

Наталія Володимирівна ПОЧИНОК

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46000
E-mail: bob106@mail.ru

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ПЕРСОНАЛУ

Починок, Н. В. Методика обліку процесу формування персоналу [Текст] / Наталія Володимирівна Починок // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2014. – Том 16. – № 2. – С. 225-235. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Обґрунтовано необхідність виокремлення з потоку даних будь-якого підприємства інформації про витрати на формування персоналу з метою її подальшого аналітичного опрацювання, контролю та прийняття раціональних управлінських рішень. Охарактеризовано способи залучення персоналу, що впливають на методику бухгалтерського обліку пов'язаних з ними витрат: наймання в штат; лізинг, аутстафінг, темпінг; аутсорсинг; заповнення вакантної посади (робочого місця) власними резервами. Визначено можливу структуру витрат на формування персоналу підприємства. Запропоновано пакет документального оформлення витрат на формування персоналу для відображення інформації в бухгалтерському обліку залежно від обраного способу залучення персоналу. Удосконалено методичні положення щодо відображення інформації про понесені витрати на формування персоналу в обліку та звітності шляхом виокремлення нового об'єкта бухгалтерського обліку в складі нематеріальних активів із відповідним його відображенням на субрахунку 129 – право на використання кваліфікації працівників на основі договору про найм (про підвищення кваліфікації). З метою управлінського обліку процесу формування персоналу запропоновано схему документообігу, що повинна містити: форми з планування процесу формування – кошторис або бюджет профорієнтації, найму, відбору та адаптації персоналу, форми внутрішньої первинної документації з обліку формування персоналу; розрахунково-аналітичні регістри для цілей управління і контролю.

Ключові слова: облік витрат на формування персоналу; лізинг; аутстафінг; темпінг; аутсорсинг персоналу підприємства.

Наталья Владимировна ПОЧИНОК

МЕТОДИКА УЧЕТА ПРОЦЕССА ФОРМИРОВАНИЯ ПЕРСОНАЛА

Аннотация

Обоснована необходимость выделения из потока данных любого предприятия информации о расходах на формирование персонала с целью дальнейшей аналитической обработки, контроля и принятия рациональных управленческих решений. Охарактеризованы способы привлечения персонала, влияющие на методику бухгалтерского учета связанных с ними расходов: наем в штат; лизинг, аутстаффинг, темпинг; аутсорсинг; заполнения вакантной должности (рабочего места) собственными резервами. Определена возможная структура затрат на формирование персонала предприятия. Предложен пакет документального оформления расходов на формирование персонала для отражения информации в бухгалтерском учете в зависимости от выбранного способа привлечения персонала. Усовершенствованы методические положения по отражению информации о понесенных расходах на формирование персонала в учете и отчетности путем выделения нового объекта бухгалтерского учета в составе нематериальных активов с соответствующим его отражением на субсчете 129 – право на использование квалификации работников на основе договора о найме (о повышении квалификации). С целью управленческого учета процесса формирования персонала предложена схема документооборота, которая должна включать: формы по планированию процесса формирования – смета или бюджет профориентации, найма, отбора и адаптации персонала, формы внутренней первичной документации по

Ключевые слова: учет расходов на формирование персонала; лизинг; аутстаффинг; темпинг; аутсорсинг персонала предприятия.

Natalia Volodymyrivna POCHYNOK

PhD in Economics,
Associate Professor,
Department of Accounting in the Manufacturing Sector,
Ternopil National Economic University,
Lvivska str., 11, Ternopil, 46000
E-mail: bob106@mail.ru

ACCOUNTING METHOD OF FORMATION OF PERSONNEL

Abstract

It has been grounded the necessity of the separation of the data flow of any company the information about the costs to form personnel with the aim to analyze, control and make rational decision. The ways of involving of personnel that influence to the accounting method and related costs are characterized. They are as the following: recruitment of staff; leasing, outstaffing, temping; outsourcing; filling of the vacancy (job) by own reserves. Possible cost structure to form personnel is defined. The package of documentation of costs to form personnel to display information in the accounting depending on the way of attracting staff is substantiated. Methodical provisions for displaying information about the costs to form personnel in accounting and reporting by the creation of new object of accounting – intangible assets with a corresponding display on the sub 129 – the right to use the skills of employees through a contract of lease (of professional development) is developed. With the aim of management accounting of process of formation of the personnel the scheme of documents is proposed. It should include: forms of planning process of formation – an estimate or budget career counseling, recruitment, selection and adaptation of personnel, internal forms of primary accounting documents of formation personnel; cash registers for analytical purposes and control.

Keywords: cost accounting for the formation of personnel; leasing; outstaffing; temping; outsourced personnel.

JEL classification: M41

Вступ

Формування, підготовка та ефективне використання персоналу належать до важливих елементів процесу безперервного вдосконалення економічних відносин на підприємстві. Для вироблення обґрунтованих стратегій і ухвалення раціональних тактичних рішень у сфері управління персоналом необхідна достовірна, оперативна та релевантна інформація, методика формування, отримання та опрацювання якої розглядається у працях вітчизняних і зарубіжних науковців, серед яких: Д. Дойл, А. Загородній, Г. Емерсон, М. Мескон, Ю. Одегов, Г. Партин, Ф. Тейлор, А. Файоль, Г. Форд.

Попри вагомість та прикладну спрямованість теоретичних досліджень згаданих науковців, нерозв'язаними залишаються проблеми процедурного оформлення методики надання облікової інформації про формування персоналу підприємства. Тому необхідність виокремлення з потоку даних будь-якого підприємства інформації про відтворення персоналу з метою її подальшого аналітичного опрацювання, контролю та прийняття раціональних управлінських рішень обумовлюють актуальність теми дослідження.

Мета та завдання статті

Метою дослідження є напрацювання методичних положень щодо акумулювання інформації в бухгалтерському обліку про витрати на формування персоналу підприємства. Для реалізації мети сформовані такі завдання: визначення можливої структури витрат на формування персоналу; забезпечення належного документального оформлення залежно від обраного способу формування персоналу; відображення інформації про понесені витрати на формування персоналу в обліку та звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження

Формування персоналу підприємства здійснюється під впливом як внутрішніх факторів (характер виробництва продукції, особливості технологічних процесів, організаційна структура управління), так і зовнішніх (ситуація на ринку праці, демографічні процеси, вимоги чинного законодавства, моральні

норми суспільства).

Процес формування персоналу підприємства містить такі етапи: планування, набір, відбір та професійна адаптація.

Планування – одна з головних функцій управління та важлива складова формування персоналу підприємства. Планування персоналу підприємства (кадрове планування) – це встановлення оптимального, поточного та перспективного складу його працівників; елемент кадрової політики, що реалізується через стратегію, тактику, цілі та завдання організації.

Основою кадрового планування є кількісно-якісний аналіз наявного персоналу, який полягає у визначенні чисельності, структури, якісних характеристик персоналу; порівнянні отриманих результатів з нормативними й плановими показниками; розрахунку відхилень та їхніх причин; аналізі робіт і посадових інструкцій. Складовими процесу планування є також вибір методу планування; здійснення розрахунку; складання плану та джерел його забезпечення; дослідження ситуації на ринку праці; визначення перспективної потреби в працівниках.

Наступним етапом формування персоналу підприємства є набір працівників. За визначенням А. Файоля, набір персоналу – це турбота про забезпечення складу організації необхідними службовцями [1, с. 70–71]. Ф. І. Хміль вважає, що добір кадрів становить процес пошуку потенційних працівників і формування бази даних про них для залучення на вакантні або на ті, що стануть вакантними, посади і робочі місця [2, с. 203].

М. Х. Мескон також дотримується думки, що набір персоналу є створенням необхідного резерву кандидатів на всі посади і спеціальності, з якого організація (керівництво) відбирає найбільш придатних для неї працівників [3, с. 569–571].

Існують зовнішні та внутрішні джерела набору (залучення) працівників. До внутрішніх слід зарахувати: резерв власних працівників організації (ротація, переміщення, суміщення, розвиток), друзі, знайомі і родичі працівників підприємства; колишні працівники підприємства; колишні кандидати на вакантні посади. Зовнішні (найм, оренда): Державний центр зайнятості, приватні кадрові служби (агентства), залучення молодих працівників після закінчення профільних навчальних закладів (проведення презентацій), засоби масової інформації, Інтернет, ярмарки вакансій (професій, робочих місць), пошук через працівників підприємства, резерв – особи, які самостійно шукають роботу.

Підприємство може вести пошук персоналу на ринку праці двома способами: власними силами і залучаючи спеціалізовані фірми. При визначенні оптимального способу пошуку персоналу необхідно враховувати два основних фактори:

- розмір фінансових коштів, виділених на залучення персоналу;
- категорія необхідного фахівця.

Наступним етапом процесу формування персоналу є його відбір відповідно до визначених підприємством професійно-кваліфікаційних характеристик потенційного працівника (відповідність професійному портрету працівника).

Методами, що найчастіше використовуються у процесі відбору, є аналіз анкетних даних, тестування, співбесіда, конкурс.

Після проходження всіх етапів відбору зарахування на роботу (з випробувальним терміном або без нього), подання необхідних документів людина стає працівником організації, і починається її трудова та соціальна адаптація, метою якої є пришвидшення набуття необхідних трудових навичок новим працівником і налагодження дружніх трудових відносин у трудовому колективі [2, с. 220].

З точки зору бухгалтерського обліку процес формування персоналу становить сукупність господарських операцій, пов'язаних з пошуком та залученням потенційних кандидатів на вакантні посади та робочі місця в результаті наймання у штат, оренди (лізингу) персоналу, передачі окремих бізнес-функцій в аутсорсинг або розвитку власних працівників (табл. 1).

Головною відмінністю перерахованих способів процесу формування персоналу є перелік функцій, які доводиться здійснювати безпосередньому роботодавцю.

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

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

Передумовою формування персоналу є низка етапів, з яких складається цей процес: на підставі розробленого на підприємстві плану потреби в персоналі, постійного моніторингу ринку робочої сили та заявки лінійного керівника в службу кадрів уточнюються вимоги до кандидата на вакантну посаду і

визначається коло пошуку або джерела залучення потенційних працівників. Пошук може передбачати вивчення внутрішніх і зовнішніх кандидатів на вакантну посаду. Кожен з етапів має власну мету, завдання, схему дій, методи, інструментарій, конкретного виконавця. Як уже зазначалось, процес пошуку кандидатів можна здійснювати самостійно, а можна доручити виконати спеціальному інституту, що діє на ринку праці – комерційному кадровому агентству, державній службі зайнятості.

Таблиця 1. Характеристика основних способів формування персоналу підприємства

Способи формування персоналу	Виконавець	Зміст
Наймання в штат	Роботодавець або спеціалізоване кадрове (рекрутингове) агентство	Завдання з пошуку, оцінки та відбору може виконуватись як самим роботодавцем, так і бути передане спеціалізованому кадровому агентству. При цьому роботодавець оформляє підібраних фахівців до себе в штат, виконує всю пов'язану з таким оформленням адміністративну роботу, здійснює управління персоналом, контролює якість виконуваної ними роботи.
Оформлення працівника в лізинг	Лізингова компанія, спеціалізовані агентства	Пошук і підбір фахівця здійснює лізингова компанія. Вона ж наймає його, оформляючи в свій штат і надає роботодавцю для виконання його завдань. У цьому випадку роботодавець зберігає за собою функцію управління та контролю над якістю виконуваної роботи, але лізингова компанія бере на себе всю адміністративну роботу щодо переданого в лізинг фахівця. З плином часу у роботодавця є можливість перевести вподобаного співробітника у свій штат, виплативши лізинговій компанії узгоджену винагороду, як правило, еквівалентну вартості послуги пошуку та підбору такого фахівця через кадрове агентство.
Аутстафінг або виведення персоналу за штат організації	Спеціалізовані кадрові агентства	При аутстафінгу відбувається оформлення в штат спеціалізованого агентства працівників компанії, яка з фінансово-економічних причин не в змозі тримати цей персонал у себе. Таким чином, кадрове агентство виконує функції роботодавця: укладає трудові контракти з персоналом, веде кадрову документацію, здійснює відрахування єдиного соціального внеску, оформляє лікарняні тощо, але фактично люди продовжують працювати на своїх попередніх робочих місцях.
Темпінг персоналу	Спеціалізовані кадрові агентства	Темпінг – короткочасне (від 1-го дня) використання оренди персоналу для вузькоспеціалізованих робіт.
Аутсорсинг	Аутсорсингова компанія	Аутсорсинг – процес передачі бізнес-функцій зовнішньому виконавцеві. Класичною формулою може виступати наступне визначення: «залишаю собі функції, які я можу робити краще за інших; передаю функції, які зовнішній виконавець робить краще за інших». Аутсорсингова компанія не тільки надає свого працівника для виконання необхідної функції, але й бере на себе всю відповідальність за пошук, підбір, оцінку і професійний розвиток фахівця, а також за контроль над якістю виконуваної ним роботи. Вона ж наймає його в штат і виконує стосовно нього всю адміністративну роботу.
Заповнення вакантної посади (робочого місця) власними резервами	Роботодавець	Роботодавець самостійно підбирає персонал для заповнення вакантних посад (робочих місць) із внутрішніх резервів людських ресурсів шляхом кадрової ротації, суміщення, переміщення, розвитку і несе пов'язані з цим витрати.

При виборі будівельною організацією прийнятної схеми найму вона насамперед керується оптимальним у кожному конкретному випадку співвідношенням вкладених витрат і прогнозованого результату. У недалекому минулому проблема оптимізації витрат на наймання не стояла, тому що не

було альтернатив. Однак поява у вітчизняній практиці найму нових для підприємств-роботодавців видів послуг на ринку праці передбачає збільшення варіантів способу залучення та відбору персоналу. Це неминуче тягне за собою збільшення рівня структурованості й організованості в цьому процесі, що неможливо без визначення оптимального рівня витрат.

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

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

Відтак такий підхід ґрунтується на поділі витрат на формування персоналу на прямі та непрямі. До прямих витрат відносяться витрати на звільнення, залучення працівників, їх адаптацію в колективі, підвищення кваліфікації. До групи непрямих входять втрати від збитку, пов'язаного із залученням персоналу, через високу плинність, скорочення або збільшення штату при зміні виробничої ситуації.

До таких витрат відносять також збиток через простій вакантного робочого місця в очікуванні найму працівників, втрата ділових контактів та ін. Варто зазначити, що визначення непрямих витрат практично може ґрунтуватися лише на основі певних суб'єктивних припущень або ж на основі експертних висновків на базі проведення комплексних досліджень. Тому вони на вітчизняних підприємствах будуть або дуже приблизними, або ж видатки на процедуру їх визначення будуть більшими за отриманий ефект від урахування цих витрат в облікових та аналітичних розрахунках. Зважаючи на це, поряд з витратами на формування персоналу варто визначати витрати, безпосередньо пов'язані з цим процесом залежно від способу формування персоналу, а також з огляду на принцип нарахування та відповідності доходів і витрат (табл. 2).

Вказані витрати можуть бути досить значними для підприємства. Наприклад, при підборі працівника вищої ланки витрати на оголошення часто становлять від 10 до 20 % його річної заробітної плати. При підборі працівників за допомогою кадрових агентств, що надають послуги з пошуку та підбору кадрів шляхом проведення консультацій, тестування і спеціалізованих тренінгів для шукачів робочих місць, їх гонорар складає від 12 до 20 % річної заробітної плати потенційного працівника [4, с. 276].

Тому віднесення цієї суми на витрати, пов'язані з господарською діяльністю (чинна практика ведення бухгалтерського обліку розглядає витрати на формування персоналу організаційними витратами підприємства, які є статтею адміністративних витрат відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»), одноразово може: по-перше, спотворити поточний фінансовий результат підприємства, порушуючи принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, по-друге, призвести до втрати контролю над понесеними витратами у зв'язку з відсутністю відокремленої по них інформації. Крім того, підприємство зацікавлене в тому, щоб витрати на формування персоналу зменшували прибуток до оподаткування. Для того, щоб мати таку можливість, роботодавцеві необхідно дотримати низку умов, обумовлених Податковим кодексом: такі витрати повинні бути пов'язані з виробничо-господарською діяльністю і визнаються лише на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку та інших документів, зазначених у Кодексі. У зв'язку з цим пропонується понесення таких витрат супроводжувати документами, визначеними в табл. 3.

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

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

Перші приклади аутсорсингу належать до 1930-х років, коли на заводах Генрі Форда задля зниження витрат на внутрішні постачально-збутові операції замість послуг власних підрозділів почали використовувати послуги сторонніх фірм [5].

Сам термін «аутсорсинг» у сучасному його розумінні виник на Заході в середині 1970-х років, однак особливо активно іноземні корпорації стали застосовувати його як інструмент зниження витрат та підвищення якості послуг близько 20 років тому. Результати досліджень науковців засвідчують, що

сьогодні 54 % від загальної суми витрат зарубіжних компаній на закупівлю ресурсів становлять витрати на оплату аутсорсингових послуг, вартість яких удвічі перевищує їхні витрати на придбання сировини і виробничих матеріалів [6, с. 7].

Таблиця 2. Структура витрат, пов'язаних з формуванням персоналу підприємства

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

Таблиця 3. Характеристика документального оформлення процесу формування персоналу

Назва документа	Особливості форми та структури документа
Договір про надання послуг (виконання робіт)	<ul style="list-style-type: none"> – укладається з агентством або періодичним виданням, що розмістили оголошення про вакансії; – необхідно укласти в письмовій формі; – рекомендується внести в текст договору формулювання: «метою пошуку вказаного працівника є забезпечення підприємства персоналом для здійснення господарської діяльності»
Наказ про пошук персоналу	<ul style="list-style-type: none"> – наказ має містити перелік заходів, які необхідно здійснити для підбору персоналу «з метою забезпечення господарської діяльності трудовими ресурсами відповідно до штатного розкладу . . . »
Акт виконаних робіт (наданих послуг)	<ul style="list-style-type: none"> – факт надання послуг (виконання робіт) з підбору персоналу (пошук декількох кандидатур на певну вакансію (вакансії), які відповідають вимогам, встановленим замовником або ведення переговорів за наймом конкретного працівника) повинен бути документально підтверджений; – акт виконаних робіт (наданих послуг) повинен бути підписаний і завірений печатками обох сторін договору; – в акті необхідно докладно описати всі виконані послуги і дати перелік прізвищ кандидатів, резюме яких розглядалося і з якими проводилися співбесіди
Копія оголошення	<ul style="list-style-type: none"> – реєстрація таких копій (оригіналів), що підтверджують факт опублікування оголошення, може проводитися роботодавцем в окремому журналі (книзі) аналітичного обліку із зазначенням назви періодичного видання, дати публікації оголошення, номера періодичного видання і номера сторінки, на якій було опубліковано оголошення, а також номера договору, за яким була здійснена ця публікація.

Можна стверджувати, що аутсорсинг як економічне явище існував в Україні ще за часів СРСР у формі виконання робіт за субпідрядом чи на умовах міжгосподарської кооперації. Після розпаду Радянського Союзу та розриву системи економічних зв'язків більшість керівників підприємств намагалися всі процеси реалізувати власними силами (навіть вирощувати овочі для заводських їдалень чи формувати продуктові пакети для працівників). Однак через посилення ринкової конкуренції та реальну загрозу зниження прибутковості діяльності вітчизняні підприємства в останні роки дедалі частіше стали використовувати аутсорсингові послуги [7, с. 92-93].

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

До переваг (із позиції роботодавця) належать: прагнення підвищити прибутковість власного бізнесу, можливість підприємства оптимізувати якісний та кількісний склад працівників в умовах суттєвого коливання економічної кон'юнктури; впровадження передових технологій та використання чужого досвіду; економія на заробітній платі працівників, зайнятих управлінською, кадровою та бухгалтерською діяльністю; підвищення якості відповідного обслуговування працівників; зменшення витрат на компенсаційні пакети (для тимчасових працівників вони або не передбачені взагалі, або мінімальні); відсутність простоїв: якщо тимчасовий працівник захворів або пішов у відпустку, за контрактом агенція зобов'язана надати на цей час заміну; можливість замінювати працівників необмежену кількість разів, якщо вони не підходять з тих чи інших причин; можливість залучати спеціаліста на термін від декількох годин до декількох місяців; можливість запросити працівника, який сподобався, до себе в штат, а отже, уникнути витрат на пошук і добір персоналу; можливість у стислі терміни залучити спеціалістів, які усвідомлюють свою тимчасову зайнятість; гарантування повного дотримання чинних норм трудового та податкового законодавства України.

Попри зазначені переваги для роботодавця використання запозиченої праці може мати й недоліки, серед яких: більші витрати порівняно зі штатним персоналом – замовник платить за послуги кадровій агенції в середньому 12-18 % від фонду оплати праці найманих працівників; можливість зниження лояльності працівників до компанії-роботодавця (через тимчасову зайнятість); необхідність певного періоду для входження в курс справ (його тривалість залежить від специфіки діяльності роботодавця);

існує можливість комерційного шпигунства з боку тимчасового персоналу (в зарубіжних кадрових агентствах працюють служби безпеки, які здійснюють перевірку потенційних працівників); проблеми формування договору аутсорсингу чи лізингу; відсутність законодавчої бази.

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

При цьому до недоліків запозиченої праці та загроз, які вона може нести, слід віднести: спробу роботодавця «полегшити» соціальний пакет, його намагання посилити експлуатацію праці, спробу ухилитися від певних зобов'язань, зазначених у трудовому законодавстві; можливість внесення розколу в трудовий колектив тощо. Таким чином, прогрес у сфері використання праці відбувається настільки стрімко, що законодавча база не встигає за ним. Це стосується й запозиченої праці: чинне законодавство України не містить положень щодо регулювання праці осіб, які укладають трудовий договір із приватною агенцією зайнятості. Україна так і не ратифікувала Конвенцію МОП № 181 «Про приватні агентства зайнятості».

У цьому контексті висловив свою позицію й Мінрегіонбуд: про те, що такий спосіб підбору працівників, як аутстафінг (оренда робочої сили), у капітальному будівництві на сьогодні не може бути задіяний [8]. Пов'язано це, насамперед, як з відсутністю законодавчих норм, які регулюють механізм аутстафінгу, так і з огляду на необхідність дотримання закону, яким не дозволено запровадження норм, що погіршують чинні стандарти соціального захисту працівників. Оскільки працівники, залучені способом аутстафінгу, не входять до штату будівельної організації, остання, відповідно, має формальні підстави для невиконання низки законодавчих норм щодо охорони праці в будівництві, зокрема, щодо організації служби охорони праці, надання соціальних пільг відповідно до колективних договорів тощо. Це призводить, як правило, до фактичного зменшення соціальної захищеності працівника, виникнення спірних питань, пов'язаних із особливими умовами праці, компенсаціями, нарахуванням трудового стажу, роботою в шкідливих умовах тощо.

Водночас, якщо вказані методи формування персоналу підприємства успішно використовуються на підприємствах гірничо-металургійного комплексу, то можуть застосовуватись і будівельними підприємствами (зважаючи на рівень ризику виконання робіт в обох галузях), якщо витрати на запозичену працю будуть економічно обґрунтованими. Крім цього, про можливість застосування праці нештатних працівників за договорами цивільно-правового характеру, разом із договором підряду, йдеться і в Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573 від 31.12.2010 р.

У цьому контексті важливо врахувати і зарубіжний досвід та тенденції на ринку послуг з надання тимчасового персоналу третім особам. Так у США обсяг такого ринку складає 80 млрд дол. у рік, у Великобританії – 37,5 млрд, в Німеччині – 7 млрд. У країнах Європейського Союзу за такою схемою працевлаштовуються до 7 млн. працівників щорічно, зокрема, у Франції темпи зростання чисельності орендованих працівників за останні роки в 13 разів перевищили темпи зростання працівників, найнятих безпосередньо працедавцями [9].

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

Крім особливостей документального оформлення, в процесі дослідження діяльності будівельних підприємств західного регіону в частині ведення обліку господарських процесів, пов'язаних з персоналом, виявлено відсутність відокремленої інформації про витрати на процес формування

персоналу підприємств, яка б сприяла прийняттю економічно-обґрунтованих та раціональних рішень стосовно альтернативних варіантів набору потенційних працівників та ефективності понесення вказаних витрат. Чинними правилами бухгалтерського обліку передбачено відображати витрати на формування персоналу в структурі організаційних витрат (рахунок 92 «Адміністративні витрати»). Однак проведене дослідження показало, що витрати на формування персоналу є за своїм змістом інвестиціями в людські ресурси підприємства і повинні відображатися як активи підприємства шляхом капіталізації витрат на формування персоналу.

Зважаючи на це, пропонується створення відповідної номенклатури субрахунків, на яких відобразатиметься інформація про витрати на формування відповідних категорій персоналу за джерелами набору (рис. 1) з подальшим їх віднесенням на рахунок 129.1 «Контракти про найм» до субрахунку 129 «Права на використання кваліфікації працівників на основі договорів про найм (про підвищення кваліфікації)», за умови фінансування підприємством у зв'язку: з виробничою необхідністю; з технічною, технологічною чи організаційною змінами підприємства.

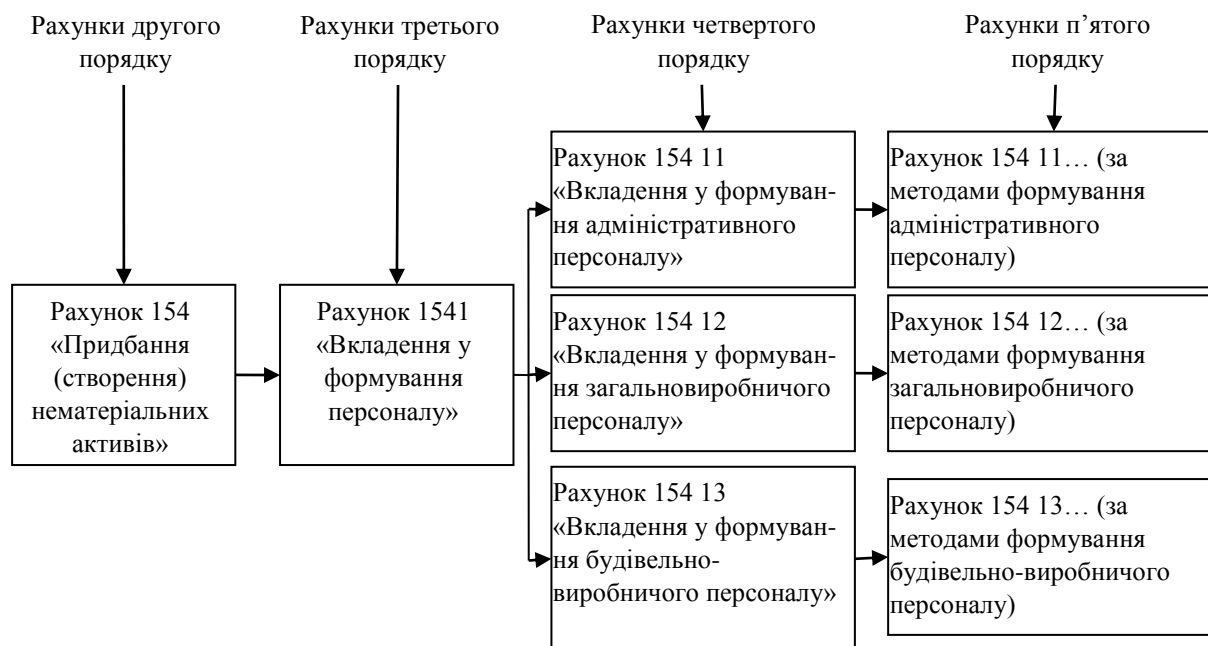


Рис. 1. Структура Робочого плану рахунків для відображення інформації про вкладення у формування персоналу

Такий порядок дасть можливість підвищити інформативність обліку, контролювати цільове використання та ефективність (вигоди для підприємства, отримані в результаті вибору оптимального варіанта залучення персоналу) понесених витрат на формування працівників, а також збільшити балансову вартість підприємства.

При укладанні трудового договору з потенційним працівником, договору цивільно-правового характеру, а також договору підряду чи спеціального договору з організаціями, підприємствами (про надання робочої сили), витрати, пов'язані з його найманням, можуть бути списані на поточні витрати за видами діяльності підприємства рівними частинами впродовж дії договору. У випадку, якщо понесені витрати на формування персоналу не дали очікуваного результату, вони списуються на інші операційні витрати підприємства одноразово.

Крім того, з метою управлінського обліку процесу формування персоналу схема документообігу повинна передбачати:

- форми з планування процесу формування – кошторис або бюджет профорієнтації, найму, відбору та адаптації на певний період, що містить напрями набору потенційних працівників, граничні терміни заповнення вакансій та вартість самостійного пошуку чи послуг кадрових агенцій, кількість вакансій, цільові напрями залучення працівників, джерела та обсяг вільних фінансових ресурсів;
- форми внутрішньої первинної документації з обліку формування персоналу;
- розрахунково-аналітичні реєстри для цілей управління і контролю, пов'язані з визначенням ефективності формування працівників підприємства за напрями набору та категоріями працівників.

Кошторис чи бюджет формування персоналу на певний період складає планову вартість процесу набору та адаптації і є початковим реєстром прогнозування ефективності вкладень у персонал. Форми внутрішньої первинної документації з обліку є підставою для відображення інформації про вчинені

господарські операції в реєстрах бухгалтерського обліку. Первинні облікові документи відповідно до ст. 9 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» приймаються до обліку за умов наявності обов'язкових реквізитів: назви документа (форми); дати і місця складання; назви підприємства, від імені якого складено документ; змісту та обсягу господарської операції, одиниці виміру господарської операції; посад осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистого підпису або інших даних, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. Варто зазначити, що для обліку нематеріальних активів, у складі яких пропонується відображати вкладення у формування персоналу, Міністерством фінансів розроблено і затверджено уніфіковані форми: Акт уведення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (т. ф. НА-1); Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (т. ф. НА-2); Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (т. ф. НА-3); Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (т. ф. НА-4). Проте такі форми первинних облікових документів можуть використовуватись для обліку відповідних договорів про найм чи підвищення кваліфікації за умови внесення відповідних доповнень до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» щодо складу об'єктів обліку. Водночас інформація про витрати на персонал у розрізі процесів його формування, використання та розвитку може фіксуватись і в Особовій картці працівника (т. ф. П-2) в якості Розділу V «Витрати на працівника» (табл. 4).

Таблиця 4. V. «Витрати на працівника» (Особова картка працівника)

Види витрат	Сума витрат, грн	Підстава, № наказу	Примітки
Витрати на формування (найм): за видами			
Витрати на використання: за видами			
Витрати на розвиток: за видами			

Отже, відображення облікової інформації про витрати на формування персоналу дає змогу забезпечити виконання основних принципів бухгалтерського обліку, в тому числі принципу відповідності й нарахування доходів та витрат. Частина витрат на персонал (вкладення у формування та розвиток), що відповідають критеріям визнання нематеріальними активами, слід відображати в їх складі. Для цього необхідно ввести додатковий об'єкт обліку нематеріальних активів із відповідним його відображенням на субрахунку 129 – право на використання кваліфікації працівників на основі договору про найм (про підвищення кваліфікації), за умови фінансування підприємством витрат на персонал у зв'язку з: виробничою необхідністю; технічними, технологічними чи організаційними змінами підприємства. Така інформація повинна бути документально підтвердженою відповідним пакетом документів: Договір про надання послуг (виконання робіт), Наказ про пошук персоналу, Акт виконаних робіт (наданих послуг), копія оголошення тощо. Крім того, з метою управлінського обліку процесу формування персоналу схема документообігу повинна містити: форми з планування процесу формування – кошторис або бюджет профорієнтації, найму, відбору та адаптації персоналу, форми внутрішньої первинної документації з обліку формування персоналу; розрахунково-аналітичні реєстри для цілей управління і контролю. Зведену інформацію про витрати на формування персоналу варто відображати за напрямками залучення у Внутрішньогосподарському звіті про витрати на персонал.

Список літератури

1. *Управление – это наука и искусство [Текст] / А. Файоль, Г. Эмерсон, Ф. Тейлор, Г. Форд. – М. : Юнити, 2002. – 351 с.*
2. *Хміль, Ф. І. Управління персоналом [Текст] : підруч. – К. : Академвидав, 2006. – 488 с.*
3. *Мескон, М. Основы менеджмента [Текст] / М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури; пер. с англ. – М. : Дело, 1998. – 704 с.*
4. *Одегов, Ю. Г. Аудит и контроллинг персонала [Текст] : учебн. пособ. / Ю. Г. Одегов, Т. В. Никонова. – М. : Экзамен, 2004. – 544 с.*
5. *Коптелов, А. Аутсорсинг в зеркале современного бизнеса [Електрон. ресурс] / А. Коптелов, Т. Крылов. – Режим доступа : <http://www.citcity.ru>.*
6. *Дойл, Д. П. Управление затратами: стратегическое руководство [Текст] : пер. з англ. И. В. Козырь и Н. С. Сологуб. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 264 с.*

-
7. Загородній, А. Г. Аутсорсинг та його вплив на витрати підприємства [Текст] / А. Г. Загородній, Г. О. Партин // *Фінанси України*. – 2009. – № 9. – С. 87–97.
 8. Лист Мінрегіонбуду України від 08.02.2011 р. № 23-13/1052/0/6-11. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
 9. Коновалова, О. Лизинг персонала и аутстаффинг: две стороны одной медали [Електронний ресурс] / О. Коновалова. – Режим доступу: <http://www.r52.ru/index.phtml?rid=24&fid=223&sid=59&nid=21854>.

References

1. Fayol, A. & Emerson, G. & Taylor, F. & Ford H. (2002). *Management – is science and art*. Moscow: Unity.
2. Hmil, F. (2006). *HR Management: textbook*. Kyiv: Akademydav.
3. Meskon, M. & Albert, M. & Hedouri, F. (1998). *Fundamentals of Management*. Moscow: Delo.
4. Odegova, G. & Nikonov, T. (2004). *Audit and controlling of personnel: textbook*. – Moscow: Exam.
5. Koptelov, A. & Krylov, T. (n.d.). *Outsourcing in the mirror of modern business*. Retrieved April 15, 2014, from: <http://www.citcity.ru>.
6. Doyle, D. (2006). *Cost management: a strategic guide*. Moscow: Wolters Kluwer.
7. Zagorodniy, A. & Partyn, G. (2009). *Outsourcing and its impact on expenditures*. *Finance of Ukraine*, 9, 87-97.
8. *Minregionbud Letter of 08.02.2011, the Ukraine № 23-13/1052/0/6-11*. Retrieved April 15, 2014, from: <http://zakon.rada.gov.ua>.
9. Konovalova, O. (n.d.). *Staff Leasing and outstaffing: two sides of the same coin*. Retrieved April 15, 2014, from: <http://www.r52.ru/index.phtml?rid=24&fid=223&sid=59&nid=21854>.

Стаття надійшла до редакції 20.05.2014 р.