

Олександр Кундеус¹, Наталія Зарудна²
*Тернопільський національний технічний університет ім. Івана Пулюя (Україна)¹,
Західноукраїнський національний університет (Україна)²*
Oleksandr Kundeus¹, Nataliia Zarudna²
*Ternopil Ivan Puluj National Technical University (Ukraine)¹
West Ukrainian National University (Ukraine)²*

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЩОДО
ПЕРСОНАЛУ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ВАЖІЛЬ ЙОГО
ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ПРИВАБЛИВОСТІ**

**ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT REGARDING THE
STAFF OF THE ENTERPRISE AS A LEVER FOR ITS
INVESTMENT ATTRACTIVENESS**

***Резюме.** У статті акцентовано увагу на те, що цілями існування будь-якого підприємства є забезпечення безперервності діяльності, постійний розвиток і отримання економічних вигод, комерційного чи соціального ефекту. Пришвидження темпів зміни зовнішнього середовища, наявність різноманітних (в тому числі форс-мажорних) обставин, обмежений доступ до інформації і нерівномірний розподіл факторів як: природні ресурси, нові потреби і ринки, дешева робоча сила і капітал, нові технології і т.д. щодня ставлять нові завдання в управлінні. Тому найважливішими завданнями стають максимально детальний аналіз внутрішнього середовища та вплив зовнішніх факторів, а також формування прогнозних показників, що характеризуватимуть їх зміни та формуватимуть можливості для ефективної системи управління підприємством відповідно до вимог ринку. Зрозуміло, що джерелом інформації для прийняття рішень щодо інвестиційної привабливості є обліково-аналітична інформація, що наведена у фінансовій звітності підприємства. Тому у статті акцентовано увагу на деякі неузгодженості у даних, що знаходять своє відображення у звітності підприємства та наведено шляхи їх усунення. Інформаційне забезпечення системи менеджменту в обмеженому або неповному обсязі набором облікових та аналітичних даних може спричиняти неефективне використання наявного персоналу підприємства, причому на всіх етапах його відтворення. Обґрунтовано, що у час складної ситуації із кадровим забезпеченням через тотальну еміграцію, варто підвищення інформативності*

обліково-аналітичного забезпечення розглядати крізь призму системи управління персоналом.

Summary. *The article focuses on the fact that the goals of the existence of any enterprise are to ensure continuity of activity, constant development and obtaining economic benefits, commercial or social effect. Acceleration of the pace of changes in the external environment, the presence of various (including force majeure) circumstances, limited access to information and uneven distribution of factors such as: natural resources, new needs and markets, cheap labor and capital, new technologies, etc. new management tasks are set every day. Therefore, the most important tasks are the most detailed analysis of the internal environment and the influence of external factors, as well as the formation of predictive indicators that will characterize their changes and create opportunities for an effective enterprise management system in accordance with market requirements. It is clear that the source of information for making decisions about investment attractiveness is the accounting and analytical information provided in the company's financial statements. Therefore, the article focuses on some inconsistencies in the data that are reflected in the company's reporting, and ways to eliminate them are given. Information provision of the management system in a limited or incomplete volume with a set of accounting and analytical data can cause inefficient use of the available personnel of the enterprise, and at all stages of its reproduction. It is substantiated that during a difficult situation with personnel support due to total emigration, it is worth considering increasing the informativeness of accounting and analytical support through the prism of the personnel management system.*

Вступ. Вітчизняні підприємства перебуваючи в умовах обмеженості ресурсів, посилення взаємозалежності факторів розвитку, кризових явищ зумовлених військовими діями на території України, всілякими способами намагаються виокремити для себе ключові фактори, за допомогою яких можна буде сформувати комплекс конкурентних переваг для своєї компанії. Це проявляється, насамперед, у вибудові взаємозв'язку спеціалізованих ресурсів, які будуть застосовуватися для здобуття провідного становища на сформованому ринку. Процвітання підприємства, в такій ситуації, є безперерйним процесом придбання, зростання і розширення власних ресурсних перспектив. А його стратегія формується з метою максимального використання того комплексу вхідних ресурсів, який є у даний час і в даному місці, і якому можна надати подальший розвиток.

Основна частина. Формування комплексу стратегічних рішень щодо подальшого розвитку будь-якого підприємства напряду пов'язана із доцільною інвестиційною політикою (подальшим вкладенням капіталу). У сучасному світі людські ресурси є своєрідною базою, яка формує подальший розвиток суб'єкта господарювання. Тому однозначно вважаємо, що формування, навчання працівників стане резервом забезпечення подальшого удосконалення економічної діяльності підприємств.

Сьогодні можливостей підприємств для інвестування є досить багато, проте доступний обсяг вільних грошових ресурсів для інвестування в окремий момент часу є обмеженим. Саме тому вибір оптимального інвестиційного проєкту серед альтернативних повинен бути зроблений із урахуванням окремих факторів та критеріїв. Найістотнішим вважаємо фактор небезпеки, адже інвестиційна діяльність однозначно пов'язана з ризиковою іммобілізацією фінансових ресурсів суб'єкта господарювання; та й відбувається в принципі в умовах деякої невизначеності, яка може стрімко змінюватися. Якщо акцентувати на інвестиціях у власний персонал, то при певних вкладеннях ресурсів у навчання, підвищення кваліфікації, удосконаленню навичок і вмінь свого персоналу в подальшому можуть виникати певні труднощі із розрахунком прибуткового ефекту від цих вкладень. Власне тому програми навчання персоналу в Україні, підняття їх соціального добробуту (особливо у сучасному часі в умовах перебування України в умовах війни) нечасто пов'язують із глобальними завданнями піднесення підприємства у майбутньому, і це є в деякій мірі серйозною проблемою.

Сьогодні визначальним джерелом генерування інформації про майновий і фінансовий стан суб'єкта господарювання, про наслідки його господарської діяльності є дані системи бухгалтерського обліку, на основі якої за встановленими формами формується фінансова звітність, структура якої регламентована відповідними Національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Проте ґрунтовний аналіз діючих у даний час законів бухгалтерського обліку, що розкривають склад і зміст форм звітності (тобто балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), а також розкриття інформації у Примітках до річної фінансової звітності) показав, що ця інформація не може сформувати комплексного та детального уявлення про колектив підприємства. Тобто фінансова звітність не містить в собі тих даних про персонал, які будуть корисні для користувачів звітності, оскільки містить лише сукупні дані про витрати на оплату праці за визначений звітний час.

Єдина деталізація – це лиш те, що в рамках надання інформації щодо пов'язаних сторін у відповідності до п. 15 НП(С)БО 23 суб'єкти господарювання мусять подавати повідомлення про суми виплат, що були отримані генеральним управлінським персоналом (керівництво, працівники планових та контролюючих рівнів). До подібних виплат відносяться: «поточні виплати; інші довгострокові виплати; виплати по закінченні трудової діяльності; виплати при звільненні; платежі на основі акцій; позики» [1].

Тому розрив між бухгалтерською інформацією, представленою в фінансовій звітності та її примітках, що підготовлена за національними або міжнародними приписами, та більш детальнішою інформацією про якісний склад колективу суб'єкта господарювання є проблемою, яка потребує вирішення. Зрозуміло, що усунення цього питання можливе через подання комплекту додаткової інформації до стандартного набору фінансової звітності. Так, ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2] від 16.07.1999 р. № 996, зокрема ст. 8 п. 5 визначено, що «підприємство самостійно розробляє систему, форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів» [2]. Однозначно інформація про персонал організації може виступати такою додатковою інформацією управлінського обліку. Цієї думки дотримуються й чимало дослідників. Для зразку можна процитувати американського вченого М. Армстронга: «людський капітал є ключовим елементом ринкової вартості компанії, і, отже, його ціна повинна бути включена в розрахунок як показник для інвесторів або тих, хто розглядає можливість злиття або придбання підприємства» [3, с. 67]. І це думка є досить слушною в Україні навіть сьогодні, адже в умовах релокації бізнесів через військову агресію – мало лише переміщення технічної та матеріальної бази у безпечніше місце, але й надзвичайно важливим є збереження свого персоналу.

У світовій спільноті сьогодні все більше організацій розробляють, нагромаджують і репрезентують у різних форматах через подання соціальної (нефінансової) звітності інформацію про персонал в рамках забезпечення корпоративної соціальної відповідальності бізнесу. Розповсюдження форм нефінансового звітування зазвичай регламентується законодавчо через урядові програми просування ідей соціально відповідального бізнесу. У розвинених країнах Європейського Союзу взагалі подання т.зв. соціальної звітності є обов'язковою умовою підсумкового звітування для усіх суб'єктів господарювання чи окремих груп компаній.

У Норвегії формують т.зв. «вступне слово директора», яке за Законом про бухгалтерський облік (1998 року) включає дані про робоче середовище, статеvu рівноправність та екологічну ситуацію компанії, про запровадження заходів щодо запобігання негативних впливів компанії.

Наприклад, у Німеччині наприкінці 2004 р. у перелік законодавчих актів про склад звітів компаній були внесені кардинальні зміни (Bilanzrechtsreformgesetz), які вперше ввели до складу звітності перелік нефінансових показників діяльності (наприклад, екологічний вплив та ситуацію із людським капіталом). Правда така обов'язковість звітування за комплексом нефінансових показників характерна лише для великих компаній та холдингів.

З 1995 року у Бельгії до складу річного звіту обов'язково включають т.зв. «Соціальний звіт» («Bilan Social»). У ньому відбувається інформування про прийом, підготовку, кар'єрне просування, професійну діяльність персоналу, його опис, показники плінності кадрів тощо. Компанії з кількістю працюючих понад 20 осіб у форматі скороченого соціального звіту надають цю інформацію до установи Національного банку Бельгії, адже на ньому відповідальність щодо достовірності інформації у такого формату звітів. Великі підприємства такий звіт формують у розширеному форматі.

Введений в дію ще у 1977 році у Франції «Bilan Social» («Соціальний звіт») являв собою набір соціальних показників для компаній із кількістю штатних працівників понад 300 осіб. Такий «Соціальний звіт» містив дані про діючу політику прийому на робочі місця, порядок оплати праці, заходи з охорони здоров'я і безпеки життєдіяльності, характеристику умов праці безпосередньо на робочих місцях, навчання та процедури професійної підготовки. З часом відбулися нововведення і уже з 1 січня 2003 року компанії, що котируються на біржі, вимушені формувати окремий соціальний звіт про заходи з охорони праці, охорони навколишнього середовища і зовнішнього впливу на суспільство. Тобто даний звіт повинен підтвердити або спростувати дотримання усіма філіями принципів і прав у сфері праці і її оплати, що затверджені у Деклараціях Міжнародної організації праці.

Не залишає це питання поза увагою і Великобританія, де у 2005 році було ухвалено відповідний Закон про обов'язкову корпоративну соціальну звітність усіх зареєстрованих підприємств, які котируються на біржі. Тоді ж Національний інститут стандартизації Великобританії опублікував відповідний стандарт для підготовки звіту такого формату із переліком основних елементів, що мають бути відображені у цій

звітності, а саме: здоров'я і безпека умов праці, політика прийому, подальшого навчання і зростання, мотивація і діюча кадрова бізнес-етика, показники продуктивності праці тощо. Окрім кадрових питань, описуються й суспільно важливі проблеми у сфері охорони здоров'я, окремих соціальних ризиків, що можуть виникати у виробничому ланцюгу, питання мінімізації шкідливих впливів на місцеву спільноту (через підвищені шум, забруднення повітря і води тощо), аспекти дотримання прав та свобод тощо).

Такий же підхід і в Італії, адже згідно із законодавчим актом №32/2007 вступне слово керівника у фінансовому звіті необхідно також представити опис взаємин із своїми працівниками, а також питання екологічної діяльності суб'єкта господарювання

Позитивним є те, що відповідно до ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2] з 1 січня 2018 року середні та великі підприємства зобов'язані нагромаджувати інформацію для складання звіту про управління. Даний звіт містить фінансові та нефінансові дані про стан і подальші перспективи розвитку підприємства, а також розкриває вирішальні ризики і невизначеності у його подальшій діяльності. Винятками є середні підприємства, яким дозволено не відображати у вказаному звіті про управління комплекс нефінансової інформації.

Вітчизняні підприємства не охоче складають і оприлюднюють звіти такого спрямування. Хоча, на нашу думку, така інформація повинна систематизуватися для розрахунку соціальної ефективності застосування наявного персоналу. Вважаємо, що при складанні належного звіту правлінню доцільно прислухатися до підходів Глобального договору ООН, до якого ще у 2007 році відбулося приєднання Конфедерації роботодавців України та GRI (Глобальна ініціатива зі звітності). Пропонований «Звіт про прогрес Глобального договору та Нефінансової звітності» [4] за GRI, може містити наприклад розділ «Організація праці та гідна робота», де до такого звіту за GRI включатимуть такі показники:

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

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

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

LA4 - відсоток працівників, охоплених колективними договорами;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

LA14 - співвідношення базової ставки чоловіків і жінок за категоріями працівників" [4].

Підсумкову оцінку наслідків діяльності підприємств, тобто розрахунок його ефективності доцільно проводити використовуючи сукупність результативних показників, що описують ступінь задоволеності усіх запитів (інтересів) та зважають на економічні, соціальні, інтеграційні, диверсифікаційні, бюджетні й інші відносні величини та ефекти. У цьому контексті, на нашу думку, варто простежувати й ефективність наслідків функціонування системи керівництва персоналом як вагової структурної частини керівництва господарською (статутною) діяльністю.

У глобальному вимірі у збалансованій системі слід розпізнавати результативні (підсумкові) показники і ті, що віддзеркалюють процеси,

що допомагають їх досягти. Названі категорії повинні існувати узгоджено між собою, тому що для досягнення перших (тобто підняття суми чистого прибутку від реалізації товарів, робіт, послуг) варто реалізувати вторинні (тобто вибороти більшу довіру поміж клієнтів чи наростити їх кількість). Зростання лояльності з сторони наявних клієнтів і зростання кількості залучених клієнтів можна отримати за рахунок підняття доброякісності продукції, скорочення кількості необґрунтованих повернень, зростання стрімкості обробки прийнятих заявок, підвищення добротності сервісного обслуговування (оці ознаки знаходять своє відображення у проекції внутрішніх бізнес-процесів), а це у наступну чергу, є результатом підвищення фаху колективу (тобто ознака відображається у проекції навчання і розвитку).

У дійсності побивання менеджерів стосуються фінансових показників, які зрозуміло є ретроспективними у відношенні до вимірів, що розкривають бізнес-процеси, процедури розвитку і навчання. Водночас істотний вплив на здобуток досягнення означеної стратегії бізнесу власне спрямовує такий персонал суб'єкта господарювання. На противагу традиційним показникам оцінки колективу (в основі яких продуктивність праці найманих робітників, якість та строки здійснення робіт відповідно до специфікацій), вважаємо за необхідне приділяти увагу трьом узагальненим (інтегрованим) показникам, котрими точно можна атестувати кадрову складову суб'єкта господарювання: це по-перше, ступінь задоволеності працівника, по-друге, збереженість кадрової бази й по-третє, ефективність від праці кожного окремого працівника.

Стосовно першого випереджального показника задоволеності працівника, то він дозволяє охарактеризувати не тільки передумови підняття продуктивності праці, доброякісності й ступеня обслуговування споживачів, але й дозволить досягнути зниження плинності основоположного персоналу, що також полегшує досягнення поставлених фінансових цілей підприємства.

Наступний показник збереженості кадрової потенціалу відноситься і до ретроспективних показників, водночас і до прогнозних. Він відображає плинність генерального персоналу суб'єкта господарювання, а також характеризує склад витрат на його утримання.

Здійснити оцінка ефективності персоналу можна через підрахунок таких ключових показників, як валовий дохід у розрахунку на одного працюючого; чистий дохід у розрахунку на одного працюючого; показник співвідношення чистого доходу й узагальнених

витрат на оплату праці; співвідношення об'ємів виготовлення готової продукції та узагальнених витрат на оплату праці працівників.

Також для проведення оцінки ефективності виконання заходів із соціальної відповідальності перед своїми працівниками рекомендується проводити інформування за рядом показників, наприклад:

- ✓ виплати премії;
- ✓ плинність кадрів;
- ✓ застосуванні тренінгових занять та результати навчання;
- ✓ оплата праці та характеристика умов праці у порівнянні з середньогалузевими (ринковими) показниками;
- ✓ понаднормові години;
- ✓ показники структури робочої сили в гендерному та віковому розрізі;
- ✓ кількість робітників – інвалідів;
- ✓ обсяг інцидентів, що мали місце на робочому місці;
- ✓ оцінка працівниками своєї компанії і т.д.

Отже, вважаємо, що для вітчизняних підприємств запровадження описаних підходів до характеристики застосовування компетенції колективу задля відповідності наявного людського капіталу загальній стратегії підприємства сформує передумови не лише для поліпшення інвестиційної привабливості, так і для підвищення конкурентоспроможності суб'єкта господарювання.

Саме тому вважаємо, що доцільним видається введення виразної системи сертифікації визначального персоналу на предмет його відповідності діючим та погодженим посадовим інструкціям (в які доцільно добавляти потрібні умови та оновлювати не менше одного разу на рік через ймовірні зміни у вимогах до професійних повинностей таких працівників). За цих умов сертифікацію зобов'язана опрацювати навмисне створена атестаційна комісія з сертифікації колективу, у склад якої доцільно включити як головного менеджера підприємства та окремого структурного підрозділу, так і безпосередньо власників бізнесу (а при суттєвій необхідності – ще й представників із професійної галузі оцінки персоналу). Крім цього, на рівні робітників керівникам відповідних структурних підрозділів необхідно проводити оцінку відповідності присвоєних кваліфікаційних розрядів робітників складності покладених та виконуваних ними робіт. У разі наявності невідповідностей може утворитись як присутність непродуктивних виплат (наприклад, при перевищенні кваліфікаційних розрядів робітників понад рівнем складності виконуваних робіт робітникам здійснюють доплату за використання їх на менш

кваліфікованих роботах, що збільшує собівартість робіт і, відповідно зменшує прибуток), так і загальне погіршення якості їх робіт тощо. Отже, це повинні бути не просто набір показників, а система причинно-наслідкових зв'язків між ними. При складанні наказу про облікову політику необхідно передбачити пункти щодо такого об'єкту обліку як персонал. А саме, передбачити облік виплат та джерела їх покриття, які сприятимуть підвищенню кваліфікації працівників, зниження плинності кадрів, покращення охорони праці та техніки безпеки на робочих місцях, а також відновлення роботоздатності через забезпечення оздоровлення та відпочинку персоналу (окрім законодавчо регламентованих). У час військового стану в Україні це є надзвичайно важливим, адже персонал як вирішальний ресурс проймає всю конструкцію підприємства; ініціюючи подібним чином дії, що спрямовані на здобуток височезних фінансових результатів і конкурентних ролей підприємства, підняття його інвестиційної привабливості. У свою чергу механізми зворотного зв'язку дозволятимуть оперативно реагувати на перетворення у довколишньому оточенні і приймати належні коригувальні рішення.

Список використаних джерел:

1. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін. Наказ від 18.06.2001 № 303. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01#Text>.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
3. Армстронг М. Менеджмент: методи і прийоми. К.: Знання. Прес, 2006. 876 с.
4. Іваницька О.М., Цицик К.Ю. Соціальна відповідальність корпорацій і нефінансова звітність: врахування стандартів GRI в Україні. URL: <https://ktpu.kpi.ua/wp-content/uploads/2016/02/Sotsialna-vidpovidalnist.pdf>.