

**Висновки з даного дослідження.** З вищенаведеного матеріалу можна зробити висновок, що процес управління талантами в Україні зіштовхується з певними перепонами, зважаючи на низку об'єктивних факторів та обставин. Проте розуміння вітчизняних організацій у необхідності пошуку, втримання, належної мотивації та розвитку талановитих працівників з кожним роком зростає, і можна з впевненістю стверджувати, що цей процес матиме позитивну динаміку в українському бізнесі.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Захарчин Г.М. Синтез інноваційного і традиційного в сучасній концепції управління персоналом підприємства / Г.М. Захарчин // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2013. – № 778. – С. 212–218. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/VNULPM\\_2013\\_778\\_32.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/VNULPM_2013_778_32.pdf).
2. Кузнецова Н.Б. Концепція управління талантами в системі менеджменту знань / Н.Б. Кузнецова // Соціально-трудові відносини: теорія та практика : зб. наук. праць. – К. : Інститут соціально-трудових відносин КНЕУ. – 2014. – № 2(8). – С. 181–187.
3. Пархоменко Н. Проблема міграції інтелектуальної еліти України / Н. Пархоменко // Українознавчий альманах. – 2013. – Вип. 14. – С. 265–267 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Ukralm\\_2013\\_14\\_77.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Ukralm_2013_14_77.pdf).
4. Пікалов В.Л. Щодо проблем управління талановитими працівниками суб'єктів господарської діяльності / В.Л. Пікалов // Академічний огляд. – 2014. – № 1(40). – С. 116–121 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ao\\_2014\\_1\\_17.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ao_2014_1_17.pdf).
5. Продіус О.І., Журавель А.І., Сітор М.О. Талант-менеджмент як невід'ємна складова успіху організації / [О.І. Продіус, А.І. Журавель, М.О. Сітор] // Економіка: реалії часу. – 2013. – № 1(6). – С. 172–177 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economics.opu.ua/files/archive/2013/No1/172-177.pdf>.
6. The Global Competitiveness Index 2013–2014: Sustaining Growth, Building Resilience. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www3.weforum.org/docs/GCR2013-14/GCR\\_Chapter1.1\\_2013-14.pdf](http://www3.weforum.org/docs/GCR2013-14/GCR_Chapter1.1_2013-14.pdf).
7. The Global Talent Index Report: The Outlook to 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economistinsights.com/sites/default/files/downloads/GT1%20FINAL%20REPORT%205.4.11.pdf>.

УДК 657.471.12:331.214.72

**Гільорме Т.В.**

*кандидат економічних наук,*

*старший викладач кафедри статистики обліку та економічної інформатики  
Дніпропетровського національного університету імені Олеся Гончара*

**Степаненко Ю.В.**

*студент*

*Дніпропетровського національного університету імені Олеся Гончара*

## ВИТРАТИ НА ПЕРСОНАЛ ПІДПРИЄМСТВА: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Стаття присвячена методологічним аспектам обліку витрат на персонал підприємства з урахуванням моделі корисності ресурсу та теорії альтернативних витрат. Проведена порівняльна характеристика моделей обліку витрат на персонал: модель активів («витратна», хронологічна модель витрат) та моделі корисності. Визначено алгоритм прийняття рішення щодо альтернативних витрат на персонал підприємства.

**Ключові слова:** облік витрат, витрати на персонал, альтернативні витрати, безповоротні витрати, аутсорсинг.

### **Гильорме Т.В., Степаненко Ю.В. ЗАТРАТЫ НА ПЕРСОНАЛ ПРЕДПРИЯТИЯ: УЧЁТНЫЙ АСПЕКТ**

Статья посвящена методологическим аспектам учёта затрат на персонал предприятия с учётом модели полезности ресурса и теории альтернативных издержек. Проведена сравнительная характеристика моделей учёта затрат на персонал: модель активов («затратная», хронологическая модель затрат) и модель полезности. Определён алгоритм принятия решения относительно альтернативных затрат на персонал предприятия.

**Ключевые слова:** учет затрат, затраты на персонал, альтернативные затраты, невозвращаемые затраты, аутсорсинг.

### **Gil'orme T.V., Stepanenko Y.V. ENTERPRISE PERSONNEL COSTS: ACCOUNTING ASPECT**

The article is devoted to the methodological aspects of enterprise staff costs accounting considering the model of resource utility and the theory of opportunity costs. A comparative analysis of personnel costs accounting models is conducted, including: assets model ('cost model', chronological costs model) and utility models. The paper defines an algorithm for the decision-making with regard to opportunity costs for personnel of the enterprise.

**Keywords:** cost accounting, personnel (staff) costs, opportunity costs, sunk costs, outsourcing.

**Постановка проблеми.** Людина в суспільстві споживання прагне споживати так, щоб, з одного боку, бути не гірше інших, а з іншої – не зливатися з натовпом. Індивідуальне споживання відображає не лише соціальні характеристики споживача (як демонстрація свого соціального статусу), але й особливості індивідуального способу життя. Всі ці особливості змінюють персонал підприємств, при цьому змінюються характеристики (властивості) самого персоналу, з'являються специфічні в залежності від

економічної діяльності. Все це потребує зміни світогляду підприємства на персонал як особливий, пріоритетний ресурс – трансформації всієї системи управління ресурсами підприємства, його складових елементів (обліку, аналізу, плануванню, організації, контролю тощо).

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У сучасних економічних школах представлено безліч напрямків досліджень з проблематики методології витрат та інвестицій на персонал. Зокрема,

Т.В. Давидюк [1, с. 168] розроблено процесну модель управління витратами на персонал з урахуванням фазами процесу інвестування у формування та відтворення, витрат на використання персоналу. Н.В. Починок [2, с. 74] пропонує використовувати методику відображення в обліку витрат на персонал за фазами процесу відтворення, що може бути підґрунтям для поєднання інвестиційного та витратного підходів щодо відображення витрат на персонал. В.В. Тютлікова [3] розробила організаційно-методичний підхід до обліку трудових ресурсів підприємства як облікової категорії.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Облік витрат на персонал полягає у фіксуванні витрачених коштів та ресурсів, визначенні динаміки в різні періоди. При цьому відсутні: зіставлення доходів та витрат, визначення ефекту від реалізації конкретних витрат на персонал інвестиційного характеру, урахування альтернативних витрат при визначенні очікуваної майбутньої економічної вигоди, безповоротних витрат тощо. На основі викладеного можна сформулювати мету дослідження, яка полягає в розробці організаційно-методичного підходу до обліку витрат на персонал підприємства в контексті моделі обліку витрат на персонал (моделі корисності).

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Традиційний облік розглядає тільки ресурси, які є власністю підприємства. У зв'язку з тим, що персонал, як особливий вид ресурсу, не може бути ні майном, ні об'єктом власності, представники традиційного обліку не розглядають його як об'єкт обліку – актив (ресурси, контрольований підприємством у результаті минулих подій, використання якого, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому [4]). Але витрати на персонал ведуться систематично. Це обумовлено традиційним юридичним трактуванням бухгалтерського обліку, уявленням про те, що персонал потрібен в суспільному виробництві не сам по собі, а для виконання виробничих завдань на робочому місці, функціональних обов'язків.

Отримання економічних вигод у майбутньому персоналу як ресурсу розглядається шляхом вимірювання принесеної ними додаткової вартості, при

цьому вони не можуть включатися в активи суб'єктів господарювання, оскільки їх можливо контролювати тільки на робочому місці. При цьому необхідно врахувати особливості персоналу як об'єкта управління:

1. Особливий, пріоритетний вид ресурсу, якій у комбінації з іншими ресурсами підприємства (активами, інформацією, знаннями, підприємницькими здібностями та іншими ресурсами), їх якісного стану дозволяє такій адміністративній одиниці розробляти і застосовувати стратегії, що ведуть до підвищення раціональності і ефективності своєї діяльності.

2. Це сукупність найманих особистостей, які є носіями відповідних властивостей (природних, приданих та системних), що використовуються в трудовій діяльності та адаптуються в існуючих умовах на підприємстві в залежності від виду економічної діяльності. Тобто це здатність відповідати вимогам робочого місця на підприємстві, функціональним обов'язкам згідно внутрішнього регламенту, що дозволяє максимально наблизитися до досягнення цілей підприємства.

3. Це носій інших особливих ресурсів підприємства: інформації, знань, підприємницьких здібностей – необхідно враховувати специфіку особистих цілей найманих штатних, тимчасових, зовнішніх сумісників працівників, працюючих власників підприємства.

4. Це відкрита система суспільних відношень – формується і змінюється під впливом зовнішніх та внутрішніх факторів. При цьому даній системі характерно: цілісність (трудова колектив (єдине ціле) та підсистема окремих особистостей (персоналії)); ієрархічність побудови (взаємодія двох підсистем: керуючої (роботодавця) та керованої (трудова колектив та окремі особистості (персоналії)); структурізація (процес функціонування системи обумовлений не стільки властивостями її окремих елементів, скільки властивостями самої структури); множинність (для опису окремих елементів і системи взагалі можливо використати безліч кібернетичних, економічних і математичних моделей) та системність (властивість об'єкта володіти всіма ознаками системи).

Таблиця 1

## Порівняльна характеристика моделей обліку витрат на персонал підприємства в США

Особливості моделі обліку персоналу	Переваги	Недоліки
Модель активів («витратна»/хронологічна модель витрат)		
Традиційна схема бухгалтерського обліку основного капіталу з урахуванням особливостей «людського капіталу»	Можливість визначення груп витрат на персонал на групи довгострокових інвестицій (капіталізація персоналу) та поточних витрат (витрати на використання персоналу), можливість оцінити нормативний строк амортизації витрачених коштів на персонал – період, коли необхідно додатково вкладати інвестиції	Вартість об'єктів інвестування може суттєво відрізнятись від його ринкової ціни, оскільки в практиці не існує прямого зв'язку між витратами і корисністю від цього об'єкту
На рахунках обліковуються витрати на формування персоналу (довгострокові інвестиції, поточні витрати)		
Нормативний строк амортизації персоналу		
Модель корисності		
Оцінка економічних наслідків зміни трудової поведінки персоналу (ефект кадрових інвестицій)	Встановлення реального зв'язку між величиною інвестованого капіталу і доходом від його використання	Не прив'язаний до бухгалтерського обліку, балансу, іншої облікової інформації
Прогнозні розрахунки очікуваних від реалізації інвестиційних проектів доходів, їх зіставленні з необхідними витратами на здійснення інвестицій	Зв'язок з бухгалтерськими характеристиками доходу (бухгалтерським прибутком)	
Визначення показників: строк окупності інвестицій (період, протягом якого початкові інвестиції будуть повернені інвестором у вигляді доходів від реалізації проекту); норма доходності інвестицій (співвідношення середньорічної суми прибутку від реалізації проекту до величини інвестицій)	Простота розрахунку, наочність, доступність інформації для його обчислення, пристосованість для здійснення порівняльного аналізу альтернативних проектів	Показники не враховують зміни цінності грошей у часі

Складено авторами на підставі [1]

Облік як основу інформаційного забезпечення управління підприємства необхідно реформувати з декількох причин: по-перше, він сконцентрований на збереженні майна (об'єктами виступає тільки власність – ресурси, контрольовані підприємством), по-друге, зосереджений на минулому (у результаті минулих подій). При цьому при формуванні витрат на персонал (зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [4]) майже не розглядається характеристика активу, «як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому» [4], це у методологічному аспекті є економічною сутністю особливого ресурсу підприємства – персоналу.

Альфред Маршал [5] запропонував наукову парадигму, що при визначенні вартості, яка створюється підприємством в будь-який момент часу, необхідно враховувати не тільки витрати, зафіксовані в бухгалтерських документах, а й альтернативні витрати залучення капіталу. Через загострення боротьби за інвестора у період кризових явищ в українському суспільстві компанії змушені переглядати принципи своєї діяльності у сторону інтересів інвестора та власника.

У методології обліку розглядається аналіз саме бухгалтерського прибутку. Проте навіть у тих компаній, що прагнуть застосовувати особливості розрахунку економічного прибутку, врахування альтернативних витрат (у тому числі альтернативних витрат на персонал), виникають проблеми адаптації економічного прибутку до стандартів бухгалтерського та податкового обліку [10]. У теперішній час розрахунки економічного прибутку здійснюються за міжнародними стандартами обліку та звітності IAS, а також американськими стандартами GAAP. Вони повністю сумісні між собою, засновані на однакових принципах ведення обліку та бухгалтерської звітності, причому за низкою питань GAAP містить більш детальну методик.

Вимоги IAS спрямовані на гармонізацію законодавства існуючої системи стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Вважається, що його застосування корисне для характеристики результатів діяльності підприємства в більш реалістичній формі. Натомість GAAP спирається на більшу кількість розробок, тому в американських компаніях спостерігається тенденція більш чіткого регулювання всіх операцій та меншої гнучкості кожної окремо взятої компанії. Слід зазначити, що певна кількість підприємств світу користується американськими стандартами GAAP саме з метою виходу на ринок США [10].

Незважаючи на те що на протязі понад 18 років в Україні відбувався процес гармонізації національного обліку до стратегії застосування МСФЗ,

на сьогодні методологія вітчизняного обліку щодо такого об'єкта специфічного активу, як персонал, залишається ортодоксальною.

Облік як підсистема управління ресурсами господарюючого суб'єкта повинен пройти процес реформування всіх трьох складових етапів облікової політики: методологічного, технічного та організаційного. Послідовність визначення дій зміни виконується у такій послідовності: управлінська задача та її управлінське рішення; перелік даних, які необхідні для її вирішення, а також система їх збирання та правила документообігу; результати, які планується досягти, та призначаються відповідальні за досягнення результатів.

Міжнародні (МСФО) та національні стандарти бухгалтерського обліку (П(С)БО) передбачають загальний підхід до обліку персоналу як до обліку витрат. В МСФО 19 «Виплати працівникам» [6] та П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [7] зазначено, що витрати, пов'язані з використанням ресурсів, поділяються на: поточні виплати працівникам; виплати при звільненні; виплати по закінченню трудової діяльності; інші виплати працівникам.

Витрати, які бухгалтери не звикли враховувати, розраховуючи фінансовий результат, бувають двох видів, які повністю різняться між собою: альтернативні та безповоротні. Не існує класифікації цих витрат, їх трактування в кожній конкретній ситуації залежить від спеціаліста, що розраховує економічний прибуток.

В американській практиці існують два принципових підходи до обліку витрат на персонал підприємства: модель активів («витратна») та модель корисності (табл. 1).

Ще в 1817 р. Давид Рікардо був близьким до розробки концепції альтернативних витрат у такому ж вигляді, проте його принцип мав назву «порівняних переваг» [8, с. 340]. Рікардо вважав, що саме через порівняні переваги виражається ефективність того чи іншого явища [8, с. 360].



Рис. 1. Алгоритм прийняття рішення щодо альтернативних витрат на персонал підприємства

Концепція альтернативних витрат була розроблена в XIX ст. Фрідріхом фон Візером, який створив принцип «імпутації» [9, с. 1610], тобто присвоєння ціни та корисності одного товару іншому за умови, що ці товари економічно пов'язані.

Альтернативні витрати – це економічний термін, який визначає втрачений зиск в результаті альтернативного використання певного ресурсу [10]. При цьому величина втраченого зиску визначається як найбільше значення із усіх можливих альтернатив.

Така методика може застосовуватися на підприємстві, коли треба побудувати логічний ланцюжок з усіма факторами, які можуть формувати витрати на персонал.

Поряд із альтернативними витратами існують також безповоротні (повернути неможливо чи попередити в короткостроковому періоді) та відворотні (можливо або анулювати, або не здійснювати). При цьому витрати на персонал – це безповоротні витрати, підприємство повинно нести обов'язково, звісно, коли мова не йде про відмову від виробництва.

Так, на підставі врахування в обліку альтернативних витрат на персонал суб'єкт господарювання зможе економічно обґрунтовано приймати управлінське рішення щодо формування та використання персоналу (приймати в штат, наймати зовнішніх сумісників, використовувати послуги підрядчиків, надати власний персонал в аутсорсінг). Алгоритм прийняття рішення щодо альтернативних витрат на персонал представлено на рис. 1.

**Висновки з даного дослідження.** Організаційно-методичний підхід до обліку витрат на персонал як особливого ресурсу підприємства передбачає реформування методології обліку, особливо бухгалтерського, наблизити його до міжнародних стандартів та принципів, врахування досвіду передових країн з ринковою економікою, зокрема США, при формуванні моделі обліку персоналу, при оцінці ефективності формування, використання і відтворення

персоналу підприємства. Перспективою подальших розробок є дослідження обліку витрат на персонал підприємства в залежності від життєвих циклів персоналу та підприємства, фази формування, відтворення, використання персоналу тощо.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Давидюк Т.В. Бухгалтерський облік людського капіталу як передумова капіталізації компанії / Т.В. Давидюк // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнародний збірник наукових праць. Серія «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз» ; відп. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – Вип. 2(17). – 448 с.
2. 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. – 2011. – Вип. 6/2. – С. 167–172.
3. Тютлікова В.В. Проблеми обліку трудових ресурсів / В.В. Тютлікова // Ефективна економіка. – 2015. – № 2 Електронний ресурс. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3825>.
4. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
5. Маршалл А. Принципы экономической науки / Маршалл А. – М. : ЭКСМО, – 2011. – 410 с.
6. Міжнародний стандарт фінансової звітності 19 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_011](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011).
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>.
8. Рикардо Д. Сочинения / Д. Рикардо. – М. : ЭКСМО, 2008. – Т. 1, 2. – 840 с.
9. Фридрих Фрайхерр фон Визер (1851—1926) // The new Palgrave a Dictionary of Economics / ed. by J. Eatwell, M. Milgate, P. Newman. Перевод А. С. Скоробогатова. — 1987. — 2650 с.
10. Тютюнник В. Економічний та бухгалтерський прибуток: чи велика різниця? / В. Тютюнник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://n-auditor.com.ua/uk/component/na\\_archive/19?view=material](http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/19?view=material).