

13. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: учебник / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов; 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 279 с.
14. Позов А.Х. Формування внутрішньогосподарської (управлінської) звітності в промислових підприємствах: автореф. дис. ... к.е.н.: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / А.Х. Позов. – Київ, 2013. – 23 с.
15. Семенишина Н.В. Комунікативна та інформаційно-аналітична функції бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. ... к.е.н.: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Н.В. Семенишина. – Київ, 2008. – 20 с.
16. Семчук І.В. Консолідована фінансова звітність групи підприємств: організаційно-методичні засади формування і контролю: автореф. дис. ... к.е.н.: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / І.В. Семчук. – Житомир, 2010. – 23 с.
17. Хомин П.Я. Формування системи звітності сільськогосподарських підприємств та її облікового забезпечення: автореф. дис. ... д.е.н.: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». – Київ, 2004. – 28 с.
18. Шеверя Я.В. Фінансова звітність у системі інформаційного забезпечення прийняття рішень: автореф. дис. ... к.е.н.: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Я.В. Шеверя. – Житомир, 2011. – 23 с.
19. Яцишин Н.З. Складання, аналіз та аудит фінансової звітності підприємства: автореф. дис. ... к.е.н.: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Н.З. Яцишин. – Київ, 2012. – 28 с.
20. Яцко М.В. Подання та оприлюднення фінансової звітності в системі забезпечення інтересів користувачів: автореф. дис. ... к.е.н.: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / М.В. Яцко. – Ужгород, 2012. – 22 с.

УДК 657.471.12:331.214.72

**Гільорме Т.В.**

*кандидат економічних наук,  
доцент кафедри статистики обліку та економічної інформатики,  
провідний науковий співробітник науково-дослідного інституту енергетики  
Дніпропетровського національного університету імені Олеся Гончара*

**Барміна К.О.**

*студент  
Дніпропетровського національного університету імені Олеся Гончара*

## СТРАТЕГІЧНЕ ПРОГНОЗУВАННЯ В ПРОЦЕСІ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ ЩОДО ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ НА ПЕРСОНАЛ

Статтю присвячено методологічним аспектам стратегічного прогнозування в процесі прийняття управлінських рішень щодо формування витрат на персонал суб'єкта господарювання. Побудовано функціональну структуру механізму управління витратами на персонал підприємства на засадах процесного підходу. Визначено формалізоване завдання залучення трудових ресурсів у відповідну діяльність підприємства за трьома альтернативами: повне, часткове та маржинальне пріоритетне залучення на основі багатокритеріального аналізу (БКА).

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

### **Gilorme T.V., Barmina E.A. СТРАТЕГИЧЕСКОЕ ПРОГНОЗИРОВАНИЕ В ПРОЦЕССЕ ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ ПО ФОРМИРОВАНИЮ ЗАТРАТ НА ПЕРСОНАЛ**

Статья посвящена методологическим аспектам стратегического прогнозирования в процессе принятия управленческих решений по формированию расходов на персонал предприятия. Построена функциональная структура механизма управления затратами на персонал предприятия на основе процессного подхода. Определено формализованное задание привлечения трудовых ресурсов в соответствующую деятельность предприятия по трем альтернативами: полное, частичное и маржинальное приоритетное привлечение на основе многокритериального анализа (БКА).

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

### **Hilorme T.V., Barmina K.O. STRATEGIC FORECASTING IN THE PROCESS OF EXECUTIVE DECISION-MAKING ON FORMING THE PERSONNEL COSTS**

The article is devoted to the methodological aspects of the strategic forecasting in the process of executive decision-making with regard to forming the personnel costs of the business entity. The paper contains the functional configuration of the mechanism of managing the personnel costs of the enterprise on the basis of process approach. A formalized objective of attracting labor resources into the corresponding enterprise activity is determined according to three alternatives: full, partial or marginal attraction on the basis of Multi-Criteria Analysis (MCA).

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

**Постановка проблеми.** В умовах глобалізації економіки конкурентні позиції все більше визначаються здатністю підприємств до ефективного господарювання. Оскільки доля витрат на персонал у загальному обсязі витрат підприємства має стійку тенденцію до зростання у всіх галузях економіки, вирішальне значення набуває оцінювання очікуваних витрат на персонал. Питання оцінювання та пла-

нування очікуваних витрат на персонал підприємств є важливим тому, що саме від даного процесу в теперішній момент часу залежить той обсяг грошових коштів, матеріальних, духовних благ, який отримує кожний робітник для своєї нормальної життєдіяльності. Систематизована інформація про ці витрати та їх аналіз необхідні роботодавцю для розробки ефективної в економічному та соціальному аспектах полі-

тики управління персоналом. Отже, дослідження порядку оцінювання та планування витрат на персонал є актуальним питанням.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Окремі теоретичні, методичні та практичні проблеми управління витратами на персонал, його складових елементів (обліку, аналізу, планування та прогнозування тощо) досліджено українськими вченими: Ф.Ф. Бутинцем, С.Ф. Головим, О.А. Грішновою, А.М. Колотом, Л.В. Нападівською, С.В. Посоховою, Н.В. Шульгою, Л.П. Шевчук та ін. Зокрема, Т.В. Давидюк [1, с. 168] розроблено процесну модель управління витратами на персонал з урахуванням фаз 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 до відображення витрат на персонал. В.В. Тютлікова [3] розробила організаційно-методичний підхід до обліку трудових ресурсів підприємства як облікової категорії.

**Мета статті** полягає у дослідженні стратегічного прогнозування в процесі прийняття управлінських рішень щодо формування витрат на персонал.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Функція планування та прогнозування витратами на персонал (F) є важливою функцією механізму управління витратами на персонал підприємства. Функціональна структура механізму управління витратами на персонал підприємства представлено на рис. 1 відповідно до процесного підходу. Функціональну структуру даного механізму можна визначити у формалізованому вигляді:

$$F(\text{мувп}) = f(F_{\text{ц}}; F_{\text{п}}; F_{\text{о}}; F_{\text{м}}; F_{\text{к}}) \quad (1)$$

Функція цілевстановлення  $F_{\text{ц}}$  полягає у визначенні головної мети та оперативних цілей, які забезпечують реалізацію цієї мети. При цьому дані цілі не завжди погоджуються з традиційними фінансово-економічними цілями підприємства: збільшенням доходів; збільшенням прибутку; забезпеченням певного обсягу доходів або розміру прибутку тощо.



**Рис. 1. Функціональна структура механізму управління витратами на персонал підприємства на засадах процесного підходу**

Джерело: авторська розробка

Дані цілі направлено на підвищення ефективності використання трудового ресурсу шляхом його розвитку, адаптації тощо, тому в процесі цілевстановлення слід не тільки визначити всі цілі, але й як більш можливо узгодити їх між собою, при цьому забезпечуючи можливість досягнення цілей загального розвитку суб'єкта господарювання в умовах кризи. Функція організації і регулювання являє собою формування і реалізацію управлінських рішень та відповідну розробку, використання соціально-економічних інструментів щодо здійснення організаційних запланованих заходів.

**Функція мотивації та стимулювання:** використання економічних та соціально-психологічних методів управління та зростання ефективності праці. Суттєві відмінності притаманні контролю (моніторингу), який є заключною функцією циклу менеджменту. У загальному випадку він полягає в спостереженні за ходом виробничих процесів та виявленні відхилень від них (співвідношенні реально досягнутих результатів із запланованими). За його допомогою досягається оцінка результатів діяльності. Але для даного об'єкту необхідно провести аудит витрат на персонал, визначити економічну доцільність здійснення витрат на програми розвитку, адаптації персоналу.

**Функція планування та прогнозування** представлена у трьох основних напрямках: формування оперативних та стратегічних планів концепції та програми та розробка прогнозів розвитку персоналу підприємства.

При цьому методологічна платформа формування планування та прогнозування витрат на персонал, особливо стратегічного, повинна будуватися на концепції альтернативності витрат.

Ще в 1817 р. Д. Рікардо був близьким до розробки концепції альтернативних витрат у такому ж вигляді, проте його принцип мав назву «порівняні переваги» [4, с. 340]. Рікардо вважав, що саме через порівняні переваги виражається ефективність того чи іншого явища [4, с. 360]. Концепція альтернативних витрат була розроблена в XIX ст. Ф. фон Візером, який створив принцип «імпутації» [5, 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 у результаті альтернативного використання певного ресурсу [6]. При цьому величина втраченого зиску визначається як найбільше значення з 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 (понесені, які 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 їх 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 зовніш-

ніх сумісників, використовувати послуги підрядчиків, надати власний персонал в аутсорсінг) [6, с. 70].

Але поряд із теорією альтернативних витрат необхідно виділити при прогнозуванні витрат на персонал очікувані (релевантні) витрати. Очікувані (релевантні) витрати – це витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття управлінських рішень, тобто майбутні витрати, це витрати, що відрізняють одну альтернативу від іншої. Поняття релевантних витрат пов'язано не тільки з теорією альтернативності, але й теорією активів у зв'язку з тим, що персонал – це особливий актив підприємства, який не має нематеріальної форми, програми (проекту) розвитку персоналу. Майбутня економічна вигода людських ресурсів як активу суб'єкта господарювання є потенціалом, який сприятиме надходженню (прямо або непрямо) грошових коштів і їх еквівалентів шляхом особливого ресурсу – персоналу для виробництва продукції (надання послуг, здійснення робіт відповідної якості), що здатна задовольнити бажання чи потреби споживачів, оскільки ці товари, послуги, роботи можуть задовольнити бажання або потреби, споживачі готові платити за них, а отже, сприяти надходженню грошових коштів до суб'єкта господарювання. Також людські ресурси спроможні зменшувати відтік грошових коштів, наприклад, коли альтернативний виробничий процес зменшує витрати на виробництво [7].

Майбутні економічні вигоди, втілені в активі, можуть надходити до суб'єкта господарювання різними шляхами. Наприклад, актив можна використовувати окремо або разом з іншими активами у виробництві товарів чи наданні послуг, призначених для реалізації суб'єктом господарювання; обмінати на інші активи; використати для погашення заборгованості; розподілити між власниками суб'єкта господарювання [7]. Безумовно, персонал як специфічний актив підприємства не підлягає факторингу або обміну щодо людських ресурсів не є можливим. Але існування аутсорсінгу у сфері управління персоналом (HRO, Human Resources Outsourcing). Найчастіше передаються кадрові процеси, що пов'язані з підбором і пошуком співробітників (а також лізингом персоналу та аутстафінг), найменш вживаними – процеси кадрового адміністрування і розрахунку заробітної плати. Матеріальна форма не є суттєвою для існування активу відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності [8]. Персонал потрібен у суспільному виробництві не сам по собі, а для виконання виробничих завдань на робочому місці, функціональних обов'язків. Людські ресурси залежно від виду економічної діяльності підприємства повинні мати певні персональні властивості, які направлені на адаптацію даної системи в існуючому мінливому зовнішньому та внутрішньому середовищі, особливо в умовах кризових явищ. При цьому під час оцінювання очікуваних витрат на персонал можливо використати різноманітні методи та інструментарій стратегічного прогнозування в прийнятті управлінських рішень. Але, на нашу думку, для цілей дослідження можливо використати багатокритеріальний аналіз (БКА) – це практична реалізація структури системного дослідження у вирішенні складних, комплексних проблем. БКА забезпечує раціональний, систематизований і прозорий процес прийняття рішень під час аналізу впливів і взаємозв'язків у складних системах.

Вибір кінцевого єдиного компромісного рішення з урахуванням різноманітних критеріїв є достатньо складним завданням при плануванні та прийнятті рішень.

Метод аналізу ієрархії (МАІ), розроблений відомим американським математиком Т. Сааті, з успіхом використовується для розв'язання багатьох практичних завдань на різних рівнях планування. МАІ при прогнозуванні витрат на персонал можливо застосовувати для вирішення багатьох завдань: порівняльного аналізу об'єктів видів витрат на персонал (багатокритеріальне ранжування); багатокритеріального вибору кращого об'єкта (кращої альтернативи) здійснення витрат на персонал; розподілу трудових ресурсів між проектами підприємства; проектування систем оцінювання витрат на персонал за кількісними та якісними характеристиками. Для успішного застосування даний метод вимагає дотримання таких умов: у процедурі беруть участь висококваліфіковані експерти, які не допускають суттєвих похибок в оцінках, більше того, у МАІ потрібно, щоб група експертів була консолідованою, тобто мала спільні позиції і прагнула до узгодженості своїх оцінок; для безлічі порівнюваних об'єктів (альтернатив) може бути побудована загальна система критеріїв; оцінки щодо «негативних» критеріїв не знаходяться в небезпечній близькості до обмежень. МАІ – математично обґрунтований підхід для отримання шкали відношень при вирішенні складних проблем. Переваги ієрархічного будування [8, с. 19]:

1. Ієрархічне уявлення системи можливо використовувати для опису того, як впливають зміни пріоритетів на верхніх рівнях на пріоритети елементів нижніх рівнів.

2. Ієрархії надають більш детальну інформацію щодо структури та функції системи на нижніх рівнях і забезпечують розгляд акторів та їх цілей на вищих рівнях.

3. Ієрархії стійкі (невеликі зміни призводять до меншого ефекту) і гнучкі (додавання до правильно структурованої ієрархії не руйнують її характеристик).

Тобто найбільший прояв МАІ при прогнозуванні витрат на персонал підприємства можливо простежити при здійсненні суб'єктом декількох альтернативних проектів, при цьому можливі три види завдань використання людських ресурсів  $L$ : повне використання існуючих ресурсів, частково та розподіл відповідно до відношення маржинального пріоритету до витрат на персонал.

Використання (залучення) всіх трудових ресурсів підприємства – коли розпочинається новий проект (новий вид діяльності). Можливо провести розрахунок ефективності використання персоналу ( $E_L$ ) та вартості (витрат на персонал –  $P_L$ ), при цьому проекти ( $n$ ) ідентифікувати відповідно до відношення:

$$\frac{E_{L_1}}{P_{L_1}} \geq \frac{E_{L_2}}{P_{L_2}} \geq \dots \geq \frac{E_{L_n}}{P_{L_n}} \quad (1)$$

Часткове залучення трудових ресурсів підприємства – проводиться декілька проектів, а розподіл персоналу відбувається на протязі окремих періодів часу, тоді задача формалізується:

$$\left\{ \sum_{i=1}^n \left( \frac{E_{L_i}}{P_{L_i}} \right) L_i = \max, \text{ при } \sum_{i=1}^n L_i = L, 0 \leq L_i \leq \frac{R_i}{L} \right. \quad (2)$$

де  $L_i$  – необхідна кількість трудових ресурсів виду діяльності  $i$ .

При цьому коли не вистачає існуючого персоналу та існують обмеження на залучення зовнішніх, необхідно обрати той проект (вид діяльності), при якому порівняльне значення вартості по відношенню до загального наявного ресурсу найменше.

Для проектів (видів діяльності), які знаходяться на етапі здійснення, – трудові ресурси розподіляються відповідно до відношення маржинального пріоритету до витрат на персонал.

**Висновки.** Прогнозування витрат на персонал є ключовою функцією системи управління персоналом суб'єкта господарювання. При цьому методологічною базою формування цієї функції є теорія альтернативних витрат, очікуваних (релевантних) на засадах очікуваної економічної вигоди у майбутньому. Використання багатокритеріального аналізу дасть змогу визначити дієві інструменти підвищення ефективності використання персоналу як пріоритетного ресурсу підприємства. Перспективою подальших розробок є дослідження обліку витрат на персонал підприємства залежно 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). – С. 70–76.
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. Рикардо Д. Сочинения / Д. Рикардо. – М.: ЭКСМО, 2008. – Т. 1, 2. – 840 с.
5. Фридрих Фрайхерр фон Визер (1851–1926) // The new Palgrave a Dictionary of Economics / ed. by J. Eatwell, M. Milgate, P. Newman; пер. А.С. Скоробогатова. – М., 1987. – 2650 с.
6. Гільорме Т.В. Витрати на персонал підприємства: обліковий аспект / Т.В. Гільорме, Ю.В. Степаненко // Вісник Херсонського державного університету. Економічні науки. – 2015. – Вип. 11. – Ч. 2. – С. 68–71.
7. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://docviewer.yandex.ua/?url=ya-serp%3A%2F%2Fbuhgalter911.com%2FRes%2FMSFZ%2Fkoncept\\_MSfZ.pdf&c=55a75f8879e4](https://docviewer.yandex.ua/?url=ya-serp%3A%2F%2Fbuhgalter911.com%2FRes%2FMSFZ%2Fkoncept_MSfZ.pdf&c=55a75f8879e4).
8. Саати Т.Л. Принятие решений при зависимостях и обратных связях. Аналитические сети / Т.Л. Саати. – М.: ЛКИ, 2008. – 360 с.

УДК 336.225.674

**Голяш І.Д.**

*кандидат економічних наук,*

*доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу*

*Тернопільського національного економічного університету*

**Будник Л.А.**

*кандидат економічних наук,*

*доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу*

*Тернопільського національного економічного університету*

## ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ АУДИТУ: РЕТРОСПЕКТИВНИЙ ПОГЛЯД ТА ПРОЕКЦІЯ НА МАЙБУТНЄ

У статті розглянуто світові тенденції та закономірності розвитку аудиту, виокремлено елементи, які відображають його еволюцію. Розглянуто процес становлення і функціонування аудиту в Україні. Обґрунтовано можливі напрями його перспективного розвитку.

**Ключові слова:** аудит, тенденції розвитку, періодизація аудиту, закономірності розвитку, перспективи.

**Golyash I.D., Budnik L.A. ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ АУДИТА: РЕТРОСПЕКТИВНЫЙ ВЗГЛЯД И ПРОЕКЦИЯ НА БУДУЩЕЕ**

В статье рассмотрены мировые тенденции и закономерности развития аудита, выделены элементы, которые отражают его эволюцию. Рассмотрен процесс становления и функционирования аудита в Украине. Обоснованы возможные направления его перспективного развития.

**Ключевые слова:** аудит, тенденции развития, периодизация аудита, закономерности развития, перспективы.

**Golyash I.D., Budnik L.A. AUDIT TRENDS: RETROSPECT VIEW AND FUTURE PROJECTIONS**

The article considers global trends and patterns of audit, singled out elements that reflects its evolution. The process of formation and functioning of audit in Ukraine was reviewed. Possible direction of its future development was justified.

**Keywords:** audit, audit trends, periodization audit, regularity audit, perspective.

**Постановка проблеми.** Однією з поширених тем наукових дискусій у сфері аудиту є питання визначення тенденцій та закономірностей його розвитку.

Усі наукові дослідження повинні базуватися на теоретичних положеннях та формуватися виходячи з практичних напрацювань. Така потреба зумовлена насамперед необхідністю використання прогресуючого міжнародного досвіду, мінливих вимог вітчизняного законодавства та теоретико-прикладних розробок у сфері аудиту. Враховуючи те, що практика аудиту розвивається значно швидшими темпами та

пройшла більш тривалий шлях еволюції порівняно з наукою про аудит, яка наразі знаходиться в зародковому стані, виникла необхідність вивчення процесу становлення і функціонування аудиту та визначення тих проблем, які визначатимуть його майбутнє на тривалому перспективу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Розглянемо тенденції розвитку аудиту з точки зору, яка враховує як теоретичні, так і практичні його аспекти та ґрунтується на передових наукових досягненнях. Дані питання знайшли відображення в дослідженнях