

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

«Допущено до захисту»  
зав. кафедрою аудиту, обліку та  
оподаткування  
к.е.н., доцент  
Олена МАГОПЕЦЬ  
«14 » листопада 2022 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 ООУД-21 М (1,4)  
ОПП «Облік і оподаткування в  
управлінні підприємницькою  
діяльністю та державним  
сектором економіки»  
спеціальності 071 «Облік і  
оподаткування»  
Малишко І.І.  
« 14 » листопада 2022 р.

Керівник проекту  
к.е.н., доцент  
Олена ЧЕРНОВОЛ  
« 14 » листопада 2022 р.

Рецензент  
к.е.н., доцент, заступник  
завідувача кафедри економіки,  
менеджменту та комерційної  
діяльності  
Оксана СТОРОЖУК

**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., доцент  
 Олена МАГОПЕЦЬ  
 « 14 » листопада 2022 року

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

\_\_\_\_\_ Малишко Інна Ігорівна  
 (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)

Черновол Олена Михайлівна, кандидат економічних наук, доцент  
 (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту 14 листопада 2022 р.

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи  
 (проекту) \_\_\_\_\_

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                                                     | 29.10.2022 р. – 02.11.2022 р. | Виконано |
| 2.   | Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів                      | 02.11.2022 р. – 05.11.2022 р. | Виконано |
| 3.   | Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи                                         | 05.11.2022 р. – 12.11.2022 р. | Виконано |
| 4.   | Оформлення випускної кваліфікаційної роботи                                                         | 12.11.2022 р. – 13.11.2022 р. | Виконано |
| 5.   | Отримання відгуку наукового керівника                                                               | 13.11.2022 р. – 14.11.2022 р. | Виконано |
| 6.   | Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування | 14.11.2022 р.                 | Виконано |

Дата видачі завдання

« 30 » вересня 2022 р.

Підпис керівника

\_\_\_\_\_  
(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 03 » жовтня 2022 р.

Підпис здобувача

\_\_\_\_\_  
(прізвище та ініціали)

## АНОТАЦІЯ

**Малишко Інна Ігорівна. 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, 2022.

Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел.

У вступі обґрунтовано актуальність теми дослідження, розкрито мету його проведення, завдання, вирішення яких сприяє її досягненню, розкрито предмет і об'єкт дослідження, зазначено методи дослідження, визначено елементи наукової новизни одержаних результатів та їх практичне значення, наведено структуру магістерської роботи.

Перший розділ присвячений дослідженню теоретико - методичних засад організації і методики обліку та внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці.

У другому розділі проаналізовано організаційно - економічні особливості діяльності та досліджено організаційно - економічні особливості діяльності фермерського господарства «Козак»; проаналізовано стан обліку та внутрішнього контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом на матеріалах господарства, що досліджується.

Третій розділ присвячений розробці напрямів оптимізації обліку та внутрішнього контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом сільськогосподарських підприємств.

У висновку підведено підсумки дослідження та узагальнено отримані результати.

**Ключові слова:** оплата праці, заробітна плата, розрахунки з оплати праці, дорадча служба, консалтинг, сезонність

## ABSTRACT

**Malyshko Inna Igorivna. Peculiarities of accounting and internal control of payroll calculations with the personnel of agricultural enterprises** - Graduation qualification work at the second (master's) level of higher education in the specialty 071 "Accounting and taxation" of the educational and professional program "Accounting and taxation in the management of business activities and the state sector of the economy" . - Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kropyvnytskyi, 2022.

The master's thesis consists of an introduction, three chapters, conclusions, and a list of used sources.

In the introduction, the relevance of the research topic is substantiated, the purpose of its implementation, tasks, the solution of which contributes to its achievement, the subject and object of the research are disclosed, the research methods are indicated, the elements of scientific novelty of the obtained results and their practical significance are determined, and the structure of the master's thesis is given.

The first chapter is dedicated to the study of the theoretical and methodological foundations of the organization and the methodology of accounting and internal control of payroll calculations.

In the second chapter, the organizational and economic features of the activity were analyzed and the organizational and economic features of the Kozak farm were investigated; the state of accounting and internal control of payroll calculations with personnel was analyzed based on the materials of the farm under investigation.

The third section is devoted to the development of directions for optimization of accounting and internal control of payroll calculations with the personnel of agricultural enterprises.

The conclusion summarizes the results of the study and summarizes the obtained results.

Keywords: remuneration, wages, remuneration calculations, advisory service, consulting, seasonality.

## ЗМІСТ

|                                                                                                                                                                          |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>ВСТУП</b>                                                                                                                                                             | 8  |
| <b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО – МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ<br/>ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ<br/>ПО ЗАРОБІТНІЙ ПЛАТІ З ПЕРСОНАЛОМ<br/>СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ</b> | 13 |
| 1.1. Особливості функціонування сільськогосподарських підприємств                                                                                                        | 13 |
| 1. Розрахунки з оплати праці: економічна характеристика та нормативно — правова регламентація                                                                            | 24 |
| <b>Висновки до розділу 1</b>                                                                                                                                             | 36 |
| <b>РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО – ЕКОНОМІЧНІ<br/>ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ<br/>ФЕРМЕРСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА «КОЗАК»</b>                                       | 38 |
| 2.1. Організаційно – економічна характеристика господарської діяльності Фермерського господарства «Козак»                                                                | 38 |
| 2.2. Сучасний стан організації обліку та внутрішнього контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом на підприємстві ФГ «Козак»                                   | 55 |
| <b>Висновки до розділу 2</b>                                                                                                                                             | 69 |
| <b>РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ОПТИМІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА<br/>ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ПО<br/>ЗАРОБІТНІЙ ПЛАТІ З ПЕРСОНАЛОМ<br/>СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ</b>          | 70 |
| 3.1. Напрями оптимізації обліку та внутрішнього контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом фермерського                                                       | 70 |

господарства «Козак»

3.2. Застосування послуг сільськогосподарського дорадника  
як напрям оптимізації організації і методики обліку та внутрішнього  
контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом фермерських  
господарств 79

**Висновки до розділу 3 89**

**ВИСНОВКИ 90**

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 94**

**ДОДАТКИ 105**

## Вступ

**Актуальність теми.** Актуальність вивчення методологічних особливостей організації бухгалтерського обліку визначається тим, що витрати на оплату праці виступають як суттєвий елемент у структурі собівартості продукції. Економічна наука нашого часу вважає, що праця - це найважливіша економічна складова. Він є і товаром (співробітник, який реалізує нову якість, а також додаткові матеріальні цінності, продає власну працю) і причину, через яку виникає додана вартість, у зв'язку з тим, що у разі додавання праці до матеріалів і предметів, витрати значною мірою зростають. Отже, необхідно оцінювати та оплачувати працю у будь-якому її прояві.

Практична значущість дослідження полягає в тому, що в процесі здійснення своєї діяльності фермерське господарство постійно має справу зі співробітниками, що робить питання про організацію системи нарахування та оплати праці найбільш важливим не лише для працівників, які очікують бачити високий рівень оплати за працю, а й для роботодавця, котрий має знати всю законодавчо-правову частину для безпосереднього здійснення розрахунків із персоналом з оплати праці. Практика доводить, що 20% помилок, яких припускаються бухгалтери, стосуються розрахунку зарплати працівників.

Економічна обґрунтованість, правильність та своєчасність нарахування й виплати оплати праці прямо впливають на рівень ефективності праці працівників.

Саме це обумовлює актуальність обраної теми дослідження.

Питанням обліку і внутрішнього контролю розрахунків із заробітної плати присвячені праці багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених: Н. В. Волкова, Є.П. Гнатенко, Р.Т. Джога, С. В. Свірко, Л.В. Дікань, В.А. Домбровський, О.І. Іляш, А.М. Колот, І.В. Кононова, М.В. Корягін, Ю.П. Крот, В.С. Лень, В.В.Гливенко, О.В. Лишиленко, А.В. Ломоносов, Т. Г. Мельник, Л.В. Мельянова, М.Г. Михайлов, М.О. Никонович, Н.В. Овсяук, С. О. Клименко, Н.П. Осипова, М.С. Стасишен, А.О. Труфен, Є.Ю. Шара, Г.М. Яровенко, Ю. А. Кузьмінський, В. Г. Швець, Є. В. Мних, В. В. Дик, К. Долан, О. В. Ковальова, Е. В. Міхєєва, Г. В.

Савицька, Е.Саммерс, П. Форсіф, Е. Л. Шуремов та інші. Проте, на нашу думку, потребують подальших досліджень питання обліку та внутрішнього контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом з врахуванням особливостей функціонування аграрної сфери.

**Мета дослідження.** За мету поставлено дослідження сучасного стану та обґрунтування напрямів оптимізації системи обліку та внутрішнього контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом з врахуванням особливостей функціонування аграрної сфери.

Базовим для дослідження обрано фермерське господарство «Козак».

Для досягнення мети було поставлено та вирішено наступні завдання:

- досліджено теоретико – методичні засади організації та методики обліку та внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці;
- встановлено організаційно – економічні особливості діяльності та вивчено особливості організації обліку фермерське господарство «Козак»;
- досліджено сучасний стан обліку та внутрішній контроль розрахунків з оплати праці фермерське господарство «Козак» та запропоновано напрямки оптимізації.

**Об’єктом дослідження** є діяльність сільськогосподарського підприємства, яка пов’язана із розрахунками з оплати праці.

**Предметом дослідження** є теоретичні та практичні аспекти організації та методики бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю операцій в частині розрахунків з оплати праці.

**Інформаційне забезпечення проведених досліджень.** Теоретико-методологічну та інформаційну базу дослідження склали праці вітчизняних та зарубіжних вчених з питань обліку та внутрішнього контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом; реформування аграрного сектора, матеріали наукових, науково-практичних конференцій різних рівнів; інформація з Інтернет-мережі, періодичні видання; законодавчі та нормативні акти з питань обліку та внутрішнього контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом, практичні матеріали досліджуваного господарства.

**Методи дослідження.** Теоретичною й методологічною базою роботи стали загальновизнані наукові положення фундаментальної, загальнонаукової теорії пізнання досліджуваних явищ і процесів. Зокрема, дослідження обліково-аналітичної та соціально-економічної сутності оплати праці та розрахунків, що пов'язані з нею здійснено за допомогою діалектичного і системного методів пізнання.

**Робота має елементи наукової новизни які полягають у тому, що:**

- **доведена** доцільність використання послуг дорадчих служб з метою оптимізації обліку та внутрішнього контролю операцій в частині розрахунків з оплати праці
- **запропоновано** поглибити аналітику субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» шляхом провадження аналітичних рахунків 2-го порядку
- **визначено проблеми і окреслені перспективи розвитку** обліково-інформаційного забезпечення управління діяльністю комунальних некомерційних підприємств.

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає у тому що, розроблені рекомендації можуть бути використані як фермерським господарством «Козак» так і іншими фермерськими господарствами.

**Апробація результатів дослідження та їх публікація.** Результати дослідження доповідались на X Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем» та на IV Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти».

Основні положення й результати дослідження опубліковано у тезах «Бухгалтерський облік оплати праці: проблеми та перспективи» Матеріалів X Міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем» та «Розрахунки з оплати праці як економічна категорія» Матеріалів IV

Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти».

**Структура роботи.** Робота складається зі вступу, трьох основних розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

В першому розділі розглянуті особливості функціонування сільськогосподарських підприємств та розрахунки з оплати праці як економічна категорія. В другому - досліджено організаційно-економічні особливості діяльності фермерського господарства «Козак». У третьому розділі розроблені напрями удосконалення обліку та внутрішнього контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом.

**Обсяг роботи.** Робота викладена на 115 сторінках, вона містить 14 рисунків, 8 таблиць, додатки, список використаних джерел налічує 108 найменування та викладений на 12 сторінках.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИКО – МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ПО ЗАРОБІТНІЙ ПЛАТІ З ПЕРСОНАЛОМ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

### 1.1 Особливості функціонування сільськогосподарських підприємств

Сільське господарство значною мірою є джерелом зайнятості, а відповідно і доходів сільського населення. Саме розвиток підприємств в аграрному секторі відіграє вирішальну роль у розвитку національної економіки держави в цілому. Це пов'язано з важливістю сільського господарства для забезпечення соціуму, що обумовлює відповідні цілі: ресурсні (забезпечення продовольчої безпеки; забезпечення населення продовольством; створення умов для розвитку соціально-демографічних процесів; створення умов для відтворення ресурсного потенціалу; створення умов для розвитку агробізнесу; створення умов для природоохоронної діяльності), виробничі (забезпечення переробних і промислових підприємств сільськогосподарською сировиною), соціальні (формування соціальної інфраструктури на селі, збереження культурно-історичних традицій), системоутворюювачі (інтеграція галузей АПК, забезпечення сталого розвитку національної економіки).

Основне і незмінне завдання сільського господарства - це забезпечення функціонування соціуму. При цьому методи вирішення цього завдання перманентно змінюються, що пов'язано із розвитком соціально-економічного розвитку соціуму.

Підприємства аграрного сектора є системно важливим елементом суспільства. Функціонування сільського господарства забезпечує життєздатність і здоров'я населення та цілісність соціально-економічної системи.

Аграрна політика є пріоритетною у соціально-економічній політиці держави. Основними цілями функціонування підприємств аграрного сектора є стійкий розвиток сільських територій, підвищення зайнятості і рівня життя сільського населення; зростання конкурентоспроможності вітчизняної

сільськогосподарської продукції на основі фінансової стійкості і модернізації сільського господарства, прискореного розвитку його пріоритетних підгалузей; збереження і відтворення земельних і інших природних ресурсів, які використовуються у сільському господарстві.

Сільське господарство є специфічним, воно суттєво відрізняється від інших секторів економіки. Крім виробництва безпосередньо сільськогосподарської продукції (продукти харчування, корм для тварин, сировина для текстильної і шкіряної промисловості, тощо) підприємства сільськогосподарського сектору виконують інші функції (охорона зовнішнього середовища, розвиток сільських територій, забезпечення сталого розвитку, соціальна, тощо).

Сьогодні на міжнародному рівні визнається багатофункціональність сільського господарства (Multifunctionality of Agriculture). Сутність багатофункціональності сільського господарства полягає у тому, що сільське господарство є підсистемою складної природно-соціально-економічної системи. Тобто, концепція багатофункціональності сільського господарства відображає єдність функцій сільського господарства, а саме взаємозв'язках економічної, соціальної та природо - екологічної сфер. Підприємства цих сфер здійснює відтворення ресурсного потенціалу. Отже, багатофункціональність підприємств сільського господарства розглядається відповідно до конкретних характеристик сільськогосподарського виробництва, до наявності різних відтворювальних сільським господарством продуктів функціонування галузі як товарного, так і нетоварного характеру. Так, в Угоді Світової Організації Торгівлі (СОТ) (англ. World Trade Organization, WTO) про сільське господарство, зазначено, що сільськогосподарська діяльність не тільки забезпечує виробництво сільськогосподарської продукції, що реалізується на ринку, але створює суспільні товари та послуги, які є «зовнішніми ефектами виробництва». Тобто сільськогосподарська діяльність взаємопов'язана з екологічними, соціальними та іншими сферами. Отже, в Угоді СОТ про сільське господарство підкреслений взаємозв'язок між сільським господарством і продовольчою безпекою; охороною довкілля; сталим розвитком [96]

Питання, пов'язані із сільським господарством були важливою складовою переговорного процесу щодо вступу України до СОТ. Основною метою успішного завершення цих переговорів було «забезпечення належного рівня підтримки агропромислового комплексу країни та створення умов для конкурентоспроможності вітчизняного сільськогосподарського виробника після вступу до СОТ» [26]. Відповідно до Угоди СОТ про сільське господарство, країни, які приєднуються до Світової Організації Торгівлі, беруть на себе певні зобов'язання щодо «державної підтримки сільського господарства, доступу до ринку сільськогосподарських і продовольчих товарів, експортної конкуренції тощо» [26].

Україна, як і всі члени Світової Організації Торгівлі, не має обмежень на програми внутрішньої підтримки сільського господарства (консалтинг, маркетингові послуги, створення інфраструктури, розбудову сучасної системи технічних стандартів тощо).

Сьогодні актуальним є реформування механізму надання державної підтримки підприємствам аграрного сектору відповідно до принципів СОТ. Відповідно, пошук шляхів щодо удосконалення підтримки сільського господарства є одним із основних напрямів співпраці департаменту доступу до ринків та взаємодії з СОТ із відповідними структурними підрозділами Мінагрополітики» [26].

Функціонування і розробка системи багатофункціонального сільського господарства, як і будь-яка складна система, передбачає виникнення і подолання багатьох протиріч - між функціями і структурою системи, між її різними функціональними модулями, між окремими функціональними рівнями структури, конфлікти на різних рівнях між функціями і структурою тощо. Основою цих протиріч є протиріччя між цілями системи, що є невід'ємною складовою багатофункціональних задач. Саме суперечливість цілей призводить до суперечностей на функціональному рівні. Таким чином, системний характер багатофункціонального сільського господарства обумовлює наступні положення:

- функції сільського господарства реалізуються на основі єдиного обмеженого ресурсного потенціалу, що призводить до суперечностей при його використанні;
- реалізація однієї або декількох функцій призводить до необхідності збільшення або зменшення дії інших;
- суперечності, які обумовлені впливом зовнішнього середовища;
- суперечності між функціями мають динамічний характер.

Все вищезазначене обумовлює особливості функціонування підприємств аграрного сектора. Проте, незважаючи на системний характер багатофункціонального сільського господарства, основним видом економічної діяльності, який створює базу для всіх інших, є безпосередньо виробництво сільськогосподарської продукції [107]. Підприємства, що задіяні в аграрному секторі, задіяні в різних сферах. Проте всім ним притаманні певні особливості функціонування, а саме: здебільшого вони «представлені малими підприємствами, територіально віддалені від центрів цивілізації (ринку праці, податкових служб, internet - ресурсів тощо) та не мають можливості мати у своєму штаті висококваліфікованих працівників» [108]. Особливості функціонування підприємств аграрного сектора обумовлені насамперед специфікою аграрного сектору. Так, сама сільськогосподарська діяльність пов'язана з високими ризиками, що обумовлено залежністю від природно-кліматичних умов та із специфікою використання біологічних активів. Крім того, біологічні об'єкти характеризуються різноманіттям; технологічні процеси в сільському господарстві є достатньо складними; підконтрольні параметри розподілені на великій площі.

Сільському господарству притаманні специфічні риси такі, як: використання у господарських процесах рослин і тварин в якості предметів праці; значний вплив природних, непідконтрольних людині факторів впливу на кінцевий результат діяльності і т.д. Крім того, сьогодні відбувається докорінна зміна становища людини у виробництві, створюються нові виробництва, технологічні лінії тощо. Це обумовлює спрямування розумової діяльності

людини на виконання окремих операцій виробництва. В таких умовах працівник використовує обмежені окремими технологічними процесами професійні знання. Це, як правило, призводить до виникнення проблем при зміні ділянки роботи або при перепрофілюванні виробництва.

Зміни, що обумовлені Четвертою промисловою революцією, відбуваються майже в усіх сферах суспільства і є постійними і швидкими. При цьому, зміни відбуваються настільки швидко, що знання працівника, які він отримує при навчанні в університеті (чи іншому навчальному закладі) є недостатніми через достатньо короткий проміжок часу.

Аграрний сектор об'єднує підприємства різних галузей сільського господарства. Підприємства аграрного сектору є частиною загальної економічної системи. Як і в інших галузях економіки, в сільському господарстві сьогодні відбуваються трансформаційні зміни, що пов'язано з процесами діджіталізації, глобалізації тощо. Ці зміни зумовили формування підприємницького укладу господарювання. Так сьогодні спостерігається багатоукладність підприємницької діяльності в аграрному секторі, динамічність різнонаправлених змін, важкопрогнозованість тенденцій тощо. Зазначене обумовлює необхідність оцінювання результативності (ефективності) підприємницької діяльності.

Ефективність функціонування підприємств аграрного сектору значною мірою визначає економічний розвиток всієї сільськогосподарської сфери. Значна кількість господарств-виробників аграрного сектору забезпечує переробні підприємства сировиною.

Аграрному сектору притаманний більш високий рівень ризику підприємницької діяльності та залежність доходів її економічних агентів від природно-кліматичних умов, що обумовлює нестабільність доходів сільськогосподарських підприємств. Крім того, на сільськогосподарських підприємствах спостерігається значно швидший знос основних фондів, що обумовлено їх експлуатацією в несприятливих умовах, в тому числі в агресивних середовищах (особливо у тваринництві, птахівництві, а також при роботі з мінеральними добривами тощо).

Незважаючи на той факт, що політика уряду України спрямована на «забезпечення сприятливого організаційно-інституційного середовища для рівноправного розвитку економічних суб'єктів різних форм господарювання» [59], переважна більшість підприємств сільського господарства представлена підприємствами малого бізнесу (таблиця 1.1, рисунок 1.1).

Інформація, яка наведена у таблиці 1.1 та рисунок 1.1, свідчить, що за період з 2015 по 2020 рр. питома вага малих підприємств сільського господарств стабільно перевищувала 95% та динаміки їх кількості не спостерігалось.

Таблиця 1. 1

Динаміка кількості підприємств сільського господарств в залежності від розміру за 2015-2020 рр. (%)

| № п.п. | Розмір суб'єкта господарювання | 2015 р. | 2016 р. | 2017 р. | 2018 р. | 2019 р. | 2020 р. |
|--------|--------------------------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| 1      | Великі                         | 0,0     | 0,0     | 0,0     | 0,0     | 0,1     | 0,1     |
| 2      | Середні                        | 3,2     | 3,4     | 3,1     | 3,0     | 3,0     | 2,9     |
| 3      | Малі                           | 96,8    | 96,6    | 96,9    | 97,0    | 96,9    | 97      |

Джерело: згруповано на підставі даних Держаної служби статистики України (2020) [89].

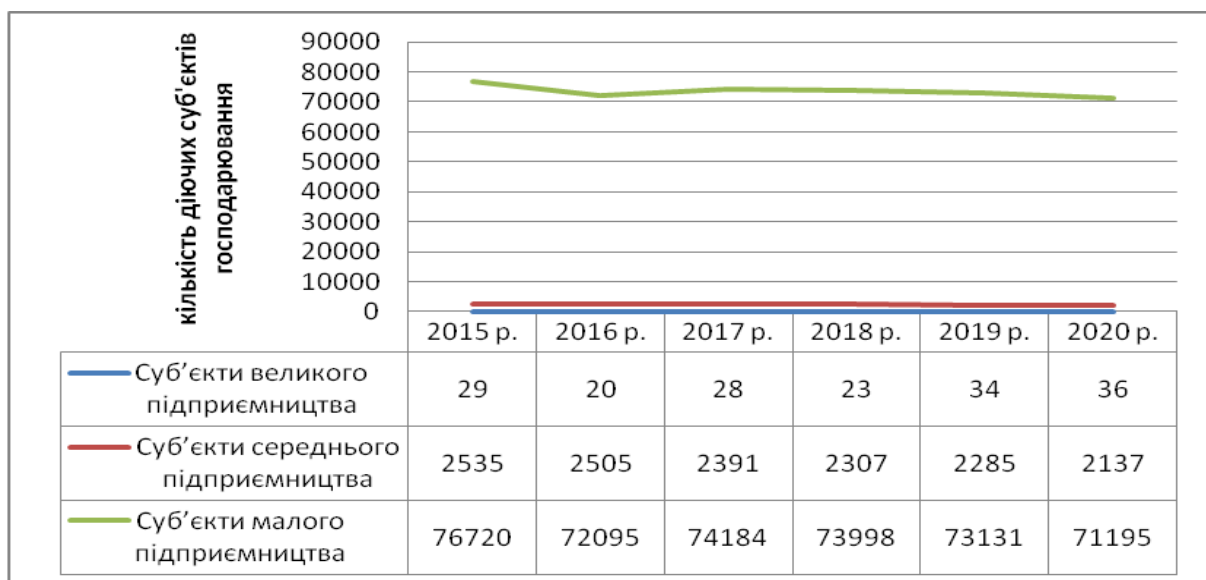


Рис. 1.1 Динаміка кількості підприємств сільського, лісового та рибного господарств в залежності від розміру за 2015-2020 рр.

Джерело: побудовано на підставі даних Держаної служби статистики України (2020) [89].

Серед невеликих сільськогосподарських підприємств значна кількість фермерських. Крім того, фермерські господарства є «наймасовішою організаційно-правовою формою аграрного підприємництва» [63]. Сімейні

фермерські господарства мають особливе значення. Так, саме селянські фермерські господарства вже тривалий період «виконують роль самозабезпечуючого у продовольчому сегменті утворення, виробляють майже половину продукції внутрішнього споживчого ринку» [60].

Протягом 2014—2019 рр. загальна кількість фермерських господарств зросла на 40,8 % (у тваринництві — на 25,6 %, у рослинництві — на 46,2 %).

Саме фермерське господарство здатне забезпечити цілі сталого розвитку, тому що саме в ньому поєднуються економічні, екологічні, соціальні та культурні функції. Це створює необхідні можливості для забезпечення цілей сталого розвитку сільських територій. Фермерські господарства зацікавлені у збереженні екології, сільського укладу життя; створенні сталих продовольчих систем; веденні ресурсозаощадливої сільськогосподарської діяльності; забезпеченні зайнятості та зростанні доходів сільського населення. Всі ці складові прописані у проголошених ООН Цілей Сталого Розвитку до 2030 року.

Специфічною формою підприємницької діяльності в аграрному секторі економіки є особисті селянські господарства. Вони є однією з найбільш неформалізованих форм малого аграрного бізнесу. Проте їх значення у соціально-економічному розвитку села досить суттєве. Так, станом на 1 січня 2020 р. в аграрному секторі економіки України налічувалося близько 4 млн. таких господарств. За 2019 рік особисті селянські господарства забезпечило виробництво понад 43% валової продукції сільського господарства [89]. Проте, ці господарства залишаються поза правовим полем та ринковим середовищем господарювання. Так, особисті селянські господарства не є платниками податків, проте вони і не мають можливості скористатися програмами державної підтримки і розраховувати на соціальний захист.

Основна причина стабільного і достатньо значущого для економіки виробництва продукції — це насамперед необхідність забезпечення особистих потреб домогосподарств населення у продуктах харчування.

Здебільшого невеликі сільськогосподарські підприємства (у тому числі і фермерські господарства) як правило спеціалізуються на виробництві рослинницької продукції. Традиційно саме рослинництво вважається вкрай

важливим напрямом спеціалізації для економіки господарюючих суб'єктів усіх категорій. Невеликі сільськогосподарські підприємства займаються вирощуванням усіх можливих за природно-економічними умовами видів рослинних культур. Як правило, спеціалізація господарства залежить від природно-кліматичних умов, розміщення, розміру і традицій. Крім того, значний вплив мають кон'юнктурні аспекти представлення продукції на ринок.

За підсумками оцінки результатів господарської діяльності усіх категорій підприємств аграрного сектору було вироблено продукції рослинництва 64933 тис. тонн (9649 тис. тонн - фермерські господарства).

В цілому, підприємницька діяльність аграрного сектору характеризується високими показниками ефективності діяльності. Так, у 2019 р. підприємствами аграрного сектору було одержано 90,2 млрд. грн. чистого прибутку [63].

Найважливішою важливістю розвитку світового сільського господарства на постіндустріальному етапі стало завершення його глобальної індустріалізації і перетворення на початок ХХІ в. у невід'ємну складову частину світової промислової системи. При цьому зберігаються специфічні риси, що виділяють агровиробництво із загального ряду індустрій (насамперед надризикова залежність від природних змін у навколишньому середовищі). Як залишається очевидно абсолютним превалювання значимості продовольства з усіх іншими виробленими людиною товарами.

З основних складових індустріалізації сільського господарства виділяють:

по-перше, посилення залежності від мінеральних видів палива, все у великих кількостях необхідного для виробництва, переробки та доставки продовольства до споживача;

по-друге, переведення тваринництва, яке стало до кінця ХХ ст. превалюючою галуззю світового сільського господарства, на промислові методи відгодівлі худоби та переробки;

по-третє, зростання виробництва генно-модифікованої продукції (спочатку кукурудзи, сої, бавовни), стараннями генетиків, що отримала покращені характеристики інших організмів або рослин, які природним шляхом придбати

неможливо (перш за все, стійкість до ураження шкідниками та впливу пестицидів).

Переведення землеробства та тваринництва на промислові рейки обертався посиленням залежності фермерських господарств від великих корпорацій, що пов'язують усі стадії виробничого циклу від землі до столу споживача. У цьому ланцюжку взаємодій у вигравші залишається "крупняк", а фермери, змушені нести основні ризики і "грати" за правилами, що задаються Cargill, Tyson Foods, ін., працюючи за встановленими ними стандартами (закупівля насіння, молодняку на відгодівлю у ТНК з наступною продажем їм же готової продукції), залишаються найуразливішою ланкою і важко зводять кінці з кінцями (американська ферма з річним доходом 250 тис. дол. «чистими» отримує в кращому разі 20 тис. дол.1).

По суті, боргова криза фермерських господарств 1970-1980-х років. перетворився на постійне явище, як залишилося незмінним та їх підпорядковане становище у загальносвітовій агропродовольчій системі. Крім зазначених вище обставин, її стабільному розвитку загрожує ціла сукупність екзогенних та ендегенних факторів.

Найголовніші з них у плані розвитку світового сільського господарства знаходяться в Гімалаях і на плато Тибету, запитуючи басейни Гангу, Хуанхе і Янцзи, де виробляється тільки пшениці і рису, не кажучи про інші культури, більше, ніж у США. Проте фахівці із тривогою відзначають неухильне зниження рівня води у цих річках. Потепління клімату захоплює також території США, Канади, європейського континенту, а в Латинській Америці багато льодовиків просто зникли.

Зростання міст виводить з обігу сільськогосподарські угіддя, ліси, виснажуючи джерела біологічного існування життя і перетворюючи багато сільських поселень на новий варіант гетто. Неконтрольоване розширення застосування мінеральних добрив і пестицидів, що заражають воду, повітря, ґрунт, може, при запізнюванні заходів контрреагування, призвести до незворотних наслідків у вигляді обезлісування, виснаження ґрунтів, втрати біологічної різноманітності.

По-друге, розширення сільськогосподарської діяльності дедалі частіше відбувається з допомогою невідновлюваних ресурсів з важкопередбачуваним результатом. Так, практично всі успіхи Бразилії засновані на сільськогосподарській розробці джунглів Амазонки, яка вимагала розчищення території, порівнянної за площею з Португалією, що може серйозно вплинути на клімат не тільки в західній півкулі.

Китай, завдяки своєму населенню (1/5 частина земель) та успіхам економічних перетворень, міг би грати визначальних роль у розвитку світового сільського господарства, але, маючи всього 7 % світової ріллі, став до того ж все сильніше «впиратися» в біологічні межі врожайності, використаних у ході ініційованих наприкінці 1970-х років реформ та економічні обмежувачі, що впливали з умов запропонованого селянам сімейного підяду (зобов'язання виробити та продати обумовлену кількість зерна державним органам за фіксованими низькими цінами). Безумовно, Китай зі своїми економічними можливостями міг би скуповувати чи не більшу частину продовольства, що виноситься на світові ринки на продаж, але пішов іншим шляхом, спрямовуючи своїх селян за кордон (750 тис. чол. в одну Африку) для виробництва продовольства з подальшим експортом у КНР.

Світова практика шукає відповіді на виклики, що постали перед глобальним сільським господарством до ХХІ століття, у різних напрямках. Послідовно напрацьовуються пакети рішень у різних галузях: техніко-технологічної (наприклад, шириться практика органічного землеробства як концепції, що оформилася у міжвоєнний період стараннями британських та американських фахівців, фермерів, громадськості, стурбованих зростанням застосування хімікатів у сільському господарстві), інституційною (множиться міжнародних інститутів розвитку аграрного сектору), організаційно-економічної (Удосконалюються різноманітні заходи держави та бізнесу щодо підтримки фермерів: від програм субсидування виробництва, фінансування фундаментальної та прикладної сільськогосподарської науки до «націлюючих» програмно-цілевих методів налаштування агробізнесу), ін.

На сьогодні найбільш рентабельними є великі сільськогосподарські підприємства, які майже досягли свого максимального потенціалу. Але, показники потенціалу ефективності господарювання у середніх та малих підприємствах аграрного сектору значно вищий. Саме невеликі підприємства володіють перспективністю розвитку, є визначальними у соціально-економічному розвитку.

Малим сільськогосподарським господарствам доводиться стикатися з постійними перешкодами, які виникають в процесі їх функціонування (загальна економічна нестабільність, фінансові проблеми, недосконалість законодавства та податкової системи, відсутність необхідних знань, численні адміністративні бар'єри). Серед малих підприємств найбільш частка належить фермерським господарствам.

Ефективна діяльність малих фермерських господарств забезпечує «збереження й розвиток сімейної форми господарювання, самозайнятість членів селянських сімей та одержання ними додаткового доходу, а також розвиток сільських територій» [63].

Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про фермерське господарство» щодо стимулювання створення й діяльності сімейних фермерських господарств» прописано трансформацію особистих селянських господарств у сімейні фермерські. Відповідно до цього закону «господарська діяльність сімейного фермерського господарства може здійснюватись у формі юридичної або фізичної особи-підприємця, але з використанням в основному праці членів цього господарства. Виключення можливі лише при виконанні сезонних робіт» [83].

Сільське господарство України будується на поєднанні великих, середніх і малих форм. При цьому великі господарства є провідниками науково - технічного прогресу, малі та середні - забезпечували загальне зростання сільськогосподарської галузі, дозволяли підвищити рівень добробуту сільського населення.

Проблеми охорони навколишнього природного середовища, розвиток інфраструктури та інші питання життя громад можливо вирішити лише ляхом

спільного розв'язання. Без відновлення взаємозв'язаності розвитку сільського господарства і села приносить лише локальний і нетривалий ефект.

## **1.2 Розрахунки з оплати праці: економічна характеристика та нормативно — правова регламентація**

Розрахунки з оплати праці займають центральне місце у системі розрахунків будь — якого суб'єкта господарювання, відносяться до найбільш відповідальних і складних ділянок облікової праці.

Оплата праці належить до центральних економічних та юридичних категорій, про що свідчить велика кількість праць як вітчизняних так і закордонних вчених.

Розглядаючи економічну природу заробітної плати, слід мати на увазі, що вона є трудовим доходом, тобто доходом одержаним робітником від праці. Трудові доходи є переважно основним джерелом доходів для більшості людей. Сьогодні заробітна плата та інші різновиди заробітку становлять в розвинутих країнах світу до 80% національного доходу.

Заробітну плату, як економічну категорію, кожна з провідних економічних шкіл трактує по різному. За сучасною неокласичною політичною економією заробітна плата або ставка заробітної плати — це ціна, яку платять за використання праці. Ця теорія ґрунтується на теорії граничної продуктивності, яка вперше була сформульована американським економістом Дж. Б. Кларком у науковій праці «Розподіл багатства». Суть цієї неокласичної теорії виражається старою істиною: від кожного — за здібностями, кожному — за працею. Неокласична теорія має «низку недоліків і не дає відповіді, чому за тієї самої продуктивності праці існують дуже великі відмінності між країнами в диференціації оплати праці?» [73]

Діаметрально протилежною неокласичній є марксистська теорія заробітної плати за капіталістичної ринкової системи. Основоположник цієї теорії К. Маркс розглядав заробітну плату в органічній єдності з вартістю товару робоча сила. Він зазначав, що «вартість робочої сили — це вартість життєвих засобів

необхідних для підтримки життя її власника. Сума життєвих засобів повинна бути достатньою для того, щоб підтримати трудящого індивіда як такого, у стані нормальної життєдіяльності» [73].

Слід відмітити, що вартість робочої сили включає в себе історичний і моральний елемент. Також на неї впливають умови праці, і перш за все ті, які небезпечні для життя носія робочої сили, або є обтяжливими для її здійснення.

Карл Маркс, на відміну від класиків політичної економії вважав, що заробітна плата «...є перетвореною формою вартості, або ціни робочої сили. У свою чергу, у вартості робочої сили представлена така кількість уречевленої суспільної праці, яка містить частину, наприклад половину, для суспільної середньої праці, тобто потрібна лише половина робочого дня для щоденного виробництва робочої сили. Інша частина виступає як неоплачена і у вигляді додаткової вартості присвоюється капіталістом» [73]. Отже, ним доведено, що робітник більше половини свого робочого дня використовує на виробництво додаткової вартості, яку різні особи під різними приводами розподіляють між собою.

На нашу думку, недолік марксистської теорії полягає насамперед у тому, що в ній заробітна плата не пов'язується з результатами праці трудящого.

Концепція Маркса, стосовно сутності заробітної плати, в основному поділяється вітчизняними науковцями. Зокрема, такими як Клименко Г.Н., Нестеренко В.П., Мочерний С.В. вона сприймається із певними застереженнями. Так, на відміну від К. Маркса вони вважають, що «частка заробітної плати у новоствореній вартості поступово зростає, заробітна плата виражає як вартість робочої сили, так і оплату за працю» [73].

У світовій економічній науці є чимало варіантів визначення поняття заробітної плати. Так, наприклад, за концепцією В.Петті, Д.Рікардо, зарплата є грошовим виразом «мінімуму засобів існування». А.Сміт включав у заробітну плату вартість життєвих засобів людини, щоб вона могла «працювати». А.Маршал в «життєво необхідні засоби» включає вже засоби «щоб працювати» і «щоб жити». Так, наприклад, В.Петті в XVII ст. вважав, що зарплата - це ціна праці.

Учений М.Туган-Барановський вважав заробітну плату часткою робітничого класу в суспільному продукті, яка залежить від продуктивності суспільної праці і соціальної сили робітничого класу. Е.Бем-Баверк звертав увагу на можливість поступок підприємців у частині підвищення розміру заробітної плати під загрозою страйків, організованих профспілками, але відзначав наступний відтік капіталу з галузей з підвищеною зарплатою, заміну живої праці машинною, що в кінцевому підсумку неминуче призведе до зниження зарплати.

Необхідність прямого втручання в регулювання величини і динаміки заробітної плати обґрунтував Дж. М. Кейнс. Щоб уникнути соціальних потрясінь, він запропонував замість зниження зарплати шляхом перегляду колективних угод використати поступове або автоматичне зниження реальної зарплати в результаті зростання цін. Кейнс обґрунтував необхідність політики жорсткої грошової заробітної плати. Його ідеї розвинуті в працях Е. Хансена, Л.Клейна, Д. Робінсон та ін., які запропонували різні методи регулювання заробітної плати і доходів населення, виходячи з визнання активної ролі держави у розподільчих процесах.

У сучасній економічній теорії праця однозначно вважається фактором виробництва, а заробітна плата - ціною використання праці робітника. Прихильниками цієї концепції є відомі американські економісти П. Самуельсон, В. Нордгауз.

Більшість науковців визначають заробітну плату та оплату праці як тотожні.

Наприклад, В. Лукашевич вважає, що ці поняття — рівноцінні, хоча між ними і є певна відмінність: видатки на заробітну плату здійснюють із фонду заробітної плати, а інші заохочувальні виплати проводять за рахунок підприємства або "коштів спеціального призначення та цільових надходжень". Щодо правового аспекту, то Г. Чанишева та Н. Болотіна вважають, що термін "оплата праці" ширший, і його цільове призначення спрямоване на організацію оплати праці, регламентацію її окремих елементів та всієї системи правових засобів у цій сфері, тоді як поняття "заробітна плата" спрямоване на право окремого працівника отримувати грошову винагороду.

Проте, в зарубіжній літературі автори або не розділяють ці поняття, або вживають їх як рівноцінні. Наприклад, М. Армстронг та Т. Стівенс відносять до структури заробітної плати базову зарплату, умовну винагороду, грошові бонуси, методи довготермінового заохочення, акції, участь у прибутку. П. Чингос зазначив, що до структури заробітної плати можна віднести "... базову ставку і виплати, які залежать від результатів праці, у вигляді премій, бонусів". Отже, можна стверджувати, що термін "оплата праці" — ширший, аніж "заробітна плата". Проте в окремих випадках, що не стосуються правового аспекту (адже це може суперечити принципу єдності юридичної термінології), їх можна використовувати як синоніми.

Вперше розмежувати зміст термінів "заробітна плата" і "оплата праці" зробив спробу О.І. Процевський, який звернув увагу на те, що при ототожненні названих понять недооцінюється значення та роль процесу праці, а перевага надається його кінцевій меті. У своїй монографії "Заработная плата и эффективность общественного производства" вчений стверджував, що поняття заробітна плата є вужчим, а тому "охоплює застосування всієї сукупності відносин оплати праці до конкретного працівника". Оплата праці у вигляді заробітної плати є дією підприємства у відповідь на працю працівника. Різниця між заробітною платою та оплатою праці, на його думку, полягає у тому, що "заробітна плата — це винагорода, яка виплачується працівнику за вже досягнуті результати трудової діяльності, Натомість "оплата праці — це показник можливого, це те, чого працівник може досягнути, якщо успішно та добросовісно виконає свої обов'язки". "У системах оплати праці встановлюється залежність між рівнем виконання норм праці та міри її оплати, а в заробітній платі визначається конкретна величина винагороди, що відповідає кількості та якості витраченої праці".

Проте, дані визначення не відображають всі прикладні економічні аспекти оплати праці як з позиції роботодавця (для якого оплата праці, передусім, це стаття витрат, проте ці витрати забезпечують виконання виробничого процесу і тому є передумовою отримання прибутку), так із позиції працівника (для якого

частіше всього заробітна плата є найвагомим джерелом доходу, отже засобом його існування, яка прямо визначає його рівень та якість життя).

Тому, поділяємо думку Михайленка О.В., що для більш чіткого розуміння економічної сутності оплати праці необхідно підходити до її вивчення з кількох позицій:

- заробітна плата — це економічна категорія, що відображає відносини між власником підприємства та найманим працівником з приводу новоствореної вартості;

- заробітна плата — це винагорода, яку за трудовим договором власник сплачує працівникові за виконану роботу;

- заробітна плата — це елемент ринку праці, ціна, за якою працівник продає послуги робочої сили, тобто виражає ринкову вартість використання найманої робочої сили;

- заробітна плата — це трудовий дохід для працівника, який він отримує в результаті реалізації здатності до праці та який має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили;

- заробітна плата — це елемент витрат на виробництво і, водночас, головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих результатів праці.

Сутність заробітної плати розкривається у її функціях, що показують, яку роль вона грає у відтворювальному процесі:

- 1) Відтворювальна функція полягає у забезпеченні можливості відтворення робочої сили на соціально нормальному рівні споживання, тобто у визначенні такого абсолютного розміру заробітної плати, який дозволяє здійснити умови нормального відтворення робочої сили, тобто підтримання, а то й покращення умов життя працівника, який повинен мати можливість нормально жити (платити квартиру, їжу, одяг, тобто, предмети першої необхідності), який повинен мати реальну можливість відпочивати від роботи, щоб відновлювати сили, необхідні для роботи. Також працівник повинен мати змогу рости та виховувати дітей, майбутні трудові ресурси. Звідси і вихідне значення цієї функції, її визначальна роль стосовно іншим.

2) Соціальна функція, іноді виділяється із відтворювальної, хоча є продовженням та доповненням першої. Заробітна плата як одне з основних джерел доходу має не тільки сприяти відтворенню робочої сили як такої, а й давати можливість людині скористатися набором соціальних благ — медичні послуги, якісний відпочинок, здобуття освіти, виховання дітей у системі дошкільної освіти тощо. Крім того, забезпечити безбідне існування працюючого у пенсійному віці.

3) Стимулююча функція важлива з позиції керівництва підприємства: потрібно спонукати працівника до трудової активності, максимальної віддачі, підвищення ефективності праці. Цій меті служить встановлення розміру заробітків залежно від досягнутих кожним результатів праці. Працівник має бути зацікавлений у підвищенні своєї кваліфікації для більшого заробітку, т.к. Вища кваліфікація вище оплачується. Підприємства ж зацікавлені у висококваліфікованих кадрах підвищення продуктивності праці, поліпшення якості продукції. Реалізація стимулюючої функції здійснюється керівництвом через конкретні системи оплати праці, що ґрунтуються на оцінці результатів праці та зв'язку розміру фонду оплати праці (ФОП) з ефективністю діяльності підприємства.

4) Статусна функція зарплати передбачає відповідність статусу, що визначається розміром заробітної плати, трудового статусу працівника. Під статусом мається на увазі становище людини у тій чи іншій системі соціальних відносин та зв'язків. Трудовий статус - це місце цього працівника по відношенню до інших працівників як по вертикалі, так і по горизонталі. Звідси розмір винагороди за працю одна із головних показників цього статусу, яке зіставлення зі своїми трудовими зусиллями дозволяє судити про справедливість оплати труда.

5) Регулююча функція - це регулювання ринку праці та прибутковості фірми. Природно, що за інших рівних умов працівник наймається на роботу в те підприємство, де більше платять. Але вірно й інше — підприємству не вигідно платити дуже багато, інакше його рентабельність знижується. Підприємства

наймають працівників, а працівники пропонують свою працю ринку праці. Як і кожний ринок, ринок праці має закони освіти ціни на працю.

6) Функція формування платоспроможного попиту працюючих за наймом. Полягає у визначенні їх купівельної спроможності, що, своєю чергою, впливає сукупний попит, структуру і динаміку національного виробництва. Дія цієї функції дозволяє за допомогою регулювання величини заробітної плати встановлювати раціональні пропорції між товарним попитом та пропозицією.

7) Виробничо-часткова функція заробітної плати визначає міру участі живої праці (через заробітну плату) в освіті ціни товару (продукції, послуги), його частку в сукупних витратах виробництва та у витратах на робочу силу. Ця частка дозволяє встановити ступінь дешевизни (дороговізни) робочої сили, її конкурентоспроможність на ринку праці, бо тільки жива праця приводить у рух уречевлену працю, а отже, передбачає обов'язкове дотримання нижчих меж вартості робочої сили та певні межі підвищення зарплати. У цій функції втілюється реалізація попередніх функцій через систему тарифних ставок (окладів) та сіток, доплат та надбавок, премій, порядок їх обчислення та залежність від ФОП.

Необхідно також розрізняти номінальну та реальну заробітну плату.

Номінальна заробітна плата або дохід виражає загальну суму грошей, отриманих працівником за свою витрачену працю, виконану роботу, надану послугу чи відпрацьований час. Вона визначається чинною ставкою заробітної плати або ціною робочої сили за одиницю часу роботи

Реальна заробітна плата – це кількість товарів та послуг, яку можна придбати на номінальну зарплату. Оплата праці працівників в організації є основною формою їх винагороди за результати праці та стимулювання її кількісних та якісних показників. Відповідно до законодавства організація самостійно розробляє та затверджує форми та системи оплати праці працівників, які числяться у штаті, так і залучаються з боку для виконання робіт за договорами цивільно-правового характеру.

При оплаті праці використовується тарифна та безтарифна системи оплати праці.

Оплата праці є такою категорією, яка повинна у відповідності до своїх функцій та економічного змісту забезпечувати відтворення робочої сили, сприяти мотивації працівників до результативної праці, регулювати вартість робочої сили на ринку праці під впливом співвідношення попиту та пропозиції, визначати соціальний статус працівників. Проте, на сьогоднішній день в Україні оплата праці не вирішує дані проблеми.

Однією з найвагоміших функцій оплати праці є мотивуюча (стимулююча). Це пояснюється не тільки високою часткою заробітної плати в доході працівника (у більшості працівників заробітна плата є найбільш вагомим джерелом доходу, нерідко єдиним). У свідомості людини заробітна плата асоціюється з визнанням його авторитету на підприємстві і виражає його соціальний статус.

Проте, сьогоднішній рівень організації заробітної плати не дозволяє зробити висновків про серйозні успіхи в цільовій її спрямованості та можливості використання для реалізації мотиваційної політики. Наразі відбувається відмирання мотивуючої функції оплати праці. Також спостерігаються величезні перекоси в оплаті праці як за галузями економіки, так у різних професійно кваліфікованих групах працівників.

Слід зазначити, що відповідно до Закону України «Про оплату праці», який був прийнятий у 1997 році, заробітна плата — це винагорода обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу. Вона як економічна категорія «розвинутих товарно-ринкових відносин виражає вартість товару робоча сила і оплату за працю, за витрати і результати її, що визнані ринком. При цьому під результатом праці слід розуміти її кінцевий продукт» [84].

Визначення категорії «оплата праці» різними науковцями та нормативними актами наведено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Визначення категорії «заробітна плата» різними науковцями та нормативними актами

| Джерело | Визначення |
|---------|------------|
|---------|------------|

| 1                                                  | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|----------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| неокласична політична економія<br>(Дж. Б. Кларк)   | заробітна плата — це ціна, яку платять за використання праці.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| марксистська теорія заробітної плати<br>(К. Маркс) | заробітна плата «...є перетвореною формою вартості, або ціни робочої сили. У свою чергу, у вартості робочої сили представлена така кількість уречевленої суспільної праці, яка містить частину, наприклад половину, для суспільної середньої праці, тобто потрібна лише половина робочого дня для щоденного виробництва робочої сили. Інша частина виступає як неоплачена і у вигляді додаткової вартості присвоюється капіталістом». |
| Клименко Г.Н., Нестеренко В.П., Мочерний С.В.      | заробітна плата виражає як вартість робочої сили, так і оплату за працю (частка заробітної плати у новоствореній вартості поступово зростає).                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| В.Петті, Д.Рікардо                                 | зарплата є грошовим виразом «мінімуму засобів існування».                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| М.Туган-Барановський                               | заробітна плата - це частка робітничого класу в суспільному продукті, яка залежить від продуктивності суспільної праці і соціальної сили робітничого класу.                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Закону України «Про оплату праці»                  | заробітна плата — це винагорода обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу.                                                                                                                                                                                                                                                    |

На нашу думку найбільш чітке визначення наведене у Законі України «Про оплату праці», проте воно неповне, тому нами запропоноване власне визначення категорії «заробітна плата»:

заробітна плата — це винагорода обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу і яка є перетвореною формою робочої сили.

У процесі формування нормативно-правової бази в Україні законотворчі ініціативи щодо виплат працівникам повинні задовольняти інтереси всіх суб'єктів: держави, фізичних та юридичних осіб. Питання розрахунків з оплати праці регулюються досить широким колом нормативних документів.

В результаті дослідження основних законодавчих актів, які регулюють оплату праці в Україні, можна відмітити, що вони поділяються на дві групи: ті, що регулюють безпосередньо оплату праці і ті, що регулюють податкове навантаження на неї.

Основним законодавчим актом є Конституція, на якій базується все законодавство, в тому числі і законодавство про працю. В ній зазначено, що «кожен має право на працю, відпочинок, соціальний захист, безпечні і здорові умови праці і на заробітну плату, причому не нижче встановленого мінімуму. Кожний громадянин має право на своєчасне отримання винагороди за свою працю і це його право захищається законодавством. Держава при цьому повинна створювати умови, необхідні громадянинові для повної реалізації своїх прав» [47].

Не менш важливим є Кодекс законів про працю. Ця збірка законодавчих актів являє собою синтез усіх нормативних актів, пов'язаних з організацією обліку оплати праці в Україні. Він регулює трудові відносини всіх працівників, сприяючи «зростанню продуктивності праці, поліпшенню якості роботи, підвищенню ефективності суспільного виробництва і піднесенню на цій основі матеріального і культурного рівня життя трудящих, зміцненню трудової дисципліни і поступовому перетворенню праці на благо суспільства в першу життєву потребу кожної працездатної людини» [84].

Також існує ряд законів, які регулюють оплату праці. Так, Закон України “Про оплату праці” визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах на підставі трудового договору з установами всіх форм власності та господарювання і спрямований на забезпечення відтворювальної та стимулюючої функції заробітної плати. В цьому законі даються визначення, а також зазначається мінімальна заробітна плата, встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якої не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці. Головною особливістю цього закону є те, що він визначає основні загальні положення щодо оплати праці, а в деталях, у більшості випадків, посилається на інші закони [84].

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. Відповідно до Закону сторонами переговорів з метою

укладання угод з питань, пов'язаних із трудовими відносинами, на всіх рівнях виступають, з одного боку — власники (власники майна установ) або уповноважені ними органи, а з іншого — профспілки або інші представницькі організації працюючих, що мають відповідні повноваження.

Закон України “Про відпустки” встановлює «державні гарантії права на відпустки, визначає умови, тривалість і порядок надання їх працівникам для відновлення працездатності, зміцнення здоров'я, а також для виховання дітей, задоволення власних життєво важливих потреб та інтересів, всебічного розвитку особи. Право на відпустки мають громадяни України, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами, установами, організаціями незалежно від форм власності, виду діяльності та галузевої належності, а також працюють за трудовим договором у фізичної особи. Іноземні громадяни та особи без громадянства, які працюють в Україні, мають право на відпустки нарівні з громадянами України» [80].

Закон України “Про охорону праці” визначає «основні положення щодо реалізації конституційного права громадян про охорону їх життя і здоров'я в процесі трудової діяльності, за участю відповідних державних органів регулює відносини між власником підприємства, установи і організації або уповноваженим ним органом і працівником з питань безпеки, гігієни праці та виробничого середовища і встановлює єдиний порядок організації охорони праці в Україні» [80].

Прогресивним явищем щодо регулювання доходів та оплати праці в Україні стало законодавче регулювання інфляції. Закон України “Про індексацію грошових доходів населення” забезпечує компенсацію знецінених доходів громадян завдяки їх індексації. В той же час потрібно відзначити досить складний алгоритм розрахунку індексації, що спричиняє намагання багатьох установ обійти таке обов'язкове нарахування додаткового доходу шляхом, наприклад, незначного збільшення посадового окладу працівників, що на певний термін дозволяло не робити індексацію.

Таблицею 1.4 наведені чинні нормативні документи, що регулюють розрахунки з оплати праці.

Таблиця 1.4

Основні нормативні документи, які регулюють розрахунки з оплати плати

| № з/п | Назва документа                                                                                                                                                                                                                                           | № документа  | Дата прийняття                                   |
|-------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|--------------------------------------------------|
| 1     | 2                                                                                                                                                                                                                                                         | 3            | 4                                                |
| 1     | Конституція України                                                                                                                                                                                                                                       |              | 28.06.1996 р.                                    |
| 2     | Кодекс законів про працю України                                                                                                                                                                                                                          | КЗпП ст. 378 | 10.12.71 р. з подальшими змінами і доповненнями; |
| 3     | Закон України «Про внесення зміни до Кодексу законів про працю України щодо гармонізації законодавства у сфері запобігання та протидії дискримінації з правом Європейського Союзу»                                                                        | № 785-19     | 12.11.2015 р.                                    |
| 4     | Закон України «Про оплату праці»                                                                                                                                                                                                                          | № 108/95- ВР | 24.03.95 р.                                      |
| 5     | Закон України «Про відпустки»                                                                                                                                                                                                                             | № 504/96-ВР  | 15.11.96 р.                                      |
| 6     | Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»                                                                                                                                                    | №2464-VI     | 08.07.2010 р., вступив в силу 01.01.2011р.       |
| 7     | Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування»                                                                                                                                                                                    | № 77-19      | 13.03.2015 р.                                    |
| 8     | Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»                                                                                                                                                                                  | №996-XIV     | 16.07.99 р.                                      |
| 9     | Податковий кодекс України                                                                                                                                                                                                                                 | № 2755-VI    | від 02.12.10 р.                                  |
| 10    | Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 “Виплати працівникам”                                                                                                                                                                                      | № 601        | 28.10.2003 р.                                    |
| 11    | Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку, тривалості та умов надання щорічних відпусток працівникам, які навчаються у вищих навчальних закладах з вечірньою та заочною формами навчання, де навчальний процес має своє особливості» | №634         | 28.06.97р.                                       |

Таким чином, регулювання розрахунків з оплати праці під впливом змін в економіці піддаються безперервним змінам та уточненням. На сьогодні, у відповідності із законодавством, правове регулювання оплати праці здійснюється державним (як правило, імперативним) і договірним методами. Для ефективного вдосконалення елементів оплати праці необхідним є державна підтримка та надійна законодавча база.

Право працівника на своєчасне одержання винагороди за працю гарантоване Конституцією України, визначено різними законами. Державні органи уповноважені здійснювати нагляд за додержанням законодавства про працю. Основним нормативно-правовим актом, що визначає сутність та принципи оплати праці в Україні, є Закон України “Про оплату праці”. Розрахунки з оплати праці регулює Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 “Виплати працівникам”. Завдяки ньому встановлюються методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і негрошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності.

### **Висновки до розділу 1**

На сьогодні найбільш рентабельними є великі сільськогосподарські підприємства, які майже досягли свого максимального потенціалу. Але, показники потенціалу ефективності господарювання у середніх та малих підприємствах аграрного сектору значно вищий. Саме невеликі підприємства володіють перспективністю розвитку.

Розрахунки з оплати праці займають центральне місце у системі розрахунків будь — якого суб’єкта господарювання, відносяться до найбільш відповідальних і складних ділянок облікової праці. Незважаючи на перманентне вивчення і дослідження економічних категорій «оплата праці» та «заробітна плата» різні провідні економічні школи та діючі нормативні акти трактують їх по різному. Проте, на нашу думку, заробітна плата — це винагорода обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або

уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу і яка є перетвореною формою робочої сили.

Оплата праці виконує певні функції, а саме: відтворення робочої сили, сприяння мотивації працівників до результативної праці, регулювання вартість робочої сили на ринку праці під впливом співвідношення попиту та пропозиції, визначення соціального статусу працівників. Проте, на сьогодні в Україні функції оплата праці не реалізовані. Наразі відбувається відмирання мотивуючої (стимулюючої) функції оплати праці. Також спостерігаються величезні перекоси в оплаті праці як за галузями економіки, так у різних професійно кваліфікованих групах працівників.

Державні органи уповноважені здійснювати нагляд за додержанням законодавства про працю. Своєчасне одержання працівниками винагороди за працю гарантоване Конституцією України. Організація і методика ведення обліку нормативно регламентується багатьма законодавчими актами.

Право працівника на своєчасне одержання винагороди за працю гарантоване Конституцією України, визначено різними законами. Державні органи уповноважені здійснювати нагляд за додержанням законодавства про працю. Основним нормативно-правовим актом, що визначає сутність та принципи оплати праці в Україні, є Закон України “Про оплату праці”. Розрахунки з оплати праці регулює Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 “Виплати працівникам”. Завдяки ньому встановлюються методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і негрошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності.

## **РОЗДІЛ 2**

### **ОРГАНІЗАЦІЙНО – ЕКОНОМІЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ФЕРМЕРСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА «КОЗАК»**

#### **2.1. Організаційно – економічна характеристика господарської діяльності Фермерського господарства «Козак»**

Фермерське господарство «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича – це самостійне підприємство, яке створене для виробництва, переробки та реалізації сільськогосподарської продукції, іншої комерційної діяльності з метою одержання відповідного прибутку, а також надання населенню послуг щодо ведення сільського господарства та здійснення інших, пов'язаних з ним видів діяльності.

Фермерське господарство «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича створене 04.03.2019 р. та діє на підставі Статуту (Додаток Б), Конституції України, Господарського кодексу, Земельного кодексу та інших законодавчих актів України. Фермерське господарство «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича функціонує у формі фермерського господарства, що спеціалізується на рослинництві, а саме вирощуванні зернових та технічних культур. Відповідно до статуту підприємство надає послуги у рослинництві та тваринництві. Підприємство згідно до статуту має право здійснювати оптову та роздрібну реалізацію сільськогосподарської продукції.

Досліджуване Фермерське господарство для здійснення своєї діяльності використовує 152 гектара землі на підставі договорів про оренду земельних паїв. Фермерське господарство «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича має власний автопарк: вантажівки, трактори, комбайни, земельно-обробну техніку та інші самохідні транспортні засоби котрі забезпечують всі технологічні процеси необхідні для вирощування продукції та її збору.

Предмет діяльності згідно статуту є занадто диверсифікованим, проте головною метою діяльності фермерського господарства є отримання прибутку

шляхом виробництва сільськогосподарської продукції, її переробки, реалізації та здійснення інших видів діяльності.

Засновником підприємства та його теперішніми власником є громадянин України. Статутом зазначено, що керівництво підприємством здійснює голова фермерського господарства, котрий діє на підставі Наказу про призначення голови господарства, який укладає договори, здійснює найм і звільнення працівників, встановлює розподіл обов'язків між ними і встановлює об'єм їхньої відповідальності.

Підприємство є юридичною особою, має самостійний баланс, рахунки в банках, печатку із своїм найменуванням, ідентифікаційним кодом, штампи, бланки, може мати фірмовий знак, а також знак для товарів і послуг та інші реквізити.

Фермерське господарство веде бухгалтерський облік результатів своєї роботи і подає відповідним органам фінансову звітність, статистичну інформацію та інші дані, встановлені законодавством України. Оподаткування фермерського господарства провадиться у порядку, встановленому законом.

На підприємстві згідно штатного розкладу працює 5 співробітників: голова ФГ, бухгалтер, підсобний робітник, тракторист-машиніст, агроном із захисту рослин.

Згідно нової редакції Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», ст. 2, а саме за класифікацією підприємств, ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича відноситься до категорії мікро, оскільки за показниками фінансової звітності відповідає щонайменше двом з таких критеріїв:

- балансова вартість активів повинна становити до 350 тисяч євро. На підприємстві ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича станом на 31.12.2021 балансова вартість активів не перевищувала цей показник;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) повинен становити до 700 тисяч євро. На досліджуваному підприємстві станом на 31.12.2021 р. цей показник знаходився в межах допустимої норми;

– середня кількість працівників повинна становити до 10 працівників. На підприємстві ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича станом 31.12.2021р. середня кількість працівників складає 5 осіб. Величина даного показника відповідає класифікації мікро підприємства.

Основна діяльність підприємства зосереджена переважно в рослинництві, тому в своїй діяльності фермерське господарство використовує науково-обґрунтовані аграрні цикли, для досягнення високих показників врожайності, які рекомендовані Міністерством аграрної політики та продовольства та Державним інститутом землеустрою.

До земель господарства належать землі, що використовуються на умовах оренди. Договір оренди землі на підприємстві ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича обов'язково реєструється в органах місцевого самоврядування. Господарство забезпечує раціональні аграрні цикли, що обумовлює структурні зміни посівних площ різних культур щорічно (проте, в умовах ринку спостерігається орієнтація на більш рентабельні культури, а саме кукурудза та соняшник).

Задля забезпечення високих показників проростання посівів фермерське господарство обирає якісний насінневий матеріал, котрий дає змогу без додаткових затрат (добрива, пестициди) знизити негативний вплив бур'янів, захворювань рослин, шкідників, забезпечити належний ріст рослин і на цій основі підвищити врожайність засіяних культур і якість одержуваної продукції, покращити екологічний стан поля.

Для захищення посівів від шкідників, бур'янів, та попередників фермерське господарство використовує високоякісні засоби захисту (пестициди, гербіциди), які щорічно закупаються на підприємство, постачальники прискіпливо обираються головою фермерського господарства.

Основними покупцями сільськогосподарської продукції виробництва ФГ Козак Овчаренка Ігоря Олександровича є ТОВ «Нібулон» та ТОВ «Кернел Трейд».

ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича – молоде господарство, але з моменту заснування та до теперішнього часу підприємство активно розвивається

та щорічно збільшує об'єми вирощуваної продукції. Нижче буде проведено детальний аналіз урожайності засіяних площ у розрізі кожного року з 2019 по 2021рр..

На початку діяльності ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича мало незначні розміри засіяних площ – всього 13.85 Га. (табл.2.1), котрі було засіяно одним видом сільськогосподарських культур, соєю.

Таблиця 2.1

Виробництво культур рослинництва ФГ «Козак» Овчаренка І.О. за 2019 р.

| Назва<br>сільськогосподарських<br>культур | Площа посівна<br>уточнена,<br>га | Площа зібрана,<br>Га | Обсяг<br>виробництва,<br>ц | Урожайність<br>ц/га. |
|-------------------------------------------|----------------------------------|----------------------|----------------------------|----------------------|
| <b>Культури технічні</b>                  |                                  |                      |                            |                      |
| Соя                                       | 13,85                            | 13,85                | 347,40                     | 25,08                |

Незважаючи на незначні обсяги площ засіяних підприємством, урожайність посівів 2019 року ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича мала достатньо високий показник у порівнянні з урожайністю тієї ж культури по регіону та в цілому в країні, що добре видно на рисунку 2.1. Завдяки досягнутому результату по збору урожаю в 2019 році підприємство мало змогу активно розвиватись у наступні роки та збільшити площі посівів у наступному агарному сезоні.

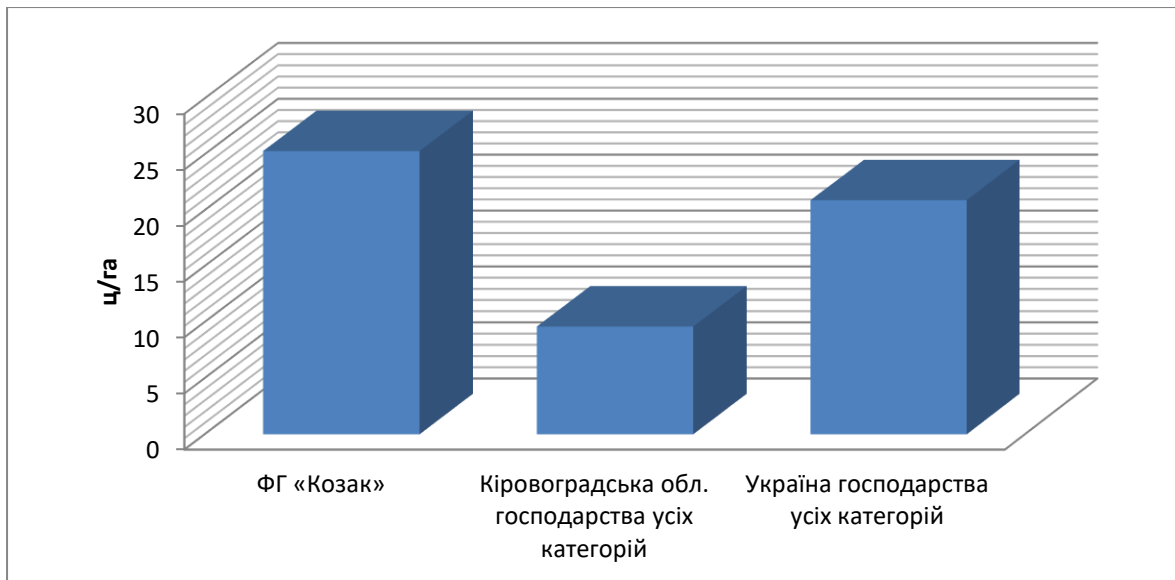


Рис. 2.1. Урожайність сої по ФГ «Козак» Овчаренка І.О., Кіровоградська обл., Україна 2019 р., в ц/га.

Починаючи з 2020 року ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича активно нарощує посівні площі. В порівнянні з 2019 роком площа збільшилась з 13,85 га до 101,13 га, тобто на 730,18% в порівнянні з минулим роком. Також головою фермерського господарства було прийнято поступово збільшувати кількість культур, що будуть посіяні на площах, що наочно можна побачити у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Виробництво культур рослинництва ФГ «Козак» Овчаренка І.О. за 2020 р.

| Назва<br>сільськогосподарських<br>культур | Площа посівна<br>уточнена,<br>га | Площа зібрана,<br>га | Обсяг<br>виробництва,<br>ц | Урожайність<br>ц/га. |
|-------------------------------------------|----------------------------------|----------------------|----------------------------|----------------------|
| <b>Культури зернові та зернобобові</b>    |                                  |                      |                            |                      |
| Кукурудза                                 | 42,00                            | 42,00                | 1 896,20                   | 45,15                |
| <b>Культури технічні</b>                  |                                  |                      |                            |                      |
| Соняшник                                  | 59,13                            | 59,13                | 1 300,00                   | 21,99                |

З 2020 року підприємство почало засівати не лише технічні, а й зернові культури на своїх площах, що значно знижує ризики щодо втрати прибутку, адже аграрний бізнес має свої особливості та напряму залежить від щосезонної врожайності. Саме тому є гостра необхідність засівати декілька видів культур, щоб уникнути ризку низької врожайності за певною з культур(рис.2.2). У 2020 році ФГ «Козак» Овчаренка Ігора Олександровича на орендованих площах було засіяно соняшник (58% засіваних площ) та кукурудзу (42% засіваних площ).

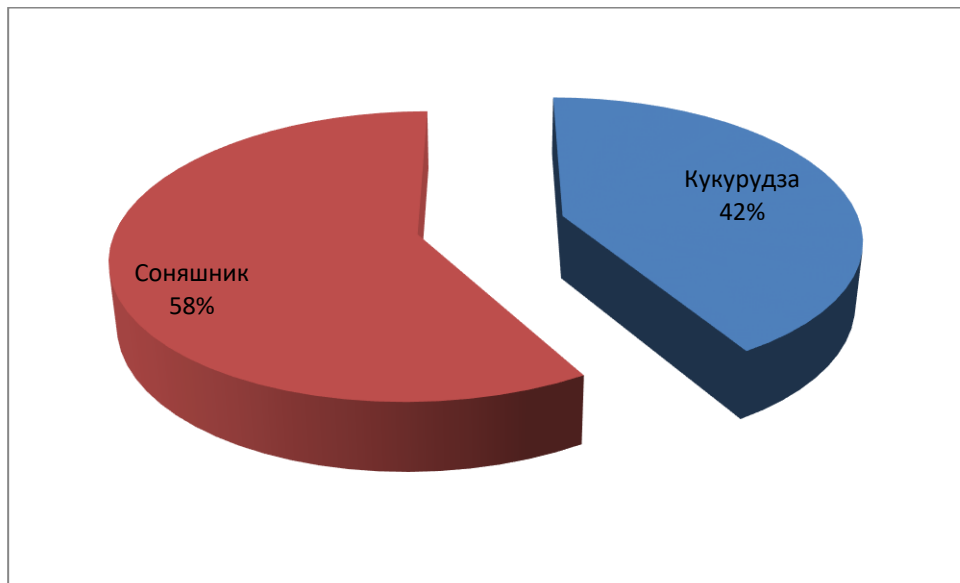


Рис2.2. Структура посівних площ ФГ «Козак» Овчаренка І.О. за 2020 р.

Провівши аналіз урожайності засіяних культур фермерським господарством ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича у порівнянні з урожайністю в цілому за той же період у регіоні та в країні, можна зробити висновки, що на підприємстві правильний підхід до закупівлі посівного матеріалу, засобів захисту рослин на обробки земель. Такі висновки зроблено згідно аналізу урожайності у порівнянні з урожайністю в регіоні, адже урожайність фермерського господарства за даний період складає вищий показник (рис.2.4). Проте не перевищує показника в цілому по країні, що може бути пов'язано з

багатьма факторами особливостей аграрного бізнесу, зокрема з погодними умовами, котрі мають значний вплив на показник урожайності культур.

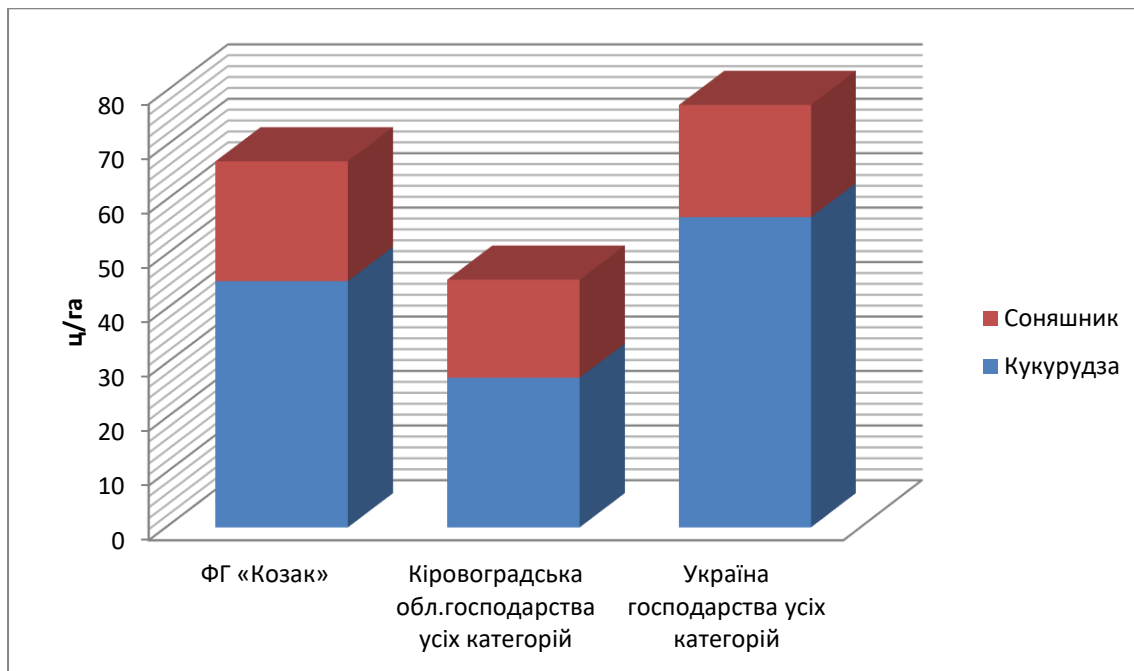


Рис.2.3.Порівняльний аналіз урожайності сільськогосподарських культур по ФГ «Козак» Овчаренка І.О., Кіровоградська обл., Україна 2020 р., в ц/га.

У 2021 році ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича не змінює тактику ведення бізнесу та продовжує нарощувати площу посівів і кількість культур, що засіваються. Площа посівів у 2021 році складає 196.99 га, що у порівнянні з 2020 роком більше на 194,79%, адже площа посівів 2020 року складала 101.13 га. виробництво культур рослинництва та площ посівів наведено у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Виробництво культур рослинництва ФГ «Козак» Овчаренка І.О. за 2021 р.

| Назва сільськогосподарських культур | Площа посівна уточнена, га | Площа зібрана, га | Обсяг виробництва, ц | Урожайність ц/га. |
|-------------------------------------|----------------------------|-------------------|----------------------|-------------------|
|-------------------------------------|----------------------------|-------------------|----------------------|-------------------|

| Культури зернові та зернобобові |       |       |          |       |
|---------------------------------|-------|-------|----------|-------|
| Пшениця озима                   | 59,13 | 59,13 | 2 962,40 | 50,10 |
| Кукурудза                       | 59,09 | 59,09 | 4 671,60 | 79,06 |
| Культури технічні               |       |       |          |       |
| Соняшник                        | 78,77 | 78,77 | 1 992,90 | 25,30 |

На основі аналізу минулих аграрних циклів керівництвом прийнято рішення збільшити не тільки площі, але й кількість культур. У 2021 році на виробничих площах було посіяно такі культури: соняшник, пшениця озима, кукурудза. Співвідношення на займаних площах у 2021 році склало: соняшник – 40%, пшениця озима – 30%, кукурудза – 30%. Наочно структуру посівних площ показано на рисунку 2.4.

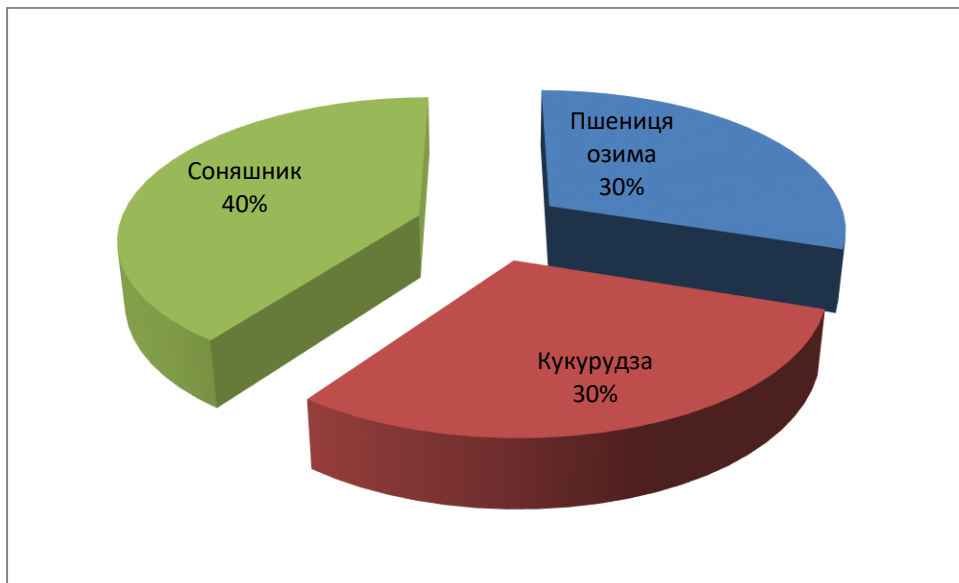


Рис.2.4. Структура посівних площ ФГ «Козак» Овчаренка І.О. за 2021 р.

За результатами аграрного сезону 2021 року проведено аналіз урожайності засіваних культур ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича серед господарств усіх категорій та фермерських господарств регіону на країні в цілому (рис.2.5). Згідно даних проведеного аналізу можна зробити висновки, що підприємство має правильний підхід до ведення бізнесу та позитивну динаміку, адже посіви озимої пшениці та кукурудзи згідно статистичних даних перевищили показники інших підприємств по країні та регіону, а посіви

соняшника показали середній результат, що вказує на позитивну динаміку розвитку ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича.

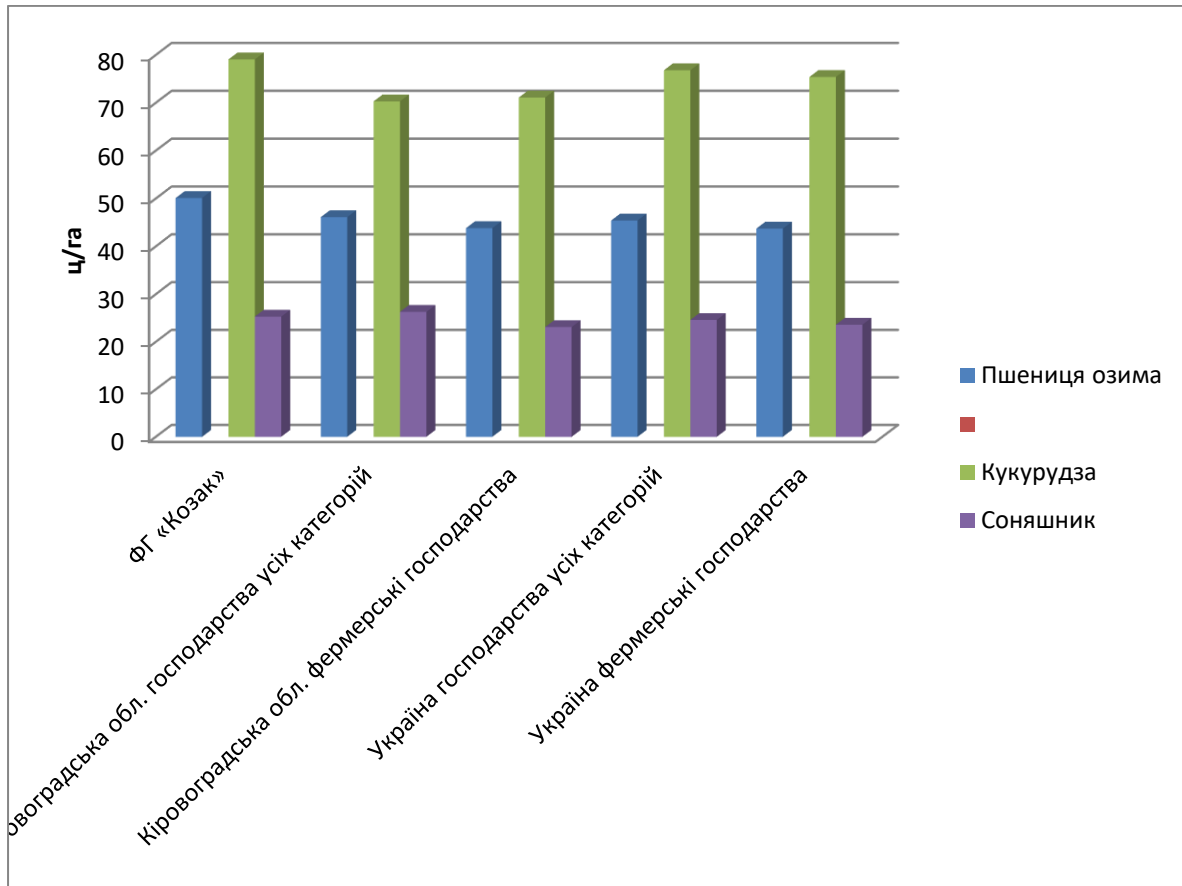


Рис.2.5.Порівняльний аналіз урожайності сільськогосподарських культур по ФГ «Козак» Овчаренка І.О., Кіровоградська обл., Україна 2021 р., в ц/га.

Таблицею 2.4 на підставі даних фінансової звітності досліджуваного підприємства (Додатки В - Л) наведена структура і динаміка активів ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича за 2019 – 2021 рр.

За останні три роки відбувається збільшення вартості активів, це частково пояснюється інфляцією, але все ж-таки свідчить про позитивну тенденцію до збільшення обсягів діяльності, що пов'язано зі збільшенням посівних площ. Також суттєво збільшилися матеріальні необоротні активи, а саме основні засоби.

Таблиця 2.4

Структура активу балансу ФГ «Козак» Овчаренка І. О. за період з 01.01.2020 по 01.01.2022 рр.

| Активи | на 01.01.2020 р. |   | на 01.01.2021 р. |   | на 01.01.2022 р. |   |
|--------|------------------|---|------------------|---|------------------|---|
|        | тис. грн.        | % | тис. грн.        | % | тис. грн.        | % |

| <b>I. Необоротні активи</b>                            |              |            |               |               |               |               |
|--------------------------------------------------------|--------------|------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Основні засоби:                                        | -            | -          | 746,6         | 100,00        | 3558,4        | 98,55         |
| первісна вартість                                      | -            | -          | 746,6         | -             | 3767,6        | -             |
| знос                                                   | -            | -          | 0,0           | -             | 209,2         | -             |
| Інші необоротні активи                                 | -            | -          | 0,0           | -             | 52,5          | 1,45          |
| <b>Усього за розділом I</b>                            | -            | -          | <b>746,6</b>  | <b>28,92</b>  | <b>3610,9</b> | <b>45,02</b>  |
| <b>II. Оборотні активи</b>                             |              |            |               |               |               |               |
| Запаси                                                 | 51,1         | 26,44      | 549,9         | <b>21,30</b>  | 1201,7        | 27,25         |
| у тому числі готова продукція                          | -            | -          | 239,6         | 9,28          | 957,6         | 79,69         |
| Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги: | -            | -          | 442,6         | 17,14         | 1713,5        | 38,86         |
| Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом  | -            | -          | 0,9           | 0,03          | 51,6          | 1,17          |
| Інша поточна дебіторська заборгованість                | -            | -          | 0,1           | 0,00          | 79,1          | 1,79          |
| Гроші та їх еквіваленти:                               | 140,5        | 72,68      | 613,8         | <b>23,78</b>  | 277,6         | 6,30          |
| Витрати майбутніх періодів                             | -            | -          | 227,7         | 8,82          | 1085,8        | 24,63         |
| <b>Усього за розділом II</b>                           | <b>193,3</b> | <b>100</b> | <b>1835,0</b> | <b>71,08</b>  | <b>4409,3</b> | <b>54,98</b>  |
| <b>БАЛАНС</b>                                          | <b>193,3</b> | <b>100</b> | <b>2581,6</b> | <b>100,00</b> | <b>8020,2</b> | <b>100,00</b> |

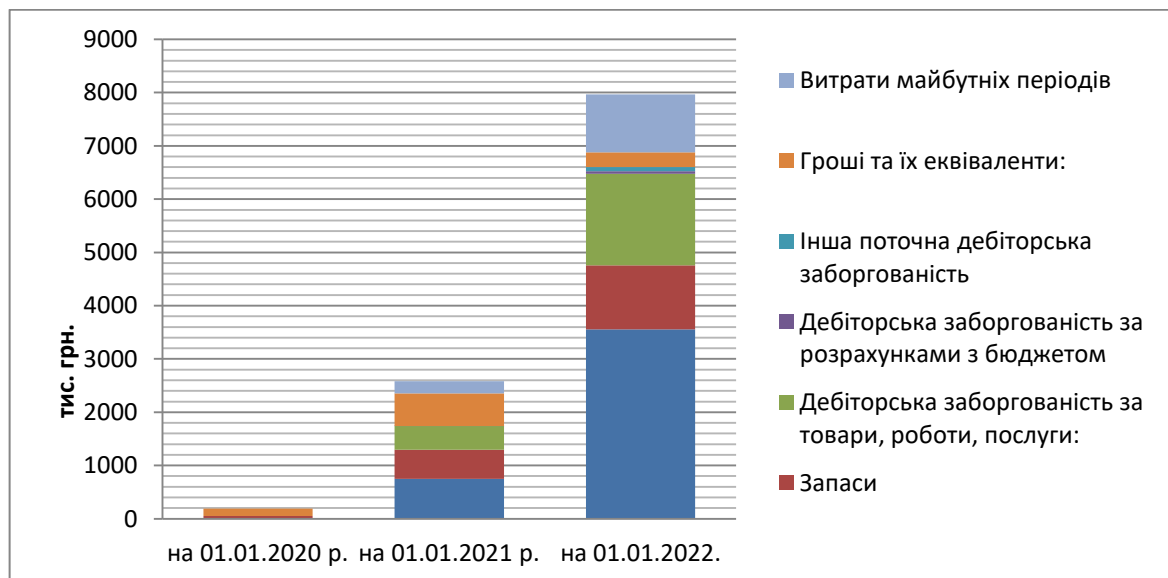


Рис. 2.6. Структура та динаміка активу балансу фермерського господарства «Козак» за період з 01.01.2020 по 01.01.2022 рр.

На підприємстві значну частку активів складають дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги та інша поточна дебіторська заборгованість

Дані структури ативів ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича свідчать про брак вільних грошових активів та реалізують збутову політику орієнтовану на реалізацію товарної продукції не у звітному періоді, а у наступному році з огляду на очікування більш вигідної ціни. Відповідно залишок дебіторської заборгованісті за товари, роботи, послуги та іншої поточної дебіторської заборгованісті збільшується та підвищується і їх частка у структурі активів підприємства (у структурі активів дебіторська заборгованість складає 23%). Проте, в наслідок зберігання власної готової продукції з огляду на очікування більш вигідної ціни в наступному періоді ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича на кінець звітного періоду підприємство відчуває брак грошових коштів.

Вільні грошові активи підприємство отримує як від реалізації власної готової продукції так і від повернення дебіторської заборгованості, що здійснюється як правило перед закупкою посівного матеріалу, засобів захисту рослин та паливо-мастильних матеріалів на наступний сезон, що потребує значного фінансування.

В структурі пасивів ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича підприємство має кредиторську заборгованість за короткостроковими кредитами банків та поточні зобов'язання по довгострокових зобов'язаннях, що належать погашенню у звітному періоді.

Структура пасиву балансу ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича за період з 01.01.2020 по 01.01.2022 представлена таблицею 2.5 і унаочнена рисунком 2.7.

Структура пасиву балансу ФГ «Козак» Овчаренка І. О. за період з  
01.01.2020 по 01.01.2022 рр.

| Пасив                                                                      | на 01.01.2020 р. |              | на 01.01.2021 р. |              | на 01.01.2022 р. |              |
|----------------------------------------------------------------------------|------------------|--------------|------------------|--------------|------------------|--------------|
|                                                                            | тис. грн.        | %            | тис. грн.        | %            | тис. грн.        | %            |
| <b>I. Власний капітал</b>                                                  |                  |              |                  |              |                  |              |
| Зареєстрований (пайовий) капітал                                           | 5,5              | -            | 5,5              | 0,38         | 5,5              | 0,11         |
| Додатковий капітал                                                         | -                | -            | 2,3              | 0,16         | 21,4             | 0,41         |
| Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)                                | 186,4            | -            | 1452,9           | 99,47        | 5170,0           | 99,48        |
| <b>Усього за розділом I</b>                                                | <b>191,9</b>     | <b>99,28</b> | <b>1460,7</b>    | <b>56,58</b> | <b>5196,9</b>    | <b>64,80</b> |
| <b>II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування а забезпечення</b> |                  |              |                  |              |                  |              |
| Короткострокові кредити банків                                             | -                | -            | 757,7            | 67,60        | 380,0            | 13,46        |
| Поточна кредиторська заборгованість за:                                    | -                | -            | -                | -            | -                | -            |
| довгостроковими зобов'язаннями                                             | -                | -            | -                | -            | 2253,9           | 79,84        |
| за товари, роботи та послуги                                               | -                | -            | 2,1              | 0,19         | 155,0            | 5,49         |
| за розрахунками з бюджетом                                                 | -                | -            | 3,7              | 0,33         |                  | 0,00         |
| за розрахунками з оплати праці                                             | -                | -            | -                | -            | 0,4              | 0,01         |
| Доходи майбутніх періодів                                                  | -                | -            | 1,4              | 0,12         | 33,8             | 1,20         |
| Інші поточні зобов'язання                                                  | 1,4              |              | 356,0            | 31,76        | 0,2              | 0,01         |
| <b>Усього за розділом II</b>                                               | <b>1,4</b>       | <b>0,72</b>  | <b>1120,9</b>    | <b>43,42</b> | <b>2823,</b>     | <b>35,20</b> |
| <b>БАЛАНС</b>                                                              | <b>193,3</b>     | <b>100</b>   | <b>2581,6</b>    | <b>100</b>   | <b>8020,2</b>    | <b>100</b>   |

Власний капітал підприємство нагромаджує за рахунок прибутку, що свідчить про високу ефективність виробництва, незважаючи на несприятливі погодні умови та зменшення державної підтримки сільськогосподарських підприємств та товаровиробників.

Позитивними тенденціями фінансування є накопичення нерозподіленого прибутку, що свідчить про інвестування власників в розвиток підприємства. Проте до негативних моментів можна віднести збільшення сум кредитів банків та збільшення поточних зобов'язань, гадаю дані зобов'язання слід погасити за рахунок повернення дебіторської заборгованості.

Структура капіталу і зобов'язань ФГ «Козак» Овчаренка І. О. представлена за останні три роки на рисунку 2.7.

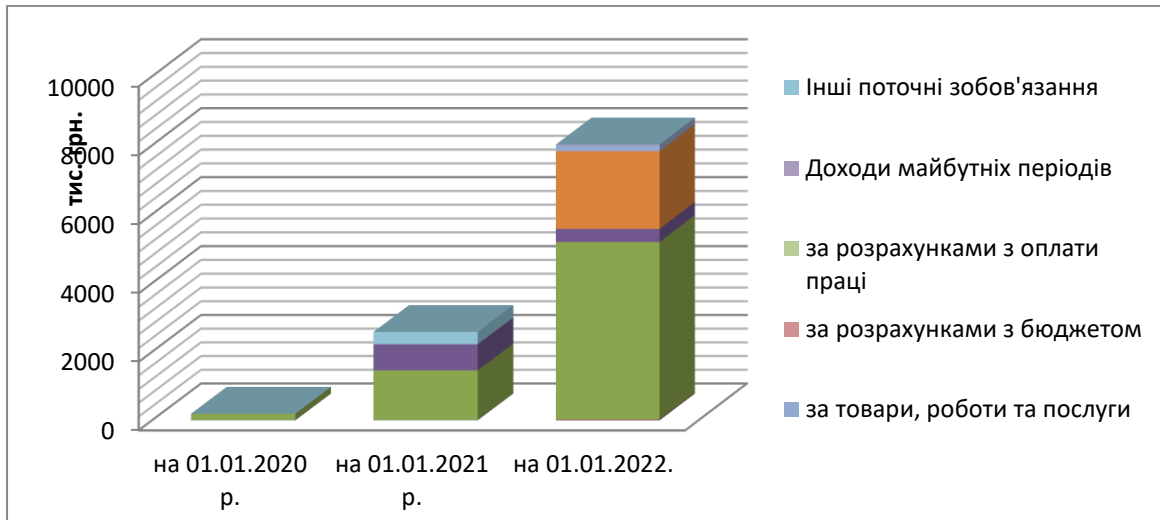


Рис. 2.7. Структура та динаміка пасиву балансу ФГ «Козак» Овчаренка І. О. за період з 01.01.2020 по 01.01.2022 рр.

Показники господарської діяльності, як фінансові так і показники урожайності свідчать про ефективне використання земельних ресурсів. Сформований власний капітал в більшій частині зароблений, хоч і є поточні зобов'язання, які можливо погасити за рахунок продажу готової продукції та повернення дебіторської заборгованості.

Основним ресурсом аграрного виробництва є земля. Ускладненням аналітичних процедур є те, що земля не входить до об'єктів облікового спостереження.

На підставі даних фінансової звітності за 2019 – 2021 рр (Додатки Л, М, Н, П, Р, С) проведено комплексну оцінку фінансового стану ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича.

Показники ліквідності та майнового стану ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича наведені у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6. - Показники ліквідності та майнового стану ФГ «Козак» Овчаренка І. О. в 2019 – 2021 рр.

| Показник | Нормативне значення | 2019 | 2020 | 2021 | Середній показник |
|----------|---------------------|------|------|------|-------------------|
|          |                     |      |      |      |                   |

| 1                                   | 2                      | 3      | 4      | 5      | 6      |
|-------------------------------------|------------------------|--------|--------|--------|--------|
| Коефіцієнт зносу основних засобів   | зменшення              | 0,00   | 0,00   | 0,06   | 0,02   |
| Коефіцієнт покриття                 | > 1                    | 138,07 | 1,44   | 1,19   | 46,90  |
| Коефіцієнт швидкої ліквідності      | 0,6 - 0,8              | 138,07 | 0,94   | 0,76   | 46,59  |
| Коефіцієнт абсолютної ліквідності   | 0,2 > < 0,5 збільшення | 100,36 | 0,55   | 0,10   | 33,67  |
| Чистий оборотний капітал, тис. грн. | > 0 збільшення         | 191,90 | 487,80 | 534,20 | 404,63 |

ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича за 2019-2021 рр. є достатньо ліквідним господарством, на основі високих показників ліквідності доцільно збільшувати об'єми виробництва. Обмежує розвиток підприємства обмежена кількість вільних земельних ділянок (паїв) у населення оскільки більшість земель вже знаходяться в інших господарствах на досить тривалих термінах оренди.

У таблиці 2.7 наведені показники фінансової стійкості досліджуваного фермерського господарства.

Таблиця 2.7 - Показники фінансової стійкості ФГ «Козак» Овчаренка І. О. в 2019 – 2021 рр.

| Показник                                               | Нормативне значення | 2019 | 2020 | 2021 | Середній показник |
|--------------------------------------------------------|---------------------|------|------|------|-------------------|
| 1                                                      | 2                   | 3    | 4    | 5    | 6                 |
| Коефіцієнт платоспроможності (автономії)               | > 0,5               | 0,99 | 0,57 | 0,65 | 0,75              |
| Коефіцієнт фінансування                                | < 1 зменшення       | 0,01 | 0,77 | 0,54 | 0,44              |
| Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами | > 0,1               | 0,99 | 0,30 | 0,16 | 0,49              |
| Коефіцієнт маневреності власного капіталу              | > 0 збільшення      | 1,00 | 0,33 | 0,10 | 0,48              |

Коефіцієнт фінансової автономії відображає питому вагу власних коштів в загальній сумі заборгованості підприємства, підприємство є незалежним від зовнішніх фінансових ресурсів. За даний період значення даного коефіцієнта знаходилось у діапазоні нормативного значення, що свідчить про позитивну тенденцію ефективності господарювання підприємства. Негативних тенденцій із збільшенням коефіцієнта фінансування не спостерігається, так як даний показник не перевищував гранично допустимого значення 1. Спостерігаючи за динамікою падіння коефіцієнту маневреності власного капіталу, маємо можливість простежити його зменшення в питомій вазі за рахунок збільшення поточних зобов'язань.

В таблиці 2.8 наведені показники ділової активності ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича, котрі характеризують тенденції використання оборотних активів в господарської діяльності.

Таблиця 2.8 - Показники ділової активності підприємства ФГ «Козак» Овчаренка І. О. за 2019 –2021 рр.

| Показник                                            | Нормативне значення | 2019  | 2020   | 2021   | Середній показник |
|-----------------------------------------------------|---------------------|-------|--------|--------|-------------------|
| 1                                                   | 2                   | 3     | 4      | 5      | 6                 |
| Коефіцієнт оборотності активів                      | збільшення          | 3,02  | 1,24   | 4,94   | 3,07              |
| Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості | збільшення          | 0,00  | 593,24 | 325,02 | 306,09            |
| Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості  | збільшення          | 11,07 | 6,93   | 22,90  | 13,63             |
| Строк погашення дебіторської заборгованості, днів   | зменшення           | 32,97 | 52,66  | 15,94  | 33,85             |
| Строк погашення кредиторської заборгованості, днів  | зменшення           | 0,00  | 0,62   | 1,12   | 0,58              |

|                                                        |            |      |      |       |      |
|--------------------------------------------------------|------------|------|------|-------|------|
| Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів            | збільшення | 3,05 | 2,08 | 7,87  | 4,33 |
| Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача) | збільшення | 0,00 | 0,00 | 11,61 | 3,87 |

Коефіцієнти, котрі наведені у таблиці 2.8 за період, що аналізується можна охарактеризувати відсутністю стабільності, кожного року показник знижається або зростає, але просліджується тенденція до зростання показників. Простежується збільшення дебіторської заборгованості підприємства. Основним фактором впливу на показники є високий рівень дебіторської заборгованості, що вплинуло на рівень показника оборотності активів.

У таблиці 2.9 наведено основні економічні показники, що характеризують результативність господарської діяльності та показує ефективності діяльності. Даними показниками є прибутковість та рентабельність розраховані за даними фінансової звітності підприємства за 2019-2021 рр..

Таблиця 2.9 - Показники рентабельності ФГ «Козак» Овчаренка І. О. за 2019 –2021 рр.

| Показник                                    | Нормативне значення | 2019 | 2020 | 2021 | Середній показник |
|---------------------------------------------|---------------------|------|------|------|-------------------|
| 1                                           | 2                   | 3    | 4    | 5    | 6                 |
| Коефіцієнт рентабельності активів           | > 0 збільшення      | 1,58 | 0,91 | 2,80 | 1,77              |
| Коефіцієнт рентабельності власного капіталу | > 0 збільшення      | 1,59 | 1,53 | 4,47 | 2,53              |
| Коефіцієнт рентабельності діяльності        | > 0 збільшення      | 0,52 | 0,74 | 0,57 | 0,61              |

Показники наведені в таблиці 2.9 мають тенденцію до зниження і є середніми, такі показники показують не досить високу ефективність діяльності, проте все ж-таки свідчать про прибутковість підприємства. Це підтверджує

комплексна оцінка фінансового стану за 2019 – 2021 рр., результати якої наведено у таблиці 2.10.

Існують потенційні загрози зниження рентабельності за рахунок відміни державної підтримки сільськогосподарських підприємств та спеціального режиму оподаткування. Також загроза зниження рентабельності може бути викликана підвищенням цін на посівний матеріал, паливо-мастильні матеріали, енергетичні ресурси, засоби захисту рослин та зростанням заробітної плати при стабільності цін на сільськогосподарські культури.

Таблиця 2.10 - Розрахунок комплексної оцінки фінансового стану енергетичних ресурсів ФГ «Козак» Овчаренка І. О., за 2019 – 2021 рр.

| Показники                                              | Нормативні значення |               | Загальна оцінка підприємств а |
|--------------------------------------------------------|---------------------|---------------|-------------------------------|
|                                                        | Показ-ник           | Оцінка, балів |                               |
| 1                                                      | 2                   | 3             | 4                             |
| Коефіцієнт зносу основних засобів                      | >0,3                | 0,02          | 0,03                          |
| Коефіцієнт покриття                                    | >5                  | 46,90         | 0,35                          |
| Коефіцієнт швидкої ліквідності                         | >2                  | 46,59         | 0,25                          |
| Коефіцієнт абсолютної ліквідності                      | >0,45               | 33,67         | 0,15                          |
| Чистий оборотний капітал, тис. грн.                    |                     | 404,63        | 0,25                          |
| Коефіцієнт платоспроможності (автономії)               | >0,4                | 0,74          | 0,25                          |
| Коефіцієнт фінансування                                | <0,5                | 0,44          | 0,25                          |
| Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами | >0,5                | 0,49          | 0,24                          |
| Коефіцієнт маневреності власного капіталу              | >0,6                | 0,48          | 0,16                          |
| Коефіцієнт оборотності активів                         | >0,5                | 3,07          | 0,34                          |
| Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості    | >36                 | 306,09        | 0,19                          |
| Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості     | >36                 | 33,85         | 0,11                          |
| Строк погашення дебіторської заборгованості, днів      | <10                 | 33,85         | 0,11                          |
| Строк погашення кредиторської заборгованості, днів     | <10                 | 0,58          | 0,19                          |
| Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача) | >1                  | 4,33          | 0,24                          |

|                                             |      |      |      |
|---------------------------------------------|------|------|------|
| Коефіцієнт оборотності власного капіталу    | >0,7 | 4,33 | 0,34 |
| Коефіцієнт рентабельності активів           | >0,1 | 1,77 | 0,40 |
| Коефіцієнт рентабельності власного капіталу | >0,1 | 2,53 | 0,40 |
| Коефіцієнт рентабельності діяльності        | >0,3 | 0,61 | 0,40 |
| Комплексна оцінка, балів                    |      |      | 4,66 |

Згідно таблиці 2.10 комплексна оцінка фінансового стану становить 4,66 балів із 5 можливих, що свідчить про високу ефективність господарювання на даному підприємстві. Отже, для енергетичних ресурсів ризик банкрутства є дуже низьким, фінансовий стан є відносно стійким, проте ознаки потенційної можливості фінансової кризи присутні (це стосується платоспроможності). Достатньо висока комплексна оцінка (4,66 з 5 можливих) свідчить про інвестиційну привабливість підприємства та потенційну можливість залучення додаткових позикових коштів.

## **2.2 Сучасний стан організації обліку та внутрішнього контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом на підприємстві ФГ «Козак»**

ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича здійснює бухгалтерський облік, забезпечує формування податкової фінансової та статистичної звітності силами залучення штатного рядового бухгалтера.

Програмне забезпечення підприємства представлено 2-ма продуктами: М.Е.doc та 1С Бухгалтерія v7.7. Перша є розповсюдженим продуктом, платформою, за допомогою якої бухгалтер має змогу заповнювати та відправляти податкову звітність до органів ДФСУ. Друга програма необхідна для ведення фінансового обліку та складання фінансової звітності. Вищезазначені продукти придбані в офіційних постачальників, є ліцензійними версіями та мають технічну підтримку.

Головними регістрами для ведення синтетичного обліку є журнали-ордери у розрізі рахунків. Вони побудовані наступним чином: дебетова частина

журналу ордеру відображається в Відомості до журналі-ордері по рахункам, а кредитова у Журналі ордері по рахунку. Ці журнали побудовані за кредитовою ознакою, тобто кредитові обороти по рахункам збираються в одному журналі, а дебетові обороти по рахунках знаходять відображення в різних журналах. Використання програми забезпечує накопичення даних первинних документів в хронологічному порядку.

На базовому підприємстві щорічно проводиться інвентаризація, за результатами якої визначають, чи відповідає дійсний обсяг активів тому, який наведений у документах первинного обліку та даних фінансової звітності.

Склад інвентаризаційної комісії визначається головою фермерського господарства. Створюється відповідний наказ, де зазначено всі важливі моменти, які стосуються процедури проведення інвентаризації, строків проведення, та відповідальних осіб під час проведення інвентаризації.

При інвентаризації специфічних об'єктів, зі складу первинної інвентаризаційної комісії беруть участь лише компетентні особи.

За результатами інвентаризації складають інвентаризаційний акт. Для інвентаризації сільськогосподарської продукції використовують спеціально розроблені для даних цілей методи, формули та інструменти, які дають змогу точно визначити всі факти, які цікавлять членів інвентаризаційної комісії.

Під час інвентаризації посівів до процедури залучають агрономів та представників страхової компанії (в разі, якщо відбулася загибель посівів).

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

В цілому бухгалтерський облік на підприємстві відповідає вимогам чинного законодавства, проте недоліком є відсутність формалізації обраних варіантів елементів облікової політики. Це означає, що хоча бухгалтерський облік і ведеться з дотриманням норм чинного законодавства України, на даний момент на підприємстві не існує затвердженого Наказу «Про облікову політику», який би серед всіх можливих різноманітних варіантів організації обліку чітко описав би той, який найбільше підходить базовому підприємству.

Отже:

- затверджено перелік та форми первинних облікових документів;
- підприємство має архів. Документи зберігаються в паперовій формі в архіві 3 роки;
- проводиться інвентаризація активів підприємства;
- до основних засобів відносять об'єкти, вартість яких перевищує 6000 грн.;
- метод нарахування амортизації на об'єкти основних засобів – прямолінійний;
- витрати обліковують з використанням рахунків класу 9 «Витрати діяльності»;
- підприємство використовує позабалансові рахунки 01 та 08 для обліку, відповідно, орендованих необоротних активів та бланків суворого обліку;
- підприємство використовує погодинну форму оплати праці;
- резерв відпусток не створюється, що є порушенням чинного законодавства;
- інвентаризації проводяться щорічно, та у випадках передбачених законодавством;
- всі соціальні виплати, які гарантує громадянам держава, наприклад, лікарняні, відпускні, кошти для працівників, які знаходяться у декретній відпустці, підприємство виплачує вчасно.
- базою для розподілу загальновиробничих витрат є пряма оплата праці. Не враховується показник “нормальна потужність” з метою розподілу загальновиробничих витрат. Загальновиробничі витрати рослинництва в фінансовому бухгалтерському обліку розподіляють в кінці року. З метою підрахунку собівартості продукції застосовують нормативні ставки, і на їх підставі по мірі появи прямих витрат здійснюють розподіл загальновиробничих витрат.
- оцінка запасів при їх вибутті здійснюється за методом ФІФО;

- резерв майбутніх виплат і платежів не створюється та резерв сумнівних боргів не створюється;

- поточні зобов'язання відображаються у балансі за сумою погашення.

ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича, як орендар, у своїй діяльності на заяву орендодавця часто розраховується за оренду наперед за майбутні періоди. При відображенні в обліку порушується методика відображення витрат, так плата за декілька років відноситься на поточні витрати хоча і є витратами майбутніх періодів.

Відображення зобов'язань та їх оцінка у фінансовій звітності досліджуваного підприємства, їх представлення у фінансовій звітності негативно позначається на якості звітності.

Суттєвим недоліком є відсутність внутрішніх регламентів з організації обліку та облікової політики. Відповідно надані рекомендації з їх формування.

У ринкових умовах заробітна плата трактується двояко - вона одночасно виступає як прибутком так і витратами виробництва. З одного боку, заробітна плата є доходом найманого працівника, з другого - однією з елементів витрат виробництва. Найманий працівник зацікавлений у високій заробітній платі, а роботодавець – у її зниженні.

В умовах ринкових відносин ця суперечність вирішується внаслідок взаємодії попиту на працю відповідної кваліфікації з боку роботодавців та її пропозицією з боку найманих працівників, оскільки внаслідок цієї взаємодії формується ринкова ціна використання найманої праці. Водночас держава регулює ринок праці.

Тому заробітна плата виступає не лише економічною категорією, а й соціально – економічною, оскільки, по-перше, об'єднує та концентрує інтереси та потреби найманих працівників, роботодавців та держави, а по-друге – є найважливішим показником рівня життя.

З цього випливає, що заробітна плата - це оплата праці працівника, яка, відбиваючи соціально-економічне становище в національній економіці та рівень життя в суспільстві, дає можливість працівнику та його сім'ї забезпечувати поточне споживання, а також економити на майбутнє споживання. Заробітна

плата є концентрованим виразом ефективності економіки та соціальної політики держави та спроможності суспільства загалом захищати право людини на гідне життя.

Нині в Україні оплата праці займає особливе місце у пріоритетах соціальної політики та у структурі соціально-трудової сфери. Це пояснюється тим, що заробітна плата відіграє важливу роль для забезпечення життєдіяльності людини, розвитку суспільства та економіки

Заробітна плата це - винагорода за працю залежно від кваліфікації працівника, складності, кількості, якості та умов виконуваної роботи, а також компенсаційні виплати (доплати та надбавки компенсаційного характеру, у тому числі за роботу в умовах, що відхиляються від нормальних, роботу в особливих кліматичних умовах і на територіях, що зазнали радіоактивного забруднення, та інші виплати компенсаційного характеру) та стимулюючі виплати (доплати та надбавки стимулюючого характеру, премії та інші заохочувальні виплати).

Оплата праці поділяється на основну та додаткову. Основну заробітну плату працівника визначають виходячи з конкретних тарифних ставок, відрядних розцінок, посадових окладів, а також надбавок та доплат у розмірі, встановленому чинним трудовим законодавством.

Одним із ключових аспектів організації заробітної плати є вибір її системи та форми.

Невід'ємним елементом організації праці на сучасному підприємстві є система заробітної плати, що визначає порядок нарахування заробітку працівнику. Чинне законодавство наділяє працедавців правом самостійно встановлювати системи оплати праці на підприємствах, обираючи найзручніші та найдоцільніші варіанти з урахуванням технічних умов роботи персоналу та особливостей конкретної сфери економіки, в якій задіяна робоча сила. Впроваджувана система повинна забезпечувати рівну оплату за рівну працю, це принципова вимога, обов'язкова для виконання.

Тарифна система реалізується у формі погодинної чи відрядної оплати труда. Різниця між ними полягає у способі обліку трудовитрат: у той час як

погодинна система враховує кількість фактично відпрацьованого часу, відрядна враховує кількість виконаних працівником операцій або виробленої продукції.

При відрядній формі оплати праці розмір заробітної плати обчислюють відповідно до встановлених розцінок, які встановлюються за кожну вироблену одиницю продукції відповідної якості, виходячи з розміру тарифних ставок, що відповідають певним розрядам робіт, нормі виробітку або нормам часу.

Погодинна форма оплати праці наразі набула найширшого поширення, оскільки її можна застосовувати навіть на виробництвах, де праця фахівців неможливо нормувати, а виконувані роботи не піддаються обліку.

При застосуванні цієї форми розмір заробітної плати працівника залежить від величини тарифного розряду та кількості відпрацьованого часу. При тимчасовій оплаті праці обчислення та виплата заробітку може здійснюватись щоденно, щотижня або щомісяця.

На підприємстві ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича реалізується погодинна тарифна система для нарахування заробітної плати співробітникам.

Таблиця 2.11

Умови застосування, переваги та недоліки основних форм  
тарифної системи оплати праці у ФГ «Козак» Овчаренка І.О.

| Показник           | Тарифна форма                                                                                                | Погодинна форма                                                                                                                      |
|--------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Умови застосування | Найчастіше використовується для специфічних видів робіт<br>Велике значення має грошова винагорода робітників | Найчастіше використовується там, де є труднощі у вимірі та контролі кількості та якості праці                                        |
| Переваги           | Винагорода працівників безпосередньо пов'язана з результатами виконаної роботи                               | Проста, легка у реалізації, також нараховується без труднощів, забезпечує добрі стосунки як між працівником та роботодавцем, так і в |

|          |                                                                                                  |                                                                                      |
|----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|
|          |                                                                                                  | колективі                                                                            |
| Недоліки | Зазвичай викликає ряд конфліктів та невдоволень, якщо немає гарантій мінімального доходу, окладу | Погано стимулює персонал, що найчастіше призводить до поганих виробничих результатів |

Основними первинними обліковими документами на підприємстві, на основі яких обчислюється оплата праці співробітникам даного підприємства є такі їх форми.

Наказ (розпорядження) про прийом співробітників працювати складають особи, що приймають рішення про найм співробітника, і використовують для оформлення співробітників, що приймаються на роботу, згідно з трудовим договором.

При оформленні працівника заповнюють особисту картку. Джерелами інформації для складання цього документа є наказ про прийом на роботу, дані загальногромадянського паспорта, трудової книжки, військового квитка, документа про освіту, страхового свідоцтва та інших документів, передбачених чинним законодавством.

Для оформлення щорічної відпустки співробітнику використовують наказ (розпорядження) про надання відпустки та графік відпусток, у якому відображаються відомості про розподіл за часом усіх щорічних відпусток, що оплачуються, співробітникам різних структурних підрозділів організації за місяцями на календарний рік.

Додаткові заохочення за досягнення у роботі оформлюються за допомогою наказу (розпорядження) про заохочення співробітників.

У разі розірвання трудового договору з працівником на всіх підставах оформляється наказ (розпорядження) про звільнення. Крім того, процедура

звільнення оформляється запискою-розрахунком при розірванні трудового контракту, в якій обчислюють належну суму заробітної плати та інших виплат співробітнику при припиненні дії трудового договору.

Для обліку відпрацьованого часу у ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича при використанні погодинної форми оплати праці використовують табель обліку відпрацьованого часу, в якому відображається час роботи та час, коли співробітник був відсутній на робочому місці з поважної причини на підставі підтверджуючих документів, до яких належать довідки з військкоматів, судових органів, листки з тимчасової непрацездатності та інші документи, порушення трудової дисципліни (запізнення, прогули), періоди простоїв та понаднормової роботи.

Розрахунок суми заробітної плати, що підлягає виплаті співробітнику, полягає у обчисленні загальної суми заробітної плати кожному співробітнику за місяць за вирахуванням усіх утримань, та оформляється з використанням розрахункової відомості.

Відповідно до чинного законодавства розмір нарахованої заробітної плати працівникові може бути зменшено на величину утримань, основні види яких представлені на рисунку 2.9. На підприємстві ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича застосовуються утримання із оплати праці згідно чинного законодавства.

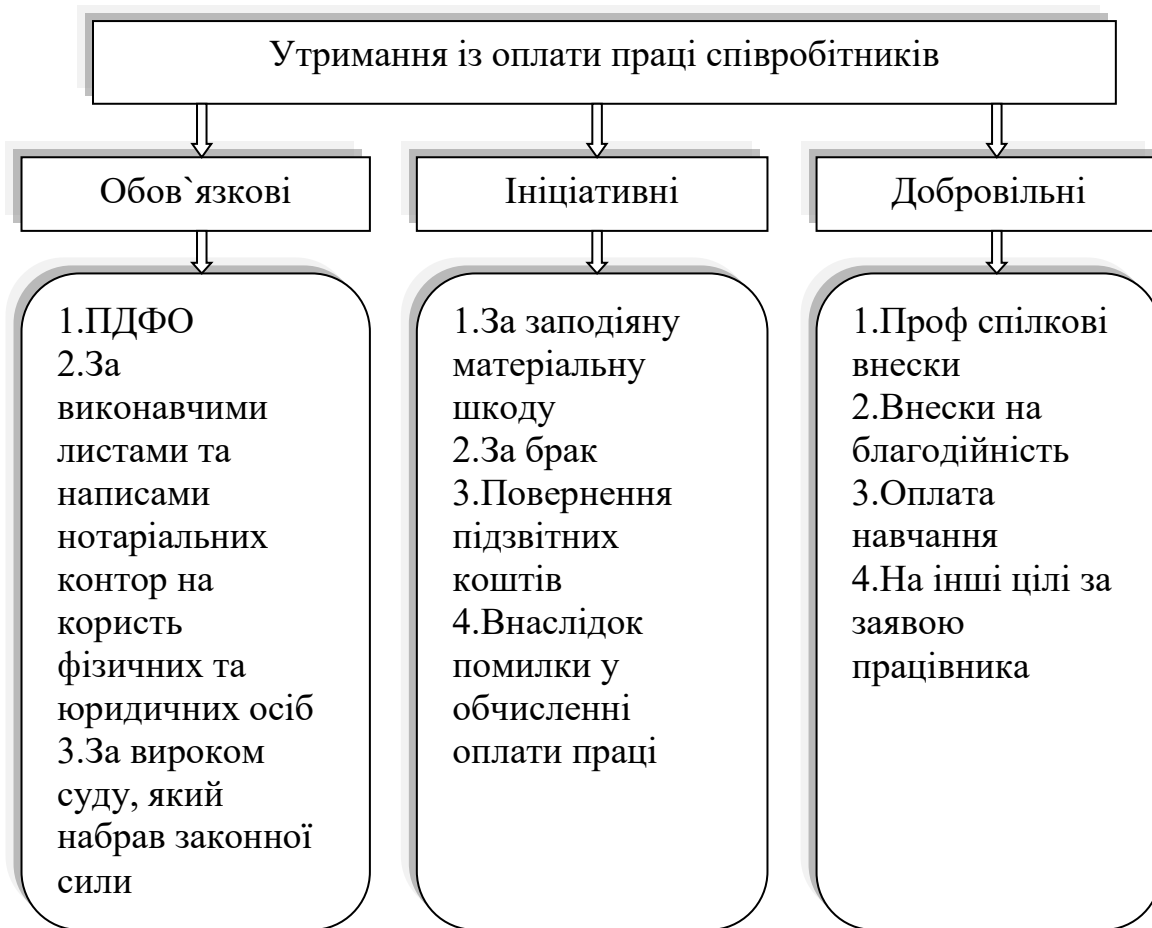


Рис.2.9 Утримання із оплати праці співробітників ФГ «Козак» Овчаренка І.О.

При кожній виплаті заробітної плати бухгалтер утримує із неї ПДФО і військовий збір. Іноді проводить ще й додаткові утримання, наприклад аліменти. Окрім утримань розглянемо також і нарахування ЄСВ на заробітну плату.

Утримання із заробітної плати - це ті суми, на які зменшується сума заробітної плати при її виплаті. До них належать: податок на доходи фізичних осіб (ПДФО); військовий збір (ВЗ); інші неподаткові утримання (аліменти, добровільні відрахування до недержавних пенсійних фондів тощо).

Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) є обов'язковим до сплати у бюджет. Платниками його є фізичні особи – резиденти, що отримують доходи, джерелом походження яких є територія України чи інші іноземні країни. Об'єктом оподаткування виступає загальний місячний дохід працівника.

Як порахувати ПДФО.

ПДФО утримують із заробітної плати та прирівняних до неї виплат (лікарняних і дивідендів по привілейованим акціям, тощо) за ставкою 18% (п. 167.1 Податкового кодексу України, ПК). Суму податку рахують за формулою:

$$\text{ПДФО} = \text{ЗП} \times 18\%$$

Як порахувати військовий збір.

ВЗ утримують із заробітної плати за ставкою 1,5 %:

$$\text{ВЗ} = \text{ЗП} \times 1,5\%$$

Щоб розрахувати суму податку, беруть суму нарахованої заробітної плати, без вирахування ПДФО. Утримують ВЗ як з зарплати, так і з прирівняних до неї виплат.

Окрім податків з зарплати працівника ще можуть утримуватися й певні суми на основі виконавчого листа, постанови виконавця, наказу керівника підприємства або за власною заявою працівника. Наприклад, це можуть бути: аліменти; відшкодування заподіяної підприємству шкоди; профспілкові внески; внески до благодійних фондів чи інших громадських організацій; погашення банківського кредиту; погашення наданої підприємством позики, суди тощо; оплата послуг пошти чи банку за переказ коштів (аліментів, внесків, погашення кредиту тощо). Усі ці утримання, включаючи аліменти, розраховуються уже після утримання податків – ПДФО та ВЗ. Проводить утримання бухгалтер вкінці місяця, а не при виплаті авансу. Позаяк тоді відома вся сума нарахованої зарплати. Законодавство дозволяє утримувати із заробітку працівника не більше 20% додаткових утримань, а в окремих випадках 50% (ч. 1 ст. 128 КЗпП). При утриманні аліментів на неповнолітніх дітей загальний розмір усіх утримань при кожній виплаті зарплати не може перевищувати 70% (ч. 3 ст. 128 КЗпП).

Відповідно до закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування підприємства зобов'язані нараховувати і сплачувати в Пенсійний фонд єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

ЄСВ – це обов'язковий платіж до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування, він не належить до утримань. Внесок

нараховують окремо та сплачує роботодавець за власний рахунок, як додаткове нарахування на фонд заробітної плати працівників. Сума ЄСВ збільшує витрати роботодавця. Однак ЄСВ тісно пов'язаний з утриманими ПДФО та ВЗ, так як: сплачується разом з ПДФО та ВЗ при виплаті зарплати; входить до єдиного звіту з ПДФО та ВЗ.

Не нараховують ЄСВ на: суму вихідної допомоги при звільненні та інші виплати, що не належать до фонду оплати праці (крім лікарняних і допомоги при вагітності та народженні дитини); суму компенсації за невикористану відпустку, якщо її виплачують після звільнення працівника, так як працедавець уже не несе відповідальності перед ФСС по працівнику після його звільнення (роз'яснення ДПС). Однак така ситуація є порушенням трудового законодавства, так як нарахування розрахункових при звільненні працівника має відбутися по дату звільнення включно, але не пізніше.

Усі податки мають бути сплачені одночасно з виплатою зарплати. На банки покладено обов'язок контролювати сплату податків. Платіжку на зарплату без одночасного сплати ЄСВ, ПДФО та ВЗ банк просто не пропустить. На сьогодні також існує можливість сплачувати ПДФО, ВЗ та ЄСВ через єдиний рахунок у Казначействі.

Отже, відповідно до законодавства, на території України функціонує система утримань (а також нарахувань) із заробітної плати працівника. Підприємство в обов'язковому, визначеному порядку повинно сплачувати ПДФО та ВЗ до бюджету у встановлені строки, а також інші необов'язкові платежі за ініціативою працівників, судових органів та виконавчих служб на користь третіх (юридичних та фізичних) осіб.

На підприємстві ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича усі утримання та нарахування від доходів співробітників відбуваються згідно норм чинного законодавства.

Для систематизації інформації та своєчасного формування та надання звітності до контролюючих органів на підприємстві ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича застосовуються сучасні методи за рахунок використання

програмного забезпечення. Для даних цілей використовується дві ліцензійних програми: 1С: Підприємство та MeDoc.

Система програм 1С: Підприємство призначена для розв'язування широкого спектру задач автоматизації обліку та управління, що стоять перед сучасними підприємствами, які динамічно розвиваються.

1С: Підприємство представляє собою систему прикладних рішень, побудованих за єдиними принципами та на єдиній технологічній платформі. Керівник може обрати рішення, яке відповідає актуальним потребам підприємства і буде в подальшому розвиватися в міру зростання підприємства або розширення задач автоматизації.

Універсальність системи 1С: Підприємство дозволяє розробляти типові, спеціалізовані та індивідуальні конфігурації, призначені для розв'язування різних задач автоматизації обліку господарської діяльності підприємств.

Типові конфігурації постійно змінюються. Зміни можуть бути обумовлені обліком змін законодавства, додаванням нових функціональних можливостей або внесенням виправлень. Тому велике значення для користувачів типових конфігурацій представляє механізм підтримки цих конфігурацій.

Робота користувача в системі 1С: Підприємство полягає у введенні та обробці інформації з використанням алгоритмів, створених на етапі конфігурування.

Вибір потрібного режиму та виконання різних дій виконується за допомогою панелі функцій.

На початку роботи необхідно ввести значення констант та заповнити довідники. Довідники можна заповнювати в процесі ведення обліку.

Облік господарських операцій виконується за допомогою документів, а перегляд операцій – у журналах або списках. Зберігання інформації, яка формується документами, виконується у регістрах.

Перш ніж почати облік в програмі (тобто відображати ті чи інші господарські операції), необхідно виконати початкове налаштування параметрів обліку (у тому числі налаштування облікової політики та деякі технічні

налаштування) і внести початкові залишки на рахунках і окремих регістрах обліку.

Первинні документи займають ключову роль в діяльності кожного підприємства. Адже вони є підставою для бухгалтерського обліку. Для того, щоб уникнути непорозумінь з контрагентами та контролюючими органами необхідно знати вимоги до форми та змісту первинних документів.

Задля ефективного ведення документообігу та своєчасного і якісного формування та надання звітності, на підприємстві ФГ Козак Овчаренка Ігоря Олександровича використовується програмне забезпечення М.Е.Дос.Інтеграція.

М.Е.Дос.Інтеграція - це модуль, що забезпечує правильну передачу даних між усіма відомими обліковими системами та полегшує щоденну роботу бухгалтера: це і обмін податковими накладними, і первинними документами, і вивантаження регламентованої звітності. Даним модулем користується на сьогодні кожне друге підприємство, та цей показник росте.

Перевагами даного програмного забезпечення можна назвати: можливість передавати первинні документи, працює з усіма бухгалтерськими системами, допомагає автоматично переносити регламентовану звітність, дозволяє імпортувати податкові накладні групами, переносить будь-які дані з облікової системи.

З модулем М.Е.Дос.Інтеграція є можливість відправляти регламентовану звітність: ЄСВ, Форма 1-ДФ, Фінансовий звіт. Також надсилати первинні документи: податкові накладні, видаткові накладні, акти виконаних робіт, рахунки покупцям, акти звіряння.

Для зберігання коштів і проведення розрахунків між учасниками розрахункових правовідносин в установах банку відкриваються різні за правовим режимом рахунки. Відповідно до чинного законодавства всі юридичні особи всіх форм власності та видів діяльності, а також громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства, які є суб'єктами підприємницької діяльності, зобов'язані зберігати свої кошти на рахунках в установах банків.

Стаття 6 Закону України "Про платіжні системи та переказ грошей в Україні" від 5 квітня 2001 р. передбачає, що банки мають право відкривати

рахунки резидентам України (юридичним особам, їх відокремленим підрозділам, фізичним особам), нерезидентам України (юридичним особам — інвесторам, представництвам юридичних осіб в Україні та фізичним особам). Зазначені особи мають право відкривати рахунки в будь-яких банках України відповідно до власного вибору та за згодою цих банків для забезпечення своєї господарської діяльності і власних потреб.

Дотримуючись усіх норм законодавства з моменту відкриття підприємства ФГ Козак Овчаренка Ігоря Олександровича було відкрито банківський рахунок у банківській установі обраній засновником підприємства. Зарахування заробітної платні та сплата утримань, нарахувань на заробітну плату у фермерському господарстві також відбувається безготівковим методом з розрахункового рахунку банківської установи.

Для відкриття банківського рахунка підприємством було надано до установи банку наступні документи:

- заяву на відкриття рахунка встановленого зразка, підписану керівником та головним бухгалтером підприємства;
- наказ про призначення голови фермерського господарства;
- копію свідоцтва про державну реєстрацію в органі виконавчої влади, засвідчену нотаріально чи органом, який видав свідоцтво про державну реєстрацію;
- копію належним чином зареєстрованого статуту (положення), засвідчену нотаріально чи реєструючим органом;
- копію документа, що підтверджує взяття підприємства на податковий облік;
- довідку про реєстрацію в органах Пенсійного фонду України;
- копію довідки про внесення підприємства до Єдиного державного реєстру підприємств, організацій України, засвідчену нотаріально або органом, що видав довідку;
- копію страхового свідоцтва, що підтверджує реєстрацію підприємства у Фонді соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України як платника соціальних

страхових внесків, засвідчену нотаріально або органом, що його видав, чи уповноваженим працівником банку;

Проведення платежів безготівковим методом є невід'ємною частиною функціонування сучасного підприємства та дотримання актуальних норм діючого законодавства України. Можна сміливо стверджувати, що у ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича слідкують за дотриманням вимог законодавства та всі можливі фінансові операції проводяться саме у безготівковому вигляді.

### **Висновки до розділу 2**

ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича є типовим сільськогосподарським підприємством мікро бізнесу. На підставі обстеження господарської практики та звітності ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича встановлено, що досліджуване підприємство є середнім за розміром, спеціалізується на вирощуванні продукції рослинництва. Підприємство має в цілому збалансовану структуру активів.

Підприємство забезпечене матеріальними необоротними активами, а саме сільськогосподарською технікою та транспортом, хоча й продовжує нарощувати об'єми основних засобів за рахунок залучення додаткового фінансування за рахунок довгострокових кредитів банку.

Сформований власний капітал в більшій частині є заробленим, хоча у структурі капіталу є зобов'язання, які можливо погасити за рахунок продажу готової продукції та погашення дебіторської заборгованості.

Для ФГ «Козак» Овчаренка Ігоря Олександровича ризик банкрутства є низьким, фінансовий стан є відносно стійким проте, мають місце ознаки потенційної фінансової кризи, що стосується платоспроможності. На підставі аналітичних процедур здійснено комплексну оцінку, результати якої свідчать про інвестиційну привабливість підприємства та потенційну можливість залучення позикових коштів. Загальна комплексна оцінка підприємства склала 4,66 з 5 можливих балів.



### РОЗДІЛ 3

## НАПРЯМИ ОПТИМІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ПО ЗАРОБІТНІЙ ПЛАТІ З ПЕРСОНАЛОМ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

### **3.1. Напрями оптимізації обліку та внутрішнього контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом фермерського господарства «Козак»**

Перехід вітчизняних положень з бухгалтерського обліку на міжнародні стандарти актуалізують питання узгодження бухгалтерського обліку праці та її оплати і норм трудового законодавства.

З усіх нормативно-правових документів тільки у МСБО 19 «Виплати працівникам» прописано визначення категорії «виплати працівникам» [66]. Крім того, у МСБО 19 «Виплати працівникам» детально розписані питання відображення обліку розрахунків по заробітній платі (компенсації за відсутність працівників, виплати пов'язані з участю працівників у прибутку підприємства та негрошові пільги у формі надання житла, автомобілів, безплатних та субсидованих товарів, медичного обслуговування, виплати пов'язані із закінченням трудової діяльності), тоді як у національному стандарті (НП(С)БО 26 «Виплати працівникам») прописана тільки заробітна плата, премії та виплати за невідпрацьований час.

Відповідно до НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» «поточні виплати працівнику — виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу» [70].

Організація обліку розрахунків за виплатами працівникам на фермерському господарстві «Козак» здійснюється відповідно до чинного законодавства на підставі Конституції України, Кодексу законів про працю;

Податкового Кодексу України; Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»; Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств; Інструкція зі статистики заробітної плати; НП(С) БО 16 «Витрати», НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» та ін.

Для узагальнення інформації за розрахунками по заробітній платі планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено використання синтетичного рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» до якого передбачені субрахунки:

- 661 «Розрахунки за заробітною платою»,
- 662 «Розрахунки з депонентами»,
- 663 «Розрахунки за іншими виплатами» [75].

На фермерському господарстві «Козак» для обліку розрахунків по заробітній платі використовується субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою» без аналітики. Тому пропонуємо поглибити аналітику субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» шляхом провадження аналітичних рахунків 2-го порядку:

- 661.1 - Розрахунки за нарахованими виплатами;
- 661.2 – Премії;
- 661.3 - Розрахунки за виплатою відпускних;
- 661.4 - Допомога по тимчасовій непрацездатності;
- 661.5- Виплати за понаднормовий час;
- 661.6 - Виплати за роботу нічний час;
- 661.7 - Виплати при звільненні;
- 661.8 – Інші нарахування.

Для формалізації поглиблення аналітики та з метою оптимізації ведення бухгалтерського обліку на досліджуваному господарстві вважаємо за необхідно

формалізувати облікову політику шляхом створення Наказу по облікову політику і розробки Додатків до неї, у тому числі і Робочого плану рахунків.

Облік і контроль розрахунків за виплатами «співробітникам є частиною системи управління фермерського господарства, що дозволяє регулювати та координувати порядок використання та розподілу грошових коштів на оплату праці співробітників. При великому обсязі операцій не виключене допущення документальних та арифметичних помилок. При ручному обліку уникнути наявності таких помилок практично не можливо. Можна констатувати, що ручний облік має відійти у минуле. Автоматизація системи ведення бухгалтерського обліку упорядковує та оптимізує практичне ведення бухгалтерського обліку, задля скорочення часу на формування виписок, бухгалтерських звітів, довідників, обробку первинної документації, а також дозволяє мінімізувати вірогідність допущення помилок у створюваних документах. Основними елементами ведення автоматизованого обліку та оплати праці є: інтеграція обліку праці, кадрового обліку та її оплати в єдине ціле; централізована обробка інформації з обліку праці та її оплати; автоматизований збір інформації про відпрацьований час співробітниками та про вихід працівників на роботу; автоматизація процесу типових розрахункових операцій; автоматизований контроль за правильністю коригувань та проведення ручних розрахунків» [52]. Розпочинаючи з 2019 року, у зв'язку з неймовірною невизначеністю, котра викликана пандемією COVID-19, бізнес усіх напрямків зіткнувся з новими труднощами, що вказали на слабкі сторони бізнес-процесів підприємств, в основному - падіння попиту та зниження продуктивності бізнесу. Найважливіше у такі часи активно підлаштовуватись під зміни у економічному просторі та підвищувати результативність підприємства. Найбільшим поштовхом до зростання та викликом бізнесу стає цифрова трансформація бізнесу.

Стан ведення обліку на фермерських господарствах залежить від рівня його організації та методики, якості інформації для управління господарською діяльністю, що вимагає формування відповідної облікової політики, яка повинна

сприяти оперативному отриманню достовірної інформації для потреб управління та контролю.

При організації контролю у сільському господарстві, в тому числі і на фермерському господарстві «Козак», необхідно враховувати, що «ефективне управління забезпечується відповідним рівнем інформації, який дає змогу здійснювати зв'язок між органами управління і об'єктами, на які спрямовані дії, координувати діяльність органів управління на усіх рівнях» [57., с. 6]. Сучасне інформаційне суспільство формує нові вимоги до створення, передачі, обробки, використання та форм представлення інформації як основи результативного прийняття оперативних управлінських рішень і ефективного управління діяльністю підприємств в цілому.

Досліджуючи контроль як функцію управління необхідно визначити значення інформації як першочергового та основного засобу забезпечення його ефективності. Н. Г. Виговська зазначає, що «інформація є фундаментом контрольного процесу, дозволяє планувати контроль, його організацію, здійснення, аналіз та інспектувати контрольну діяльність» [17, с. 333]. При прийнятті виважених управлінських рішень необхідна достовірна інформація про господарські операції і процеси, що особливо ретельно контролюється керівниками і працівниками обліку у процесі її обробки. Саме на підставі облікової інформації «керівники підприємств, фахівці їх структурних підрозділів і працівники обліку проводять контроль операцій у процесі їх здійснення. Саме такий контроль є найбільш оперативним, тому що дає змогу не лише вчасно виявити недоліки, але й вчасно їх усувати» [43, с. 101].

На думку В. А. Єрофєєвої «без інформації не є можливим прийняти оптимальне управлінське рішення і, як наслідок, здійснити необхідні контрольні дії. Функціональний зв'язок: інформація – рішення – дія є необхідною передумовою організації будь-якої цілеспрямованої діяльності» [33, с. 20]. Вирішальну роль у процесі виконання такої залежності покладено на оперативний та внутрішньогосподарський контроль. Саме вони сприяють зменшенню ризиків під час вибору рішення та підвищує значення творчого (індивідуального) підходу під час його прийняття. Тому інформацію в контрольній процедурі слід

вважати основним елементом, базою його ефективного проведення. Формування цієї інформації на рівні підприємства здійснюється насамперед під впливом облікової політики.

У сільськогосподарських підприємствах інформація формується під впливом специфіки виробництва сільськогосподарської продукції, особливостей технологічних процесів і складності виробничої структури.

Оперативний контроль ґрунтується на використанні різнобічної інформації, яку потребує управлінський персонал для прийняття вчасних і виважених управлінських рішень. Ю. Я. Литвин зазначає, що «управління сільськогосподарським виробництвом базується на переробці величезної кількості різної інформації – галузевої економічної, агробіологічної, зоотехнічної, інженерно-технічної, виробничої та адміністративної. Крім того він зазначає, що управління підприємством ґрунтується не на інформації про окремі факти, а на системі інформації, яка становить сукупність економічної, науково-технічної, технологічної, суспільно-політичної, ідеологічної тощо» [57, с. 7, 30].

Формування облікової політики передбачає розробку облікових номенклатур на всіх етапах обліку, у тому числі і первинних документів, які використовуються при проведенні оперативного контролю. Для вирішення «існуючих проблем використання документальних прийомів оперативного контролю у сільськогосподарських підприємствах є необхідним врахувати специфіку та особливості виробництва сільськогосподарської продукції» [65, с. 121]. Слід зазначити, що мета вдосконалення документального забезпечення оперативного контролю полягає «у вдосконаленні форм первинних документів, що дозволить об'єктивно і вчасно інформувати учасників контрольного процесу про фактичний стан підконтрольних об'єктів, оскільки деяка інформація, а саме якісні характеристики певних явищ в первинних документах не наводяться» [55, с. 8].

Щодо розробки форм внутрішньої оперативної звітності у сільськогосподарських підприємствах є необхідним детальне висвітлення змісту економічної інформації, що у ній акумулюється та є важливою для оперативного управління і контролю. Інформація про об'єкти оперативного контролю повинна

бути зафіксовано документально, представлена у формі внутрішніх оперативних звітів, зведень та (або) повідомлена і подана на розгляд органам управління у визначений термін, що повинно бути зазначено в Наказі про облікову політику.

Слід зазначити, що узагальнені відомості про завершений виробничий процес чи здійснену господарську операцію, відображені в бухгалтерському обліку, є непридатними для проведення оперативного контролю, оскільки не можуть бути основою для коригування поточної ситуації. Отже, існує потреба у контролі за кожною окремо взятою операцією, оскільки некоректне її здійснення в умовах сільського господарства призводить до порушення всього виробничого циклу. Для оперативного управління й контролю не потрібна суцільна інформація про всі господарські операції, а тільки конкретні аналітичні показники про певні об'єкти, а також аналіз їх відхилень від планових, нормативних чи перспективних, оскільки метою оперативного контролю в системі управління сільськогосподарським виробництвом є забезпечення різних рівнів управлінців специфічною оперативною інформацією про визначені та потрібні саме конкретним користувачам сфери і напрями господарювання. Особливе місце займає оперативний контроль при перевірці співставності обсягів задіяних ресурсів у ході їх витрачання відповідно до затверджених норм, нормативів і правил технічного й технологічного використання.

Як вже зазначалось, інформація про наявність та зміну об'єктів (операцій, процесів, явищ, подій тощо) оперативного контролю складна для сприйняття користувачами, що в сільському господарстві зумовлено специфікою сільськогосподарського виробництва, що обумовлює необхідність з метою ефективного проведення оперативного контролю визначення певних показників і вимірників, що розкривають фактичний стан підконтрольних об'єктів, створюють умови для оцінки відхилень у виробництві. Управління будь-яким об'єктом здійснюється шляхом регулювання відповідних показників, які його відображають, та їх складових частин, з метою забезпечення цілеспрямованої зміни величини заданих показників, як у просторі так і в часі, для досягнення накреслених цілей [44, с. 19].

Ефективне здійснення та раціональна організація оперативного контролю передбачає наявність досконалої системи показників, адекватної соціально-виробничим умовам і технологічному процесу виробництва сільськогосподарської продукції. Відповідна система сприятиме максимально повному охопленню контролем щоденних виробничих процесів, виявленню внутрішніх резервів і потенціалів підприємства або його окремих виробничих підрозділів, що повинно знайти відображення у Наказі про облікову політику. С. І. Шкарабан зазначає, що вибір раціональної системи показників повинен забезпечити не тільки оперативно-господарську самостійність для управління виробничими ресурсами в рамках виконання планових завдань, але і фактично, а не умовно, відображати результати виробничої діяльності кожного підрозділу підприємства [73, с. 102]. Щодо сільськогосподарського виробництва є необхідним забезпечити управлінців різних рівнів фактичними показниками в розрізі специфічної аналітики:

- видів діяльності (тваринництво, рослинництво, допоміжне й обслуговуючі виробництва);
- виробничих підрозділів (автопарк, ферма, гараж, бригада, склад);
- центрів відповідальності (зоотехнік, ветеринар, агроном);
- центрів і місць витрат (поле, ферма, тік, зерносховище);
- матеріально-відповідальних осіб (доглядач, тракторист, доярка, ветеринарний лікар).

Формування системи показників оперативного контролю в фермерського господарства «Козак» повинно ґрунтуватися на системному підході. Виділення одного показника чи їх групи (універсальних чи основних) унеможливить процес оперативної перевірки більшості підконтрольних об'єктів. Система показників оперативного контролю повинна давати можливість адекватно і в повній мірі оцінювати процеси, які відбуваються підприємстві.

Необхідним є врахування факту постійної зміни фізичного та хімічного складу сільськогосподарських ресурсів постійно через довготривалість технологічного процесу. Це обумовлює доцільність групування показників

оперативного контролю у певні блоки, кожний з яких характеризує «фактичний стан підконтрольного об'єкта, етап трансформації (перетворення), бажаний (еталонний) результат, а саме: фізичні, природні, якісні, технічні, нормативні, соціальні, трудові, кількісні, екологічні» [65 с. 148].

Найбільш оптимальним для фермерських господарств є застосування прийомів фактичного і документального контролю, які передбачають можливість використання суб'єктами оперативного контролю фактичних даних, що «зафіксовані і представлені у носіях інформації, які сформовані в оперативному режимі: на вимогу або наприкінці робочого дня (зміни). Такий підхід сприяє:

- 1) економії часу, оскільки не вимагає постійної присутності контролера за процесом трансформації підконтрольного об'єкта;
- 2) координуванню роботи підрозділів у випадку необхідності проведення термінового фактичного обстеження об'єкта контролю;
- 3) порівнянню показників роботи окремих суб'єктів контролю і справедливій оцінці якості та достовірності контрольної інформації».

Щодо формування внутрішнього контролю на фермерському господарстві «Козак», то наповнення його функцій конкретним змістом також залежить від особливостей діяльності підприємства. Формування внутрішнього контролю насамперед спрямоване формування надійної фінансової звітності, яка відповідає діючим нормативно-правовим актам і спрямована на створення можливості для керівників економічного суб'єкта знижувати бізнес-ризики.

Слід зазначити, що контроль, «як функція управління, підпорядкований вирішенню завдань системи управління. При цьому контроль є причиною, а облік – наслідком. Управління без зворотного зв'язку (без обліку), втрачає ефективність, перетворюється у фікцію» [60].

Об'єктом внутрішнього контролю виступає фінансово-господарська діяльність, яка включає діяльність всіх служб господарства і всі види звітності.

Рисунком 3.1 наведені суб'єкти внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства.

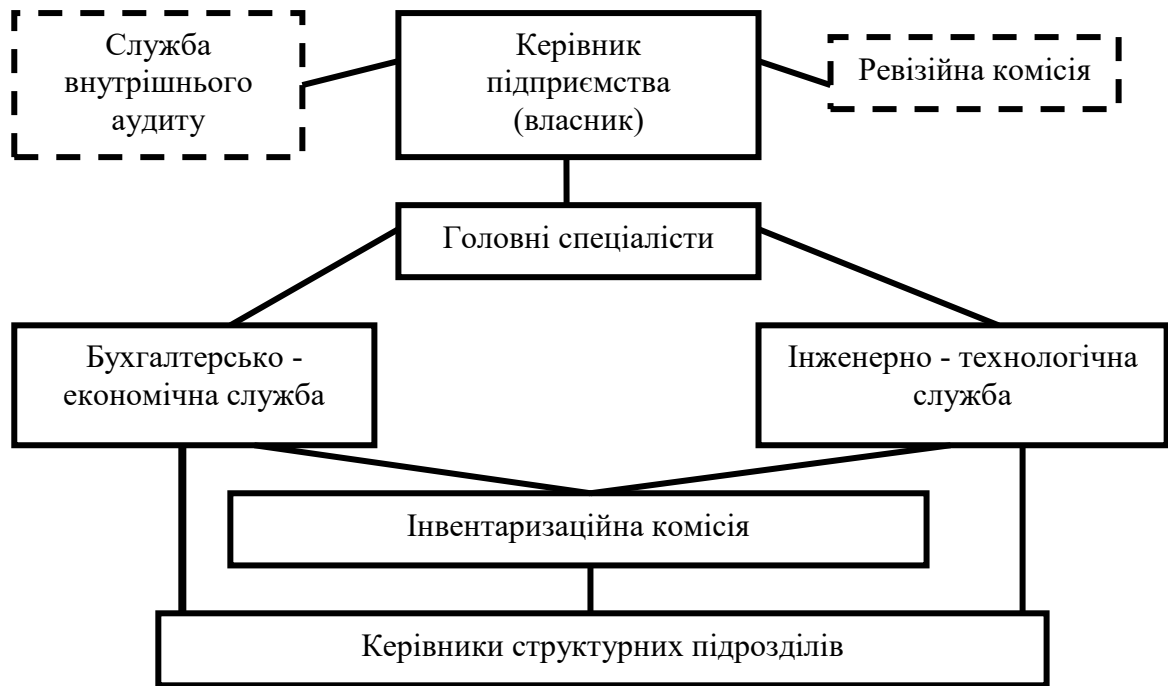


Рисунок 3.1 - Суб'єкти внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства

Незважаючи на той факт, що функції внутрішнього контролю визначаються керівництвом або власником підприємства залежно від змісту і специфіки його діяльності, обсягів, показників, системи управління, можна виділити ряд типових функцій, які притаманні внутрішньому контролю незалежно від особливостей діяльності підприємства, а саме:

- зменшення ризиків у проведенні операцій, пов'язаних з ефективним використанням ресурсів;
- вивчення стану бухгалтерського обліку, його моніторинг та розробка рекомендацій щодо удосконалення даної системи;
- дослідження бухгалтерської й оперативної інформації, включаючи експертизу засобів і способів, що використовуються для визначення, оцінки, класифікації такої інформації, і складання на її основі звітності, а також спеціальне вивчення окремих статей звітності;
- перевірку виконання законів та інших нормативних актів, а також вимог облікової політики, інструкцій, рішень і вказівок керівництва або власників;

- вивчення й оцінку контрольних процедур у структурних підрозділах підприємства;
- перевірку наявності, стану і забезпечення збереження майна;
- роботу над спеціальними проектами і контроль за окремими елементами структури внутрішнього контролю;
- оцінку використовуваного підприємством програмного забезпечення;
- спеціальні службові розслідування окремих випадків, за завданням керівника-розробка і подання пропозиції щодо усунення виявлених недоліків і пропозицій з підвищення ефективності управління.

Внутрішній контроль фермерського господарства повинен забезпечити систему управління достовірною інформацією про фінансово-господарську діяльність підприємства, яку можна використовувати для прийняття управлінських рішень.

Робота системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю вважається ефективно у тому випадку, якщо:

- в наявності оригінали документів, які підтверджують здійснення фінансово-господарських операцій. При цьому вони заповнені у відповідності із встановленими формами і відповідно до встановлених вимог;
- фінансова звітність складена у відповідності до вимог діючого законодавства;
- інформація своєчасно доведена до внутрішніх та зовнішніх користувачів, що неможливо без формування адекватної облікової політики.

### **3.2. Застосування послуг сільськогосподарського дорадника як напрям оптимізації організації і методики обліку та внутрішнього контролю розрахунків по заробітній платі з персоналом фермерських господарств**

Фермерські господарства забезпечують підвищення рівня добробуту на селі, вирішують проблеми розвитку сільської інфраструктури, охорони

навколишнього середовища та інших аспектів життя сільських громад. Проте, незважаючи на невеликий обсяг облікової роботи на фермерських господарствах він достатньо широкий. Тобто, облікові працівники фермерських господарств повинні відслідковувати усі зміни як облікового так і податкового законодавства.

На сьогодні повноцінне функціонування фермерських господарств потребує залучення фахівців у сфері ІКТ. Крім проблем із кадровим забезпеченням у сфері ІКТ, фермерські господарства при формуванні облікової політики також потребують послуг відповідних фахівців. Отже, для оптимального функціонування фермерських господарств є необхідним залучення висококваліфікованих спеціалістів, але невелике фермерське господарство не може собі це дозволити. У такій ситуації є доцільним застосування досвіду розвинених країн. Так, у більшості країн світу фермерські господарства широко користуються послугами сільськогосподарських дорадчих служб («extension»). Працівники дорадчих служб надають консультації щодо обліку, оподаткування, аналізу і вирішенню питань шляхом представлення необхідної інформації, здійснюють дії щодо стимулювання впровадження інновацій, тощо. Слід зазначити, що у сучасних умовах в розвинених країнах дорадчі служби суттєвий акцент роблять на забезпеченні довгостроково добробуту. Суттєвими відмінностями дорадчих служб від інших консалтингових є те, що:

по-перше, вони надають консультації з досить широкого кола питань;

по-друге - здебільшого ці консультації є безкоштовними для клієнта.

Кадрове забезпечення цих служб складається із висококваліфікованих працівників різних сфер. В Україні також створені сільськогосподарські дорадчі служби, проте на сьогодні фермерські господарства здебільшого не користуються їх послугами. Тому вважаємо за доцільне, з метою оптимізації функціонування фермерських господарств таким підприємствам співпрацювати з регіональними дорадчими службами. При цьому є доцільним створення активно-адаптивної моделі обліково-економічної служби підприємства (рис. 3.1).

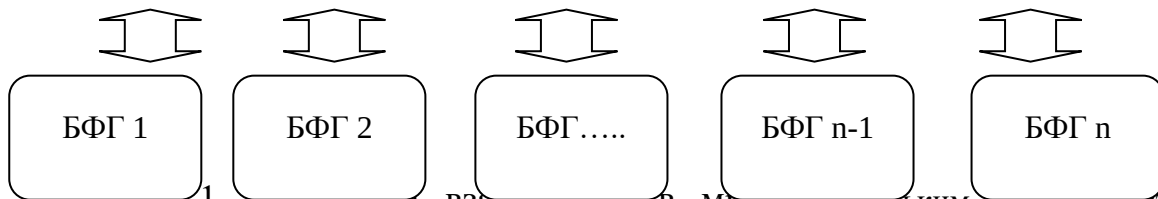


рис. 3.1. Структура взаємозв'язків між фермерським господарством та дорадником сільськогосподарської дорадчої служби

**Примітки:** БФГ – бухгалтер фермерського господарства

*Джерело: розроблено автором*

Делегування складних і варіативних завдань дозволить суттєво оптимізувати ведення обліку і внутрішнього контролю, у тому числі і в частині розрахунків по заробітній платі фермерського господарства.

Інформаційна підтримка організації і методики аграрного бізнесу передбачає не тільки доступ до інформаційних ресурсів, а і здатність серед них відібрати необхідні. При цьому керівництво і значна частка персоналу великих аграрних підприємств знаходяться у містах, що обумовлює можливість їх доступу до інформаційних ресурсів. Керівництво ж і персонал малих фермерських господарств (як і фермерського господарства «Козак») мешкають у сільській місцевості і не мають такої можливості. Отже, різниця у доступі до інформаційних послуг для фермерських господарств і великого аграрного бізнесу є цілком природною.

Крім того, суттєве значення при споживанні інформаційних послуг має час на їх пошук. Об'єктивно на великих і фермерських господарствах він буде різним. Великі аграрні підприємства мають у своїй структурі або висококваліфікованих галузевих фахівців або цілі спеціальні підрозділи, які ефективно здійснюють пошук інформації. На фермерських господарствах пошук інформації здійснюється, як правило, працівником (або безпосередньо власником бізнесу), який виконує багато інших обов'язків. Для них пошук інформації стає значною проблемою. Вирішити це питання можливо шляхом застосування послуг дорадників. Кадрове забезпечення дорадників та служб доступні в актуальному вигляді на інформаційно-аналітичному порталі АПК України (розділ «Розвиток сільських територій»), де можна знайти Реєстри дорадчих

служб і сільськогосподарських дорадників та експертів-дорадників розміщені у розділі «Розвиток сільських територій» інформаційно-аналітичного порталу АПК України. Слід зазначити, що станом на 2021 рік не всі області України мали регіональні дорадчі служби.

Напрями консультування дорадчих служб достатньо розгалужені, проте частка сертифікованих дорадників, що підтримують той чи інший напрям суттєво відрізняються (рис. 3.1).

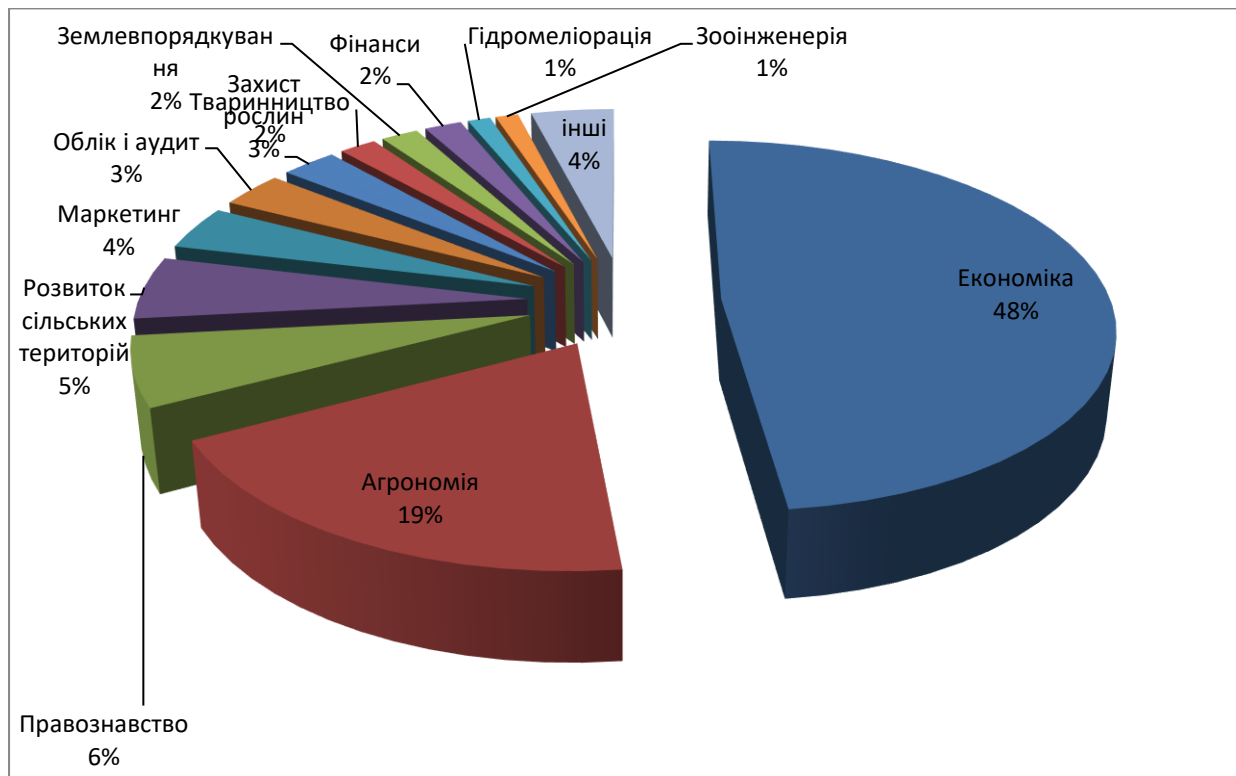


Рис. 3.1 Структура сертифікованих дорадників за напрямками консультування

Розроблено автором на підставі [90]

У структурі дорадників питома вага дорадників які підтримують напрям «Облік і аудит» складає тільки 3,1%, що не задовольняє попит на дорадчі послуги. Крім того, сьогодні ведення обліку і контролю неможливе без застосування цифрових технологій. На сьогодні відсутні дорадники, які б підтримували напрями, які пов'язані із інформаційними технологіями.

Дослідження проведені Саяпіним С.П. свідчать, що є попит на дорадчу підтримку питань щодо інформаційних технологій. Крім того, ним встановлено,

що «потенційними клієнтами системи електронного дорадництва можна вважати 33 тисячі фермерських господарств та 15 тисяч аграрних підприємств з розміром площ в обробітку до 1 тис. га» [90].

Дослідження, які проведені Саяпіним С.П. дозволили становити, що «перелік наявних служб менше ніж на половину покриває ймовірні консультаційні потреби у розрізі областей» [90]. Крім того, реальна ситуація із фактичною наявністю дорадників (незважаючи на їхню кількість у реєстрі) щодо доступності їх послуг є однозначною. Так до реєстру вносять всіх осіб, які «отримали кваліфікаційне свідоцтво сільськогосподарського дорадника» [86]. Проте сьогодні на законодавчому рівні не прописаний механізм контролю фактичної діяльності дорадників, Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільськогосподарства України також його не здійснює. Отже, фактична пропозиція дорадчих послуг не відповідає фактичним потребам. Покращити ситуацію можна шляхом використання інформаційно-комунікаційних технологій.

В цілому в світі і в Україні спостерігається зростання кількості людей, що користуються Internet. Так, станом на «травень-червень в Україні на неокупованій території знаходилось близько 22,1 млн. громадян у віці 14-70 років, з яких близько 19 млн. користуються Internet» [106].

Зростання загальної кількості регулярних користувачів Internet в Україні здебільшого відбувається за рахунок мешканців сільської місцевості, де рівень проникнення цифрових технологій поступово наближається до показників великих міст. Така тенденція насамперед обумовлена процесами «смартфонізації» населення (серед Internet - девайсів смартфон складає 66%, домашній ноутбук - 40%, персональний комп'ютер - 36%)»[106]. Для значної частини нових користувачів у сільській місцевості смартфон став першим і єдиним пристроєм для доступу до Internet - мережі.

Структура Internet - користувачів поступово вирівнюється відповідності до структури населення за різними показниками (за місцем проживання (місто/село), за рівнем доходу, за рівнем освіти, за віком тощо).

Виробництво сільськогосподарської продукції фермерськими господарствами, їх низька ефективність у порівнянні з великими (агрохолдинги тощо) та готовність використовувати сучасні канали комунікацій (Internet - мережу) підкреслює доцільність використання ними саме електронних сільськогосподарських дорадчих послуг.

Перші спроби використання інформаційно - комунікаційних технологій і Internet - мережі для забезпечення користувачів якісними інформаційними on-line послугами були розпочати ще у кінці 90 років. Сьогодні в Україні відбувається реалізація концепції «Держави у смартфоні», яка передбачає сервіс-орієнтовану реалізацію електронних освітніх платформ, веб - ресурсів органів виконавчої влади тощо. Підґрунтям реалізації електронної системи сільськогосподарського дорадництва слугував міжнародний досвід розбудови інформаційно-довідкових систем [101]. У розвинених країнах світу використання електронних платформ для дорадчої діяльності довели свою ефективність.

З метою отримання інформації (консультації) користувач може використати будь-який з можливих ресурсів. Особливої уваги з точки зору користувача заслуговують реєстри сільськогосподарських дорадників, експертів-дорадників та сільськогосподарських дорадчих служб. Суттєвим недоліком є той факт, що ці інформаційні ресурси обмежується тільки «сертифікованими дорадчими службами та дорадниками з кваліфікаційним свідоцтвом» [86].

Цифровізація економіки (у тому числі і сільського господарства) створюють багато нових можливостей, проте їх реалізація потребує суттєвих трансформацій майже всіх бізнес-процесів. Так, цифрові платформи оптимізують процес обміну інформацією між учасниками. Крім того, цифрова трансформація сприяє підвищенню якості виробництва товарів і послуг при зменшенні витрат. Але, для її реалізації необхідні нові підходи в освітніх процесах (наприклад формування цифрової компетенції). Це можливо шляхом використання цифрової дорадчо - освітньої платформи. Застосування цифрових технологій відкриває нові можливості щодо більш широких структурних змін як в економіці в цілому, так і в галузі сільського господарства.

Великий бізнес швидше адаптується до змін ринкової кон'юнктури. Він має суттєві переваги завдяки «потужній інформаційній підтримці власними фахівцями та можливості виокремлювати ними достовірну інноваційну інформацію, придатну до застосування» [91]. Ці фактори вже зараз негативно впливають на відносну ефективність роботи фермерських господарств, що обумовлено їх низькою адаптивністю до цифрових технологій і практичною відсутністю юридичної та економічної підтримки господарської діяльності.

Сьогодні дорадництво є ключовим елементом для забезпечення ефективної роботи облікових працівників фермерських господарств. Саме працівники дорадчої служби є провідниками до сільськогосподарських виробників тієї важливої інформації, яка є необхідною якісного ведення обліку.

Сьогодні цифровізація має найістотніший вплив на організацію і методику ведення бухгалтерського обліку. Проте, фермерські господарства мають проблеми як з доступом до цифрових технологій, так і із залученням фахівців сфери інформаційно-комунікаційних технологій. Крім того, фермерські господарства при організації обліку стикаються із суттєвими проблемами інформаційно-програмного, кадрового забезпечення тощо. Отже, більшість фермерських господарств навіть за умови наявності офіційних веб-ресурсів аграрного напрямку не спроможні задовольнити свій інформаційний попит. Це стосується навіть нормативно-правових актів, оскільки більшість з них потребує роз'яснень спеціалістами.

Перспективним напрямом співпраці обласних навчальних закладів аграрного спрямування і регіональної сільськогосподарської дорадчої служби є створення системи мережі дистанційного навчання для працівників облікового напрямку фермерських господарств.

Співпраця між регіональними сільськогосподарськими дорадчими службами та вищими навчальними закладами повинна здійснюватися на підставі договорів про співробітництво. При цьому у договорі доцільно прописати питання щодо прав власності на нові знання та покриття витрат

науково – дослідницького характеру, які пов'язані із процесом освоєння цих знань.

Розвиток діяльності регіональних сільськогосподарських дорадчих служб насамперед пов'язаний із їх інтегруванням в інноваційну інфраструктуру вищого порядку, яка поєднує потенціал науки, освіти та дорадчих служб. Академік НААН П. Саблук вважає, що реалізувати це можна «шляхом включення регіональної сільськогосподарської дорадчої служби до структури регіонального центру наукового забезпечення розвитку сільського господарства і сільських територій, запропонованого» [6].

Основною причиною недостатнього обсягу дорадчих послуг є обмеженість бюджетного фінансування даного напрямку протягом останніх років та «відсутність дієвих комунікацій для оперативного консультування з системним представленням та накопиченням науково - обґрунтованої інформації практичного спрямування» [90]. Питання розвитку комунікаційних зв'язків сьогодні можливо вирішити шляхом застосування цифрових технологій. Поєднання класичної та електронної форм надання дорадницьких послуг повинно забезпечити їх якість, своєчасність і доступність. Для підвищення ефективності дорадчих послуг вважаємо за доцільне реалізацію та експлуатацію системи електронного дорадництва в аграрній сфері України проводити на базі вищих обласних навчальних закладів аграрного спрямування із залученням їх науково-педагогічних кадрів (рис. 3.1).

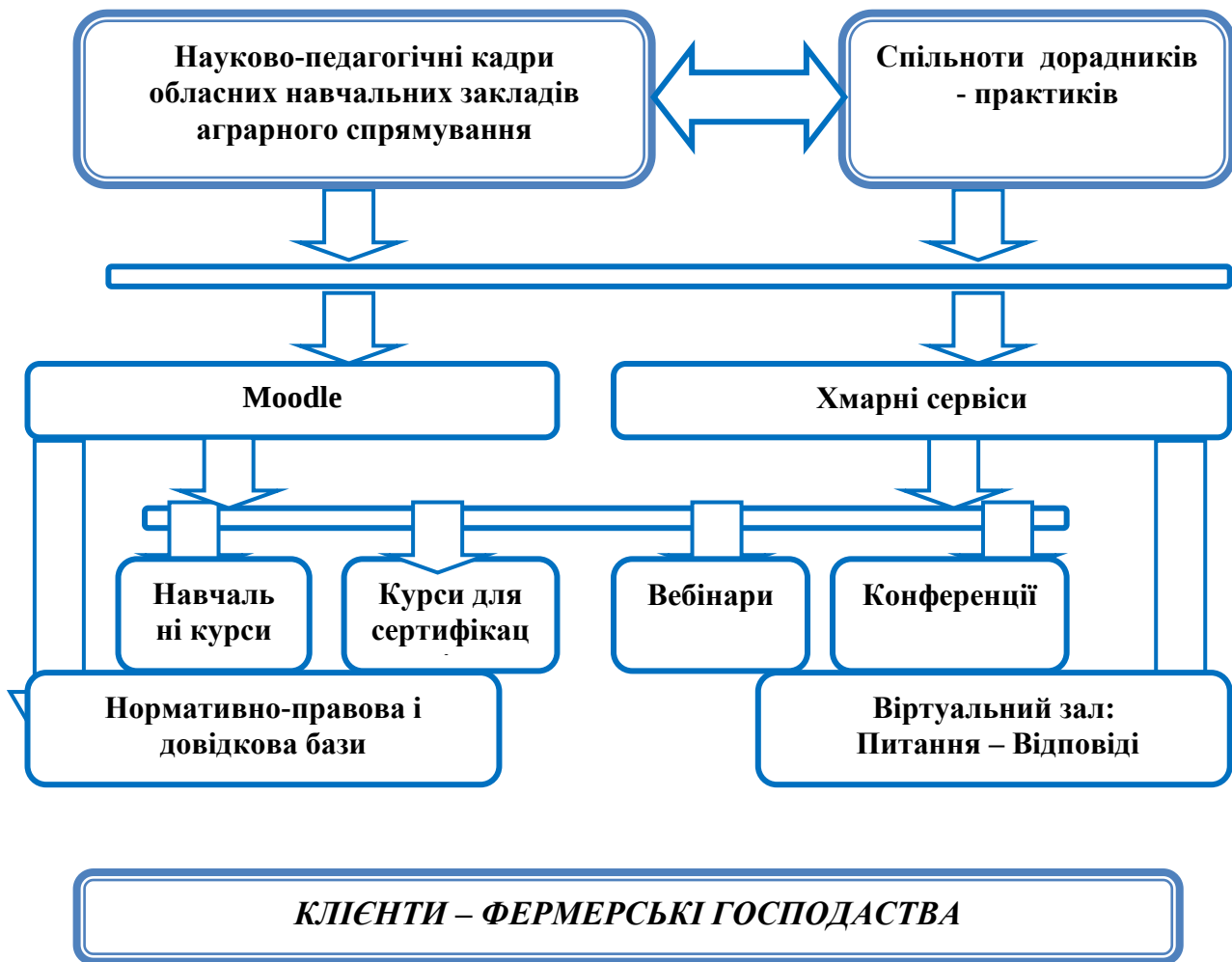


Рис. 3.1. Структура системи регіональної сільськогосподарської дорадчої служби з використанням цифрових засобів.

Розроблено автором.

Система регіональної сільськогосподарської дорадчої служби з використанням цифрових засобів передбачає оперативне консультування підприємств аграрного сектора. Для цього є доцільним передбачити схему інформаційного пошуку користувача, тим паче, що при використанні веб-інтерфейсу система реєстрації та ідентифікації користувача є обов'язковою. У разі проведення консультацій шляхом використання електронної пошти є можливість надання в автоматичному режимі користувачу реквізитів доступу до системи. Використання цифрових технологій створюють можливість користувачу самостійно знаходити у базах даних системи необхідну йому інформацію.

Використання при створенні баз електронних навчальних курсів, нормативно-правових і довідкових баз, платформи Moodle, дозволяє користувачу самостійно обрати курс (і викладача) і перейти до дистанційного навчання. Крім того, платформа Moodle дозволяє науково-педагогічним працівникам і дорадникам працювати з курсом, за необхідністю оновлювати його та керувати слухачами.

Системний підхід, інструменти агрегації спеціалізованої інформації дозволяють більш функціонально використовувати ресурси. Великий обсяг інформації та її різноспрямованість в системі регіональної сільськогосподарської дорадчої служби потребують її систематизації. Найпростішим на сьогодні при вирішенні цього питання є створення каталогу.

Ефективна робота дорадчих служб України забезпечується не тільки наявністю висококваліфікованих кадрів, дієвих комунікацій для оперативного консультування, а і достовірним, якісним та своєчасним інформаційним забезпеченням.

Використання системи регіональної сільськогосподарської дорадчої служби з використанням цифрових засобів повинна інтегрувати та оптимізувати процеси розробки та адаптації інновацій наукових установ. Безпосередній контакт представників підприємств аграрного сектора здійснюється через дорадників. Саме вони адаптують накопичені на цифровій платформі знання до конкретних рекомендацій, які враховують особливості діяльності клієнтів. Отже, поєднання класичного та електронного дорадництва на цифровій платформі є інструментом поєднання монетизованого та соціально спрямованого дорадництва.

Отже, цифровізація економіки торкається усіх сфер життєдіяльності людства. Ці стрімкі зміни в аграрній сфері потребують трансформації інституту дорадництва. Одним із шляхів адаптації дорадчої служби до вимог цифрового суспільства є створення цифрової платформи електронного дорадництва.

Важливими аспектами адаптації дорадництва до сучасних вимог є ефективне поєднання потенціалу висококваліфікованого дорадника і можливостей цифрової платформи. Реалізувати це доцільно поєднанням наявної

інфраструктури класичного регіонального сільськогосподарського дорадництва і системи електронного дорадництва з використанням сучасних цифрових інструментів.

### **Висновки до розділу 3**

Є доцільним збільшити кількість дорадників які підтримують напрям «Облік і аудит» та залучити дорадників які б підтримували напрями, що пов'язані із інформаційними технологіями.

Наявність значної кількості інформаційних джерел облікової спрямованості аграрного напрямку є суттєво розпорошеними, сумнівної якості та застарілими. Відповідно на пошук необхідної інформації задовільної якості користувачі аграрного інформаційного простору витрачають багато часу. При цьому у штаті великих аграрних підприємств, як правило, є або висококваліфіковані галузеві фахівці або цілі спеціальні підрозділи, які спеціалізуються на пошуку інформації. На малих підприємствах пошук необхідної інформації є проблематичним. При цьому є доцільним використовувати послуги дорадчої служби.

Сучасний стан розвитку економіки призводить до розширення переліку консультаційних питань, які надаються дорадчою службою. Не сьогодні є доцільним забезпечити дорадчу підтримку питань щодо інформаційних технологій, поновлюваної енергетики та прав власності ( купівлі, продажу) земельних ділянок.

Делегування складних і варіативних завдань дозволить суттєво оптимізувати ведення обліку і внутрішнього контролю, у тому числі і в частині розрахунків по заробітній платі фермерського господарства.

## ВИСНОВКИ

1. На сьогодні найбільш рентабельними є великі сільськогосподарські підприємства, які майже досягли свого максимального потенціалу. Але, показники потенціалу ефективності господарювання у середніх та малих підприємствах аграрного сектору значно вищий. Саме невеликі підприємства володіють перспективністю розвитку.
2. Розрахунки з оплати праці займають центральне місце у системі розрахунків будь — якого суб'єкта господарювання, відносяться до найбільш відповідальних і складних ділянок облікової праці. Незважаючи на перманентне вивчення і дослідження економічних категорій «оплата праці» та «заробітна плата» різні провідні економічні школи та діючі нормативні акти трактують їх по різному. Проте, на нашу думку, заробітна плата — це винагорода обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу і яка є перетвореною формою робочої сили.
3. Оплата праці виконує певні функції, а саме: відтворення робочої сили, сприяння мотивації працівників до результативної праці, регулювання вартість робочої сили на ринку праці під впливом співвідношення попиту та пропозиції, визначення соціального статусу працівників. Проте, на сьогодні в Україні функції оплата праці не реалізовані. Наразі відбувається відмирання мотивуючої (стимулюючої) функції оплати праці. Також спостерігаються величезні перекоси в оплаті праці як за галузями економіки, так у різних професійно кваліфікованих групах працівників.
4. Державні органи уповноважені здійснювати нагляд за додержанням законодавства про працю. Своєчасне одержання працівниками винагороди за працю гарантоване Конституцією України. Організація і методика ведення обліку нормативно регламентується багатьма законодавчими актами.
5. Право працівника на своєчасне одержання винагороди за працю гарантоване Конституцією України, визначено різними законами. Державні органи уповноважені здійснювати нагляд за додержанням законодавства про працю. Основним нормативно-правовим актом, що визначає сутність та

принципи оплати праці в Україні, є Закон України “Про оплату праці”. Розрахунки з оплати праці регулює Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 “Виплати працівникам”. Завдяки ньому встановлюються методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і негрошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності.

6. ФГ «Козак» Овчаренка Ігора Олександровича є типовим сільськогосподарським підприємством мікро бізнесу. На підставі обстеження господарської практики та звітності ФГ «Козак» Овчаренка Ігора Олександровича встановлено, що досліджуване підприємство є середнім за розміром, спеціалізується на вирощуванні продукції рослинництва. Підприємство має в цілому збалансовану структуру активів.

7. Підприємство забезпечене матеріальними необоротними активами, а саме сільськогосподарською технікою та транспортом, хоча й продовжує нарощувати об'єми основних засобів за рахунок залучення додаткового фінансування за рахунок довгострокових кредитів банку.

8. Сформований власний капітал в більшій частині є заробленим, хоча у структурі капіталу є зобов'язання, які можливо погасити за рахунок продажу готової продукції та погашення дебіторської заборгованості.

9. Для ФГ «Козак» Овчаренка Ігора Олександровича ризик банкрутства є низьким, фінансовий стан є відносно стійким проте, мають місце ознаки потенційної фінансової кризи, що стосується платоспроможності. На підставі аналітичних процедур здійснено комплексну оцінку, результати якої свідчать про інвестиційну привабливість підприємства та потенційну можливість залучення позикових коштів. Загальна комплексна оцінка підприємства склала 4,66 з 5 можливих балів.

10. Є доцільним збільшити кількість дорадників які підтримують напрям «Облік і аудит» та залучити дорадників які б підтримували напрями, що пов'язані із інформаційними технологіями.

11. Наявність значної кількості інформаційних джерел облікової спрямованості аграрного напрямку є суттєво розпорошеними, сумнівної якості та

застарілими. Відповідно на пошук необхідної інформації задовільної якості користувачі аграрного інформаційного простору витрачають багато часу. При цьому у штаті великих аграрних підприємств, як правило, є або висококваліфіковані галузеві фахівці або цілі спеціальні підрозділи, які спеціалізуються на пошуку інформації. На малих підприємствах пошук необхідної інформації є проблематичним. При цьому є доцільним використовувати послуги дорадчої служби.

12. Сучасний стан розвитку економіки призводить до розширення переліку консультаційних питань, які надаються дорадчою службою. Не сьогодні є доцільним забезпечити дорадчу підтримку питань щодо інформаційних технологій, поновлюваної енергетики та прав власності ( купівлі, продажу) земельних ділянок.

13. Делегування складних і варіативних завдань дозволить суттєво оптимізувати ведення обліку і внутрішнього контролю, у тому числі і в частині розрахунків по заробітній платі фермерського господарства.

### Список використаних джерел

1. Аверкина М. Ф. Гриценюк О.І. Особливості автоматизації обліку праці та заробітної плати. Причорноморські економічні студії. 2018. Вип. 29. С. 113–117.
2. Аверкина М. Ф. Гриценюк О.І. Особливості автоматизації обліку праці та заробітної плати. Причорноморські економічні студії. 2018. Вип. 29. С. 113–117.
3. Аграрне право України: підручник / В. М. Єрмоленко, О. В. Гафурова, М. В. Гребенюк та ін.; за заг. ред. В. М. Єрмоленка. К. : Юрінком Інтер, 2010. 608 с. URL: <http://minagro.gov.ua/node/4386>(дата звернення: 27.11.2022р.).
4. Арабаджі І. К. Проблеми та перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах. *Управління розвитком*. 2011. № 2(99). С. 114 - 116.
5. Безверхий К. В. Концептуальні підходи до побудови обліку та аналізу витрат на оплату винагород працівникам підприємства [Електронний ресурс] / К. В. Безверхий, О. А. Юрченко, О. В. Петраковська // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія : Економічні науки. - 2022. - № 2. - С. 118-130. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnjie\\_2022\\_2\\_17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnjie_2022_2_17)
6. Безкровний М.Ф. Формування і розвиток регіональних інформаційно-консультаційних (дорадчих) служб : дис. ... докт. економ. наук: 08.00.04. Київ, 2017. 351 с.
7. Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: Пер с англ. / Научн. ред. перевода чл. корр. РАН И.И. Елисеева. Гл. ред. серии проф. Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2002. 624 с.
8. Білик М.Д., Павловська О.В., Притуляк Н.М. Фінансовий аналіз: навч. посіб. 2-ге вид., без змін. К.: КНЕУ, 2007. 592с.
9. Білоусько В.С., Беленкова М.І. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. 2-е вид. К.: Мета, 2002. 240 с.

10. Білуха М.Т. Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підручник для студентів вищих навч. закладів. К.: Українська академія оригінальних ідей, 2005. 886 с.
11. Боднарук О.В. Основні функції заробітної плати в умовах формування ринкової економіки. Вісник Донецького університету. Серія В: Економічні науки, 2000. Випуск 1/1. С. 72-77.
12. Бурко К. В. Облікова політика щодо витрат на оплату праці [Електронний ресурс] / К. В. Бурко, А. М. Буткалюк // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія : Економічні науки. - 2019. - № 12(2). - С. 25-33. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnjie\\_2019\\_12\(2\)\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnjie_2019_12(2)_5)
13. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: навчально-практичний посібник / за заг. ред. С.Ф. Голова. Дніпропетровськ. ТОВ "Баланс-Клуб", 2001. 852 с.
14. Бухгалтерський фінансовий облік в Україні: навч. посіб. / за заг. ред. В.М. Добровського. К.: А.С.К, 2009. 976 с.
15. Васюренко Л. В. Механізм державного регулювання організацією оплати праці на прикладі економічних моделей зарубіжних країн. Інтелект XXI. 2018. № 1. С. 13-16. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/int/XXI/2018-1/3>
16. Верхоглядова Н.І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навч. посіб. К.: ЦУЛ, 2010. 536 с.
17. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с., с. 333
18. Вітковська О. Розраховуємо середню заробітну плату за час відпустки. *Бюджетна бухгалтерія*. 2011. №24
19. Гадзевич О.І. Оплата праці в умовах ринку: теорія, практика К.:КОНДОР, 2008. 400 с.
20. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (із змінами). База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення : 11.11.2022)

21. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. К.: А.С.К., 2001. 272с.
22. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності: навч. посіб. К.: „Знання”, 2004. 541 с.
23. Гуцаленко Л. В., Білодон Д. Д. Прикладні програми для обліку розрахунків з оплати праці. Ефективна економіка. 2019. № 10. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2019\\_10\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2019_10_5)
24. Гуцаленко Л. В., Білодон Д. Д. Прикладні програми для обліку розрахунків з оплати праці. Ефективна економіка. 2019. № 10. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2019\\_10\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2019_10_5)
25. Дибя І. Відпустка перед звільненням надається не завжди // Юридичний вісник України. 2010. №19. С. 23-27
26. Довідка щодо адаптації сільського господарства України до умов СОТ. Департамент доступу до ринків та взаємодії з СОТ від 24.02.2017 URL: <https://www.me.gov.ua/documents/detail?lang=uk-ua&id=1782a677-ddc9-4237-a732-5d49d114aad&title=dovidkaschodoadaptatsiisilskogogospodarstvaukrainidoum ovsot> (дата звернення: 27.11.2022р.).
27. Дікань Л. В. Контроль і ревізія (Загальна теорія): конспект лекцій. Харківський національний економічний ун-т. - Х. : ХНЕУ, 2004. 142с.
28. Дячун О.В. Організація, нормування та оплата праці: навч. посіб. Львів, 2001. 220 с.
29. Евдовицкий Д.А. Вознаграждение персонала: регулирование, учет и отчетность, экономический анализ: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности 080109 “Бухгалтерский учет, анализ и аудит”, 080105 “Финансы и кредит”. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. 303 с.
30. Економіка праці і соціально-трудові відносини: навч. посіб./ за заг. ред. В.М. Ковальова. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 256 с.
31. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства : навч. посіб. / Т.Д. Костенко, Є.О. Підгора, В.С. Рижиков та ін. К. : Центр навчальної літератури, 2005. 400 с.

32. Економічний аналіз: навч. посіб. / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2003. 680с.
33. Ерофеева В. А. Учет и контроль использования ресурсов в объединениях / В. А. Ерофеева. – Л. : Изд-во ЛГУ, 1987. – 176 с., с. 20
34. Жулина Е.Г., Иванова Н.А. Европейские системы оплаты труда. ООО «Журнал «Управление персоналом», М. 2007. 216 с.
35. Завіновська Г.Т. Економіка праці: навч. посіб. К.: КНЕУ, 2007. 304 с.
36. Законодавче регулювання інформаційної діяльності. URL: <http://ua-referat.com>
37. Звягільський Ю.Л. Проблеми державного регулювання заробітної плати в Україні. *Економіка України*. 2011. № 5. С. 65–74.
38. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посіб. К. : Знання-Прес, 2003. 349 с.
39. Івахненко С. В. Розроблення технологій безперервного контролю фінансово-облікової інформації. Наукові записки НаУКМА. Економічні науки. 2020. Т. 5. Вип. 1. С. 55–61.
40. Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Міністерства статистики України від 13.01.2004 р. №5. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
41. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій <https://www.buhoblik.org.ua/uchet/organizacziya-buxgalterskogo-ucheta/3282-nakaz-291.html>
42. Інформаційно – дорадчий веб - портал «Аграрний сектор України» URL: <http://www.agroua.net/> (дата звернення: 27.11.2022р.).
43. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Є. В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с., с. 101
44. Ковальчук О. Д. Інституційні можливості розвитку агробізнесу в умовах реалізації угоди про асоціацію між Україною та ЄС. *Zeszyty Naukowe Uczelni Vistula*. Warszawa. 2016. №47(2). С. 182–193.

- 45.Козуб І. Умова про оплату праці як одна з умов трудового договору. *Підприємництво, господарство і право*. 2013. №3. С. 59 - 63.
- 46.Кононенко Л. В. Розвиток digital-технологій і бухгалтерський облік: проблеми та перспективи. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: сучасні виклики: збірник матеріалів III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Полтава, 5–6 жовтня 2021 року). Полтава: ПУЕТ, 2021. С. 205–208.
- 47.Конституція України URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
- 48.Концепція розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018–2020 роки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 17 січня 2018 р. № 67-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/67-2018%D1%80#Text>
- 49.Крот Ю. Проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2014. Вип. 36(3). С. 28-32
- 50.Крюкова І. О. Заробітна плата найманих працівників аграрної сфери: сучасні соціально-економічні та облікові аспекти [Електронний ресурс] / І. О. Крюкова, Т. М. Федерка // *Актуальні проблеми інноваційної економіки*. - 2020. - № 3. - С. 10-18. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/apie\\_2020\\_3\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/apie_2020_3_4)
- 51.Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. К.: КНЕУ, 2001. 334 с.
- 52.Кузь В.І. Особливості побудови системи аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам. Причорноморські економічні студії. 2020. Випуск 55–2. С. 100–108.
- 53.Кузьмінський А. М., Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. К.: Вища шк., 2006. 306 с.
- 54.Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: навч. посіб. К.: Каравела, 2005. 560 с.
- 55.Ластовецький В.О. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська управлінська звітність за центрами витрат і відповідальності / В.О. Ластовецький – Чернівці: Місто, 2003. – 156с. , с. 8

- 56.Лень В. С., Гливенко В. В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навч. посібник. *К.: Центр навчальної літератури, 2004. 256 с.*
- 57.Литвин Ю. Я. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в сільському господарстві : навч. посібник. – К. : Вища шк., 1993. – 301с., с. 6
- 58.Максимчук І. А., Сорока Л. М. Організація обліку розрахунків за виплатами працівникам підприємства: виклики пандемії COVID-19. *Економіка та держава. 2021. № 8. С. 119–123.*
- 59.Малік М. Й., Мамчур В. А. Самозайнятість та розвиток несільськогосподарського підприємництва на селі. *Економіка АПК. 2019. № 4. С. 39 – 52.*
- 60.Малік М. Й., Шпикуляк О. Г. Інституціоналізація аграрного підприємництва: трансформація і ефективність. *Економіка АПК. 2010. №7. С. 132 – 139.*
- 61.Малік М. Й., Шпикуляк О. Г. Розвиток підприємництва в аграрному секторі економіки. *Економіка АПК. 2006. №4. С. 3 – 10.*
- 62.Малік М.Й., Шпикуляк О.Г., Мамчур В. А., Авраменко Ю.О. Інституційно-правове забезпечення розвитку сімейного фермерства в Україні. Організаційно-економічне забезпечення розвитку сімейних фермерських господарств: монографія / [Лупенко Ю. О., Малік М. Й., Шпикуляк О. Г. та ін.]. Київ : ННЦ «ІАЕ», 2019, 212 с. (С. 5–21).
- 63.Мамчур В. А. Інституціональні засади розвитку підприємницької діяльності в аграрному секторі економіки: дис. ... докт. економ. наук: 08.00.03. Київ, 2021. 445 с.
- 64.Меліхова Т. О., Феофанова І. В., Магда Г. В. Удосконалення методики внутрішнього контролю утримань із заробітної плати та нарахувань на фонд оплати праці. *Економіка та держава. 2019. № 1. С. 89–94.*
- 65.Мельник К. П. Документальні прийоми оперативного контролю в сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс] / К. П. Мельник // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2015. - Вип. 12(2). -

С. 118-126. - Режим

доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof\\_2015\\_12\(2\)\\_17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2015_12(2)_17) с. 121

66. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам».  
URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2019\\_ukr.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2019_ukr.pdf)
67. Міщенко А. М. Сучасні проблеми обліку розрахунків з оплати праці та шляхи їх вирішення. *Управління розвитком*. 2013. № 23. С. 16-18.
68. Мних Є.В. Економічний аналіз діяльності підприємства : підручник. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. 514 с.
69. Мокринська З. В. Практика документального оформлення та бухгалтерського обліку та оподаткування виплат працівникам [Електронний ресурс] / З. В. Мокринська // *Агросвіт*. - 2022. - № 13-14. - С. 48-59 .
70. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: Наказ Міністерства фінансів України 28.10.2003 № 601.  
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text>
71. Овсюк Н. В. Сутність та особливості понять "оплата праці" та "заробітна плата" визначених в нормативно-правовій базі України. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2014. № 3(2). С. 27-31. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu/ekon/2014-3\(2\)/7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu/ekon/2014-3(2)/7)
72. Орехова А. І. Удосконалення обліку і контролю розрахунків за виплатами працівникам [Електронний ресурс] / А. І. Орехова, А. С. Дзярик // *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія : Економічні науки*. - 2022. - № 6. - С. 88-95. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnjie\\_2022\\_6\\_13](http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnjie_2022_6_13)
73. Основи економічної теорії: політекономічний аспект: підручник/ за заг. ред. Г. Н. Климка, В. П. Нестеренка. К.: Вища школа, Знання, 1999. 743 с.
74. Очеретько Л. М., Хохлова І. А. Проблеми обліку та оподаткування розрахунків за виплатами працівникам і шляхи їх вирішення. *Ефективна економіка*. 2018. № 10. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2018\\_10\\_52](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2018_10_52)

75. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій  
<https://www.buhoblik.org.ua/uchet/organizacziya-buxgalterskogo-ucheta/3282-nakaz-291.html>
76. Погорєлов І.М., Погорєлов М.І., Перерва П.Г. Економіка та організація праці Х.: Фактор, 2007. – 640 с.
77. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2012. URL: <http://sts.gov.ua/nk/>
78. [Попова І. Г.](#) Аналіз організації заробітної плати в бюджетному секторі в зарубіжних країнах. *Економічний вісник університету*. 2013. Вип. 21(1). С. 129-135. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecvu/2013/21\(1\)-22](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecvu/2013/21(1)-22)
79. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996 – XIV (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
80. Про відпустки: Закон України від 15.11.1996 р. №504/96-ВР (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
81. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22 травня 2003 року № 851IV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text> (дата звернення: 12.12.2021)
82. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням. Закон України від 18.01.2001 р. № 2240-III. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
83. Про обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням: Постанова Кабінету міністрів України від 26 вересня 2001 р. № 1266. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
84. Про оплату праці: Закон України від 24.03.95 р. №108/995-ВР (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>

85. Про порядок нарахування середньої заробітної плати: Постанова Кабінету Міністрів України зі змінами і доповненнями від 08.02.95 р. №100. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
86. Про сільськогосподарську дорадчу діяльність: Закон України № 1807-IV від 17 червня 2004 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1807-15#Text> (дата звернення: 27.11.2022р.).
87. Реформа трудових відносин: які переваги отримає бізнес від запровадження цифровізації? URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100025926-reforma-trudovikh-vidnosin-yaki-perevagi-otrimaye-biznes-vidzaprovadzhennya-tsifrovizatsiyi>
88. [Рукасов С. В.](#) Ретроспектива теоретичних підходів щодо сутності оплати праці. *Вісник КПНУ імені Івана Огієнка. Економічні науки*. 2009. Вип. 2. С. 115-120. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/vkpnuen/2009-2/26>
89. Сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 15.11.2022).
90. Саяпін С. П. Розвиток сільськогосподарського дорадництва на основі цифрової трансформації: дис. ... канд. економ. наук: 08.00.03. м. Київ, 2021. 189 с.
91. Скрипник А.В., Саяпін С.П. Інформаційне забезпечення в дорадництві з використанням сучасних інноваційних Інтернет-технологій. *Економіка АПК*. 2019. № 12. С. 46-60. DOI: <https://doi.org/10.32317/2221-1055.201912046>. (дата звернення: 27.11.2022р.).
92. Стратегія цифрової трансформації соціальної сфери: розпорядження Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2020 р. № 1353-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1353-2020-%D1%80#Text>
93. Сусіденко В. Т. Інформаційні системи і технології в обліку. Навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури. 2016. 224 с.
94. Терещенко Л. О. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. К. : Вид-во КНЕУ, 2004. 187 с.

95. [Тищенко В. Б.](#) Особливості організації обліку розрахунків з оплати праці в бюджетних установах. [Управління розвитком](#). 2013. № 12. С. 73-75. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz/2013-12/33>
96. Угода СОТ про сільське господарство. № 981\_005, від 15.04.1994 URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981\\_005#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981_005#Text) (дата звернення: 27.11.2022р.).
97. Ужва А. М., Лобань К. Б. Удосконалення облікової політики в системі розрахунків за виплатами працівникам на підприємстві. Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Економічні науки. 2017. № 2. С. 196–199.
98. Фінансово-економічний словник. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005. 714 с.
99. Цаль-Цалко Ю. С., Мороз Ю.Ю. Статистично-облікове забезпечення оцінювання якості зайнятості персоналу на підприємстві за показником доданої вартості. Бізнес Інформ. 2019. № 1. С. 358–363.
100. [Цивільний кодекс України](#): Кодекс від 16.03.2003 № 435 – IV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>
101. Швиденко М. З., Саяпін С. П. Розвиток інформаційно-консультаційних технологій поширення сільськогосподарських знань: монографія. К, 2015. 614 с
102. [Шевців Л. Ю.](#) Дослідження сучасних аспектів обліку і аналізу розрахунків з оплати праці в умовах сталого розвитку. [Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка](#). 2018. Вип. 1. С. 281-287. URL: <http://nbuv.gov.ua/Nvuuec/2018-1/47>
103. Шепелюк В. А., Буркова Л. А. Облік поточних виплат працівникам: протиріччя у національному та міжнародному стандартах. Вчені записки університету «КРОК». Серія: Економіка. 2021. Вип. 2. С. 53–62.
104. Щирба І.М. Облік оплати праці та аудит її ефективності: дисертація на здобуття ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Тернопіль, 2011. 239с.

105. Яременко Л. М. Проблеми обліку та оподаткування розрахунків з оплати праці і шляхи їх вирішення [Електронний ресурс] / Л. М. Яременко. // Ефективна економіка. - 2020. - № 12. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2020\\_12\\_72](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2020_12_72)
106. Digital в Україні 2022: тренди українського інтернету <https://cases.media/article/digital-v-ukrayini-2022-trendi-ukrayinskogo-internetu-ta-vpliv-viini>
107. Hrosul, V., Kruhlova, O., Mkrtchyan, T., Zubkov, S., & Timchenko, O. (2021). Enterprise integration and formation of cluster structures in the field of food sector. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*, 7(2), 119-140. doi: 10.51599/are.2021.07.02.07.
108. Kononenko, L., Atamas, O., Nazarova, H., Selishcheva, E., & Kononenko, S. (2022). Optimization of small agricultural producer's taxation by creating innovative-integrated structures. *Scientific Horizons*, 25(6), 100-110. URL: <https://sciencehorizon.com.ua/uk/journals/tom-25-6-2022/optimizatsiya-opodatkuвання-dribnotovarnogo-silskogospodarskogo-virobnika-shlyakhom-stvorenniya-innovatsiyno-integrovanikh-struktur> (дата звернення: 21.11.2022).



