

Центральноукраїнський національний технічний університет
Економічний факультет
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., професор
Олена МАГОПЕЦЬ
«21 » грудня 2023 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Особливості обліку та внутрішнього контролю розрахунків по
заробітній платі з персоналом сільськогосподарських
підприємств»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООУ-22 М (1,4)
ОПП «Облік і оподаткування в
управлінні підприємницькою
діяльністю та державним
сектором економіки»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»

Красовська Н.В.
« 21 » грудня 2023 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент

Оксана ЮРЧЕНКО
« 21 » грудня 2023 р.

Рецензент
к.е.н., доцент, доцент кафедри
фінансів, банківської справи та
страхування
Наталія ГАВРИЛОВА

Центральноукраїнський національний технічний університет
 Факультет економічний
 Кафедра аудиту, обліку та оподаткування
 Рівень вищої освіти другий (магістерський)
 Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
 Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна (освітньо-наукова) програма
Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та
державним сектором економіки

ЗАТВЕРДЖУЮ
 завідувач кафедри
 к.е.н., професор
 Олена МАГОПЕЦЬ
 « 21 » грудня 2023 року

**ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
 ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ
 ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ**

Красовська Ніна Василівна

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)

Особливості обліку та внутрішнього контролю розрахунків по заробітній
платі з персоналом сільськогосподарських підприємств

2. Керівник роботи (проекту)

Юрченко Оксана Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту 21 грудня 2023 р.

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи (проекту) оцінка
сучасного стану, обґрунтування напрямів та розробка рекомендацій з
удосконалення обліку та внутрішнього контролю розрахунків по заробітній
платі з персоналом сільськогосподарських підприємств.

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Узагальнення матеріалів переддипломної практики	05.10.2023 р. – 01.11.2023 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	02.11.2023 р. – 05.11.2023 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	05.11.2023 р. – 12.11.2023 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	12.11.2023 р. – 12.12.2023 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	13.12.2023 р. – 16.12.2023 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	21.12.2023 р.	Виконано

Дата видачі завдання

« 04 » вересня 2023 р.

Підпис керівника

(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 05 » вересня 2023 р.

Підпис здобувача

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Красовська Н.В. Особливості обліку та внутрішнього контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом сільськогосподарських підприємств. – Випускна кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та державним сектором економіки». – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2023.

У першому розділі досліджено поняття та функції оплати праці як об'єкту обліку та контролю, розкрито нормативна регламентація та методологічні засади обліку розрахунків по заробітній платі з персоналом та визначені особливості організації контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом сільськогосподарських підприємств.

У другому розділі надана організаційно-економічна характеристика досліджуваного підприємства, проведено аналіз матеріально-технічного забезпечення та його фінансового стану. Встановлено організаційні особливості ведення обліку та облікової політики досліджуваного підприємства.

У третьому розділі обґрунтовано шляхи удосконалення бухгалтерського обліку розрахунків з організації оплати праці, напрями підвищення результативності використання персоналу досліджуваного підприємства.

Ключові слова: заробітна плата, оплата праці, облік, контроль, сільськогосподарське підприємства, аграрний сектор економіки

ANNOTATION

Krasovska N.V. Peculiarities of accounting and internal control of payroll calculations with the personnel of agricultural enterprises. - Graduation qualification work on the second (master's) level of higher education in the specialty 071 «Accounting and Taxation» of the educational and professional program «Administration of taxes and customs payments». - Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. - Kropyvnytskyi, 2023.

In the first chapter, the concepts and functions of wages as an object of accounting and control are explored, the normative regulation and methodological principles of accounting for payroll with personnel are revealed, and the specifics of the organization of payroll payroll with personnel of agricultural enterprises are determined.

In the second chapter, the organizational and economic characteristics of the enterprise under study are provided, the material and technical support and its financial condition are analyzed. Organizational features of record keeping and accounting policy of the enterprise under study have been established.

In the third section, the ways of improving the accounting of calculations for the organization of labor remuneration, the ways of increasing the effectiveness of the use of the personnel of the investigated enterprise are substantiated.

Key words: wages, wages, accounting, control, agricultural enterprises, agrarian sector of the economy

ЗМІСТ

ВСТУП	7
РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ПО ЗАРОБІТНІЙ ПЛАТІ З ПЕРСОНАЛОМ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ	13
1.1. Поняття та функції оплати праці як об'єкту обліку та контролю: ретроспективний аналіз та сучасний стан	13
1.2. Нормативна регламентація обліку розрахунків по заробітній платі з персоналом сільськогосподарських підприємств	19
1.3. Організація контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом сільськогосподарських підприємств	28
Висновки до розділу 1	34
РОЗДІЛ II. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСОБЛИВОСТІ, РЕЗУЛЬТАТИ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА АНАЛІЗ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПАФ «ГАННІВСЬКА»	36
2.1. Організаційно-економічна характеристика ПАФ «Ганнівська»	36
2.2. Аналіз матеріально-технічного забезпечення та фінансового стану ПАФ «Ганнівська»	43
2.3. Особливості організації обліку та облікової політики ПАФ «Ганнівська»	54
Висновки до розділу 2	64
РОЗДІЛ III. СУЧАСНИЙ СТАН ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ПО ЗАРОБІТНІЙ ПЛАТІ З ПЕРСОНАЛОМ НА ПАФ «ГАННІВСЬКА»	66
3.1. Особливості організації обліку розрахунків по заробітній платі з персоналом ПАФ «Ганнівська»	66
3.2. Напрями удосконалення обліку та контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом ПАФ «Ганнівська»	75
Висновки до розділу 3	84
ВИСНОВКИ	87
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	91
ДОДАТКИ	97

ВСТУП

Ефективна діяльність сучасних агропідприємств багато в чому визначається показниками результативності праці її персоналу, що залежить великою мірою від ефективності політики заробітної плати. У сучасних умовах значною конкурентною перевагою стає саме людський потенціал. Його високопродуктивне використання покликане забезпечувати реалізацію ефективної політики заробітної плати, яка має відповідати стратегічним цілям розвитку підприємства, створювати справедливую оцінку трудового внеску кожного працівника та умови для залучення персоналу до вирішення завдань: з одного боку, підвищення ефективності діяльності, а з іншого підвищення якості трудового життя.

У рамках соціально-відповідальних відносин політика заробітної плати підприємств визначає ефективність аграрного сектора економіки. Питанням оплати праці підприємств аграрного сектору економіки приділяється достатня увага у науковій літературі, проте при цьому більшість публікацій носять більш теоретичний характер та однотипні за змістом. В даний час на рівні Міністерства сільського господарства України не розроблено галузеву політику заробітної плати, а відповідні локальні документи, прийняті господарюючими суб'єктами, носять багато в чому номінальний характер. Підвищення значущості проблеми розробки та реалізації ефективної облікової політики заробітної плати підприємств агропромислового комплексу дасть імпульс для подальших наукових досліджень та сприятиме зміні ставлення до ухваленню раціональних рішень з управління персоналом в аграрному секторі. Реалізацію ефективної політики заробітної плати забезпечує її обліково – аналітичне забезпечення та контроль.

Все це підтверджує, що вдосконалення обліку та контролю оплати праці одна із найважливіших соціально-економічних проблем. Її ефективність впливає на розвиток трудового потенціалу, якість життя працівників кожного сільськогосподарського підприємства та на

конкурентоспроможність ринку праці. Все це визначає актуальність обраної теми випускної кваліфікаційної роботи.

Теоретичні основи досліджуваної теми були закладені в працях класиків економічної теорії А. Сміта, Т. Шульца та Г. Беккера, які започаткували теорію людського капіталу.

У сучасних умовах оплати праці як важливий чинник мотивації працівників досліджували такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як Т. І. Балановська, С. В. Васильчак, О. Д. Гудзінський, М. І. Долішній, А. М. Ткаченко, Л. С. Федорняк, С. В. Шекшня, Г. В. Щокін.

Значне значення оплати праці як людського чинника в діяльності підприємств аграрного сектору економіки України зумовило необхідність вирішення питань підвищення ефективності використання трудових ресурсів, підвищення продуктивності праці на основі мотиваційних факторів. винагороди працівника. Ці проблеми досліджували Л. В. Балабанова, Т. В. Білорус, Р. П. Вдовиченко, С. В. Хлівенко, Л. І. Іванкіна, О. В. Крушельницька, Л. О. Мазник, Д. П. Т. Мельничук, М. М. Новікова, А. Н. С. К., К. Чехлова, К. К. Танкова, С. М. Танков та інші.

Незважаючи на значну кількість публікацій у галузі обліку та контролю оплати праці у науковій літературі та фахових виданнях, теоретичні та практичні аспекти інформаційно-аналітичного забезпечення заробітної плати вимагають розвитку та однозначного трактування основних елементів у зв'язку зі зміною соціально-економічних умов, ускладненням трудових відносин, підвищенням вимог до рівня професійних та особистих якостей працівників. Зазначені обставини мають особливе значення для підприємств агропромислового комплексу, виходячи зі стану та тенденцій розвитку аграрного сектору України, що зумовило вибір теми випускної кваліфікаційної роботи, її мету та завдання.

Мета дослідження. Метою дослідження є оцінка сучасного стану, обґрунтування напрямів та розробка рекомендацій з удосконалення обліку та

внутрішнього контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом сільськогосподарських підприємств.

Задачі дослідження. Для досягнення мети було визначено та реалізовано наступний комплекс завдань:

- досліджено поняття та функції оплати праці працівників сільськогосподарських підприємств, проведено ретроспективний аналіз та досліджено сучасний стан;
- розкрито нормативну регламентацію та методологічні засади обліку та контролю розрахунків з персоналом сільськогосподарських підприємств;
- проведено аналіз матеріально-технічного забезпечення та фінансового стану досліджуваного підприємства ПАФ «Ганнівська»;
- розкрито організаційні особливості ведення обліку та облікової політики на ПАФ «Ганнівська»;
- встановлено організаційні особливості обліку та критично оцінено сучасний стан, визначено напрями удосконалення обліку розрахунків з персоналом на ПАФ «Ганнівська»;
- визначено напрями удосконалення обліку та внутрішнього контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом на ПАФ «Ганнівська» .

Предметом випускної кваліфікаційної роботи є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів організації обліку та внутрішнього контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом сільськогосподарських підприємств.

Об'єктом є процес організаційного та методичного забезпечення обліку та внутрішнього контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом сільськогосподарських підприємств.

Базою дослідження обрано приватну агрофірму «Ганнівська».

Інформаційне забезпечення проведених досліджень. Джерелом інформації для написання випускної кваліфікаційної роботи були

законодавчо-нормативні акти, наукові публікації вітчизняних вчених у фахових виданнях, академічні видання, матеріали наукових конференцій, інтернет-ресурси, матеріали звітності

Методи дослідження. При розв'язанні завдань використовувалися як загальнонаукові методи (аналіз, синтез, абстрагування, конкретизація), так і емпіричні методи (документальний, розрахунково-аналітичний та балансовий методи). Крім того, застосовуються методи теоретичного узагальнення та порівняння – для оцінки сучасного стану обліку та контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом сільськогосподарських підприємств; статистичні методи – для обробки статистичної інформації; абстрактно-логічний – для формулювання теоретичних висновків і узагальнень.

Теоретичне і практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що ґрунтовно досліджено питання розрахунків по заробітній платі з персоналом сільськогосподарських підприємств, зокрема:

- на основі узагальнення літературних джерел щодо підходів до визначення заробітної плати, оплати праці та винагороди, сформовано власну позицію щодо сутності цих категорій;
- доведено необхідність розробки та впровадження Положення про преміювання працівників на підприємстві, у якому відображати інформацію щодо порядку нарахування, розмірів та строків виплати премій

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці конкретних рекомендацій з удосконалення діючої методики інформаційного забезпечення обліку та внутрішнього контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом ПАФ «Ганнівська». Результати дослідження та практичні рекомендації, щодо оптимізації обліку та контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом ПАФ «Ганнівська» прийняті до впровадження та можуть бути використані іншими сільськогосподарськими підприємствами.

Основні положення й результати дослідження випускної кваліфікаційної роботи оприлюднені на LVII науковій конференції

здобувачів вищої освіти ЦНТУ (20 квітня 2023 р., м. Кропивницький), доповідь на тему: «Особливості обліку оплати праці аграрних підприємств у сучасних умовах». XI Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем» 30 листопада 2023 року (м. Кропивницький) «Удосконалення організації оплати праці сільськогосподарського підприємства» та опубліковані у збірнику матеріалів конференції «Облік, аудит, оподаткування та звітність у системі забезпечення економічної стійкості підприємств».

Структура випускної кваліфікаційної роботи складається з основних трьох розділів, вступу, висновків, списку використаних джерел, додатків.

У першому розділі «Нормативно-методологічні та теоретичні засади обліку та контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом сільськогосподарських підприємств» досліджено поняття та функції оплати праці як об'єкту обліку та контролю, розкрито нормативна регламентація та методологічні засади обліку розрахунків по заробітній платі з персоналом та визначені особливості організації контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом сільськогосподарських підприємств.

У другому розділі «Організаційні особливості, результати господарської діяльності та аналіз облікової політики ПАФ «Ганнівська»» надана організаційно-економічна характеристика досліджуваного підприємства, проведено аналіз матеріально-технічного забезпечення та фінансового стану. Встановлено організаційні особливості ведення обліку та облікової політики досліджуваного підприємства.

У третьому розділі «Сучасний стан та напрями удосконалення обліку та внутрішнього контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом на ПАФ «Ганнівська» обґрунтовано шляхи удосконалення розрахунків з організації оплати праці, напрями підвищення результативності використання персоналу досліджуваного підприємства.

Обсяг роботи. Робота викладена на 101 сторінках, вона містить 16

рисунків, 25 таблиць, додатки, список використаних джерел налічує 51 найменувань та викладений на 6 сторінках.

РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ПО ЗАРОБІТНІЙ ПЛАТІ З ПЕРСОНАЛОМ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Поняття та функції оплати праці як об'єкту обліку та контролю: ретроспективний аналіз та сучасний стан

На сучасному етапі розвитку суспільства поняття «винагорода», «оплата праці», «заробітна плата» є багатозначними. Розкриття їх сутності можливе через вивчення еволюції змісту поглядів на роль людини в організації та способи впливу на результат трудового процесу.

Розвиток видів винагороди відбувався поетапно. До 1890 р. наукових підходів до управління трудовою діяльністю немає. Однією з домінуючих потреб працівників була матеріальна винагорода у формі грошей. Поширювалася диференціація матеріальної винагороди за сферами діяльності.

Період з 1890 по 1920 р.р. характеризувався становленням наукової організації праці на основі спеціалізації, механізації, стандартизації трудової діяльності. Дослідники цього напрямку належали до школи «наукового менеджменту» (Ф. Тейлор, Г. Гант, Ф. Гілберт, Г. Емерсон). На цьому етапі працівники прагнуть підвищення оплати праці, зростає їхня зацікавленість у забезпеченні безпечних умов роботи. Розвиваються такі матеріальні форми винагороди, як погодинна та відрядна оплата праці.

У 1920-1950 рр. представниками школи «людських стосунків» (Еге. Мейо, Г. Мюнстерберг, М. Фоллетт, Н.А. Вітке) розглядаються колективні форми організації праці. Винагорода орієнтована на стимулювання колективного досягнення організаційних цілей, облік пропозицій працівників, створення сприятливого морального клімату колективі. Велике значення приділяється гуманізації праці. З 1930-х років у науці розвивається біхевіористична школа.

У 1950-1990 рр. з'являється можливість прояву ініціативи, підвищення самодисципліни, участі в обговоренні та прийнятті рішень. Активно досліджуються змістовні та процесуальні теорії мотивації (К. Альдерфер, Ф. Герцберг, К. Левін, А. Маслоу, Л. Портер, Е. Лоулер). Заохочуються ініціатива та самостійність. Винагорода залежить тільки від поточних, а й від кінцевих результатів роботи, участі у прибутку. Праця набуває творчого характеру. Працівники прагнуть відповідності змісту роботи змін здібностей і запитів, розвитку та зростання. У них з'являються можливості участі в управлінні, груповому матеріальному стимулюванні, впровадженні нестандартних форм робочого часу та покращенні психологічного клімату всередині колективу. У менеджменті посилюється ситуаційний підхід, розвиваються концепції, пов'язані зі збагаченням праці, що з'явилися у 1960-ті роки. (С. Адамас, Б. Вайнер, Г. Келлі, А. Леонтьєв, Б. Ломов, Ф. Хайдер). У цей час виникають: нова парадигма менеджменту, управління якістю, концепції партисипативного управління, теорії контролю та представництва (В. Оучі).

З 1990 р. по теперішній час активно відбувається інтелектуалізація та соціалізація праці, в т.ч. комп'ютеризація розумової праці. Розширюються потреби персоналу у різнобічності знань, участі у вирішенні суспільно значущих проблем, самоствердження та свободі дій. Розвиваються корпоративна культура, віртуальна зайнятість, інноваційна поведінка працівників, їх творчий потенціал (придбання нових знань та компетенцій), соціальне партнерство та соціальна справедливість. У зв'язку з цим у науці найбільш явно представлені концепції соціально-відповідального та етичного менеджменту, організації, економіки знань, що навчається, та ін

Існує безліч поглядів на поняття винагороди працівників як у вітчизняній, так і зарубіжній літературі. Часто винагороду ототожнюють з оплатою праці, заробітною платою, при цьому відбувається підміна понять. Проте, з погляду, це неправомірно, зокрема з погляду функціонального статусу. Поняття винагороди ширше, і включає в себе категорії оплати

праці, заробітної плати. Різні підходи до визначення заробітної плати, оплати праці та винагороди розглянуті нами у таблицях 1.1-1.3

Таблиця 1.1

Позиції закордонних та вітчизняних авторів щодо сутності «заробітної плати»

Автор	Визначення
Дж. М. Кейнс	Політика жорсткої грошової заробітної плати» повинна ґрунтуватися на встановленні щодо сталого рівня цін та зайнятості порівняно з підсумками проведення політики гнучкої заробітної плати, заснованої на принципі невтручання держави в економіку. Зниження заробітної плати має сприяти зростанню схильності до споживання та розширення за рахунок споживчого ринку
Дж. Б. Кларк	Заробітна плата визначається вартістю товарів, вироблених «граничним» (останнім із найнятих) робітником. Заробітна плата прагне бути рівною продукту граничної праці, та частина робочої сили, яка займає зону байдужості, є, таким чином, граничною
Д. Рікардо	Ринкова ціна праці є та ціна, яка дійсно платиться за нього в силу природної дії відносини між пропозицією та попитом: праця доріг, коли він рідкісний, і дешевий, коли є вдосталь
А. Сміт	Ціна праці. Її формування визначається ринковим попитом і пропозицією: «Грошова ціна праці необхідно регулюється двома моментами: попитом на працю та цінами на предмети необхідності та життєвої зручності». Вона змінюється у зв'язку з традиціями, культурним рівнем та нормами споживання, а також «залежно від легкості та дешевизни або труднощі та дорожнечі вивчення даної професії»
Брезицька К.Ф.	Заробітна плата - це плата за працю, а її величина - це ціна праці, яка визначається на ринку праці в результаті взаємодії попиту на конкретні види праці і її пропозицію. Заробітна плата являє собою винагороду, виражену як правило, у грошовому еквіваленті, яку згідно з трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.
Бутинець Ф.Ф.	Заробітна плата - оплата праці найманих працівників, яка виражає перетворену форму вартості і ціни робочої сили.
Васильчак С.В.	Заробітна плата - це будь-який заробіток, обчислений у грошовому виразі, що його за трудовим договором власник, або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги.
Дубовська О.В..	Заробітна плата - це грошовий вираз вартості і ціни робочої сили, який виплачується працівникові за виконану роботу або надані послуги і спрямований на мотивацію досягнення бажаного рівня продуктивності праці.
Золотогоров В.Г.	Заробітна плата - сукупність виплат в грошовій (валютній) і (або) натуральній формі, отриманих робітником (нарахованих йому) за певний період часу (день, місяць, рік).
Мочерний С.В.	Заробітна плата - це грошове вираження вартості і ціни товару робоча сила та частково результативності функціонування робочої сили.
Петрова І.Л.	Заробітна плата - винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Складено автором на основі [34; 54; 26; 36]

Таблиця 1.2

Позиції закордонних та вітчизняних авторів щодо сутності «оплата праці»

Автор	Визначення
Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР	«Заробітна плата (оплата праці) - плата визначається як винагорода, обчислена в грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівнику за виконану ним роботу» [25]
Великий економічний словник	Оплата праці – це «винагорода у грошовій чи натуральній формі, яка має бути виплачена роботодавцем найманому працівнику за роботу, без вирахувань, податків та інших утримань» [25]
Колот А.М	Оплата праці – «це система відносин, пов'язаних із забезпеченням встановлення та здійснення власником (роботодавцем) виплат працівникам за використання їх ресурсу праці (надані послуги робочої сили) відповідно до законів, інших актів та трудового договору» [25]

Складено автором на основі [34; 54; 26; 36]

Таблиця 1.3

Позиції закордонних та вітчизняних авторів щодо сутності «винагорода, преміювання»

Автор	Визначення
Д. Бодди и Р. Пейтон	Винагорода – «це те, що роботодавці пропонують у надії на виконання робочих завдань відповідно до встановлених стандартів, а працівники очікують за докладені ними зусилля» [25]
М. Мескон	Винагорода – «це те, що людина вважає собі цінним. При цьому робиться акцент на те, що цінності у людей специфічні, отже, різна оцінка винагороди та її відносної цінності» [41]
Райзберг Б.А	Винагорода – «це грошова оплата праці робітників у вигляді заробітної плати та преміальних виплат, що залежить від кількості та якості праці» [36]
Мет. рек. щодо організації матеріального стимулювання праці працівників підприємств і організацій, схвалені наказом Мінсоцполітики України від 29 січня 2003 р	Премія – «це основний вид додаткової, понад основну заробітну плату, винагороди, що виплачується працівникам за результатами їх трудової діяльності та виробництва в цілому за визначеними підприємством показниками й умовами оцінювання цих результатів» [25]
Методичні рекомендації щодо оплати праці працівників малих	Премія – «це основний, найбільш ефективний стимулюючий виробничу, підприємницьку, торговельну або комерційну діяльність вид додаткової (понад основну) заробітної плати, що виплачується за поліпшення основних показників

підприємств, схвалених наказом Мінсоцполітики України від 13 серпня 2004 р., No 186	колективної й індивідуальної праці працівників, а також кінцевих загальних результатів виробничої, підприємницької, торговельної або комерційної діяльності» [48]
Гордеюк А.О.	Премія – «це грошове (матеріальне) заохочення, що виплачується за успіхи в роботі працівникам або трудовим колективам та виокремлює певні ознаки цього явища: це додаткова винагорода, заохочувальна виплата, виплачується за особливі досягнення у праці, має грошову (матеріальну форму), виплачується окремим працівникам і трудовим колективам» [15]
Гоц В.Я.	Премія – «це ефективний захід матеріального заохочення, що дозволяє концентрувати стимулювання на тих видах діяльності та факторах праці, в розвитку яких суспільство найбільш зацікавлене» [28]
Процевський О.І.	Премія «не є елементом первинних трудових відносин, а є елементом інших, зокрема, заохочувальних, що виникають у процесі реалізації трудових відносин» [36]

Складено автором на основі [34; 54; 26; 36]

Нами проведено узагальнення літературних джерел щодо підходів до визначення заробітної плати, оплати праці та винагороди, що дозволило сформувати власну позицію щодо сутності категорій, що розглядаються. Найбільшою мірою, на наш погляд, відповідають сучасній специфіці соціально-економічного розвитку наступні інтегровані визначення категорій, що розглядаються, що враховують їх ієрархію:

Заробітна плата – «ціна робочої сили, що формується відповідно до кваліфікацією працівника, складністю, кількістю, якістю та умовами праці, що складається з урахуванням ситуації на ринку праці та гарантує соціальну захищеність працівників та членів їх сімей» [25].

Оплата праці – «виплати працівникам за їхню працю (що включають заробітну плату) а також за невідпрацьований час (оплата відпусток, тимчасової непрацездатності працівників та ін.), що стимулюють працівників до підвищення продуктивності праці, поліпшення якості продукції (виконаних робіт, послуг, що надаються), що виробляються відповідно до законів, іншими нормативно-правовими актами, а також ситуацією на ринку праці» [25].

Винагорода працівників (преміювання) – «сукупність оплати праці та інших матеріальних та нематеріальних форм заохочення працівників за виконану роботу, спрямованих на задоволення потреб та на накопичення заощаджень у умовах соціального партнерства» [36]

Узагальнення літературних джерел дозволило виділити наступну сукупність функцій оплати праці працівників:

- відтворювальна (спрямована на задоволення потреб працівника);
- стимулююча (визначає особистий інтерес працівника до результатів праці);
- регулююча (впливає на ринкову кон'юнктуру);
- соціальна (спрямована на реалізацію принципу соціальної справедливості);
- вимірювально-розподільна (відбиває індивідуальну частку в фонді споживання кожного учасника виробничого процесу відповідно до його трудового внеску);
- ресурсно-замісна (орієнтована на оптимізацію розміщення трудових ресурсів у регіонах, галузях економіки, організаціях);
- обліково-витратна (відображає необхідність обчислення оплати праці кожному працівнику з усіх підстав);
- аналітична (орієнтована на отримання оцінки ступеня ефективності витрачання коштів на оплату праці);
- морально-етична (спрямована визначення заробітної плати як винагороди за працю, що сприяє реалізації принципу справедливої оплати);
- накопичувальна (орієнтована на надання реальної можливості працівнику на основі накопичення заощаджень відкрити свій бізнес, дати якісну освіту дітям та ін.);
- формування платоспроможного попиту населення (відображає взаємозв'язок платоспроможного попиту населення з виробництвом споживчих товарів та послуг).

1.2 Нормативна регламентація обліку розрахунків по заробітній платі з персоналом сільськогосподарських підприємств

Законодавчо-нормативне регулювання оплати праці працівників України всіх галузей економіки, у том числі і аграрного сектору, здійснюється на державному, регіональному та локальному рівнях. До законодавчих та нормативних документів, що регламентують діяльність підприємств усіх форм власності та порядок оплати праці працівників, на державному рівні відносяться:

- «Конституція України;
- Кодекс законів про працю України;
- Господарський кодексу України;
- Закон України «Про оплату праці»,
- Закон України «Про колективні договори і угоди»,
- Закон України «Про зайнятість населення»,
- Закон України «Про відпустки»,
- Закон України «Про господарські товариства»,
- Закон України «Про кооперацію»,
- Закон України «Про сільськогосподарську кооперацію»,
- Закон України «Про колективне сільськогосподарське підприємство»,
- Закон України «Про фермерське господарство»,
- Постанов Кабінету Міністрів України щодо визначення умов оплати праці працівників бюджетних сфер, керівників державних підприємств, порядку розрахунку середньої заробітної плати тощо.
- та ін.» [35].

У цих законодавчих документах встановлюється характер відносин між роботодавцями та найманими працівниками за системою оплати праці, мінімальний розмір оплати праці, тарифні ставки, розряди, надбавки, стимулюючі виплати, періодичність виплат та санкції за невиконання,

утримання із суми оплати праці. Розглядаються основні питання, пов'язані з розрахунком, нарахуванням та виплатою заробітної плати, оподаткуванням оплати праці працівників та власників підприємств.

Державне регулювання оплати праці здійснюється такими методами:

- законодавчими, що передбачають розробку законодавчої та нормативної бази з праці;
- економічними, що передбачають вплив держави на економічні інтереси суб'єктів трудових відносин;
- адміністративними, що включають заходи нагляду, контролю, заборони, розв'язання, примусу, що застосовуються відповідно до законодавства;
- погоджувальними, заснованими на системі соціального партнерства між державою, роботодавцями та найманими працівниками.

Законодавче регулювання оплати праці працівників в установах та підприємствах стосується в основному загальних принципів побудови взаємовідносин між найманими працівниками та роботодавцями, мінімальною заробітною платою та оподаткуванням оплати праці. Рівень оплати праці працівників залежить від фінансових можливостей, стратегії та економічної політики підприємства, що регулюється внутрішньою виконавчою документацією. Укази Президента України, постанови КМУ, накази міністерств та відомств щодо регулювання оплати праці орієнтовані на бюджетний сектор економіки (управління, освіта, оборона, правоохоронні органи, культура і т.д.), а комерційні підприємства вільні у формуванні систем оплати праці зайнятих в них працівників. Найважливішими вимогами держави до приватних підприємств усіх форм власності щодо оплати праці працівників є облік мінімального розміру оплати праці та своєчасна сплата податкових платежів.

Системою оплати праці працівників вважається її побудова, що забезпечує взаємозв'язки між елементами цієї системи, умовами, факторами зовнішнього та внутрішнього середовища, які комплексно впливають на

трудова поведінку працівників та виконання ними трудових функцій. Система оплати праці працівників внутрішнього та зовнішнього середовища законодавчо регулюється державною, регіональною та місцевою правовою базою.

Конституція України має найвищу юридичну силу, діє на всій території країни. Закони та інші нормативно-правові акти не повинні йому суперечити.

Загальновизнані принципи та норми міжнародного права та міжнародні договори України є складовою її правової системи. Конституція України передбачає пріоритет норм міжнародних правових актів та договорів, ратифікованих на території України, перед нормами українського законодавства, у т.ч. та у сфері праці. Законодавчо-правова база України формується з урахуванням міжнародних рекомендацій.

Кодекс законів про працю України вміщує узагальнені систематизовані зібрання законодавчих актів у сфері оплати праці [2].

Закон України «Про оплату праці визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності та господарювання, а також з окремими громадянами та сфери державного і договірної регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення відтворювальної і стимулюючої функцій заробітної плати» [4]. Закон складається з 36 статей, об'єднані у 5 розділів.

Закон України «Про колективні договори і угоди визначає правові засади розробки, укладення та виконання колективних договорів і угод з метою сприяння регулюванню трудових відносин та соціально-економічних інтересів працівників і власників» [3].

Відповідно до Закону України «Про сільськогосподарську кооперацію кооператив (об'єднання) самостійно визначає форми і систему оплати праці членів кооперативу (об'єднання) і найманих працівників з урахуванням норм і гарантій, встановлених законодавством» [5].

Закон України «Про колективне сільськогосподарське підприємство» регулює питання організації та оплати праці, а також соціальних та трудових гарантій членів сільськогосподарських підприємств. Відповідно до статті 19 Закону підприємство самостійно визначає форми, системи і розміри оплати праці його членів та інших працівників. Оплата праці здійснюється залежно від кількості та якості трудового внеску кожного члена підприємства і зумовлюється кінцевими результатами.

Ті самі положення визначає для осіб, які працюють у фермерському господарстві за трудовим договором (контрактом), стаття 27 Закону України «Про фермерське господарство».

Як було досліджено у 1 параграфі в економічній літературі підходи до визначення поняття «заробітна плата» різняться за суттю. Кожен із науковців трактує його по-різному. На нашу думку, більш змістовним та обґрунтованим є поняття, зазначене у Законі України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР, в якому заробітна плата визначається як винагорода, обчислена в грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівнику за виконану ним роботу.

Державне регулювання оплати праці полягає у визначенні мінімальної заробітної плати. Мінімальна заробітна плата — це «встановлений законодавством розмір заробітної плати (без урахування надбавок, надбавок, заохочувальних і компенсаційних виплат) за просту некваліфіковану працю, нижче якого не може виплачуватися заробітна плата за виконану місячну (годинну) норму праці працівник (обсяг роботи). Мінімальна заробітна плата є державною соціальною гарантією, обов'язковою на всій території України для підприємств усіх форм власності та господарювання» [1].

Для подальшого дослідження розглянемо мінімальну заробітну плату, яка є державною соціальною гарантією, обов'язковою на всій території України для підприємств і організацій усіх форм власності та господарювання (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Розміри мінімальної заробітної плати в Україні за період 2010 –
2022 роки

Період			
	Розмір мінімальної заробітної плати, грн.	Зміна, грн.	Темп приросту
с 01.01.2023	6700	+0	+0.00%
с 01.10.2022 по 31.12.2022	6700	+200	+3.08%
с 01.01.2022 по 30.09.2022	6500	+0	+0.00%
с 01.12.2021 по 31.12.2021	6500	+500	+8.33%
с 01.01.2021 по 30.11.2021	6000	+1000	+20.00%
с 01.09.2020 по 31.12.2020	5000	+277	+5.86%
с 01.01.2020 по 31.08.2020	4723	+550	+13.18%
с 01.01.2019 по 31.12.2019	4173	+450	+12.09%
с 01.01.2018 по 31.12.2018	3723	+523	+16.34%
с 01.01.2017 по 31.12.2017	3200	+1600	+100.00%
с 01.12.2016 по 31.12.2016	1600	+150	+10.34%
с 01.05.2016 по 30.11.2016	1450	+72	+5.22%
с 01.12.2015 по 30.04.2016	1378	+160	+13.14%
с 01.12.2013 по 30.11.2015	1218	+71	+6.19%
с 01.01.2013 по 30.11.2013	1147	+13	+1.15%
с 01.12.2012 по 31.12.2012	1134	+16	+1.43%
с 01.10.2012 по 30.11.2012	1118	+16	+1.45%
с 01.07.2012 по 30.09.2012	1102	+8	+0.73%
с 01.04.2012 по 30.06.2012	1094	+21	+1.96%
с 01.01.2012 по 31.03.2012	1073	+69	+6.87%
с 01.12.2011 по 31.12.2011	1004	+19	+1.93%
с 01.10.2011 по 30.11.2011	985	+25	+2.60%
с 01.04.2011 по 30.09.2011	960	+19	+2.02%
с 01.01.2011 по 31.03.2011	941	+19	+2.06%
с 01.12.2010 по 31.12.2010	922	+15	+1.65%
с 01.10.2010 по 30.11.2010	907	+19	+2.14%
с 01.07.2010 по 30.09.2010	888	+4	+0.45%

Аналізуючи дані таблиці про мінімальну заробітну плату в Україні, можна зробити висновок, що протягом останніх 12 років мінімальна заробітна плата постійно зростала. Зокрема, на 30 вересня 2010 року його розмір становив 888 грн, а на 1 січня 2023 року – 6700 грн.

Якщо перерахувати наведені цифри «чистої» зарплати в долари за курсом (середньорічний курс долара під час розробки закону про

держбюджет на 2024 рік), то на 1 січня ми отримаємо мінімальну зарплату. 171,5 доларів США. , 2023. За курсом долар/євро $\approx 1:1$ це приблизно 171,5 євро та 193,3 євро відповідно.

Для порівняння мінімальна зарплата (нетто, тобто без податків) найбідніших країн Європи та сусідів поруч наведена у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

Мінімальна зарплата у країнах ЄС станом на 01.01.2023 р

Країна	Сума	Мін. з/пл. в Україні	Відставання України від стран ЄС
Молдова	160€	171,5€	11,5€
Албанія	339€	171,5€	-167,5€
Чорногорія	450€	171,5€	-278,5€
Болгарія (ЄС)	309€	171,5€	-137,5€
Румунія (ЄС)	399€	171,5€	-227,5€
Боснія і Герцеговина	358€	171,5€	-186,5€
Словаччина (ЄС)	569€	171,5€	-397,5€
Польща (ЄС)	626€	171,5€	-454,5€
Угорщина (ЄС)	411€	171,5€	-239,5€
Хорватія	554€	171,5€	-382,5€
Чехія (ЄС)	649€	171,5€	-477,5€
Греція (ЄС)	399€	171,5€	-227,5€
Кіпр (ЄС)	788€	171,5€	-616,5€
Німеччина (ЄС)	1450€	171,5€	-1278,5€
Польща (ЄС)	626€	171,5€	-454,5€

Отже, як показують дані таблиці в Україні найменший рівень мінімальної заробітної плати серед країн ЄС.

Незважаючи на воєнний стан, проектом Закону України «Про Державний бюджет України на 2024 рік» наступного року планується двічі підвищити рівень мінімальної заробітної плати: з 1 січня 2024 року та з 1 квітня 2024 року. розмір мінімальної заробітної плати наведено в таблиці 1.6

Таблиця 1.6

Прогнозуємий рівень мінімальної заробітної у 2024 році

Період	Розмір заробітної плати, грн.
січень-березень	7100 грн
квітень-грудень	8000 грн

Мінімальна зарплата впливає на деякі важливі показники, можливе значення яких на 2024 рік розміщено у таблиці 1.7. Всі вони мають ув’язку з мінімальною зарплатою (поточною або на 01 січня), а тому при зміні її розміру змінюються й такі соціально-економічні показники .

Таблиця 1.7

Соціально-економічні показники, які прив’язані до мінімальної зарплати

Місяць	Мінімальний ЄСВ (22% МЗП)	Максимальна база ЄСВ (15 МЗП)	Єдиний податок 2 група (20% МЗП на 01.01)	Штраф за неоформлення трудових відносин (10 МЗП у місяць виявлення)	Мінімальна пенсія за віком (після 65 років) (40% МЗП)	Максимальна ставка податку на нерухомість (=1,5% МЗП на 01.01/1 кв м*)
січень-березень	1562	106500	1420	71000	2840	106,50
квітень-грудень	1760	120000	1420	80000	3200	106,50

У сучасних умовах в сільськогосподарських підприємствах використовуються різноманітні форми і системи оплати праці. Проте в даний час найбільшого поширення набули відрядна і погодинна форми оплати праці, що показано на рисунку 1.1.

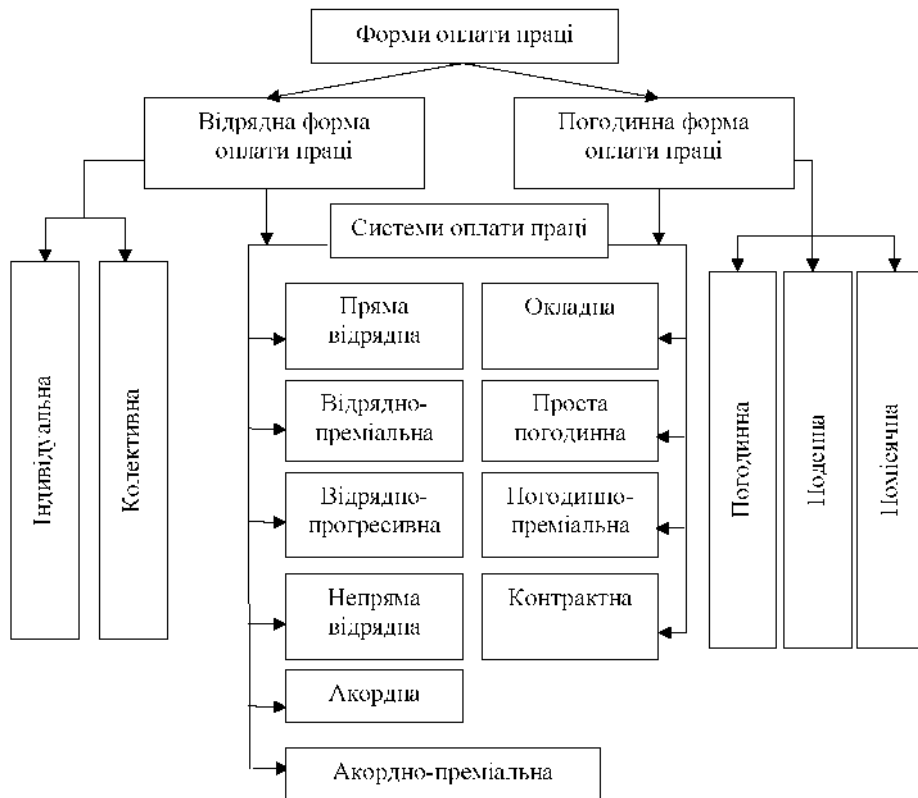


Рис. 1.1 - Форми і системи оплати праці

Відрядна оплата праці – це «оплата праці за кількість виробленої продукції (робіт, послуг). Вона заснована на оплаті праці в прямій залежності від результатів: чим кращий результат, тим вищий рівень заробітної плати. Рационально організована відрядна оплата праці створює мотивацію для працівників сільськогосподарських підприємств у збільшенні виробництва продукції належної якості, підвищенні кваліфікації та застосуванні передових методів і прийомів праці. Погодинна оплата праці – це оплата праці за відпрацьований час» [5] .

Сільськогосподарські підприємства «мають змогу самостійно обирати форми та види заробітної плати, компенсаційних виплат та заохочень. На сільськогосподарських підприємствах укладається колективний договір. Умови договору повинні бути націлені на стимулювання зацікавленості працівників у підвищенні продуктивності праці» [21].

На рисунку 1.2 зазначимо види заробітної плати згідно із Законом

України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР.

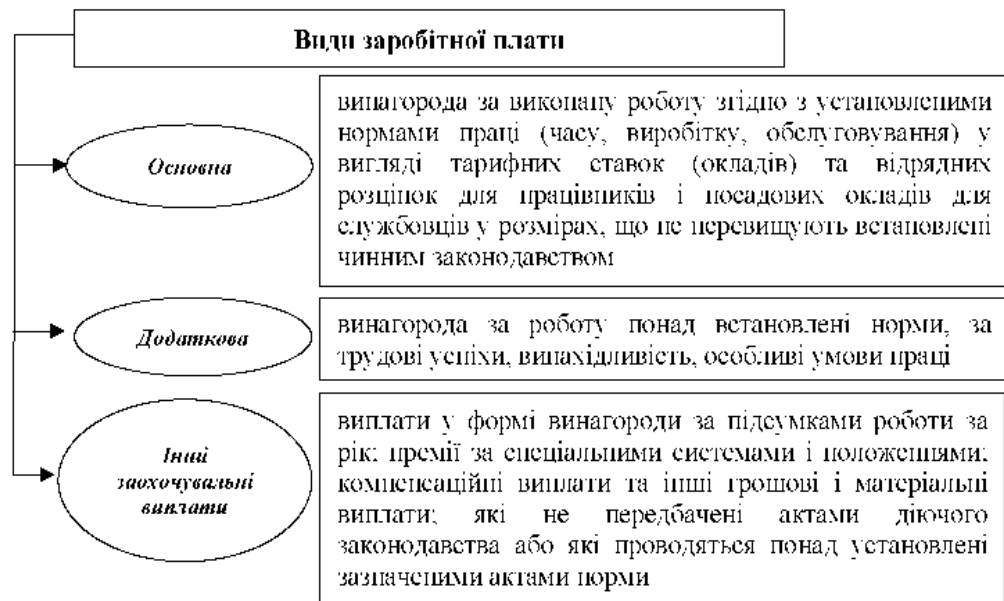


Рис. 1.2 - Види заробітної плати згідно із Законом України «Про оплату праці»

Регулювання оплати праці працівників сільськогосподарських підприємств провадиться також на регіональному рівні - основі колективних договорів, що укладаються між працівниками та роботодавцем у особі їхніх представників відповідно до державного та регіонального законодавства. У колективному договорі з питань оплати праці визначаються:

- оплати праці, форми та строки виплат заробітку працівникам, розміри тарифних ставок та посадових окладів;
- співвідношення розмірів тарифних ставок та посадових окладів з категоріями персоналу;
- розміри та порядок виплати доплат, надбавок та інших видів винагород; умови преміювання працівників;
- види та розміри компенсацій при затримці оплати праці, порядок їх виплат;
- механізм регулювання оплати праці працівників з урахуванням величини прожиткового мінімуму, мінімального споживчого бюджету населення, а також положень різних угод на всіх рівнях.

До складу внутрішньої організаційно-розпорядчої документації входять документи, що містять норми трудового права, які приймаються роботодавцем відповідно до законів та інших правових актів, колективними договорами та угодами. До них належать внутрішні документи підприємства: статут, штатний розпис, трудовий договір, правила внутрішнього трудового розпорядку, посадові інструкції, положення про оплату праці, рішення зборів акціонерів організації з розподілу прибутку, поточні накази та рішення адміністрації підприємства щодо зміни та уточнення системи оплати праці працівників, положення про преміювання, положення про надання соціальних пільг і виплат, комплексна програма розвитку персоналу та ін.

З метою регулювання виробничих, соціально-економічних і трудових відносин, забезпечення прав і гарантій працівників сільськогосподарських підприємств між Мінагрополітики України та галузевими об'єднаннями підприємств і підприємців укладено Галузеву угоду. Керівники і профспілкові комітети підприємств АПК України незалежно від форм власності і господарювання зобов'язані протягом двох місяців після набрання чинності Галузевою угодою укласти на власних підприємствах колективні договори, в яких передбачити згідно із статтею 13 КЗпП України нормування і оплату праці, встановлення форм, системи, розмірів заробітної плати та інших видів трудових виплат (доплат, надбавок, премій та ін.).

Варто зазначити, що розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності сільськогосподарського підприємства і не обмежується максимальним розміром.

1.3 Організація контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом сільськогосподарських підприємств

Сільське господарство відрізняється низкою природних особливостей з

інших сегментів економіки та, відповідно, це визначає особливості контролю розрахунків із персоналом з оплати праці. Внутрішній контроль обліку праці та її оплати в сільськогосподарської організації грає важливу роль, будучи формою контролю коректності відображення в обліку результатів трудових відносин з працівниками, дозволяючи аналізувати їх на рівні окремих підрозділів та організацій загалом, що у свою чергу, впливає на якість управлінських, стимулюючих продуктивність праці та виробничу ефективність усіх підкомплексів сільськогосподарського підприємства.

Планування системи внутрішнього контролю праці та її оплати у сільськогосподарських підприємствах пов'язані з низкою особливостей, зумовлених виробничими нюансами. Пересічна сільськогосподарська організація розосереджена на великій території, що зумовлює активне використання сільськогосподарської техніки, машин та обладнання. Масштаби діяльності впливають на організацію суб'єктів господарювання і, отже, на облік витрат не тільки в розрізі рослинних культур і видів тварин, а й по госпрозрахункових підрозділах: відділеннях, фермах, цехах, бригадах.

Слід розуміти, що заробітна плата будучи формою витрат виробництва для суб'єкта господарювання, одночасно є елементом доходу працівника, формою соціально-економічного життя трудового колективу і фактором реалізації найманого робочого права власності на належний йому ресурс праці. Це зумовлює постійну зміну законодавчої бази порядку її обліку. Безперервно змінюється та вдосконалюється податкове законодавство, створюються нові норми, документи та інструкції до них – це призводить до більш складного та трудомісткого процесу обліку та проведення аудиту організацій та підприємств.

Процедури контролю праці та її оплати займають одне з центральних місць у діючій системі внутрішнього контролю сільськогосподарської організації, і це свідчить про актуальність аудиту оплати праці, який через свої методологічні особливості, акцентує увагу управлінського персоналу на помилках та похибках в обліку, що дозволяє своєчасно виправляти

недоліки у ширших сферах діяльності організації, що поширюються від мотивації продуктивності праці до розрахунків з бюджетом та позабюджетними фондами з податків та внесків.

Слід зазначити, що сільськогосподарське виробництво як одне з основних галузевих напрямів економіки, має свої специфічні підходи до підвищення продуктивності праці.

У сільське господарство можна назвати кілька груп підприємств за рівнем продуктивності праці. Це великі господарства з високим ступенем механізації та автоматизації виробництва, з набором сучасної, високопродуктивної техніки та застосовуваними інтенсивними технологіями виробництва сільськогосподарської продукції. У таких підприємствах рівень продуктивності праці високий. Господарства середні за розміром, що застосовують традиційні технології виробництва, таких більшість. Фермерські господарства можна зарахувати до третьої групи. Це господарства які мають можливостей використовувати високопродуктивну і водночас дорогу техніку, з переважанням ручного праці відносять до групи з низьким рівнем продуктивності праці.

Удосконалення методичних аспектів організації форм оплати праці можливе за рахунок створення ефективної системи внутрішнього контролю та впровадження нових інформаційних технологій. Створення ефективної системи внутрішнього контролю є досить трудомістким процесом, який вимагає розробки певних методичних підходів до цієї проблеми.

Розробка дієвої облікової політики, посадових інструкцій, заходів контролю – ефективність буде забезпечена. Але, крім цього, необхідно персонал організації навчити використовувати вимоги керівництва, організувати, підвищити їхній кваліфікаційний рівень тощо. А це потребує певних фінансових вливань. І не кожен керівник сільськогосподарського підприємства готовий спокійно розлучитися з коштами для забезпечення високого рівня ефективності системи внутрішнього контролю.

На думку науковців, створення ефективної системи внутрішнього контролю дозволяє ефективно управляти економічним суб'єктом та витратами на оплату праці і своєчасно повідомляти керівника організації про відхилення. А процедури контролю розділяти на процедури внутрішнього бухгалтерського контролю та процедури внутрішнього управлінського контролю. Проте, замість того, щоб удосконалювати власну систему внутрішнього контролю, керівники сільськогосподарських організацій вдаються до послуг аудиторів, які можуть провести як зовнішній, так і внутрішній аудит. В надії отримати інформацію про помилки, відхилення, дії своїх працівників, а також рекомендації щодо запобігання у майбутньому можливих помилок та відхилень.

На нашу думку, якщо фінансові ресурси дозволяють, то можна створити власну систему внутрішнього аудиту, що роблять великі сільськогосподарські товаровиробники. Створення служби внутрішнього аудиту дозволяє підвищити ефективність системи внутрішнього контролю організації.

При контролі розрахунків з персоналом з оплати праці здійснюються такі процедури:

- розподіляються обов'язки щодо здійснення контрольних процедур, пов'язаних із підбором, прийомом, авторизацією табеля обліку робочого часу, нарахуванням та виплатою заробітної плати;
- контролюється наявність та виконання внутрішніх регламентів з оплати праці та відрахувань з фонду оплати праці;
- перевіряється повнота, правильність та достовірність нарахованих та виплачених сум;
- оцінюються результати перевірки, їх відповідність внутрішнім та нормативно-правовим документам;
- розробляються пропозиції щодо вдосконалення обліку та контролю.

У системі внутрішнього контролю основним принципом поділу обов'язків є створення відділів. Разом з тим слід враховувати той факт, що таку форму організації контролю не доцільно застосовувати у невеликих організаціях, оскільки в них один співробітник може оформлювати табель, розрахунково - платіжні відомості, що, природно, збільшує ризики, пов'язані з порушеннями в рамках трудових взаємовідносин.

На наш погляд, великі сільськогосподарські підприємства потребують створення спеціального підрозділу, фахівці якого координують роботу служби бухгалтерії та відділу кадрів щодо дотримання законодавчих актів щодо заробітної плати, принципів її нарахування, оцінки відповідності якості та кількості праці розмірам її оплати, моніторингом співвідношення фонду оплати праці та інших економічних показників діяльності підприємства.

Кожен співробітник підприємства, так чи інакше, повинен здійснювати контрольні процедури, що дозволить створити ефективну систему внутрішнього контролю та своєчасно виявити та усунути порушення стандартів, норм обліку та звітності.

Основними суб'єктами контролю є відділи внутрішнього контролю, економічної безпеки, бухгалтерія, відділ кадрів.

На наш погляд необхідно розмежувати повноваження суб'єктів контролю та визначити сфери їх контрольних дій у системі внутрішнього контролю розрахунків з персоналом по оплаті праці, а саме:

1. Вищий керівний орган займається постановкою мети реалізації внутрішнього контролю; удосконалює форми оплати праці; затверджує внутрішні локальні акти, штатний розпис; затверджує накази, службові на преміювання та депремування.

2. Відділ внутрішнього контролю координує роботу бухгалтерії та відділу кадрів щодо дотримання норм трудового законодавства, оцінює відповідність якості та кількості праці з розміром його оплати; щомісячно контролює співвідношення фонду оплати праці та інших показників

діяльності підприємства; збирає, перевіряє достовірність та актуальність даних, що надаються.

3. Відділ економічної безпеки щоденно опрацьовує інформацію про фактичну присутність співробітників по всіх підрозділах підприємства; контролює трудову дисципліну та кадровий облік на підприємстві відповідно з графіком роботи, пропускнуою системою; підтверджує фактичну присутність працівників на робочих місцях.

4. Бухгалтерія перевіряє зміст первинних документів після прийняття до обліку; документально підтверджує та санкціонує всі бухгалтерські записи; перевіряє повноту бухгалтерських записів при внесенні в облікову програму; контролює дотримання умов виплат згідно до трудового законодавства.

5. Відділ кадрів регулярно контролює відповідність даних у таблиці обліку робочого часу з даними табеля, що формується службою економічної безпеки; регулярно надає дані до бухгалтерії щодо працівників, які відсутні тривалий час з нез'ясованих причин на робочому місці.

Методика внутрішнього контролю розрахунків з персоналом з оплати праці включає такі етапи: підготовчий етап, проведення контрольних дій, формування звіту за підсумками перевірки, розробка пропозицій щодо усунення виявлених недоліків та порушень. За підсумками проведеної роботи, на основі даних, які відображені у робочих та документах, що перевіряються, слід сформулювати звіт про результати проведення внутрішнього контролю правильності нарахування заробітної плати. У звіті викладаються факти виявлених відхилень, рекомендації щодо їх усунення

Висновки до розділу I

Підсумовуючи, слід зазначити, що розгляд різних підходів до вивчення сутності заробітної плати, оплати праці, винагороди дозволило вибудувати їх ієрархію та уточнити зміст. Оплата праці розглядається як складовий елемент матеріальної винагороди працівників. В якості ключових функцій оплати праці, на наш погляд, виділяються стимулююча та відтворювальна, що дозволяють залучати, утримувати та мотивувати до праці висококваліфікований персонал, а також встановлювати винагороду працівникам на рівні, що забезпечує відтворення трудового потенціалу. Слід зазначити також високий рівень самостійності організацій вирішення питань, що стосуються вибору систем та розробки моделей оплати праці працівників. Усі зміни, що відбуваються в галузі оплати праці працівників потрібно ретельно готувати, т.к. вони безпосередньо зачіпають матеріальні інтереси співробітників.

На основі наукових досліджень вітчизняних та зарубіжних учених встановлено, що заробітна плата є однією з найскладніших категорій економічної науки. Вона відображає відносини між роботодавцем і працівником, це грошова винагорода працівника, яка залежить від кількості та якості виконаної роботи, а також від господарської діяльності підприємства, виступає елементом ринку і праця, який має ціну продукту, у формі якого найманий працівник продає свою робочу силу. Для вдосконалення нарахування заробітної плати в сільськогосподарських підприємствах пропонуємо розробити положення про оплату праці працівників підприємства.

Таким чином, питання створення ефективної системи оплати сільськогосподарської праці на сьогодні перебуває у процесі дискусії. Реформація економічних внутрішніх та зовнішніх умов господарювання вимагає перебудови та орієнтованості системи оплати праці зміни, що відбуваються у зв'язку з чим, як і раніше високу актуальність мають як

питання принципів формування системи оплати праці, так і вдосконалення методів контролю праці та її оплати в організаціях, які виробляють сільськогосподарську продукцію Ситуація, що склалася, диктує необхідність поряд з постійним моніторингом систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю проведення розвідувальних робіт щодо їх оптимізації з подальшою розробкою такої системи організації та контролю праці та її оплати, яка забезпечуючи зростання продуктивності праці дозволяла з найменшими витратами своєчасно виявляти помилки, що виникають в обліку праці, що впливають на управлінську та фінансову звітність.

РОЗДІЛ II. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСОБЛИВОСТІ, РЕЗУЛЬТАТИ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА АНАЛІЗ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПАФ «ГАННІВСЬКА»

2.1. Організаційно-економічна характеристика ПАФ «Ганнівська»

Досліджуване підприємство Приватна агрофірма «Ганнівська» - самостійне господарство, створене власником з метою виробництва продукції сільськогосподарського призначення, зберігання і реалізації, її переробки, для задоволення суспільних потреб людей, економічних та соціальних інтересів власника та працівників підприємства. Згідно Витягу з ЄДР (Додаток А) досліджуване підприємство здійснює оптову та роздрібну торгівлю продукцією рослинництва (зернових, зернобобових, кукурудзи, соняшнику) та продукцією тваринництва. Основними покупцями продукції є хлібокомбінати, заводи України. Найбільшу частку продажу займають: насіння соняшнику, пшениця, кукурудза та зерно, ячмінь, жито, гречка, культури зернобобові сушені. Також підприємство займається вирощуванням та реалізацією тварин, а саме великої рогатої худоби та свиней.

Досліджуване підприємство є правонаступником сільськогосподарського виробничого кооперативу «Ганнівський», який був найбільшим на території району. Юридична адреса досліджуваного підприємства: Новоукраїнський район, село Ганнівка, вулиця Центральна, 11. Повна назва підприємства - Приватна агрофірма «Ганнівська». Скорочена назва - ПАФ «Ганнівська» (Додаток Б). Засновниками підприємства є громадяни України:

- Стрижньов Володимир Григорович;
- Стрижньова Ольга Василівна.

Розрахунки за зобов'язаннями з підприємствами, організаціями, установами здійснюються у безготівковому порядку через установу банку, а з

громадянами – у безготівковому порядку та готівкою. ПАФ «Ганнівська» самостійно здійснює планування своєї діяльності по виробництву продукції, робіт, наданню послуг. Основу планів складають договори, контракти, укладені із покупцями та замовниками продукції, робіт та постачальниками матеріально-технічних ресурсів.

Досліджуване підприємство має круглу печатку й штамп із своїм найменуванням. Має в АТ «Райффайзен банк Аваль» та АТ «Ощадбанк» (Додаток Б) поточні та вкладні (депозитні) рахунки, використовує власні кошти самостійно, визначає розмір залишку готівки у касі підприємства, визначає самостійно розмір поточних витрат. Директор ПАФ «Ганнівська» особисто представляє інтереси перед органами державної влади, установами, підприємствами, організаціями та іншими громадянами чи їх об'єднаннями відповідно до законів України. Особисто укладає від імені підприємства юридично-правові угоди та визначає інші правово значимі дії відповідно до законодавства України.

Діяльність агрофірми здійснюється на підставі статуту (Додаток В) . Згідно із ним досліджуване господарство є юридичною особою, діяльність здійснює від свого імені на принципах повного господарського розрахунку. Статутний фонд створений для забезпечення діяльності підприємства за рахунок власників, та він складає 100 000,00 грн.

Підприємство очолює директор Стрижньов В.Г. Під його керівництвом ПАФ «Ганнівська» перетворилася в одне із провідних сільськогосподарських підприємств Новоукраїнського району.

Відповідно до статуту основною метою діяльності досліджуваного підприємства є отримання прибутку шляхом виробництва сільськогосподарської продукції, переробки цієї продукції, продаж та здійснення інших видів діяльності.

Згідно з статутом, предметом діяльності агрофірми є:

- «виращування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур;

- вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів;
- вирощування інших однорічних і дворічних культур;
- вирощування інших багаторічних культур;
- розведення великої рогатої худоби молочних порід;
- розведення свиней;
- розведення інших тварин;
- допоміжна діяльність у рослинництві;
- допоміжна діяльність у тваринництві;
- післяурожайна діяльність;
- виробництво м'яса;
- виробництво продуктів борошномельно-круп'яної промисловості;
- виробництво хліба та хлібобулочних виробів; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання;
- виробництво цукру;
- оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин;
- роздрібна торгівля з лотків і на ринках харчовими продуктами, напоями та тютюновими виробами;
- вантажний автомобільний транспорт;
- надання послуг перевезення речей (переїзду);
- виробництво електроенергії; передача електроенергії;
- розподілення електроенергії;
- торгівля електроенергією» [Додаток В].

Особливістю підприємства, що досліджується є його територіальне розташування, а саме у Новоукраїнському районі Кіровоградської області в с. Ганнівка, що знаходиться у південній частині області у степовій зоні. Сприятливе економічне місце розташування та максимально оптимальні ґрунтово-кліматичні умови сприяють вирощуванню на підприємстві

основних сільськогосподарських культур та одержанню високоякісної продукції рослинництва. Клімат на території агрофірми помірно континентальний. Температура повітря у середньому становить 7,7-8,4 °С тепла. Кількість опадів за попередні три роки становить 497 мм. Середня вологість повітря становить 75-78 відсотків. Всі ці кліматичні умови сприяють дуже позитивно на якість врожаю підприємства.

Основним напрямком виробничої діяльності господарства є рослинництво. А саме найбільше місце займають зернові культури, соняшник та ріпак. Також на підприємстві вирощують продукцію тваринництва, а саме молочно-м'ясне скотарство (табл. 2.1.). Для ефективного ведення тваринництва підприємство забезпечено міцною кормовою базою, яка створена на основі земельного фонду господарства.

Тваринницький цех складається з ферми ВРХ (налічується близько 1500 гол ВРХ та 5 коней), свино-товарної ферми (в середньому налічує 3000 гол.), кормового цеху, сховищ для кормів та складів різного призначення. Рослинницький цех складається з двох бригад виробничого призначення. Функціонування основних виробництв забезпечують створені спеціальні допоміжні цехи: автомобільний гараж, майстерня для ремонту, заправочна станція, їдальня, пекарня.

Структура реалізації продукції досліджуваного підприємства за 2022 рік наведена у таблиці 2.1

Таблиця 2.1

Структура реалізації продукції ПАФ «Ганнівська»
за 2022 рік

<i>Назва виду продукції</i>	<i>цнт</i>	<i>Вартість, грн</i>	<i>%</i> ,
<i>Культури зернові та зернобобові</i>			
Всього	100378	68617891	100
<i>в т.ч.</i>			
Пшениця	38127	21863032	38,0%
кукурудза та зерно	15533	6723697	15,5%
ячмінь	6132	2876555	6,1%
жито	340	186890	0,3%
Гречка	177	237674	0,2%

Культури зернобобові сушені	2214	1171682	2,2%
Боби сої	344	335595	0,3%
Насіння ріпаку й кользи	3932	4186381	3,9%
Насіння соняшнику	33579	31036385	33,5%
<i>Тварини сільськогосподарські живі</i>			
Всього	37855	14713774	100%
<i>в т.ч.</i>			
Велика рогата худоба	1342	4637021	3,5%
Свині	3013	10076753	8,0%
Молоко від тварин	12724	9413399	33,6%

Джерело: складено автором на основі Звіту про реалізацію продукції № 21-заг (Додаток Д)

Як було зазначено вище основними напрямками виробничої діяльності досліджуваної агрофірми є вирощування продукції рослинництва, тваринництва та надання супутніх послуг населенню. У структурі товарної продукції ПАФ «Ганнівська» найбільш доходним є рослинництво, а саме вирощування пшениці та соняшнику, тваринництво в останні роки було скорочено і є допоміжною галуззю, про що свідчить структура товарної продукції. У структурі посівних площ переважають зернові культури. Урожайність основних сільськогосподарських культур є одним із головних показників ефективності ведення галузі рослинництва. Її рівень характеризує структуру культури землеробства, рівень матеріально-технічного забезпечення господарства, а також його стратегічний потенціал. Завдяки використанню новітніх ресурсозберігаючих технологій вирощування сільськогосподарських культур, а також при дотриманні усіх агрохімічних вимог, досліджуване господарство щорічно забезпечує достатньо високу урожайність зернових та технічних культур.

В своїй діяльності ПАФ «Ганнівська» керується науковообґрунтованими сівозмінами, для отримання більш високих урожаїв, які були розроблені в Державному інституті землеустрою. Для вирощування високих врожаїв досліджуване господарство закуповує високоякісний посівмат, гербіциди та засоби для захисту рослин у перевірених та відомих

фірм, до яких відносяться: ТОВ «Агро-союз»; ТОВ «Кортева Агрисаєнс Україна»; ТОВ «Лідеа Україна»; ПП «Профіт – ленд центр». У штаті підприємства працює досвідчений агроном. У досліджуваного господарства є тік в якому є спеціально обладнані склади, зерно-сушарка, навантажувач за допомогою чого зернові культури досягають товарної кондиції. Основними споживачами продукції є: ТОВ СП «Нібулон»; ТОВ «Кернел -Трейд»; ТОВ «ОЕЗ Градолія».

ПАФ «Ганнівська» використовує власну техніку та інше сільськогосподарське знаряддя для обробітку орендованих земель. Підприємство орендує земельні паї у їх власників, своєчасно нараховує та сплачує орендну плату.

Земля для досліджуваного підприємстві є самим головним засобом виробництва. Поліпшення використання земельних угідь, зростання родючості ґрунту – основні необхідні умови підвищення врожайності сільськогосподарських культур і продуктивності кормових угідь, розвитку продукції тваринництва.

Всі ґрунти які становлять ґрунтовий покрив території належить до чорнозему. Важливим фактором в підвищенні родючості ґрунтів і врожайності сільськогосподарських культур являються внесення органічних та мінеральних добрив. В сучасних межах земно користування, станом на 01.01.2023 р. загальна земельна площа ПАФ «Ганнівська» складає 4166 га, які повністю відведені під рілля (табл. 2.2.). Вся земля сільськогосподарського призначення є орендованою.

Таблиця 2.2

Структура земельних угідь ПАФ «Ганнівська»

Сільськогосподарські угіддя	2021 рік	2022 рік
Всього, га	4166	4166
У т.ч. рілля	4166	4166
сінокоси	-	-
пасовища	-	-
Багаторічні насадження	-	-

Джерело: складено автором на основі Звіту про основні показники роботи № 50-сг (Дод. Е)

Одним із найважливіших ресурсів виробництва продукції досліджуваного підприємства є трудові ресурси, людський фактор. Від них залежить ефективність використання всіх інших ресурсів. Різгалужена структура виробництва, постійні зміни метеорологічних умов потребують від працівників підприємства високої кваліфікації, професійної майстерності, відповідальності за покладену роботу та результати.

На досліджуваному підприємстві станом на 31.12.2022 р. працює 163 працівника, з них 60 жінок: голова господарства, заступник, бухгалтери, економіст, інженер, агроном, слюсарі, водії, трактористи, різноробочі, кухар, охорона. Усі трудові відносини на підприємстві базуються на основі праці його членів. Підприємство має право залучати до роботи в ньому інших громадян за трудовим договором якщо виникає виробнича потреба (за контрактом).

Досліджуване підприємство є платником єдиного податку 4 групи, платником ПДВ (Додаток Ж) та не є платником податку на прибуток на загальних засадах.

Основними показниками, «які характеризують ефективність використання трудових ресурсів на підприємстві є продуктивність праці – це здатність кожного конкретного працівника виробити за одиницю часу певну кількість продукції» [25]. Таблицею 2.3 представлено динаміку забезпеченості досліджуваного підприємства трудовими ресурсами і продуктивності праці.

Таблиця 2.3

Динаміка забезпеченості трудовими ресурсами у ПАФ «Ганнівська»

Показник	2021 рік	2022 рік	Співвідношення 2022 до 2021 року, %
Наявність с/г угідь, га	4166	4166	0
В т.ч. рілля	4166	4166	0
Середня кількість працівників, чол.	168	167	0

Валова продукція, тис. грн.	45402	63128	139
Припадає на 1 працівника, га	25,5	25,5	0
Виробництво валової продукції на 1 працівника, тис. грн.	278,5	387,3	139

Джерело: складено автором на основі звітності

Позитивним є те, що досліджуване господарство розташоване в населеному пункті і є суттєвим роботодавцем для села Ганнівка. Власники господарства безпосередньо зацікавлені та приймають активну участь у соціальному розвитку інфраструктури та спрямовують кошти на соціальні потреби.

Головним узагальнюючим показником фінансових результатів господарської діяльності досліджуваного підприємства є прибуток. Прибуток, який залишається після сплати податків та інших платежів у бюджет поступає у повне розпорядження підприємства. Напрямки використання чистого прибутку визначають збори засновників.

2.2. Аналіз матеріально – технічного забезпечення та фінансового стану ПАФ «Ганнівська»

Фінансові ресурси господарства формуються за рахунок виручки від реалізації продукції, наданих робіт та послуг, кредитів та інших фінансових засобів.

Важливу роль в основній діяльності досліджуваного підприємства відіграють основні засоби виробничого призначення, які є матеріально-технічною базою виробництва. Їх ефективне використання та висока забезпеченість основними ресурсами сприяють підвищенню продуктивності праці, ефективному використанню оборотних коштів, збільшенню обсягів продукції рослинництва і тваринництва та зниженню її собівартості.

Досліджуване господарство самостійно планує свою діяльність по виробництву основної продукції, виконанню робіт по переробці та сушіння, наданню послуг. Фінансові ресурси підприємства формуються за рахунок виручки від реалізації продукції, робіт та послуг, кредитів та інших фінансових засобів. Дослідження показало, що діяльність ПАФ «Ганнівська» за 2020 - 2022 роки була прибутковою.

При дослідженні забезпеченості матеріально-технічними ресурсами досліджуваного підприємства, у першу чергу слід провести аналіз структури балансу протягом трьох років (2020-2022 р.р.).

Динаміка і структура балансу ПАФ «Ганнівська» за 2020-2022р.р. представлена в таблиці 2.4

Таблиця 2.4

Динаміка та структура балансу ПАФ «Ганнівська» за 2019 -2022 р.р.

	<i>На 01.01.2020р., тис.грн</i>	<i>На 01.01.2021р., тис.грн</i>	<i>На 01.01.2022р., тис.грн</i>	<i>На 01.01.2023р., тис.грн</i>	<i>2023 / 2020 р</i>	<i>Приріст 2023 /2020, %</i>
Необоротні активи	125 401	130 932	154 760	170 251	44 850	135,77%
Оборотні активи	67 101	55 577	100 350	128 414	61 313	191,37%
Власний капітал	171 181	169 493	232 718	265 916	94 735	155,34%
Поточні зобов'язання та забезпечення	21 321	17 016	22 392	32 749	11 428	153,60%

Джерело: складено автором на основі Фінансової звітності (Додатки З, И, К)

Отже, із проведеного аналізу видно, що за останні 3 роки на досліджуваному підприємстві значно зросли всі статті балансу, що вказує на правильну політику менеджменту підприємства та ефективний розподіл прибутку для розширення виробництва, а саме придбання сучасної сільськогосподарської техніки для впровадження передових технологій вирощування культур, закупівля високоврожайних сортів агрокультур, збільшення заробітної плати.

Наглядно динаміку зміни в балансі досліджуваного підприємства проілюструє рисунок 2.1

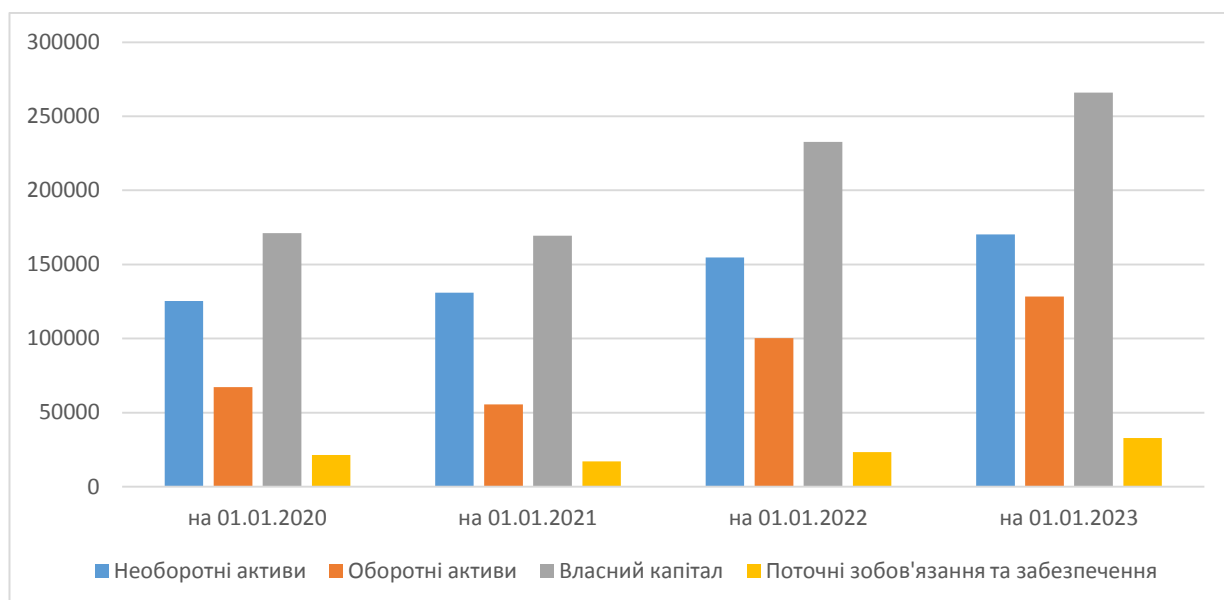


Рис. 2.1. - Динаміка зміни основних статей балансу ПАФ «Ганнівська» за останні 3 роки

Дана гістограма відображає динаміку змін основних розділів балансу досліджуваного підприємства. З діаграми видно, що:

- необоротні активи мають тенденцію до збільшення;
- оборотні активи у 2020 році трохи зменшились, але з початком 2021 року змінили тенденцію на збільшення;
- власний капітал має тенденцію до збільшення;
- поточні зобов'язання та забезпечення також збільшуються.

Дослідження показало, що майно підприємства становлять необоротні та оборотні активи, вартість яких відображається у балансі підприємства. Станом на 31.12.2022 року валюта балансу підприємства становила 298 665 тис. грн.

Таблицею 2.5 проаналізовано зміни в активі балансу досліджуваного підприємства за останні 3 роки

Таблиця 2.5

Динаміка змін в активі балансу ПАФ «Ганнівська» за 2020-2022 р.р

Активи	на 01.01.2020 р., грн.	на 01.01.2021 р., грн	на 01.01.2022 р.	На 01.01.2023	2023 / 2020 р
Основні засоби	116 373	121 758	144 966	160 971	44 598
Довгострокові біологічні активи	9 028	9 174	9 794	9 280	252
Запаси	37 542	33540	47 465	84 970	47 428
Поточні біологічні активи	16 642	17 533	24 797	28 995	12 353
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	11 733	4 374	26 323	14 443	2 710
Гроші та їх еквіваленти	1 184	130	1 765	6	-1 178
Баланс	192 502	186 509	255 110	298 665	106 163

Джерело: складено автором на основі Фінансової звітності (Додатки 3, И, К)

Наглядно динаміку зміни в активі балансу досліджуваного підприємства проілюструє рис. 2.2

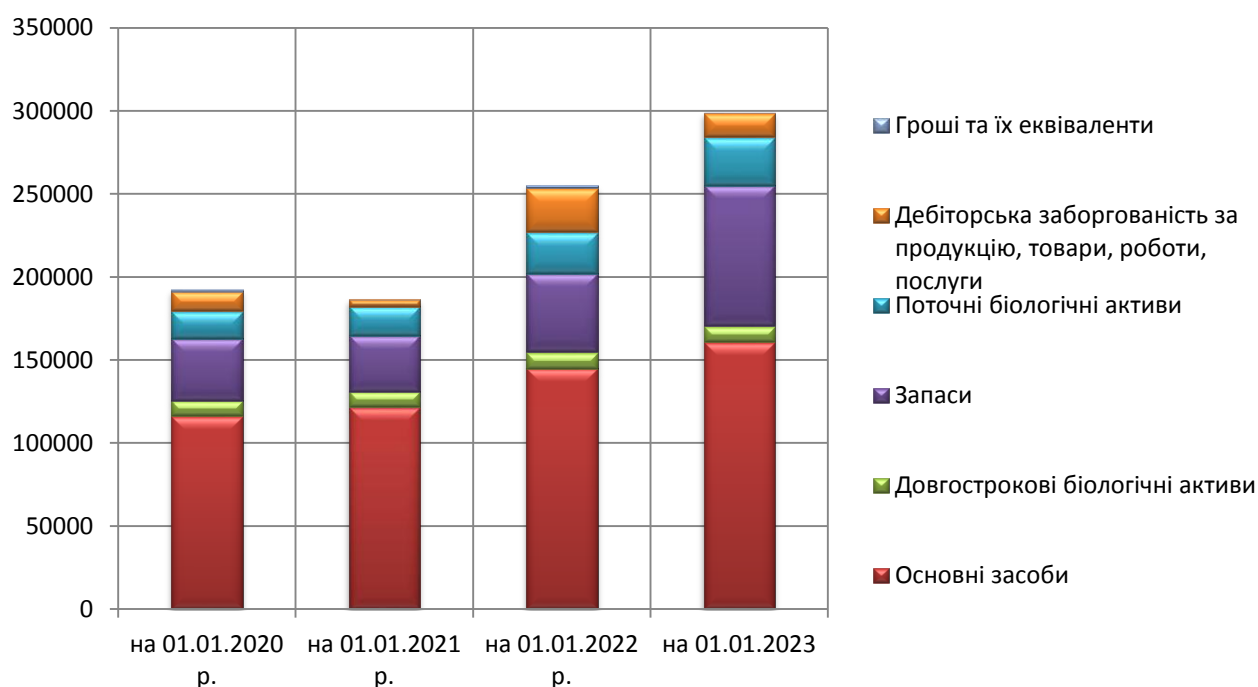


Рис. 2.2 - Динаміка зміни в активі балансу ПАФ «Ганнівська» за 2020-2022 р

Дана гістограма відображає динаміку змін активу балансу досліджуваного підприємства. З рисунку 2.2 видно, що:

- основні запаси мають тенденцію до збільшення;
- довгострокові біологічні активи також збільшуються;
- запаси є нерівномірними, у 2020 році вони зменшились у порівнянні з попереднім роком, а починаючи з 2021 року запаси почали збільшуватись;
- поточні біологічні активи також з роками мають тенденцію до збільшення;
- дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги у 2020 році зменшилась, але з початком наступного року збільшились, але у 2022 знову набула тенденції зменшення.

Далі проведемо горизонтальний аналіз активу балансу ПАФ «Ганнівська»

Таблиця 2.6

Активи	на 01.01.2020 р.		на 01.01.2021 р.,		на 01.01.2022 р.		На 01.01.2023	
	грн	%	грн	%	грн	%	грн	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. необоротні активи								
Основні засоби	116 373	60,45	121 758	65,28	144 966	56,82	160 971	53,90
- первісна вартість	165 527	x	182 462	x	216 710	x	247 644	x
знос	49 154	25,53	60 704	32,55	71 744	28,12	86 673	29,02
Довгострокові біологічні активи	9 028	4,69	9 174	4,92	9 794	3,84	9 280	3,11
Первісна вартість довгострокових біологічних активів	9 028	x	9 174	x	9 794	x	9 280	x
Усього за розділом I	125 401	65,14	130 932	70,20	154 760	60,66	170 251	57,00
II. Оборотні активи		0,00		0,00		0,00		0,00
Запаси	37 542	19,50	33 540	17,98	47 465	18,61	84 970	28,45
Виробничі запаси	4710	2,45	7 908	4,24	9 863	3,87	18 152	6,08

Незавершене виробництво	12 166	6,32	8 413	4,51	13 214	5,18	12 938	4,33
Готова продукція	20 666	10,74	17 219	9,23	24388	9,56	53 880	18,04
Поточні біологічні активи	16 642	8,65	17 533	9,40	24 797	9,72	28 995	9,71
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	11 733	6,10	4 374	2,34	26 323	10,32	14 443	4,84
Гроші та їх еквіваленти	1 184	0,62	130	0,07	1 765	0,69	6	0,00
Усього за розділом II	66 101	34,34	55 577	29,80	100 350	39,34	128 414	43,00
Баланс	192 502	100	186 509	100	255 110	100	298 665	100

Джерело: складено автором на основі Фінансової звітності (Додатки 3, И, К)

Наведемо графічне зображення зміни необоротних активів з 2020 р по 2022 р.р. (рисунки 2.3 – 2.6)



Рис. 2.3 - Необоротні активи станом на 01.01.2020 році

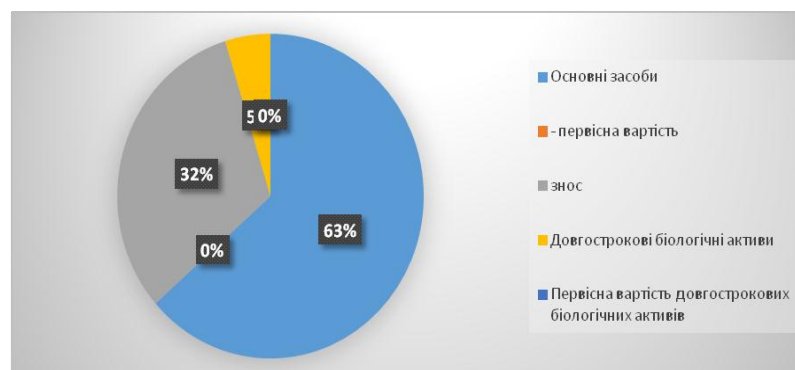


Рис. 2.4 - Необоротні активи станом на 01.01.2021 році

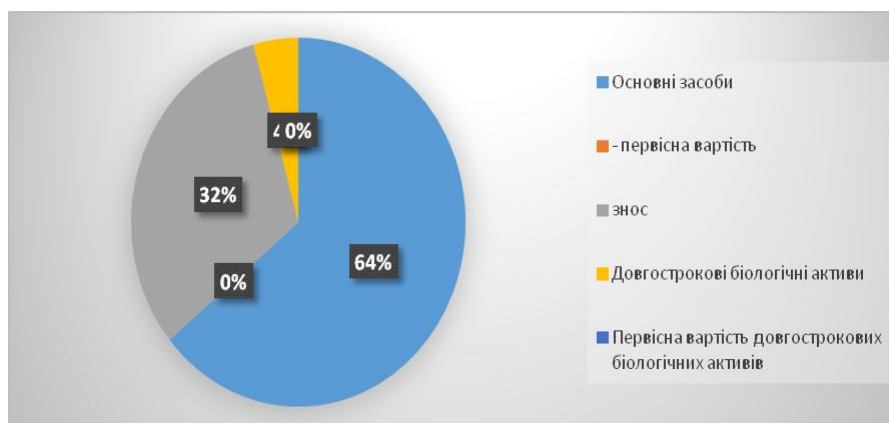


Рис. 2.5 - Необоротні активи станом на 01.01.2022 році

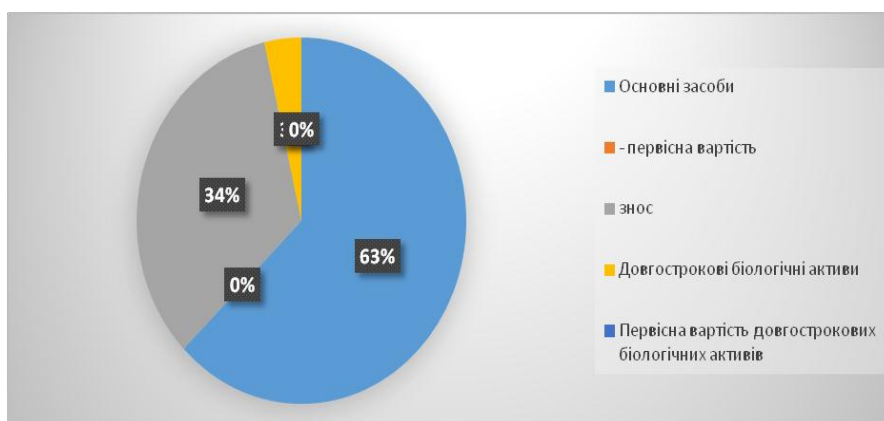


Рис. 2.6 - Необоротні активи станом на 01.01.2023 році

Отже, можна зробити висновки, що найбільшу питому вагу у складі необоротних активів досліджуваного підприємства складали основні засоби – 63-67%. Довгострокові біологічні активи за 3 роки були незмінними – 5%

Наведемо графічне зображення зміни оборотних активів з 2020 р по 2022 р.р. (рисунки 2.7 – 2.10)

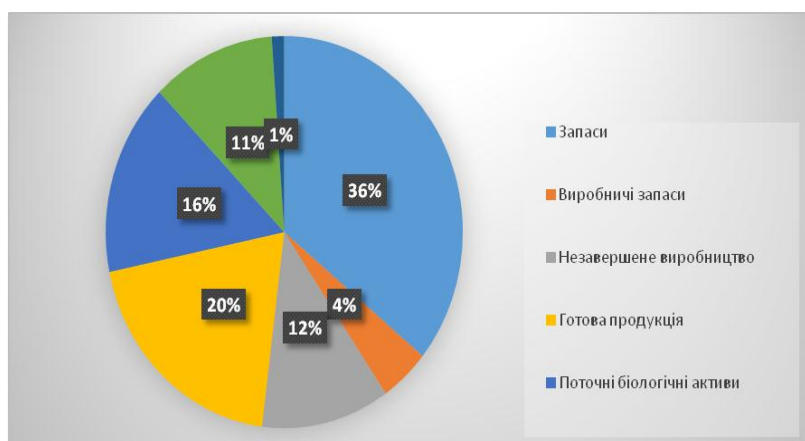


Рис. 2.7 - Оборотні активи станом на 01.01.2020 р.

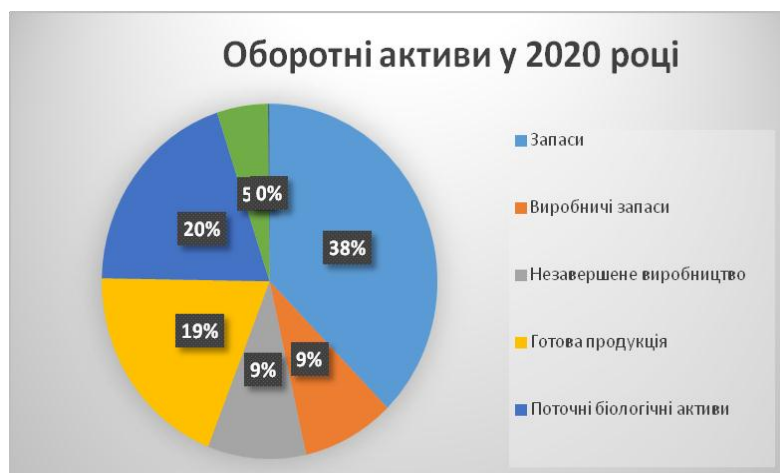


Рис. 2.8 - Оборотні активи станом на 01.01. 2021 р.

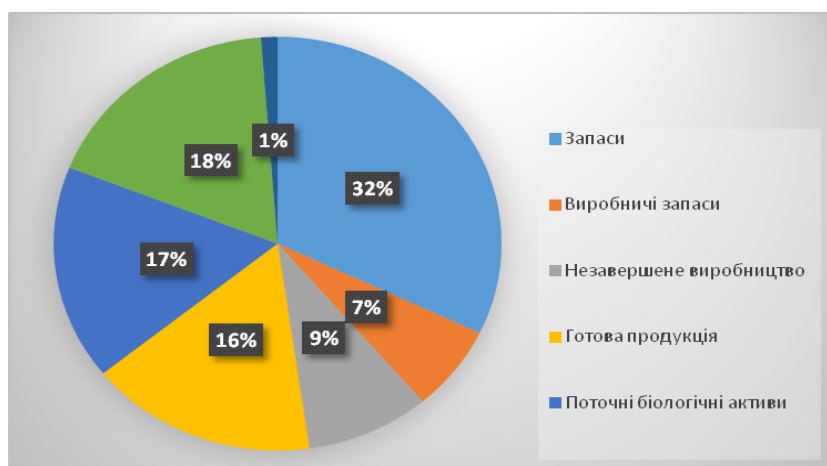


Рис. 2.9 - Оборотні активи станом на 01.01.2022 р.

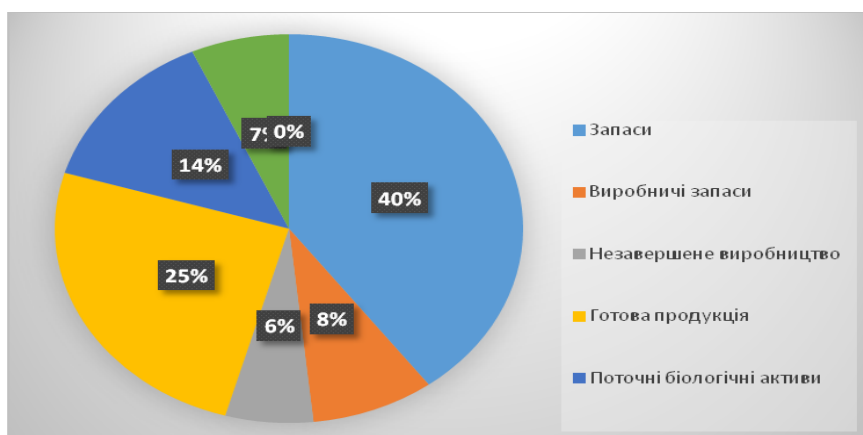


Рис. 2.10 - Оборотні активи станом на 01.01.2023р.

За результатами проведеного аналізу видно, що за останні 3 роки на досліджуваному підприємстві у складі оборотних активів найбільшу частку займали запаси 32- 40%.

Проведемо аналіз зміни структури пасиву балансу ПАФ «Ганнівська» за 2020 - 2022 р.р. (Таблиця 2.7)

Таблиця 2.7

Динаміка зміни пасиву балансу ПАФ «Ганнівська» за 2020-2022 р.р.

	На 01.01.2020	% до балансу	На 01.01.2021	% до балансу	На 01.01.2022	% до балансу	На 01.01.2023	% до алансу
Власний капітал	171 181	88,9	169 493	90,9	232 718	91,2	265 916	89,0
Поточні зобов'язання та забезпечення	21 321	11,1	17 016	9,1	22 392	8,8	32 749	11,0
Баланс	192502	100	186509	100	255110	100	298665	100

Джерело: складено автором на основі Фінансової звітності (Додатки З, И, К)

У структурі пасиву балансу ПАФ «Ганнівська» власний капітал складає майже 90% (на 01.01.2020 р. 88,9 %, на 01.01.2021 р. – 90,9 % на 01.01.2022 р – 91,2 %, на 01.01.2023 р – 89,0%).

Проведемо аналіз зміни додаткового та резервного капіталу за 2020 – 2022 роки. (Таблиця 2.8)

Таблиця 2.8

Динаміка зміни додаткового та резервного капіталу ПАФ «Ганнівська» за 2020-2022 р.р.

	на 01.01.2020	На 01.01.202 1	2021/202 0	На 01.01.202 2	2022/202 1	На 01.01.2023	2022/20 21
Додатковий капітал	84452	87252	2800	90222	2970	101458	11236
Резервний капітал	77233	80137	2904	74001	-6136	127260	53259

Джерело: складено автором на основі Фінансової звітності (Додатки З, И, К)

За досліджуваний період розмір додаткового та резервного капіталу з кожним роком збільшується, що свідчить про високий рівень фінансового менеджменту та ефективну процедури розподілу прибутку.

З метою з'ясування здатності досліджуваного господарства успішно діяти у ринкових умовах здійснено аналіз його фінансового стану. Під фінансовим станом господарства розуміють ступінь забезпеченості господарства «необхідними фінансовими ресурсами для здійснення ефективної господарської діяльності та своєчасного проведення грошових розрахунків за своїми зобов'язаннями» [17].

Аналіз фінансового стану ПАФ «Ганнівська» проведено на підставі інформації, що наведена у фінансовій звітності підприємства за три роки (за 2020 – 2022 рр.). Показники аналізу ПАФ «Ганнівська» представлено в таблиці 2.9

Таблиця 2.9

Показники аналізу фінансового стану ПАФ «Ганнівська» за 2020-2022 р.р

№ п/п	Показник	2020 р	2021 р	2022 р
1	Коефіцієнт зносу основних засобів	0,33	0,33	0,54
2	Коефіцієнт покриття	3,27	4,48	3,92
3	Коефіцієнт швидкої ліквідності	1,30	2,36	1,33
4	Чистий оборотний капітал, тис. грн.	38561,00	77958,00	95665,00
5	Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	0,91	0,91	0,89
6	Коефіцієнт фінансування	0,10	0,10	0,12
7	Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	0,69	0,78	0,74
8	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,23	0,33	0,36
9	Коефіцієнт оборотності активів	0,60	0,82	2,22
10	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	29,16	47,91	151,67
11	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	14	11,81	30,14
12	Строк погашення дебіторської заборгованості, днів	26,07	30,89	12,11
13	Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	2,89	2,41	5,82
14	Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	0,65	0,91	2,65
15	Коефіцієнт оборотності власного капіталу	0,66	0,90	2,46
16	Коефіцієнт рентабельності активів	0,02	0,31	0,54
17	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,03	0,34	0,60
18	Коефіцієнт рентабельності діяльності	0,04	0,38	0,24

Джерело: складено автором на основі Фінансової звітності (Додатки 3, И, К)

Аналіз показників фінансового стану показав, що у 2022 році коефіцієнт вибуття значно зріс (з 0,33 до 0,54). Це означає, що ступінь придатності інвестиційної власності компанії знижується. Збільшення коефіцієнта вибуття негативно впливає на виробництво. Коефіцієнт покриття протягом усіх аналізованих років становить більше 3, що означає залучення надлишкових оборотних активів, що в свою чергу призводить до зниження ефективності використання активів. Коефіцієнт швидкої ліквідності більше 1 на рік, що означає, що відносно значна частина короткострокових зобов'язань може бути погашена не тільки за рахунок грошових коштів, але і за рахунок очікуваних фінансових надходжень. Коефіцієнт абсолютної ліквідності протягом 2020-2022 років становить 0. Це означає, що ПАФ «Ганнівська» не зможе вчасно погасити борги, якщо термін погашення настане найближчим часом. Щорічно зростає чистий оборотний капітал (з 38 561 до 95 665 тис. грн). З 2020 по 2021 рік коефіцієнт платоспроможності стабільний на рівні 0,91, з 2022 року коефіцієнт знизився до 0,89. З 2020 по 2021 рік коефіцієнт фінансування стабільний на рівні 0,10, з 2022 року коефіцієнт підвищився до 0,12. З 2021 року адекватність капіталу зросла протягом року (з 0,69 до 0,78). У 2022 році ситуація погіршилася, коефіцієнт впав до 0,74.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу протягом трьох років зростає (з 0,23 до 0,36). З 2022 року коефіцієнт оборотності активів за три роки зріс (з 0,60 до 2,22). Оборотність пасивів за три роки зростає (з 29,16 до 151,67). Оборотність дебіторської заборгованості зросла за три роки (з 14 до 30,14).

Строк погашення дебіторської заборгованості протягом трьох років зменшується, тобто кількість днів погашення заборгованості (з 26 днів до 12). Строк погашення кредиторської заборгованості протягом трьох років зменшується, тобто кількість днів погашення заборгованості (з 12 днів до 2). Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів протягом трьох років збільшується (з 2,89 до 5,82). Коефіцієнт оборотності основних засобів протягом трьох років збільшується (з 0,65 до 2,65). Коефіцієнт оборотності

власного капіталу протягом трьох років збільшується (з 0,66 до 2,46). Станом на 2021 рік відбулося значне збільшення коефіцієнта рентабельності активів (з 0,02 до 0,54). У 2022 році відбулося незначне зменшення (з 0,31 до 0,54). Коефіцієнт рентабельності власного капіталу протягом трьох років збільшується (з 0,03 до 0,60). Станом на 2021 рік відбулося значне збільшення коефіцієнта рентабельності діяльності (з 0,04 до 0,38). Але у 2022 році коефіцієнт зменшився (з 0,38 до 0,24).

Загальна інтегральна оцінка фінансового стану підприємств становить 4,44, що означає високий рівень фінансового стану підприємства.

Отже, проаналізувавши фінансовий стан, можна констатувати, що баланс підприємства є ліквідним; валюта балансу зростає, структура балансу задовільна; компанія є платоспроможною, тобто підприємство має достатньо ресурсів для погашення своїх короткострокових зобов'язань. Інтегральна оцінка стабільна, що становить 4,4. Аналіз платоспроможності (фінансової стійкості) підприємства показав, що підприємство є стабільним, працює стабільно, витрати повністю та своєчасно покриваються отриманим прибутком, дебіторська заборгованість повністю покриває зобов'язання. Аналіз господарської діяльності підприємства показав, що підприємство є платоспроможним, конкурентоспроможним, своєчасно та в повному обсязі виконує свої зобов'язання. Аналіз показників рентабельності підприємства показав, що підприємство є прибутковим за всіма статтями балансу.

2.3. Особливості організації обліку та облікової політики ПАФ «Ганнівська»

На досліджуваному підприємстві ПАФ «Ганнівська» бухгалтерська служба налічує 6 посад: головний бухгалтер, заступник головного бухгалтера, три рядових бухгалтера, бухгалтер – касир (Додаток Л).

Структура бухгалтерії ПАФ «Ганнівська»:

- Головний бухгалтер;
- Заступник головного бухгалтера;
- Бухгалтер 3 чол;
- Касир.

Схематично структура бухгалтерії ПАФ «Ганнівська» наведена рисунком 2.11

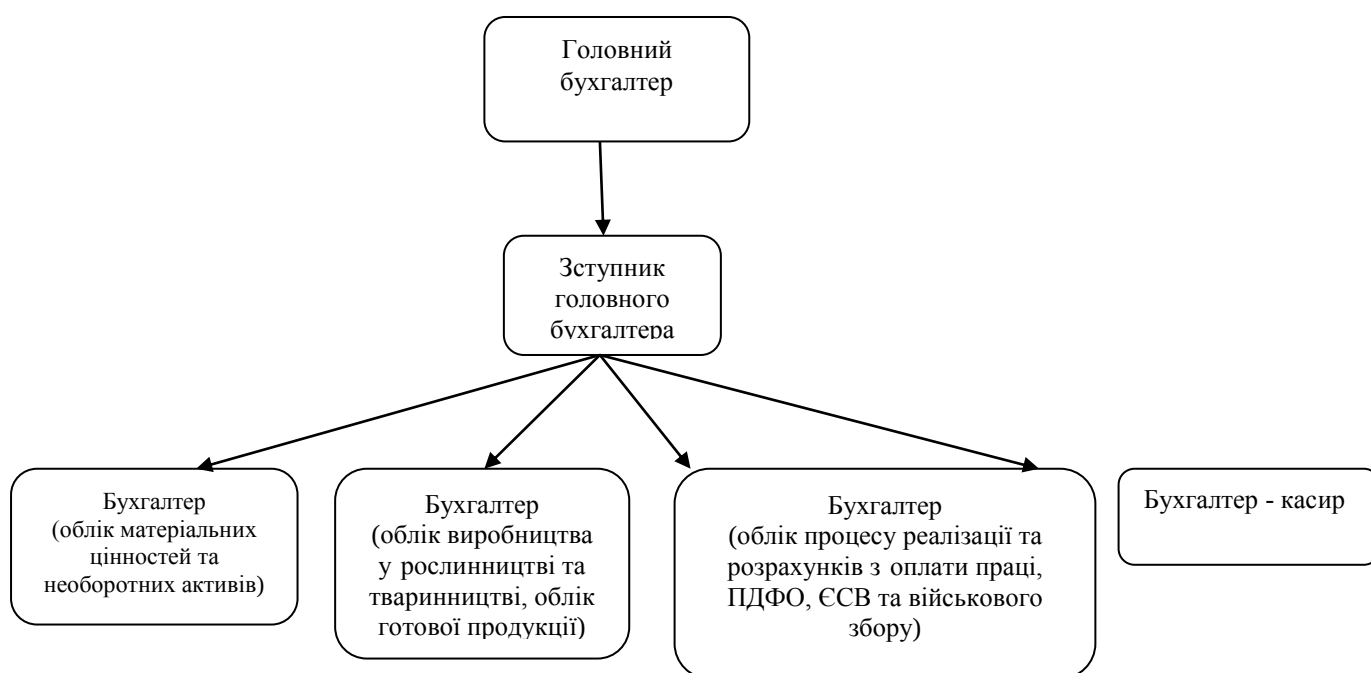


Рис. 2.11 – Структура бухгалтерії ПАФ «Ганнівська»

Усі функціональні обов'язки співробітників досліджуваного підприємства детально описуються у посадових інструкціях, які розроблені на досліджуваному підприємстві та є в наявності.

Основним завданням бухгалтерії досліджуваного господарства є організація обліку господарсько-фінансової діяльності, здійснення контрольних процедур при роботі з трудовими та фінансовими ресурсами. Здійснення внутрішнього контролю за дотриманням порядку оформлення первинних бухгалтерських документів, розрахунків і платіжних зобов'язань, контроль за дотриманням нормативного законодавства щодо організації

бухгалтерського обліку та звітності, проведення документальних перевірок у підрозділах підприємства.

Бухгалтерський облік також забезпечує усунення недоліків та незаконного поводження з коштами. Він бере безпосередню участь у оформленні документів на нестачі та крадіжки грошей чи матеріальних цінностей. Головний бухгалтер організовує роботу бухгалтерії, стежить за правильним відображенням усіх господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Вимагає від працівників бухгалтерії забезпечення правильності ведення обліку та здачі первинних документів. Головний бухгалтер вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах та регістрах бухгалтерського обліку та забезпечує збереження оброблених документів, регістрів та звітності протягом строку, встановленого законодавством та підприємством, що перевіряється.

При цьому головний бухгалтер забезпечує складання фінансової звітності за даними бухгалтерського обліку підприємства, її підпис і доведення до користувачів у встановлені терміни. Вживає заходів щодо надання правдивої, повної та неспотвореної інформації про фінансові результати діяльності, фінансовий стан та рух коштів підприємства. Безпосередньо бере участь у складанні та поданні інших видів корпоративної звітності, яка потребує підпису головного бухгалтера, до органів вищого рівня відповідно до законодавчих актів, затверджених форм та інструкцій.

Головний бухгалтер також за погодженням з директором агрофірми забезпечує перерахування встановлених законодавством податків і зборів, здійснює розрахунки з різними кредиторами згідно з укладеними договорами. Також здійснює контроль за касовими операціями, ефективним і раціональним використанням трудових, матеріальних і фінансових ресурсів. Проводить інвентаризацію, перевіряє дотримання обліку матеріалів щодо нестач і відшкодування збитків від нестач, крадіжок і псування майна підприємства.

Відповідно до своїх обов'язків головний бухгалтер організовує комплексний економічний аналіз і оцінку наслідків виробничо-господарської діяльності господарства та його частин, розробку заходів щодо використання внутрішньогосподарських резервів, атестацію робочих місць, відповідно до умов праці. Організовує економічні розрахунки та аналіз ефективності впровадження нової техніки і технологій, а також нових видів продукції при їх створенні та освоєнні. Бере участь у створенні та здійсненні заходів щодо поліпшення економічних показників господарства, у впровадженні прогресивних форм і методів господарської роботи.

Позитивним є те, що головний бухгалтер контролює своєчасність подання звітності про результати господарської діяльності до компетентних органів. Організовує перспективне та поточне планування фінансових заходів з охорони праці. Аналізує виконання планів соціально-економічного розвитку господарства, забезпечує надання пільг і компенсацій працівникам господарства за роботу в несприятливих умовах праці.

До основних обов'язків заступника головного бухгалтера відносяться:

- контроль за роботою з ведення бухгалтерського обліку зобов'язань і господарських операцій;
- контроль за роботою та відображенням в обліку та первинних документах реалізації послуг;
- контроль за роботою та відображенням в обліку розрахунків з постачальниками та замовниками за надані послуги;
- ведення руху грошових коштів на валютних і гривневих рахунках;
- розробка та здійснення заходів, спрямованих на дотримання фінансової дисципліни та раціональне використання ресурсів.

Також заступник головного бухгалтера надає інвесторам, кредиторам, аудиторам та іншим користувачам бухгалтерської звітності достовірну інформацію про стан розрахунків з кредиторами та дебіторами, здійснює листування з покупцями та замовниками, складає відповідну інформацію з

питань, що стосуються взаєморозрахунків, бере участь у визначенні змісту основних методів та прийомів ведення обліку і технології обробки бухгалтерської інформації.

Організовує розроблення раціональних форм первинної планової, облікової та звітної документації, що використовується в народному господарстві, а також бере участь у впровадженні автоматизованих систем управління та обчислювальної техніки для проведення економічних розрахунків у сфері планування, обліку та аналізу господарської діяльності.

Поділ праці рядових бухгалтерів такий:

Перший – облік матеріальних цінностей та необоротних активів.

Другий – облік виробництва у рослинництві та тваринництві, облік готової продукції.

Третій – облік процесу реалізації та розрахунків з оплати праці, ПДФО, ЄСВ та військового збору.

Бухгалтер касир – обліку касових операцій.

Штатні бухгалтери самостійно ведуть облік відповідних топологічних об'єктів. Забезпечувати повне та достовірне відображення інформації, що міститься в первинних документах, прийнятих до бухгалтерського обліку, на рахунках бухгалтерського обліку, брати участь у проведених інвентаризаціях, готувати дані для їх відображення у фінансовій звітності, складати окремі форми, забезпечувати підготовку оброблених документів, реєстрів і звітів для їх зберігання в межах встановлений період. Постійно підвищувати свій професійний рівень, вивчати нові нормативно-методичні матеріали та галузеві документи з організаційних та бухгалтерських питань.

Також усі бухгалтери під безпосереднім керівництвом заступника головного бухгалтера на підставі цих вихідних документів (заявки на видачу матеріалів, накази на доручення тощо) виконують роботу із заповнення облікових реєстрів, фіксують бухгалтерські проводки та роздають їх на обліковують за своїми топологічними об'єктами, виконують прості розрахунки за окремими ділянками обліку.

ПАФ «Ганнівська» самостійно складає та затверджує штатний розклад (розпис). Підприємство також самостійно визначає фонд оплати праці та встановлює системи, форми і розміри оплати праці всіх працівників згідно з постановою про оплату праці, але не нижче встановленого законодавством мінімального розміру оплати праці.

Досліджувана приватна агрофірма «Ганнівська» прагне бути успішним, рентабельним та конкурентоспроможним на аграрному ринку, тому їй необхідно постійно удосконалювати систему управління і, зокрема, підсистему бухгалтерського обліку. Діджиталізація обліку на сьогодні є необхідністю, яка дозволяє максимально розширити можливості інформаційної системи у прийнятті управлінських рішень. Великим недоліком є те, що на підприємстві застосовується тільки одна спеціалізована програма М.Е.Дос. а також електронні таблиці Excel для деяких розрахунків.

Програма М.Е.Дос – «це система електронного документообігу, яка допоможе в роботі з документами різних типів і призначення: звітами, податковими накладними, договорами та ін.. Будь-який документ, створений у програмі «М.Е.Дос» і підписаний Електронно-цифровим підписом (ЕЦП), є електронним оригіналом паперового документу у відповідності з діючим законодавством України» [36].

За допомогою програми М.Е.Дос досліджене підприємство:

- створює накладні для податкової служби, а після цього - ставить електронний підпис;
- займається реєстрацією документів в єдиному реєстрі;
- за допомогою електронної пошти отримує повідомлення про реєстрацію, а також вимагає необхідні виписки з єдиного реєстру;
- відправляє зареєстровані документи і квитанції контрагентам і отримує від них необхідну документацію тощо.

Ергономічне забезпечення працівників бухгалтерії досліджуваної агрофірми представлені як окремо взяте місце кожного робітника так і інфраструктурою, яка існує у агрофірмі.

Робочі місця бухгалтерів ПАФ «Ганнівська» обладнані за останнім словом техніки. Вони мають свої персональні комп'ютери, столи, зручні стільці. У великій кімнаті, площею близько 20 квадратних метрів знаходяться офіс голови ПАФ «Ганнівська». Кімната має як природне так і штучне освітлення. Функціонує централізована система опалення. Наявний кондиціонер. Крім цього, є доступ до паперового архіву, який представляє собою вже іншу кімнату. В будівлі є санітарна кімната. Доступ до будівлі в якій знаходиться офіс здійснюється по асфальтованій дорозі.

Обліковий процес у ПАФ «Ганнівська» складається з трьох етапів: первинного, поточного та підсумкового.

На першому етапі підприємство здійснює первинне спостереження та сприйняття економічної реальності, вимірювання в натуральному та вартісному вираженні, фіксацію інформації в облікових носіях – документах. Важливим аспектом організації первинного бухгалтерського обліку є забезпечення його нормального функціонування шляхом автоматизації бухгалтерського обліку.

На другому етапі облікового процесу здійснюють обробку, реєстрацію та запис даних первинного обліку в облікові регістри, групування та їх перегрупування з метою отримання потрібної інформації. Основними видами носіїв інформації є облікові регістри.

Формування підсумкових показників відбувається за відносно короткий період. На цьому етапі готуються кілька показників, заповнюють різні звітні форми, аналітичні висновки, пояснення тощо.

Завдяки налагодженій системі первинного обліку бухгалтери мають змогу встановити точну вартість активів підприємства та джерел їх формування. Документ, який містить у собі вищезгадані показники – Баланс (Звіт про фінансовий стан).

Загальновідомо, що належний контроль за виконанням операцій та наявністю ресурсів може вберегти від надмірних витрат, пов'язаних з усуненням недоліків у діяльності окремих відділів. Саме тому, на

досліджуваному підприємстві значну увагу приділяють такому дієвому інструменту, як інвентаризація.

На ПАФ «Ганнівська» щороку проводиться інвентаризація, за результатами якої визначається відповідність фактичної кількості майна сумі, зазначеній у первинних бухгалтерських документах та даних фінансової звітності. Склад інвентаризаційної комісії визначається директором підприємства. Видано відповідний наказ, в якому прописані всі важливі моменти щодо порядку проведення інвентаризації, термінів виконання та відповідальних осіб. В інвентаризації конкретних об'єктів беруть участь лише компетентні особи зі складу первинної інвентаризаційної комісії.

В рамках досліджуваного періоду в результаті проведення інвентаризації не було виявлено нестач або пересортиці.

Вищеописані облікові прийоми використовуються бухгалтерами ПАФ «Ганнівська» постійно, та, нажаль, носять формалізований характер. Бухгалтерський облік ведеться з дотриманням норм чинного законодавства України, на даний момент у господарстві є затверджений Наказ «Про облікову політику підприємства» № 25-б від 25.02.2001 р (Додаток М).

Організація бухгалтерського обліку має ключове значення для виробничо-господарської діяльності підприємства. Вона дає змогу правильно обрати форму побудови бухгалтерської служби, ефективно організувати діяльність окремих робітників та сприяти розвитку господарства. На організацію обліку безпосередній вплив спричиняє розмір господарської діяльності та відповідний статус. Так, за критеріями, які застосовуються до підприємств України згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство відноситься до таких, які використовує загальний план рахунків та складає звітність відповідно до вимог НП(С)БО 1 за повним форматом звітності. Діяльність бухгалтерської служби регламентована чинним законодавством України, але окреме питання, от як наприклад Наказ «Про облікову політику підприємства» довгий час залишаються без уваги.

У ПАФ «Ганнівська» формуванням облікової політики займається безпосередньо головний бухгалтер, а директор підприємства затверджує її. Облікова політика затверджена наказом № 25-б від 25.02.2001 р. «Про облікову політику підприємства». Облікова політика в агрофірмі формується згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XII, НП(С)БО затверджених Міністерством фінансів України в цілях забезпечення єдиної облікової політики і надання достовірної фінансової звітності.

Суттєвим недоліком є те, що Наказ, що діє на підприємстві є застарілим (датованим 2001 р) (Додаток М) та формальним. У ньому зазначається тільки форма бухгалтерського обліку – журнально-ордерна. Наказ зовсім не має ув'язки з галузевими особливостями та не відображає їх і повністю суперечить вимогам таких наказів. На нашу думку обов'язковим має бути передбачення поділу загальновиробничих витрат на постійні і змінні, декларування «простого» методу обліку витрат та щомісячного підрахунку собівартості. Повинно бути передбачено елементи, що висвітлюють галузевий аспект обліку, зокрема це стосується вимог НП(С)БО 30 «Біологічні активи». Також у наказі повинно бути передбачено метод оцінки необоротних біологічних активів: справедлива вартість або собівартість. Було з'ясовано що застосовують на практиці оцінку за собівартість що передбачає необхідність нарахування амортизації, проте амортизацію по продуктивному стаду не нараховують.

Наказ «Про облікову політику повинен бути прийнятий як базисний на час діяльності підприємства, до якого за необхідності вносяться зміни з визначеного часу. У разі внесення до облікової політики змін, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст Наказ доцільно повністю викласти в новій редакції» [12]. Відповідно для досліджуваного підприємства є необхідним повністю переглянути Наказ «Про облікову політику підприємства» № 25-б від 25.02.2001 р та

передбачити необхідність забезпечення, як вимог формування фінансової звітності, так і управлінську складову.

Для досліджуваної агрофірми стосовно об'єктів виробничого призначення в рослинництві та інших галузях з сезонним характером виробництва, більш прийнятним є виробничий метод нарахування амортизації, що має бути передбачено Наказом з облікової політики, також доцільним є запровадження у рослинництві об'єктом обліку витрат «поле сівозміни».

На наш погляд на підприємстві не відпрацьованими є елементи облікової політики, як в частині власного капіталу, так і в частині «стійких пасивів» - розрахунків з кредиторами за поточними зобов'язаннями, що стосуються як товарних розрахунків, так і нетоварних.

Висновки до розділу 2

Підприємство, що досліджується, є приватною агрофірмою, яке спеціалізується на рослинництві та тваринництві, а саме вирощуванні зернових та технічних культур, а також вирощуванні тварин.

У зв'язку з тим, що співвласниками є декілька фізичних осіб за статусом підприємство не є фермерським, що пов'язано також із тим, що чисельність працівників підприємства є значною (160 осіб) та працюють у господарстві не лише члени родини але й здебільшого наймані працівники.

В ході проведення аналізу було з'ясовано, що діяльність ПАФ «Ганнівська» за 2020-2022 роки була прибутковою.

За досліджуваний період розмір додаткового та резервного капіталу збільшується, що свідчить про високий рівень фінансового менеджменту та ефективну процедуру розподілу прибутку.

Бухгалтерія досліджуваного підприємства передбачає 6 посад: головний бухгалтер, заступник головного бухгалтера, три рядових бухгалтера, а також бухгалтер-касир.

Істотним недоліком є те, що чинне в компанії положення застаріле (з 2001 року) і формальне. У ньому вказується лише форма обліку – щоденник-ордер. Наказ не має відношення та не відображає специфіки галузі та повністю суперечить вимогам таких наказів. При затвердженні нового наказу необхідно розробити складові облікової політики з урахуванням галузевої специфіки, в якій мають бути відображені всі методи та процедури, які підприємство використовуватиме для коректного відображення господарських операцій, фінансового стану, достовірно визначати результати діяльності та забезпечувати об'єктивність облікових показників для складання фінансової звітності.

На наш погляд на підприємстві не відпрацьованими є елементи облікової політики, як в частині власного капіталу, так і в частині «стійких

пасивів» - розрахунків з кредиторами за поточними зобов'язаннями, що стосуються як товарних розрахунків, так і нетоварних.

РОЗДІЛ III. СУЧАСНИЙ СТАН ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ НА ПАФ «ГАННІВСЬКА»

3.1 Особливості організації обліку розрахунків по заробітній платі з персоналом ПАФ «ГАННІВСЬКА»

Методичні засади формування в бухгалтерському обліку відомостей про оплату праці працівників та їх оприлюднення у фінансовій звітності ПАФ «Ганнівська» визначені НП(С)БО 26 «Розрахунки з працівниками», який затверджено Положенням № 10. Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003 р. № 601.

Під час дослідження було встановлено, що найпоширенішою формою оплати праці на ПАФ «Ганнівська» є погодинна, за якої розмір заробітної плати робітника залежить від його тарифного розряду і кількості відпрацьованого часу. Проведемо більш детальний аналіз рівня заробітної плати на досліджуваному підприємстві за останні 4 роки. Результати показані у таблиці 3.1

Таблиця 3.1

Рівень заробітної плати ПАФ «Ганнівська» за 2020–2022 рр.

Показники	Роки				2022 р. до 2019 р	
	2019	2020	2021	2022	+/- , тис. грн	%
Витрати на оплату праці, тис. грн.	23 096	20 355	23 229	24 786	1 690	107,32%
у т. ч. відрахування на соціальні заходи, тис. грн.	5 081	4 478	5 110	5 453	372	107,32%
Облікова кількість штатних працівників	149	151	168	167	18	112,08%
Середньорічна заробітна плата одного робітника, тис. грн.	155,01	134,80	138,27	148,42	-7	95,75%
Середньомісячна заробітна плата одного робітника, грн.	12,92	11,23	11,52	12,37	-1	95,74%

Джерело: складено автором на основі Звітів із праці № 1-ПВ (Додатки Н, П, Р)

Аналізуючи показники таблиці 3.1. можемо зробити висновок, що на досліджуваному підприємстві ПАФ «Ганнівська» витрати на оплату праці мають тенденцію до збільшення з кожним роком. Так, розмір витрат у звітному 2022 р. становив 240 786 тис. грн., що на 6,7% більше, ніж у базисному 2019 р. Однак, нажаль, середньорічна заробітна плата одного штатного працівника досліджуваного підприємства має тенденцію до зниження, була в 2022 р. – 148, 42 тис. грн., що на 4,24% менше, ніж у 2019 р. Це пояснюється тим, що сьогодні в країні темп росту середньої зарплати на 6,3% повільніший, ніж темп росту інфляції. Щодо середньомісячної заробітної плати працівників, то тут також можемо відмітити негативне зниження рівня заробітної плати у звітному 2022 р. на 4,24% порівняно з базисним 2019 р.

Далі проведемо аналіз основної та додаткової заробітної плати досліджуваного підприємства за 2020-2022 роки. Згідно статті 23 Закону України «Про оплату праці» Основна заробітна плата – «це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов’язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців» [25]. Додаткова заробітна плата – «це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов’язані з виконанням виробничих завдань і функцій. До додаткової заробітної плати включаються також премії за виконання і перевиконання виробничих завдань, виконання акордних завдань, підвищення продуктивності праці, поліпшення кінцевих результатів господарської діяльності структурної одиниці, економію матеріальних ресурсів та інші виплати, передбачені системою оплати праці» [25]. Результати показані у таблицях 3.2 -3.4

Таблиця 3.2

**Склад фонду оплати праці штатних працівників ПАФ «Ганнівська» за
2020 рік**

Показники	2020 рік			
	1 кв	2 кв	3 кв	4 кв
Фонд оплати праці штатних працівників, тис. грн.	4 452,2	4 603,0	6 217,8	5 082,7
Фонд основної заробітної плати, тис. грн.	3 416,5	4 256,3	5 998,2	4 761,4
Фонд додаткової заробітної плати, тис. грн.	1 035,7	346,7	219,6	321,3
% основної заробітної плати у складі ФОП	76,74%	92,47%	96,47%	93,68%
% додаткової заробітної плати у складі ФОП	23,26%	7,53%	3,53%	6,32%

Джерело: складено автором на основі Звіту із праці № 1-ПВ (Додаток Н)

Таблиця 3.3

**Склад фонду оплати праці штатних працівників ПАФ «Ганнівська» за
2021 рік**

Показники	2021 рік			
	1 кв	2 кв	3 кв	4 кв
Фонд оплати праці штатних працівників, тис. грн.	4 204,3	4 765,1	7 185,1	6 915,0
Фонд основної заробітної плати, тис. грн.	3 284,3	4 616,0	7 018,2	6 631,8
Фонд додаткової заробітної плати, тис. грн.	920,0	149,1	166,9	283,2
% основної заробітної плати у складі ФОП	78,12%	96,87%	97,68%	95,90%
% додаткової заробітної плати у складі ФОП	21,88%	3,13%	2,32%	4,10%

Джерело: складено автором на основі Звіту із праці № 1-ПВ (Додаток П)

Таблиця 3.4

**Склад фонду оплати праці штатних працівників ПАФ «Ганнівська» за
2022 рік**

Показники	2022 рік			
	1 кв	2 кв	3 кв	4 кв
Фонд оплати праці штатних працівників, тис. грн.	4 854,6	5 832,6	6 777,1	6 887,9
Фонд основної заробітної плати, тис. грн.	3 935,9	5 357,6	6 540,7	6 677,1
Фонд додаткової заробітної плати, тис. грн.	918,7	475,0	236,4	210,8
% основної заробітної плати у складі ФОП	81,08%	91,86%	96,51%	96,94%
% додаткової заробітної плати у складі ФОП	18,92%	8,14%	3,49%	3,06%

Джерело: складено автором на основі Звіту із праці № 1-ПВ (Додаток Р)

Для покращення сприйняття даних про структуру фонду оплати праці ПАФ «Ганнівська» за досліджуваний період, представлений в аналітичних таблицях, побудуємо кругові діаграми.

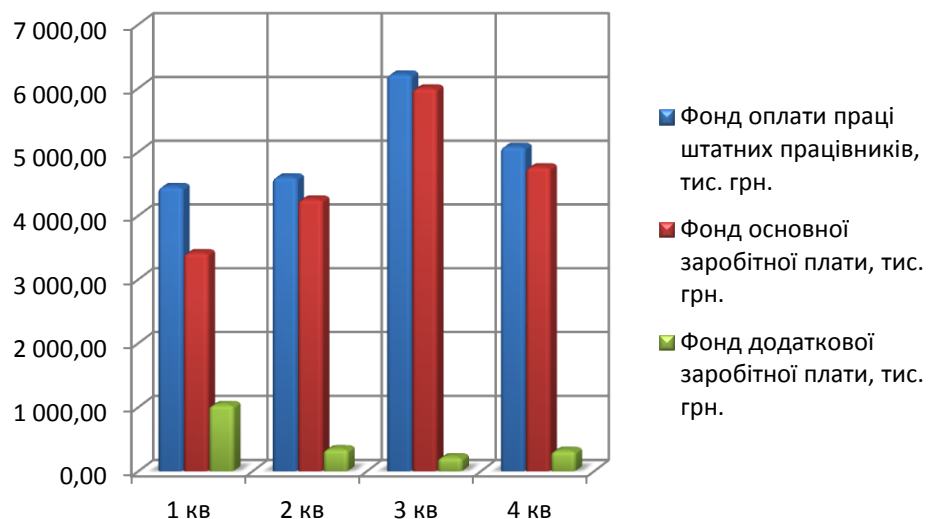


Рис. 3.1 Склад фонду оплати праці штатних працівників ПАФ «Ганнівська» за 2020 рік

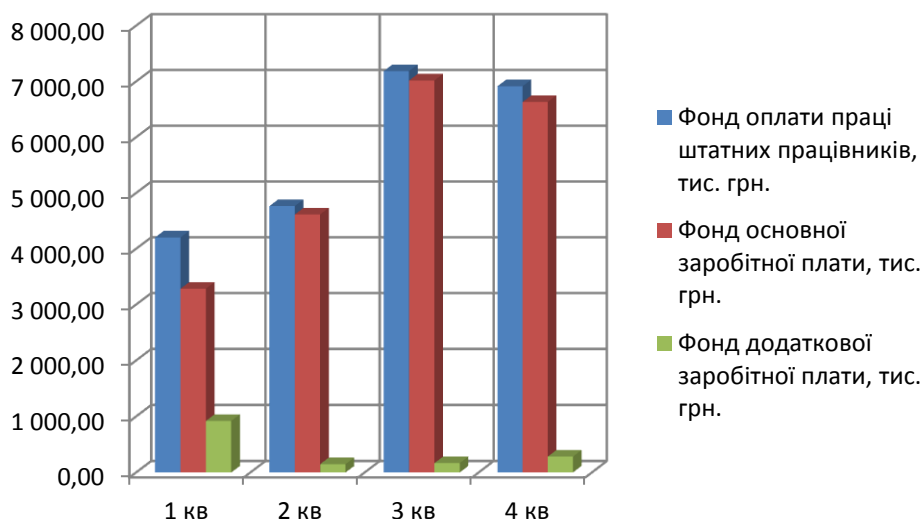


Рис. 3.2 Склад фонду оплати праці штатних працівників ПАФ «Ганнівська» за 2021 рік

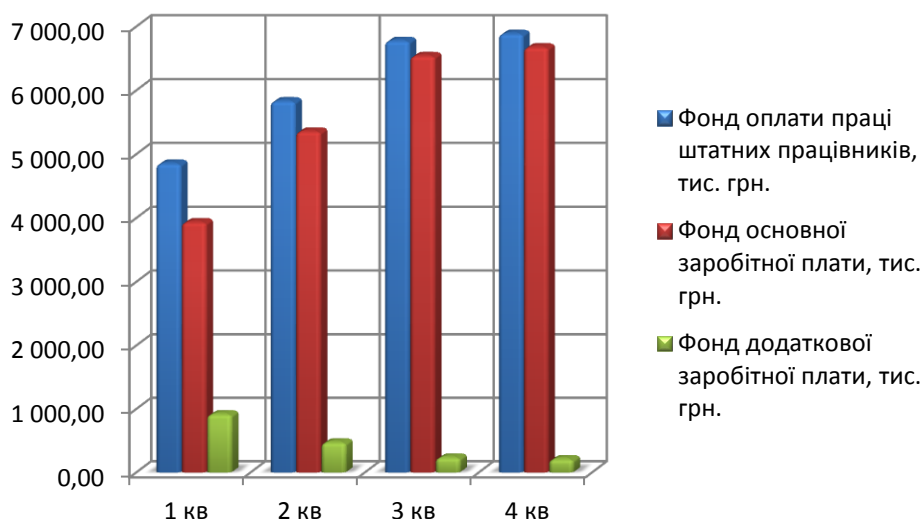


Рис. 3.3 Склад фонду оплати праці штатних працівників ПАФ «Ганнівська» за 2022 рік

Аналізуючи показники таблиць 3.2-3.4 можемо зробити висновок, що на досліджуваному підприємстві ПАФ «Ганнівська» левову частку у складі фонду оплати праці займає основна заробітна плата (76%-97%), додаткова заробітна плата складає від 3 до 20%. До додаткової заробітної плати на досліджуваному підприємстві входить оплата роботи понад встановлені норми.

Як було встановлено при дослідженні основною формою оплати праці ПАФ «Ганнівська» є погодинна оплата праці та відрядна. Первинний облік розрахунків з оплати праці ПАФ «Ганнівська» здійснюється на підставі типових форм, які затверджені Наказом Мінстату України №144 від 22.05.96 р. «Про затвердження типових форм первинного обліку по розрахунках з робітниками і службовцями по заробітній платі».

Розрахунки з оплати праці на досліджуваному підприємстві ведуть на пасивному рахунку 66 «Розрахунки за виплати працівникам» (Додаток С). На рахунку здійснюється узагальнення інформації про розрахунки з працівниками з оплати праці за всіма її видами, а також розрахунки за неоплачену працівником у встановлений термін суму з оплати праці. Рахунок 66 «Розрахунки за виплати працівникам» має такі субрахунки:

661 «Розрахунки за заробітною платою»,

662 «Розрахунки з депонентами»,

663 «Розрахунки за іншими виплатами»

Синтетичний облік розрахунків з оплати праці ПАФ «Ганнівська» ведеться в Журналі – ордері № 5Б с.г., який відкривається на місяць, де відображають нараховану заробітну плату та пов'язані з нею суми відрахувань на соціальні заходи та забезпечення майбутніх витрат. Крім того, в Журналі-ордері ф. № 5 Б сільськогосподарські підприємства виділено окремий розділ для відображення дебетових оборотів за рахунками 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Підставою для відображення дебетових оборотів є Розрахунково-платіжні відомості та Книга обліку розрахунків з оплати праці.

Аналітичний облік розрахунків з персоналом ПАФ «Ганнівська» ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань. Для нарахування заробітної плати робітникам, які задіяні на виробництві (виробничі) використовується рахунок 23 «Виробництво», з поділом на аналітичні рахунки:

23 «Виробництво» - рослинництво, тваринництво, послуги (231 рослинництво, 232 тваринництво (з поділом на вид тварин: молодняк, ВРХ, свині), 234 рем. майстерня, 235 гараж, 236 тракторна бригада №1 та № 2, 238 заробітна плата інженера-енергетика, 239 заробітна плата працівників їдальні) (Додатки Т, У, Ф, Х)

91 «Загальновиробничі витрати», з поділом на аналітичні рахунки (911, 912) для нарахування адміністративному персоналу використовується рахунок 92 «Адміністративні витрати» з поділом на 921 «Адміністративний персонал», 922 «Загальногосподарські витрати» (Додатки Т, У, Ф, Х).

Приклад нарахування заробітної плати головному бухгалтеру ПАФ «Ганнівська» за липень 2023 року наведена у таблиці 3.5

Таблиця 3.5

Господарські операції з обліку нарахування та виплати заробітної плати головному бухгалтеру ПАФ «Ганнівська» за липень 2023 року (цифри умовні)

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Нарахована заробітна плата головному бухгалтеру	92	661	9500,00
2	Утримано із заробітної плати головного бухгалтера податок з доходів фізичних осіб (18%)	661	641	1710,00
3	Утримано із заробітної плати головного бухгалтера військовий збір (1,5%)	661	642	142,50
4	Нараховано єдиний соціальний внесок (22%)	92	651	2090,00
5	Сплачено із зарплати ПДФО	641	311	1710,00
6	Сплачено із зарплати військовий збір	642	311	142,50
7	Сплачено нарахування ЄСВ	651	311	2090,00
8	Видана заробітна плата головному бухгалтеру	661	301	7647,50

Класичний вид утримань із заробітної плати - податки і збори, встановлені Податковим кодексом України. Законодавство зобов'язує роботодавця утримувати їх із зарплати всіх без винятку працівників у чітко встановленому розмірі. Для цього не потрібно формувати додаткових документів (наказів, заяв, виконавчих листів тощо).

На ПАФ «Ганнівська» при нарахуванні заробітної плати здійснюють наступні нарахування:

- ЄСВ-22%;
- ЄСВ на доходи працівників-інвалідів-8,41%;

утримання:

- військовий збір – 1,5 %;
- ПДФО – 18 %.

Також при дослідженні було виявлено, що на досліджуваному підприємстві є платежі, не обов'язкові для всіх працівників. Їх стягують із зарплати конкретного працівника на підставі: виконавчого листа чи розпорядження державного органу; розпорядження (наказу) роботодавця; заяви працівника. Такий розмір відрахувань із зарплати обмежений, відповідно до ст. 128 Кодексу законів про працю. Під час кожної виплати зарплати загальний розмір усіх відрахувань не може перевищувати 20% зарплати «до виплати», а в окремих випадках - 50%. Якщо відраховується із зарплати за кількома виконавчими документами, працівникові обов'язково

виплачують 50% заробітної плати. Водночас такі обмеження не стосуються відрахувань із заробітної плати працівників з яких стягуються аліментів на неповнолітніх дітей. Тоді розмір відрахувань із заробітної плати не може перевищувати 70%. Не з усіх видів зарплатних виплат можна проводити утримання за виконавчими листами та іншими документами. Із заробітної плати спочатку утримуються податки та збори, потім стягнення за іншими законами, виконавчими документами, а далі - решту видів утримань. За досліджуваний період на ПАФ «Ганнівська» були виявлені додаткові стягнення тільки у вигляді аліментів. Приклад утримання аліментів у розмірі 25% з Петренко О.М. на досліджуваному підприємстві наведено у таблиці 3.6

Таблиця 3.6

Господарські операції з обліку утримання із зарплати працівника
аліментів на дитину ПАФ «Ганнівська»

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Нарахували заробітну плату працівникові	92	661	12000,00
2	Нарахували ЄСВ: $12000,00 \text{ грн} \times 22\% = 2640,00 \text{ грн}$	92	651	2640,00
3	Утримали ПДФО: $12000,00 \text{ грн} \times 18\% = 2160,00 \text{ грн}$	661	641	2160,00
4	Утримали військовий збір: $12000,00 \text{ грн} \times 1,5\% = 180,00 \text{ грн}$	661	642	180,00
5	Утримали аліменти із з/пл: $(12000,00 - 2160,00 - 180,00) \times 25\% = 2415,00 \text{ грн}$	661	685	2415,00
6	Утримали комісію банку за переказ коштів: $2415,00 \times 0,5\% = 12,08 \text{ грн}$	661	685	12,08
7	Перерахували ЄСВ	651	311	2640,00
8	Перерахували ПДФО	641	311	2160,00
9	Перерахували військовий збір	642	311	180,00
10	Перерахували аліменти отримувачеві	685	311	2415,00
11	Сплатили комісію банку за переказ коштів	685	311	12,08
12	Виплатили зарплату працівникові: $12000,00 - 2160,00 - 180,00 - 2415,00 - 12,08 = 7232,92 \text{ грн}$	661	311	7232,92

На досліджуваному підприємстві усі утримання (відрахування) із заробітної плати, любого виду і розміру, відображаються за дебетом субрахунку 661 «Розрахунки за виплатами працівникам». Саме на цьому рахунку обліковуються утримання податків, зборів, платежів за виконавчими документами й інші утримання із виплат працівникам.

Утримання із зарплати за дебетом субрахунку 661 у ПАФ «Ганнівська» кореспондують із кредитом субрахунків до рахунків:

37 «Розрахунки з різними дебіторами»;

64 «Розрахунки за податками й платежами»;

65 «Розрахунки за страхуванням»;

66 «Розрахунки за виплатами працівника»;

68 «Розрахунки за іншими операціями».

У зв'язку із відкритим воєнним нападом Росії на Україну 24.02.2022 року на досліджуваному підприємстві є мобілізовані працівники. До липня 2022 року таким працівникам виплачували середню заробітну плату. Із 19.07.2022 р набрав чинності Закон «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо оптимізації трудових відносин» № 2352, яким депутати скасували виплату мобілізованим працівникам середнього заробітку. У зв'язку з цим змінився підхід до розрахунку страхового стажу, відпусток і лікарняних працівникам, які повернулися до роботи після військової служби. Після вилучення зі списків особового складу військової частини демобілізований працівник протягом п'яти днів має стати на військовий облік. Територіальний центр комплектування та соціальної підтримки не пізніше ніж наступного дня має письмово повідомити підприємство: про підставу звільнення з військової служби; строк військової служби, що його зараховують до стажу роботи; день взяття працівника на військовий облік. Законодавство не вимагає вносити до трудової книжки запис про мобілізацію та період військової служби під час перебування у трудових відносинах. Не зобов'язує також працівника подавати заяву про бажання повернутися до роботи, роботодавця - видати наказ. Проте все ж доцільно видати наказ/розпорядження про початок виконання демобілізованим обов'язків згідно з трудовим договором.

За досліджуваний період демобілізованих працівників на підприємстві налічується у кількості 5 осіб.

Ми віримо, що всі мобілізовані повернуться живими та здоровими!

Все буде Україна!

3.2 Напрями удосконалення обліку та контролю розрахунків за виплатами працівникам ПАФ «Ганнівська»

Розрахунок заробітної плати є відносно трудомісткою та відповідальною частиною бухгалтерської роботи бухгалтерії досліджуваного підприємства, у зв'язку з відносно швидкими змінами законодавства потребує додаткового внутрішнього контролю, оскільки це стосується правильності нарахування заробітної плати, управління та перерахування коштів до Пенсійного фонду, нарахування та відрахування податків до бюджету.

Під час дослідження виявлено, що суттєвим недоліком організації бухгалтерського обліку досліджуваного підприємства є те, що на ньому немає автоматизованої форми обліку праці та її оплати. Його застосування спростило б бухгалтерські процедури, полегшило б роботу бухгалтера з внутрішньогосподарського контролю.

Перевірки правильності виплат працівникам передусім спрямовані на з'ясування наявності, повноти та правильності нарахування зобов'язань із виплат працівникам та відповідних нарахувань за певний період. Як правило, вони проводяться вибірково, враховуючи високу складність перевірки та великий обсяг перевіреної інформації.

Важливим завданням у процесі виконання внутрішньогосподарського контролю ПАФ «Ганнівська» є обґрунтування операцій щодо оплати праці.

На першому етапі внутрішнього контролю перевіряється кадровий облік, який ведеться у відділі кадрів підприємства, а саме перевірка руху персоналу, яка оформляється первинними документами: наказом або розпорядженням по підприємству про прийняття на роботу, переведення, звільнення, надання відпустки.

Наступним етапом є перевірка правильності оперативного обліку використання робочого часу, який ведеться на ПАФ «Ганнівська» в табелях обліку використання робочого часу. За звітами за кожен місяць і по кожному працівнику перевіряються результати і правильність відображення загального календарного фонду робочого часу, кількості неявок на роботу з різних причин, фактично відпрацьований час і нарахування заробітної плати. Після цього перевіряється правильність нарахування заробітної плати працівникам підприємства. Цей контроль здійснюється на підставі звітів, у яких фіксуються дані про фактично відпрацьований час.

Особливу увагу приділено питанню правильності нарахування відпускних (та які виплати включаються при визначенні середнього заробітку, правильності визначення розміру відпускних, методу оподаткування, тривалості відпустки).

Крім зазначеного, відповідно до чинного законодавства перевіряється правильність та законність відрахувань із заробітної плати працівників ПАФ «Ганнівська», а саме: утриманого податку, утриманого податку на доходи, військового збору, сум за виконавчими листами (за наявності), суми, що підлягають оплаті, і суми відшкодування матеріальних збитків тощо.

Провівши дослідження організації оплати праці працівників ПАФ «Ганнівська», вважаємо за доцільне запропонувати розробку Положення про оплату праці працівників на підприємстві. У регламенті необхідно оприлюднити інформацію щодо порядку нарахування, розміру та строків сплати страхових внесків. У цьому підрозділі необхідно детально відобразити всі нюанси преміювання різних категорій працівників, визначити:

- види премій;
- періоди преміювання;
- форми та умови виплати премій;
- способи їх нарахування та розміри;
- строки (дати) виплати премій.

У сільськогосподарських підприємствах розмір оплати праці значною мірою залежить від кінцевих результатів їх діяльності. Проте існуючий порядок нарахування заробітної плати працівників сільськогосподарських підприємств часто орієнтований на проміжні результати. Для вдосконалення існуючої системи на підприємствах, у тому числі на ПАФ «Ганнівська», можливе запровадження безмитної моделі оплати праці в поєднанні з відсотковою системою. Таким чином, заробітна плата працівників визначатиметься у відсотках до кінцевих результатів діяльності сільськогосподарського підприємства. Перш ніж заробляти цей відсоток, працівники спочатку отримуватимуть базову заробітну плату, а потім отримають відсоток від прибутку компанії. Різниця між загальним заробітком і виплаченою працівнику основною (гарантованою) заробітною платою становитиме фонд колективного заохочення, який розподілятиметься між працівниками з урахуванням результатів їх діяльності. Це означає, що працівники, які показали кращі результати протягом звітного періоду, отримають більший відсоток прибутку компанії.

Для забезпечення своєчасного і правильного ведення обліку розрахунків з оплати праці, контролю за правильним утриманням із заробітної плати, здійснення своєчасності розрахунку з працівниками з приводу оплати за працю і складання необхідної звітності, досліджуваному підприємству доцільно використовувати спеціальне програмне забезпечення.

Для повної комп'ютеризації бухгалтерського обліку на підприємствах аграрного сектору економіки на вітчизняному ринку програмного забезпечення пропонуються програми науково-дослідних інститутів та спеціалізовані програми, тому пропонуємо ПАФ «Ганнівська» придбати спеціалізоване програмне забезпечення для подальшої ефективної роботи та автоматизації обліку.

Таблицею 3.7 наведемо перелік основних програмних засобів з комп'ютеризації бухгалтерського обліку в сільському господарстві та коротка їх характеристика

Таблиця 3.7

Структура вітчизняного ринку програмних засобів з комп'ютеризації бухгалтерського обліку в сільському господарстві

Групи програм	Назви програм	Можливості застосування
Програми науково-дослідних інститутів	Пакет ННЦ «Інституту аграрної економіки» УААН, пакет УПТЦ «Агропромсистема», пакет Харківського НАУ	У сільськогосподарські підприємства підприємствах різного типу
Спеціалізовані програми (програми-«надбудови»)	«Кварц: Конфігурація для сільськогосподарських підприємств України»	У всіх типах сільськогосподарських підприємств, у т.ч. переробного напрямку
	«МКМ: Фермер»	У малих і середніх сільськогосподарські підприємства підприємствах
	«МИКСТ: Сільськогосподарське підприємство»	У великих багатофункціональних сільськогосподарських підприємствах
	«МИКСТ: Невелике сільськогосподарське підприємство»	У малих сільськогосподарських підприємствах
	«ІН-АГРО: Конфігурація для підприємств агропромислового комплексу України»	У всіх типах сільськогосподарських підприємств
Спеціалізовані програми (програми-«надбудови» на базі програми «Акцент 7.0»)	«Акцент: Сільське господарство»	У всіх сільськогосподарських підприємствах (пріоритет – тваринництво)
	«Акцент: Молочне виробництво»	Для обліку виробництва молочної продукції
	«Акцент: Сиро-молочне виробництво»	Для обліку виробництва сиро-молочної продукції
	«Акцент: Облік витрат у рослинництві»	Для обліку витрат продукції рослинництва
	«Акцент – бухгалтерський облік на сільгосп-підприємствах»	Для обліку на сільськогосподарських підприємствах різного типу

– Також, з метою вдосконалення організації обліку розрахунків з працівниками на перевіреному підприємстві, вважаємо за доцільне доповнити Наказ про облікову політику ПАФ «Ганнівська» такими аспектами:

– «методи стимулювання, відповідальність за визначення яких, згідно з законодавством, покладена на власника підприємства, визначення форм, систем, розмірів заробітної плати та інших виплат;

– встановлення системи заохочення та преміювання працівників; встановлення системи нормування праці;

– організація документування праці та її оплати , прядок формування резерву для виплати відпусток» [36].

З метою удосконалення іншої первинної документації та обліку праці на досліджуваному підприємстві пропонується доповнити «Табель обліку робочого часу» коефіцієнтами трудової участі та кваліфікації.

З метою удосконалення первинної інформації та контролю з обліку праці та її оплати пропонується підприємству використовувати особовий листок працівника.

Оплата праці сільськогосподарських працівників має специфічні особливості: «поточну оплату протягом року – тарифний рівень; додаткову оплату, що передбачає стимулювання високої якості виконуваних робіт, стислість строків цього виконання, підвищення кваліфікації та тривалості роботи на підприємстві, роботи в складних умовах; доплату за продукцію за відповідних систем оплати; преміювання високоефективних наслідків роботи» [36].

Таким чином, заохочується виконання робіт у встановлений термін або швидше. Заохочувальна доплата за якість та строки виконання робіт обмежується 12 або 18 % від фонду оплати праці, а також 1,0 або 1,5-місячним заробітком окремого працівника. Дещо вищу матеріальну зацікавленість механізаторів протягом всього терміну збирання врожаю забезпечує такий варіант, коли тарифні ставки підвищуються в залежності від

рівня виконання сезонної норми, встановленої для конкретної збиральної машини (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Залежність запропонованих розцінок від рівня виконання сезонної норми

Рівень виконання сезонної норми, відсотків	Підвищення розцінок, відсотки	
	1 рівень	2 рівень
до 25%		
від 26% до 40%	15	25
від 41% до 60%	30	50
понад 60%	60	100

Вибір оптимальних підходів до розрахунку заробітку механізаторів у ПАФ «Ганнівське» буде сприяти підвищенню продуктивності та інтенсивності їх праці, поліпшенню умов їх оплати.

При створенні форм первинних документів можливе врахування особливостей системи оплати праці. Тому пропонуємо досліджуваному підприємству внести зміни в робочий план рахунків бухгалтерського обліку, виходячи з того, що через рахунок 66 «Розрахунки з виплат працівникам» проводяться виплати на суми, які неможливо однозначно ототожнити із заробітною платою. Тому для рахунку необхідно відкривати субрахунки з більш детальною структурою. При цьому рахунок 66 кореспондує з дебетом відповідних рахунків витрат.

З метою підвищення якості аналітичного обліку з урахуванням сучасних світових концепцій управління персоналом та відповідно до рекомендацій міжнародних стандартів бухгалтерського обліку пропонується таке уточнення рахунку 66 «Розрахунки з виплат працівникам»:

663. Розрахунки за іншими виплатами. Поточні виплати:

663/1. Виплати за невідпрацьований час, що не підлягають

накопиченню;

663/2. Виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню;

663/3. Виплати інструментами власного капіталу;

663/4. Виплати по закінченню трудової діяльності;

663/5. Виплати при звільненні;

63/6. Інші виплати, на яких пропонується відображати компенсації відпускних при звільненні та компенсація вартості житла молодих спеціалістів тощо

Крім того, затверджені первинні форми досліджуваного підприємства можуть бути доповнені іншими показниками, необхідними для ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, а також можуть бути внесені зміни в його формат. Підтримуємо зусилля держави щодо реалізації заходів щодо вдосконалення методичного забезпечення впровадження сучасних технологій збору та обробки обліково-економічної інформації з обліку праці та її оплати. Замість обліково-платіжних відомостей пропонуємо вести Книгу обліку виплати заробітної плати, в якій фіксуються розрахунки за кожен місяць окремо, а також за кілька місяців у двох варіантах. За першим варіантом після запису прізвищ працівників на першому аркуші залишиться порожнім стільки аркушів, на скільки місяців розрахована Книга. У цьому разі прізвища щомісяця не переписують і Книгу використовують як оборотну відомість. За другим варіантом після запису прізвища кожного працівника залишають стільки рядків, на скільки місяців розрахована Книга. Для видачі з каси сум, що належать працюючим, на підставі записів у книзі буде можливість скласти Розрахунково-платіжну відомість (зведену) (ф. № П-7, затверджена наказом Державного комітету статистики від 05.12.2008 № 489).

Ми підтримуємо вітчизняних науковців, зокрема Шепель І.В., який запропонував «внести зміни до тексту Методичних рекомендацій щодо застосування реєстрів журнальноордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств. Тобто ці зміни повинні стосуються Журналів ордерів щодо узагальнення інформації в них по виплатах

працівникам. Зокрема, по тексту Методичних рекомендацій зазначено, у п. 5.2.9 з оборотом по кредиту рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» підприємствами відповідно до діючого законодавства відображається нарахування збору до Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття, Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань. Зазначені відрахування належать до тих же об'єктів витрат, що й оплата праці, яка стала базою для їх нарахування з відображенням у Відомості № 5.4 с.-г. аналітичного обліку по рахунку 65 Розрахунки за страхуванням» [36].

Відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», який набрав чинності 1 січня 2011 року, сільськогосподарські підприємства сплачують єдиний соціальний внесок (ЄСВ) відповідно до класу професійного ризику. Відповідно до ЄСВ, ці зміни вже відображені в Плані рахунків, а тому мають бути також виправлені в Методичних рекомендаціях. Для роботодавців ставки ЄСВ встановлюються відповідно до класів професійного ризику виробництва з урахуванням видів їх економічної діяльності. Існує до 67 класів професійного виробничого ризику, а відповідна ставка внеску коливається від 36,76% для першого класу до 49,7% для 67-го класу професійного виробничого ризику.

Запропоновані нами зміни для агрохолдингів наведено в таблиці 3.9. На нашу думку, основних переваг використання газети немає. 5 Б с.-г. економічне угруповання операцій, простота та обмеженість записів даних про операції зборів із працівників та соціальних зборів.

Застосування цієї форми обліку дає змогу значно зменшити трудомісткість процесів завдяки поєднанню синтетичного та аналітичного обліку, систематичного та хронологічного записів, скасування кількох регістрів в одному регістрі. Така форма обліку підвищує контрольність

бухгалтерського обліку, полегшує складання звітності.

Таблиця 3.9

Пропозиції по удосконаленню регістрів бухгалтерського обліку з
обліку оплати праці

Назва і призначення регістрів	Запропоновані зміни
Журнал-ордер 5 Б с.-г.	
Журнал-ордер 5 Б с.-г. по кредиту рахунків: 65 «Розрахунки за страхуванням» субрахунках: 651 «За пенсійним забезпеченням» 652 «За соціальним страхуванням» 653 «За страхуванням на випадок безробіття» 656 «За страхуванням від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань» 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	Журнал-ордер 5 Б с.-г. по кредиту рахунків: 65 «Розрахунки за страхуванням» субрахунках: 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» 652 «За соціальним страхуванням» 654 «За індивідуальним страхуванням» 655 «За страхуванням майна» 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
Відомість 5.1 с.-г.	
Зведена відомість нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку витрат	За уточненими субрахунками відрахувань
Відомість 5.2 с.-г.	
Книга обліку розрахунків з депонентами	
Відомість 5.3 с.-г.	
Зведена відомість за розрахунками з робітниками та службовцями	
Відомість 5.4 с.-г.	
Відомість аналітичного обліку по рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» субрахунках: 651 «За пенсійним забезпеченням» 652 «За соціальним страхуванням» 653 «За страхуванням на випадок безробіття» 656 «За страхуванням від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань»	Відомість аналітичного обліку по рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» субрахунках: 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» 652 «За соціальним страхуванням» 654 «За індивідуальним страхуванням» 655 «За страхуванням майна»

Всі надані нами пропозиції допоможуть досліджуваному підприємству оптимізувати організацію обліку оплати праці працівників, забезпечити своєчасний і правильний облік нарахування заробітної плати, контроль за правильністю утримань із заробітної плати, своєчасний розрахунок з працівниками щодо оплати праці та складання необхідні звіти.

Висновки до розділу 3

Підсумовуючи результати аналізу поточного стану обліку та контролю нарахування заробітної плати на ПАФ «Ганнівська», можна зробити висновки.

На досліджуваному підприємстві ПАФ «Ганнівська» витрати на оплату праці мають тенденцію до збільшення з кожним роком. Так, розмір витрат у звітному 2022 р. становив 240 786 тис. грн., що на 6,7% більше, ніж у базисному 2019 р. Однак, нажаль, середньорічна заробітна плата одного штатного працівника досліджуваного підприємства має тенденцію до зниження, була в 2022 р. – 148, 42 тис. грн., що на 4,24% менше, ніж у 2019 р. Це пояснюється тим, що сьогодні в країні темп росту середньої зарплати на 6,3% повільніший, ніж темп росту інфляції. Щодо середньомісячної заробітної плати працівників, то тут також можемо відмітити негативне зниження рівня заробітної плати у звітному 2022 р. на 4,24% порівняно з базисним 2019 р.

Левову частку у складі фонду оплати праці займає основна заробітна плата (76%-97%), додаткова заробітна плата складає від 3 до 20%.

Розрахунки з оплати праці на досліджуваному підприємстві ведуть на пасивному рахунку 66 «Розрахунки за виплати працівникам».

Синтетичний облік розрахунків з оплати праці ПАФ «Ганнівська» ведеться в Журналі – ордері № 5Б с.г., який відкривається на місяць, де відображають нараховану заробітну плату та пов'язані з нею суми відрахувань на соціальні заходи та забезпечення майбутніх витрат.

Аналітичний облік розрахунків з персоналом ПАФ «Ганнівська» ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань. Для нарахування заробітної плати робітникам, які задіяні на виробництві (виробничі) використовується рахунок 23 «Виробництво», з поділом на аналітичні рахунки: рослинництво, тваринництво, послуги та 91 «Загальновиробничі витрати», з поділом на аналітичні рахунки (911, 912),

для нарахування адміністративному персоналу використовується рахунок 92 «Адміністративні витрати» з поділом на 921 «Адміністративний персонал», 922 «Загальногосподарські витрати».

На ПАФ «Ганнівська» при нарахуванні заробітної плати здійснюють наступні нарахування:

- ЄСВ-22%;
- ЄСВ на доходи працівників-інвалідів-8,41%;

утримання:

- військовий збір – 1,5 %;
- ПДФО – 18 %.

При дослідженні було встановлено, що суттєвим недоліком організації обліку досліджуваного підприємства є те, що на ньому не має автоматизованої форми ведення бухгалтерського обліку праці та її оплати. Її використання спростило б облікові процедури, полегшело роботу бухгалтера, що займається внутрішньогосподарським контролем.

Для забезпечення своєчасного і правильного ведення обліку розрахунків з оплати праці, контролю за правильним утриманням із заробітної плати, здійснення своєчасності розрахунку з працівниками з приводу оплати за працю і складання необхідної звітності, досліджуваному підприємству доцільно використовувати спеціальне програмне забезпечення.

З метою удосконалення організації обліку розрахунків за виплатами працівникам на досліджуваному підприємстві вважаємо за доцільним запропонувати доповнити Наказ про облікову політику ПАФ «Ганнівська» розділом про преміювання та заохочення працівників.

З метою удосконалення іншої первинної документації та обліку праці на досліджуваному підприємстві пропонується доповнити «Табель обліку робочого часу» коефіцієнтами трудової участі та кваліфікації.

З метою удосконалення первинної інформації та контролю обліку праці та її оплати пропонується підприємству використовувати особовий листок працівника.

Удосконалення аналітичного обліку з урахуванням сучасних світових концепцій управління персоналом та у відповідності з рекомендаціями Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку запропонована деталізація рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

ВИСНОВКИ

Підприємство, що досліджується, є приватною агрофірмою, яке спеціалізується на рослинництві та тваринництві, а саме вирощуванні зернових та технічних культур, а також вирощуванні тварин.

У зв'язку з тим, що співвласниками є декілька фізичних осіб за статусом підприємство не є фермерським, що пов'язано також із тим, що чисельність працівників підприємства є значною (160 осіб) та працюють у господарстві не лише члени родини але й здебільшого наймані працівники.

В ході проведення аналізу було з'ясовано, що діяльність ПАФ «Ганнівська» за 2020-2022 роки була прибутковою.

За досліджуваний період розмір додаткового та резервного капіталу збільшується, що свідчить про високий рівень фінансового менеджменту та ефективну процедуру розподілу прибутку.

Бухгалтерія досліджуваного підприємства передбачає 6 посад: головний бухгалтер, заступник головного бухгалтера, три рядових бухгалтера, а також бухгалтер-касир.

Суттєвим недоліком є те, що Наказ, що діє на підприємстві є застарілим (датованим 2001 р) та формальним. У ньому зазначається тільки форма бухгалтерського обліку – журнально-ордерна. Наказ зовсім не має зв'язки з галузевими особливостями та не відображає їх і повністю суперечить вимогам таких наказів. Є необхідним при затвердженні нового Наказу розробити складові облікової політики з врахуванням галузевих особливостей, в яких мають бути відображені всі способи і процедури, що використовуватиме підприємство для правильного відображення господарських операцій, фінансового стану, достовірного визначення результатів діяльності та забезпечення об'єктивності показників обліку для складання фінансової звітності.

На наш погляд на підприємстві не відпрацьованими є елементи облікової політики, як в частині власного капіталу, так і в частині «стійких

пасивів» - розрахунків з кредиторами за поточними зобов'язаннями, що стосуються як товарних розрахунків, так і нетоварних.

Підводячи підсумки проведеного аналізу сучасного стану обліку та контролю розрахунків із заробітної платою на ПАФ «Ганнівська» можемо зробити висновки.

На досліджуваному підприємстві ПАФ «Ганнівська» витрати на оплату праці мають тенденцію до збільшення з кожним роком. Так, розмір витрат у звітному 2022 р. становив 240 786 тис. грн., що на 6,7% більше, ніж у базисному 2019 р. Однак, нажаль, середньорічна заробітна плата одного штатного працівника досліджуваного підприємства має тенденцію до зниження, була в 2022 р. – 148, 42 тис. грн., що на 4,24% менше, ніж у 2019 р. Це пояснюється тим, що сьогодні в країні темп росту середньої зарплати на 6,3% повільніший, ніж темп росту інфляції. Щодо середньомісячної заробітної плати працівників, то тут також можемо відмітити негативне зниження рівня заробітної плати у звітному 2022 р. на 4,24% порівняно з базисним 2019 р.

Левову частку у складі фонду оплати праці займає основна заробітна плата (76%-97%), додаткова заробітна плата складає від 3 до 20%.

Розрахунки з оплати праці на досліджуваному підприємстві ведуть на пасивному рахунку 66 «Розрахунки за виплати працівникам».

Синтетичний облік розрахунків з оплати праці ПАФ «Ганнівська» ведеться в Журналі – ордері № 5Б с.г., який відкривається на місяць, де відображають нараховану заробітну плату та пов'язані з нею суми відрахувань на соціальні заходи та забезпечення майбутніх витрат.

Аналітичний облік розрахунків з персоналом ПАФ «Ганнівська» ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань. Для нарахування заробітної плати робітникам, які задіяні на виробництві (виробничі) використовується рахунок 23 «Виробництво», з поділом на аналітичні рахунки: рослинництво, тваринництво, послуги та 91 «Загальновиробничі витрати», з поділом на аналітичні рахунки (911, 912),

для нарахування адміністративному персоналу використовується рахунок 92 «Адміністративні витрати» з поділом на 921 «Адміністративний персонал», 922 «Загальногосподарські витрати».

На ПАФ «Ганнівська» при нарахуванні заробітної плати здійснюють наступні нарахування:

- ЄСВ-22%;
- ЄСВ на доходи працівників-інвалідів-8,41%;

утримання:

- військовий збір – 1,5 %;
- ПДФО – 18 %.

При дослідженні було встановлено, що суттєвим недоліком організації обліку досліджуваного підприємства є те, що на ньому не має автоматизованої форми ведення бухгалтерського обліку праці та її оплати. Її використання спростило б облікові процедури, полегшело роботу бухгалтера, що займається внутрішньогосподарським контролем.

Для забезпечення своєчасного і правильного ведення обліку розрахунків з оплати праці, контролю за правильним утриманням із заробітної плати, здійснення своєчасності розрахунку з працівниками з приводу оплати за працю і складання необхідної звітності, досліджуваному підприємству доцільно використовувати спеціальне програмне забезпечення.

З метою удосконалення організації обліку розрахунків за виплатами працівникам на досліджуваному підприємстві вважаємо за доцільним запропонувати доповнити Наказ про облікову політику ПАФ «Ганнівська» розділом про преміювання та заохочення працівників.

З метою удосконалення іншої первинної документації та обліку праці на досліджуваному підприємстві пропонується доповнити «Табель обліку робочого часу» коефіцієнтами трудової участі та кваліфікації.

З метою удосконалення первинної інформації та контролю з обліку праці та її оплати пропонується підприємству використовувати особовий листок працівника.

Удосконалення аналітичного обліку з урахуванням сучасних світових концепцій управління персоналом та у відповідності з рекомендаціями Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку запропонована деталізація рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Артюх О.В., Кравчук Д.І. Аудит розрахунків з оплати праці: огляд типових порушень обліку та шляхи їх вирішення. URL: <https://www.ukrlogos.in.ua/10.11232-2663-4139.16.39.html>
2. Афанас'єва І. Гармонізація національного аудиту у контексті євроінтеграційних процесів. *Збірник наукових праць Державного університету інфраструктури та технологій*. Серія: Економіка і управління, 2018. Вип. 41(1). С. 104-114. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpdetut_eiu_2018_41\(1\)_12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpdetut_eiu_2018_41(1)_12)
3. Афанас'єва І.І. Фактори формування облікової політики. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*, 2015. № 4. С. 9-12. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/VSUNU_2015_4_3.pdf
4. Брік С.В., Дегтяр Д.В. Шляхи вдосконалення організації обліку оплати праці на підприємстві. *Вісник НТУ «ХПІ»*. 2015. № 60 (1169). С. 94-97. URL: http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPIPress/20569/1/vestnik_KhPI_20
5. Брік С.В., Дегтяр Д.В. Шляхи вдосконалення організації обліку оплати праці на підприємстві. *Вісник НТУ «ХПІ»*. 2015. № 60 (1169). С. 94-97. URL: http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPIPress/20569/1/vestnik_KhPI_2015
6. Воськало Н.М., Воськало В.І. Теоретичні та методологічні основирозрахунків за виплатами працівникам. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*, № 2, 2018. С. 239-244. URL: http://www.easterneurope-bm.in.ua/journal/13_2018/44.pdf
7. Гайдаржийська О.М., Степанюк А.О. Відображення інформації

- про виплати працівникам у звітності підприємства. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/21_1_2018ua/11.pdf
8. Гуруріна Н.В., Беснюк А.М. Організація обліку оплати праці на підприємствах: проблеми та шляхи їх вирішення. *Економіка та суспільство*, 2021. № 23. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/>
 9. Документальне оформлення розрахунків із заробітної плати. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/situation-doc/SB081060>
 10. Дубіна М.В., Калягіна О.М. Нормативне регулювання та забезпечення обліку розрахунків з оплати праці на сільськогосподарських підприємствах. *Науковий вісник Херсонського державного університету*, 2015. Вип. 1. Ч.1. С. 149-152. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_15/1/40.pdf.
 11. Житний П.С., Афанас'єва І.І. Процес формування облікової інформації в управлінні. *Вісник ЖДТУ. Економіка, управління та адміністрування*, 2010. № 3 (53) Ч. 2. С 100-102. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/66756/62351>
 12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
 13. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. № 322–VIII. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=322-0>.
 14. Колот А. М. Методологічні аспекти розвитку теорії розподільчих відносин. URL: http://ief.org.ua/Arjiv_ET/Kolot408.pdf
 15. Колот А.М., Грішнова О.А., Герасименко О.О. Економіка праці та соціально-трудові відносини : підручник. К. : КНЕУ, 2009. 711 с. URL: <http://repository.ldufk.edu.ua/handle/34606048/21137> .
 16. Конвенція про захист заробітної плати № 95. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/993_146#Text .

17. Лень В.С. Виплати працівникам: поняття, структура та облік. URL: <https://ppeu.stu.cn.ua/index.pl?task=arcls&id=65>.
18. Леско І. О. Особливості обліку виплат працівникам на гірничозбагачувальних комбінатах метінвест холдінгу. *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10 (3). С. 416–423. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10\(3\)_70.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(3)_70.pdf)
19. Машевська А.А. Теоретичне підґрунтя організації оплати праці суб'єктів господарювання. *Ефективна економіка*, 2019. №11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2019/189.pdf
20. Миронова Ю.Ю., Панасенко В.А. Проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2016. №1(56). URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi>
21. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам». URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011.
22. Оляднічук Н. В. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам та його удосконалення. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. 2014. Вип. 84. С. 149–155. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/zhpumus_2014_84_24.pdf
23. Онищенко А.В. Підвищення мотивації праці персоналу підприємства. *Науковий вісник Луганського національного аграрного університету*. 2019. № 1. URL: <http://localhost:8080/xmlui/handle/123456789/771>
24. Орлов І. В. Проблемні питання обліку виплат працівникам: аналіз дисертаційних робіт. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*, 2010. Вип. 18 (1). С. 141–146. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2010_18\(1\)_24.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2010_18(1)_24.pdf)
25. Островерха Р. Е. Організація обліку: навч. посіб. К. : Центр учб. л-ри, 2012. 568 с.
26. Петухова Т.О., Богданович О.Л., Галенко І.В. Теоретичні основи обліку праці та зарплати в сучасних умовах. *Вісник економіки*

транспорту і промисловості, 2018. №64 С. 61-68. URL:
<https://doi.org/10.18664/338.47:338.45.v0i64.149963>

27. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI. URL:
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

28. Подмешальська Ю.В., Бескоста Г.М., Стафійчук К.В. Аудит розрахунків з оплати праці. *Ефективна економіка*. № 12. 2017. С.
<http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5975>

29. Попова В.Д., Колотило Ю.І. Облік оплати праці: проблеми та напрями удосконалення облікового забезпечення управління персоналом. *Молодий вчений*. 2019. №10 (74). URL:
<http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2019/10/149.pdf>

30. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV (із змінами і доповненнями). URL:
<http://www.rada.gov.ua>

31. Про відпустки : Закон України від 15.11.1996 № 504/96–ВР. URL:
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80>.

32. Про відпустки : Закон України від 15.11.1996 № 504/96–ВР. URL:
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80>.

33. Про внесення змін до Інструкції про порядок нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування. Наказ міністерства фінансів України від 04.05.2018 № 469. URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0645-18#top>

34. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати. Наказ Державного комітету статистики України від 13.01.2004 № № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04#Text>.

35. Про затвердження Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 № 601. URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Tex>.

36. Про затвердження порядку обчислення середньої заробітної

- плати: Постанови Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 № 100. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF#Text>
37. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 2011 № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2694-12#Text>
38. Про недержавне пенсійне забезпечення: Закон України від 09.07.2003 р. № 1057-IV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1057-15>.
39. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text>
40. Про охорону праці: Закон України від 1992 № 49. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2694-12#Text>.
41. Про пенсійне забезпечення: Закон України від 05.11.1991 р. № 1788-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1788-12>.
42. Про прожитковий мінімум: Закон України від 15.07.1999 р. № 966-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/966-14>.
43. Савельєва В.С., Єськов О.Л. Управління діловою кар'єрою працівників Навч. пос. К.: Центр учбової літератури, 2007. 176 с.
44. Садовніков О.А., Сировой Г.В. Сучасні проблеми обліку розрахунків з оплати праці та удосконалення їх шляхів. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля: науковий журнал*, 2011. №8(162). Ч. 1. С. 76 – 83.
45. Тибінка Г.І. Організаційно-економічний механізм регулювання оплати праці в господарській системі України. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. URL: https://www.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2015/03/dis_Tybinka.pdf
46. Ткаченко Н.А. Особливості документального оформлення операцій з обліку праці та її оплати. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/osoblivosti-dokumentalnogo-oformlennya-operacij-z-obliku-praci-ta-ii-oplati.html>

47. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: підруч. 3тє вид., перероб. і доп. К.: Знання» Прес, 2001. 253 с.
48. Цятковська О. В. Основні аспекти організації бухгалтерського обліку виплат працівникам банків. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*, 2014. Вип. 25. С. 462–466.
49. Шепель І. В. Шляхи удосконалення організації обліку оплати праці на сільськогосподарських підприємствах. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Економічні науки*. 2014. Вип. 8(4). С. 211-215.
[URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2014_8%284%29_51](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2014_8%284%29_51)
50. Ярмолюк О. Ф. Удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства. *Ефективна економіка*. 2014. № 4.
51. Ярмолюк О.Ф., Киян А.В. Особливості облікової політики щодо ресурсного потенціалу підприємства. URL: <http://global-national.in.ua/issue-11-2016/19-vipusk-11-cherven-2016-r/2236-yarmolyuk-o-f-kiyan-a-vosoblivosti-oblikovoji-politiki-shcho>