

УДК 311.216; 336.717.6

**Ядранський Д. М.,***доктор соціологічних наук, кандидат економічних наук, докторант, Класичний приватний університет, м. Запоріжжя*

## ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ПЕРСОНАЛУ НА МІКРОРІВНІ

*У статті йдеться про доцільність запровадження нового напрямку обліку – обліку персоналу. Відповідна проблема є особливо актуальною для макрорівня дослідження. Встановлено зв'язок між обліковою політикою на мікрорівні та на рівні держави. Визначено напрями діяльності, на які може впливати інформація, отримана внаслідок обліку персоналу. Визначено авторське бачення завдань, що стоять перед обліком персоналу на сучасному підприємстві.*

**Ключові слова:** облік, персонал, ефективність, інформаційне забезпечення, облікова політика, завдання, оцінка.

*В статті говориться о целесообразности введения нового направления учета – учета персонала. Соответствующая проблема особенно актуальна для макроуровня исследования. Установлена связь между учетной политикой на микроуровне и на уровне государства. Определены направления деятельности, на которые может влиять информация, полученная в результате учета персонала. Определены авторское видение задач, стоящих перед учетом персонала на современном предприятии.*

**Ключевые слова:** учет, персонал, эффективность, информационное обеспечение, учетная политика, задачи, оценка.

*The article was written about the feasibility of implementing a new direction accounting – accounting staff.. This issue is particularly relevant for macro-level research. The relation between the accounting policies at the micro level and at the state level. The directions of activity, which may affect the information obtained after accounting staff. Author's view is defined task facing the staff at the modern view of the enterprise.*

**Keywords:** accounting, personnel, efficiency, information management, accounting policies, objectives, evaluation.

**Актуальність проблеми.** Соціальна орієнтація виробництва неможлива без впровадження соціально-трудового менеджменту на рівні основної ланки економіки – підприємства. При цьому однією з найголовніших проблем розробки і реалізації ефективної трудової політики є відсутність забезпечення керівництва підприємства комплексною, достовірною та своєчасною інформацією про стан, ефективність використання та перспективи наявного на підприємстві персоналу (зазначена теза знайшла підтвердження в процесі проведених нами соціологічних досліджень).

Формування і розвиток ефективних систем обліку персоналу (а відповідно контролю та аналізу персоналу) на рівні підприємств бачиться нам вкрай необхідним завданням. Однак створення таких систем неможливе без формування належної інформаційної бази. Причому її основу має становити саме інформація, що потрібна, у першу чергу, на мікрорівні обліку (на рівні господарюючих суб'єктів). Ця інформація в подальшому може (і повинна) бути використана для планування та оцінки трудових ресурсів на макрорівні. Інструментальною основою розбудови зазначеної системи та джерелом інформаційного забезпечення на рівні підприємства має виступати система управлінського, та частково бухгалтерського обліку. Призначення останньої в умовах ринкової економіки як раз і полягає, відповідно до Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, в забезпеченні прийняття рішення зовнішніми та внутрішніми користувачами (інше питання, що не вся інформація про персонал може бути зведена до грошових вимірників, які використовуються в бухгалтерському обліку).

**Аналіз останніх наукових досліджень.** Питаннями обліково-аналітичного забезпечення системи господарського управління в Україні займалась значна кількість науковців. Серед вчених, що неодноразово висвітлювали свої погляди з питань створення обліково-інформаційно-аналітичної системи підприємств можна виокремити таких: М. Т. Білуха (висвітлював здебільшого аспекти контролю [1]), Б. І. Валуєва (у питаннях поширення сфери використання обліку на підприємстві [2]), С. Ф. Голова (у питаннях глобалізації та уніфікації бухгалтерського обліку, та його орієнтації на більше коло споживачів інформації [3]), М. Я. Дем'яненко (зокрема у питаннях оподаткування та державної підтримки підприємств [4]), Г. Г. Кірейцев (у питаннях оцінки та обліку окремих господарських елементів [5]), В. Г. Лінник (аспекти обліку та контролю на рівні підприємств [6]), Є. В. Мних (аспекти інформаційно-аналітичного забезпечення обліку [7]), М. С. Пушкар (теоретичні аспекти обліку та контролю господарської діяльності [8; 9]), В. В. Сопко (аспекти обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання [10]), а також низка інших науковців. Попри значний внесок більшість із зазначених авторів сконцентрувала свою увагу на аспектах обліково-економічних відносин на підприємствах агропромислового комплексу. При цьому вирішення не зазнали проблеми обліково-аналітичного забезпечення роботи з

персоналом підприємств, що, на нашу думку, є недоліком сучасного вітчизняного обліку, який потребує вирішення.

**Мета роботи.** На увагу заслуговують, у першу чергу, засадничі принципи розбудови обліково-аналітичної системи роботи з персоналом на рівні суб'єктів господарювання (мікрорівні).

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Формування обліково-аналітичної системи щодо обліку персоналу вимагає на першому етапі створення відповідної облікової політики, відповідно до якої і будуватиметься зазначена система. Однак на сьогоднішній день не існує підходів до розуміння принципів облікової політики щодо обліку персоналу. У цьому контексті уточнення вимагає і саме розуміння облікової політики, і визначення засадничих принципів її формування на рівні підприємств. Під час подальшого аналізу, на наш погляд, є доцільним використання визначення облікової політики, наведеного М. І. Кутером: "Облікова політика являє собою вибір підприємством конкретних методик, форм, техніки ведення і організації бухгалтерського обліку, виходячи з встановлених правил і особливостей діяльності (організаційних, технологічних, чисельності та кваліфікації облікових кадрів, рівня технічного обладнання бухгалтерії)" [11, с. 543]. При цьому важливо враховувати факт того, що облікова політика підприємства (тобто політика на мікрорівні) має відповідати обліковій політиці держави щодо визначеного об'єкта обліку. У такому контексті облік персоналу має ґрунтуватися на принципах єдності рівнів обліку.

При цьому справедливою є думка В. М. Рожелюк та С. В. Питель, які визначають, що методологічне й організаційне керівництво системою бухгалтерського обліку на підприємстві здійснюється державою, яка визначає нормативні документи, що містяться в конкретних рекомендаціях, перелік правил окремих методик і процедур бухгалтерського обліку [12, с. 80].

Ф. Ф. Бутинець вважає, що при формуванні облікової політики потрібно виходити з того, що політику не можна обмежити рамками нормативних актів, оскільки жоден нормативний акт не в змозі передбачити усі тонкощі окремої господарської ситуації, яка виникає на підприємстві. Кожне підприємство обирає елементи облікової політики, виходячи з міркування економічної ефективності та особливостей своєї діяльності [13, с. 543].

Основними принципами облікової політики в Україні є принцип обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування і відповідності доходів і витрат, превалювання складності над формою, історичної собівартості, єдиного грошового вимірника. При цьому Ф. Ф. Бутинець також звертає увагу на те, що у зарубіжному обліку ведеться виділення виробничого (управлінського) обліку та фінансового обліку. На його думку, оскільки облік має бути спрямований на контроль за витратами виробництва, то й організація обліку має відповідати у першу чергу потребам управління [13, с. 172].

Переходячи від аналізу облікової політики до питань організації обліку доцільно згадати думку Ф. Ф. Бутинця, згідно з якою організація бухгалтерського обліку на підприємстві включає три взаємопов'язані напрями: методичний, технологічний та організаційний [14, с. 77]. В. В. Травін наступним чином пояснює зазначені рівні: методичний (передбачає вибір серед наявних і законодавчо закріплених варіантів саме таких методів, які є найбільш прийнятними для конкретного підприємства); технологічний (вибір оптимальної форми ведення бухгалтерського обліку, що найбільш повно відповідає галузі та масштабу діяльності підприємства, та вирішення інших технічних питань) напрями передбачають організацію облікового процесу; організаційний – організацію роботи облікового персоналу [15, с. 192]. Виходячи із того, що в сучасному правовому полі не міститься законодавчо встановлених варіантів організації обліку персоналу, то методичний рівень має зводитися до побудови (розбудови) таких методів, які б давали максимально точну та своєчасну інформацію про діяльність підприємства, пов'язану із персоналом.

При цьому за будь-яких умов найважливішим завданням обліку є забезпечення достовірності інформації, що надходить. Для вирішення проблем недостовірності даних Н. М. Голуб пропонує збирати інформацію із різних джерел, що підвищує об'єктивність отриманих результатів. Автор справедливо зазначає, що термін "недостовірність" не одержав навіть нормативного закріплення, однак він доволі докладно розтлумачений юридичною наукою, оскільки його лінгвістичний аналіз дає змогу ототожнювати його з терміном "не відповідає дійсності". Недостовірною слід вважати інформацію про події, явища чи факти, які не мали місця взагалі, тобто інформація вигадана, або ж їх перебіг був спотворений у повідомленні (інформація викладена неправдиво) [16]. В умовах сучасних підприємств попри жорсткий контроль, відповідно до корпоративних і національних стандартів бухгалтерського (та фінансового) обліку витрат на персонал, питання забезпечення достовірності та повноти інформації щодо роботи з персоналом залишається відкритим, а значна частка інформації взагалі не використовується при прийнятті управлінських рішень.

З метою уникнення можливої недостовірності та інформаційної недостатності при розбудові облікової моделі на рівні підприємства необхідно враховувати специфіку діяльності, галузь господарювання, форму власності та інші чинники, які визначають особливості мікроекономічного середовища підприємства. З іншого боку, необхідно розуміти, що інформаційне переваження також не вирішить проблем інформаційного забезпечення ефективних управлінських рішень, а призведе до збільшення

ймовірності можливої помилки осіб, що приймають рішення. Таким чином, багатогранність чинників інформаційного забезпечення обліково-аналітичної роботи з персоналом потребує єдиних методологічних підходів для інформування керівництва і власників про реальне становище підприємства та показники, що виступають об'єктами обліку в процесі здійснення господарської діяльності. Методичні підходи мають залежати, своєю чергою, від тих завдань, на розв'язання яких впливатиме відповідна інформація. На нашу думку, інформація, що необхідна для прийняття ефективних управлінських рішень в процесі обліку персоналу може впливати на:

- визначення адекватності якісного складу (освітньо-кваліфікаційного рівня тощо) персоналу вимогам підприємства (ринку);
- визначення кількісних показників відповідності персоналу вимогам ринку;
- обґрунтування можливостей освоєння інвестицій у бізнес, а також доцільність відповідних інвестицій, за умов потреби витрат на зміну якісних характеристик персоналу;
- розгляд персоналу підприємства як одного з основних чинників прибутковості бізнесу, прогнозування доходів підприємства;
- визначення витрат на розвиток або створення персоналу підприємства, аналогічному об'єкту оцінки;
- привабливість цього підприємства на ринку праці;
- гудвіл персоналу підприємства (або гудвіл, що виник в наслідок трудової діяльності персоналу підприємства);
- обґрунтування методів оцінки бізнесу при визначенні вартості капіталізації персоналу;
- характеристики персоналу як специфічного нематеріального активу.

Відповідно інформаційне забезпечення дає можливість приймати управлінські рішення щодо зміни окремих із зазначених показників з метою їх приведення відповідно до мінливих умов зовнішнього середовища (наприклад, у зв'язку зі зміною ринкового попиту зміною місії підприємства тощо).

Розглядаючи персонал як потенційне джерело прибутку, ми розглядаємо його за економічною сутністю як певний специфічний нематеріальний ресурс. Як відомо, не всі нематеріальні ресурси є нематеріальними активами [17], однак враховуючи існування певних трудових договорів (контрактів) такий підхід набуває підстав. При цьому слід враховувати, що в сучасній літературі самі питання обліку об'єктів, що належать до нематеріальних активів, є доволі дискусійним. До проблем, що мають місце в обліково-аналітичній роботі з об'єктами, що належать до нематеріальних активів, Л. В. Білозір пропонує зарахувати такі:

- організація контролю за наявністю і рухом нематеріальних активів шляхом виконання контрольних процедур щодо об'єктів нематеріальних активів;
- методика проведення інвентаризації нематеріальних активів, пов'язаних з визначенням послідовності виконання інвентаризаційних процедур;
- організація аналітичного обліку нематеріальних активів, зважаючи на їх особливості як економічного ресурсу та вимоги законодавства України [18].

Відповідно модель обліку персоналу на макрорівні має передбачати вирішення таких завдань:

- встановлення системи основних та допоміжних показників для оцінки ефективності трудової діяльності окремої групи працівників та підприємства в цілому;
- розробка системи первинної документації з праці для накопичення інформації для управлінських потреб;
- складання планів та бюджетів, пов'язаних із персоналом (на соціально-побутове забезпечення, розвиток тощо);
- виявлення центрів витрат і центрів відповідальності, пов'язаних із трудовою діяльністю, а також організація їх обліку;
- розробка системи управлінської звітності менеджерів;
- організація ціноутворення, з урахуванням поточних змін у роботі з персоналом (наприклад, встановлення зв'язку між чисельністю персоналу та ринковою ціною продукту, у разі якщо такі зміни є принципово можливим);
- ведення обліку доходів від трудової діяльності за структурними підрозділами та їх зіставлення з витратами на персонал у відповідних відділах;
- визначення найбільш прибуткових видів трудової діяльності;
- облік та аналіз витрат на персонал за статтями калькуляції, за видами трудових функцій, за окремими видами робіт (заказами);
- розробка та удосконалення чинних норм та нормативів використання праці на конкретний вид робіт (у тому числі управлінських);
- дослідження зовнішнього ринку праці (структура населення, купівельна спроможність населення, структура доходів і витрат населення, інформація про оплату праці на підприємствах – конкурентах тощо);

– визначення ефективності використання персоналу в цілому, за структурними підрозділами, центрами відповідальності, окремими видами робіт.

При цьому необхідно зазначити, що на кожному рівні управління, згідно з вимогами правового поля, в межах якого функціонує суб'єкт господарювання, в системі управління ним використовуються різні види обліку. Наприклад, при управлінні некомерційною організацією може застосовуватися лише управлінський облік: при управлінні підприємством використовують бухгалтерський, фінансовий, податковий, статистичний та управлінський обліки; при управлінні державою застосовуються усі види обліку, які формуються на основі прийнятої системи національних рахунків країни [19, с. 245-251]. Розбудова обліку персоналу на рівні підприємства також вимагає створення відповідного правового поля на рівні держави.

**Висновки.** Таким чином, у межах запропонованого підходу визначено основні засадні принципи розбудови облікової політики персоналу на мікрорівні, що має допомогти керівництву підприємств в підвищенні якості прийняття управлінських рішень. Запропоновані теоретичні підходи є достатньо універсальними та можуть бути використані на підприємствах будь-якої сфери.

Запропонований підхід безумовно вимагає операціоналізації та доведення його до рівня безпосередніх облікових та аналітичних процедур. При цьому при їх розробці принципово необхідно виходити із засадничих принципів облікової політики задекларованими для України. При цьому обов'язковою умовою їх ефективної реалізації виступає єдність методологічних підходів на макро- та мікрорівні. Результатом зазначених процесів виступатиме створення загальнонаціональної моделі обліку персоналу.

### Література:

1. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку / М. Т. Білуха. – К. : Видавництво КДТЕУ, 2000. – С. 692.
2. Валуев Б. И. Проблемы развития учета в промышленности / Б. И. Валуев. – Москва : Финансы и статистика, 1984. – 215 с.
3. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
4. Дем'яненко М. Я. Щодо уніфікації бухгалтерського і податкового обліку / М. Я. Дем'яненко // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи / за ред. П. Т. Саблука, М. Я. Дем'яненка, В. М. Жука. – К. : Інститут аграрної економіки, 2003.
5. Кірейцев Г. Г. Умови розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г. Г. Кірейцев // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: II міжнар. наук.-практ. конф. – К. : ННЦ ІАЕ, 2006. – С. 9-18.
6. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку : [підручник] / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с.
7. Мних С. В. Економічний аналіз : підруч. [для студентів вищих навчальних закладів] / С. В. Мних. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с.
8. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : монографія. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 422 с.
9. Пушкар М. С., Пушкар Р. М. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту : монографія. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 370 с.
10. Сопко В. В., Завгородній П. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник. – К. : КНЕУ, 2004. – 412 с.
11. Теория бухгалтерского учета / под ред. М. И. Кутера. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 640 с.
12. Рожелюк В. М., Питель С. В. Шляхи вирішення проблем формування облікової політики підприємства // Інноваційна економіка: Науковий журнал. – № 3 (13). – 2009. – С. 79-83.
13. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горещька. – Житомир : ПП "Рута", 2003. – 544 с.
14. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку : [підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів] / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська ; за редакцією д. е. н., проф. Ф. Ф. Бутинця. – [4-е вид., до п. і перероб.]. – Житомир : ПП "Рута", 2005. – 528 с. – С. 77.
15. Травін В. В. Особливості організації бухгалтерського обліку внутрішнього гудвілу як прояву соціального капіталу на мікроекономічному рівні // Вісник ЖДТУ: Економічні науки. – № 2 (52). – 2010. – С. 192-199.
16. Голуб Н. М. Посилення ролі обліково-аналітичної інформації в умовах економічної кризи // Вісник національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – № 647. – 2009. – С. 313-317.
17. Верхоглядова Н. І. Економіка підприємства : навчальний посібник / Н. І. Верхоглядова, Д. М. Ядранський, Н. А. Іванникова. – К. : "Видавничий дім "Професіонал", 2008. – 384 с.
18. Білосор Л. В. Об'єктний контроль за нематеріальними активами в бухгалтерському обліку // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації. – № 2. – 2008. – С. 5-12.
19. Сердак С. Е. Види обліку в системах управління / Економічний простір: Збірник наукових праць. – № 15. – Дніпропетровськ: ПДАБА, 2008. – 295 с. – С. 245-251.