичних положень бухгалтерського обліку дало можливість встановити, що на сучасному етапі його розвитку облік трудових ресурсів зводиться до відображення в обліковій системі витрат на їх формування, використання та розвиток, що ускладнює генерування необхідних для управління даних, зокрема в частині надання відомостей про вартість трудових ресурсів як основного чинника виробництва. З метою вирішення цієї проблеми розроблено організаційно-методичний підхід до бухгалтерського відображення витрат на трудові ресурси, в основу якого покладено запропонований критерій до їх класифікації – вплив на економічний результат. Застосування вказаної критеріальної одиниці дозволяє переосмислити економічний зміст витрат на трудові ресурси та порядок їх облікового відображення. Зокрема, обґрунтовано доцільність розгляду вкладень у професійний розвиток працівників як інвестицій у створення трудових активів, що узгоджується із авторським підходом до трактування їх сутності та методикою оцінки.

4. У зв'язку із реалізацією моделі обліку трудових ресурсів, що ґрунтується на відображенні прав на використання трудових активів працівників, закономірно виникає потреба в адаптації існуючих та розробці нових форм первинних документів. Для вирішення окресленого питання запропоновано пакет первинних документів, застосування яких дає змогу фіксувати господарські операції, що пов'язані з розрахунком вартості прав на використання трудових активів новоприйнятих працівників, введенням та вибуттям із господарського обігу прав на використання трудових активів, проведенням розрахунку амортизації трудових активів та їх формуванням. Впровадження форм первинних документів створює передумови для подальшого відображення об'єктів обліку в системі бухгалтерських рахунків та звітності підприємств.

5. За результатами дослідження встановлено, що формування належного інформаційного забезпечення управління трудовими ресурсами підприємств потребує трансформації підходу до їх відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку. Враховуючи це, в роботі сформовано систему рахунків для обліку прав на використання трудових активів у складі: 126 «Права на використання трудових активів», 136 «Накопичена амортизація прав на використання трудових активів», 156 «Формування трудових активів», 426 «Вкладення в трудові активи». Крім того, витрати на формування трудових ресурсів підприємства запропоновано вести на рахунку 99 «Витрати на формування трудових ресурсів» з їх деталізацією в розрізі категорії персоналу та підвидів витрат, що дозволяє формувати інформаційне забезпечення для оцінки ефективності системи залучення працівників.

6. Цілісність обліково-інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень щодо використання трудових ресурсів підприємств досягається через подання інформації у формах фінансової, управлінської та статистичної звітності. Для посилення інформативності звітних даних в частині відображення інформації про трудові ресурси та адаптації інформації до запитів різних користувачів запропоновано внесення змін до статей фінансової звітності через їх конкретизацію відповідно до виокремлених об'єктів бухгалтерського обліку (ряд. 1003 «Права на використання трудових активів», ряд. 1004 «Первісна вартість» та ряд. 1005 «Накопичена амортизація» (ф. № 1 «Баланс»)). Розроблено форму внутрішньої звітності (Звіт про використання трудових ресурсів), в якій акумулюється інформація про трудові активи працівників за їх видами в розрізі підрозділів, цехів та відділів підприємства. Крім того, запропоновано розділ IV «Вартість прав на використання трудових активів» до ф. № 6-ПВ «Звіт про кількість працівників, їхній якісний склад та професійне навчання», що уможливить узагальнення інформації про вартість трудових активів за категоріями працівників на рівні окремого підприємства, підприємств галузі та національної економіки.

7. Аналіз стану та ефективності використання трудових ресурсів дав змогу простежити динаміку трудових показників на підприємствах олійно-жирової галузі, виявити вплив на зміну їх величини економічних, соціальних та політичних чинників. За результатами проведеного кореляційно-регресійного аналізу

побудовано економіко-математичну модель залежності продуктивності праці, що дозволило оцінити рівень ефективності використання трудових ресурсів та виявити фактори, які формують даний показник. Запропоновано систему аналітичних показників для аналізу трудових активів підприємства, використання яких дозволяє оцінити ефективність вкладень у формування трудових активів працівників, рентабельність трудових активів, розрахувати еластичність фінансових показників підприємства від зміни вартості трудових активів.

8. На основі дослідження стану аналітичної роботи на підприємствах виділено проблемні аспекти в її організаційному, інформаційному, методичному та технічному забезпеченні. На більшості підприємств відсутні підрозділи або окремі штатні посади, які б займалися проведенням аналітичних досліджень, значно збіднілий арсенал економічних прийомів та інструментарію, задіяних при вивченні економічних явищ та процесів, у тому числі тих, що пов'язані з трудовими ресурсами. Як наслідок дані, отримані за результатами аналітичних досліджень, за своїм змістом не відповідають ціннісним критеріям, що висуваються до інформації. На вирішення цих проблем орієнтований запропонований мультиблочний підхід до аналізу трудових ресурсів підприємства, представлений системою програмно-цільового, організаційного, інформаційного, методичного та технічного забезпечення. Реалізація розроблених заходів дозволить отримати всебічну, оперативну та достовірну інформацію про стан трудових ресурсів підприємств олійно-жирової галузі, ефективність їх використання, виявляти резерви трудового потенціалу та розробляти заходи з його розкриття та використання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамчук В.В. Экономика и социология труда : [учебник] / В.В. Адамчук, О.В. Ромашов, М.Е. Сорокина. – М. : ЮНИТИ, 2000. – 407 с.
2. Аллавердян В. Оценка стоимости «кадрового потенциала» предприятия [Электронный ресурс] / В. Аллавердян. – Режим доступа: http://www.cfin.ru/management/people/value_people.shtml.
3. Амстронг М. Практика управления человеческими ресурсами : [учебник] / М. Армстронг; пер. с англ. Е. Бугаева; ред. пер. К. Мордовин. – 8-е изд. – СПб. [и др.] : Питер, 2004. – 831 с.
4. Амстронг М. Стратегическое управление человеческими ресурсами / М. Амстронг ; пер. с англ. – М. : ИНФРА-М, 2002. – 328 с.
5. Анпілогова Ж.Д. Поняття трудових ресурсів та напрями підвищення ефективності їх використання / Ж.Д. Анпілогова // Проблеми підвищення ефективності інфраструктури: Зб. наук. праць. – К. : НАУ, – 2011. – Вип. 31. – С. 48-52.
6. Батіщева Н.М. Бухгалтерський облік діяльності професійних футбольних клубів: теорія і практика: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Н.М. Батіщева Надія Миколаївна; Жит. держ. технолог. ун-т. – Житомир, 2012. – 21 с.
7. Беккер Г.С. Человеческое поведение: экономический подход. Избранные труды по экономической теории / Г.С. Беккер; пер. с англ. – М. : ГУ ВШЭ, 2003. – 672 с.
8. Бессонова Л.Н. Особенности оценки трудовых ресурсов на уровне региона / Л.Н. Бессонова // Вестник Югорского государственного университета. – 2011. – Вып. 4 (23). – С. 10-12.
9. Бобух І.М. Економічна оцінка людського потенціалу України як елементу національного багатства / І.М. Бобух // Демографія та соціальна економіка. – 2009. – № 2. – С. 102–113.
10. Богиня Д.П. Основи економіки праці : [навч. посібник] / Д.П. Богиня, О.А. Грішнова. – 3-тє вид., стереотип. – К. : Знання-Прес, 2002. – 313 с.
11. Бондар М. Обліково-аналітична інформація в управлінні підприємницькою діяльністю / М. Бондар // Економічний аналіз: Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ. – Тернопіль :

ТНЕУ, 2010. – Вип. 6. – С. 13-16.

12. Брадул О.М. Обліково-аналітичне забезпечення менеджменту корпорацій : [монографія] / О.М. Брадул. – К. : КНТЕУ, 2009. – 356 с.

13. Бутинець Т.А. Бухгалтерський облік : [навч. посібник для менеджерів та економістів] / Т.А. Бутинець, Л.В. Чижевська, С.Л. Береза; під ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : Рута, 2000. – 672 с.

14. Бутинець Т.А. Документування в системі бухгалтерського обліку: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Бутинець Тетяна Анатоліївна; Інститут аграрної економіки УААН. – К., 2001. – 19 с.

15. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / Ф.Ф. Бутинець. – вид. 2-ге, доп. і перероб. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 640 с.

16. Бухгалтерський облік, контроль і аналіз: проблеми теорії та методології : [монографія] / під заг. ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – К., 2013. – 606 с.

17. Бухгалтерський облік : [навч. посібник для студ. вищ. навч. закл.] / за ред. В.Ф. Максимової. – Одеса : ОНЕУ, 2013. – 462 с.

18. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К. : Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. – 1728 с.

19. Генкин Б.М. Экономика и социология труда : [учебник] / Б.М. Генкин. – М. : Инфра-М, 1998. – 384 с.

20. Глущенко В.В. Теоретичні підходи до визначення сутності категорії «трудоий потенціал» / В.В. Глущенко // Економіка АПК. – 2011. – № 3. – С. 165-169.

21. Головай Н.М. Облік та аналіз в управлінні інтелектуальним капіталом підприємства: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Головай Надія Миколаївна; Київ. нац. торг.-економ. ун-т. – К., 2009. – 204 с.

22. Головінов О.М. Людський капітал у системі виробничих відносин : [монографія] / О.М. Головінов. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2004. – 161 с.

23. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / Н.М. Грабова; за ред. М.В. Кужельного. – 6-те вид. – К. : А.С.К., 2005. – 266 с.

24. Гриньова В.М. Проблеми управління трудовими ресурсами підприємства : [наук. видання] / В.М. Гриньова, О.М. Ястремська. –

Х. : ХНЕУ, 2006. – 192 с.

25.Гриньова В.М. Управління кадровим потенціалом підприємства : [монографія] / В.М. Гриньова, Г.І. Писаревська. – Х. : ХНЕУ, 2012. – 228 с.

26.Грицуленко С.І. Оцінка потенціалу інноваційного персоналу в системі професійного навчання оператора зв'язку / С.І. Грицуленко, К.М. Гарбера // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – № 1 (44). – С. 175-180.

27.Грیشнова О.А. Економіка праці та соціально-трудова відносини : [підручник] / О.А. Грیشнова. – 4-те вид., оновл. – К. : Знання, 2009. – 390 с.

28.Грэхем Х.Т. Управление человеческими ресурсами : [учеб. пособие для вузов] / Х.Т. Грэхем, Р. Беннетт; пер. с англ.; под ред. Т.Ю. Базарова и Б.Л. Еремина. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 598 с.

29.Гуменюк В.Я. Управління витратами на персонал : [монографія] / В.Я. Гуменюк, Н.М. Самолук. – Рівне : НУВГП, 2012. – 158 с.

30.Давидюк Т.В. Екологічний, інтелектуальний та людський капітал в теорії бухгалтерського обліку: [монографія] / Т.В. Давидюк, І.В. Замула, С.Ф. Легенчук; під заг. ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – 480 с.

31.Давидюк Т.В. Людський капітал в системі бухгалтерського обліку підприємства: ретроспектива та сучасні підходи / Т.В. Давидюк // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 4. – Т. 3. – С. 111-115.

32.Давидюк Т.В. Розвиток бухгалтерського обліку людського капіталу: теорія і методологія : [монографія] / Т.В. Давидюк. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 508 с.

33.Давидюк Т.В. Трудові ресурси, трудовий потенціал, робоча сила, людський капітал: взаємозв'язок категорій / Т.В. Давидюк // Вісник ЖДТУ. Серія: Екон. науки. – 2009. – № 1 (47). – С. 32-35.

34.Демко І.І. Організація і методика аналізу ефективності використання трудового потенціалу підприємства : [монографія] / І.І. Демко, Р.К. Шурпенкова. – К. : УБС НБУ, 2013. – 223 с.

35.Дерій В. Проблеми теорії науки, методики й організації навчання і практики економічного аналізу / В. Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 6. – С. 3-11.

36.Дороніна М.С. Людські ресурси виробничої організації. Діагностика, розвиток: [монографія] / М.С. Дороніна, К.В. Сатушева. – Х. : ХНЕУ, 2011. – 231 с.

37.Дорошенко Ю.А. Теоретические и методические основы экономической оценки трудового потенциала / Ю.А. Дорошенко, С.М. Бухонова // Российское предпринимательство. – 2004. – № 5 (53). – С. 56-60.

38.Дятлов С.А. Теория человеческого капитала: [учеб. пособие] / С.А. Дятлов. – Спб. : СПбУЭФ, 1996. – 140 с.

39.Економіка праці і соціально-трудові відносини : [навч. посібник] / В.М. Ковальов та ін.; за ред. В.М. Ковальова. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 256 с.

40.Економіка праці та соціально-трудові відносини : [навч. посібник] / М.Г. Акулов та ін. – К. : ЦУЛ, 2012. – 328 с.

41.Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства : [навч. посібник] / Т.Д. Костенко та ін. – К. : ЦУЛ, 2007. – 400 с.

42.Економічний аналіз : [навч. посібник] / М.А. Болюх та ін.; за ред. М.Г. Чумаченка. – К. : КНЕУ, 2001. – 540 с.

43.Економічний аналіз : [підручник] / Є.В. Мних. – К. : Знання, 2011. – 630 с.

44.Єрмаков О. Трудові ресурси аграрних підприємств регіону та ефективність їх використання в сучасних умовах господарювання / О. Єрмаков, О. Гринчишин // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – № 24. – С. 2-7.

45.Єрмаков О.Ю. Формування і ефективність використання трудових ресурсів в сільськогосподарських підприємствах : [монографія] / О.Ю. Єрмаков, О.В. Величко. – К. : Аграр Медіа Груп, 2010. – 172 с.

46.Жиглей І.В. Облікове забезпечення заходів, пов'язаних з підвищенням мотивації праці, в світлі П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс] / І.В. Жиглей. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1783/1/12.pdf>.

47.Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : [монографія] / В.М. Жук. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.

48.Жук В.М. Міфи вітчизняного бухгалтерського обліку / В.М. Жук // Збірник наукових праць Вінницького національного

аграрного університету. Серія: Екон. науки; ред. Г.М. Калетнік (гол. ред.) та ін. – Вінниця, 2010. – Вип. 5. – Т. 1. – С. 44-48.

49. Жук В.М. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності [Електронний ресурс] / В.М. Жук. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1255/1/15.pdf>.

50. Жук В.М. Реформування бухгалтерського обліку та звітності: стан та перспективи [Електронний ресурс] / В.М. Жук. – Режим доступу: <http://zhuk.faaf.org.ua/article-2>.

51. Жуковський М.О. Трудові ресурси як складова конкурентоспроможності підприємства / О.М. Жуковський // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 2 (68). – С. 54-59.

52. Журавльова І.В. Управління людським капіталом підприємства : [наукове видання] / І.В. Журавльова, А.В. Кудлай. – Х. : ХНЕУ, 2004. – 284 с.

53. Завіновська Г.Т. Економіка праці : [навч. посібник] / Г.Т. Завіновська. – К. : КНЕУ, 2003. – 300 с.

54. Замора О.І. Використання трудових ресурсів у сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.07.02 / Замора Оксана Ігорівна; Нац. аграр. ун-т. – К., 2006. – 18 с.

55. Заславская Т.И. Методические проблемы социологического исследования мобильности трудовых ресурсов / Т.И. Заславская. – Новосибирск : Наука, 1974. – 318 с.

56. Зоріна О.А. Методологічні підходи в економічному аналізі / О.А. Зоріна // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2011. – № 1 (55). – С. 89-91.

57. Зубрицька Я.О. Теоретичні засади управління трудовим потенціалом підприємства в сучасних умовах / Я.О. Зубрицька // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 4 (119). – С. 231-234.

58. Измерять – значит управлять? [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://otdelkadrov.by>.

59. Калабухова С.В. Об'єкти аналітичного забезпечення управління підприємством [Електронний ресурс] / С.В. Калабухова. – Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Foa/2012_19/19_b_07.pdf.

60. Калина А.В. Економіка праці: [навч. посібник для студ. вищ. навч. закл.] / А.В. Калина. – К. : МАУП, 2004. – 272 с.

61. Калініна С.П. Формування якості робочої сили в системі

управління людськими ресурсами : [монографія] / С.П. Калініна, В.В. Ковалевська, С.П. Ланська. – Донецьк : ДонНУ, 2010. – 354 с.

62. Каретникова В.С. Экономика и предпринимательство масложирового комплекса Украины : [учеб. пособие] / В.С. Каретникова, В.Г. Кухта. – Харьков : НТУ «ХПИ», 2003. – 340 с.

63. Касимовский Е.В. Трудовые ресурсы, их формирование и использование в СССР / Е.В. Касимовский // Экономические науки. – 1973. – № 7. – С. 12-18.

64. Качан Є.П. Економіка праці та соціально-трудова відносина : [навч.-метод. посібник] / Є.П. Качан. – Тернопіль : ТДЕУ, 2006. – 373 с.

65. Кащенко Н.Б. Методика економічного аналізу: сутність та елементи / Н.Б. Кащенко, О.В. Цуканова, Н.М. Гаркуша // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2014. – № 1. – С. 40-51.

66. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета : [учебник] / З.В. Кирьянова. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 192 с.

67. Клиновий Д.В. Розміщення продуктивних сил та регіональна економіка України : [навч. посібник] / Д.В. Клиновий, Т.В. Пепа; за наук. ред. Л.Г. Чернюк. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 728 с.

68. Ковальчук Т.М. Аналіз як функція управління: теорія та методологія / Т.М. Ковальчук // Економіка АПК. – 2009. – № 12. – С. 14-21.

69. Кодекс Законів про працю України: затв. Верховною Радою України від 10.12.71 р. № 322–VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.

70. Кокин Ю.П. Экономика труда: [учебник] / Ю.П. Кокин, П.Э. Шлендер. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Магистр, 2010. – 686 с.

71. Колобова А.И. Некоторые теоретические положения трудовых ресурсов и трудового потенциала / А.И. Коробова, А.М. Ларионцева // Вестник Алтайского государственного аграрного университета. – 2006. – № 5 (25). – С. 53-59.

72. Колпаков В.М. Маркетинг персоналу : [навч. посібник] / В.М. Колпаков. – К. : МАУП, 2006. – 408 с.

73. Королюк Н.М. Людський капітал як об'єкт бухгалтерської методології / Н.М. Королюк // Актуальні проблеми економіки. –

2009. – № 7 (97). – С. 252-260.

74.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 Деркомстату України. – К., 2010. – 21 с.

75.Королюк Н.М. Сучасні концепції обліку людського капіталу / Н.М. Королюк // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 1. – Т. 2. – С. 132-136.

76.Коротков А.В. Индикативный анализ в исследованиях человеческого капитала / А.В. Коротков, Е.В. Онишко, А.И. Редченко // Вестник МГИМО-Университета. – 2010. – № 6 (15). – С. 26-38.

77.Костенко О.М. Обліково-аналітична інформаційна система підприємства / О.М. Костенко // Економіка АПК. – 2008. – № 7. – С. 87-92.

78.Красноженова Г.Ф. Управление трудовыми ресурсами : [учеб. пособие для студ. вузов] / Г.Ф. Красноженова, П.В. Симонин. – М. : Инфра-М, 2011. – 159 с.

79.Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку : [підручник] / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 534 с.

80.Кузнецова С.А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика : [монографія] / С.А. Кузнецова. – Мелітополь : Таврійський державний агротехнологічний університет, 2007. – 297 с.

81.Кузьминский А.М. Теория бухгалтерского учета : [учебник] / А.М. Кузьминский. – К. : Вища шк., 1990. – 311 с.

82.Куликов А.А. Учет и отчетность в системе управления человеческими ресурсами организации: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.12 / Алексей Андреевич Куликов; ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт. – Казань, 2008. – 24 с.

83.Купалова Г.І. Статистико-економічний аналіз, оцінка та перспективи розвитку персоналу сільськогосподарських підприємств : [монографія] / Г.І. Купалова, В.М. Четверик. – Ужгород : Видавництво ФОП Бреза А.Е., 2013. – 212 с.

84.Левицька О. Сутність, генезис та еволюція поняття

«людські ресурси»: системно-концептуальний підхід / О. Левицька // Україна: аспекти праці. – 2010. – № 1. С. 37-42.

85. Легенчук С.Ф. Актуальные проблемы бухгалтерского учета и контроля интеллектуального капитала в Украине / С.Ф. Легенчук, Т.В. Давидюк // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 7 (139). – С. 53-64.

86. Легенчук С.Ф. Дослідження з обліку і контролю інтелектуального капіталу в Україні: аналіз результатів та напрями розвитку / С.Ф. Легенчук // Вісник Донецького університету економіки та права. – 2009. – № 2. – С. 101-106.

87. Легенчук С.Ф. Мировые тенденции развития бухгалтерского учета в условиях постиндустриальной экономики / С.Ф. Легенчук // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 8 (158). – С. 56-62.

88. Легенчук С.Ф. Принцип історичної вартості в бухгалтерському обліку: бути чи не бути в постіндустріальній економіці [Електронний ресурс] / С.Ф. Легенчук, Н.М. Королюк. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/450/1/274.pdf>.

89. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : [монографія] / С.Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 652 с

90. Лисак В.Ю. Організаційно-економічні засади оцінки та ефективного використання персоналу підприємств харчової промисловості : [монографія] / В.Ю. Лисак. – Кам'янець-Подільський: Кам'янець-Подільський національний університет ім. Івана Огієнка, 2013. – 188 с.

91. Лукашевич М.П. Соціологія економіки : [навч. посібник для студ. вузів] / М.П. Лукашевич. – К. : Каравела, 2005. – 288 с.

92. Малюга Н.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку : [монографія] / Н.М. Малюга. – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 388 с.

93. Маркс К. Сочинения / К. Маркс, Ф. Энгельс. – изд. 2-е Т. 23. – М. : Государственное издательство политической литературы, 1960. – 920 с.

94. Медведев М.Ю. Баланс для начинающих / М.Ю. Медведев. – 2-е изд. – СПб. : Питер, 2006. – 192 с.

95. Медведев М.Ю. Бухгалтерский учет для посвященных / М.Ю. Медведев. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2004. – 320 с.

96. Медведев М.Ю. Бухгалтерський учет для начинающих /

М.Ю. Медведев. – 2-е изд. – СПб. : Питер, 2008. – 112 с.

97. Мельников О.В. Трудові ресурси видавничо-поліграфічної галузі: кількісна та якісна характеристика / О.В. Мельников // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 9 (112). – С. 149-153.

98. Мескон М. Основы менеджмента / М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури; пер. с англ.; под. общ. ред. Л. И. Евенко. – М. : Дело, 2004. – 493 с.

99. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

100. Мех Я.В. Інформаційне забезпечення управління внутрішніми резервами підприємства (методологія і організація) : [монографія] / Я.В. Мех. – Тернопіль : ПП «Синтез-Поліграф», 2003. – 340 с.

101. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

102. Мних Є.В. Ефективність інтегрованих обліково-аналітичних систем / Є.В. Мних // Вісник КНТЕУ. – 2013. – № 1. – С. 109-116.

103. Мочерний С.В. Економічний словник-довідник / За ред. С.В. Мочерного. – К. : Феміна, 1995. – 368 с.

104. Назарова Г.В. Облік, аналіз і аудит персоналу : [навч. посібник] / Г.В. Назарова, С.В. Мішина, В.І. Отенко. – Харків: ХНЕУ, 2011. – 259 с.

105. Наумко Ю.С. Теоретичні засади формування системи управління трудовими ресурсами [Електронний ресурс] / Ю.С. Наумко. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/index.php?operation=1&iid=558>.

106. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

107. Національний агропортал [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://latifundist.com>.

108.Нестеров Л. Национальное богатство и человеческий капитал / Л. Нестеров, Г. Аширова // Вопросы экономики. – 2003. – № 2. – С. 103-110.

109.Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова. – 2-е изд., стереотип. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.

110.Ніколаєнко Л.Ф. Аналіз, моделювання і прогнозування трудових ресурсів регіону : [монографія] / Л.Ф. Ніколаєнко, П.О. Іващенко. – Харків : Екограф, 2010. – 168 с.

111.Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку : [підручник для студ. екон. спец. вузів] / П.П. Німчинов. – К. : Вища шк., 1977. – 240 с.

112.Олійно-жирова промисловість України і Російської Федерації. Показники роботи за 2001 рік, січень і лютий 2002 року. – Харків: УкрНДІОЖ, 2002. – 120 с.

113.Олійно-жирова промисловість України і Російської Федерації. Показники роботи за 2002 рік та січень 2003 року. – Харків: УкрНДІОЖ, 2003. – 101 с.

114.Олійно-жирова галузь України і Російської Федерації. Показники роботи за 2003 рік та січень 2004 року. – Харків: УкрНДІОЖ, 2004. – 88 с.

115.Олійно-жирова галузь України і Російської Федерації. Показники роботи за 2004 рік та січень 2005 року. – Харків: УкрНДІОЖ УААН, 2005. – 88 с.

116.Олійно-жирова галузь України і Російської Федерації. Показники роботи за 2005 рік та січень 2006 року. – Харків: УкрНДІОЖ УААН, 2006. – 80 с.

117.Олійно-жирова галузь України і Російської Федерації. Показники роботи за 2006 рік та січень 2007 року, 2006/07 МР. – Харків: УкрНДІОЖ УААН, 2007. – 118 с.

118.Олійно-жирова галузь України. Інформаційно-аналітичний бюлетень олійно-жирової галузі України та Російської Федерації. Показники роботи за 2007 рік та січень 2008 року, 2007/08 МР. – Харків: УкрНДІОЖ НААН, 2008. – 116 с.

119.Олійно-жирова галузь України. Інформаційно-аналітичний бюлетень олійно-жирової галузі України та Російської Федерації. Показники роботи за 2008 рік та січень 2009 року, 2008/09 МР. – Харків: УкрНДІОЖ НААНУ, 2009. – 104 с.

120. Олійно-жирова галузь України. Інформаційно-аналітичний бюлетень олійно-жирової галузі України та Російської Федерації. Показники роботи за 2009 рік та січень 2010 року, 2009/10 МР. – Харків: УкрНДІОЖ НААН, 2010. – 108 с.

121. Олійно-жирова галузь України. Інформаційно-аналітичний бюлетень олійно-жирової галузі України та Російської Федерації. Показники роботи за 2010 рік та січень 2011 року, 2010/11 МР. – Харків: УкрНДІОЖ НААН, 2011. – 112 с.

122. Олійно-жирова галузь України. Інформаційно-аналітичний бюлетень олійно-жирової галузі України та Російської Федерації. Показники роботи за 2011 рік та січень 2012 року, 2011/12 МР. – Харків: УкрНДІОЖ НААН, 2012. – 126 с.

123. Олійно-жирова галузь України. Інформаційно-аналітичний бюлетень олійно-жирової галузі України та Російської Федерації. Показники роботи за 2012 рік та січень 2013 року, 2012/13 МР. – Харків: УкрНДІОЖ НААН, 2013. – 112 с.

124. Олійно-жирова галузь України. Інформаційно-аналітичний бюлетень олійно-жирової галузі України та Російської Федерації. Показники роботи за 2013 рік та січень 2014 року, 2013/14 МР. – Харків: УкрНДІОЖ НААН, 2014. – 98 с.

125. Олійно-жирова промисловість України. Інформаційно-аналітичний бюлетень олійно-жирової галузі України та Російської Федерації. Показники роботи за 2014 рік, 2014/15 МР. – Харків: УкрНДІОЖ НААН, 2015. – 118 с.

126. Організація Об'єднаних Націй в Україні (Програма розвитку) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ua.undp.org/content/ukraine/uk/home/presscenter/articles/2014/07/24/-83-187-.html>.

127. Орлова И.В. Экономико-математические методы и модели: компьютерное моделирование: [учеб. пособие] / И.В. Орлова, В.А. Половников. – М. : Вузовский учебник, 2007. – 365 с.

128. Осовська Г.В. Управління трудовими ресурсами: [навч. посібник для студ. вузів] / Г.В. Осовська, О.В. Крушельницька. – К. : Кондор, 2003. – 224 с.

129. Офіційний сайт Агентства з розвитку інфраструктури фондового ринку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.smida.gov.ua>.

130. Офіційний сайт Асоціації «Укроліяпром» [Електронний

ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukroilprom.org.ua>.

131.Палий В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета: [учеб. пособие] / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1981. – 224 с.

132.Панков Д.А. Учет человеческого капитала в экономике инновационного типа / Д.А. Панков, А.Н. Коробов // Проблемы управления. – 2010. – № 3 (36). – С. 77-81.

133.Партин Г.О. Теорія бухгалтерського обліку : [навч. посібник] / Г.О. Партин [та ін.]. – 2-ге вид. – Львів : Магнолія 2006, 2007. – 240 с.

134.Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли; подгот. изд. Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 368 с.

135.Пащенко І.Н. Економіка праці та соціально-трудова відносини: [навч. посібник для студ. вузів] / І.Н. Пащенко. – Львів : Магнолія 2006, 2007. – 260 с.

136.Петти В. Экономические и статистические работы / В. Пети; перевод под ред. д.э.н. М. Смита. – М. : Государственное социально-экономическое издательство, 1940. – 324 с.

137.Податковий кодекс України: затв. Верховною Радою України від 02.12.2010 р. № 2755–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

138.Подолянчук О.А. Сутність обліково-аналітичної інформації та її роль у системі контролю сільськогосподарського підприємства / О.А. Подолянчук // Економіка АПК. – 2010. – № 3. – С. 54-57.

139.Покиньчерда В.В. Аналіз продуктивності праці на підприємствах олійно-жирової галузі України з використанням методів економіко-математичного моделювання / В.В. Покиньчерда // Облік і фінанси. – К. : ТДВ «Інститут обліку та фінансів», 2012. – № 4 (58). – С. 107-112.

140.Покиньчерда В.В. Аналіз продуктивності праці підприємств олійно-жирової галузі України / В.В. Покиньчерда // Облік, контроль та аналіз на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф., (м. Вінниця, 27 вересня 2012 р.) / М-во аграрної політики та продовольства України, Він. нац. аграр. ун-т. – Вінниця: ФОП Рогальська І.О., 2012. – С. 146-150.

141.Покиньчерда В.В. Документальне забезпечення процесу формування трудових ресурсів / В.В. Покиньчерда // Інтеграція

вітчизняної системи обліку та звітності до міжнародних стандартів: збірник тез доповідей за матеріалами наукового семінару, (м. Вінниця, 12 грудня 2013 р.) / М-во аграрної політики та продовольства України, Він. нац. аграр. ун-т. – Вінниця: РВВ ВНАУ, 2013. – С. 89-92.

142. Покиньчереда В.В. Застосування інформаційних технологій у системі обліку трудових ресурсів олійно-жирових підприємств / В.В. Покиньчереда // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: матеріали V Міжнар. наук.-практ. конф. молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів, (м. Луцьк, 7 грудня 2013 р.) / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Луцьк. нац. техн. ун-т. – Луцьк: РВВ ЛНТУ, 2013. – С. 214-216.

143. Покиньчереда В.В. Кількісний та якісний аналіз стану трудових ресурсів олійно-жирової галузі України [Електронний ресурс] / В.В. Покиньчереда, Н.Л. Правдюк // Ефективна економіка. – Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет, 2013. – № 6. – Режим доступу до статті: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2136>.

144. Покиньчереда В.В. Методичні підходи до оцінки трудових ресурсів підприємства / В.В. Покиньчереда // Фінансова безпека аграрного бізнесу: тези виступів Всеукраїн. конф., (м. Житомир, 22-23 жовтня 2014 р.) / М-во освіти і науки України, Житом. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2014. – С. 52-54.

145. Покиньчереда В.В. Облік і аналіз в інформаційній системі управління трудовими ресурсами підприємств / В.В. Покиньчереда // Сучасні тенденції, новації, перспективи розвитку фінансового механізму та обліково-аналітичного забезпечення економічного розвитку діяльності суб'єктів господарювання: теорія, методика, практика: колективна монографія / за заг. ред. Н.Л. Правдюк. – Вінниця: Видавництво ПП «ТД «Едельвейс і К», 2014. – С. 330-347.

146. Покиньчереда В.В. Облік трудових ресурсів: проблеми та шляхи їх вирішення / В.В. Покиньчереда // Агросвіт. – Дніпропетровськ: ТОВ «ДКС Центр», 2014. – № 18. – С. 66-72.

147. Покиньчереда В.В. Облікове забезпечення управління трудовими ресурсами олійно-жирових підприємств [Електронний ресурс] / В.В. Покиньчереда // Ефективна економіка. – 2014. –

№ 11. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua>.

148.Покинъчерета В.В. Особливості оцінки трудових ресурсів / В.В. Покинъчерета // Вісник Сумського національного аграрного університету / Серія: Фінанси і кредит. – Суми: СНАУ, 2012. – № 1 (32). – С. 306-310.

149.Покинъчерета В.В. Проблеми формування обліково-інформаційного забезпечення управління трудовими ресурсами олійно-жирових підприємств / В.В. Покинъчерета // Облік, контроль та аналіз на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф., (м. Вінниця, 3-4 жовтня 2013 р.) / М-во аграрної політики та продовольства України, Він. нац. аграр. ун-т. – Вінниця: РВВ ВНАУ, 2013. – Ч. 3. – С. 93-97.

150.Покинъчерета В.В. Стан та перспективи розвитку біоенергетичного потенціалу олійно-жирових підприємств України / В.В. Покинъчерета // Земля України – потенціал продовольчої, енергетичної та екологічної безпеки держави: матеріали IV Міжнар. наук.-техн. конф., (м. Вінниця, 17-18 жовтня 2014 р.) / М-во аграрної політики та продовольства України, Він. нац. аграр. ун-т. – Вінниця: РВВ ВНАУ, 2014. – Т. 1. – С. 183-187.

151.Покинъчерета В.В. Трудові ресурси підприємств: обліковий аспект / В.В. Покинъчерета // Збірник наукових праць Вінницького національного університету / Серія: Екон. науки. – Вінниця: ВНАУ, 2012. – № 1 (56). – С. 59-66.

152.Покинъчерета В.В. Удосконалення фінансової звітності олійно-жирових підприємств в частині відображення інформації про трудові ресурси / В.В. Покинъчерета // Інвестиції: практика та досвід. – 2014. – № 23. – С. 81-88.

153.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

154.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

155.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601 [Електронний ресурс]. – Режим

доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>.

156. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

157. Попов С.В. Трудові ресурси України: стан та перспективи розвитку / С.В. Попов // Форум права. – 2008. – № 3. – С. 419-426.

158. Починок Н.В. Методика формування обліково-аналітичної інформації про витрати на персонал на основі інвестиційного та витратного підходів / Н.В. Починок // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія: Економіка і менеджмент. – 2011. – Вип. 6/2 (49). – С. 167-172.

159. Починок Н.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління персоналом будівельних підприємств: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Починок Наталія Володимирівна; Терноп. нац. економ. ун-т. – Тернопіль, 2012. – 227 с.

160. Починок Н.В. Система обліково-аналітичного забезпечення управління персоналом / Н.В. Починок // Управління розвитком. – 2011. – № 5 (102). – С. 110-111.

161. Починок Н. Людські ресурси в обліковій теорії та практиці / Н. Починок // Економічний аналіз: Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ; гол. ред. С.І. Шкарабан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – Вип. 6. – С. 141-144.

162. Правдюк Н.Л. Завдання інформаційної системи забезпечення управління інноваційною діяльністю / Н.Л. Правдюк // Сучасні агротехнології: тенденції та інновації: Матеріали Всеукр. наук.-практ. конф., (м. Вінниця, 17-18 листопада 2015 р.). – Вінниця: РВВ ВНАУ, 2015. – Т. 2. – С. 212-215.

163. Правдюк Н.Л. Звітність спільної діяльності без створення юридичної особи: організаційно-методичні положення / Н.Л. Правдюк // Міжнародний збірник наукових праць. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Вип. 2 (29). – 2014. – С. 228-238.

164. Правдюк Н.Л. Методичні підходи до обліку витрат і їх взаємозв'язок з економічними теоріями / Н.Л. Правдюк // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2010. – Вип. 2. – С. 116-120.

165. Правдюк Н.Л. Облікове забезпечення управління

виробництвом біологічного палива / Н.Л. Правдюк // Облік і фінанси. – № 1 (71). – 2016. – С.74-83.

166.Правдюк Н.Л. Обліково-аналітичне забезпечення управління прибутком підприємства / Н.Л. Правдюк // Облік і фінанси. – 2015. – № 4 (70). – С. 53-61.

167.Правдюк Н.Л. Огляд шляхів розвитку теорії бухгалтерського України у контексті міжнародного досвіду / Н.Л. Правдюк // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. – 2014. – № 2. – С.103-114.

168.Правдюк Н.Л. Особливості організації фінансового обліку в сільськогосподарських підприємствах / Сучасні тенденції, новації перспективи розвитку фінансового механізму та обліково-аналітичного забезпечення економічного розвитку діяльності суб'єктів господарювання: теорія, методика, практика (колективна монографія) / під ред. Н.Л. Правдюк. – Вінниця : Видавництво ПП «ТД «Едельвейс і К», 2015. – 500 с.

169.Правдюк Н.Л. Фінансова стратегія управління вартістю підприємства / Н.Л. Правдюк // Збірник наукових праць Подільського аграрно-технічного університету. – 2009. – Вип. 17. – Т. 2. – С. 631-635.

170.Правдюк Н.Л. Удосконалення визначення мінімального розміру заробітної плати для сільського господарств / Н.Л. Правдюк, Н.П. Юрчук // Матеріали I-ї Міжнар. наук.-метод. конференції «Інноваційний розвиток: економіка, управління, інформаційні технології, право, освіта», присвяченої 30-річчю заснування ВНАУ та 10-річчю спеціальності «Економічна кібернетика» (м. Вінниця, 15-16 листопада 2012 р.). – Вінниця, ВНАУ, 2012. – Т. 2. – С.192-196.

171.Правдюк Н.Л. Уніфікація облікових систем та їх узагальнення у звітності / Н.Л. Правдюк // Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2009. – Вип. 6 (24). – Ч. 1. – С. 92-97.

172.Праця України у 2012 році: статистичний збірник. – К. : Державна служба статистики України, 2013. – 322 с.

173.Праця України у 2013 році: статистичний збірник. – К. : ТОВ Видавництво «Консультант», 2014. – 336 с.

174.Праця України у 2014 році: статистичний збірник. – К. : Державна служба статистики України, 2015. – 280 с.

175.Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996–XIV: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

176.Про відпустки: Закон України від 15.11.96 р. № 504/96–ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80>.

177.Про гарантії і компенсації для працівників, які направляються для підвищення кваліфікації, підготовки, перепідготовки, навчання інших професій з відривом від виробництва: постанова Кабінету Міністрів України від 28.06.97 р. № 695 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/695-97-%D0%BF>.

178.Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати: наказ Державного комітету статистики України від 13.01.2004 р. № 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z011404/print1390224310583015>.

179.Про затвердження Інструкції щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 6-ПВ (річна) «Звіт про кількість працівників, їхній кількісний склад та професійне навчання»: наказ Державного комітету статистики України від 06.11.2006 р. № 508 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1212-06>.

180.Про затвердження Інструкції щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-ПВ (квартальна) «Звіт з праці»: наказ Державного комітету статистики України від 26.10.2009 р. № 404 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1212-09>.

181.Про затвердження Інструкції щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-РС «Звіт про витрати на утримання робочої сили»: наказ Державного комітету статистики України від 07.10.2010р. № 414 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0984-10>.

182.Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382859&cat_id=293536.

183.Про затвердження Методологічних положень щодо класифікації та аналізу економічної активності населення: наказ Державного комітету статистики України від 19.01.2011 № 12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=va012832-11>.

184.Про затвердження Тимчасових методичних рекомендацій розрахунку продуктивності праці в цілому в економіці та за видами економічної діяльності: Наказ Міністерства економіки від 26.12.2008 р. № 916 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0916665-08>.

185.Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.

186.Про заходи щодо законодавчого забезпечення реформування пенсійної системи: Закон України від 08.07.2011 р. № 3668–VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2012. – № 12–13. – С. 82.

187.Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 108.07.2010 р. № 2464–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.

188.Про колективні договори і угоди: Закон України від 01.07.93 р. № 3356–XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3356-12>.

189.Про оплату праці: Закон України від 24.03.95 р. № 108/95–ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>.

190.Про професійний розвиток працівників: Закон України від 12.01.2012 р. № 4312–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4312-17>.

191. Прокопенко І.Ф. Методика і методологія економічного аналізу : [навч. посібник] / І.Ф. Прокопенко, В.І. Ганін. – К. : ЦУЛ, 2008. – 430 с.

192.Промова Президента України під час церемонії інавгурації [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/news/30488.html>.

193.Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.

194.Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку : [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 152 с.

195.Реслер М.В. Значення обліку та аналізу як складових частин обліково-аналітичного механізму / М.В. Реслер // Економічний аналіз: Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ ; гол. ред. С. І. Шкарабан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – Вип. 6. – С. 306-308.

196.Реслер М.В. Обліково-аналітичне забезпечення фінансового менеджменту : [монографія] / М.В. Реслер. – Ужгород : Поліграфцентр «Ліра», 2013. – 296 с.

197.Романтеев П.В. Аналитический обзор методик оценки человеческого капитала / П.В. Романтеев // Экономика, предпринимательство и право. – 2011. – № 2 (2). – С. 25-37.

198.Рофе А.И. Экономика труда : [учебник] / А.И. Рофе. – М. : КНОРУС, 2010. – 400 с.

199.Руус Й. Интеллектуальный капитал: практика управления / Й. Руус, С. Пайк, Л. Фернстрём; пер. с англ. под ред. В.К. Дерманова. – 3-е изд. – СПб. : Высш. шк. менеджмента, 2010. – 436 с.

200.Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства : [навч. посібник] / Г.В. Савицька. – К. : Знання, 2007. – 668 с.

201.Садовська І.Б. Вплив соціально-економічних чинників на формування інституту бухгалтерського обліку : [колективна монографія] / кол. авторів за ред. Н.С. Різник, А.Т. Московчук. – Луцьк : СПД Галяк Жанна Володимирівна, 2013. – 724 с. – С. 10-23.

202.Садовська І.Б. Наукові підходи до класифікації інтелектуального капіталу як об'єкта управлінського обліку / І.Б. Садовська // Торгівля, комерція, підприємництво: збірник наукових праць; редакц. кол.: В.В. Апопій, Ю.А. Дайновський, С.В. Скибінський та ін. – Львів : Львівська комерційна академія, 2012. – Вип. 14. – С. 205-211.

203.Садовська І.Б. Обліково-аналітичне забезпечення прийняття управлінських рішень : [монографія] / І.Б. Садовська, О.В. Мачулка. – Луцьк: РВВ Волин. нац. ун-ту ім. Лесі Українки, 2010. – 226 с.

204.Садовська І.Б. Оперативний облік: теорія, методика, практика : [монографія] / І.Б. Садовська, О.О. Бортнікова. – Луцьк : РВВ ЛНТУ, 2012. – 354 с.

205.Самойленко Г.І. Методика проведення аналізу впливу ефективності використання трудових ресурсів на фінансові результати діяльності підприємства / Г.І. Самойленко // Вісник Університету банківської справи України Національного банку України. – 2011. – № 1 (10). – С. 330-336.

206.Саруханов Э.Р. Социально-экономические проблемы управления рабочей силой при социализме / Э.Р. Саруханов. – Л. : Изд-во ЛГУ, 1981. – 143 с.

207.Саух І.В. Категорії системи оплати праці в бухгалтерському обліку / І.В. Саух // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – Вип. 3 (21). – Ч. 1. – С. 334-345.

208.Семикіна М.В. Продуктивність праці: методологія вимірювання, передумови зростання / М.В. Семикіна // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Серія: Екон. науки. – 2010. – № 17. – С. 457-463.

209.Сіменко І.В. Фінансовий та управлінський аналіз підприємств: теорія та методологія : [монографія] / І.В. Сіменко, І.В. Гречина, Л.О. Ващенко. – Донецьк : Донбас, 2013. – 346 с.

210.Слезингер Г.Э. Труд в условиях рыночной экономики : [учеб. пособие] / Г.Э. Слезингер. – М. : Инфра-М, 1996. – 336.

211.Советский энциклопедический словарь / гл. ред. А.М. Прохоров. – 2-е изд. – М. : Сов. энциклопедия, 1983. – 1600 с.

212.Соколов А.Ю. Современные подходы к организации системы управленческого учета / А.Ю. Соколов // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2006. – № 8. – С. 288-294.

213.Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : [учеб. пособие для вузов] / Я.В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

214.Соколов Я.В. Бухгалтерскому учету необходим мораторий [Електронний ресурс] / Я.В. Соколов. – Режим доступу: <http://www.audit-it.ru/articles/account/a1/41696.html>.

215.Соколов Я.В. Денежная оценка трудовых ресурсов организации [Электронный ресурс] / Я.В. Соколов. – Режим доступа: <http://www.cfin.ru/press/pmix/2001-1/10.shtml>.

216.Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

217.Сопко В.В. Бухгалтерський облік в менеджменті : [навч. посібник] / В.В. Сопко. – К. : Редакція газети «Соборна Україна», 1992. – 128 с.

218.Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : [підручник] / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2004. – 412 с.

219.Стеців Р.І. Предмет економічного аналізу [Електронний ресурс] / Р.І. Стеців. – Режим доступа: http://archive.nbu.gov.ua/portal/natural/lglpdp/2003_28/191_Steciw_LG_28.pdf.

220.Струмилин С.Г. Проблемы экономики труда / С.Г. Струмилин. – М. : Наука, 1982. – 471 с.

221.Супрунова І.В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] / І.В. Супрунова. – Режим доступа: <http://eztuir.ztu.edu.ua/5969/1/481.pdf>.

222.Теория измерения капитала и прибыли : [монография] / Коллектив авторов; под общ. ред. Ф. Бутынца, М. Добии. – Краков: Fundacja Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, 2010. – 300 с.

223.Тимошенко К.В. Аналіз методик оцінки людського капіталу на підприємстві / К.В. Тимошенко // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2013. – № 44. – С. 192-197.

224.Тищенко С.В. Трудові ресурси як соціально-економічна категорія / С.В. Тищенко // Агроінком. – 2006. – № 7-8. – С. 104-106.

225.Ткачук В.О. Кадри робітничих професій та їх роль у формуванні трудового потенціалу організації / В.О. Ткачук, О.П. Мельничук // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 2. – Т. 2. – С. 137-145.

226.Тонкошкурова Н.С. Бухгалтерский учет интеллектуальных активов: автореф. дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Тонкошкурова Надежда Сергеевна; Санкт-Петерб. гос. ун-т. – Санкт-Петербург, 2011. – 25 с.

227.Трофімчук Т.М. Розвиток теоретичних засад оцінювання людського капіталу [Електронний ресурс] / Т.М. Трофімчук. – Режим доступа: <http://ir.kneu.edu.ua>.

228. Україна у цифрах 2014: статистичний щорічник / за ред. І.М. Жук. – К. : Державна служба статистики, 2015. – 238 с.

229. Українська радянська енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://leksika.com.ua/14451016/ure/trudovi_resursi.

230. Управление – это наука и искусство / А. Файоль, Г. Эмерсон, Ф. Тэйлор, Г. Форд. – М. : Республика, 1992. – 351 с.

231. Управління ресурсами підприємства: [навч. посібник для студ. вузів] / В.І. Крамаренко та ін.; за ред. Ю.М. Воробйова. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 288 с.

232. Ушенко Н.В. Теоретичні концепції категорії «людський капітал» / Н.В. Ушенко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 7 (122). – С. 180-185.

233. Филиппова Н.В. Уточнение соотношения содержания категорий «кадры предприятия» и «персонал предприятия» / Н.В. Филиппова // Вісник СевНТУ. Серія: Економіка і фінанси. – 2011. – № 116. – С. 221-224.

234. Фитц-енц Я. Рентабельность инвестиций в персонал: измерение экономической ценности персонала / Я. Фитц-енц; пер. с англ. М.С. Меньшикова, Ю.П. Леонова; под общ. ред. В.И. Ярных. – М. : Вершина, 2006. – 320 с.

235. Фишер С. Экономика / С. Фишер, Р. Дорнбуш, К. Шмалензи. – М.: Дело, 1993. – 828 с.

236. Фонарьова Т.А. Обґрунтування комплексу кількісних характеристик для визначення вартісних параметрів управління людським капіталом [Електронний ресурс] / Т.А. Фонарьова. – Режим доступу: http://econindustry.org/arhiv/html/2011/st_54_42.pdf.

237. Цивільний кодекс України: затв. Верховною Радою України від 16.01.2003 р. №435–IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

238. Человеческий капитал в экономической перспективе / М. Добия и др. – К. : Кондор–Издательство, 2012. – 240 с.

239. Череп А.В. Методичні основи оцінки ефективності використання трудових ресурсів на підприємствах харчової промисловості / А.В. Череп, В.В. Сьомченко // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 4 (54). – 348-350.

240. Череп А.В. Соціально-економічна сутність категорії «трудові ресурси» в промисловому секторі економіки / А.В. Череп, В.В. Сьомченко // Вісник Запорізького національного університету:

Збірник наукових праць. Серія: Екон. науки. – Запоріжжя : Запорізький національний університет. – 2011. – № 1 (9). – С. 78-84.

241. Черниш С.С. Економічний аналіз: [навч. посібник] / С.С. Черниш. – К. : ЦУЛ, 2010. – 312 с.

242. Чигоряев К.Н. Оценка стоимости человеческого капитала на основе произведенных затрат / К.Н. Чигоряев, Н.А. Скопинцева, В.В. Улященко // Известия Томского политехнического университета. – 2008. – Т. 313. – № 6. – С. 54-56.

243. Чумак О.П. К вопросу о повышении квалификации кадров персонала на предприятиях масложировой отрасли / О.П. Чумак // Масложировой комплекс. – 2013. – № 4 (43). – С. 61-62.

244. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : [підручник] / В.Г. Швець. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2008. – 535 с.

245. Шевчук А.В. О будущем труда и будущем без труда [Електронний ресурс] / А.В. Шевчук // Общественные науки и современность. – 2007. – № 3. – С. 44-54. – Режим доступа: <http://ecsosman.hse.ru/data/2010/12/01/1214824147/Shevchuk.pdf>.

246. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа : [учебник] / А.Д. Шеремет. – М. : ИНФРА–М, 2005. – 366 с.

247. Шоляк О.Ю. Методика проведення економічного аналізу виплат працівникам / О.Ю. Шоляк // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – Т. 2. – № 6. – С. 157-164.

248. Шурміна А.О. Аналітичне забезпечення оперативного управління доходом операційної діяльності / А.О. Шурміна // Вісник СевНТУ. Збірник наукових праць. Серія: Економіка і фінанси. – Севастополь, 2010. – Вип. 109. – С. 177-182.

249. Экономика трудовых ресурсов : [учеб. пособие] / П.Э. Шлендер, В.М. Маслова, Л.С. Сухова; под ред. П.Э. Шлендера. – М. : Вузовский учебник, 2008. – 302 с.

250. Юзва Р.П. Оцінка якості інформаційного забезпечення управління підприємством [Електронний ресурс] / Р.П. Юзва // Інноваційна економіка. – Режим доступа: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/inek/2011_2/44.pdf.

251. Юсупов Р.Н. Формирование трудовых ресурсов в условиях переходной экономики / Р.Н. Юсупов // Аграрная наука. – 1999. – № 1. – С. 10-15.

252. Ядранський Д.М. Економічні відносини в системі аналізу та контролю праці в сучасній економіці : [монографія] /

- Д.М. Ядранський. – Запоріжжя : ФОП Чернявський Д. О., 2012. – 397 с.
- 253.Ядранський Д.М. Теоретичні проблеми організації обліку персоналу [Електронний ресурс] / Д.М. Ядранський. – Режим доступу:http://www.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/Dtr_ep/2011_5_files/EC511_35.pdf.
- 254.Якокка Л. Кар'єра менеджера / Л. Якокка. – М. : Прогресс, 1991. – 733 с.
- 255.Ястремская Е.Н. Повышение эффективности мотивации и стимулирования трудовых ресурсов / Е.Н. Ястремская, А.С. Попов // Економіка розвитку. – 2004. – № 4. – С. 71.
- 256.Becker G.S. Human Capital: A Theoretical and Empirical Analysis (with Special Reference to Education). Third Edition. Chicago and London, 1993. – 390 p.
- 257.Bieg H. Handbuch der Rechnungslegung nach IFRS: Grundlagen und praktische Anwendung – 2, erweiterte und aktualisierte Auflage. – Dusseldorf, 2009. – 688 S.
- 258.Flamholtz E.G. Rechnungslegung über Kosten und Wert des Humankapitals, in: Schmidt, H. (Hrsg.): Humankapital: Instrumentarium zur Ergänzung der unternehmerischen Rechnungslegung – Konzepte und Erfahrungen. – Berlin, New York, 1982. S. – 73–98.
- 259.Ocean Tomo's Intangible Asset Market Value Study [Electronic resource]. – Access mode: – <http://www.oceantomo.com>.
- 260.Pokynchereda V.V. Investments in human capital. Accounting aspect / V.V. Pokynchereda, N.L. Pravdyuk // Journal of financial management and accounting. – Warszawa: Warsaw University of Life Sciences – SGGW, 2013. – № 1 (2). – С. 71–81.
- 261.Schäfer H. Externe Rechnungslegung und Bewertung von Humankapital / Schäfer H., Lindenmayer P. – Düsseldorf: Setzkasten GmbH, 2005. – S. 95.
- 262.Schulz T. Human Capital: Policy Issues and Research Opportunities. In: Human Resources / T. Schultz / Fiftieth Anniversary Colloquium VI. – N.Y., 1975. – P. 69.
- 263.Stein D. Bilanzierung von Humankapital. Grundlagen und Möglichkeiten für die unternehmerische Praxis / D. Stein. – Köln, den 21. – Januar, 2010. – S. 17.

ДОДАТКИ

Продовження додатка А.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
9	Г. Е. Слезінгер [210, с. 36]	1996	-	-	-	-	+	-	-	-	+	+	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-
10	Б. А. Райзберг та ін. [33, с. 32]	1999	-	+	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
11	В. В. Адамчук та ін. [1, с. 12]	2000	-	-	-	-	-	+	-	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
12	Д. П. Богиня та ін. [10, с. 34]	2002	-	-	-	-	+	-	-	-	+	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-
13	Г. В. Осовська та ін. [128, с. 36]	2003	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-
14	О. М. Ястремська та ін. [255, с. 14]	2004	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
15	А. В. Калина [60, с. 9]	2004	-	+	-	-	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
16	Великий тлумачний словник сучасної української мови [18, с. 1481-1482]	2005	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
17	В. М. Гриньова та ін. [24, с. 8]	2006	-	+	-	-	-	-	-	-	+	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-
18	В. М. Ковальов та ін. [39, с. 16]	2006	-	-	-	-	+	-	-	-	+	+	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-
19	Д. В. Клиновий та ін. [67, с. 290]	2006	-	+	-	-	-	-	-	-	+	+	-	+	-	+	+	-	+	+	+	-	-
20	І. Н. Пащенко [135, с. 13]	2006	-	-	-	-	+	-	-	-	+	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-
21	С. В. Тищенко [224, с. 105]	2006	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
22	П. Е. Шлендер та ін. [249, с. 17]	2008	-	-	-	-	-	+	-	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
23	О. А. Грішнова [27, с. 52]	2009	-	-	-	-	+	-	-	-	+	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-
24	Т. В. Давидюк [33, с. 33]	2009	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-
25	Л. Ф. Ніколаєнко та ін. [110, с. 7]	2010	-	-	-	-	+	-	-	-	+	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-
26	О. Ю. Єрмаков та ін. [45, с. 8-9]	2010	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	+	-	-
27	Ю. П. Кокін та ін. [70, с. 73]	2010	-	-	-	-	-	+	-	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
28	А. І. Рофе [198, с. 119]	2010	-	-	-	-	+	-	-	-	+	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-
29	Ю. С. Наумко [105, с. 6]	2010	-	+	-	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-
30	А. В. Коротков та ін. [76, с. 27]	2010	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	+	-	+	-	-
31	А. В. Череп та ін. [240, с. 83]	2011	-	+	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
32	Г. Ф. Красноженова та ін. [78, с. 15]	2011	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-
33	М. Г. Акулов та ін. [40, с. 25]	2012	-	+	-	-	-	-	-	-	+	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-
34	Разом	-	1	10	1	3	18	7	1	1	21	11	2	3	1	10	9	2	3	1	3	2	1

Джерело: систематизовано авторами

Продовження додатка А.1

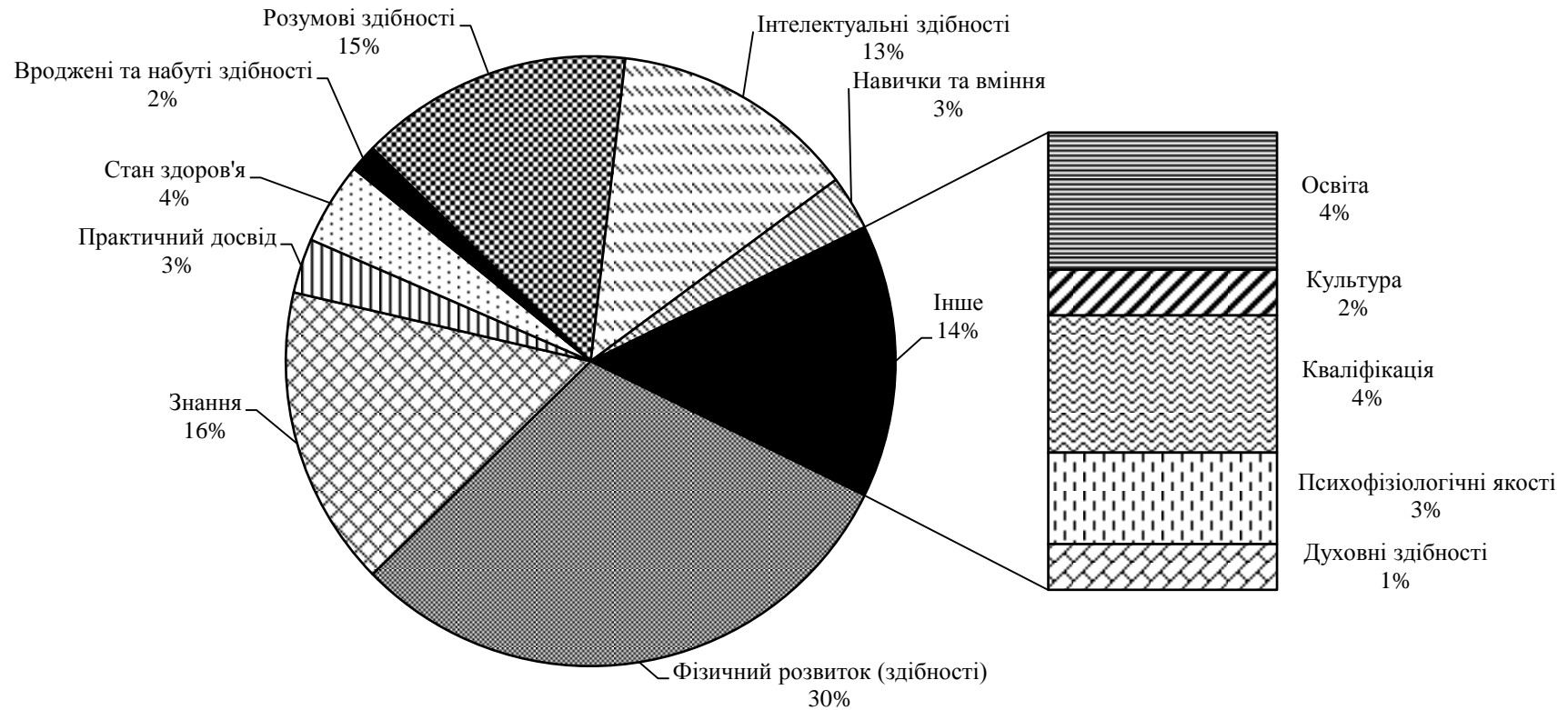


Рис. А.1. Частка якісних характеристик у структурі трудових ресурсів, визначених у економічній літературі

Джерело: систематизовано авторами

Підходи вчених до визначення сутності поняття «робоча сила»

№ з/п	Визначення поняття «робоча сила»	Автор(и)												
		В. Я. Гуменюк [29, с. 13]	А. І. Рофе [198, с. 103–104]	В. О. Ткачук, О. П. Мельничук [225, с. 138]	А. Л. Жуков [198, с. 102]	К. Маркс [93, с. 178]	А. І. Колобова, А. М. Ларіонцева [71, с. 58]	Б. М. Генкін [19, с. 52]	Г. Е. Слезінгер [210, с. 36]	М. С. Дороніна [36, с. 16]	В. М. Колпаков [72, с. 26]	С. В. Мочерний [103, с. 285]	В. Я. Гуменюк, Н. М. Самолюк [29, с. 11]	Советский энциклопедический словарь [211, с. 1085]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	Здатність людини до праці, сукупність фізичних і духовних сил, якими володіє людина і які використовуються нею у процесі виробництва матеріальних благ	-	-	-	-	+	-	-	+	+	-	+	-	+
2	Економічна категорія, що характеризує рівень та якість працівників, необхідні для здійснення трудового процесу	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
3	Продуктивна спроможність певного загалу працездатних людей, що вимірюється кількістю благ, які вони можуть створити, в межах підприємства, територіальної одиниці чи окремого сегменту ринку праці	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-
4	Сукупність працівників, які пропонують свої послуги праці та відповідають економічно активному населенню	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
5	Сукупність працівників, які пропонують свою працю для виробництва продукції (товарів, робіт, послуг); на макрорівні тотожне поняттю «економічно активне населення»	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-
6	Зайняті наймані працівники, а також люди, що шукають роботу	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
7	Сукупність фізичних і розумових здібностей та навичок, які дають змогу людині виконувати певні види робіт з необхідним рівнем продуктивності праці та якості продукції	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
8	Здатність до виконання певних трудових обов'язків	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
9	Сукупність фізичних, розумових і духовних сил, здібностей до праці, якими володіє людина і щораз у необхідних пропорціях (відповідно до вимог виробництва) застосовує у процесі праці, виконуючи свої посадові обов'язки	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Джерело: систематизовано авторами

Підходи вчених до визначення сутності поняття «трудовий потенціал»

№ з/п	Визначення поняття «трудовий потенціал»	Автор(и)									
		Я. О. Зубрицька [57, с. 232]	П. Е. Шлендер, В. М. Маслова, Л. С. Сухова [249, с. 19]	О. Ю. Єрмаков, О. В. Величко [45, с. 12]	Т. В. Давидюк [33, с. 33]	Д. П. Богиня, О. А. Грішнова [10, с. 42]	В. В. Глуценко [20, с. 169]	А. В. Калина [60, с. 15]	В. Ю. Лисак [90, с. 21]	Ю. П. Кокін, П. Е. Шлендер [70, с. 62]	Г. В. Осовська, О. В. Крушельницька [128, с. 38]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Наявні та перспективні можливості трудового колективу підприємства кількісно й якісно задовольняти потреби підприємства та реалізовувати його цілі найефективнішим чином за наявності відповідного ресурсного забезпечення	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2	Наявність в окремого працівника, первинного трудового колективу або суспільства в цілому прихованих, ще не розкритих можливостей у відповідних сферах життєдіяльності	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
3	Характеризує потенційні можливості використання населення у трудовій діяльності	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-
4	Відображає не лише загальну чисельність працездатного населення, але і їх якісні та кількісні характеристики, такі як професійно-освітній рівень, освіта, професіоналізм, що формуються у певних виробничих відносинах і умовах відтворення	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
5	Інтегральна оцінка і кількісних, і якісних характеристик економічно активного населення	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
6	Складова потенціалу людини, яка, поєднуючи кількісні та якісні характеристики, здатна до самореалізації й ефективного використання потенційних можливостей людини в процесі трудової діяльності	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
7	Сукупність демографічних, соціальних та духовних характеристик і якостей працездатного населення, що реалізовані або можуть бути реалізовані в умовах досягнутого рівня розвитку продуктивних сил, науково-технічного прогресу й системи відносин щодо участі в процесі праці та суспільній діяльності	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
8	Сукупність працездатного населення з урахуванням інтелектуального розвитку, здібностей, знань, умінь, досвіду, духовних цінностей, звичаїв, традицій, переконань і патріотизму	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
9	Гранична можливість досягнення вигід власників підприємства, що базується на синергетичному ефекті взаємодії кількісних та якісних компонентів трудового потенціалу його працівників	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
10	Трудовий потенціал включає: психофізіологічний потенціал – здібності людини, її стан здоров'я, працездатність, витривалість; кваліфікаційний потенціал – глибина та різносторонність загальних та спеціальних знань працівника, його трудових навиків та вмінь, що визначають здатність працівника до праці; особистісний потенціал – рівень громадянської свідомості та соціальної зрілості, рівень засвоєння працівником норм трудової поведінки, ціннісні орієнтири, інтереси	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-

Джерело: систематизовано авторами

Підходи вчених до визначення сутності поняття «персонал»

№ з/п	Визначення поняття «персонал»	Автор(и)								
		І. В. Саух [207, с. 343]	А. В. Калина [60, с. 10]	Н. В. Філіпова [233, с. 222]	О. В. Крушельницька, А. А. Котвицький [83, с. 12]	І. Н. Пашенко [135, с. 15]	В. В. Адамчук та ін. [1, с. 179-181]	Великий тлумачний словник сучасної української мови [18, с. 939]	В. М. Ковальов та ін. [39, с. 20]	Г. Т. Завіновська [53, с. 82]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Сукупність працівників підприємства, що мають необхідну кваліфікацію для виконання трудової діяльності з метою забезпечення ефективного здійснення діяльності суб'єкта господарювання	+	-	-	-	-	-	-	-	-
2	Особовий склад підприємства або частина його складу, що являє собою групу за професійними або іншими ознаками	-	-	+	-	-	-	-	-	-
3	Увесь особовий склад постійних і тимчасових працівників організації як кваліфікованої, так і некваліфікованої праці	-	-	-	+	-	-	-	-	-
4	Наймані працівники, тобто особи, які уклали трудовий договір (контакт) з роботодавцем; охоплює власників або співвласників підприємства, якщо вони беруть участь у діяльності організації своєю особистою працею і одержують відповідну оплату	-	-	-	-	-	-	-	-	+
5	Частина економічного та інноваційного простору підприємства, в якому радикальні ринкові перетворення повинні цілеспрямовано адаптуватися в життєвому середовищі підприємства і приносити очікуваний результат	-	-	-	-	+	-	-	-	-
6	Сукупність промислово-виробничого та непромислового персоналу підприємства; чисельність усіх працюючих підприємства	-	-	-	-	-	+	-	-	-
8	Склад та кількісне співвідношення окремих груп та категорій працівників підприємства	-	-	-	-	-	-	-	+	-
9	Особовий склад, колектив працівників певної установи, підприємства; група робітників установи, що працюють в одному відділі, на кожній ділянці роботи або виконують такі самі функції, мають такий самий фах	-	-	-	-	-	-	+	-	-
11	Сукупність усіх працівників (постійних і тимчасових, кваліфікованих і некваліфікованих), що працюють за наймом та мають трудові відносини з роботодавцем	-	+	-	-	-	-	-	-	-

Джерело: систематизовано авторами

Підходи вчених до визначення сутності поняття «кадри»

№ з/п	Визначення поняття «кадри»	Автор(и)							
		Советский энциклопедический словарь [211, с. 120]	О. Левицька [84, с. 38]	А. І. Колобова, О. М. Ларіонцева [71, с. 58]	І. В. Саух [207, с. 342]	Н. В. Філіпова [233, с. 224]	В. І. Крамаренко, Ю. М. Воробійов [231, с. 54]	Великий тлумачний словник сучасної української мови [18, с. 513]	В. О. Ткачук, О. П. Мельничук [225, с. 138]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Основний (штатний) склад кваліфікованих працівників підприємств, установ, організацій	+	-	-	-	-	-	-	-
2	Сукупність працівників працездатного віку, що мають спеціальну професійну підготовку та беруть участь у господарській діяльності підприємства	-	-	+	-	-	-	-	-
3	Сукупність основних (облікових) працівників певної галузі виробництва	-	-	-	+	-	-	-	-
4	Працівники, що входять в основний склад підприємства та мають відповідний рівень кваліфікації	-	-	-	-	+	-	-	-
5	Особи зі складу економічно активного населення, які можуть реально претендувати на вакантні місця (посади) в організаціях певного типу, так як мають таке бажання, відповідають вимогам робочих місць, висунутим роботодавцями і, головне, здатні успішно конкурувати за них на ринку праці, завдяки своїй значній вигідності для роботодавців	-	-	-	-	-	-	-	+
6	Постійний склад працівників, що поділяється на дві великі групи: кадри управління та робочі кадри	-	-	-	-	-	+	-	-
7	Основний склад працівників якої-небудь організації, підприємства, установи	-	-	-	-	-	-	+	-
8	Основний (штатний, постійний), кваліфікований склад працівників підприємства, установи чи організації, котрі пройшли попередню професійну підготовку, володіють трудовими навичками, досвідом роботи і спеціальними знаннями в обраній сфері діяльності	-	+	-	-	-	-	-	-

Джерело: систематизовано авторами

Підходи вчених до визначення поняття «людські ресурси»

№ з/п	Визначення поняття «людські ресурси»	Автор(и)						
		М. С. Дороніна, К. В. Сатушева [36, с. 22]	Г. Ф. Красноженова, П. В. Сімонін [78, с. 15]	Д. П. Богиня, О. А. Грішнова [10, с. 29]	Є. П. Качан [64, с. 34]	Л. В. Балабанова [84, с. 39]	В. М. Гриньова, Г. І. Писаревська [25, с. 6]	О. Левницька [84, с. 42]
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Індивідуалізована система біопсихосоціо характеристик працівників, що сформувалися у них природою та соціумом	+	-	-	-	-	-	-
2	Поняття, що відображає головне багатство суспільства, розвиток якого можливий при створенні умов для відтворення, використання цього ресурсу з урахуванням кожної людини	-	+	-	-	-	-	-
3	Специфічний та найважливіший з усіх видів економічних ресурсів; працівники, що мають певні професійні навички і знання та можуть їх використовувати у трудовому процесі	-	-	+	+	-	-	-
4	Сукупність соціальних, психологічних і культурних якостей працівників як найважливіших складових їхніх особистостей	-	-	-	-	+	-	-
5	Працівники, які мають певні професійні знання, вміння та навички для реалізації їх у трудовій діяльності	-	-	-	-	-	+	-
6	Сукупність кількісних та якісних параметрів (зокрема, потенціал людини, стан здоров'я, рівень освіти, здібностей і культури, професійні знання, мотиваційні та інші особисті якості) кадрового складу організації, робочої сили бо трудових ресурсів галузі, території, регіону чи країни в цілому	-	-	-	-	-	-	+

Джерело: систематизовано авторами

Підходи вчених до визначення поняття «людський капітал»

№ з/п	Визначення поняття «людський капітал»	Автор(и)										
		А. В. Коротков, О. В. Онішко, А. І. Редченко та ін [76, с. 28]	Н. В. Ушенко [232, с. 184]	Т. В. Давидюк [33, с. 34]	О. М. Головінов [22, с. 65]	В. Ю. Лисак [90, с. 14]	Й. Руус, С. Пайк, Л. Фернстрьом [199, с. 15]	Т. Шульц [262, с. 69]	Г. Беккер [256, с. 1]	І. В. Журавльова, А. В. Кудлай [52, с. 39-40]	С. Фішер, Р. Дорнбуш, К. Шмалензі [235, с. 303]	С. О. Дятлов [38, с. 83]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	Економічна категорія, яка об'єднує структуру модулів конкретних економічних відносин з приводу людини як носія трудових функцій, знань, економічних інтересів та суспільного відтворення	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2	Сукупність належних працівникові природних здібностей (здоров'я, творчі схильності тощо), а також самостійно нагромаджених (набутих у результаті життєвого досвіду) та розвинутих ним внаслідок інвестування в освіту, професійну підготовку та оздоровлення	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
3	Сформований і накопичений у процесі економічних й інноваційних інвестицій у людину запас здібностей, здоров'я, знань, кваліфікації, навичок, умінь, досвіду, мотивацій, мобільності, результатом продуктивного використання якого є зростання доходу його власника й власника речовинного капіталу, в межах якого він реалізується	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-
4	Капітал, формування якого відбувається в результаті інвестицій в розвиток його активів, що забезпечує накопичення людиною певного запасу знань, умінь, здібностей, здоров'я, кваліфікації, мотивації, творчого потенціалу, які перебувають у власності індивіда, та в результаті використання в економічній діяльності сприяють зростанню продуктивності праці та збільшенню доходів (заробітків) його власника	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
5	Всі якості, які характеризують індивідів як ресурси компанії, при умові, що ці якості не можуть бути замінені машинами або записані на аркуші паперу; охоплює такі ресурси, як компетенція, відношення до роботи, вміння, знання, особисті зв'язки та ін.	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-

Продовження додатка А 7

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
6	Всі здібності людини є або природними, або набутими. Кожна людина народжується з індивідуальним комплексом генів, що визначає її природні здібності. Набуті людиною цінні якості, що можуть бути посилені відповідними інвестиціями, ми називаємо людським капіталом	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
7	Формується за рахунок інвестицій в людину, серед яких можна назвати навчання, підготовку на виробництві, витрати на охорону здоров'я, міграцію і пошуки інформації про ціни та доходи	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
8	Сформований у результаті інвестицій та накопичений людиною певний запас здоров'я, знань, навичок, здібностей, мотивацій, який цілеспрямовано використовується в тій чи іншій сфері суспільного виробництва, сприяє зростанню продуктивності праці і тим самим впливає на зростання доходів (заробітків) даної людини	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
9	Природжені здібності і талант людини, її освіта й набута кваліфікація	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-
10	Людські ресурси, зайняті суспільно корисною діяльністю	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
11	Знання, навички, інші продуктивні характеристики, які людина здобула шляхом освіти, професійної підготовки, практичного досвіду і завдяки яким вона може надавати цінні виробничі послуги іншим людям	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-

Джерело: систематизовано авторами

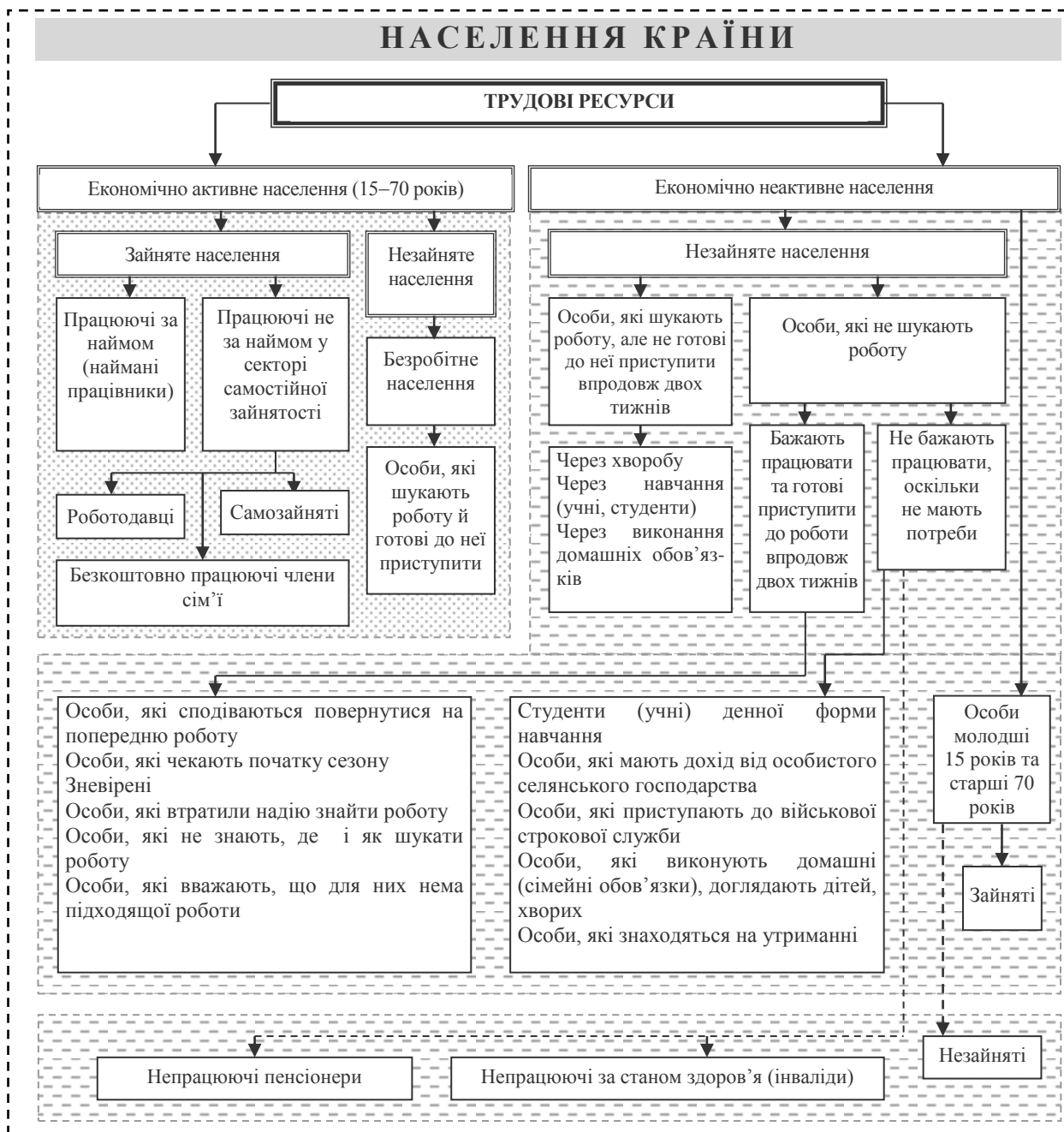


Рис. Б.1. Взаємозв'язок між категоріями, що позначають населення країни, трудові ресурси, та економічно активним і економічно неактивним населенням

Джерело: сформовано авторами

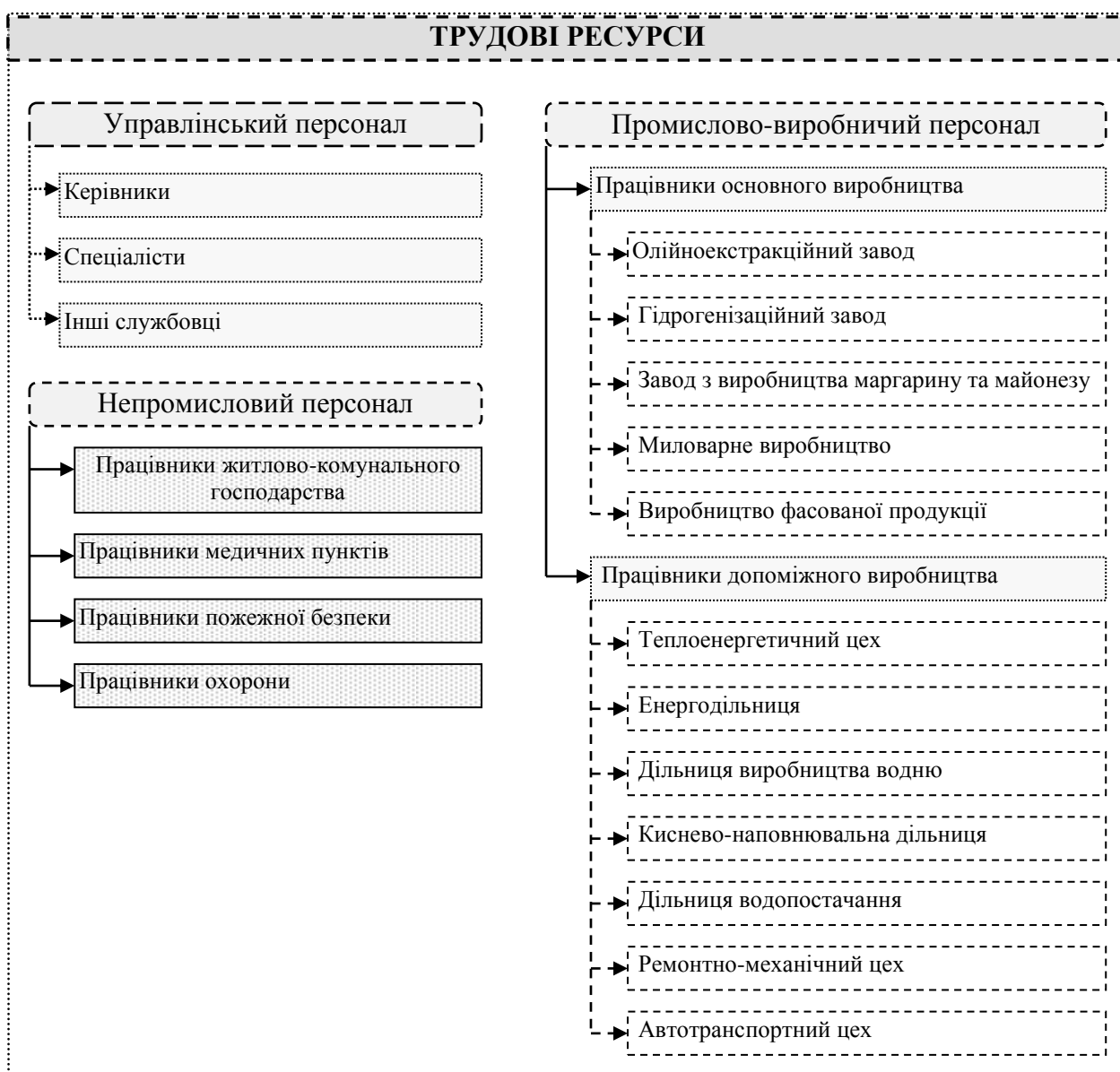


Рис. В.1. Структура трудових ресурсів олійно-жирових підприємств

Джерело: сформовано авторами

**Підходи вчених до визначення об'єктів
економічного аналізу**

№ з/п	Автор(и)	Об'єкти економічного аналізу
1	2	3
1	С. В. Калабухова [59, с. 293]	1) господарські ресурси; 2) господарські процеси; 3) управлінські рішення
2	Т. Д. Костенко та ін. [41, с. 11]	1) виробництво й реалізація продукції; 2) собівартість продукції; 3) використання всіх видів ресурсів підприємства; 4) фінансові результати діяльності підприємства; 5) фінансовий стан підприємства
3	Є. В. Мних [43, с. 38–39]	1) виробнича, інвестиційна, фінансова, маркетингова та інші види діяльності; 2) ресурси всіх видів діяльності; 3) виробничі та управлінські структури; 4) організація виробництва, праці, менеджменту, ділового партнерства тощо; 5) форми господарювання і власності
4	І. Ф. Прокопенко, В. І. Ганін [191, с. 47]	1) виробництво і реалізація продукції, її собівартість; 2) використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; 3) фінансові результати виробництва; 4) фінансовий стан підприємства
5	Г. В. Савицька [200, с. 18]	1) результати господарської діяльності підприємства
6	Р. І. Стеців [219]	1) господарські засоби (запаси, основні засоби, нематеріальні активи, грошові кошти, статутний капітал тощо); 2) процеси (виробництво, реалізація та ін.); 3) управлінські рішення (облікова політика, фінансова політика, маркетингові рішення)
7	С. С. Черниш [241, с. 9]	1) виробнича, фінансова, інвестиційна та інші види діяльності; 2) ресурси всіх видів діяльності; 3) виробничі та управлінські структури; 4) організація виробництва та праці; 5) форми господарювання і власності
8	М. Г. Чумаченко, М. А. Болюх та ін. [42, с. 45]	1) виробництво і реалізація продукції, її собівартість; 2) забезпеченість трудовими, матеріальними і фінансовими ресурсами і характер використання їх; 3) фінансові результати роботи; 4) фінансовий стан підприємства; 5) інвестиційна діяльність
9	А. Д. Шеремет [246, с. 17]	1) господарська діяльність підприємств як сукупність виробничих відносин, що розглядається у взаємозв'язку з технічною стороною виробництва, соціальними та природними умовами
10	І. В. Сіменко, І. В. Гречина, Л. О. Ващенко [209, с. 14]	1) матеріальні, трудові, фінансові ресурси, собівартість, фінансовий стан, фінансові результати; 2) зовнішньоекономічна діяльність підприємства; інвестиційна діяльність, в тому числі операції з цінними паперами; маркетингова діяльність; валютні, виробничі та фінансові ризики

Джерело: систематизовано авторами

Методи вартісної оцінки трудових ресурсів підприємства

Джерело	Назва методики	Сутність методики	Переваги	Недоліки
1	2	3	4	5
Витратні методи				
К. М. Чигоряєв, Н. А. Скопінцева, В. В. Улященко [242, с. 54–56]	Метод виробничих витрат	<p>Вартість людського капіталу HC формують витрати на заробітну плату A, витрати на інтелектуальний капітал B та витрати на «капітал здоров'я» B:</p> $HC=A+B+C,$ <p>де A – фонд оплати праці підприємства (всі виплати працівникам, пов'язані з оплатою їх праці); B – витрати на інтелектуальний капітал (витрати на навчання, підвищення кваліфікації, перепідготовку працівників, їх участь у семінарах, конференціях, витрати на проведення наукових досліджень, розробку програмного забезпечення тощо); C – витрати на «капітал здоров'я» (інвестиції в формування та підтримку здоров'я та працездатності працівників: медичне обстеження працівників, страхування здоров'я, санаторно-курортне лікування, організація та проведення культурних заходів, вирішення побутових проблем працівників тощо).</p> <p>Автори зазначають, що кожний елемент витрат має свою віддачу. Наприклад, віддача від інвестицій у людський капітал вища, ніж від інвестицій у «капітал здоров'я». Тому доцільно ввести вагові коефіцієнти віддачі $\beta_1, \beta_2, \beta_3$ для кожного виду витрат:</p> $HC=\beta_1 \cdot A+\beta_2 \cdot B+\beta_3 \cdot C,$ <p>Крім того, на людський капітал впливають такі фактори як рівень освіти працівників та їх вік. Залежність ефективності витрат в інтелектуальний капітал від рівня освіти, витрат в «капітал здоров'я» від віку працівника можна за допомогою використання параметрів α_1 та α_2:</p> $HC=\beta_1 \cdot A+\alpha_1 \cdot \beta_2 \cdot B+\alpha_2 \cdot \beta_3 \cdot C,$ <p>Параметри, як відображають залежність віддачі витрат від рівня освіти та віку, розраховують за формулою:</p> $\alpha_1 = \frac{\sum_{i=1}^n r_i \cdot z_i}{R_s \cdot z},$ <p>де r_i і z_i – кількість працівників з i-м рівнем освіти і їх заробітна плата; n – кількість рівнів освіти; R_s – загальна кількість працівників; z – заробітна плата працівників з базовим рівнем освіти;</p> $\alpha_2 = \gamma_m \sum_{j=1}^n k_j \cdot d_j + \gamma_w \sum_{j=1}^n k_j \cdot t_j,$ <p>де: $\gamma_{m,w}$ – частка чоловіків і жінок на підприємстві; d_i, t_i – частка працівників чоловіків та</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Розрахунок вартості людських ресурсів дає змогу врахувати такі їх якісні параметри, як рівень професійної підготовки, вік 2. Врахування широкого спектру чинників, які формують вартість працівників 3. Розрахунок вартості людського капіталу за такою методикою можна використовувати для аналізу його динаміки, оцінки впливу на діяльність компанії 4. Застосування методу дасть змогу врахувати людський чинник у формуванні ринкової вартості організації 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Розрахунок коефіцієнта віддачі від витрат залежатиме від суб'єктивної оцінки експерта 2. При визначенні коефіцієнта віддачі необхідно враховувати низку чинників, вплив яких важко оцінити (галузь діяльності, масштаби діяльності підприємства, рівень інтелектуалізації виробництва, етап життєвого циклу організації, наявність системи оцінки та мотивації персоналу тощо) 3. Не наведено методику розрахунку коефіцієнтів віддачі від витрат на оплату праці, витрат на інтелектуальний капітал, витрат на «капітал здоров'я» 4. Трудомісткий процес розрахунку параметрів α_1 та α_2 5. Наявність у формулі розрахунку параметра α_2, коефіцієнта k_j, суб'єктивного за своєю природою

Продовження додатка Е

1	2	3	4	5
-	-	жінок j -ї вікової групи; n – кількість вікових груп; k_j – коефіцієнт віддачі інвестицій у «капітал здоров'я» залежно від вікових груп, визначені на основі віку виходу на пенсію (чоловіки до 60 років – 1,0, після 60 – 0,85; жінки до 55 років – 1,0, після 55 років – 0,85).	-	-
Т. А. Фонарєва [236]	Теорія відсотка	<p>Індивідуальний капітал працівника розглядається як ринкова ціна праці, яку сплачує підприємство за можливість його використання (запозичення). Заробітна плата працівника визначається за теорією відсотка як процент від вартості людського капіталу.</p> <p>Якщо визначити індивідуальний дохід D_{ind} окремого працівника як результат реалізації (тобто капітал) свого людського потенціалу через тарифну ставку $ТС$ або посадовий оклад плюс додатковий дохід $ДД$ у вигляді різного роду премій, надбавок, бонусів тощо, то, вартість індивідуального людського капіталу $V_{лк}$ можна визначити: $V_{лк} \cdot T\% = TC + DD$, де $T\%$ – ціна використання (надання кредиту) індивідуального людського капіталу, виражена у відсотках до його вартості.</p> <p>Сумарний індивідуальний дохід усіх працівників підприємства відображають через загальні витрати фонду оплати праці $\Phi ОП$, тобто:</p> $\sum_i V_{лк}^i \cdot T\% = \sum_i (TC + DD)_i = \Phi ОП.$ <p>Сукупна ціна, яку підприємство сплачує за використання запозиченого індивідуального людського капіталу, складається із витрат фонду оплати праці та інвестицій у людський капітал підприємства, які не включають до цього фонду</p>	<p>1. Застосування методу змінює підхід до розуміння економічного змісту заробітної плати</p> <p>2. Показники, які формують вартість людського капіталу $ТС$ і $ДД$, формуються в обліковій системі підприємства</p>	<p>1. Через неможливість впливу працівника на рівень заробітної плати розмір індивідуального людського капіталу визначатиметься підприємством в особі його керівника або власника</p> <p>2. Не зазначено ціну використання людського капіталу, вираженого через відсоток до його вартості. Це фактично унеможливує процес розрахунку величини капіталу працівника</p>
Дохідні методи				
П. В. Романтєєв [197, с. 25–37]	-	<p>Індивідуальна цінність працівника визначається об'ємом послуг, які він надасть або реалізує, працюючи на даному підприємстві. Це визначає очікувану умовну вартість працівника, яка охоплює весь потенціальний дохід, який працівник може принести підприємству, за умови, що решту свого життя він пропрацював би на даному підприємстві. Цінність працівника з урахуванням ймовірності того, що він залишиться працювати на підприємстві протягом певного часу, визначає очікувану реалізаційну вартість. Остання містить два елементи: очікувану умовну вартість та ймовірність продовження членства в організації. У формалізованому вигляді зазначене можна представити наступним чином:</p> $PB = UB \cdot P(3); P(\Pi) = 1 - P(3); ABП = UB - PB = PC \cdot P(\Pi),$ <p>де UB і PB – відповідно умовна та реалізаційна вартість; $P(3)$ – ймовірність того, що працівник залишиться працювати на підприємстві протягом певного періоду; $P(\Pi)$ – ймовірність звільнення працівника з підприємства або плинність кадрів; $ABП$ – альтернативні витрати плинності кадрів</p>	<p>1. Простота розрахунку вартості трудових ресурсів;</p> <p>2. Орієнтованість на майбутнє</p>	<p>1. Вартість трудових ресурсів, розрахована на основі цього методу, матиме ймовірну величину</p>
К. В. Тимошенко [223, с. 196–197]	Метод оцінки людського капіталу за Г. Беккером	<p>В основу методики покладено твердження: люди схильні вище оцінювати певну суму грошей або набір благ у теперішньому часі, ніж таку суму або набір благ у майбутньому. Кожну людину можна розглядати як комбінацію однієї одиниці простої праці та відомої кількості втіленого в ній людського капіталу. Отже, і заробітну плату, яку отримує будь-який працівник, також можна</p>	-	-

Продовження додатка Е

1	2	3	4	5
-	-	<p>розглядати як поєднання ринкової ціни його «фізичної сутності» і рентного доходу від вкладеного в цю «фізичну сутність» людського капіталу. Оцінка людського капіталу в межах такого підходу визначається:</p> $K_{пра} = \sum_{i=a}^n (3П_{заг} - 3П_{ч}) \cdot (1 + S_i)^t,$ <p>де $K_{пра}$ – оцінка людського капіталу робітника у віці a; $3П_{заг}$ – загальна заробітна плата; $3П_{ч}$ – частина заробітної плати, що припадає на працю; n – вік, у якому закінчується активна трудова діяльність людини; S_i – процентна ставка; t – вік працівника</p>	1. Потребує незначного часу для оцінки за умов використання комп'ютерної техніки	1. Застосування можливе для оцінки доходів працівників професій, ринкова кон'юнктура яких відома та прогнозована
Т. М. Трофімчук [227]	-	<p>Вартість людського капіталу визначають за формулою:</p> $H_k = \frac{(1-r)^t - 1}{r} \times A,$ <p>де H_k – вартість людського капіталу, грошова оцінка вартості робочої сили одного працівника; r – річна ставка дисконту; A – капітал, вклад, вартість життя однієї людини; t – вік працівника</p>	-	1. При розрахунку не враховується трудовий потенціал працівника 2. Основним фактором зростання капіталу є вік працівника
Експертні методи				
К. В. Тимошенко [223, с. 195–196]	-	<p>Вартість людського капіталу працівника розраховують множенням середньої заробітної плати на ієрархічний потенціал:</p> $K_{он} = 3П \cdot K_{инр}$ <p>де $K_{он}$ – особистий капітал працівника, грн.; $3П$ – заробітна плата працівника, грн.; $K_{инр}$ – коефіцієнт ієрархічного потенціалу працівника, що відповідає посадовими обов'язкам і середньо ринковій оцінці праці робітника на подібних посадах. Система ієрархічних коефіцієнтів $K_{инр}$ для працівників, які займають певні посади, як і для творчих людей, винахідників і «генераторів» ідей має формуватися в кожному підприємстві самостійно</p>	1. Застосування підлоду мотивує працівників до генерування творчих ідей, що дасть змогу підвищити ієрархічний потенціал 2. Простота розрахунку вартості капіталу працівника	1. Розрахована вартість трудових ресурсів є орієнтованою 2. Залежність показника $K_{инр}$ від професіоналізму оцінщика
В. Аллавердян [2], Т. М. Трофімчук [227]	-	<p>Оціночна вартість працівника – розрахункова величина, що визначається як добуток пропонованої або виплаченої заробітної плати працівника на коефіцієнт гудвілу кадрового потенціалу:</p> $S = 3П \cdot Г_{кп}$ <p>де S – оціночна вартість працівника; $3П$ – заробітна плата працівника; $Г_{кп}$ – гудвіл кадрового потенціалу працівника, коефіцієнт (розрахункова величина). Гудвілом кадрового потенціалу працівника є коефіцієнт, який відображає реальну, ринкову, індивідуальну вартість працівника не як штатну одиницю, а як конкретну людину, що вміє виконувати ті чи інші функції, вирішувати ті чи інші завдання. На цей коефіцієнт впливають психологічний клімат, що склався в колективі (від 0 до 0,2), професійний рівень працівника (від 0 до 0,5), час, необхідний для адаптації працівника на новому робочому місці (від 0 до 4)</p>	1. Інформація, отримана на основі проведених розрахунків, може бути цінною для управлінського персоналу в частині розуміння цінності окремих працівників для підприємства	1. Трудомісткість розрахунку вартості трудових ресурсів 2. Складність визначення рівня гудвілу кадрового потенціалу працівника 3. Рекомендовані параметри для розрахунку гудвілу подано надто узагальнено

Джерело: систематизовано авторами

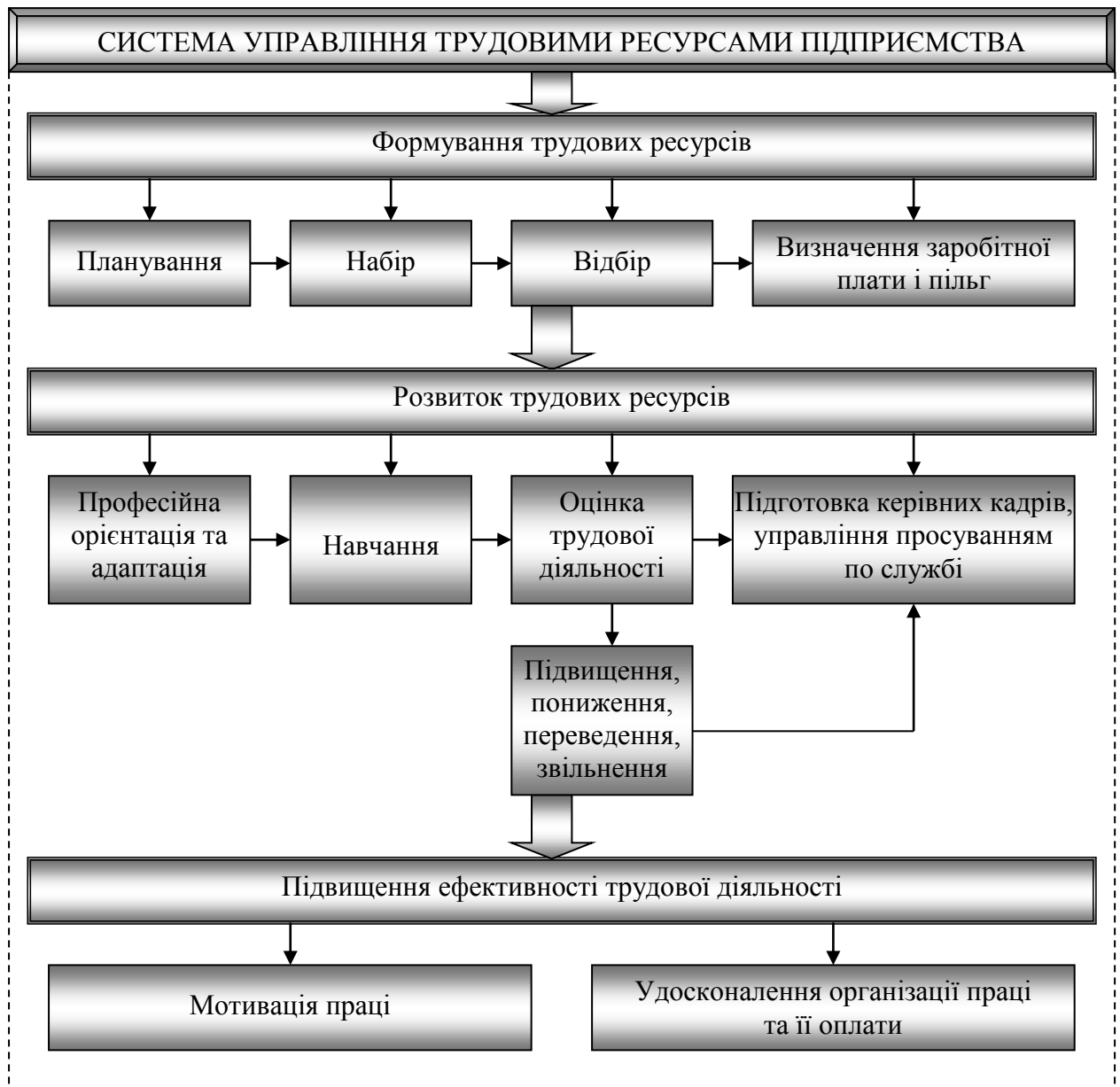


Рис. Ж.1. Етапи управління трудовими ресурсами

Джерело: [98, с. 402]



Рис. 3.1. Функції управління трудовими ресурсами

Джерело: сформовано авторами



Рис. К.1. Класифікація витрат на трудові ресурси

Джерело: сформовано авторами з використанням [32, с. 346-347; 158, с. 171]

Підходи вчених до визначення сутності первинного обліку в навчально-науковій літературі

№ з/п	Визначення сутності первинного обліку	Автор(и)								
		З. В. Кір'янова [66, с. 66–70]	Г. О. Паргин та ін. [133, с. 66]	В. В. Сопко [217]	А. М. Кузьмінський [81]	М. В. Реслер [196196, с. 67–70]	Ф. Ф. Бугинець [15, с. 228]	Советский энциклопедический словарь [211, с. 980]	С. А. Кузнецова [80, с. 112]	А. Ю. Соколов [212, с. 288]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Організований, повторюваний у часі процес збору, вимірювання, реєстрації, накопичення, зберігання, передачі інформації та її первинної обробки. При цьому під первинною обробкою інформації розуміється диференційоване накопичення кількісних даних, що характеризують господарські операції, виробничі явища та процеси	+	-	-	-	-	-	-	-	-
2	Початкова стадія системного сприйняття та реєстрації господарських операцій	+	-	-	-	-	-	-	-	-
3	Перший етап облікового процесу, який охоплює спостереження, вимірювання об'єктів обліку і реєстрацію отриманої інформації на паперових або машинних носіях	-	+	-	-	-	-	-	-	-
4	Вимоги, що висуваються до змісту та порядку реєстрації інформації в первинних документах, визначають вимоги до тих прийомів, якими реалізується функціональне призначення первинного обліку	-	-	+	-	-	-	-	-	-
5	Початкова стадія облікового процесу	-	-	+	-	+	+	-	+	-

Продовження додатка Л

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
6	Основний «постачальник», носій інформації для всіх видів господарського обліку: бухгалтерського, оперативного-технічного та статистичного	+	-	-	-	-	-	-	-	-
7	Процес спостереження фактів економічної діяльності, їх вимір та реєстрація в певних символах на машинних носіях інформації або в документах	-	-	-	+	-	-	-	-	-
8	Початкова стадія облікового процесу, призначення якої є вимір, реєстрація і фіксування господарських операцій у первинних документах	-	-	-	-	+	-	-	-	-
9	Складова загальної системи господарського обліку; стадія, яка притаманна кожному виду господарського обліку, що реєструє дані про господарські явища і процеси в облікових регістрах або в інших носіях інформації	-	-	-	-	+	-	-	-	-
10	У процесі його здійснення встановлюють та в певний спосіб фіксують ознаки і показники господарських операцій	-	-	-	-	-	+	-	-	-
11	Формує первинні дані для обробки та збереження з метою контролю, аналізу й управління діяльністю підприємства	-	-	-	-	+	-	-	-	-
12	Сукупність робіт з утворення доказів господарських фактів (явищ, процесів), інакше кажучи документування всіх господарських фактів на носіях інформації, використовуючи які провадиться виявлення, вимірювання та реєстрація інформації в бухгалтерському обліку	-	-	-	-	-	-	-	+	-
13	Первинна реєстрація фактів, подій, процесів, заповнення формулярів спостережень та інших документів у статистичному, бухгалтерському та оперативному обліку	-	-	-	-	-	-	+	-	-
14	Процес збору, виміру, реєстрації, накопичення, зберігання первинної інформації, необхідної для цілей управлінського, бухгалтерського та податного обліку	-	-	-	-	-	-	-	-	+

Джерело: узагальнено авторами

Документальне забезпечення процесів формування, використання та розвитку трудових ресурсів на підприємствах олійно-жирової галузі

Документальне забезпечення процесу формування трудових ресурсів

№ з/п	Способи формування персоналу		Витрати, що виникають у процесі формування персоналу	Документальне забезпечення процесу формування персоналу		
				Документи-підстави	Первинні документи	
1	2		3	4	5	
Зовнішній ринок праці						
1	Позаштатна робоча сила	Аутстафінг персоналу	Вартість послуг з аутстафінгу персоналу: сума заробітної плати кожного працівника, сума податкових виплат, комісійна винагорода кадровому агентству; витрати на пошук та добір персоналу	Договір про надання послуг	Акт виконаних робіт (наданих послуг) Рахунок-фактура Платіжне доручення Виписка банку	
2		Аутсорсинг персоналу	Вартість послуг з аутсорсингу персоналу: винагорода аутсорсинговій компанії за надання послуг відповідно до укладеного договору			
3		Підрядник	Винагорода, яку виплачує замовник за виконану роботу відповідно до укладеного сторонами договору підряду			Договір підряду
4	Наймання працівників у штат підприємства	Формування персоналу силами	Сторонніх спеціалізованих організацій	Послуги кадрових агентств, служб зайнятості: винагорода агентству зайнятості за надані послуги з підбору працівників Витрати на розміщення оголошень про вакантні посади в ЗМІ	Договір про надання послуг	Акт виконаних робіт (наданих послуг) Рахунок-фактура Платіжне доручення Виписка банку
			Власної кадрової служби	Витрати на відбір та найм персоналу: вартість часу на розгляд резюме, проведення співбесіди, обробку результатів та прийняття рішення, інші витрати Витрати на персонал в період адаптації: заробітна плата працівника протягом випробувального терміну Витрати на трудові ресурси в період навчання та підвищення кваліфікації	Заява про прийняття на роботу Трудовий договір (контракт); Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу Трудова книжка Особова картка	
Внутрішній ринок праці						
5	Заповнення вакантної посади за рахунок власних кадрових резервів		Витрати на оплату професійного навчання, підготовки, перепідготовки, підвищення кваліфікації Витрати, пов'язані з організацією навчання Інші витрати	Заява працівника з проханням оплати вартості навчання Наказ про проведення навчання працівників Договір про навчання	Акт виконаних робіт Рахунок-фактура Платіжне доручення Виписка банку Довідка, розрахунок бухгалтерії	

Джерело: систематизовано авторами

Документальне забезпечення процесу використання трудових ресурсів

№ з/п	Група витрат	Структура витрат	Документальне забезпечення процесу використання трудових ресурсів	
			Документи-підстави	Первинні документи
1	2	3	4	5
1	Основна заробітна плата	Оплата праці за встановленими тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками працівників, посадовими окладами керівників, фахівців, технічних службовців	Список підзвітних осіб Наказ (розпорядження) про відрядження Посвідчення про відрядження Журнал реєстрації посвідчень про відрядження	Табель обліку використання робочого часу Листок обліку простоїв Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт
		Оплата при переведенні працівника на нижче оплачувану роботу, а також при невиконанні норм виробітку та виготовленні продукції, що виявилася браком, не з вини працівника	Галузева угода Колективний договір або положення про оплату праці Трудовий договір (контракт) Цивільно-правовий договір Договір про надання послуг Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу Наказ про переведення на інше місце роботи Особовий рахунок Трудова книжка	
2	Додаткова заробітна плата	Надбавки та доплати до тарифних ставок (посадових окладів) за суміщення професій, збільшення обсягу робіт, роботу в важких та шкідливих умовах праці, інтенсивність праці, працю у нічний час, знання й використання в роботі іноземної мови, науковий ступінь тощо Премії та винагороди Оплата праці в надурочний час і в святкові та неробочі дні Оплата працівникам днів відпочинку, що надаються їм у зв'язку з роботою понад нормальну тривалість робочого часу при вахтовому методі організації праці Вартість безоплатно наданих працівникам житла, комунальних послуг, послуг зв'язку та суми коштів на відшкодування їх оплати Витрати на відшкодування вартості проїзду в транспорті Вартість безкоштовно наданого форменого одягу для виконання трудових обов'язків Оплата за невідпрацьований час (оплата, а також суми компенсації невикористаних відпусток; оплата додаткових відпусток; заробітна плата працівників за час їх навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки персоналу; заробітна плата працівників, що проходять навчання для роботи на щойно введених у дію виробництвах, новітніх технологій та обладнання; оплата праці робітників, залучених для виконання державних та/або громадських робіт; оплата праці працівникам-донорам у дні обстеження, здавання крові та відпочинку; оплата праці при проходженні медичного огляду за час перебування в медичному закладі; оплата простоїв не з вини працівника) тощо	Акт атестації робочого місця Список осіб, які працювали у понаднормовий час Свідоцтво про закінчення курсів іноземної мови Диплом кандидата (доктора) наук Накази керівника про призначення премії Наказ про надання матеріальної допомоги; Наказ про відправлення працівника на навчання, курси підвищення кваліфікації (перепідготовки) Наказ про проходження періодичного медичного огляду Накази про компенсації вартості проїзду, комунальних послуг тощо Заява працівника про намір пройти медичне обстеження та здати кров та/ або її компоненти Довідка про здавання крові, видана медичним закладом Наказ про звільнення з роботи та надання додаткового дня відпочинку у зв'язку із здаванням крові Листок обліку простоїв Список про надання відпустки Наказ (розпорядження) про надання відпустки	Розрахунково-платіжні відомості (працівників, зведені) Розрахунково-платіжні документи Платіжні доручення Виписки банку Квитанції, чеки Проїзні квитки; Видаткові касові ордери Прибуткові касові ордери Лікарняні листки Довідки та розрахунки бухгалтерії

Продовження додатка М.2

1	2	3	4	5
3	Інші заохочувальні та компенсаційні виплати	Нарахування працівникам за невідпрацьований час, які вимушено працювали скорочений час та перебували у відпустках з ініціативи адміністрації підприємства Винагороди, які мають одноразовий характер (винагорода за підсумками роботи за рік, щорічні винагороди за вислугу років, премії за сприяння винахідництву та раціоналізації, створення, освоєння та впровадження нових технологій і техніки; премії за виконання важливих завдань, заохочення до ювілейних та пам'ятних дат) Матеріальна допомога систематичного характеру (на оздоровлення та ін.) Виплати соціального характеру (оплата або дотації на харчування працівників, вартість путівок на лікування та відпочинок, вартість проїзних квитків) Інші виплати індивідуального характеру	Колективний договір або положення про оплату праці Трудовий договір (контракт) Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу Наказ про переведення на іншу роботу Список про надання відпустки Наказ (розпорядження) про надання відпустки Наказ про надання премій, матеріальної допомоги та інших соціальних пільг працівникам підприємства	Табель обліку використання робочого часу Розрахунково-платіжні відомості (працівників, зведені) Розрахунково-платіжні документи Видаткові касові ордери Прибуткові касові ордери Лікарняні листки Довідки та розрахунки бухгалтерії
4	ВИТРАТИ, ЩО НЕ НАЛЕЖАТЬ ДО ФОНДУ ОПЛАТИ ПРАЦІ	Внески підприємства на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	Свідоцтво про загальнообов'язкове державне соціальне страхування	Розрахунково-платіжні відомості Платіжне доручення Розрахунки бухгалтерії
		Допомога по тимчасовій непрацездатності (в межах п'яти днів)		Листок непрацездатності Платіжне доручення
		Витрати на відрядження: добові (у повному обсязі), вартість проїзду, витрати на наймання житлового приміщення	Список підзвітних осіб Наказ про відрядження Посвідчення про відрядження Журнал реєстрації посвідчень про відрядження	Видаткові касові ордери Довідки та розрахунки бухгалтерії Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, та додані документи, що засвідчують понесені витрати
		Матеріальна допомога разового характеру, що надається працівникам у зв'язку із сімейними обставинами; працівникам, які перебувають по догляду за дитиною; у зв'язку із народженням дитини; на оплату лікування; оздоровлення дітей; сім'ям із неповнолітніми дітьми, на поховання	Заява з проханням надання матеріальної допомоги Наказ про надання відпустки Свідоцтво про народження дитини, свідоцтво про смерть Довідки від органів соціального страхування Наказ керівника про надання допомоги	Платіжне доручення Видаткові касові ордери Довідки та розрахунки бухгалтерії
		Одноразова допомога при звільненні працівника, виході на пенсію	Колективний договір Заява працівника з проханням надати допомогу Наказ керівника про виплату одноразової допомоги	
		Витрати на добровільне медичне страхування працівників	Заява працівника на отримання полісу медичного страхування Наказ керівника підприємства із зазначенням строку медичного страхування, страхової компанії Договір добровільного медичного страхування	Рахунки Страховий поліс Квитанції
		Надання працівнику безвідсоткової позики	Заява працівника з проханням надати позику із зазначенням її суми, призначення, строку видачі та дати повернення Договір про надання позики	
		Компенсації за використання для потреб виробництва власного інструментарію та особистого транспорту	Заява працівника з проханням відшкодування вартості власного інструментарію та компенсації пального для особистого транспорту Наказ керівника	Платіжне доручення Видатковий касовий ордер Прибутковий касовий ордер Довідки та розрахунки бухгалтерії
		Витрати на відшкодування працівнику вартості орендованого житла	Заява з проханням відшкодування вартості орендованого майна Договір оренди житла Наказ керівника про відшкодування вартості орендованого житла	

Джерело: систематизовано авторами з урахуванням [178]

Документальне забезпечення професійного розвитку трудових ресурсів

№ з/п	Спосіб організації навчального процесу	Склад витрат	Документальне забезпечення розвитку трудових ресурсів	
			Документи-підстави	Первинні документи
1	2	3	4	5
1	Господарський	Витрати, пов'язані з організацією навчального процесу Оплата праці та виплати спеціалістам, які проводять навчальні курси, тренінги, курси підвищення кваліфікації Оплата роботи висококваліфікованих працівників, залучених для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників Витрати на придбання навчальних матеріалів, навчального програмного забезпечення Інші витрати	Наказ керівника про проведення навчання працівників (курсів підвищення кваліфікації) Договір про навчання (підвищення кваліфікації) працівника	Розрахунково-платіжні документи Документи з обліку робочого часу Платіжні доручення; Видаткові касові ордери
2	Підрядний	Витрати на оплату навчання працівників у закладах освіти та в установах підвищення кваліфікації Оплата вартості проїзду до навчальних закладів Витрати, пов'язані з організацією навчального процесу (витрати на навчальний матеріал) Інші витрати		Розрахунково-платіжні документи Акт виконаних робіт (наданих послуг) Видаткові касові ордери

Джерело: систематизовано авторами

Додаток Н

**Рекомендовані первинні документи з обліку трудових ресурсів підприємств
олійно-жирової галузі**

Додаток Н.1

Розрахунок первісної вартості прав на використання трудових активів працівника

ЗАТВЕРДЖУЮ

Назва підприємства ПАТ «Вінницький олійножировий комбінат»

Керівник підприємства Д.А. Чаленко

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 00373758

«10» жовтня 2013 р.

Розрахунок первісної вартості прав на використання трудових активів працівника

«10» жовтня 2013 р.

Особа-носіє трудових активів			Олійник Володимир Миколайович		
Документ, що підтверджує права на використання трудових активів			Контракт від 10 жовтня 2013 р.		
Місце використання трудових активів			Олійно-екстракційний завод		
ПРАВА НА ВИКОРИСТАННЯ ТРУДОВИХ АКТИВІВ ПРАЦІВНИКА					
I. ВАРТІСТЬ ПРАВА НА ВИКОРИСТАННЯ ФІЗИЧНИХ ЗДІБНОСТЕЙ – 230 880,00 грн.					
Вид трудового активу	0–6 років	Вартість, грн.	6–16 років	Вартість, грн.	Загальна вартість, грн.
Фізичні здібності	1 102,00	66 120,00	1 373,00	164 760,00	230 880,00
II. ВАРТІСТЬ ПРАВА НА ВИКОРИСТАННЯ ОСВІТИ – 50 000,00 грн.					
Вид трудового активу	Первісна вартість, грн.	Джерело інформації	Коефіцієнт успішності, k	Скоригована вартість, грн.	Документ про освіту
Професійна освіта (інженер)	50 000,00	Активний ринок	0,8	40 000,00	Диплом ВН 45874225
Інша освіта	10 000,00	Активний ринок	1,0	10 000,00	Свідоцтво АП 546148
Разом	60 000,00	–	–	50 000,00	–
III. ВАРТІСТЬ ПРАВА НА ВИКОРИСТАННЯ ДОСВІДУ – 34 000,00 грн.					
Вид трудового активу	Вартість освіти, грн.	Стаж роботи, років	Коефіцієнт здатності до навчання, w	Джерело інформації	Вартість досвіду
Досвід	50 000,00	5	0,2	Результати анкетування	34 000,00
ЗАГАЛЬНА ВАРТІСТЬ ТРУДОВИХ АКТИВІВ ПРАЦІВНИКА, грн.					314 880,00

Додаток Н.2

Акт введення в господарський обіг прав на використання трудових активів працівника

ЗАТВЕРДЖУЮ

Назва підприємства ПАТ «Вінницький олійножировий комбінат»

Керівник підприємства

Д.А. Чаленко

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 00373758

«10» жовтня 2013 р.

АКТ

введення в господарський обіг прав на використання трудових активів працівника № 12

«10» жовтня 2013 р.

Особа–носіє трудових активів	Олійник Володимир Миколайович
Документ, що підтверджує права на використання трудових активів	Контракт від 10 жовтня 2013 р.
Місце використання трудових активів	Олійно-екстракційний завод

№ з/п	Склад трудових активів	Вартість залучених трудових активів	Документи, що підтверджують наявність трудових активів	Кореспонденція рахунків			
				Дебет		Кредит	
				Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Фізичні здібності	230 880,00	Паспорт АВ 452632	126	21	156	21
2	Освіта	50 000,00	Диплом ВН 23486596	126	22	156	22
3	Досвід	34 000,00	Трудова книжка АА 652145	126	23	156	23
4	Разом	314 880,00	–	126	2	156	2

Комісія, створена наказом керівника підприємства № 6 від 02.10.2013 р., розглянула документи, що підтверджують можливість ідентифікації трудових активів працівника, з метою використання їх у виробничому процесі:

Продовження додатка Н.2

№ з/п	Обґрунтування можливості введення трудових активів у господарський обіг	Склад трудових активів працівника		
		Фізичні здібності	Освіта	Досвід
1	2	3	4	5
1	Правові підстави для встановлення контролю над трудовим активом	Контракт від 10 жовтня 2014 р.	Контракт від 10 жовтня 2014 р.	Контракт від 10 жовтня 2014 р.
2	Характеристика трудового активу за призначенням	Сукупність фізичних якостей, які дозволяють працівнику виконувати трудові обов'язки	Сукупність теоретичних знань, необхідних для виконання трудових обов'язків	Сукупність практично засвоєних знань, навиків, необхідних працівнику для виконання покладених обов'язків
3	Вартість залученого трудового активу	230 880,00 грн., двісті тридцять тисяч вісімсот вісімдесят грн. 00 коп.	50 000,00 грн., п'ятдесят тисяч грн. 00 коп.	34 000,00 грн., тридцять чотири тисячі грн. 00 коп.
		314 880,00 грн., триста чотирнадцять тисяч вісімсот вісімдесят грн. 00 коп.		
4	Документи, що підтверджують наявність трудового активу	Паспорт	Диплом про здобуття освіти	Трудова книжка
5	Документи, що підтверджують вартість залученого трудового активу	Закон України «Про державний бюджет»	Інформація активного ринку	Анкетування, розрахункові дані для визначення вартості досвіду
6	Придатність/непридатність трудового активу для використання	Так	Так	Так
7	Ймовірність отримання економічних вигід від використання трудових активів	Так	Так	Так

Висновок комісії: *Трудові активи підлягають ідентифікації, існує можливість визначення їх вартості та ймовірність отримання економічних вигід від їх використання. Трудові активи В.М. Олійника у складі вартості фізичних здібностей, освіти та досвіду придатні для введення в господарський обіг у формі права підприємства на їх використання. Контроль над трудовими активами працівника з боку підприємства підтверджується укладеним контрактом (трудовим договором).*

Голова комісії: Генеральний директор Д.А. Чаленко

Члени комісії: Головний бухгалтер І.О. Зоря

Бухгалтер Л.О. Святкун

Особа, відповідальна за прийняття на облік прав на використання трудових активів: Бухгалтер Р.Т. Бойко

Додаток Н.3

Акт формування прав на використання трудових активів працівника

ЗАТВЕРДЖУЮ

Назва підприємства ПАТ «Вінницький олійножировий комбінат»

Керівник підприємства

Д.А. Чаленко

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 00373758

«31» жовтня 2013 р.

АКТ № 8

формування прав на використання трудових активів працівника

«31» жовтня 2013 р.

Особа-носії трудових активів	Олійник Володимир Миколайович
Документ, що підтверджує право на використання трудового активу	Контракт від 10 жовтня 2013 р.
Місце використання трудових активів	Олійно-екстракційний завод

Трудовий актив	Документ, що засвідчує формування трудового активу	Документ, що засвідчує понесення витрат	Коефіцієнт успішності навчання, <i>k</i>	Вартість навчання, грн.	Кореспонденція рахунків				Сума, грн.	Найменування трудового активу
					Дебет		Кредит			
					Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Професійні знання (підвищення кваліфікації за напрямом «Сучасні технології екстракції рослинних олій»)	Сертифікат від 31.10.2013 р. № 45	Договір про навчання працівника від 12.10.2013 р. № 63, Платіжне доручення	0,8	2 000,00	231	1	685	–	400,00	Професійні знання з технології екстракції рослинних олій
					156	24	685	–	1 600,00	

Загальні витрати на формування трудового активу становлять 2 000,00 грн., з яких 1 600,00 грн. віднесено на збільшення вартості трудових активів, 400,00 грн. – до складу собівартості виробленої продукції.

Головний бухгалтер (бухгалтер):

І.О. Зоря

Додаток Н.4

Розрахунок амортизації прав на використання трудових активів працівника

ЗАТВЕРДЖУЮ

Назва підприємства ПАТ «Вінницький олійножировий комбінат»

Керівник підприємства

Д.А. Чаленко

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 00373758

«30» грудня 2013 р.

Розрахунок амортизації прав на використання трудових активів працівника
за січень 2014 р.

Особа-носіє трудових активів	Олійник Володимир Миколайович
Документ, що підтверджує право на використання трудових активів	Контракт від 10 жовтня 2013 р.
Місце використання трудових активів	Олійно-екстракційний завод

№ з/п	Об'єкт трудових активів	Дата залучення трудового активу в господарський оборот	Термін дії договору на використання об'єкта трудових активів	Первісна вартість, грн.	Накопичений знос, грн.	Сума амортизаційних відрахувань за період, грн.	Дебет		Кредит		Примітка (метод розрахунку амортизації)
							Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Професійні знання з технології екстракції рослинних олій	31.10.2013 р.	3 роки	1 600,00	88,00	44,00	231	1	136	2	Прискореного зменшення залишкової вартості

Розрахунок провів: Бухгалтер

Л.О. Святкун

Головний бухгалтер

І.О. Зоря

Додаток Н.5

Акт вибуття (списання) прав на використання трудових активів працівника з господарського обігу
ЗАТВЕРДЖУЮ

Назва підприємства ПАТ «Вінницький олійножировий комбінат»

Керівник підприємства

Д.А. Чаленко

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 00373758

«11» жовтня 2014 р.

АКТ
вибуття (списання) з господарського обігу прав на використання трудових активів працівника № 15
«11» жовтня 2014 р.

Особа–носіє трудових активів	Павленко Тетяна Анатоліївна
Документ, що підтверджує права на використання трудових активів	Контракт від 28 травня 2011 р.
Місце використання трудових активів	Гідрогенізаційний завод

№ з/п	Склад трудових активів	Залишкова вартість об'єкта трудових активів	Кореспонденція рахунків			
			Дебет		Кредит	
			Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку
1	2	3	4	5	6	7
1	Фізичні здібності	250 000,00	426	1	126	21
2	Освіта	35 000,00	426	1	126	22
3	Досвід роботи	21 000,00	426	1	126	23
4	Разом	306 000,00	426	1	126	2

Продовження додатка Н.5

Комісія, що діє відповідно до наказу *№ 15 від 13.02.2014 р.*, засвідчує вибуття трудових активів Т.А. Павленко з господарського обігу у складі фізичних здібностей, освіти та досвіду.

Правовою підставою для списання з-під контролю підприємства прав на використання трудових активів Т.А. Павленко є заява про звільнення працівника.

Залишкова вартість трудових активів працівника становить: *триста шість тисяч грн. 00 коп.*

Висновок комісії: *Права на використання трудових активів Т.А. Павленко у складі фізичних здібностей, права на використання освіти та права на використання досвіду підлягають списанню з господарського обігу.*

Голова комісії:	<u>Генеральний директор</u>	<u>Д.А. Чаленко</u>
Члени комісії:	<u>Гол. бухгалтер</u>	<u>І.О. Зоря</u>
	<u>Бухгалтер</u>	<u>Л.О. Святкун</u>
Особа, відповідальна за прийняття на облік трудових активів:	<u>Бухгалтер</u>	<u>Р.Т. Бойко</u>

Джерело: сформовано авторами з використанням [21; 185]

СИСТЕМА РАХУНКІВ ДЛЯ ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ОПЕРАЦІЙ З ТРУДОВИМИ РЕСУРСАМИ ОЛІЙНО-ЖИРОВИХ ПІДПРИЄМСТВ		
Синтетичний рахунок 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»		
Рахунки другого порядку	Рахунки третього порядку	Інформація, відображена на рахунках
18.3 Інша дебіторська заборгованість	18.3.1 Дебіторська заборгованість за наданими позиками	Відображено суму виданої працівнику довгострокової позики
Синтетичний рахунок 23 «Виробництво»		
23.1 Основне виробництво	23.1.1 Олійноекстракційний завод 23.1.2 Гідрогензаційний завод 23.1.3 Виробництво маргарину та майонезу 23.1.4 Миловарне виробництво 23.1.5 Виробництво фасованої продукції	Відображення витрат на виплату основної, додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат працівникам підприємства у розрізі підрозділів основного та допоміжного виробництв Відображення нарахованих внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на заробітну плату працівників у розрізі підрозділів основного та допоміжного виробництв
23.2 Допоміжне виробництво	23.2.1 Теплоенергетичний цех 23.2.2 Енергодільниця 23.2.3 Дільниця виробництва водно 23.2.4 Киснево-наповнювальна дільниця 23.2.5 Дільниця водопостачання 23.2.6 Ремонтно-механічний цех 23.2.7 Автотранспортний цех	
Синтетичний рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами»		
37.7 Розрахунки з різними дебіторами	Аналітичний облік ведеться за кожним працівником підприємства в розрізі видів дебіторської заборгованості	Відображається заборгованість працівників за придбані продукцію, послуги, роботи, за отримані позики
Синтетичний рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів»		
39.1 Майбутні витрати на навчання працівників	Аналітичний облік ведеться за видами майбутніх витрат підприємства	Відображаються витрати на навчання працівників, які відносять до наступних звітних періодів
Синтетичний рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»		
47.1 Забезпечення виплат відпусток 47.2 Додаткове пенсійне забезпечення 47.7 Забезпечення матеріального заохочення	Аналітичний облік ведеться за видами створених забезпечень на виплату майбутніх платежів	Відображається інформація про створені резерви на виплату: 1) відпусток 2) додаткових пенсій 3) матеріального заохочення
Синтетичний рахунок 65 «Розрахунки зі страхування»		
65.1 За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування	Аналітичний облік ведеться за видами діяльності підприємства	Відображення інформації про суми нарахованого єдиного соціального внеску на заробітну плату персоналу
Синтетичний рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»		
66.1 Розрахунки за заробітною платою 66.2 Розрахунки з депонентами 66.3 Розрахунки за іншими виплатами	Аналітичний облік ведеться за кожним працівником у розрізі структурних підрозділів підприємства	Відображається заборгованість із заробітної плати в межах ФОП Суми несплаченої в строк та депонованої заробітної плати Заборгованість із виплат працівникам, що не входять до ФОП
Синтетичний рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»		
91.1 Управління олійноекстракційного заводу 91.2 Управління гідрогензаційного заводу 91.3 «Управління виробництва гірчиці та майонезу»	Аналітичний облік ведеться за статтями витрат і видами діяльності	Відображаються витрати з оплати праці та інших виплат соціального характеру працівникам підприємства Відображаються суми єдиного соціального внеску, нарахованих на заробітну плату працівників
Синтетичні рахунки 92 «Загальновиробничі витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати»		
92 Адміністративні витрати 93 Витрати на збут 949 Інші витрати операційної діяльності	Аналітичний облік ведеться за статтями витрат	Відображаються витрати з оплати праці та інших виплат соціального характеру працівникам підприємства Відображаються суми єдиного соціального внеску, нараховані на заробітну плату працівників

Рис. П.1. Робочий план рахунків олійно-жирових підприємств у частині обліку трудових ресурсів

Джерело: систематизовано авторами

Нормативно-правове забезпечення обліку трудових ресурсів олійно-жирових підприємств України	
→	Конституція України
	Кодекси
→	Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755–VI Кодекс Законів про працю України від 10.12.71 р. №322–VIII Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435–IV Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436–IV
	Закони України
→	«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996–XIV «Про оплату праці» від 24.03.95 р. № 108/95–ВР «Про відпустки» від 15.11.96 р. № 504/96–ВР «Про охорону праці» від 14.10.92 р. № 2694–XII «Про освіту» від 23.05.91 р. № 1060–XII «Про професійний розвиток працівників» від 12.01.2012 р. № 4312–VI «Про недержавне пенсійне забезпечення» від 09.07.2003 р. № 1057–IV
	Постанови Кабінету Міністрів України
→	«Про затвердження Положення про оплату праці за час виробничого навчання, перекваліфікації або навчання інших професій» від 28.06.97 р. № 700 «Про затвердження Положення про умови матеріального забезпечення осіб, направлених за кордон на навчання та стажування» від 04.03.96 р. № 287 «Про гарантії і компенсації для працівників, які направляються для підвищення кваліфікації, підготовки, перепідготовки, навчання інших професій з відривом від виробництва» від 28.06.97 р. № 695
	Положення (стандарти) бухгалтерського обліку
→	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. № 73 НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» 27.06.2013 р. № 628 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» від 18.10.99 р. № 242 П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» від 08.10.99 р. № 237 П(С)БО 11 «Зобов'язання» 31.01.2000 р. №20 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» від 30.11.2001 р. № 559 П(С)БО 16 «Витрати» від 31.12.99 р. №318 П(С)БО 26 «Виплати працівникам» від 28.10.2003 р. № 601
	Внутрішні нормативно-правові акти
→	Галузева угода Колективний договір Трудовий договір Положення про оплату праці Положення про преміювання працівників

Рис. Р.1. Нормативно-правові акти в сфері обліку трудових ресурсів

Джерело: систематизовано авторами

УЗАГАЛЬНЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ТРУДОВІ РЕСУРСИ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ОЛІЙНО-ЖИРОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

Ф. № 1 «БАЛАНС»

АКТИВ. РОЗДІЛ I

ряд. 1040 «Довгострокова дебіторська заборгованість» – заборгованість працівників за надані підприємством довгострокові позики

АКТИВ. РОЗДІЛ II

ряд. 1155 «Інша поточна дебіторська заборгованість» – заборгованість працівників перед підприємством за придбані продукцію, товари, роботи, послуги, за отримані короткострокові позики;

ряд. 1170 «Витрати майбутніх періодів» – в частині витрат на навчання, підвищення кваліфікації (перепідготовки) працівників, що належать до наступного звітного періоду

ПАСИВ. РОЗДІЛ I

ряд. 1400 «Зареєстрований (пайовий) капітал» – відображення часток працівників у статутному капіталі, отриманих у результаті впровадження підприємством мотиваційних заходів

ПАСИВ. РОЗДІЛ II

ряд. 1521 «Довгострокові забезпечення витрат персоналу» – відображення нарахованих у звітному періоді майбутні витрати на оплату відпусток, виплату додаткового пенсійного забезпечення, матеріального заохочення працівників

ПАСИВ. РОЗДІЛ III

ряд. 1615 «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» – заборгованість підприємства перед кадровими агентствами за надані послуги з підбору фахівців, ЗМІ за розміщення оголошень про вакантні місця, ВНЗ за освітні послуги

ряд. 1625 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування» – зобов'язання підприємства перед Пенсійним фондом за соціальним внеском

ряд. 1630 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці» – зобов'язання підприємства перед працівниками стосовно виплати заробітної плати та інших винагород

ряд. 1640 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками» – заборгованість підприємства перед працівниками-учасниками, пов'язана з розподілом прибутку (дивіденди тощо) і капіталу

ряд. 1660 «Поточні забезпечення» – відображається сума забезпечень на виплату відпусток, додаткового пенсійного забезпечення, матеріальної допомоги

Ф. № 2 «ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ»

РОЗДІЛ I

ряд. 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» – абсолютна величина витрат на оплату праці виробничого персоналу в собівартості реалізованої продукції

ряд. 2130 «Адміністративні витрати» – в частині витрат на оплату праці загальногосподарського персоналу та освітні послуги

ряд. 2150 «Витрати на збут» – у частині витрат на оплату праці персоналу, що забезпечує збут продукції

ряд. 2180 «Інші операційні витрати» – в частині витрат на виплату матеріальної допомоги працівникам відповідно до положень колективного договору, витрати на навчання та підвищення кваліфікації працівників

РОЗДІЛ III

ряд. 2505 «Витрати на оплату праці» – загальна сума витрат на оплату праці персоналу підприємства

ряд. 2510 «Відрахування на соціальні заходи» – загальна сума нарахованого соціального внеску на заробітну плату працюючих

ряд. 2520 «Інші операційні витрати» – в частині витрат на виплату допомоги в результаті реалізації мотиваційної програми підприємства, прописаної в колективному договорі, навчання та підвищення кваліфікації працівників

Ф. № 3 «ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ»

*(за прямим методом)*РОЗДІЛ I

ряд. 3100 «Витрачання на оплату товарів (робіт, послуг)» – частка коштів, сплачених агентствам за надані послуги з підбору персоналу, аутсорсингу та ін., розміщення оголошень про набір персоналу в ЗМІ, виплати ВНЗ за навчання працівників тощо

ряд. 3105 «Витрачання на оплату праці» – відображається сума коштів, виплачених працівникам у формі заробітної плати, допомоги, винагороди

ряд. 3110 «Витрачання на оплату відрахувань на оплату праці» – відображається сума сплаченого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

ряд. 3190 «Інші витрачання» – витрачання коштів на програми мотиваційного та заохочувального характеру

*(за непрямым методом)*РОЗДІЛ I

ряд. 3510 «Коригування на збільшення (зменшення) забезпечень» – відображається зміна (+;-) забезпечень на виплату відпусток, недержавних пенсій, матеріальної допомоги

ряд. 3550 «Коригування на збільшення (зменшення) оборотних активів» – відображення зміни (+;-) витрат майбутніх періодів за операціями з навчання працівників (ряд. 3556), з наданих короткострокових позик працівникам (ряд. 3554)

ряд. 3560 «Коригування на збільшення (зменшення) поточних зобов'язань» – відображення зміни (+;-) поточних зобов'язань у частині розрахунків з оплати праці (ряд. 3564), єдиного внеску (ряд. 3563), інших виплат, наданих послуг з підбору, навчання, підготовки та перепідготовки персоналу (ряд. 3561)

РОЗДІЛ III

ряд. 3355 «Витрачання на сплату дивідендів» – відображення суми виплачених дивідендів працівникам-учасникам

Ф. № 4 «ЗВІТ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ»

ряд. 4200 «Виплати власникам» – відображається сума виплат дивідендів працівникам, які володіють акціями підприємства

ряд. 4240 «Внески до капіталу» – відображається збільшення частки працівників у капіталі підприємства

ряд. 4260 «Викуп акцій (часток)» – відображається зменшення розміру зареєстрованого капіталу в результаті викупу підприємством акцій, розповсюджених серед працівників

Ф. № 5 «ПРИМІТКИ ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»

РОЗДІЛ V

ряд. 480 «Утримання об'єктів житлово-комунального і соціального призначення» – відображення витрат на оплату житла працівникам

РОЗДІЛ VII

ряд. 710 «Забезпечення на виплату відпусток працівникам» – відображення створених резервів на виплату відпусток працівникам

РОЗДІЛ IX

ряд. 950 «Інша поточна дебіторська заборгованість» – відображення заборгованості працівників перед підприємством за видані короткострокові позики

Рис. С.1. Розкриття інформації про трудові ресурси у звітності

Джерело: сформовано авторами з використанням [106; 182]

УЗАГАЛЬНЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ТРУДОВІ РЕСУРСИ В СТАТИСТИЧНІЙ ЗВІТНОСТІ					
Ф. № 1-ПВ «ЗВІТ З ПРАЦІ»					
Інформація бухгалтерського обліку		Інформація оперативного та статистичного обліку			
Рядок	Зміст статті згідно з Інструкцією щодо заповнення форми статистичного спостереження	Рядок	Зміст статті згідно з Інструкцією щодо заповнення форми статистичного спостереження		
РОЗДІЛ III	5010	Відображається фонд оплати праці штатних працівників	3020	Відображається чисельність працівників, які прийняті на роботу в звітному періоді	
	5020	Відображається розмір фонду основної заробітної плати	3030	Відображається чисельність працівників, які прийняті на новостворені робочі місця	
	5030	Відображається розмір фонду додаткової заробітної плати	3040	Відображається чисельність працівників, звільнених у звітному періоді	
	5040	Відображаються суми нарахованих надбавок та доплат до тарифних ставок і посадових окладів	3050	Відображається чисельність працівників, які звільнені з ініціативи власника в результаті змін в організації виробництва та праці	
	5050	Відображаються суми нарахованих премій та винагород, що мають систематичний характер	3060	Відображається чисельність працівників, які звільнені з власної ініціативи, за прогул без поважних причин, інші порушення трудової дисципліни	
	5060	Відображаються суми заохочувальних та компенсаційних виплат	3070	Відображається облікова чисельність штатних працівників	
	5070	Відображаються суми матеріальної допомоги, передбачені законодавством та колективним договором	РОЗДІЛ II	4010	Відображається фонд робочого часу працівників згідно з режимом його роботи, що складається із суми відпрацьованих та невідпрацьованих людино-годин
	5080	Відображаються суми, пов'язані з наданням працівникам виплат соціального характеру		4020	Відображаються всі фактично відпрацьовані працівниками людино-години, враховуючи час, відпрацьований у вихідні, святкові та неробочі дні, період службових відряджень, час надурочних робіт
	5090	Відображаються суми оплати за невідпрацьований час		4040	Відображається загальна кількість людино-годин фонду робочого часу, що з різних причин були невідпрацьовані працівниками
	5100	Відображаються суми допомоги, нараховані працівникам за рахунок фондів соціального страхування		4050	Відображається кількість людино-годин щорічних відпусток працівників (основних та додаткових)
	5110	Відображаються суми оплати перших п'ять днів тимчасової непрацездатності працівника		4060	Відображається кількість людино-годин відсутності працівників внаслідок тимчасової непрацездатності
РОЗДІЛ VII	9020	Відображаються витрати на соціальне забезпечення працівників: страхові внески за добровільним пенсійним страхуванням; витрати на медичне страхування; соціальні допомоги при народженні дитини, похованні; допомога при виході на пенсію; витрати на оплату послуг з лікування працівників, проходження ними медичного обстеження; матеріальна допомога разового характеру; інші витрати на соціальний захист працівників		4070	Відображається кількість людино-годин відсутності працівників, пов'язаної з відпустками без збереження заробітної плати за сімейними обставинами та іншими причинами
		Відображаються витрати на культурно-побутове обслуговування: утримання ідалень, будинків відпочинку, медпунктів, бібліотек тощо; проведення культурно-масових, спортивних та інших громадських заходів; інші витрати на культурно-побутове обслуговування		4080	Відображається кількість людино-годин інших відпусток без збереження заробітної плати, які надаються власником самостійно, у межах своїх повноважень із незалежних від працівників причин
	9030	Відображаються витрати на культурно-побутове обслуговування: утримання ідалень, будинків відпочинку, медпунктів, бібліотек тощо; проведення культурно-масових, спортивних та інших громадських заходів; інші витрати на культурно-побутове обслуговування		4090	Відображається кількість людино-годин, які пов'язані з переведенням працівників на неповний робочий день через простій підприємства
	9040	Відображаються витрати на забезпечення працівників житлом: утримання житлового фонду; будівництво житла для працівників, погашення позик, вартість житла переданого у власність працівника тощо		4100	Відображається кількість невідпрацьованих людино-годин робочого часу працівників, які брали участь у колективних невиходах на роботу
	9050	Відображаються витрати на професійне навчання працівників: оплата вартості навчання, курсів підвищення кваліфікації, професійної підготовки та перепідготовки у навчальних закладах; оплата проїзду до навчальних закладів; витрати на організацію навчального процесу; витрати на заробітну плату викладачів, що не перебувають у штаті підприємства; витрати на оплату участі та організацію семінарів, тренінгів, курсів підвищення кваліфікації тощо		4110	Відображається кількість людино-годин робочого часу, які невідпрацьовані з інших причин: навчання та творчі відпустки; навчання з відривом від виробництва; додаткові відпустки, відсутність на роботі через стихійне лихо, інші випадки
	9060	Відображаються інші витрати на утримання робочої сили: витрати на відрядження; компенсаційні виплати та добові; вартість виданого спецодягу та інших засобів індивідуального захисту; вартість придбаних проїзних квитків; витрати на проїзд працівників до місця роботи; витрати на послуги з пошуку та підбору кадрів тощо	РОЗДІЛ VI	8010	Відображається фактична кількість укладених на звітну дату колективних договорів підприємства
		8020	Відображається чисельність працівників, на яких поширюється дія укладених колективних договорів		
		8030	Відображається відповідно до змісту укладених колективних договорів розмір мінімальної місячної тарифної ставки (посадового окладу)		
		8040	Відображається розмір мінімальної місячної тарифної ставки (посадового окладу)		

Рис. С.2. Узагальнення інформації про трудові ресурси в статистичній звітності (ф. № 1-ПВ)

Джерело: сформовано авторами з використанням [180]

СИСТЕМАТИЗАЦІЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ТРУДОВІ РЕСУРСИ В СТАТИСТИЧНІЙ ЗВІТНОСТІ		
Ф. № 6-ПВ «ЗВІТ ПРО КІЛЬКІСТЬ ПРАЦІВНИКІВ, ЇХНІЙ ЯКІСНИЙ СКЛАД ТА ПРОФЕСІЙНЕ НАВЧАННЯ»		
	Рядок	Зміст статті згідно з Інструкцією щодо заповнення форми статистичного спостереження
РОЗДІЛ І	12010	Відображається облікова кількість штатних працівників
	12020	Відображається кількість працівників, прийнятих на умовах неповного робочого дня
	12140	Відображається кількість жінок, які на кінець звітної періоду перебувають в оплачуваних відпустках у зв'язку з вагітністю та пологами
	12150	Відображається кількість осіб, які на перебувають у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею віку, встановленого законодавством
	12160	Відображається кількість працівників, які проживають на території інших областей, ніж місце здійснення діяльності підприємства
	12170	Відображається кількість працівників, які мають науковий ступінь
	Рядок	Зміст статті згідно з Інструкцією щодо заповнення форми статистичного спостереження
РОЗДІЛ ІІ	13010	Відображається кількість працівників підприємства, які навчені новим професіям (первинна професійна підготовка, перепідготовка)
	13020	Відображається кількість працівників, що пройшли навчання безпосередньо на виробництві
	13050	Відображається кількість працівників, навчених новим професією у загальноосвітніх навчальних закладах різних типів за договорами
	13080	Відображається кількість керівників, професіоналів і фахівців, навчених новим професіям
	Рядок	Зміст статті згідно з Інструкцією щодо заповнення форми статистичного спостереження
РОЗДІЛ ІІІ	14010	Відображається кількість осіб, які протягом звітної періоду підвищили кваліфікацію
	14020	Відображається кількість працівників, які підвищили кваліфікацію безпосередньо на виробництві
	14030	Відображається кількість працівників, які підвищили кваліфікацію у загальноосвітніх навчальних закладах різних типів за договорами
Ф. № 1-РС «ЗВІТ ПРО ВИТРАТИ НА УТРИМАННЯ РОБОЧОЇ СИЛИ»		
	Рядок	Зміст статті згідно з Інструкцією щодо заповнення форми статистичного спостереження
РОЗДІЛ ІІ	110	Відображається пряма оплата праці
	120	Відображається оплата праці за тарифними ставками, відрядними розцінками та посадовими окладами
	130	Відображаються надбавки та доплати до тарифних ставок, посадових окладів
	140	Відображаються премії та винагороди, що мають систематичний характер
	150	Відображається оплата праці робітникам, що не входять до штату підприємства (зовнішні сумісники, які працюють за цивільно-правовими договорами)
	160	Відображається оплата за невідпрацьований час
	170	Відображається оплата щорічних основних та додаткових відпусток
	180	Відображаються премії та нерегулярні виплати
	190	Відображається винагорода за підсумками роботи за рік
	200	Відображається виділена працівникам матеріальна допомога
	210	Відображається заробітна плата у натуральній формі, пільги, допомоги у натуральній формі
	220	Відображається вартість безкоштовно наданих працівникам житла, вугілля, комунальних послуг
	230	Відображаються витрати підприємства на забезпечення працівників житлом
	250	Відображаються витрати підприємства на соціальне забезпечення працівників
	310	Відображаються витрати на професійне навчання працівників
	320	Відображаються витрати підприємства на культурно-побутове обслуговування працівників
	330	Відображаються інші витрати на робочу силу (витрати на відрядження, компенсаційні виплати та добові, вартість придбаних проїзних квитків, витрати на пошук та підбір кадрів тощо)
340	Відображаються податки, які відносять до витрат на робочу силу	

Рис. С.3. Узагальнення інформації про трудові ресурси в статистичній звітності (ф. 6-ПВ, ф. № 1-РС)

Джерело: сформовано авторами з використанням [179; 181]

Основні показники діяльності олійно-жирових підприємств України

Виробництво та експорт основних видів
олійних культур та олійно-жирової продукції в Україні, тис. т

Вид олійних культур та продукції	Рік					
	2012/2013 МР		2013/2014 МР		2014/2015 МР (прогноз)	
	Виробництво	Експорт	Виробництво	Експорт	Виробництво	Експорт
1	2	3	4	5	6	7
Олійні культури – всього	11976,4	2712,1	16212,4	3574,1	16037,0	4100,0
у тому числі: соняшник	8366,8	128,0	11050,5	69,8	10000,0	100,0
ріпак	1204,4	1261,0	2387,6	2242,8	2237,0	2100,0
соя	2405,2	1323,1	2774,3	1261,5	3800,0	1900,0
Рослинна олія – всього	3597,0	3319,4	4840,0	4363,1	4600,0	4275,0
у тому числі: соняшникова (з олійницями)	3513,0	3245,5	4650,0	4186,2	4300,0	4000,0
ріпакова	4,0	3,9	60,0	59,1	100,0	95,0
сосва	80,0	70,0	130,0	117,8	200,0	180,0

Джерело: сформовано авторами за даними [130]

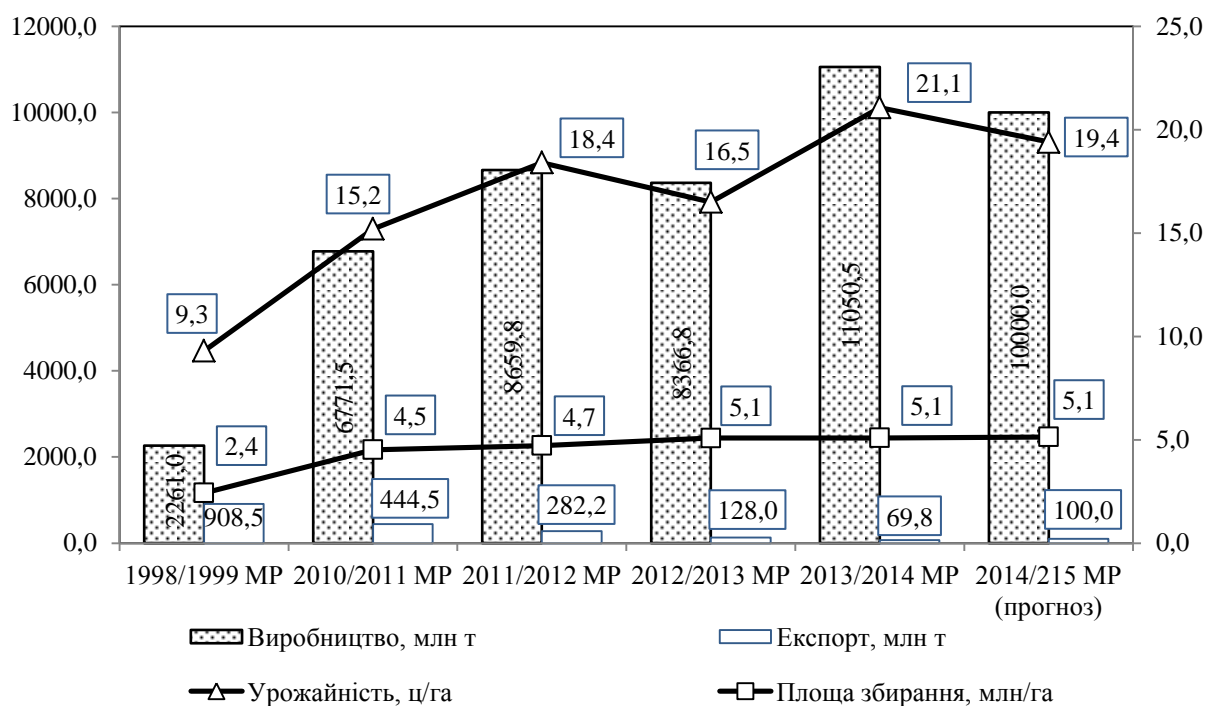


Рис. Т.1. Динаміка виробництва та експорту насіння соняшника
Джерело: сформовано авторами за даними [130]

Продовження додатка Т

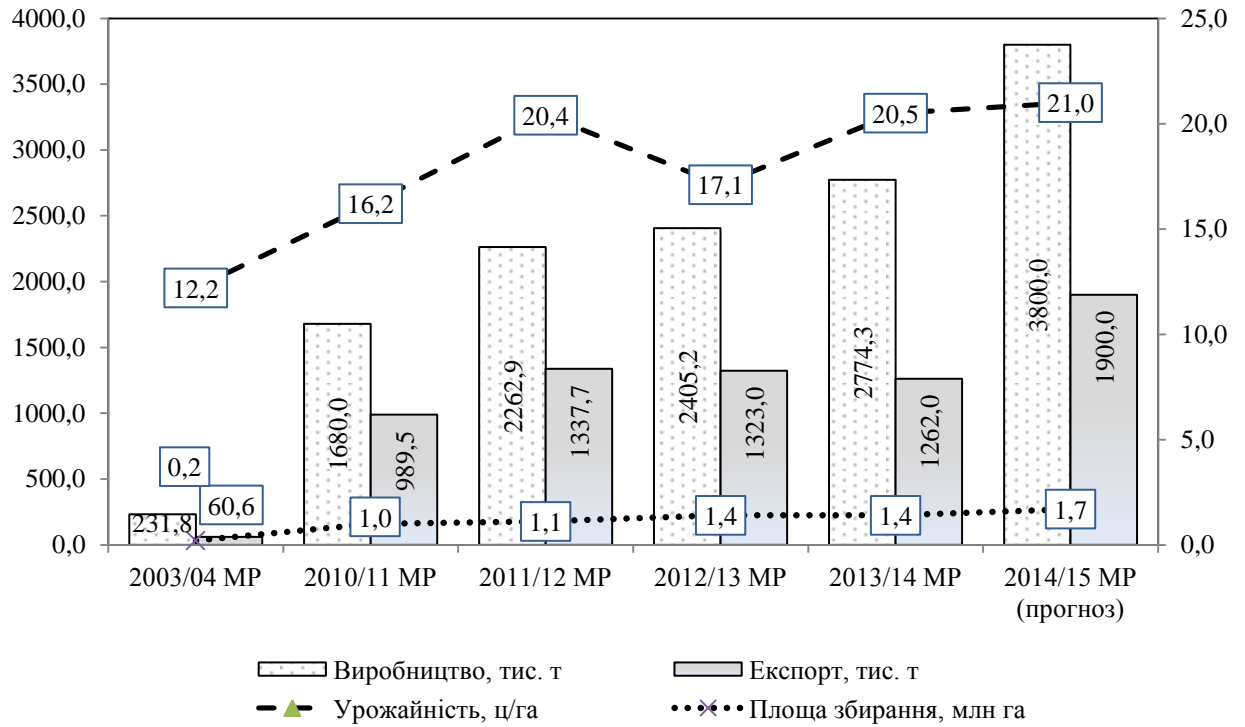


Рис. Т.2. Динаміка виробництва та експорту бобів сої в Україні
Джерело: сформовано автором за даними [130]

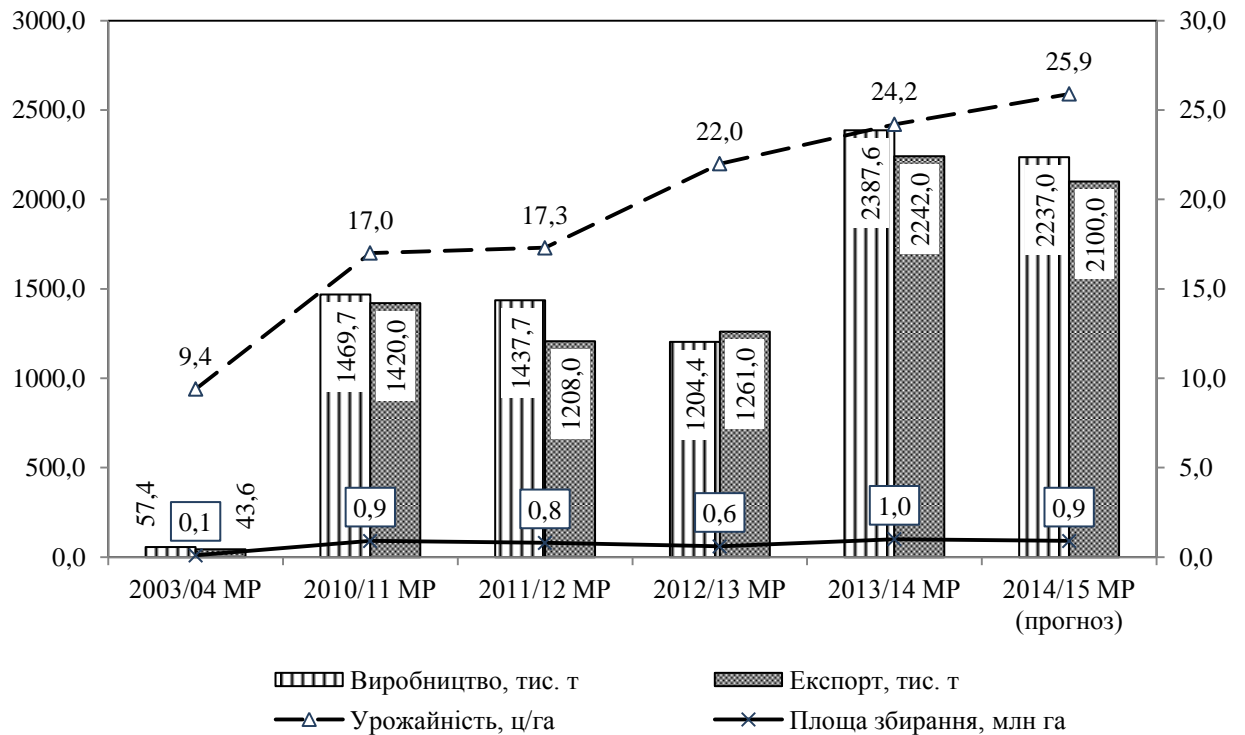


Рис. Т.3. Динаміка виробництва та експорту насіння ріпаку в Україні
Джерело: сформовано авторами за даними [130]

Продовження додатка Т

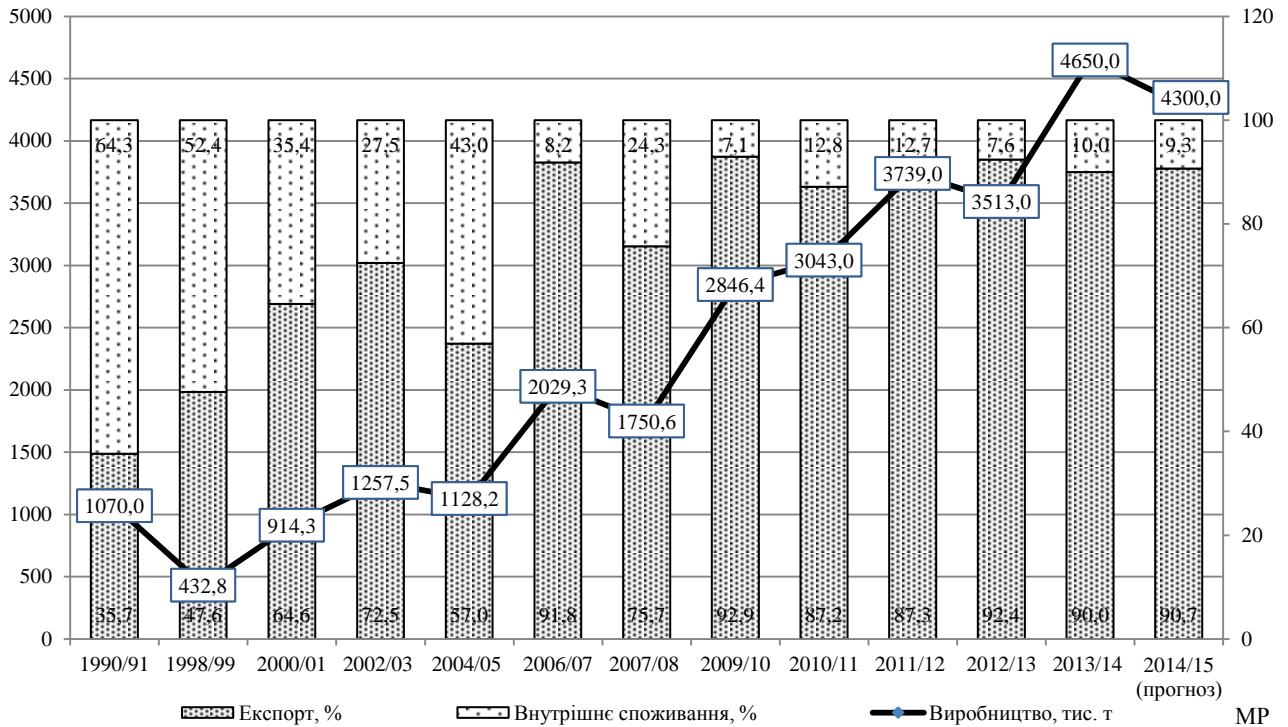


Рис. Т.4. Динаміка виробництва, експорту та внутрішнього споживання насіння соняшника в Україні

Джерело: сформовано авторами за даними [130]

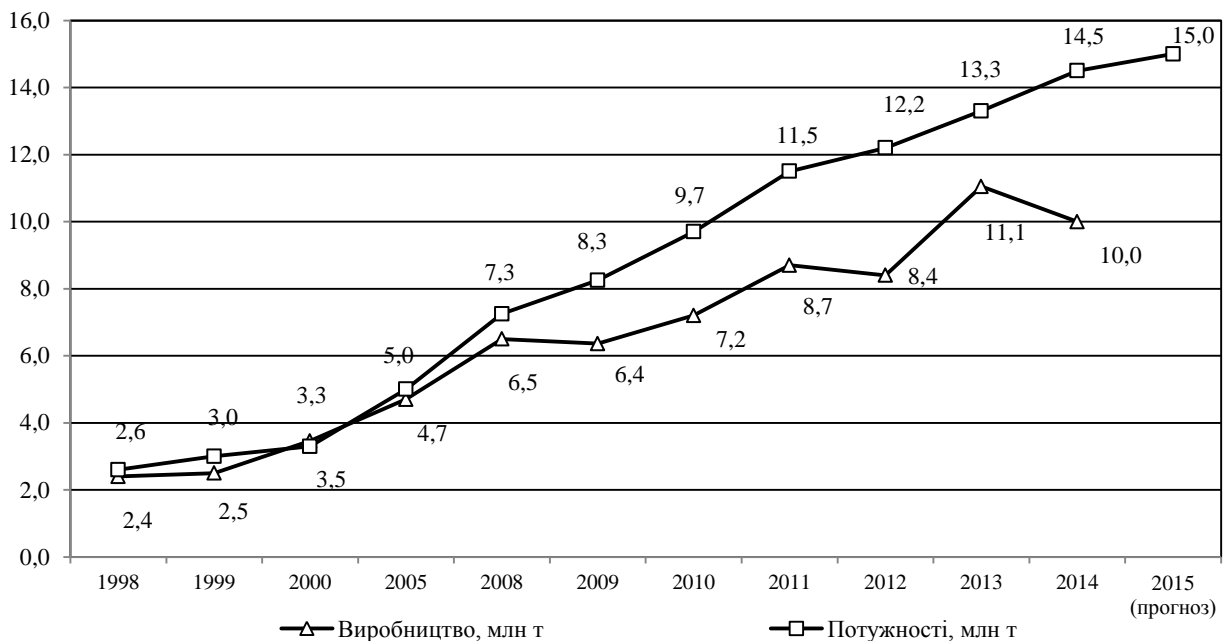


Рис. Т.5. Потужності з переробки олійних культур та виробництва соняшника в Україні

Джерело: сформовано авторами за даними [130]

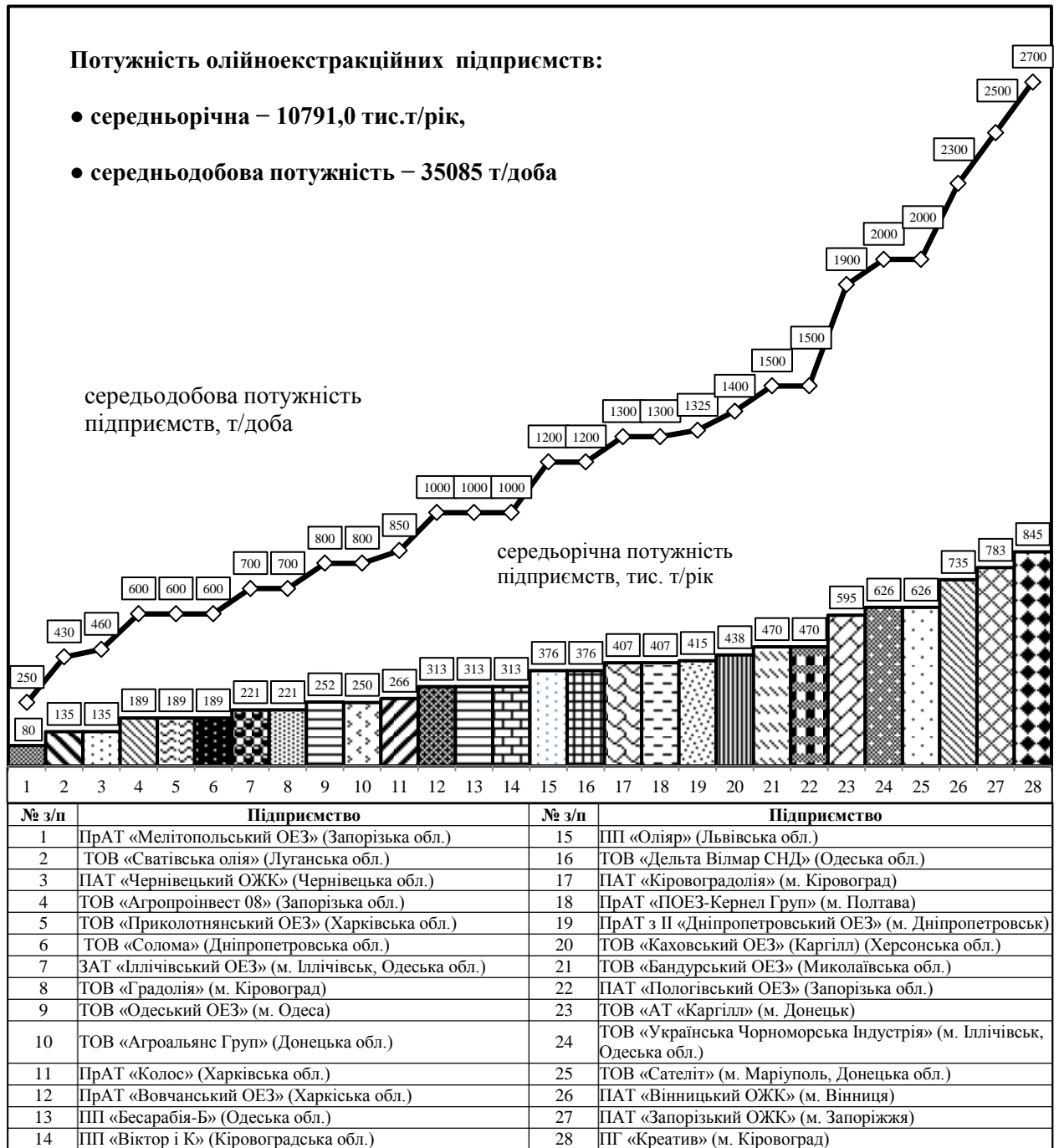
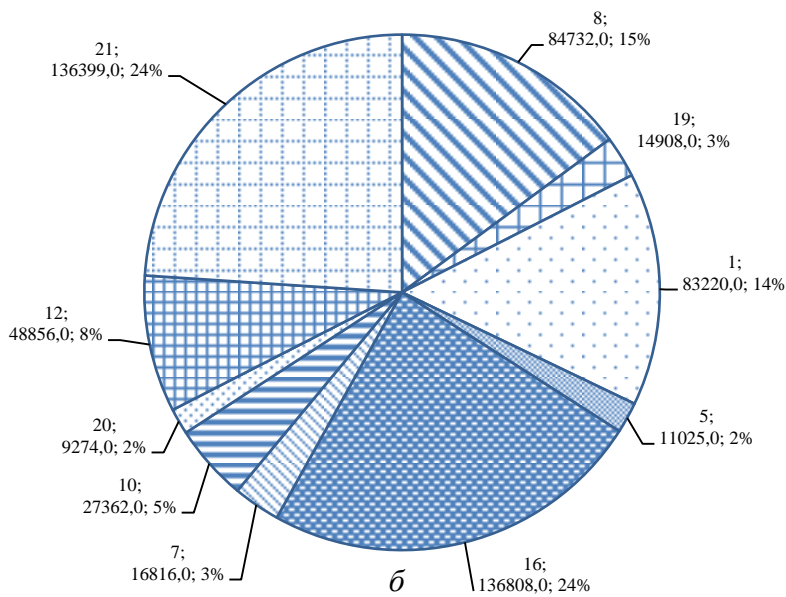
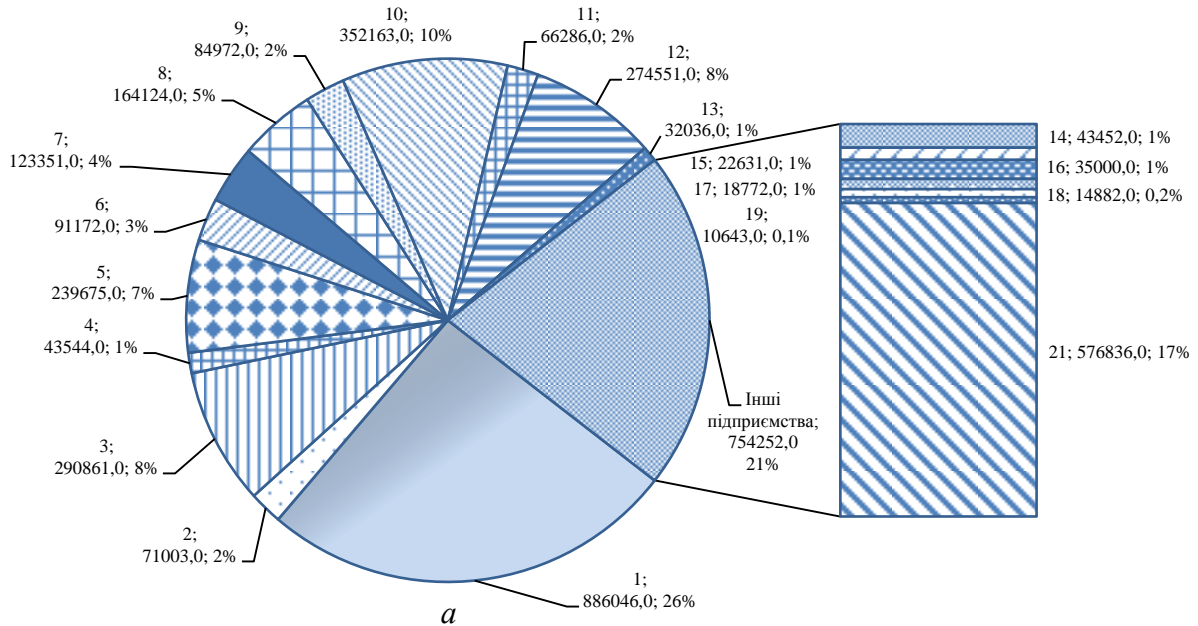


Рис. Т.6. Основні виробничі потужності олійно-екстракційних підприємств України з переробки насіння соняшника в 2014 р.

Джерело: сформовано авторами за даними [130]

Продовження додатка Т



№ з/п	Підприємство	№ з/п	Підприємство
1	ГК «Кернел» (м. Полтава)	12	ПАТ «Запорізький ОЖК» (м. Запоріжжя)
2	ПРАТ «АДМ-Іллічівськ» (Одеська обл.)	13	ТОВ «ТК «Урожай» (Донецька обл.)
3	ТОВ «АТ Каргілл» (м. Київ)	14	ТОВ «Сватівська олія» (Луганська обл.)
4	ПРАТ «Мелітопольський ОЕЗ» (Запорізька обл.)	15	ТОВ «Дельта-Вілмар» (Одеська обл.)
5	ПГ «Віюлія» (м. Вінниця)	16	ТОВ «Солома» (Дніпропетровська обл.)
6	ТОВ «Колос» (Харківська обл.)	17	ТОВ «Агропроінвест-08» (Запорізька обл.)
7	ПАТ «Пологівський ОЕЗ» (Запорізька обл.)	18	ТОВ «Укролія» (Полтавська обл.)
8	ПРАТ «Дніпропетровський ОЕЗ» (м. Дніпропетровськ)	19	ПАТ «Ніжинський ЖК» (Чернігівська обл.)
9	ТОВ «Сателліт» (Донецька обл.)	20	ПАТ «Київський маргзагод» (м. Київ)
10	ПГ «Креатив» (м. Кіровоград)	21	Інші підприємства
11	ТОВ «Градолоія» (м.Кіровоград)		

Рис. Т.7. Виробництво нерафінованої (а) та рафінованої (б) соняшникової олії в 2014 р., тис. т

Джерело: сформовано авторами за даними [130]

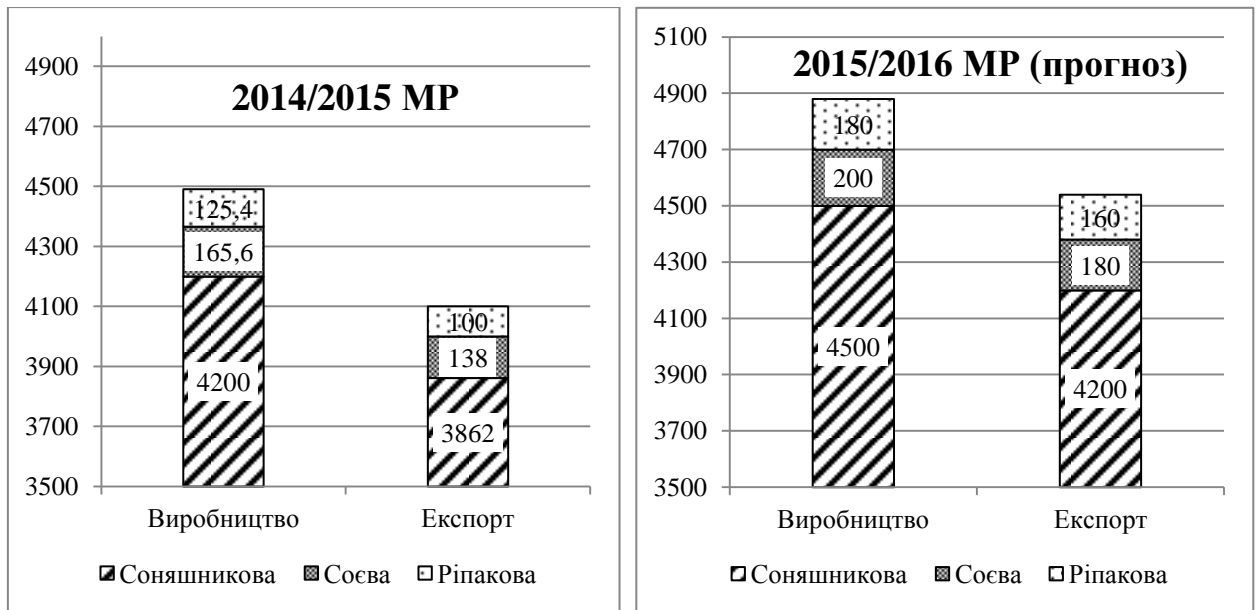


Рис. Т.8. Україна: виробництво та експорт основних видів олій, тис. т.

Джерело: сформовано авторами за даними [130]

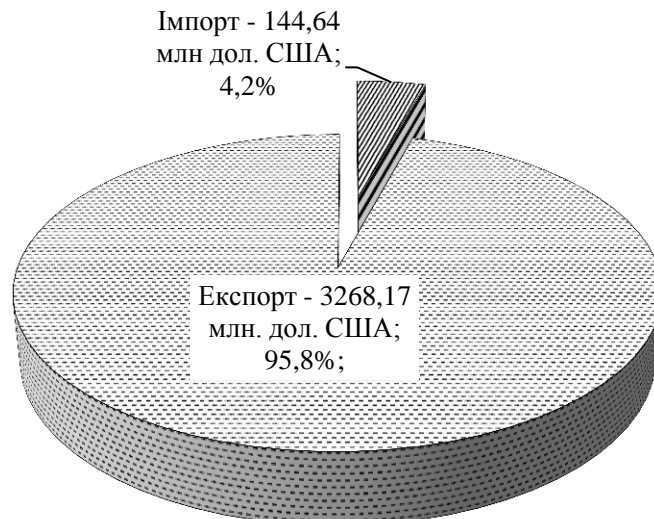


Рис. Т.9. Україна: зовнішня торгівля основними видами олійно-жирової продукції (всього – 3412,8 млн дол. США), 11 місяців 2015 р.

Джерело: сформовано авторами за даними [130]

Чисельність працівників олійно-жирових підприємств України

№ з/п	Перелік підприємств	Середньооблікова чисельність штатних працівників, чол.		Зміни, %
		2013 р. (облікового складу)	2014 р. (облікового складу)	
1	2	3	4	5
1	ПАТ «Запорізький ОЖК»	1168	1204	103,1
2	ПрАТ з П «Дніпропетровський ОЕЗ»	332	322	97,0
3	ПАТ «Вінницький ОЖК»	850	826	97,
4	ПрАТ «Вовчанський ОЕЗ»	322	318	98,8
5	ТОВ «Сватівська олія» (м. Сватове)	345	320	92,8
6	ПрАТ «ПОЕЗ-Кернел Груп» (м. Полтава)	599	610	101,8
7	ПАТ «Кіровоградолія» (м. Кіровоград)	336	350	104,2
8	ПАТ «Чернівецький ОЖК»	497	491	98,8
9	ТОВ «Приколотнянський ОЕЗ»	399	402	100,8
10	ПрАТ «Мелітопольський ОЕЗ»	328	342	104,3
11	ПАТ «Ніжинський ЖК»	97	115	118,6
12	ПрАТ «Харківський ЖК»	498	488	98,0
13	ПАТ «Київський маргариновий завод»	412	412	100,0
14	ПАТ «Львівський ЖК»	540	500	92,6
15	ТОВ «Пересічанський МЗ»	216	0	–
16	ПрАТ «Колос»	85	244	287,1
17	РАЗОМ	7024	6944	98,9

Джерело: [125]

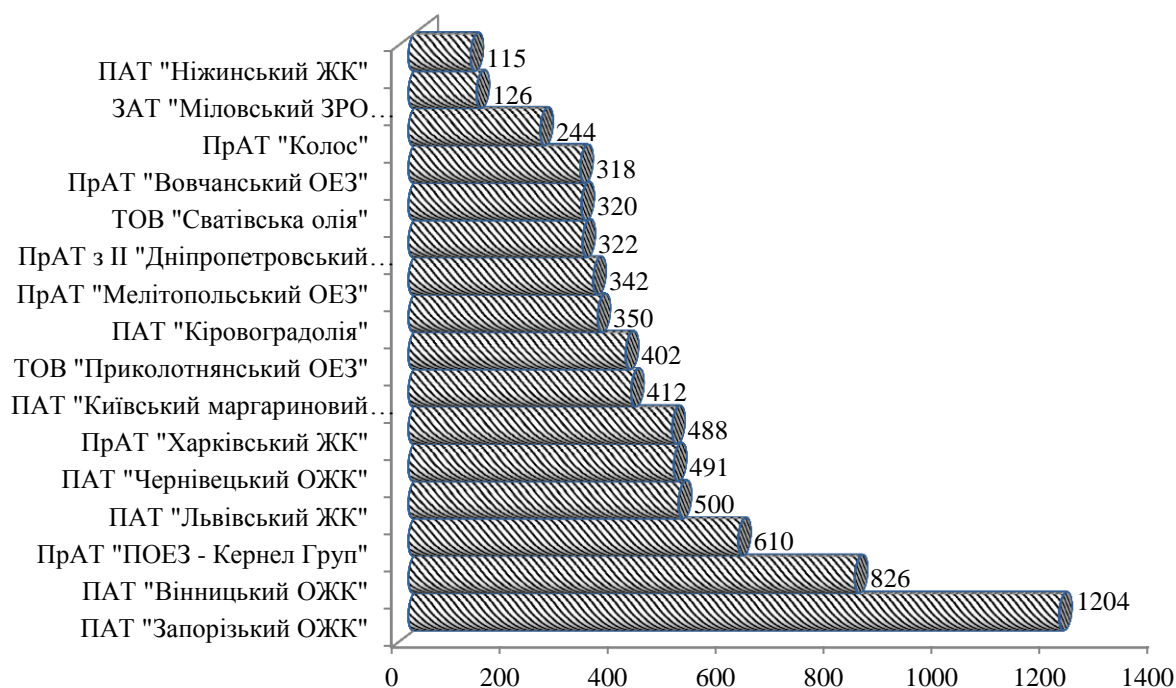


Рис. У.1. Чисельність працівників олійно-жирових підприємств України, 2014 р.

Джерело: сформовано авторами за даними [125]

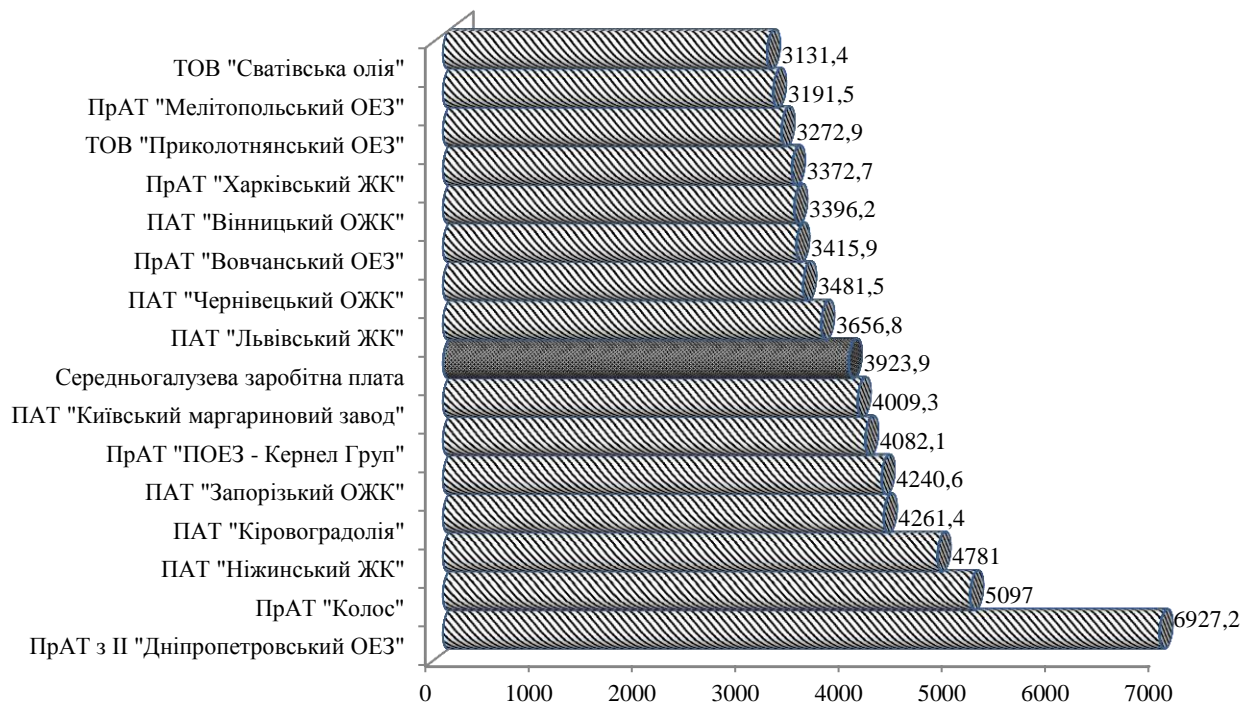


Рис. У.2. Середньомісячна заробітна плата на підприємствах олійно-жирової галузі України в 2014 р., грн.

Джерело: сформовано авторами за даними [125]

Додаток Ф

Кореляційно-регресійний аналіз продуктивності праці

Додаток Ф.1

Вихідні розрахункові дані для проведення кореляційно-регресійного аналізу

№ з/п	Підприємство	Показники							
		Продуктивність праці, тис. грн./чол.	Середньорічна заробітна плата працівника, тис. грн.	Фондооснащеність праці, тис. грн./чол.	Рівень витрат на оплату праці в собі вартості продукції, %	Плнність кадрів, %	Рівень використання робочого часу, %	Рівень заохочувальних та компенсаційних виплат у структурі ФОП, %	Рівень додаткової заробітної плати в структурі ФОП, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2009 рік									
1	ПАТ «Вінницький олійножировий комбінат»	131,94	22,01	298,83	17,89	18,79	86,70	4,35	30,15
2	ПАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат»	98,54	20,84	165,60	23,48	13,80	89,20	4,59	27,45
3	ПрАТ «Вовчанський олійноекстракційний завод»	463,75	27,54	408,37	6,65	9,26	88,00	1,55	35,81
4	ПрАТ «Мелітопольський олійноекстракційний завод»	635,34	22,10	127,45	4,34	25,82	93,40	0,91	38,74
5	ПрАТ «Харківський жировий комбінат»	364,21	23,93	144,75	4,91	21,06	86,10	8,84	26,54
6	ПрАТ «Полтавський олійноекстракційний завод-Кернел Групп»	398,95	30,16	13581,88	9,26	30,87	88,90	0,53	18,45
7	ПрАТ з П «Дніпропетровський олійноекстракційний завод»	512,76	61,88	529,83	11,16	14,08	86,80	17,25	24,71
8	ПАТ «Львівський жиркомбінат»	617,93	26,87	154,11	5,22	20,49	89,50	5,16	31,13
9	ПАТ «Запорізький оліяжиркомбінат»	1007,69	34,87	522,62	2,60	11,87	89,00	7,05	37,11
10	ПАТ «Кіровоградолія»	284,27	41,42	884,62	28,37	9,36	90,10	7,75	30,05
2010 рік									
11	ПАТ «Вінницький олійножировий комбінат»	129,48	23,87	275,86	21,55	18,45	85,70	5,21	31,53

Продовження додатка Ф.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
12	ПАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат»	58,72	24,54	175,60	24,40	9,89	87,40	4,27	28,64
13	ПрАТ «Вовчанський олійноекстракційний завод»	1165,74	30,91	631,68	2,70	7,67	87,50	0,98	38,24
14	ПрАТ «Мелітопольський олійноекстракційний завод»	789,99	21,43	178,29	3,33	33,96	87,70	0,69	39,18
15	ПрАТ «Харківський жировий комбінат»	607,23	27,42	177,75	4,25	26,34	85,90	8,92	27,33
16	ПрАТ «Полтавський олійноекстракційний завод-Кернел Групп»	269,18	33,24	11750,97	14,63	21,04	88,00	0,17	19,87
17	ПрАТ з П «Дніпропетровський олійноекстракційний завод»	1066,75	62,68	9,26	14,99	11,86	88,50	18,50	29,97
18	ПАТ «Львівський жиркомбінат»	663,88	33,84	177,97	5,27	22,55	83,70	8,63	30,57
19	ПАТ «Запорізький оліяжиркомбінат»	685,05	37,70	640,94	5,60	14,23	89,70	8,63	35,47
20	ПАТ «Кіровоградолія»	623,80	42,15	923,13	9,20	15,20	87,80	0,69	33,93
2011 рік									
21	ПАТ «Вінницький олійножировий комбінат»	220,24	26,80	411,91	17,12	21,68	86,40	8,02	32,56
22	ПАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат»	221,42	27,46	215,25	23,37	11,66	88,20	4,15	29,60
23	ПрАТ «Вовчанський олійноекстракційний завод»	138,69	32,65	648,52	21,92	13,26	88,50	0,97	35,95
24	ПрАТ «Мелітопольський олійноекстракційний завод»	600,97	23,45	197,22	4,71	31,64	88,80	0,34	29,07
25	ПрАТ «Харківський жировий комбінат»	862,88	34,43	166,50	4,09	24,36	88,10	7,91	39,72
26	ПрАТ «Полтавський олійноекстракційний завод-Кернел Групп»	365,28	38,88	9952,21	12,24	12,95	88,80	0,00	27,14
27	ПрАТ з П «Дніпропетровський олійноекстракційний завод»	984,81	65,52	10,16	14,12	12,39	88,70	18,31	32,07
28	ПАТ «Львівський жиркомбінат»	842,33	38,15	379,55	4,89	15,83	85,70	1,98	39,83
29	ПАТ «Запорізький оліяжиркомбінат»	291,99	40,10	712,66	12,95	16,40	89,40	3,54	41,03
30	ПАТ «Кіровоградолія»	314,33	43,27	1132,72	16,40	40,37	87,30	0,00	32,77
2012 рік									
31	ПАТ «Вінницький олійножировий комбінат»	191,43	31,99	545,65	15,43	13,00	88,00	7,54	34,81

Продовження додатка Ф.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
32	ПАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат»	171,94	31,23	526,82	24,08	6,80	88,80	3,05	31,13
33	ПрАТ «Вовчанський олійноекстракційний завод»	323,01	34,01	721,85	18,01	17,00	88,60	0,00	34,82
34	ПрАТ «Мелітопольський олійноекстракційний завод»	994,31	26,98	246,51	3,34	34,50	92,30	0,04	37,96
35	ПрАТ «Харківський жировий комбінат»	777,56	38,74	181,64	5,17	30,30	87,60	3,44	46,34
36	ПрАТ «Полтавський олійноекстракційний завод-Кернел Групп»	414,81	42,75	7471,83	18,31	15,30	89,60	0,00	28,72
37	ПрАТ з П «Дніпропетровський олійноекстракційний завод»	998,77	70,16	78,35	13,88	19,40	89,40	19,96	25,05
38	ПАТ «Львівський жиркомбінат»	662,22	41,34	601,93	6,06	15,00	83,50	2,05	45,37
39	ПАТ «Запорізький оліяжиркомбінат»	510,29	48,65	814,15	14,87	14,70	89,60	4,11	43,56
40	ПАТ «Кіровоградолія»	547,67	46,32	1256,30	3,40	36,40	90,50	0,00	31,34
2013 рік									
41	ПАТ «Вінницький олійножировий комбінат»	209,67	34,66	846,44	15,47	21,50	86,40	7,61	36,86
42	ПАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат»	169,98	34,73	552,39	18,21	7,80	89,40	2,74	34,02
43	ПрАТ «Вовчанський олійноекстракційний завод»	192,39	33,25	746,16	22,40	11,50	86,20	2,18	28,67
44	ПрАТ «Мелітопольський олійноекстракційний завод»	937,66	27,28	257,30	2,77	70,40	86,70	0,96	33,58
45	ПрАТ «Харківський жировий комбінат»	954,85	40,94	206,64	4,58	86,60	87,90	3,50	48,08
46	ПрАТ «Полтавський олійноекстракційний завод-Кернел Групп»	249,24	45,94	6734,81	19,15	16,90	90,20	0,00	28,93
47	ПрАТ з П «Дніпропетровський олійноекстракційний завод»	910,21	71,32	77,66	13,63	16,60	89,90	18,02	23,42
48	ПАТ «Львівський жиркомбінат»	311,36	41,73	650,01	6,50	9,30	82,40	2,49	46,14
49	ПАТ «Запорізький оліяжиркомбінат»	298,85	49,86	884,88	15,28	9,20	89,20	6,96	42,23
50	ПАТ «Кіровоградолія»	453,79	46,29	1272,86	3,30	9,50	90,70	0,00	28,68
51	Разом	25698,14	1858,31	70260,38	595,45	1018,83	4406,40	244,53	1664,29
52	Середнє значення	513,96	37,17	1405,21	11,91	20,38	88,13	4,89	33,29

Джерело: розраховано авторами за даними [120-125; 129]

Результати кореляційно-регресійного аналізу

Регресійна статистика								
Множинний R	0,813704	–	–	–	–	–	–	–
R -квадрат	0,662114	–	–	–	–	–	–	–
Нормований R -квадрат	0,640078	–	–	–	–	–	–	–
Стандартна похибка	185,5577	–	–	–	–	–	–	–
Спостереження	50	–	–	–	–	–	–	–
Дисперсійний аналіз								
	df	SS	MS	F	Значущість F	–	–	–
Регресія	3	3103695,378	1034565,126	30,04690682	6,56172E-11	–	–	–
Залишок	46	1583856,737	34431,66819	–	–	–	–	–
Разом	49	4687552,115	–	–	–	–	–	–
Показник	Коефіцієнти	Стандартна похибка	t -статистика	P -значення	Нижні 95%	Верхні 95%	Нижні 95%	Верхні 95%
y	574,432	97,97521053	5,863033647	4,64383E-07	377,2180859	771,645826	377,2180859	771,645826
x_1	6,334263	2,698378219	2,347433449	0,023261657	0,902709648	11,7658169	0,902709648	11,76581693
x_3	–30,2695	3,601843755	–8,40389037	7,56125E-11	–37,51963549	–23,019365	–37,5196355	–23,0193646
x_6	13,20718	6,253673311	2,111908303	0,040155516	0,619193103	25,7951761	0,619193103	25,79517607

Джерело: розраховано авторами

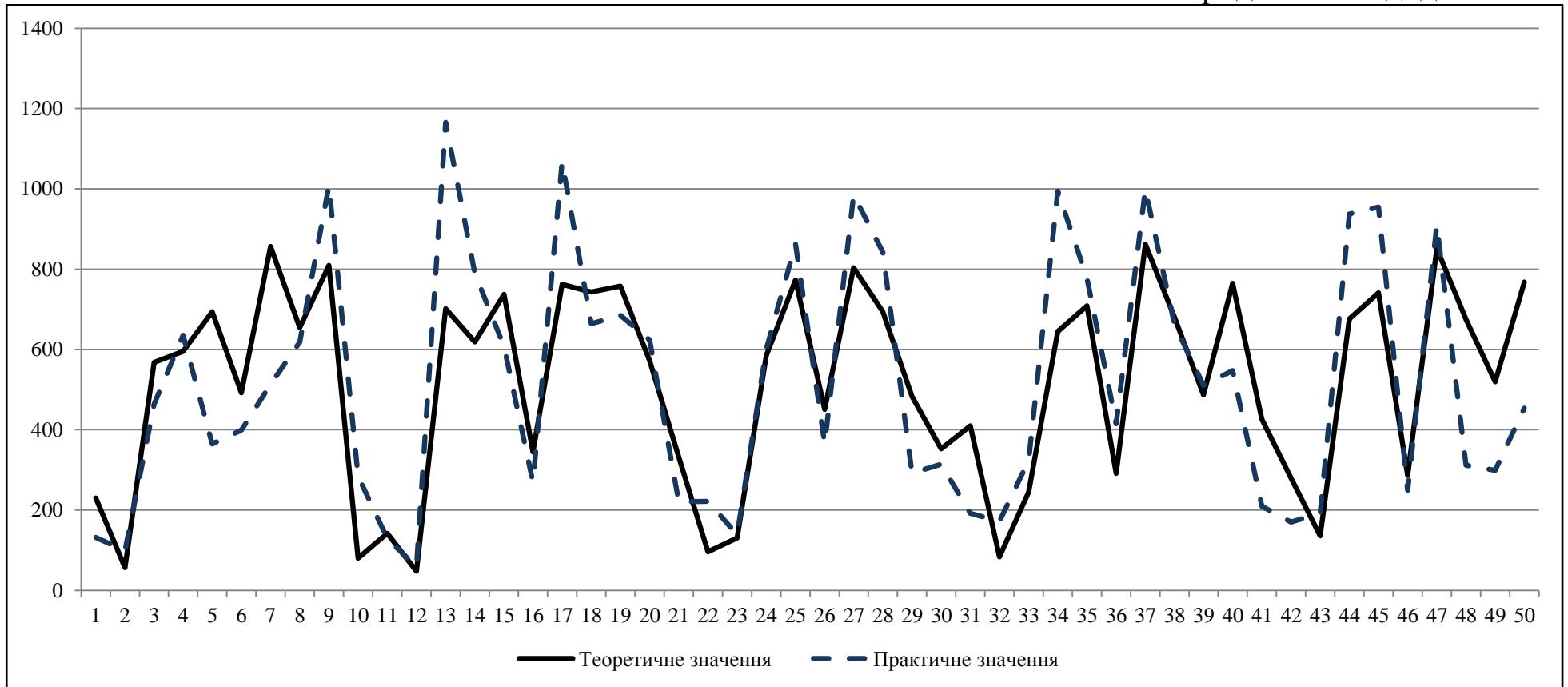


Рис. Ф.1. Теоретичне та практичне значення рівня продуктивності праці на підприємствах олійно-жирової галузі, тис. грн.

Джерело: сформовано авторами

Систематизація методичних підходів до відображення трудових ресурсів в обліковій системі підприємства

Підхід до обліку	Сутність підходу	Відображення в обліку та звітності	Сфера застосування
1	2	3	4
За О. А. Куліковим [82, с. 18–20]			
Капіталізація інвестицій у трудові ресурси, відображення трудових ресурсів у складі активів підприємства	Інвестиції в трудові ресурси за аналогією з інвестиціями в необоротні активи капіталізуються, а самі ресурси обліковуються як актив організації. Оскільки передбачається тривалий термін використання ресурсів і отримання від них доходів, інвестиції в трудові ресурси підлягають списанню на витрати протягом визначеного періоду через амортизаційні відрахування. Цей період встановлюється виходячи зі строку, протягом якого підприємство очікує отримувати економічні вигоди від використання трудових ресурсів	Витрати на придбання трудових ресурсів капіталізуються на окремому синтетичному рахунку «Інвестиції в людські ресурси», а в фінансовій звітності відображаються у складі необоротних активів	Професійний спорт, модельний бізнес
Інвестиції в трудові ресурси не капіталізуються, а відображаються як витрати періоду	Витрати на трудові ресурси (витрати на найм, підвищення кваліфікації, підготовку, перепідготовку та ін.) доцільно показувати в аналітичному обліку окремо від інших поточних витрат і розкривати в примітках до фінансової звітності	Витрати відображаються у Звіті про прибутки та збитки у складі витрат від звичайної діяльності та розкриття інформації про трудові ресурси як складової частини поточних витрат організації в примітках до фінансової звітності	Підприємства, де частка витрат на трудові ресурси в загальному обсязі виробничих витрат є незначною
Капіталізація витрат на формування та професійний розвиток трудових ресурсів, відображення витрат на утримання й вибуття у складі поточних витрат підприємства	Інвестиції в трудові ресурси доцільно поділяти на такі групи: витрати на формування, утримання, розвиток та вибуття працівників. Методика дає змогу виділити зі складу поточних витрат ті витрати, які в сучасних умовах діяльності організацій набувають особливої значущості. Капіталізація витрат на формування та професійний розвиток трудових ресурсів дасть змогу узагальнити інформацію, на основі якої можна оцінити ефективність роботи кадрових служб і навчальних центрів організації. Витрати на утримання та вибуття персоналу слід відображати як складову частину поточних витрат організації	Витрати на формування та розвиток трудових ресурсів капіталізуються на нововведеному синтетичному рахунку «Інвестиції в людські ресурси» та відображаються у складі активів організації	Усі види діяльності
Трудові ресурси обліковуються як складова частина ділової репутації підприємства	Трудові ресурси є окремим компонентом як придбаной, так і внутрішньо генерованої ділової репутації підприємства. Тільки працівники, їх професіоналізм та кваліфікація дають змогу отримувати переваги у жорсткій конкурентній боротьбі	Інформація про інвестиції в трудові ресурси відображається в балансі за статтею «Ділова репутація» і розкривається як складова частина ділової репутації підприємства в примітках до фінансової звітності	Усі види діяльності

Продовження додатка X

1	2	3	4
За Д. О. Панковим, О. М. Коробом [132, с. 79–81]			
<p>Людський капітал розглядається як складова інтелектуального капіталу підприємства</p>	<p>Людський капітал не розглядається власністю підприємства. Організація не має прав на такий об'єкт бухгалтерського обліку і лише частково використовує його в своїх інтересах. Тому цей ресурс розглядається як складова ділової репутації компанії. Пропонується створювати фонд під зміни величини людського капіталу організації, який створюється за рахунок операційних доходів</p>	<p>При збільшенні ринкової оцінки вартості трудових ресурсів – Дебет 91 «Операційні доходи і витрати» – Кредит 85 «Людський капітал» – на суму створеного фонду під зміну величини людського капіталу. При зменшенні ринкової оцінки вартості трудових ресурсів: Дебет 85 «Людський капітал» – Кредит 91 «Операційні доходи і витрати» – на суму зменшення фонду під зміну величини людського капіталу. При складанні бухгалтерського балансу сальдо рахунку 04 «Нематеріальні активи» (субрахунок «Права на людський капітал») показується з урахуванням збільшення (зменшення) фонду під зміни величини людського капіталу. При цьому на суму створеного фонду в облікових регістрах не зменшується фактична вартість нематеріальних активів, під які створено фонд</p>	<p>Усі види діяльності</p>
<p>Людський капітал як сукупність витрат в його створення</p>	<p>Людський капітал враховується у складі пасиву балансу як зобов'язання. Балансова вартість людського капіталу визначається виходячи із заробітної плати працівників. Людський капітал необхідно відображати в обліку як нематеріальний актив. У такому випадку в балансі організації не зростає величина чистих активів</p>	<p>При укладанні з науковим співробітником контракту: Дебет 08 «Вкладення в необоротні активи» – Кредит 85 «Людський капітал». При реєстрації контракту в Національному центрі інтелектуальної власності: Дебет 04 «Нематеріальні активи» субрахунок «Права на людський капітал» – Кредит 08 «Вкладення в необоротні активи». При нарахуванні амортизації на нематеріальний актив: Дебет 92 «Позареалізаційні доходи та витрати» – Кредит 05 «Амортизація нематеріальних активів». При нарахуванні винагороди за контрактом: Дебет 85 «Людський капітал» – Кредит 70 «Розрахунки з персоналом по оплаті праці». При нарахуванні заробітної плати: Дебет 20 «Основне виробництво» – Кредит 70 «Розрахунки з персоналом по оплаті праці»</p>	<p>Наукові та освітні установи, конструкторські бюро виробничих підприємств</p>
<p>Людський капітал як об'єкт права інтелектуальної власності</p>	<p>Права на людський капітал визнаються нематеріальним активом, підлягають амортизації та враховуються в активі балансу</p>	–	

Продовження додатка X

1	2	3	4
За Н. М. Головай [21]			
Інтелектуальний капітал обліковується у складі нематеріальних активів	Витрати на формування інтелектуального капіталу, навчання та підвищення кваліфікації (формування внутрішньо генерованого людського капіталу) капіталізуються з подальшою амортизацією протягом визначеного періоду	Витрати на залучення необхідного фахівця (формування людського капіталу) акумулюються на субрахунку 154 «Придбання (створення) необоротних активів». Витрати з оплати за навчання працівника (в закладах освіти, безпосередньо на підприємстві) накопичуються субрахунку 154 «Придбання (створення) необоротних активів». Отримання працівником відповідної кваліфікації (документальне підтвердження у вигляді відповідного свідоцтва, диплому тощо) відображається в обліку: Дебет 127 «Інші нематеріальні активи» – Кредит 154 «Придбання (створення) необоротних активів»	Торгівля
Вкладення в інтелектуальний капітал не капіталізуються	Вкладення в залучення фахівців, навчання та підвищення їх кваліфікації відображається у складі витрат майбутніх періодів з їх поступовим розподілом на витрати наступних звітних періодів	Витрати на залучення необхідного фахівця обліковуються рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». Витрати з оплати вартості навчання систематизуються на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів»	
За Н. В. Починок [159, с.96–109]			
Вкладення у формування та розвиток персоналу відображаються як нематеріальні активи	Створення номенклатури субрахунків, на яких відображатиметься інформація про витрати на формування і розвиток відповідних категорій персоналу	1. Витрати на формування персоналу накопичуються на рахунку 1541 «Вкладення в формування персоналу» субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» у розрізі категорій персоналу та джерел набору з подальшим їх віднесенням на субрахунок 129 «Права на використання кваліфікації працівників на основі договорів про найм (про підвищення кваліфікації)» рахунку 1291 «Контракти про найм». 2. Витрати на навчання та перенавчання працівників капіталізуються на рахунку 1542 «Вкладення у розвиток персоналу» субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» для подальшого їх віднесення на рахунок 1292 «Контракти про навчання» субрахунку 129 «Право на використання кваліфікації працівників на основі договорів про найм (про підвищення кваліфікації)»	Будівельна галузь
За Н. М. Королюк [74, с. 11–12]			
Складові людського капіталу не розглядаються власністю підприємства	Для відображення вартості знань, умінь та професійних навичок працівників в систему рахунків бухгалтерського обліку введено групу позабалансових рахунків – «немонетарні людські активи», на яких буде відображатись	План рахунків доповнюється синтетичним позабалансовим рахунок 010 «Людський капітал» з подальшою деталізацією на субрахунки: 011 «Людський капітал адміністративного персоналу», 012 «Людський капітал виробничого персоналу», 013	Усі види діяльності

Продовження додатка X

1	2	3	4
	інформація про людський капітал підприємства та кожного окремого працівника	«Людський капітал іншого персоналу». Відображення прийняття працівника на посаду: Дебет 010 – Кредит –. Відображення звільнення працівника: Дебет – – Кредит 010	
За Т. В. Давидюк [32, с. 366]			
Відображення вкладень у людський капітал у складі поточних витрат підприємства	–	Витрати на формування, використання та відтворення людських ресурсів відображаються в бухгалтерському обліку на рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності»: 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»	Усі види діяльності
За Н. С. Тонкошкуровою [226, с. 18-19]			
Інтелектуальні ресурси включаються до складу необоротних активів підприємства	Бухгалтерський облік інтелектуальних ресурсів доцільно вести на рахунку 06 «Інтелектуальні активи» у складі необоротних активів. Для відображення змін у пасиві балансу, що відповідають змінам вартості інтелектуальних активів, доречно використовувати рахунок 85 «Інтелектуальний капітал»	Для відображення різноманітних складових інтелектуальних ресурсів на рахунку 06 «Інтелектуальні активи» відкрито три субрахунки: • 06.1 «Інтелектуальні активи працівників» • 06.2 «Витрати на навчання» • 06.3 «Професіоналізм працівників». 1. Збільшення вартості інтелектуального капіталу в разі прийняття нового працівника: Дебет 06.1 «Інтелектуальні активи працівників» – Кредит 85 «Інтелектуальний капітал». 2. Зменшення вартості інтелектуального капіталу у випадку розірвання трудового договору: Дебет 85 «Інтелектуальний капітал» – Кредит 06.1 «Інтелектуальні активи працівників». 3. Збільшення вартості інтелектуальних ресурсів у результаті	Усі види діяльності

Продовження додатка X

1	2	3	4
		<p>навчання: Дебет 06.2 «Витрати на навчання» – Кредит рахунків витрат на навчання.</p> <p>4. Нарахування амортизації інтелектуальних ресурсів: Дебет «Амортизація» – Кредит 06.2 «Витрати на навчання».</p> <p>5. Відображення результатів переоцінки інтелектуального капіталу:</p> <ul style="list-style-type: none"> • при збільшенні вартості капіталу: Дебет 06.3 «Професіоналізм працівників» – Кредит 85 «Інтелектуальний капітал» • при зменшенні вартості капіталу: Дебет 85 «Інтелектуальний капітал» – Кредит 06.3 «Професіоналізм працівників» 	
За Н. М. Багіщевою [6, с. 8-10]			
<p>Відображення прав на людські ресурси (гравців) у складі нематеріальних активів</p>	<p>Відображення на рахунках прав на гравців (футболістів), пропонується вести на рахунку 12 «Нематеріальні активи», використовуючи субрахунок 127 «Інші нематеріальні активи». Аналітику за цими об'єктами необхідно вести залежно від позиції гравця на футбольному полі (воротарі, захисники, півзахисники, нападуючі). Витрати, пов'язані з оформленням права на гравця, доцільно відображати в складі капітальних інвестицій разом із вартістю трансферу, після чого загальною сумою відображати в балансі право на гравця в складі нематеріальних активів</p>	<p>1. Відображення вартості придбаного права на гравця: Дебет 152.1 «Капітальні інвестиції в права на гравців (футболістів)» – Кредит 631.1 «Розрахунки з вітчизняними професійними клубами».</p> <p>2. Відображення витрат, пов'язаних із введенням гравця до складу футбольної команди: Дебет 152.1 «Капітальні інвестиції в права на гравців (футболістів)» – Кредит 20, 66, 65, 37, 31.</p> <p>3. Віднесення права на гравця до складу нематеріальних активів: Дебет 127.1 «Права на гравців (футболістів)» – Кредит 152.1 «Капітальні інвестиції в права на гравців (футболістів)».</p> <p>4. Нарахування амортизації на право на гравця: Дебет 23.1 «Витрати, пов'язані з організацією футбольних матчів» – Кредит 13.1 «Амортизація прав на гравців (футболістів)»</p>	<p>Професійний спорт (професійні футбольні клуби)</p>

Джерело: систематизовано авторами

Продовження додатка Ц

Вартість прав на використання трудових активів працівників на кінець періоду, грн.						
Фізичні здібності	Освіта	Досвід	Професійні знання			Разом
			Первісна вартість	Накопичена амортизація	Залишкова вартість	
(гр.4+гр.14–гр.21)	(гр.5+гр.15–гр.22)	(гр.6+гр.16–гр.23)	(гр.7+гр.11+ гр.17–гр.24)	(гр.8+гр.12+ гр.18–гр.25)	(гр.31–гр.32)	(гр.28+гр.29+ гр.30+гр.33)
28	29	30	31	32	33	34
ОЛІЙНО-ЕКСТРАКЦІЙНИЙ ЗАВОД						
230880,0	38500,0	21156,3	–	–	–	290536,3
230880,0	55000,0	36651,9	12760,0	1978,0	10782,0	333313,9
–	–	–	–	–	–	–
230880,0	44000,0	6642,1	1320,0	36,0	1284,0	282806,1
230880,0	16500,0	3459,8	2200,0	611,0	1589,0	252428,8
923520,0	154000,0	67910,1	16280,0	2625,0	13655,0	1159085,1
...

Джерело: розроблено авторами

* наведені дані умовні

**Система аналітичних показників для оцінки стану та ефективності
використання трудових ресурсів підприємства**

№ з/п	Показник	Одиниця виміру	Рекомендована динаміка	Інформаційне забезпечення	Алгоритм розрахунку	
1	2	3	4	5	6	
<i>Структурні об'єкти</i>						
1	Абсолютні показники	Чисельність працівників:	Чол.	Визначається внутрішніми нормативними документами та з урахуванням обсягів виробництва	Статистична звітність ф. № 6-ПВ	ряд. 12010
		• облікова кількість ($Ч_o$)				ряд. 12030 – ряд.12060
		• у розрізі вікових категорій ($Ч_в$)				ряд. 12010
		• за статтю ($Ч_c$)				ряд. 12070, ряд. 12080
2	Абсолютні показники	Кількість працівників:	Рік	–	Особові картки працівників	–
		• прийнятих ($Ч_n$)				ряд. 3020, ряд. 3030
3	Відносні показники	• звільнених ($Ч_з$)	–	–	–	ряд. 3040 – ряд. 3060
		Загальний стаж роботи ($С_з$)	–	–	–	–
4	Відносні показники	Середній вік працюючих ($В_c$)	–	–	–	–
5	Відносні показники	Коефіцієнт загального обороту трудових ресурсів ($K_{з.о}$)	–	Зменшення	Статистична звітність ф. № 1-ПВ	<u>ряд. 3020 + ряд. 3040</u> ряд. 3010
6		Коефіцієнт заміщення ($K_з$)				<u>ряд. 3020 – ряд. 3040</u> ряд. 3010
7		Коефіцієнт обороту з прийому ($K_{о.п}$)				<u>ряд. 3020</u> ряд. 3010
8		Коефіцієнт обороту зі звільнення ($K_{о.з}$)				<u>ряд. 3040</u> ряд. 3010

Продовження додатка Ш

1	2	3	4	5	6		
9	Коефіцієнт плинності кадрів (K_n)				$\frac{\text{ряд. 3060}}{\text{ряд. 3010}}$		
10	Коефіцієнт постійності кадрів ($K_{\text{пост}}$)	–	Збільшення	Статистична звітність ф. № 1-ПВ, особові картки працівників	$\frac{Ч_{\text{пост}}}{\text{ряд. 3010}}$, де $Ч_{\text{пост}}$ – чисельність працівників, які працювали протягом усього року		
11	Коефіцієнт стабільності кадрів ($K_{\text{стаб}}$)				$\frac{Ч_{\text{стаб}}}{\text{ряд. 3010}}$, де $Ч_{\text{стаб}}$ – чисельність працівників, які мають стаж роботи 5 і більше років		
Часові об'єкти							
12	Абсолютні показники	Фонд робочого часу:	Люд.-год	–	Статистична звітність ф. № 1-ПВ, колективний договір	$\text{ряд. 3010} \cdot P_m \cdot P$	
		• календарний ($\Phi PЧ_k$)					
		• максимально можливий ($\Phi PЧ_m$)					
		• номінальний ($\Phi PЧ_z$)				Збільшення	$\text{ряд. 4010} - \text{ряд. 4050}$
		• відпрацьований ($\Phi PЧ_v$)				Зменшення	ряд. 4010
• невідпрацьований ($\Phi PЧ_n$)	Збільшення	ряд. 4020					
13	Кількість годин відпрацьованих одним працівником ($\Phi PЧ_n$)				$\frac{\text{ряд. 4040} - \text{ряд. 4110}}{\text{ряд. 4010}}$ $\frac{\text{ряд. 4010}}{\text{ряд. 3010}}$		
14	Кількість робочих днів (P)	Год		Колективний договір, внутрішні розпорядчі документи	$D_z - D_n - D_c$, де D_z – загальна кількість днів у році; D_n – кількість неробочих днів у році; D_c – кількість святкових днів у році		

Продовження додатка Ш

1	2	3	4	5	6
15	Середня тривалість робочого дня (P_m)		–		–
16	Відносні показники	–	Збільшення	Статистична звітність ф. № 1-ПВ, розрахункові дані	$\frac{\text{ряд.4020}}{\Phi PЧ_k}$
17					$\frac{\text{ряд. 4020}}{\text{ряд. 4010}}$
18					$\frac{\text{ряд.4020}}{\Phi PЧ_m}$
19					$\frac{\text{ряд. 4040}}{\text{ряд. 4010}}$
20					$\frac{\text{ряд. 4020}}{\text{ряд. 4040}}$
Нормативні об'єкти					
21	Абсолютні показники	Люд.-год	–	Колективний договір, наряд, внутрішні документи	$T_{\text{шт}} + \frac{T_{\text{нз}}}{n}$, де $T_{\text{шт}}$ – витрати оперативного часу, часу на обслуговування робочого місця, на відпочинок, регламентовані перерви; $T_{\text{нз}}$ – витрати підготовчо-завершального часу; n – кількість виробів у партії, шт.

Продовження додатка Ш

1	2	3	4	5	6		
22	Абсолютні показники	Норми виробітку (H_e)	Од.	Збільшення		$\frac{T_z}{H_e}$, де T_z – тривалість зміни, год	
23		Норми обслуговування (H_o)	Люд.-год	Зменшення	Регламент роботи обладнання	$\frac{T_z}{H_{ч.о}}$, де $H_{ч.о}$ – регламентований час на обслуговування одиниці обладнання	
24		Норми чисельності працівників ($H_{чис}$)	Чол.	–	Штатний розпис	–	
25		Норми керованості (H_k)		–			
Вартісні об'єкти							
26	Абсолютні показники	Фонд оплати праці (ФОП)	Тис. грн.	–	Статистична звітність ф. № 1-ПВ	ряд. 5010	
27		Фонд основної заробітної плати (ФОЗП)				ряд. 5020	
28		Фонд додаткової заробітної плати (ФДЗП)				ряд. 5030	
29		Заохочувальні та компенсаційні виплати (ЗКВ)				ряд. 5060	
30		Середня заробітна плата ($ЗП_c$)				Збільшення	ряд. 5010 ряд. 3010
31		Витрати на навчання персоналу (ВН)				ряд. 9050	
32		Витрати на формування трудових активів (ВФ)				–	Фінансова звітність ф. № 5

Продовження додатка Ш

1	2	3	4	5	6
33	Абсолютні показники Вартість трудових активів: • загальна (ВЗ) • вартість фізичних здібностей (ФЗ) • вартість освіти (О) • вартість досвіду (Д) • вартість професійних знань (ПЗ)	–	Збільшення	Фінансова звітність ф. № 1	ряд. 1003
				Управлінська звітність «Звіт про використання трудових активів працівників»	ряд. 28
					ряд. 29
					ряд. 30
					ряд. 31–33
34	Середня вартість трудових активів працівника			Фінансова звітність ф. № 1, статистична звітність ф. № 1-ПВ	ряд. 1003 ф. № 1 ряд. 3010 ф. №1-ПВ
35	Частка трудових активів у структурі активів підприємства	Відсоток	–	Фінансова звітність ф. № 1	ряд. 1003-100% ряд. 1300
36	Частка трудових активів у загальній вартості трудових активів: • фізичних здібностей (ЧФ)		Зменшення	Управлінська звітність «Звіт про використання трудових активів працівників»	ряд. 28·100% ряд.34
37	• освіти (ЧО)		Збільшення		ряд. 29·100% ряд. 34
38	• досвіду (ЧД)				ряд. 30·100% ряд.34
39	• професійних знань (ЧПЗ)				ряд. 33·100% ряд.34
40	Коефіцієнт придатності професійних знань (СПЗ)				–
41	Коефіцієнт зносу професійних знань (КЗЗ)		–		Зменшення

Продовження додатка III

1	2	3	4	5	6
<i>Результативні об'єкти</i>					
42	Абсолютні показники Продуктивність праці (ПП)	Тис. грн./чол.	Збільшення	Фінансова звітність ф. № 2, статистична звітність ф. № 1-ПВ	<u>ряд. 2000</u> <u>ряд. 3010</u>
43	Рентабельність витрат на формування трудових активів (РВФ)	–	Збільшення	Фінансова звітність ф. № 2, Примітки до фінансової звітності ф. № 5	<u>ряд. 2350</u> <u>ряд. 493</u>
44	Рентабельність інвестицій в формування трудових активів працівників (РІФ)				<u>ряд. 2350; ряд.2350; ряд. 2350</u> <u>ряд. 311; ряд. 312; ряд. 313</u>
45	Рентабельність трудових активів (РТА)				<u>ряд. 2350</u> <u>ряд. 1003</u>
46	Оборотність трудових активів (ОТА)	Оборот		Фінансова звітність ф. № 1, ф. № 2	<u>ряд. 2000</u> <u>ряд. 1003</u>
47	Коефіцієнт еластичності доходу від вартості трудових активів	Відсоток			<u>% зміни ряд. 2000</u> <u>% зміни ряд. 1003</u>
48	Коефіцієнт еластичності продуктивності праці від вартості трудових активів			<u>% зміни ПП</u> <u>% зміни ряд. 1003</u>	

Джерело: сформовано авторами

ОБЛІКОВА ІНФОРМАЦІЯ			
ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ	БУХГАЛТЕРСЬКІ РАХУНКИ	ОБЛІКОВІ РЕГІСТРИ	ЗВІТНІСТЬ
Документальне забезпечення формування трудових ресурсів (акти виконаних робіт (наданих послуг), рахунки-фактури, розрахунки бухгалтерії, платіжні доручення, виписки банку, накази керівника про прийняття на роботу, звільнення, переведення на іншу роботу та ін.)	Дані рахунків 92 «Адміністративні витрати», 99 «Формування трудових ресурсів», 64 «Розрахунки за податками та платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Оборотно-сальдова відомість, аналіз рахунків 92, 99, 64–66, 685, журнали-ордери № 3В, 3Г, 5Б	ФІНАНСОВА Ф. № 1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан) Ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» Ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів», Ф. № 4 «Звіт про власний капітал» Ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»
Документальне забезпечення використання трудових ресурсів (табелі обліку використання робочого часу, звіт про використання коштів, виданих під звіт або на відрядження, розрахунково-платіжні відомості, виписки банку, видаткові касові ордери, платіжні доручення, довідки та розрахунки бухгалтерії тощо)	Дані рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати», 471 «Забезпечення виплат відпусток», 472 «Додаткове пенсійне забезпечення», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 64 «Розрахунки за податками та платежами»	Оборотно-сальдова відомість, аналіз рахунків 23, 91, 92, 93, 94, 99, 471, 472, 64–66, 685, журнали-ордери № 3В, 3Г, 5Б, 5В, 5Г, 7	СТАТИСТИЧНА Ф. № 1-ПВ «Звіт з праці» Ф. № 6-ПВ «Звіт про кількість працівників, їх якісний склад та професійне навчання» Ф. № 1-РС «Звіт про витрати на утримання робочої сили»
Документальне забезпечення розвитку трудових ресурсів (наказ керівника про проведення навчання працівників, договір про навчання (підвищення кваліфікації) працівника, розрахунково-платіжні документи, акти виконаних робіт)	Дані рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», 64 «Розрахунки за податками та платежами»	Оборотно-сальдова відомість, аналіз рахунків 23, 91, 92, 93, 94, 99, 471, 472, 64–66, 685, журнали-ордери № 3В, 3Г, 5Б, 5В, 5Г	
Документальне забезпечення обліку трудових активів працівника (розрахунок первісної вартості трудових активів, акт введення в господарський обіг прав на використання трудових активів, акт вибуття прав на використання трудових активів тощо)	Дані рахунків 126 «Права на використання трудових активів», 136 «Накопичена амортизація трудових активів», 156 «Формування трудових активів», 426 «Вкладення в трудові активи»	Оборотно-сальдова відомість, аналіз рахунків 126, 136, 156, 426, журнали-ордери № 4А, 4Б, 7	
ПОЗАОБЛІКОВА ІНФОРМАЦІЯ			
ВНУТРІШНЯ		ЗОВНІШНЯ	
Галузева угода, колективний договір, штатний розпис Оперативна інформація підрозділів, відділів, служб підприємства; інші дані відділу кадрів Матеріали хронометражу та фотографій робочого місця		Матеріали ревізій, податкових та аудиторських перевірок Результати досліджень інших суб'єктів господарювання, дослідження ринку праці Матеріали періодичних видань	

Рис. Ш.1. Інформаційне забезпечення аналізу трудових ресурсів підприємства

Джерело: сформовано авторами

