

ПОЛТАВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет обліку та фінансів
Кафедра обліку і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття ступеня вищої освіти
магістр

на тему: «Методика обліку, аналіз та контроль витрат на оплату праці»

Виконав: здобувач вищої освіти
за освітньою програмою
Облік і оподаткування
спеціальності 071 Облік і оподаткування
ступеня вищої освіти магістр
групи 1
Кулумбегова О. А.
Керівник: Тютюнник С. В.

Полтава 2023 року

ЗМІСТ

	ст.
ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1.ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ.....	9
1.1 Економічний зміст обліку витрат на плату праці.....	9
1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення.....	21
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ.....	30
2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства	30
2.2. Облік витрат на оплату праці та відображення інформації у звітності.....	33
2.3. Внутрішньогосподарський контроль витрат на оплату праці.....	44
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ.....	48
3.1. Фінансово-економічний стан суб'єкта господарювання	48
3.2. Аналіз використання трудових ресурсів та продуктивності праці.....	59
3.3. Аналіз формування фонду оплати праці та вдосконалення системи оплати праці в підприємстві.....	64
ВИСНОВКИ.....	72
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	76
ДОДАТКИ.....	86

ВСТУП

Актуальність теми. Оскільки заробітна плата є однією з найскладніших економічних категорій та одним з найважливіших соціально-економічних явищ, облік праці та заробітної плати є одним з найважливіших і найскладніших у всій системі бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання. Оскільки розмір, своєчасність і повнота виплати заробітної плати позитивно впливають на якість роботи працівників і розмір витрат підприємства, оплата праці працівників є важливим фактором ефективності діяльності підприємства.

Зі зменшенням кількості працівників відбуваються зміни в організації та оплаті праці. Це відбувається на підприємствах різних спеціалізованих галузей. Для більшості людей заробітна плата втратила свою відтворювальну та стимулюючу функції, фактично перетворившись на форму соціальної допомоги, яка не залежить від кількості, якості та кінцевих результатів праці.

Запровадження воєнного стану суттєво вплинуло на ведення бізнесу в Україні. Роботодавці були змушені шукати шляхи мінімізації витрат, у тому числі на оплату праці, оскільки вони були змушені перемістити свої бізнес-процеси та працівників у відносно безпечні райони.

Постійні зміни в чинному законодавстві вимагають постійного вдосконалення та оперативного контролю обліку заробітної плати. Оскільки облік праці та заробітної плати є важливою ділянкою в загальній системі бухгалтерського обліку на підприємстві, необхідно впроваджувати заходи щодо його вдосконалення.

Дослідження проблеми сільськогосподарської праці, її оплати та продуктивності здійснили вітчизняні науковці: Боденчук Л. [2], Ветренюк Б. Б. [68], Гаврилова Н. О. [10], Гуренко Т. [9], Гуцаленко Л. В. [11], Дідур К. М. [14], Каправа О. С. [12], Крістева Е. А. [26], Луньова Т. [33], Любомудрова Н. П. [34], Морозова Є. П. [37], Павленко К. А. [37], Селіванова Н. М. [68], Урбанович В. А. [73], Фур'яка Я. [75], Череп А. В. [76] та інші вчені.

Проблематикою обліку, контролю та аналізу оплати праці займаються чимало відомих вчених-економістів, таких як Каткова Н. В. [21], Киріченко М. [22], Колосок А. М. [24], Крот Ю. М. [27], Кулик Ю. М. [28], Маслова К. В. [21], Машевська А. А. [35], Петренко Н. І. [48], Подолянчук О. А. [53], Світлична Г. А. [66], Смілива І. [69, 70], Штундер І. О. [77] та інші.

Разом з тим з постійними змінами умов господарювання вітчизняних підприємств, що спричинені економічною кризою, постають нові проблеми обліку, контролю та аналізу виробничих витрат, у тому числі обліку, контролю та аналізу витрат на оплату праці.

Мета та завдання дослідження. Мета кваліфікаційної роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних та організаційно-методичних положень обліку, контролю та аналізу витрат на оплату праці.

Для досягнення головної мети були поставлені та вирішені наступні завдання:

- розглянути економічну сутність витрат на оплату праці, їх місце у виробничій собівартості продукції;
- визначити значення і завдання обліку, контролю та аналізу витрат на оплату праці;
- дослідити порядок документального оформлення витрат на оплату праці, організації синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з оплати праці;
- дослідити систему внутрішньогосподарського контролю витрат на оплату праці;
- проаналізувати показники фінансово-господарської діяльності досліджуваного підприємства – ПАФ «ХХХ»;
- провести аналіз витрат на оплату праці, як складової виробничих витрат та розрахунків з оплати праці як складової кредиторської заборгованості.

Предмет і об'єкт дослідження. Предметом дослідження є процеси

обліку, контролю та економічного аналізу витрат на оплату праці та розрахунків з персоналом у приватній агрофірмі «ХХХ» Кременчуцького району. Об'єктом дослідження є інформаційно – аналітичного забезпечення господарських операцій щодо розрахунків з персоналом та витрат на оплату праці.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є використання загальнонаукових та спеціальних методів пізнання. У ході дослідження використано методи: індукції та дедукції – для накопичення й узагальнення інформації з бухгалтерського обліку, контролю та аналізу витрат на оплату праці; статистичне спостереження та економічний аналіз – для оцінки фактичного стану об'єкта дослідження; бібліографічний аналіз дав змогу виявити найактуальніші питання обліку, контролю та аналізу витрат на оплату праці у дослідженнях вітчизняних авторів та інші методи.

Інформаційні джерела досліджень: використовувалась інформація з фінансових звітів, основних економічних показників підприємства, а також наукові статті, монографії та підручники з тематики кваліфікаційної роботи.

Теоретичною та методологічною основою дослідження є праці вітчизняних учених з питань обліку, контролю та аналізу витрат на оплату праці, професійна періодична література, статистичні дані, нормативно-правові акти України, а також матеріали, отримані внаслідок безпосереднього вивчення стану обліково-аналітичного забезпечення підприємства.

Наукова новизна одержаних результатів:

1) побудовано алгоритм облікового відображення та оподаткування орендної плати за земельні паї; на практичних прикладах узагальнено порядок оподаткування орендної плати в грошовій та натуральній формі, що є особливо актуальним при визначенні мінімального податкового зобов'язання.

2) узагальнено нормативне регулювання індексації заробітної плати для цілей бухгалтерського обліку. Встановлена відповідальність за неправильний розрахунок, порушення термінів, невиконання індексації;

3) проаналізовані взаємозв'язок між оплатою та продуктивністю праці.

Встановлено, що рівень середньої заробітної плати в Україні є дуже низьким, відбуваються зміни у рівні оплати праці, але зростання є меншим від зростання обсягів виробництва. Зважаючи на низький рівень оплати праці в сільськогосподарських підприємствах, насамперед постає питання про наявність резервів щодо його підвищення. Подальше підвищення рівня заробітної плати має відбуватися узгоджено із зростанням продуктивності праці та забезпечити нормальні умови відтворення робочої сили.

Практичне значення одержаних результатів полягає розроблені в ній рекомендації та пропозиції спрямовані на вдосконалення методики обліку, контролю і аналізу витрат на оплату праці і можуть бути впроваджені в господарську діяльність приватної агрофірми «XXX».

Апробації результатів дослідження. Підсумки наукового дослідження доповідались, обговорювались автором й одержали схвалення на засіданні науково-практичній конференції студентів за результатами проходження виробничих та технологічних практик по спеціальностях (ПДАУ, 2023). VIII Всеукраїнській науково-практичній інтернет-конференції «Актуальні проблеми соціально-економічних систем в умовах трансформаційної економіки» (м. Дніпро, 13 – 14 квітня 2023 р.).

Публікації. Основні положення дослідження викладено у 3 працях, опублікованих за результатами науково-практичних конференцій, загальним обсягом 1,2 др. арк.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

1.1. Економічний зміст витрат на оплату праці

Навряд чи можна очікувати істотних результатів від керівників, які не вважають своїх співробітників найбільш цінним активом організації та недостатньо добре розуміють, що потрібно приділяти йому увагу, створюючи привабливу для працівників і ефективну для суб'єктів господарювання систему компенсації та мотивації.

Оплата праці - це ціна трудових ресурсів, задіяних у виробничому процесі. У значній мірі вона визначається кількістю і якістю витраченої праці, однак на неї впливають і чисто ринкові фактори, такі, як попит і пропозиція праці, територіальні аспекти, законодавчі норми і т.д. При детальному аналізі нормативного забезпечення вважаємо, що поняття заробітної плати та оплати праці не можна вживати синонімами, тому що вони мають суттєві відмінності.

У преамбулі Закону України «Про оплату праці» сказано, що він «визначає економічні, правові й організаційні основи оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах на основі трудового договору з підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності, а також з окремими громадянами, сфери державного та договірного регулювання оплати праці, і спрямований на забезпечення стимулюючої та відтворювальної функції заробітної плати» [58].

Тобто очевидним є те, що оплата праці є родовим поняттям, більш широким, яке включає у себе поняття заробітної плати. Позиція В. С. Дієсперова та інших дослідників-економістів, які у своїх працях обґрунтовують значні відмінності між цими категоріями. На думку В. С. Дієсперова, оплата праці «є синонімом не заробітної плати, а поняття «організація заробітної плати» [15].

Відтак, оплата праці – це система відносин, пов’язаних із забезпеченням встановлення та здійснення власником (роботодавцем) виплат працівникам за використання їх ресурсу праці (надані послуги робочої сили) відповідно до законів, інших актів і трудового договору [15].

Таким чином, у той час як заробітна плата ототожнюється із предметом, оплата праці є системою відносин, механізмів та способів, тобто певним процесом.

Структура фонду оплати праці характеризує як її ефективність, так і дієвість мотиваційного механізму, що є показником кадрової безпеки (рис. 1.1).

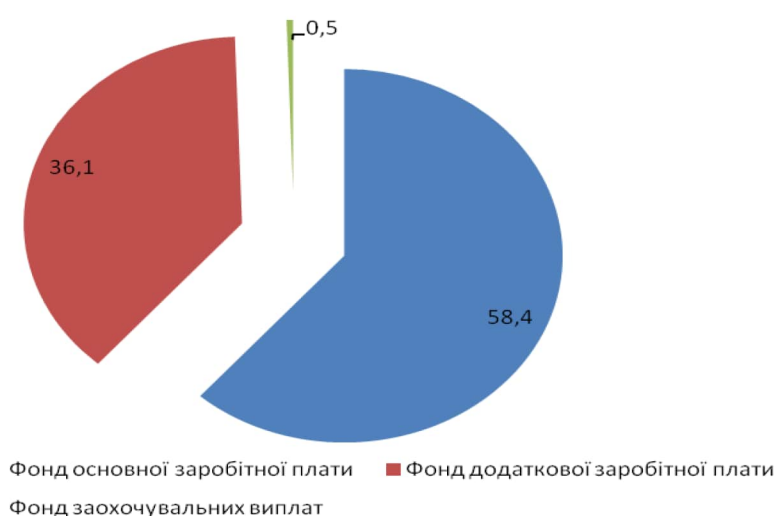


Рис. 1.1. Структура фонду оплати праці в Україні 2022 р.

За даними рис. 1.1, найбільшу частину у фонді оплати праці загалом по Україні 2022 р. мав фонд основної заробітної плати – 58,4 %, фонд додаткової заробітної плати мав 36,1 %, а фонд заохочувальних виплат – 0,5 %.

Л. В. Коваль [54] пропонує визначення поняття «оплата праці в контексті забезпечення кадрової безпеки», яке характеризує здатність моделі оплати праці сприяти формуванню та забезпеченню кадрової безпеки як механізму протидії існуючим ризикам і загрозам за рахунок безпеки життєдіяльності (здоров'я), а також соціально-мотиваційній (ефективний мотиваційний механізм, ефективність використання робочої сили, робочого часу, гарантія укладання колективних договорів, гідна оплата праці та своєчасність виплати),

професійній (безпека праці, правова, інформаційна), антиконфліктній безпеці (відсутність трудових спорів і конфліктів).



Рис. 1.2. Взаємозалежність принципів і етапів регулювання оплати праці в контексті забезпечення кадрової безпеки

Зазначимо, що на кожному етапі проводиться контроль за досягненням цілей із метою оптимізації можливих відхилень і негативних наслідків для кадрової безпеки.

Адам Сміт стверджував, що «людина завжди повинна мати можливість існувати за рахунок своєї праці, і її заробітна плата повинна щонайменше бути достатньою для її існування. Вона навіть у більшості випадків повинна бути

дещо вищою, інакше людина була б не в змозі утримувати сім'ю, і плем'я робітників зникло б після першого покоління». Заробітна плата і її динаміка в цій концепції характеризуються ринковими факторами [15].

К. Маркс є основоположником теорії, в якій заробітна плата розглядається як грошовий вираз вартості товару «робоча сила». Він вважав, що заробітна плата - це «... є перетвореною формою вартості, або ціною, робочої сили». Згідно з цією концепцією рівень заробітної плати визначається умовами виробництва та ринку - попитом і пропозицією, які впливають на відхилення заробітної плати від витрат на оплату праці.

Згідно з висновками теорії заробітної плати, у тому числі економічної, соціально-економічних, інституціональної теорій, заробітна плата являє собою фонд життєвих засобів який формується у результаті взаємодій трьох основних учасників на ринку праці представленими працівниками, роботодавцями та державою (рис. 1.3).

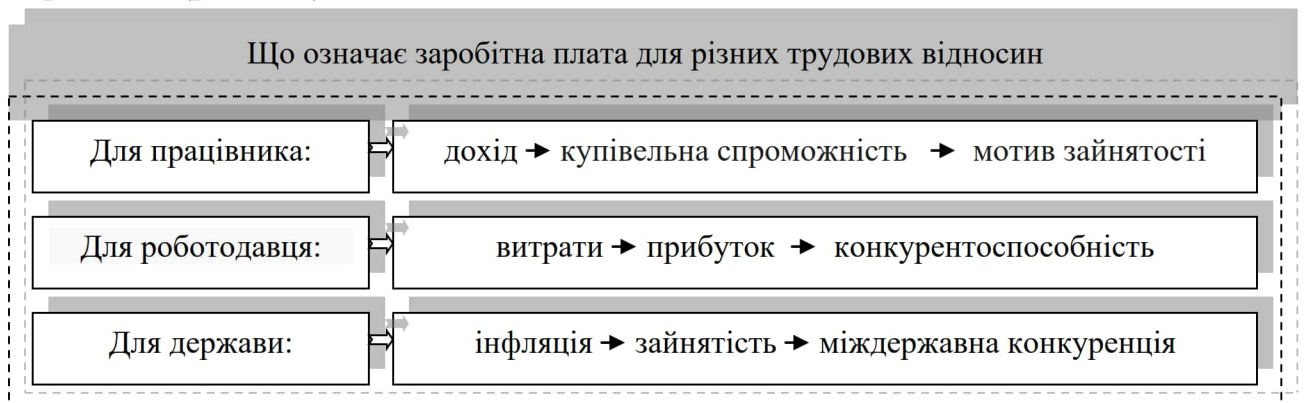


Рис. 1.3. Значення заробітна плата для різних суб'єктів трудових відносин

З одного боку, заробітна плата – це дохід працівника необхідний для відтворення робочої сили, купівельна спроможність та мотив їх зайнятості, а з іншої сторони граничні витрати роботодавця на робочу силу, гарантуючи отримання прибутку в умовах конкуренції.

Але з іншої сторони, в управлінні оплатою праці зацікавлена держава, так як бистрий ріст заробітної плати може слугувати однією з причин інфляції і високим безробіттям, а затримка її розвитку може призвести до

некрнкурентноздатної держави. Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці [8].

У власне тарифних системах вона встановлюється тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками для робітників, посадовими окладами для службовців. В організації основної оплати слід відмовлятися від застосування великої кількості показників, яке ослаблює стимулюючу функцію заробітної плати.

Здебільшого можна обходитись одним показником, який визначає результат конкретної діяльності. Додаткова заробітна плата – винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Конкретно вказати, які саме види виплат будуть входити до складу додаткової заробітної плати визначити неможливо, оскільки на такі виплати впливають індивідуальні особливості трудової діяльності кожного працівника та його творчі здібності. Термін «форми оплата праці» означає способи нарахування основної оплати [21].

Форма оплата праці – це той чи інший вид систем оплати праці, згрупований за ознаками основного показника обліку результатів праці при оцінці виконаної працівником роботи з метою її оплати (рис. 1.4).

Вибір форми оплати праці вимагає дотримання певних вимог, за яких їх доцільно застосовувати. Відрядна оплата – це не лише оплата від виробітку, ай така, коли заробіток пов'язується з фізичними обсягами виробленої продукції, послуг, кількістю об'єктів обслуговування [15]. Доцільність застосування відрядної оплати визначається насамперед такими критеріями: робота має показники виміру, які надійно відображають затрати на неї або результати праці; у виконавця є реальна можливість збільшувати виробіток понад визначену норму; більш високий виробіток бажаний і тому повинен заохочуватися; є можливість і доцільність розробляти норми праці та вести облік виробітку; збільшення виробітку не справляє негативного впливу на якість роботи чи продукції, дотримання технологічних вимог, правил техніки, витрачання сировини, матеріалів, енергії.



Рис. 1.4. Форми і системи оплати праці [66]

Особливою різновидністю відрядної можна вважати акордну оплату, при якій розцінка визначається заздалегідь на комплекс пов'язаних операцій. Найпоширеніша акордна оплата у будівництві, де застосовують розцінку за готовий об'єкт. За принципом акордності може бути побудована оплата роботи збирально транспортних загонів [15].

Погодинну оплату загалом слід застосовувати при відсутності умов, які визначають раціональне використання відрядної форми.

Умови ж її доцільності формулюватимуться таким чином: у виробництвах і на робочих місцях, де якість важливіша за виробіток; при обслуговуванні обладнання на конвеєрних лініях з регламентованим ритмом і механізованих операціях, де продуктивність визначається машиною; на роботах, де нормування та облік праці вимагають великих витрат і тому недоцільні.

Вибір форми оплати праці вимагає дотримання певних вимог, за яких їх доцільно застосовувати [68]. Основними вимогами щодо застосування відрядної форми оплати праці є наступні:

1) необхідність стимулювання до збільшення виробітку продукції працівників підприємства та скорочення чисельності працівників за рахунок підвищення інтенсифікації їх праці;

2) можливість застосування технічно обґрунтованих норм праці;

3) можливість збільшення виробітку понад установлену норму за існуючих організаційно-технічних вимог виробництва;

4) економічна доцільність розробки та впровадження у виробництво норм праці та обліку виробітку працівників, тобто витрати на нормування робіт та їх облік повинні відповідати економічній ефективності збільшення виробітку;

5) відсутність негативного впливу даної форми оплати праці на якість виготовленої продукції, рівень дотримання технологічних вимог та раціональне використання матеріальних ресурсів.

Ще донедавна застосовувалися різні тарифні ставки залежно форми оплати праці – для відрядних робіт вони були вищі. Тепер почасова й відрядна

оплата визнані в цьому відношенні рівноправними.

Є однак відмінності, які полягають у тому, що праця працівників при почасовій оплаті оцінюється розрядами, присвоєними персонально, тоді як при відрядній оплаті входять з розряду виконуваної роботи.

До переваг оплати відносять і те, що вона усуває поділ робіт на вигідні та невикідні. Разом тим тарифікація працівників – складна та відповідальна справа. Форми оплата праці, як і всі складові економічного механізму, розвиваються, змінюються.

Прикметною рисою часу, зокрема, є тенденція, яка ілюструє прикладом провідної фірми «Дженерал моторс» [15].

Тут працівники одержують фіксовану плату за свою кваліфікацію незалежно від часу, проведеного на робочому місці. Таким чином практично непотрібно стає як відрядна, так і погодинна оплата у теперішній їх інтерпретації.

Основою організації оплати праці в Україні є тарифна система, метою якої є формування та диференціація заробітної плати.

За радянських часів оплата праці жорстко регламентувалась з гори. У республіці кожні п'ять років видавалось об'ємисте положення про оплату праці, яке фактично було директивним документом. Технічні правила обчислення розцінок, нарахування оплати, які утвердилися на практиці, мають зберігатись і надалі.

Однак застосовувана раніше стандартна система оплати й стимулювання праці тепер не може задовольняти новим вимогам. Необхідним став пошук різноманітних дієвих засобів стимулювання.

Важливо також класифікувати інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми представлено у додатку А.1.

Розглянемо розподіл класифікаційних груп та відповідних видів виплат, що входять до складу фонду додаткової заробітної плати (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Структура видів виплат, що належать до фонду додаткової заробітної плати [21]

Неспроможність консервативної практики оплати праці виявилось в тому, що перестала виконувати всі належні їй функції (рис. 1.6). Здійснення цих функцій реалізується через організацію оплати праці на підприємствах і в масштабі всієї економіки. Таким чином, у процесі своєї господарської діяльності підприємства використовують працю найманих осіб, основним мотивуючим чинником до праці яких є здійснення належних їм виплат своєчасно та у повному обсязі. Ці види виплат мають різноманітний характер, а їх розмір залежать від категорій працівників, фінансових результатів діяльності підприємства та ряду інших чинників.

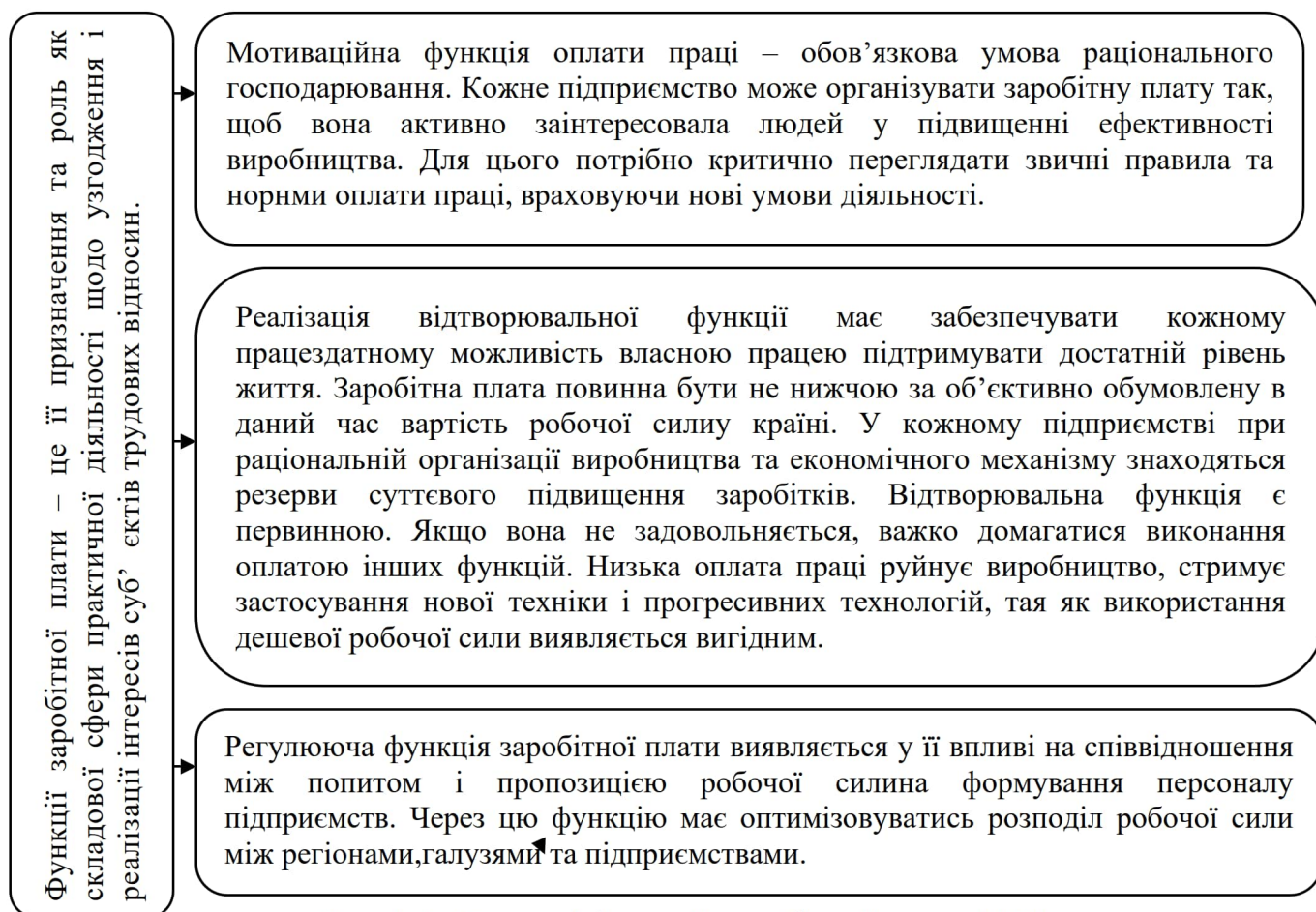


Рис. 1.6. Основні функції заробітної плати [15]

Згідно з НП (С) БО 16 «Витрати» [40] до складу елемента витрат «Витрати на оплату праці» включається заробітна плата за окладами і тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату

праці (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Класифікація витрат на оплату праці

Джерело	Ознаки класифікації	Види витрат на оплату праці
Закон України про оплату праці [58]	За видами	- основні виплати; - додаткові виплати; - інші заохочувальні та компенсаційні виплати
	За формами	- погодинна заробітна плата; - відрядна заробітна плата
Кодекс законів про працю [23]	За системою	- пряма відрядна; - відрядно-преміальна; - відрядно-прогресивна; - непряма відрядна; - акордна; - акордно-преміальна; - колективна відрядна
НПСБО 26 Виплати працівникам [41]	За проміжками часу роботи	- поточні; - при звільненні; - по закінченні трудової діяльності
НПСБО 16 «Витрати» [40]	За статтями калькуляції собівартості	- основна заробітна плата; - додаткова заробітна плата; - інші виплати працівникам; - відрахування на соціальні заходи
	За можливістю віднесення на конкретний об'єкт калькуляції	- прямі витрати; - непрямі витрати
	Залежно від центру відповідальності	Витрати на оплату праці в розрізі структурних підрозділів підприємства

Така класифікація передбачена у звітності з праці і нормативних документах. У цілях калькулювання у більшості випадків вона доповнюється розподілом за напрямками витрат та видами продукції, а для контролю і нарахування заробітної плати - за структурними підрозділами бригадами, цехами, виробництвами, процесами, по підприємству в цілому.

Однак прийнята класифікація характеризується занадто загальними ознаками і мало придатна для управління. Наприклад, у ній немає інформації за такими процесами управління, як витрати на набір, відбір та скорочення

чисельності; витрати, які пов'язані з процесами планування та нормування чисельності персоналу і праці.

У табл. 1.2 наведені основні особливості обліку витрат на оплату праці згідно з трудовим, податковим та бухгалтерським законодавством.

Таблиця 1.2

Порівняння складових витрат на оплату праці та їх визнання з точки зору трудового, податкового та бухгалтерського законодавства

Особливості	Трудове законодавство	Податкове законодавство	Бухгалтерський облік
Регулюючі документи	Кодекс законів про працю України [23]	ПКУ [52]	НП(С)БО 26 [41]
Склад витрат	- винагорода за працю; - компенсаційні виплати (доплати і надбавки); - стимулюючі виплати (надбавки, доплати, премії заохочувального характеру).	нарахування на користь працівників, передбачені колективними трудовими договорами, а також законодавством України.	на за всіма видами оплати праці: - премії; - посібники; - пенсії працюючим пенсіонерам; - виплата доходів по акціях і іншим цінним паперам організації.

Як видно з табл. 1.2, нормативно-правове поле регулювання оплати праці та її обліку характеризується наявністю різних регулюючих документів, положення яких не завжди характеризуються узгодженістю та урегульованістю, що є однією з проблем під час визнання таких видів витрат у системі обліку та відображення у звітності. Обліково-аналітичне забезпечення оплати праці представлено у додатку А.2

Детальна класифікація витрат потрібна для виявлення причин їх виникнення.

Крім того, підприємствам надається право у визначенні розмірів і порядку оплати праці, застосуванні різних виплат компенсаційного й стимулюючого характеру, наданні додаткових трудових і соціальних пільг.

За цих умов обмежена диференціація витрат на роботу не спроможна задовольнити цілі управління виробництвом.

1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення

Заробітна плата є одним з основних регулюючих факторів на ринку праці. Однак в Україні аналізу та оцінці впливу заробітної плати на ринок праці, особливо на зайнятість, приділяється недостатньо уваги, що призвело до таких негативних наслідків, як прискорене зростання безробіття та руйнування трудової мотивації і стимулів для багатьох людей [1]. Складна структура відносин зайнятості в сучасних умовах, зумовлена політико-економічним кліматом спаду виробництва, фінансовими дисбалансами в економіці, неадекватним реформуванням економічних механізмів та посиленням внутрішньої міграції в умовах військового конфлікту, робить визначення, оцінку та порівняння зайнятості проблематичним завданням. Інформація про регіональні умови зайнятості є основою для формування та реалізації ефективних стратегій соціально-економічного розвитку окремих регіонів та країни в цілому. Регіональний аналіз зайнятості допомагає виявити відмінності в умовах і масштабах зайнятості [32]. Правові відносини щодо обліку процесу трудової діяльності представлено у додатку А.3.

Актуальними є питання сегментації зайнятого населення, удосконалення методологічних аспектів вимірювання зайнятості та її прогнозування. Це вимагає подальшого використання методів статистичних обстежень для визначення умов і закономірностей подальшого розвитку зайнятості в регіональному та макроекономічному аспектах. Використавши дані Державної статистики України [13], проаналізуємо регіональний аспект зайнятості населення. На рис. 1.7 представлено рівень зайнятості в усіх підприємствах за всіма видами діяльності. Аналіз даних за 2015 – 2021 рр показало, що найбільша зайнятість населення у Києві – столиці України, тоді як найнижча – у Чернівецькій області. Щодо тенденцій зайнятості, то на рис представлено як змінювався рівень зайнятості по областях. Загалом по Україні, рівень зайнятості зріс на 8,52 %, найбільше зменшення відмічено у Луганській області – на 38,4 % та Донецькій області – на 35,7 %.

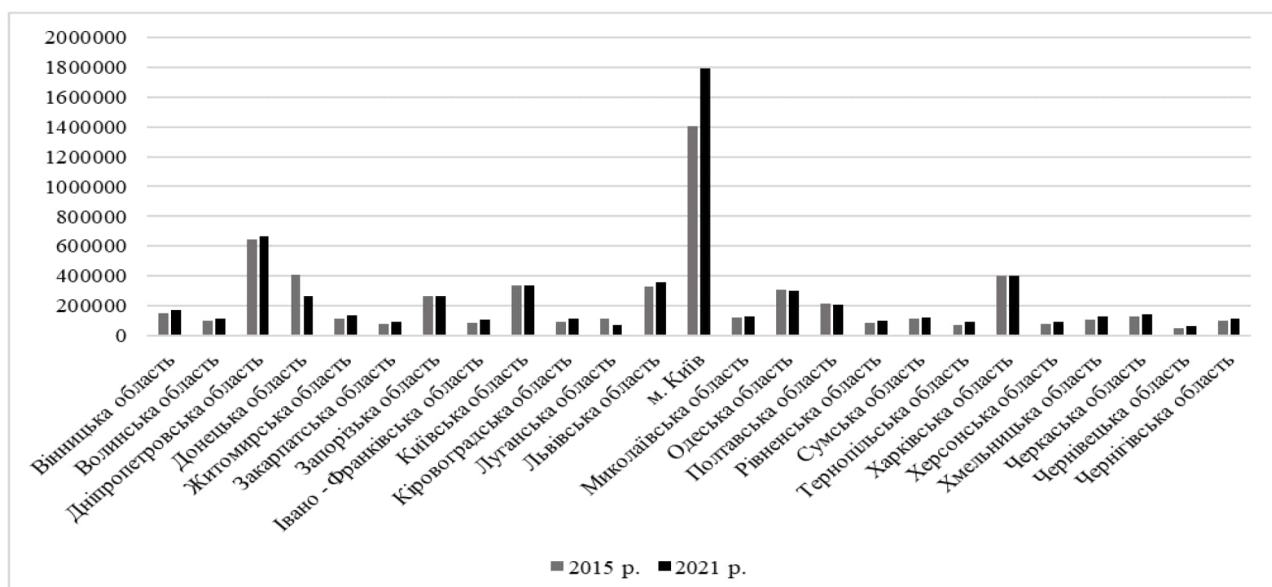


Рис. 1.7. Динаміка рівня зайнятості у підприємствах за всіма видами діяльності за 2015 та 2021 рр., осіб

Це пояснюється початком бойових дій на сході України, окупації територій, зупинці підприємств. По інших областях відмічено незначне зниження у Одеській області – на 1,5 %, Полтавській – на 1 %.

Значний приріст рівня зайнятості відмічено у Житомирській та Рівненській області – на 22,4 %, Тернопільській – на 25,9 %, м. Київ – на 27,9 %, Івано-Франківській – на 28,5 %, Чернівецькій – на 28,7 %.

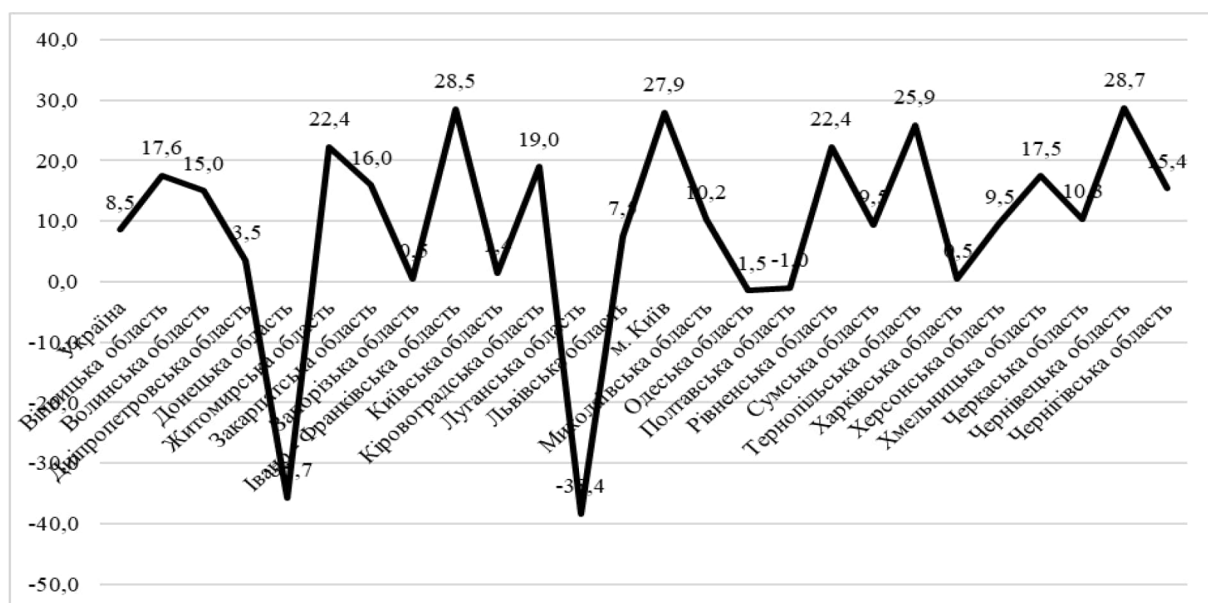


Рис. 1.8. Динаміка приросту (зниження) рівня зайнятості у підприємствах за всіма видами діяльності за 2015 та 2021 рр., %

На рис. 1.9 представлено рівень зайнятості у сільському господарстві. Це актуально, оскільки базою дослідження є саме суб'єкт агробізнесу.

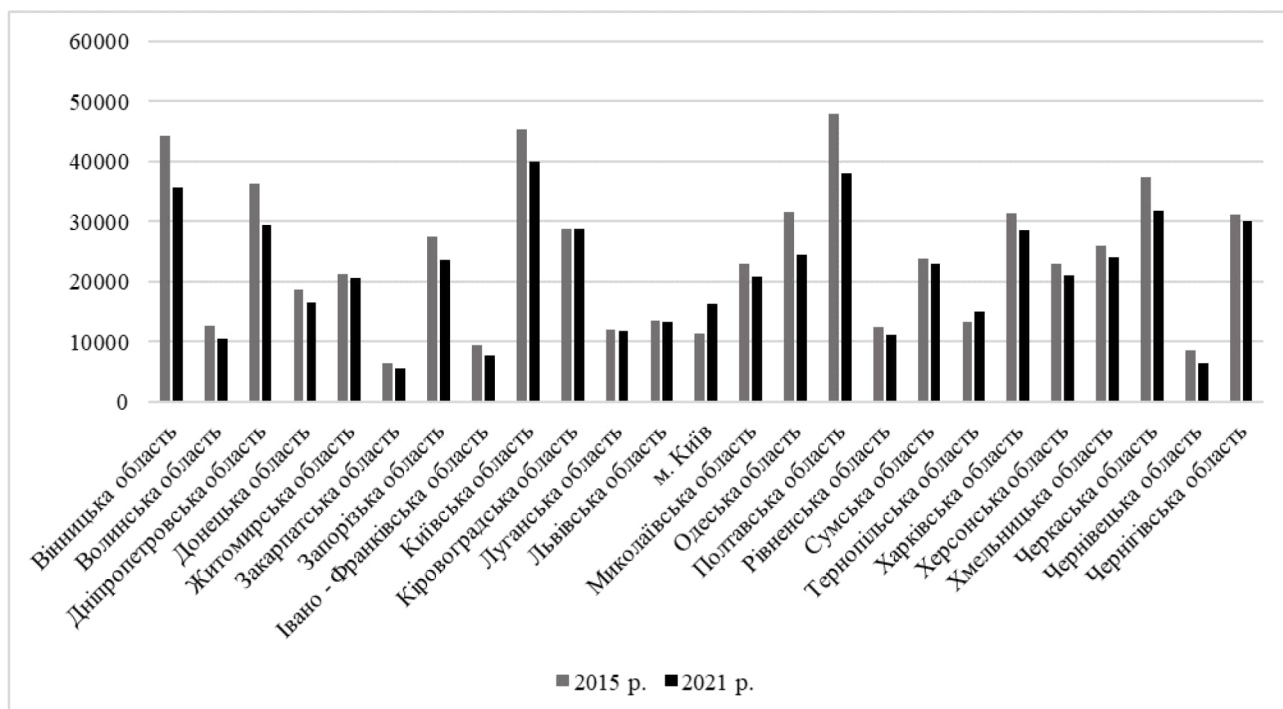


Рис. 1.9. Динаміка рівня зайнятості у підприємствах галузі сільського господарства за 2015 та 2021 рр., осіб

Як показують дані рис. 1.9 тут спостерігається інша ситуація, кількість областей, які забезпечують робочими місцями населення є набагато більше, наприклад у 2015 – 2017 рр. лідером була Полтавська область, у 2018 – 2021 рр. – Київська, але крім того необхідно виділити також Вінницьку, Дніпропетровську, Черкаську та Харківську область.

Це пояснюється тим, що природно-кліматичні умови цих областей підходять для вирощування зернових і технічних культур, тому вони є лідерами у вирощуванні продукції сільськогосподарської призначення. Найнижча рівень зайнятості у сільському господарстві у Закарпатській області.

Оцінка приросту - рис. 1.10 показує негативну тенденцію, адже по всіх областях спостерігається зниження, окрім Кіровоградської (приріст на 0,3 %), Тернопільської (на 13,0 %), м. Києва (на 43,7 %). В цілому по Україні рівень зайнятості у сільському господарстві знизився на 10,4 %,

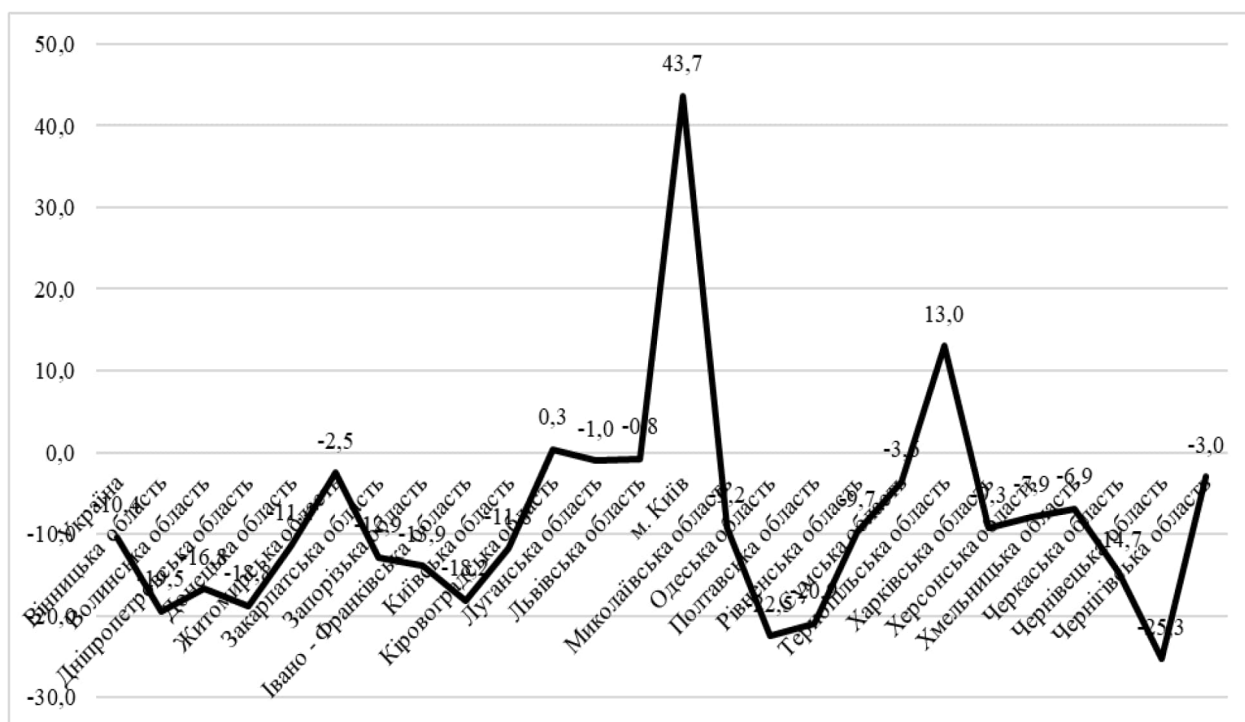


Рис. 1.10. Динаміка приросту (зниження) рівня зайнятості у підприємствах галузі сільського господарства за 2015 та 2021 рр., %

Дані Державної статистики України [13] дають змогу проаналізувати витрати на оплату праці як складову витрат за елементами. Оскільки ми розуміємо, що витрати в будь-якому елементі мали тенденцію до зростання, то проаналізуємо структуру витрат за елементами в розрізі підприємств України та сільськогосподарських підприємств за їх розмірами – табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Склад та структура витрати на виробництво продукції (товарів, послуг) за елементами у 2020 році

Розмір підприємств	матеріальні витрати та витрати на оплату послуг, використані у виробництві		витрати на оплату праці		відрахування на соціальні заходи		амортизація		інші витрати	
	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%
Підприємства України										
Великі	1398096085,6	69,4	299116348,4	14,8	60960971,0	3,0	196621264,8	9,8	60853733,1	3,0
Середні	1321509877,1	68,0	383704722,7	19,8	79092055,4	4,1	126679364,3	6,5	31421092,7	1,6
Малі	755551473,2	73,3	137136910,4	13,3	30578148,5	3,0	79432820,3	7,7	27896471,4	2,7
Сільське, лісове господарство та рибальство										
Великі	53266031,4	75,9	6797854,5	9,7	1401605,3	2,0	7659016,3	10,9	1049907,7	1,5
Середні	189344595,4	74,1	32422482,7	12,7	6864461,9	2,7	20264205,0	7,9	6672713,4	2,6
Малі	145502344,5	78,0	14545328,8	7,8	3360929,2	1,8	17512064,2	9,4	5606800,6	3,0

Отже, оцінка структури витрат за елементами показала, що найбільшу частку, як і зазвичай, займають матеріальні витрати, їх висока частка пояснюється ще і тим що до них включено оплату послуг сторонніх організацій, які використані у виробництві. Якщо брати до уваги галузь сільського господарства, то зараз досить часто зустрічаються ситуації, коли для підприємства краще придбати послуги по обробці, захисту, збиранню, аніж наймати працівників. Пояснюється це і тим, що підприємств, яких надають послуги стає більше, а отже ціни нижче, середні ціни на захист с.-г. культур зменшилися у 2020 році проти 2019 до на 3,8 %, по оранці залишилися на тому ж рівні, на культивуацію зменшилися на 1,5 %, внесення добрив – на 7,4 %, перевезення вантажів – на 21,4 %. Відтак, частка витрат на оплату праці у підприємствах, коливається від 13,3 до 19,8 % у всіх галузях, від 7,8 до 12,7 %.

Використавши дані Державної статистики України [13], проаналізуємо структуру витрат на виробництво продукції, робіт та послуг у сільському господарстві – табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Структура витрат усіх підприємств на виробництво продукції (робіт, послуг) сільського господарства у 2020 році

Види витрат	Усі підприємства		У т.ч. фермерські господарства	
	млн. грн	у % до підсумку	млн. грн	у % до підсумку
Витрати – усього	441 529,6	100,0	76 567,4	100,0
Прямі матеріальні витрати – усього	245 959,8	55,7	44 138,4	57,6
у тому числі				
насіння та посадковий матеріал	35 749,1	8,1	8 076,6	10,5
корми	54 901,3	12,4	3 065,4	4,0
з них покупні	23 107,3	5,2	1 492,6	1,9
інша продукція сільського господарства	6 677,7	1,5	262,1	0,3
мінеральні добрива	60 290,1	13,7	14 805,8	19,3
пальне і мастильні матеріали	30 901,9	7,0	7 956,8	10,4
електроенергія	4 252,7	1,0	523,1	0,7
паливо й енергія	1 892,5	0,4	190,5	0,2
запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали для ремонту	21 089,4	4,8	5 030,1	6,6
Прямі витрати на оплату праці	29 932,5	6,8	4 682,1	6,1
Інші прямі витрати	103 553,9	23,4	19 718,9	25,8
Загальновиробничі витрати	62 083,4	14,1	8 028,0	10,5

Дані табл. 1.4 показують, що більшу частку у структурі виробничій собівартості займають матеріальні витрати – 55,7 %. Аналізуючи складові матеріальних витрат доцільно виокремити вартість мінеральних добрив – 13,7 %, що можна пояснити вартістю цих запасів та їх необхідним застосуванням для отримання високих урожаїв. Досить низький рівень частки витрат на оплату праці, у всіх підприємствах вона склала – 6,8 %, у фермерських господарствах – 6,1 %.

Така тенденція зумовлена зниженням ціни праці, низька заробітна плата не є мотивом для того, щоб хотіти на роботу. Тяжка праця має бути оцінена відповідно. Це також підтверджують і попередні дані, що свідчать про зниження зайнятості у галузі сільського господарства. З іншого боку, для сільськогосподарських підприємств вигідніше найняти працівників на сезонні роботи, або, як зазвичай показує практика сьогодення, придбати послуги по обробітку ґрунту та збиранню урожаю.

Аналіз літературних джерел з питань обліку та аудиту заробітної плати дозволяє виділити основні питання, які досліджувалися фахівцями в цій галузі. Можна виділити основні питання, які вивчалися фахівцями в цій галузі.

Л. В. Васюренко [4] зроблено спробу узагальнити існуючий досвід науковців та дослідити організацію бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці працівників. Автором проаналізовано нормативно-правові документи з організації обліку розрахунків з оплати праці та запропоновано заходи щодо вдосконалення цієї ділянки облікової системи.

На думку Л. В. Васюренко [4], незважаючи на свою недосконалість, єдина тарифна сітка може бути базовим інструментом, на основі якого можна вдосконалити нарахування заробітної плати на недержавних комерційних підприємствах і в організаціях. Єдині тарифи, розроблені для кожного окремого підприємства з відповідним обґрунтуванням, мають бути затверджені керівництвом і зафіксовані в окремих положеннях наказу про облікову політику та в положенні про організацію бухгалтерського обліку на підприємстві. Така система оплати праці повинна сприяти поліпшенню виробничих відносин.

Ю. М. Крот, Д. М. Наконечна [27] зазначають, що постійною проблемою в організації роботи компаній є те, як мотивувати людей і як заохотити їх працювати якісно, вчасно та ефективно. Тому основним способом виправлення кризової ситуації у сфері оплати праці є мотивація працівників. Соціальні пакети - це мотиваційні інструменти, які об'єднують монетарні та немонетарні методи стимулювання, вони мають бути максимально універсальними та враховувати індивідуальні потреби працівників. Використання роботодавцями соціальних пакетів, на думку авторів, сприятиме створенню сучасного та конкурентоспроможного ринку праці в Україні та підвищенню конкурентоспроможності національної робочої сили.

Ю. М. Кулик [28] пропонує до напрямків удосконалення віднести: зменшення кількості документації через застосування накопичувальних документів; 2) розробку аналітичної відомість за виплатами працівникам; 3) моделювання алгоритму, за яким формуватиметься відомість складу персоналу з зазначенням даних про середньоспискову чисельність; прийняття в штат; вибуття, із них: а власним бажанням, за прогули, інші порушення дисципліни, після досягнення пенсійного віку; структура персоналу; коефіцієнт відповідності кваліфікації працівника до складності робіт; коефіцієнт обороту за прийомом; коефіцієнт обороту за вибуттям працівників; коефіцієнт плинності кадрів; рівень дисципліни працюючих і т.д. [2, с. 63].

На думку, Я. Солодкої та Л. Мельянкової [71] одним із ключових завдань реформи оплати праці є вдосконалення існуючої моделі аналітичного обліку. Дані аналітичного обліку відіграють важливу роль у характеристиці розміщення та складу трудових ресурсів за місцем роботи, відпрацьованого та невідпрацьованого часу, виробітку кожного працівника, розміру заробітної плати та її структури. Аналітичний облік має важливе значення для визначення розміру оплати праці та утримань для кожної особи окремо, а також для розподілу витрат на рахунки, субрахунки та різні аналітичні рахунки. Також на думку авторів, удосконалення організації оплати праці на підприємствах має базуватися на оптимізації тарифного регулювання заробітної плати. Це

передбачає вдосконалення тарифної системи шляхом встановлення співвідношень тарифних ставок відповідно до кваліфікаційного рівня працівників, запровадження гнучких форм оплати праці та систем преміювання, розроблення внутрішньовиробничих тарифних умов оплати праці як чинника підвищення мотиваційної та стимулюючої ролі тарифної системи, а також удосконалення мотиваційних механізмів регулювання міжпосадових та міжкваліфікаційних співвідношень в оплаті праці. Авторки також зазначають, що одним із шляхів удосконалення системи бухгалтерського обліку є скорочення обсягу документації за рахунок запровадження багатоденної та накопичувальної документації, використання типових форм у підрозділах, пристосованих до застосування комп'ютерної техніки.

Актуальною точкою зору є О. О. Григоревської та І. В. Христос [8], що процес організації бухгалтерського обліку операцій з оплати праці має бути спрямований на стимулювання повного охоплення всієї кількості працівників з точки зору підвищення продуктивності праці, використання встановленої тривалості робочого часу та податкової ефективності. З цією метою на кожному підприємстві слід чітко розподілити функціональні обов'язки з облікового забезпечення між підрозділами. Удосконалення організації бухгалтерського обліку операцій з оплати праці на підприємствах також має ґрунтуватися на оптимізації тарифного регулювання оплати праці.

С. В. Брік, Д. В. Дегтяр [3] зазначають, що удосконалення обліку оплати праці на підприємствах має бути організовано таким чином, щоб сприяти підвищенню продуктивності праці та повному використанню робочого часу. Слід запровадити, на думку авторів, створення резервів на майбутні відпустки, що дозволить підприємствам постійно утримувати фактичну собівартість продукції (робіт, послуг) на запланованому рівні, уникати її різких коливань, рівномірно розподіляти витрати на оплату відпусток протягом звітного року, що, в свою чергу, стабілізує загальне становище підприємства.

Крім дослідження питання науковцями, у інтернет мережі є багато періодичної літератури, яка висвітлює практичні питання обліку заробітної

плати. Зокрема, ці питання стосуються: загальних питань заробітної плати, нарахування зарплати без помилок, нарахування зарплати у бюджетних організаціях, неприбуткових організаціях, питання, пов'язані з військовим обліком, виплатою мобілізованим працівникам, кадрового обліку в нових програмах бухгалтерського обліку, як то BAS Бухгалтерія, Універсал, Медок, утримань та нарахувань на заробітну плату, розрахунку середньої зарплати з урахуванням змін 2023 року [5- 7, 38 – 42, 53, 60, 63, 64, 65, 67] і т.д.

Заробітна плата повинна безпосередньо залежати від результатів праці і впливати на них, стимулювати розвиток виробництва, підвищення ефективності праці, поліпшення кількісних і якісних показників результатів праці. Останнім часом з різних причин заробітна плата в Україні фактично втратила ці функції і тому не може ефективно впливати на процеси, пов'язані зі спадом виробництва, що перешкоджає досягненню певної стабілізації економіки. В сучасних умовах розвитку України правильний та ефективний облік витрат на оплату праці має бути не лише засобом дотримання вимог чинного законодавства, а й надійним джерелом інформації для подальшого управління та контролю за витратами на оплату праці.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК І ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства

Господарська діяльність будь-якого сільськогосподарського підприємства (товариства, фермерського, кооперативу) пов'язана з виробництвом, переробкою та реалізацію сільгосппродукції, допоміжної продукції, надання окремих видів послуг та ін.

Досліджуваним підприємством є суб'єкт підприємницької діяльності – приватна агрофірма «ХХХ» (далі – ПАФ «ХХХ»), яке знаходиться за адресою: м. Глобине, Кременчуцький район, Полтавська область.

Підприємство функціонує, дотримуючись вимог чинної нормативної бази, зокрема Конституції України, Господарського кодексу України, Цивільного кодексу України, інших законодавчих актів. Основним внутрішнім документом є Статут.

Згідно Статуту ПАФ «ХХХ» мета діяльності виражається як отримання прибутку від виробництва та реалізації продукції, робіт, послуг як фізичним, так і юридичним особам.

Досягнення мети діяльності ПАФ «ХХХ» забезпечується здійсненням наступних видів діяльності:

а) вирощування продукції рослинництва та тваринництва, її заготівля, переробка;

б) надання робіт та послуг в сільському господарстві;

в) заготівля шляхом закупки сільгосппродукції (рослинництва) у населення, селянсько-фермерських господарств та інших підприємств за готівковий та безготівковий розрахунок.

Структура господарства будується з використанням специфічних

виробничих підрозділів – відділків, рослинницьку і тракторну бригаду для забезпечення функціонування основних галузей сільськогосподарського виробництва. Організаційно-правова форма господарювання ПАФ «ХХХ» дозволяє йому реалізовувати усі переваги приватної форми власності, і, одночасно забезпечувати досить високу ефективність використання великого майнового комплексу. Очолює ПАФ «ХХХ» директор – ХХХХХХХХХХ, якому підпорядковуються функціональні керівники. Керівник несе особисту відповідальність за діяльність підприємства, реалізацію політики і рішень, які приймаються керівництвом. Головному бухгалтерові ПАФ «ХХХ» підпорядковані функції бухгалтерського обліку, статистичної звітності, економічного аналізу стану підприємства.

ПАФ «ХХХ» здійснює облік результатів своєї роботи, веде оперативний, бухгалтерський і статистичний облік у встановленому порядку і несе відповідальність за його достовірність.

Відповідальність за стан обліку і своєчасне подання звітності несе директор підприємства або за рішенням власника – інша посадова особа підприємства. Бухгалтерія є структурним підрозділом ПАФ «ХХХ», яка створюється, реорганізується та ліквідується наказом керівника підприємства. У своїй діяльності співробітники бухгалтерії керуються чинним законодавством України, Статутом, посадовими інструкціями працівників, розпорядженнями керівника підприємства, фінансового директора. Керівник підприємства створює необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечує неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку на ПАФ «ХХХ» створено бухгалтерію на чолі з головним бухгалтером. Для досліджуваного підприємства ПАФ «ХХХ» характерною є лінійна структура (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Лінійна структура бухгалтерії ПАФ «XXX»

Розрахунки з оплати праці на підприємстві будь-якої форми власності та підпорядкування проводяться в певних відділах та поділяються на такі етапи (рис. 2.2).

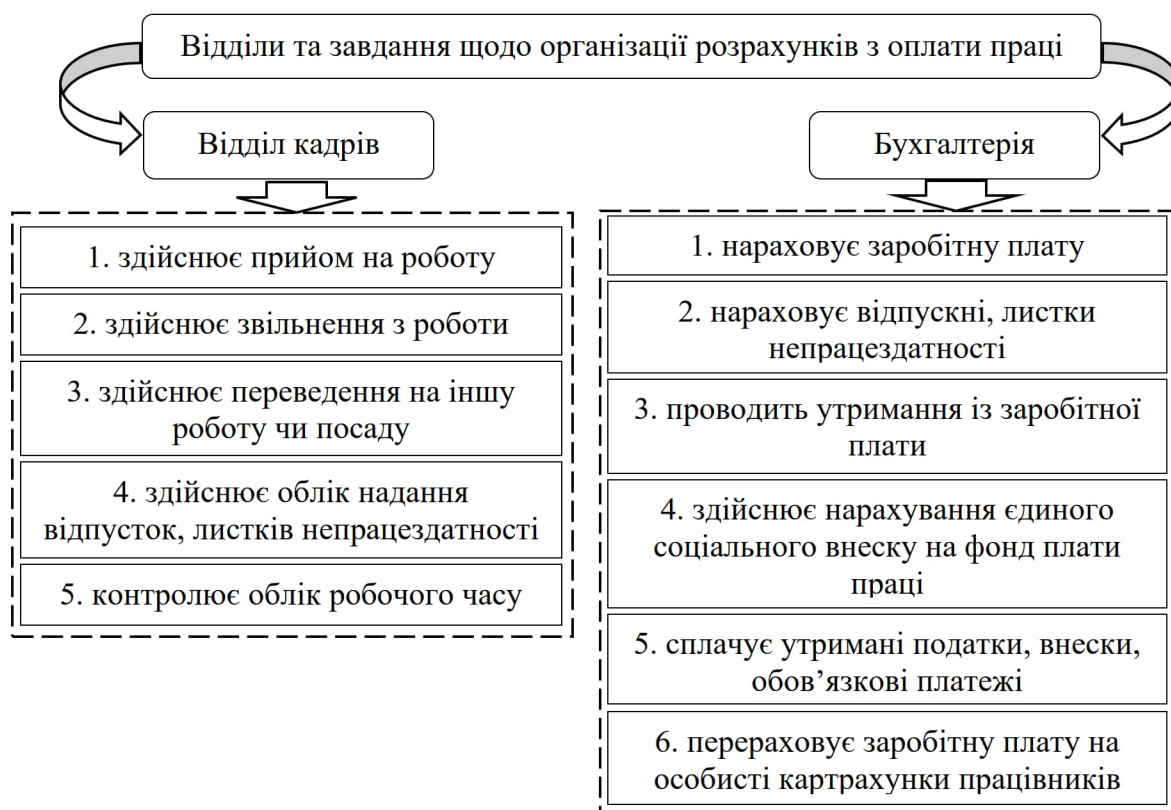


Рис. 2.2. Структура відділів та завдань щодо організації розрахунків з оплати праці

У ПАФ «XXX» затверджено Наказ про облікову політику підприємства, що враховує положення ПКУ, який потребує змін лише у випадках, передбачених законодавством (додаток Б).

Процес формування Наказу про облікову політику наведено на рис. 2.3.

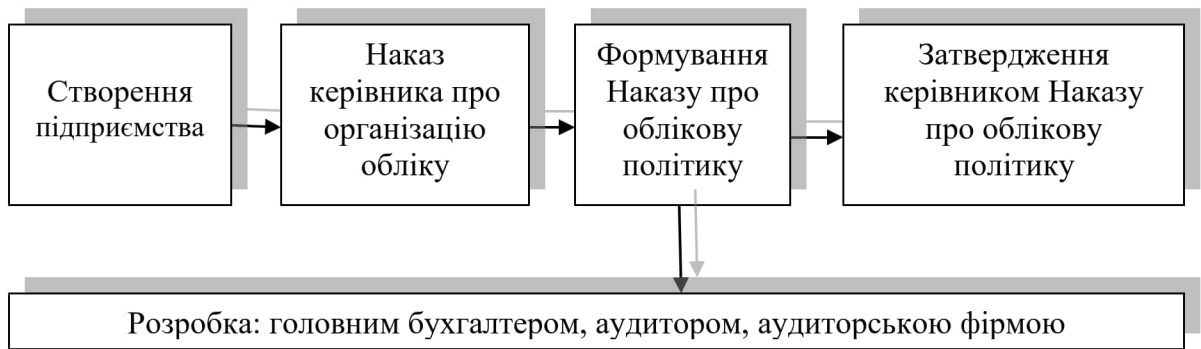


Рис. 2.3. Формування Наказу про облікову політику

Складові облікової політики з оплати праці та основні положення з обліку праці та її оплати, що наводяться в наказі про облікову політику представлено у додатках В.1, В.2. Для деталізації положень, викладених у Наказі про облікову політику ПАФ «ХХХ» розробляються додатки: Робочий план рахунків, Графік документообороту (додаток В), тощо.

Зміна облікової політики протягом року також є некоректною, оскільки вимагає перерахунку показників, що призводить до викривлення даних за статтями звітності. Розроблений Наказ є внутрішнім документом, який регламентує організацію облікового процесу ПАФ «ХХХ», є обов'язковим до виконання всіма працівниками підприємства.

2.2. Облік витрат на оплату праці та відображення інформації у звітності

Роботодавець зобов'язаний забезпечити достовірний облік виконуваної працівником роботи і бухгалтерський облік витрат на оплату праці у встановленому порядку. Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» № 996 16.07.1999 р., основу бухгалтерського обліку складають первинні документи. Слід зазначити, що на підставі Кодексу Законів про працю України, який регулює трудові правовідносини підприємства з

працівниками, на підприємстві повинен бути встановлений єдиний порядок оформлення приймання, звільнення і переведення співробітників (рис. 2.4).

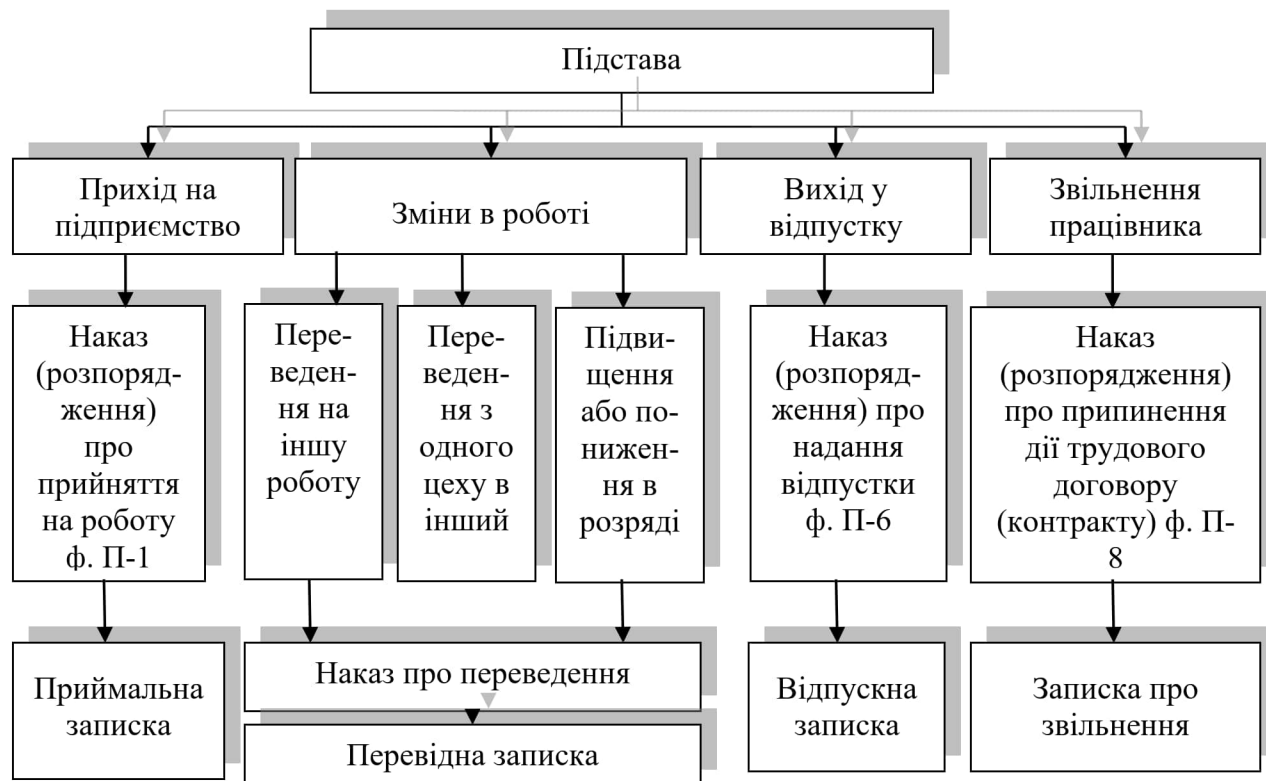


Рис. 2.4. Документальне оформлення змін облікового складу працівників

Загальний порядок первинного документального забезпечення обліку розрахунків за виплатами працівникам у ПАФ «XXX» відображено на рис. 2.5.

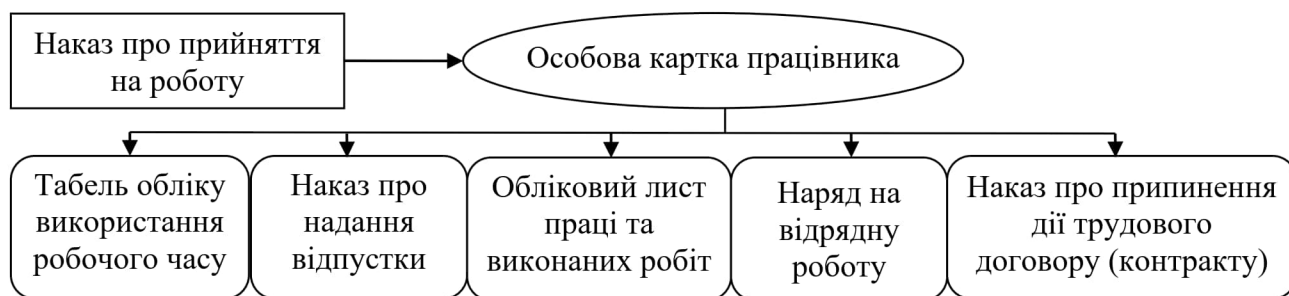


Рис. 2.5. Загальна схема первинного обліку нарахування заробітної плати працівникам ПАФ «XXX»

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну несе власник або уповноважений орган, який здійснює

керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів (додаток Г).

Основними розпорядчими документами відносно особового складу є: наказ (розпорядження) про прийом на роботу, наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу, наказ (розпорядження) про надання відпустки, наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту), наведені, їх призначення представлені в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Розпорядчі документи відносно особового складу

Назва розпорядчого документу	Призначення розпорядчого документу
Наказ (розпорядження) про приймання на роботу (ф. № П-1)	Використовується для обліку працівників, прийнятих на підприємство та складається у відділі кадрів за кожним працівником і підписується керівником підприємства.
Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу (ф. № П-5)	Використовується для оформлення переведення працівника з одного підрозділу в інший. Заповнюється працівником відділу кадрів в двох примірниках.
Наказ (розпорядження) про надання відпустки (ф. № П-6)	Використовується для оформлення щорічних та інших видів відпусток, які надаються працівникам у відповідності до діючого законодавства. Наказ складається у двох примірниках.
Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту) (ф. № П-8)	Застосовується при звільненні працівника. Заповнюється працівником відділу кадрів в двох екземплярах. Наказ підписується керівником підприємства та керівником структурного підрозділу. На основі наказу про припинення трудового договору (контракту) бухгалтерія здійснює розрахунок з робітниками, а відділ кадрів робить відповідний запис в трудову книжку.

Табель обліку використання робочого часу типова форма № П-5, затверджена наказом Держкомстату від 05.12.2008 р. № 489: носить рекомендаційний характер; складається із мінімальної кількості показників, необхідних для заповнення форм державних статспостережень.

За необхідності форма може бути доповнена іншими показниками, необхідними для обліку на підприємстві. Обов'язки з ведення табеля мають бути зазначені в посадовій інструкції працівника, який несе персональну відповідальність за його достовірність і правильність ведення. Табелі ведуть на всіх працівників (лист Мінпраці в листі від 01.06.2005 р. № 36-211). Кожному з них присвоюють табельний номер.

Цей же номер зазначають в усіх документах з обліку праці та її оплати.

Внутрішніх сумісників у таблиці зазначають двічі (як в одному структурному підрозділі, так і в різних) - для відображення часу: 1) основної роботи; 2) роботи за сумісництвом.

Відмітки в таблиці здійснюються тільки на підставі належним чином оформлених документів з обліку особового складу (накази про направлення у службове відрядження, про надання відпустки, листки непрацездатності тощо).

Наказі Держкомстату від 05.12.2008 р. № 489 або інший офіційний документ не містить уточнень, роз'яснень чи правил ведення таблиця обліку використання робочого часу.

Тому на підприємстві потрібно розробити Положення про облік використання робочого часу працівників. Саме у такому індивідуальному Положенні слід розкрити особливості ведення таблиця.

У Положенні про облік використання робочого часу працівників допустимо визначити і прописати коди для позначення явок і неявок працівників, не передбачені типовою формою таблиця обліку використання робочого часу (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Строк зберігання Табелю обліку робочого часу

Випадок	Строк зберігання	Підстава
Для всіх працівників	1 рік	поз. 408 Переліку № 578/5
Щодо працівників, задіяних на роботах зі шкідливими умовами праці	75 років	поз. 445 Переліку № 578/5
Щодо громадян, які постраждали унаслідок Чорнобильської катастрофи	75 років	поз. 685 Переліку № 578/5

Якщо необхідно відкоригувати дані, внесені до Табелю, який вже був переданий до бухгалтерії та на його підставі була нарахована заробітна плата, то виправлення здійснюються за допомогою коригуючого таблиця (рис. 2.6). За відсутність ведення обліку робочого часу передбачено:

- фінансовий штраф підприємству згідно зі ст. 265 КЗпП у розмірі 1 мінімальної зарплати;
- адміністративний штраф відповідно до ч. 1 ст. 41 КпАП в розмірі від

30 до 100 нмдг (від 510 до 1700 грн).

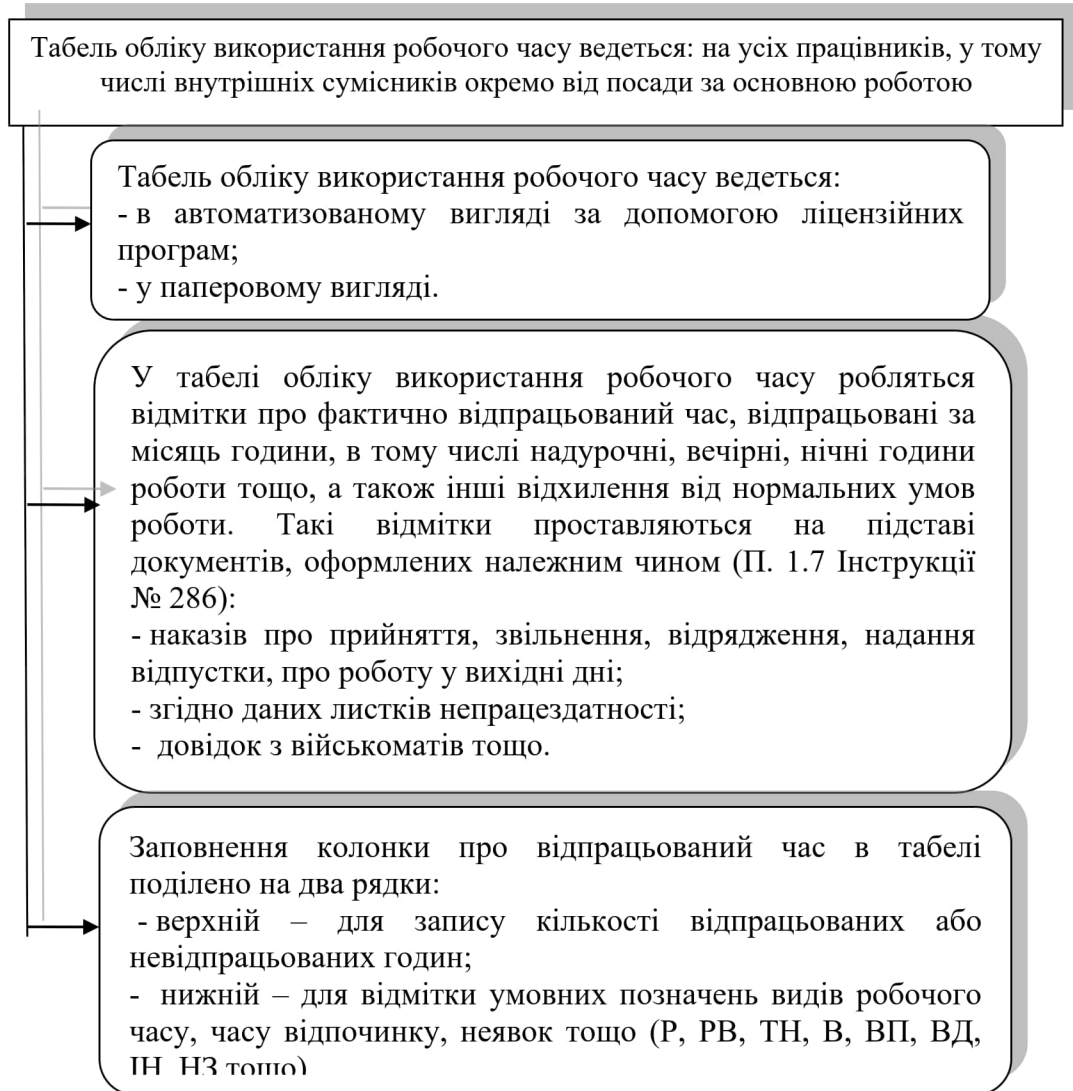


Рис. 2.6. Особливості Табелю обліку використання робочого часу

У ПАФ «ХХХ», на кожного штатного працівника, зарахованого на роботу, відкривають особову картку працівника (ф. № П-2), де містяться такі реквізити: рік і місце народження, освіту, спеціальність, сімейний стан, усі зміни в роботі – зарахування, переведення, заохочення та інші, а на керуючих – додатково листок з обліку кадрів.

На підприємстві при переведенні працівника з одного структурного підрозділу (відділу) до іншого застосовується Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу. Даний Наказ заповнюється працівником відділу кадрів у 2-х примірниках.

Основним документом про трудову діяльність працівників є трудова

книжка. Електронна трудова книжка — це цифровий аналог паперових трудових книжок, тому в електронній трудовій книжці буде відображатись уся інформація про стаж, яка наявна в паперовій книжці.

Електронні копії сторінок трудової книжки та документів про стаж виготовляються шляхом їх сканування.

Використовуються для контролю за дотриманням працюючим встановленого режиму робочого часу, для отримання даних про відпрацьований час, розрахунку заробітної плати та для складання статистичної звітності з праці.

З метою обліку робочого часу і заробітку в рослинницьких підрозділах підприємства використовують Обліковий лист праці та виконаних робіт (ф. № 66).

Дану форму використовують для обліку робочого часу по бригаді в цілому. Якщо бригада виконує протягом одного дня кілька видів робіт, то такий документ ведуть щоденно, а якщо протягом декількох днів виконується одна і та сама робота, то його складають на кілька днів.

Для обліку польових, стаціонарних робіт, що виконуються тракторами, комбайнами та іншими сільськогосподарськими машинами у ПАФ «ХХХ» використовують Обліковий лист тракториста-машиніста. Його складають на кожного тракториста-машиніста на п'ять, десять або п'ятнадцять днів, а у період збирання врожаю – щоденно.

По закінченні робочого дня бригадир вказує кількість та якість виконаної роботи, витрати палива та розмір заробітку за день. Для видачі завдання та обліку обсягів фактично виконаних робіт, відпрацьованого часу і нарахування оплати праці працівникам, зайнятим на будівництві, у промислових та допоміжних виробництвах використовують Наряди на відрядну роботу.

У ПАФ «ХХХ» бухгалтер з обліку заробітної плати, розрахунків з робітниками поряд із застосуванням паперової системи обліку, проводить нарахування заробітної плати та здійснює інші виплати працівникам з використанням можливостей обліку оплати праці з використанням

спеціалізованої автоматизованої програми «1С: Бухгалтерія 8.2» (додаток Д). Основними стандартними звітами з обліку розрахунків за виплатами працівникам, що застосовуються у ПАФ «ХХХ» в системі «1С: Бухгалтерія» є відображені на рис. 2.7.

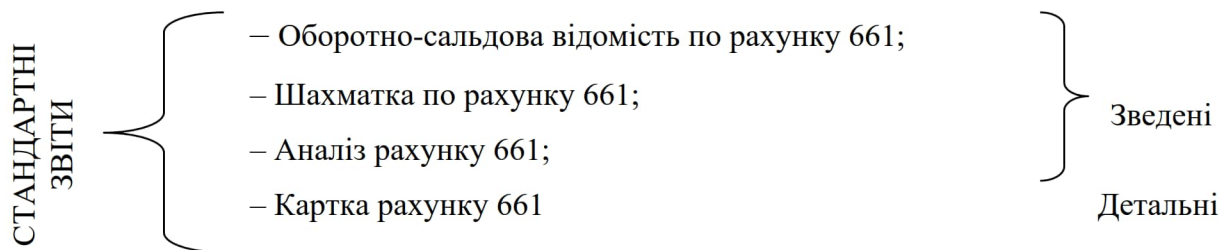


Рис. 2.7. Стандартні звіти з обліку розрахунків за виплатами працівникам в системі «1С: Бухгалтерія»

Також, для відображення інформації про види нарахувань виплат працівникам, види утримань та загальної суми до виплати у ПАФ «ХХХ» використовують Розрахунковий листок працівника

Заробітна плата працівникам ПАФ «ХХХ» виплачується регулярно в робочі дні у строки, що встановлені колективним договором та чинним законодавством з оплати праці. При перерахуванні коштів на виплату заробітної плати з поточного рахунку підприємство формує такі документи як Платіжне доручення та Виписка банку.

У ПАФ «ХХХ» розвинуті такі галузі: рослинництво, інші – допоміжна діяльність у рослинництві, виробництво продуктів борошномельно-круп'яної промисловості, неспеціалізована оптова торгівля.

В залежності від показників, які потрібні для нарахування і оплати праці і розрахунків по ній в якості первинний документів використовують облікові листи, таблиці обліку, розрахункові і платіжні відомості тощо. Ця первинна документація містить всі показники, які необхідні для вирахування заробітку працюючих і здійснення взаємовідносин між сільськогосподарським підприємством і працівників по оплаті праці.

Для обліку робіт, виконаних тракторами, використовується обліковий лист тракториста-машиніста. Призначення: для обліку робіт, виконаних тракторами та іншими самохідними машинами. Відображає за кожен день протягом 10-15 днів об'єми виконаних робіт.

Показники облікового листа тракториста-машиніста відповідають вимогам Положення про оплату праці і дозволяють обліковувати витрати по окремим видам робіт в розрізі відповідних культур.

При відкритті листа в ньому вказують: період (рік, місяць); назву сільськогосподарського підприємства; відділення, бригада; прізвище, ім'я, по батькові тракториста машиніста, професія, табельний номер; марка машини, її шифр, інвентарний номер.

Для обліку виконаних робіт за кожну зміну і нарахування заробітної плати в обліковому листі вказують: числа місяця; № поля та найменування культури та виконаної роботи, склад агрегату; агротехнічні умови виконаної роботи; кількість відпрацьованих годин, норма виробітку та розцінка, зміна еталона виробітку; об'єм фактичний та в умовних еталонних гектарах, змінних норм; сума основної та додаткової оплати праці; нормативні та фактичні витрати палива. Синтетичний облік розрахунків за виплатами працівникам у ПАФ «ХХХ» ведуть на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Субрахунки першого порядку до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

Рахунок	Субрахунок	Назва
66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	661	Розрахунки за заробітною платою
	662	Розрахунки з депонентами
	663	Розрахунки за іншими виплатами

Заборгованість підприємства з виплат працівникам в разі одержання підприємством готівки для виплати через касу підприємства та неотримання її працівниками в установлений строк відображається за дебетом субрахунків

661 «Розрахунки за заробітною платою» і 663 «Розрахунки за іншими виплатами» та кредитом субрахунку 662 «Розрахунки за депонентами».

На субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» ведеться облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, зокрема допомога по частковому безробіттю чи допомога по тимчасовій непрацездатності.

Підприємство використовує в обліку рахунки класу 9 «Витрати діяльності», тому витрати на оплату праці і обов'язкових зборів відображається в дебеті рахунків: 23 «Виробництво» (оплата праці працівників безпосередньо зайнятих у виробництві продукції), 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Отже, організація первинного, аналітичного та синтетичного обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві ведеться з дотриманням вимог чинного законодавства.

Аналітичний облік розрахунків з оплати праці ПАФ «ХХХ» ведеться за кожним працівником, видом виплат і утримань в Розрахунково-платіжних відомостях, які формуються в автоматизованій програмі. Відображення нарахованої заробітної плати у ПАФ «ХХХ» здійснюється за витратних рахунків (23, 91, 92, 93 і т.д.). Забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на: виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; тощо. Суми створених забезпечень визнаються витратами.

Сума забезпечення на виплату відпусток визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці з урахуванням відповідної суми відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Витрати на заробітну плату відображаються в бухгалтерському обліку по дебету відповідного рахунку витрат, наступного згідно табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Бухгалтерський облік витрат на заробітну плату

Вид діяльності	Категорії працівників заробітна плата яких відображається по рахунку	Дт	Кт
2311 Рослинництво			
Рослинництво	трактористи та водії при виконанні робіт, що є прямими виробничими витратами рослинництва (посів, збирання, оранка, тощо); працівників служби охорони при виконанні робіт з охорони полів (під час посіву, збирання, оранки, тощо)	2311	661
232 Допоміжні виробництва			
Токи	персонал задіяний в первинній доробці зернових на токах;	232	661
233 Обслуговуючі виробництва			
Їдальня Котельні	працівники їдальень; виробничий персонал біоенергетичного комплексу; виробничий персонал обслуговуючих цехів	233	661
91 Загальновиробничі витрати			
Рослинництво	головні фахівці рослинництва (агрономи, інженери, механіки); трактористи та водії при виконанні загальновиробничих робіт; обліковці, диспетчери, оператори обліку рослинництва; інший загальновиробничий персонал рослинництва	911	661
92 Адміністративні витрати			
Управління	керівники підприємства; фахівці фінансово – економічних служб, бухгалтерії, фахівці служби безпеки; фахівці служби персоналу; юристи; інший адміністративний персонал	92	661

Резервування майбутніх відпусток впливає з логіки КЗпП: в загальному сенсі за кожен відпрацьований місяць особа отримує потенційне право на 2 дні відпустки. Резерв забезпечує рівномірний розподіл витрат на нарахування відпусток протягом року. Сума створеного забезпечення зменшує оподатковуваний прибуток (без коригувань на податкові різниці).

$$РВ = ЗПміс \times ПлВ, ПлВ = (ФОПвідп : ФОПосн) \times КЄСВ \quad (2.1)$$

- РВ - сума резерву відпусток поточного місяця;
- ЗПміс - сума фактично нарахованої в поточному місяці зарплати;
- ПлВ – плановий відсоток резерву відпусток;
- ФОПвідп – річний плановий фонд оплати відпусток (на підставі графіка відпусток);

- ФОПосн – річний плановий фонд оплати праці (без врахування суми відпусток);

- КССВ – коефіцієнт нарахування ЄСВ: для звичайних працівників – 1,22; для осіб із інвалідністю -1,0841.

В свою чергу при використанні резерву (тобто при нарахуванні відпускних, компенсації за невикористану відпустку, а також ЄСВ від цих сум) здійснюють проводки табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Розрахунок резерву майбутніх відпусток

Показник	Розрахунок за місячними сумами	Розрахунок у календарних днях
Річний ФОП без врахування відпускних	110000 грн (120000 – 10000)	112109 грн. ((120000 : 365) x (365 – 24))
Річний ФОП за відпускними	10000 грн	7891 грн (120000 : 365) x 24)
Плановий відсоток без ЄСВ	9,09 % ((10000 : 110000) x 100 %)	7,04 % ((7891 : 112109) x 100 %)
Плановий відсоток з ЄСВ	11,09 % (9,09 % x 1,22)	11,09 % (9,09% x 1,22)
Нарахований резерв за місяць	1664 грн (15000 x 11,09 %)	1289 грн (15000 x 8,59 %)

1) Дт 471 – Кт 661 – на суму нарахованих відпускних або компенсації за невикористану відпустку в межах резерву; 2) Дт 471 – Кт 651 – на суму нарахованого на відпускні або компенсацію ЄСВ у межах резерву; 3) Дт 23, 91, 92, 93, 94 – Кт 661, 651 – на суму відпускних і нарахованого ЄСВ (якщо суми резерву не вистачило для того, щоб повністю покрити всі відпускні витрати) (табл. 2.6). Ставки нарахування ЄСВ представлено у додатку Е.

Таблиця 2.6

Відображення в обліку резерву майбутніх відпусток

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
Нараховано суму резерву за методом планового відсотку, в т.ч. планова сума нарахувань по ЄСВ за місяць	23, 91, 92, 93	471	65000,00
Нараховані відпускні працівникам, які йдуть у відпустку	471	661	70000,00
Нарахований ЄСВ на суму відпускних (70000 грн x 22 %)	471	65	15400,00
Нарахована заробітна плата	23, 91, 92, 93	661	85000,00
Нарахований ЄСВ на суму зарплати (85000 грн x 22 %)	23, 91, 92, 93	65	18700,00

Всі форми звітності, що містять інформацію стосовно обліку розрахунків за виплатами працівникам можна поділити на три групи фінансова звітність, податкова звітність, статистична звітність. У ПАФ «XXX» у формі фінансової звітності №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» у третьому розділі пасиву балансу відображають поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування (рядок 1625) та з оплати праці (рядок 1630).

Дані рядки фінансової звітності відображають інформацію за даними синтетичного обліку по рахунках 651 та 661. У формі фінансової звітності № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» у другому розділі «Елементи операційних витрат» у рядку 2505 відображені витрати на оплату праці, а у рядку 2510 відображені відрахування на соціальні заходи.

2.3. Внутрішньогосподарський контроль витрат на оплату праці

Організація внутрішньогосподарського контролю розрахунків з оплати праці є дуже відповідальною ділянкою, оскільки правильність його оцінок і прийняті на їх основі управлінські рішення впливають на результативність праці робітників, витрати підприємства та на формування й визначення обсягів доходу (рис. 2.8).

Мета контролю розрахунків з оплати праці		
Відповідність чинному законодавству та встановленим нормам і нормативам	Достовірність розрахунків	Повнота відображення даних у бухгалтерському обліку та звітності
Розрахунково-аналітичні методичні прийоми		
Економічний аналіз (стан та використання трудових ресурсів)	Статистичні розрахунки	Економіко-математичні методи (економне витрачання трудових ресурсів)

Рис. 2.8. Мета контролю та розрахунково-аналітичні методичні прийоми розрахунків з оплати праці

Об'єктами внутрішнього контролю витрат на оплату праці виступають: трудові ресурси суб'єкта господарювання, організація, планування, нормування

праці, системи оплати і преміювання та їх використання, законність господарських операцій з даного напрямку, стан розрахунків за виплатами працівникам, первинні документи і облікові регістри, система синтетичного і аналітичного обліку по рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», достовірність відображення в звітності зазначених розрахунків, розрахунки за податком на доходи фізичних осіб та єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, дотримання трудового законодавства тощо (додаток Ж).

Вибір форми внутрішнього контролю залежить від організаційної структури суб'єкта господарювання, видів та обсягів діяльності, правової організації, відношення керівництва до контролю тощо і може бути організованим у вигляді наступних структурних підрозділів. Внутрішній контроль на підприємстві включає вибір суб'єктів, постановку мети, організаційну стадію, методичну та результативну. Відповідно, контроль витрат на оплату праці доцільно досліджувати в контексті його етапів. Правильна організація внутрішнього контролю оплати праці вимагає дотримання принципів внутрішнього контролю, які обумовлюють розподіл обов'язків (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Методичне забезпечення внутрішнього контролю витрат на оплату праці

Напрямок контролю	Завдання контролю	Методичні прийоми контролю
1	2	3
достовірність і дотримання вимог складання первинних документів	перевірка таблиць обліку робочого часу, а також інших документів на предмет включення до списку всіх працівників; перевірка первинних документів та розрахункових відомостей на наявність арифметичних помилок; перевірка документального підтвердження нарахування виплат працівникам (накази, договори, контракти, правильність відображення сум оплати праці у первинних документах, обсяг виконаних робіт); перевірка штатного розкладу та оплати праці по штатному розкладу; своєчасності та повноти документального оформлення витрат на оплату праці; оцінка повноти і правильності відображення господарських операцій, що стосується обліку витрат на оплату праці в звітності підприємства	Формальна, арифметична, логічна, нормативно-правова, взаємна, хронологічна перевірки

1	2	3
перевірка правильності відображення розрахунків з працівниками з оплати праці на рахунках бухгалтерського обліку	<p>правильність відображення сум заробітної плати, зокрема нарахувань та утримань на рахунках бухгалтерського обліку; відповідність записів аналітичного обліку по рахунку 66 «розрахунки за виплатами працівникам» даним із заробітної плати в регістрах обліку, головній книзі та балансі; оцінка синтетичного і аналітичного обліку витрат на оплату праці, які включаються в собівартість</p> <p>перевірка правильності застосування тарифів, розцінок при нарахуванні заробітної плати;</p> <p>контроль правильності здійснення нарахувань та утримань із заробітної плати;</p> <p>перевірка обґрунтованості нарахування премій, винагород, відпускних (перевіряються накази керівника, обсяг виконаних робіт та документальне підтвердження);</p>	Формальна, арифметична, логічна, хронологічна перевірки, інвентаризація кредиторської заборгованості з оплати праці
перевірка правильності розрахунків з працівниками з оплати праці	<p>дотримання податкового законодавства по операціях, пов'язаних з розрахунками з оплати праці; правомірність та правильність застосування податкових соціальних пільг; можливі факти завищення або заниження суми окладів окремих працівників відповідно до виконуваних ними обов'язків; правильності використання тарифних ставок і встановлених відрядних норм і розцінок з метою достовірного нарахування оплати за відпрацьований час; правильності застосування норм діючого законодавства та положень колективного та трудових договорів з метою достовірного нарахування оплати за фактично відпрацьований час;</p> <p>достовірності та законності розрахунку та відображення в обліку сум утримань і нарахувань на заробітну плату відповідно до чинного законодавства;</p> <p>достовірного нарахування та відображення в обліку сум утримань із заробітної плати, що здійснюються за бажанням працівника</p>	Формальна, арифметична, логічна, нормативно-правова, взаємна, хронологічна перевірки, контрольне порівняння

Саме тому: підсумок відпрацьованого часу робітниками суб'єкта господарювання; нарахування і відображення в обліку розрахунків за виплатами працівникам; формування розрахунково-платіжної відомості і виплата заробітної плати повинні виконуватись різними працівниками. Таблиця штрафів за порушення трудового законодавства представлена у додатку 3.

В умовах розвитку ринкових відносин визначення сутності внутрішнього контролю витрат на оплату праці засобом використання системного підходу, обумовлено дослідженням його методологічних та прикладних аспектів. Висновки відомих науковців свідчать, що складовими системи внутрішнього

контролю є всі внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені управлінським персоналом підприємства з метою забезпечення стабільного ефективного його функціонування, дотримання внутрішньої господарської політики, запобігання фальсифікацій і помилок, своєчасність і повноту бухгалтерських записів, своєчасну підготовку достовірної фінансової інформації.

На кожному підприємстві потрібно створювати систему внутрішнього контролю, яка повинна забезпечувати його раціональне та ефективне функціонування, внаслідок чого покращаться фінансові результати діяльності, рентабельність і продуктивність праці персоналу.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

3.1. Фінансово-економічний стан суб'єкта господарювання

Для визначення оцінки стійкості сільськогосподарських підприємств, в т.ч. ПАФ «ХХХ», необхідно впровадити комплексну методикау визначення фінансової стійкості сільськогосподарських підприємств. Для того, щоб оцінити фінансий стан ПАФ «ХХХ», необхідно впровадити комплексну методикау виявлення, аналізу, усунення проблем та прогнозування діяльності підприємства. Результати аналізу складають основу для прийняття управлінських рішень, спрямованих на досягнення стратегічних і тактичних цілей.

Детальний фінансовий аналіз сільськогосподарських підприємств необхідно проводити в наступній послідовності:

- аналіз структури активів визначає пропорції та зміни статей відповідно до рівня ліквідності (грошових активів);
- аналіз структури пасивів включає поточні зобов'язання, довгострокові зобов'язання та власний капітал;
- аналіз поточних активів проводиться за рівнем ліквідності.
- при аналізі ліквідності та фінансової стійкості розраховуються узагальнюючі та часткові показники, виявляють зміни в їх реальному значенні та відповідності.
- аналіз ділової активності здійснюється за системою показників: оборотність майна, ресурсів, капіталу, фінансів і тривалість виробничого циклу;
- Аналіз прибутковості визначається показниками рентабельності. Такий аналіз визначається господарською та фінансовою діяльністю і встановлює взаємозв'язок між ними.

Алгоритм аналізу фінансового стану сільськогосподарського

підприємства представлено на рис. 3.1.

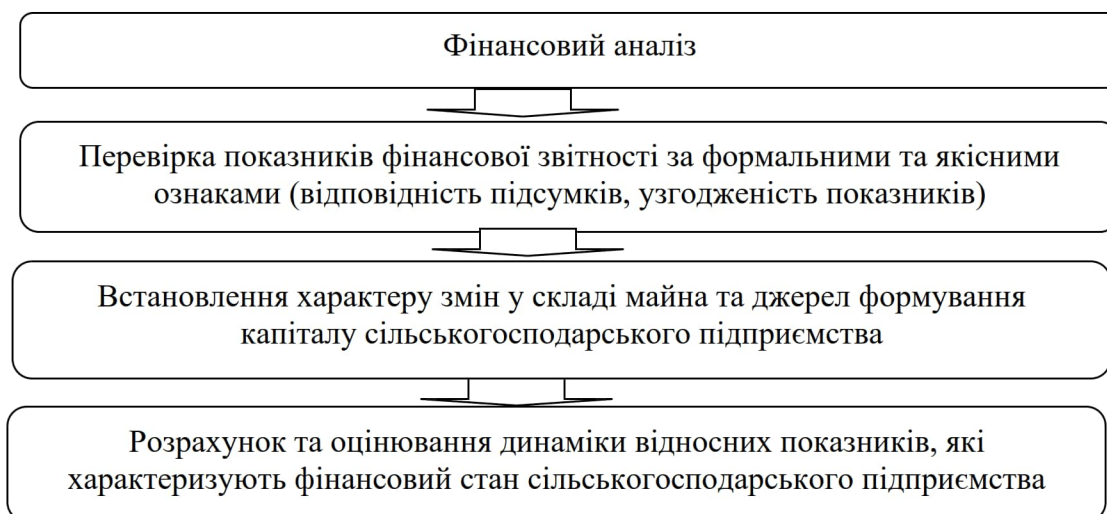


Рис. 3.1. Етапи аналізу фінансового стану сільськогосподарського підприємства

Показники фінансових результатів є визначальними в оцінках ефективності функціонування ПАФ «ХХХ» за усіма видами діяльності, а аналіз доходів, витрат і фінансових результатів є одним із найважливіших напрямів оцінювання ефективності господарської діяльності ПАФ «ХХХ» - рис. 3.2.

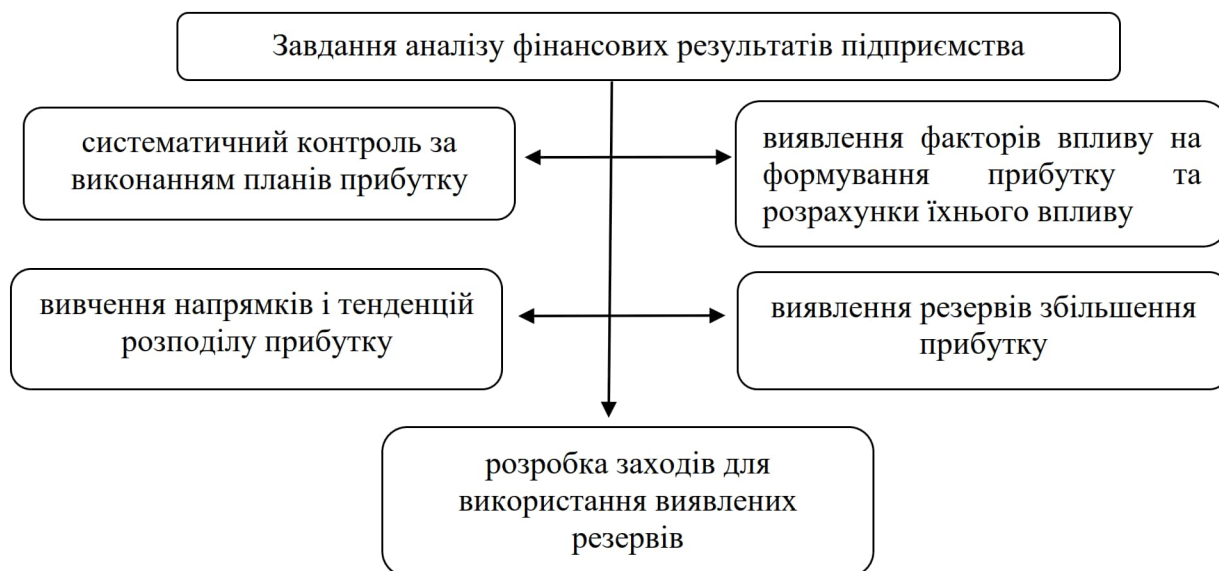


Рис. 3.2. Класифікація завдань аналізу фінансових результатів

Доходи ПАФ «ХХХ» отримує від основного виду діяльності – це виробництво сільськогосподарської продукції рослинництва, тваринництва, виконання робіт, надання послуг у сільському господарстві . Крім того, доходи

ПАФ «XXX» отримані в ході іншої операційної діяльності (реалізація виробничих запасів, та інші). Це важливий показник визначення прибутковості, рентабельності діяльності.

Для аналізу динаміки, складу та структури доходів діяльності ПАФ «XXX» використано інформацію «Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (додаток К, Л, М) за 2020 – 2022 рр. (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Структура і динаміка доходів
ПАФ «XXX» за 2020 - 2022 рр.**

Види доходів	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення 2022 р. (+,-) до 2020 р.	
	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	абсо- лютне, тис. грн	відносне, %
Чистий дохід від основної операційної діяльності	19179	98,1	25557	96,2	26400	93,4	+7221	+37,7
Інші операційні доходи	369	1,9	993	3,7	1837	6,5	+1468	У 5 р.
Інші доходи	-	-	4	0,0	8	0,0	+8	X
Усього	19548	100,0	26554	100,0	28245	100,0	+8757	+44,6

Отже, у 2022 році 93,4 % доходів становить чистий дохід від основної операційної діяльності (товарів, робіт, послуг), 6,5 % – доходи від іншої операційної діяльності та 0,1 % - дохід з податку на прибуток. За період 2020 - 2022 рр. сума доходів від основної операційної діяльності збільшилась на 7 млн. 221 тис. грн або на 37,7 %.

Доходи від іншої операційної діяльності характеризуються підвищенням на 1 млн. 468 тис. грн, або у 5 разів. Дохід від інвестиційної діяльності зріс на 8 тис. грн, а дохід з податку на прибуток – на 30 тис. грн.

В цілому у динаміці досліджуваних років доходи ПАФ «XXX» збільшились у 2022 році порівняно з 2020 роком на 8 млн. 727 тис. грн або на 44,6 %.

Тому наступним етапом для виконання завдань кваліфікаційної роботи є

аналіз динаміки та структури доходів від реалізації (без непрямих податків) - табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Динаміка та структура чистого доходу від реалізації сільськогосподарської продукції ПАФ «ХХХ» за 2020 – 2022 рр.

Вид продукції	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення 2022 р. до 2020 р.	
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	абсо- лютне, (+;-)	від- носне, %
Пшениця	4907,6	26,9	3524,4	14,5	8361,9	34,9	+3454,3	+70,4
Ячмінь ярий	239,6	1,3	406,8	1,7	1684,1	7,0	+1444,5	У 7,0 р.
Кукурудза на зерно	4109,8	22,5	3077,4	12,6	5316,7	22,2	+1206,9	+29,4
Гречка	-	-	997,6	4,1	-	-	-	х
Просо	-	-	1505	6,2	2,1	0,0	+2,1	х
Соя	5604,1	30,7	4243,9	17,4	1202,4	5,0	-4401,7	-78,5
Соняшник	3347	18,4	10566,4	43,3	5180,8	21,6	+1833,8	+54,8
Ріпак озимий	-	-	-	-	2150,2	9,0	+2150,2	х
Вівці	5,3	0,0	1,9	0,0	5	0,0	-0,3	-5,7
Мед натуральний	22,6	0,1	54,8	0,2	40,9	0,2	+18,3	+81,0
Разом	18236	100	24378,2	100	23944,1	100	+5708,1	+31,3

Загальна сума доходів від реалізації зросла на 5 млн 708,1 тис. грн, або на 31,3 % за рахунок продажу пшениці на 70,4 %, ярого ячменю у 7 раз, кукурудзи на зерно на 29,4 %, проса на 2,1 тис. грн, соняшнику на 54,8 %, меду натурального на 81,0 %. Зниження доходу відмічено по операціях з реалізації сої на 78,5 % та живої ваги приросту овець на 5,7 %.

У структурі доходів, за рахунок зміни у структурі продукції, у 2020 році переважала частка сої – 30,7 %, у 2021 році соняшнику – 43,3 %, у 2022 році – пшениці – 34,9 %.

Витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу а рахунок його вилучення або розподілу власниками) за звітний період.

Динаміка, склад та структура витрат діяльності ПАФ «ХХХ»

проаналізовано у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Динаміка та структура витрат і відрахувань

ПАФ «XXX» за 2020 - 2022 рр.

Види витрат і відрахувань	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р.	
	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн.	у % до під- сумку	суми, тис. грн	у %
Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	12822	75,2	12800	70,6	22283	79,3	+9461	+73,8
Адміністративні витрати	2717	15,9	3660	20,2	3233	11,5	+516	+19,0
Витрати на збут	95	0,6	448	2,5	495	1,8	+400	У 5,2 р.
Інші операційні витрати	210	1,2	160	0,9	217	0,8	+7	+3,3
Фінансові витрати	1203	7,1	1072	5,9	1852	6,6	+649	+53,9
Інші витрати	4	0,0	-	-	-	-	-4	-100
Втрати з податку на прибуток	-	-	-	-	30	0,1	+30	X
Усього витрат	17051	100,0	18140	100,0	28110	100,0	+11059	+64,9

Аналіз витрат ПАФ «XXX» (табл. 3.3) показав, що у 2022 р. порівняно з 2020 р. їх сума збільшилась на 11 млн. 59 тис. грн або на 64,9 %. Зросла сума собівартості реалізації продукції (товарів, робіт та послуг) на 9 млн. 461 тис. грн або на 73,8 %. Також збільшення відмічено по вартості адміністративних витрат та витрат на збут на 516 тис. грн, або на 19% та 400 тис. грн, або у 5,2 рази відповідно.

Збільшилась сума інших операційних витрат на 7 тис. грн, або на 3,3 %. Знизилась сума втрат від інвестиційної діяльності на 4 тис. грн або на 100 %.

За даними фінансової звітності ПАФ «XXX» проаналізуємо структуру і динаміку фінансових результатів його діяльності (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Формування, структура та динаміка фінансових результатів

ПАФ «ХХХ» за 2020 – 2022 рр.

Показники	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р до 2020 р., %
	сума, тис. грн	пито- ма вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	пито ма вага, %	
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг)	19179	х	25557	х	26400	х	+37,7
Операційні витрати у тому числі:	15844	100,0	17068	100,0	26228	100,0	+65,5
а) собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	12822	80,9	12800	75,0	22283	85,0	+73,8
б) адміністративні витрати	2717	17,1	3660	21,4	3233	12,3	+19,0
в) витрати на збут	95	0,6	448	2,6	495	1,9	У 5,2 р.
г) інші операційні витрати	210	1,3	160	0,9	217	0,8	+3,3
Валовий прибуток	6357	х	12757	х	4117	х	-35,2
У % до чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (робіт, послуг)	х	33,1	х	49,9	х	15,6	х
Інші операційні доходи	369	х	993	х	1837	х	397,8
Фінансовий результат від операційної діяльності	3704	х	9482	х	2009	х	-45,8
Фінансові та інвестиційні доходи	0	х	4	х	8	х	х
Фінансові та інвестиційні витрати	1207	х	1072	х	1852	х	+53,4
Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування	2497	х	8414	х	165	х	-93,4
Витрати з податку на прибуток	-	-	-	-	30	х	х
Чистий фінансовий результат	2497	х	8414	х	135	х	-94,6
У % до чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (робіт, послуг)	х	13,0	х	32,9	х	0,5	х
У % до валового прибутку	х	39,3	х	66,0	х	3,3	х

За даними табл. 3.4 у звітному році порівняно з базовим чистий дохід від

реалізації зросла на 37,7 %. Внаслідок випереджаючого зростання операційних витрат (на 65,5 %) порівняно з темпами зростання чистого доходу (на 37,7 %) сума валового прибутку зменшилася на 35,28 %. Частка валового прибутку в чистому доході зменшилася з 33,1 до 15,6 %. У структурі операційних витрат частка собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) зросла з 80,9 до 85,0 %, витрат на збут з 0,6 % до 1,9 %. За іншими їх видами спостерігається зниження частки: адміністративних витрат з 17,1 % до 12,3 %, інших операційних витрат з 1,3 % до 0,8 %. Прибуток від операційної діяльності зменшився на 45,8 %, а прибуток до оподаткування – на 93,4 %. У 2022 р. підприємство перейшло зі сплати єдиного податку 4 групи на загальну систему оподаткування, тому витрати на податок на прибуток склали 30 тис. грн. В результаті чистий прибуток склав 135 тис. грн, що на 94,6 % менше порівняно з 2020 р. У базовому році частка чистого прибутку в чистому доході від реалізації становила 13 %, у валовому прибутку – 39,3 %. У звітному році частка чистого прибутку ПАФ «XXX» у чистому доході склала 0,5 %, у валовому прибутку – 3,3 %.

Таким чином, у цілому спостерігається позитивна динаміка показників фінансових результатів діяльності ПАФ «XXX» - рис. 3.3.

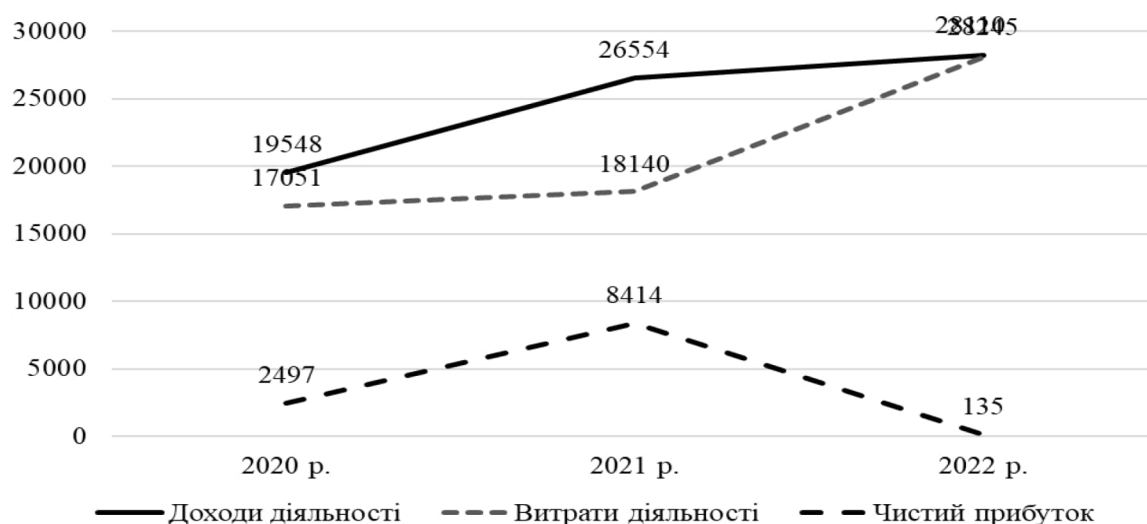


Рис. 3.3. Динаміка доходів, витрат діяльності та чистого прибутку ПАФ «XXX» за 2020 – 2022 рр., тис. грн

Для дослідження прибутковості сільськогосподарської діяльності ПАФ «ХХХ» проведемо аналіз рентабельності в розрізі продукції. Рівень рентабельності визначено як відношення чистого доходу за мінусом собівартості реалізації за мінусом витрат на збут до собівартості реалізованої продукції, %. – табл. 3.5.

Таблиця 3.5

**Динаміка рентабельності реалізації сільськогосподарської продукції
ПАФ «ХХХ» за 2020 – 2022 рр.**

Вид продукції	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р.
Пшениця	50,8	91,9	27,0	-23,8
Ячмінь ярий	19,9	124,5	36,0	+16,1
Кукурудза на зерно	26,4	44,2	-25,0	-51,4
Гречка	-	25,2	-	-
Просо	-	5,7	-	-
Соя	44,0	83,5	85,3	+41,3
Соняшник	83,0	206,7	28,5	-54,5
Ріпак	-	-	44,3	+44,3
Вівці	120,8	58,3	-	-120,8
Мед натуральний	-9,9	-8,8	-	+9,9

Проведені розрахунки показали, що виробництво та реалізація продукції рослинництва є прибутковою та рентабельною, у 2021 році найбільш рентабельною є продукція соняшнику – 206,7 % та ярого ячменю 124,5 %, у 2022 році – соя (85,3 %) та ярий ячмінь (36 %).

Зростання рентабельності відмічено по ячменю ярого на 16,1 в.п., сої на 41,3 в.п., ріпаку озимого – на 44,3 в.п.

Рентабельність по реалізації кукурудзи та соняшнику зменшилася у 2022 році порівняно з 2021 роком відповідно на 51,4 % та 54,5 %, хоча протягом досліджуваних років є прибутковим.

Аналіз майна ПАФ «ХХХ» за 2020 - 2022 рр. починається з аналізу складу, структури та динаміки загального капіталу (табл. 3.6).

Аналіз майнового стану показав, що у 2022 році вартість майна ПАФ «ХХХ» порівняно з 2020 роком зросла на 19 млн. 773 тис. грн або на 62,8 %. Вартість необоротних активів, яка представлена основними засобами,

збільшилась на 3 млн. 302 тис. грн, або на 19,1 %.

Вартість оборотних активів ПАФ «ХХХ» збільшилась у 2022 році порівняно з 2020 роком на 16 млн. 471 тис. грн., або у 2,2 рази.

Таблиця 3.6

**Динаміка та структура майна ПАФ «ХХХ» за 2020 - 2022 рр.
(станом на кінець року)**

Види активів	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р	
	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	суми, тис. грн	у %
Майно – всього	31474	100,0	47302	100,0	51247	100,0	+19773	+62,8
1. Необоротні активи	17328	55,1	17790	37,6	20630	40,3	+3302	+19,1
1.1. Основні засоби	17244	54,8	16371	34,6	20346	39,7	+3102	+18,0
2. Оборотні активи	14146	44,9	29512	62,4	30617	59,7	+16471	У 2,2 р.
2.1. Запаси	11357	36,1	20947	44,3	23704	46,3	+12347	У 2,1 р.
2.1.1. Вироб- ничі запаси	162	0,5	2555	5,4	1269	2,5	+1107	У 7,8 р.
2.1.2. Незавер- шене виробництво	857	2,7	1955	4,1	1956	3,8	+1099	У 2,3 р.
2.1.3. Готова продукція та товари	10338	32,8	16437	34,7	20479	40,0	+10141	+98,1
2.2. Поточні біологічні активи	19	0,1	42	0,1	39	0,1	+20	У 2,1 р.
2.3. Поточна дебіторська заборгованість	225	0,7	3069	6,5	4148	8,1	+3923	У 18,4 р.
2.4. Грошові кошти	941	3,0	3806	8,0	1058	2,1	+117	+12,4
2.5. Витрати майбутніх періодів	1604	5,1	1573	3,3	1494	2,9	-110	-6,9
2.6. Інші оборотні активи	-	-	75	0,2	174	0,3	+174	X

Зростання відмічено у вартості запасів на 12 млн. 347 тис. грн, або у 2,1 рази, які представлені виробничими запасами та готовою продукцією та

товарами.

Підвищення відмічено по вартості поточної дебіторської заборгованості на 3 млн. 923 тис. грн, або у 18,4 рази та по вартості незавершеного виробництва на 1 млн. 99 тис. грн, або у 2,3 рази.

Також зростання відмічено по вартості грошових коштів та поточних фінансових інвестицій на 117 тис. грн, або на 12,4 %. Вартість інших оборотних активів збільшилась на 174 тис. грн, або на 96,5 %. Зменшилась вартість витрат майбутніх періодів на 110 тис. грн, або на 6,9 %. У структурі майна ПАФ «ХХХ» за 2021 - 2022 рр. переважає питома вага оборотних активів – 62,4 % та 59,7 %. У 2020 – питома вага необоротних активів – 55,1 %.

Динаміка та структура джерел формування капіталу ПАФ «ХХХ» відображено у табл. 3.7.

Таблиця 3.7

**Динаміка та структура джерел формування капіталу
ПАФ «ХХХ» за 2020 – 2022 рр. (станом на кінець року)**

Види пасивів	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р	
	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	суми, тис. грн	у %
Капітал – всього	33888	100,0	47302	100,0	51247	100	+17359	+51,2
1. Власний капітал	22904	67,6	31318	66,2	31453	61,4	+8549	+37,3
1.1. Зареєстрований (пайовий) капітал	846	2,5	846	1,8	846	1,7	-	x
1.2. Нерозподілений прибуток	20188	59,6	28602	60,5	28737	56,1	+8549	+42,3
2. Зобов'язання і забезпечення	10984	32,4	15984	33,8	19794	38,6	+8810	+80,2
2.1. Довгострокові зобов'язання і забезпечення	5167	15,2	1504	3,2	506	1,0	-4661	-90,2
2.2. Поточні зобов'язання і забезпечення	5817	17,2	14480	30,6	19288	37,6	+13471	У 3,3 р.
2.2.1. Поточна кредиторська заборгованість	579	1,7	1094	2,3	1032	2,0	+453	+78,2

Аналіз даних табл. 3.7 показав, що загальна сума капіталу досліджуваного підприємства у 2022 р. збільшилась порівняно з 2020 р. на 17 млн. 359 тис. грн або на 51,2 %. Сума власного капіталу підприємства зросла на 8 млн. 549 тис. грн або на 37,3 %, за рахунок зареєстрованого капіталу та нерозподіленого прибутку. Сума зобов'язань та забезпечень ПАФ «ХХХ» у 2022 році порівняно з 2020 роком збільшилась на 8 млн. 810 тис. грн, або на 80,2 % за рахунок суми поточних зобов'язань та забезпечень, які представлені поточною кредиторською заборгованістю.

У структурі пасивів ПАФ «ХХХ» протягом 2020 – 2022 рр. переважає питома вага власного капіталу підприємства – 67,6 %, 66,2 % та 61,4 %.

Використаємо дані табл. 3.8 для оцінки платоспроможності ПАФ «ХХХ» систему показників, які мають назву коефіцієнтів ліквідності.

Таблиця 3.8

Показники оцінки ліквідності та платоспроможності

ПАФ «ХХХ» за 2020 - 2022 рр.

Показники	Нормативне значення	Роки			Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р.
		2020	2021	2022	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	>0,2	0,162	0,263	0,055	-0,107
Проміжний коефіцієнт покриття	>0,7	0,200	0,480	0,279	+0,078
Загальний коефіцієнт покриття	≥1,5	2,432	2,038	1,587	-0,844
Коефіцієнт платоспроможності	≥0,1	0,162	0,263	0,055	-0,107
Коефіцієнт критичної ліквідності	≥0,8	2,253	1,724	1,418	-0,835

Станом на 2022 рік коефіцієнт абсолютної ліквідності є нижче нормативного на 0,145 пункти, тобто використавши грошові кошти підприємства не мало змогу погасити поточні зобов'язання (на 1 грн поточних зобов'язань припадало 0,055 грн грошових коштів).

Проміжний коефіцієнт покриття є нижче нормативного у 2022 році на 0,421 пункти. Розрахований показник показав, що відповідно на 1 грн поточних

зобов'язань припадало відповідно до 2022 року 0,279 грн (при нормативі $\geq 0,7$).

Загальний коефіцієнт покриття є вище нормативного протягом 2022 року. На 1 грн поточних зобов'язань у 2022 р. припадає 1,587 грн оборотних активів підприємства (при нормативі $\geq 1,5$).

Отже, аналіз розрахованих показників, які характеризують фінансовий стан досліджуваного підприємства свідчать про його діквідність, платоспроможність та незалежність від зовнішніх кредиторів.

3.2. Аналіз використання трудових ресурсів та продуктивності праці

Конкурентоздатність підприємств залежить від дії різних чинників, одним з яких є трудовий. Адже, фундаментальну основу переваг в конкурентній боротьбі забезпечує людський чинник. Аналіз показників з праці і зарплати орієнтований на підвищення продуктивності праці. За умови зростання продуктивності праці знижується собівартість продукції, зростає прибуток. В процесі аналізу трудових ресурсів здійснюється аналіз забезпеченості підприємства робочою силою, оцінка впливу трудових факторів на обсяг виробництва продукції; оцінка співвідношення між темпом зростання продуктивності праці і темпом зростання середньої заробітної плати.

За вихідними даними табл. 3.9 розрахувати показники, що характеризують навантаження на одного працюючого у ПАФ «XXX».

Аналіз забезпечення трудовими ресурсами досліджуваного підприємства показав, що середньооблікова чисельність працюючих у 2022 році порівняно з 2020 роком зросла на 5 осіб, або на 25 % при зростанні посівної площі на 0,48 га та зростанні вартості основних засобів на 7 млн 517 тис. грн, або на 31,5 %.

Аналіз показників забезпечення трудових ресурсів показало, що на одного працівника припадало у 2022 році 29,9 га, що на 7,6 га менше порівняно з 2020 роком (на 20 %) зменшився на 7,6 га, що пояснюється випереджаючим

зростанням середньооблікової чисельності працюючих у рослинництві порівняно з зростанням посівної площі сільськогосподарських культур.

Таблиця 3.9

**Динаміка забезпеченості ПАФ «ХХХ» трудовими ресурсами
у 2020-2022 рр.**

Показник	Роки			Відхилення (+,-) 2022 р. від 2020 р	
	2020	2021	2022	абсолютне	відносне, %
Середньооблікова кількість працівників, зайнятих у рослинництві, осіб	28	30	35	+7	+25
Площа сільськогосподарських угідь, га	1044,79	1062,68	1045,27	+0,48	0,0
Середньорічна вартість основних виробничих засобів, тис. грн	23840	25118	31357	+7517	+31,5
Припадає в розрахунку на одного працюючого в рослинництві сільськогосподарських угідь, га:	37,3	35,4	29,9	-7,6	-20,0
Припадає на середньорічного працівника основних засобів (фондоозброєність), тис. грн.	851,4	837,3	895,9	+44,5	+5,2

Показник фондоозброєності ПАФ «ХХХ» зріс на 44,5 тис. грн, або на 5,2 %, тобто на 1 працівника припадало у 2022 році 895,9 тис. грн вартості основних засобів, тоді як у 2020 році 851,4 тис. грн. Дана тенденція пояснюється випереджаючим приростом зростання вартості основних засобів – на 31,5 % порівняно з зростанням чисельності працюючих – на 25 %.

Використавши дані статистичної звітності ПАФ «ХХХ» проаналізуємо динаміку середньооблікової кількості працівників, фонду оплати праці та середньомісячної зарплати (табл. 3.10).

Аналіз показників використання трудових ресурсів показав:

- продуктивність праці у ПАФ «ХХХ» зросла з 535,23 тис. грн у 2020 році до 728,77 тис. грн у 2022 році, тобто на 36 %. Позитивна тенденція пов'язана з випереджаючим зростанням вартості виробленої продукції рослинництва у 2022 році проти 2020 року (на 70,2 %) порівняно з приростом чисельності працюючих (на 25 %). Підвищення продуктивності праці на підприємствах безпосередньо пов'язане з наявністю необхідних трудових ресурсів та їх

раціональним використанням. Для того, щоб підвищити рівень продуктивності праці, також необхідно враховувати змінні фактори середньої заробітної плати. Це пов'язано з тим, що оплата праці виступає стимулюючим фактором, який підвищує ефективність роботи працівників на підприємстві.

Таблиця 3.10

**Показники використання трудових ресурсів ПАФ «XXX»
за 2020-2022 рр.**

Показник	Роки			Відхилення (+,-) 2022 р. від 2020 р	
	2020	2021	2022	абсо- лютне	віднос- не, %
Середньооблікова кількість працівників, зайнятих у рослинництві, осіб	28	30	35	+7	+25
Вироблено валової продукції (по собівартості), тис. грн	14986,5	18842,6	25507,1	+10520,6	+70,2
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн	19179	25557	26400	+7221	+37,7
Прибуток (збиток) від операційної діяльності, тис. грн	3704	9482	2009	-1695	-45,8
Витрати на оплату праці, тис. грн	3476,4	4083,2	5504,4	2028	58,3
Показники використання трудових ресурсів					
Продуктивність праці - вироблено валової продукції на одного працівника, тис. грн	535,23	628,09	728,77	+193,54	+36,2
Коефіцієнт приросту, пункти	x	1,173	1,160	x	x
Отримано на одного працівника, тис. грн:					
чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	684,96	851,90	754,29	+69,32	+10,1
прибутку операційної діяльності	132,29	316,07	57,40	-74,89	-56,6
Середньорічна заробітна плата одного працівника, тис. грн	10346,4	11342	13105,71	+2759,31	+26,7
Коефіцієнт приросту, пункти	x	1,10	1,160	x	x
Вироблено валової продукції на 1 грн витрат на оплату праці, грн	4,31	4,61	4,63	+0,32	+7,5

Існують три основні моделі, що визначають співвідношення темпів зростання заробітної плати та продуктивності праці:

- збалансована модель - темпи зростання зарплати = динаміці продуктивності праці;

- «регресивна» модель - темпи зростання зарплати відстають від зростання продуктивності;

- компенсаційна модель - темпи зростання зарплати випереджають зростання продуктивності праці.

Як свідчать дані рис. 3.4 у ПАФ «ХХХ» діє збалансована модель, що свідчить про ефективність показників використання трудових ресурсів.

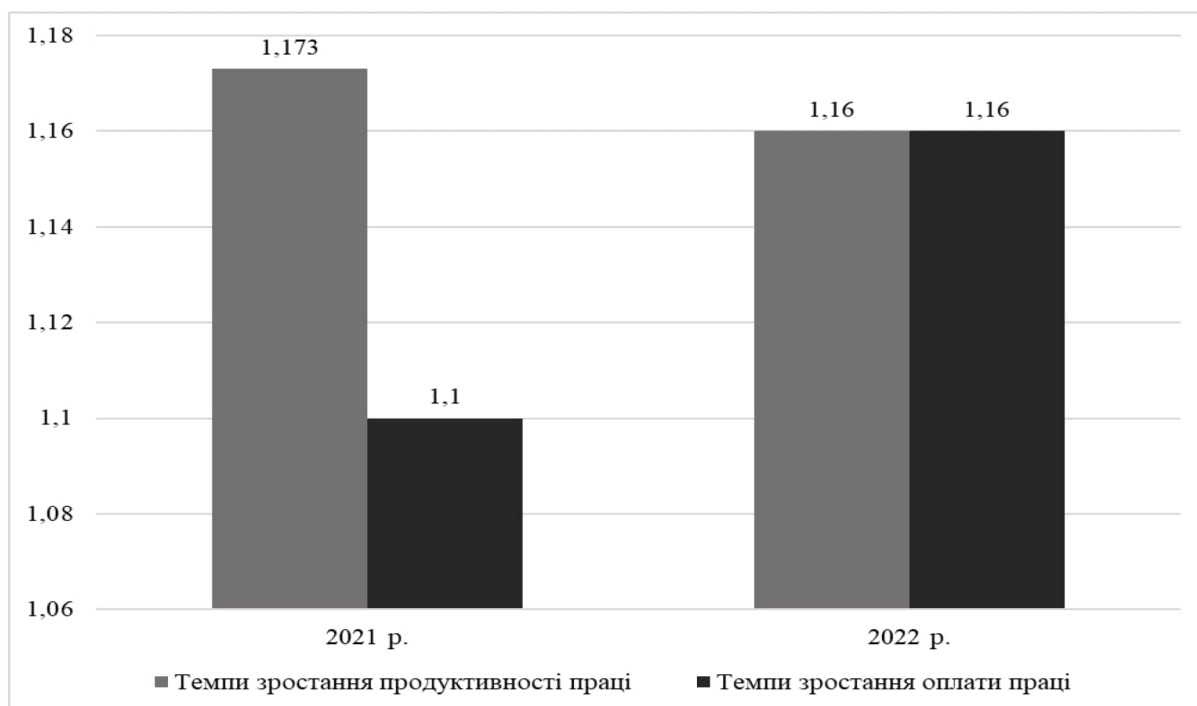


Рис. 3.4. Зісталення темпів зростання продуктивності та оплати праці у ПАФ «ХХХ» у 2021 – 2022 рр., пункти

- на 1 працівника у 2020 році припадало 684,96 тис. грн чистого доходу від реалізації продукції рослинництва, тоді як у 2022 році цей показник склав 754,29 тис. грн, це на 10,1 % більше. Тобто доходи від реалізації зростали інтенсивніше порівняно з чисельністю працівників;

- фінансовий результат від операційної діяльності на 1 працюючого навпаки знизився на 74,89 тис. грн, але це спричинено більше зниженням суми фінансового результату, оскільки факторами його формування є і інші операційні витрати, адмінвитрати, збутові, а також інші доходи по операційної діяльності;

- середньорічна заробітна плата у агрофірмі поступово зростає, і є як для

сільського господарства високою. Наприклад на рис. 3.5 представлено порівняння її із середньообласним показником. Ілюстровані дані показали, що рівень заробітної плати у ПАФ «ХХХ» у 2020 р. є вищим за середньомісячний однойменний обласний показник на 3,3 %. У 2021 році середньомісячна заробітна плата працівників рослинництва ПАФ «ХХХ» є нижче обласного показника на 10,8 %, у 2022 році майже відповідає показнику обласному, при цьому є нижчою на 2,3 %.

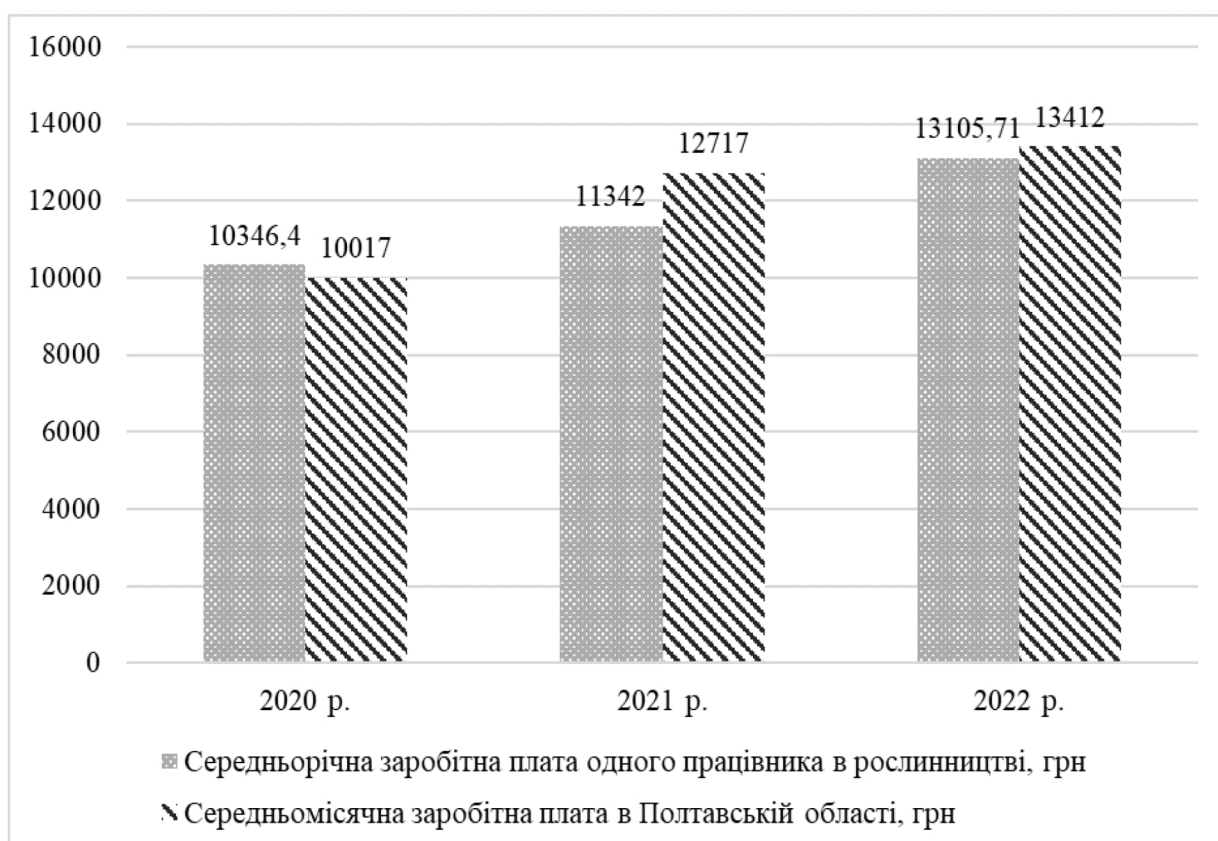


Рис. 3.5. Динаміка середньомісячної заробітної плати одного працівника у ПАФ «ХХХ» за 2020- 2022 рр., грн

- відповідно на 1 грн заробітної плати припадало у 2020 році 4,31 грн валової продукції, тоді як у 2022 році – 4,63 грн, тобто на 0,32 грн, або на 7,5 %, що пов'язано із випереджаючим зростанням вартості валової продукції – на 70,2 % порівняно із зростанням витрат на оплату праці – на 26,7 %. Тобто, можна зробити висновок про задовільний стан показників використання трудових ресурсів, продуктивність праці зростає збалансовано з оплатою праці.

3.3. Аналіз формування фонду оплати праці та вдосконалення системи оплати праці в підприємстві

Розрахунки з оплати праці ПАФ «ХХХ» є, перш за все, складовою поточних зобов'язань (табл. 3.11), витрати на оплату праці складовими витрат ПАФ «ХХХ».

Таблиця 3.11

Динаміка та структура поточної кредиторської заборгованості ПАФ «ХХХ» за 2020 - 2022 рр. (станом на кінець року)

Види зобов'язань	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р.	
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	суми, тис. грн	у %
Поточна кредиторська заборгованість за:								
товари, роботи, послуги	34	5,9	640	58,5	549	53,2	+515	У 16,1 р.
розрахунками з бюджетом	388	67,0	195	17,8	141	13,7	-247	-63,7
розрахунками зі страхування	32	5,5	52	4,8	67	6,5	+35	У 2,1 р.
розрахунками з оплати праці	125	21,6	207	18,9	275	26,6	+150	У 2,2 р.

Отже, у 2022 р. порівняно з 2020 р. сума поточних зобов'язань зросла на 453 тис. грн або на 78,2 %. У складі поточних зобов'язань зниження відмічено по таких складових: за розрахунками з бюджетом на 247 тис. грн або на 63,7 %. Зростання відмічено по таким складовим: за товари, роботи, послуги на 515 тис. грн або у 16,1 рази, за розрахунками за страхуванням на 35 тис. грн, або у 2,1 рази та за розрахунками з оплати праці на 150 тис. грн, або у 2,2 рази.

Аналізуючи структуру поточної заборгованості (рис. 3.6), можна зробити висновок, що протягом 2021 - 2022 рр. переважає частка заборгованості за товари, роботи та послуги – відповідно 58,5 % та 53,2 %. У 2020 році переважає частка за розрахунками з бюджетом – 67 %. Розрахунки з оплати праці займає другу за рангом позицію, у 2020 році 21,6 %, у 2021 р. – 18,9 %, у 2022 році – 26,6 %. З точки зору розрахунків з персоналом це негативна

тенденція, адже у підприємства існує заборгованість по оплаті праці.

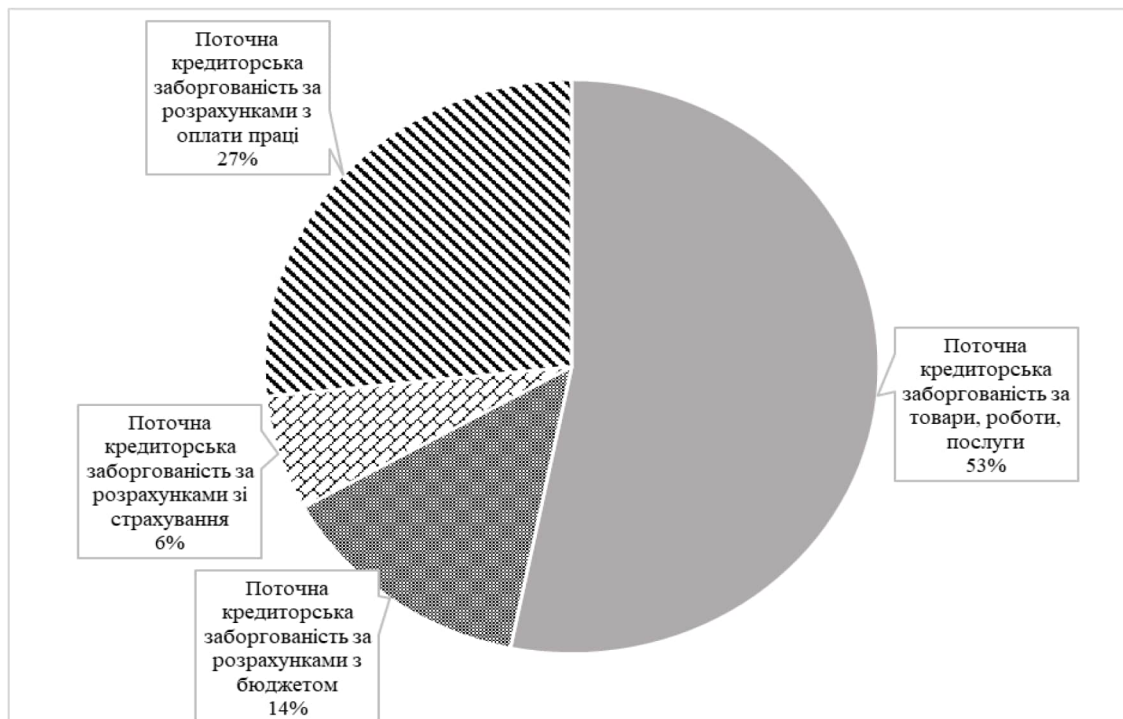


Рис. 3.6. Структура поточної кредиторської заборгованості ПАФ «XXX» станом на кінець 2022 р., %

Формування витрат на оплату праці залежить від категорії працюючих, так як оплата праці робітників найбільше підлягає впливу обсягу випуску продукції (при відрядній оплаті праці) або відпрацьованого часу (при погодинній оплаті праці); оплата праці керівників і спеціалістів визначається за встановленим посадовим окладом і безпосередньо з обсягом випуску продукції не пов'язана.

Витрати на оплату праці є складовою операційних витрат ПАФ «XXX», які за змістом групують в розрізі економічними елементами та статтями витрат.

Під економічними елементами витрат розуміють сутність економічно однорідних витрат у грошовому виразі за їх видами (це групування дозволяє відповісти на питання, які витрати за елементами витрачено за даний звітний період). Групування за елементами витрат дозволяє отримувати інформацію про величину витрат в залежності від їх економічного змісту.

Дані Державної статистики України дають змогу проаналізувати структуру

витрат за елементами. Оскільки ми розуміємо, що витрати в будь-якому елементі мали тенденцію до зростання, то проаналізуємо структуру витрат за елементами в розрізі підприємств України та сільськогосподарських підприємств за їх розмірами – табл. 3.12.

Таблиця 3.12

Склад та структура витрати на виробництво продукції (товарів, послуг) за елементами у 2020 році

Розмір підприємств	матеріальні витрати та витрати на оплату послуг, використані у виробництві		витрати на оплату праці		відрахування на соціальні заходи		амортизація		інші витрати	
	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%
Підприємства України										
великі	1398096085,6	69,4	299116348,4	14,8	60960971,0	3,0	196621264,8	9,8	60853733,1	3,0
середні	1321509877,1	68,0	383704722,7	19,8	79092055,4	4,1	126679364,3	6,5	31421092,7	1,6
малі	755551473,2	73,3	137136910,4	13,3	30578148,5	3,0	79432820,3	7,7	27896471,4	2,7
Сільське, лісове господарство та рибальство										
великі	53266031,4	75,9	6797854,5	9,7	1401605,3	2,0	7659016,3	10,9	1049907,7	1,5
середні	189344595,4	74,1	32422482,7	12,7	6864461,9	2,7	20264205,0	7,9	6672713,4	2,6
малі	145502344,5	78,0	14545328,8	7,8	3360929,2	1,8	17512064,2	9,4	5606800,6	3,0

Отже, оцінка структури витрат за елементами показала, що найбільшу частку, як і зазвичай, займають матеріальні витрати, їх висока частка пояснюється ще і тим що до них включено оплату послуг сторонніх організацій, які використані у виробництві. Якщо брати до уваги галузь сільського господарства, то зараз досить часто зустрічаються ситуації, коли для підприємства краще придбати послуги по обробці, захисту, збиранню, аніж наймати працівників.

Пояснюється це і тим, що підприємств, яких надають послуги стає більше, а отже ціни нижче, наприклад, середні ціни на захист с.-г. культур зменшилися у 2020 році проти 2019 до на 3,8 %, по оранці залишилися на тому ж рівні, на культивування зменшилися на 1,5 %, внесення добрив – на 7,4 %, перевезення вантажів – на 21,4 %. Відтак, частка витрат на оплату праці у підприємствах, незалежно від розміру є незначною, і коливається від 13,3 до 19,8 % у всіх галузях, від 7,8 до 12,7 % у сільському господарстві.

Групування за статтями витрат ПАФ «ХХХ» використовується для поділу витрат за видами, що дає можливість здійснювати ретроспективний контроль за витратами з точки зору їх призначення.

Використавши дані «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)» проаналізуємо склад, структуру та динаміку операційних витрат за елементами ПАФ «ХХХ» за допомогою даних табл. 3.13.

Таблиця 3.13

**Динаміка та структура елементів операційних витрат
ПАФ «ХХХ» за 2020 - 2022 рр.**

Елементи витрат	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Зміни 2022 р. (+, -) до 2020 р.	
	сума, тис. грн	у % до під-сумку	сума, тис. грн	у % до під-сумку	сума, тис. грн	у % до під-сумку	суми, тис. грн	у %
1. Матеріальні затрати	5934	32,4	9158	36,7	12279	39,4	+6345	У 2,1 р.
2. Витрати на оплату праці	5450	29,7	6649	26,6	7887	25,3	+2437	+44,7
3. Відрахування на соціальні заходи	1117	6,1	1365	5,5	1625	5,2	+508	+45,5
4. Амортизація	1326	7,2	2229	8,9	2264	7,3	+938	+70,7
5. Інші операційні витрати	4496	24,5	5566	22,3	7094	22,8	+2598	+57,8
Разом	18323	100	24967	100	31149	100,0	+12826	+70,0

Отже, загальна сума операційних витрат за елементами ПАФ «ХХХ» збільшилася у 2022 році порівняно з 2020 роком на 12 млн 826 тис. грн, або на 70 % за рахунок всіх складових: матеріальних витрат у 2,1 рази (що можна пояснити постійними змінами у цінах на матеріальні цінності), витрат на оплату праці 44,7 %, відрахувань на ЄСВ 45,5 %, амортизаційних відрахувань на 70,7 %, інших операційних витрат на 57,8 %.

У структурі витрат за елементами ПАФ «ХХХ» (рис. 3.7) протягом досліджуваних років переважає частка матеріальних витрат, на кінець 2022 року вона склала 39,4 %.

Відмітимо високу частку витрат на оплату праці у структурі витрат за елементами, зокрема у 2022 році вона склала 25,3 %, що на 4,4 пункти менше

порівняно з 2020 роком.

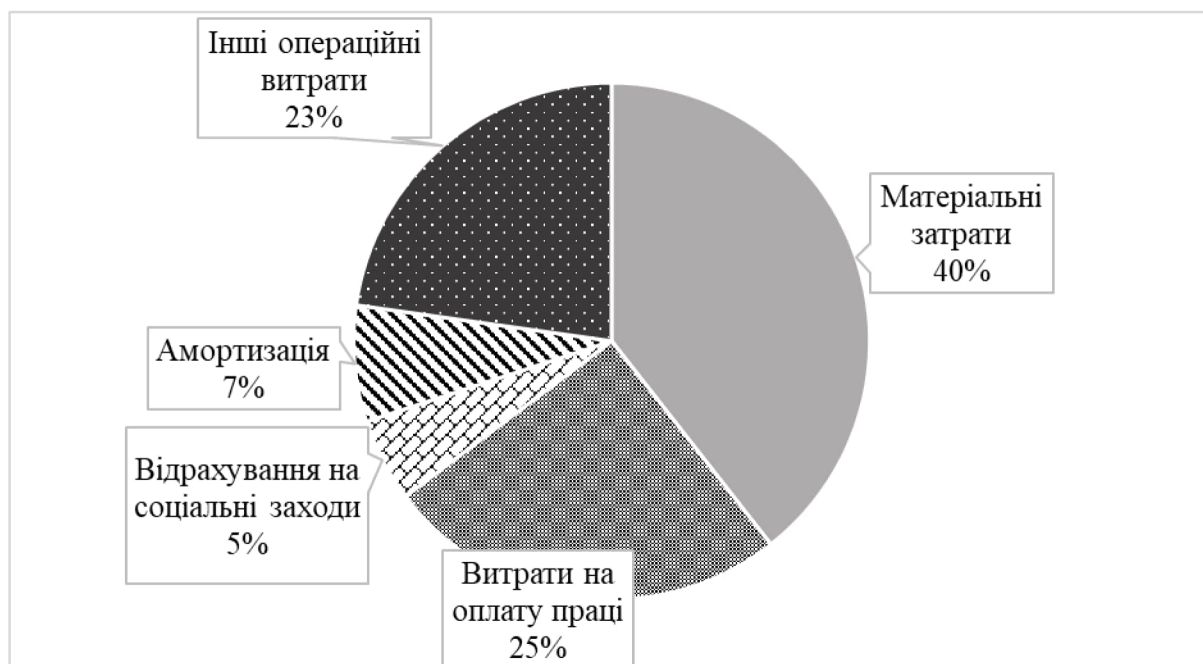


Рис. 3.7. Структура витрат за елементами ПАФ «XXX» за 2022 р., %

Витрати на оплату праці є складовою операційних витрат підприємства та собівартості виробленої продукції.

Собівартість виробленої продукції рослинництва – це всі витрати, затрачені на виробництво певного виду продукції (кукурудза на зерно, соя).

До її складу входять: витрати на оплату праці (рахунок 66); відрахування на соціальні заходи (єдиний соціальний внесок – рахунок 651); матеріальні витрати (матеріали сільськогосподарського призначення – рахунок 208, паливо-мастильні матеріали – рахунок 203, запасні частини – рахунок 207, малоцінні та швидкозношувані предмети – рахунок 22 та інші); амортизація необоротних активів (рахунок 13); інші витрати – всі інші витрати, які не обліковані вище.

Форма 50 с.-г. «Основні економічні показники роботи сільгоспідприємств» за 2020 – 2022 рр. ПАФ «XXX» містить інформацію про собівартість в розрізі виробленої продукції та статей витрат.

Проаналізуємо динаміку (табл. 3.14) та структуру витрат (рис. 3.8) на виробництво продукції рослинництва ПАФ «XXX».

**Динаміка та структура витрат на виробництво продукції рослинництва
ПАФ «XXX» за 2020 - 2022 рр.**

Види витрат	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р.	
	сума, тис. грн	у % до сум и	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	суми, тис. грн	у %
Прямі матеріальні витрати	5769,2	38,1	7493	39,3	11433,6	43,6	+5664,4	+98,2
Прямі витрати на оплату праці	3476,4	23	4083,2	21,4	5504,4	21,0	+2028	+58,3
Інші прямі витрати	4873,8	32,2	6436,8	33,7	7641,7	29,2	+2767,9	+56,8
Загальновиробничі витрати	1011	6,7	1071	5,6	1618,8	6,2	+607,8	+60,1
Разом	15130,4	100	19084	100	26198,5	100	+11068,1	+73,2

Отже, витрати на виробництво продукції рослинництва ПАФ «XXX» збільшилися у 2022 році порівняно з 2020 роком на 11 млн 68,1 тис. грн, або на 73,2 % за рахунок прямих матеріальних витрат на 5 млн 664,4 тис. грн, або на 98,2 %, витрат на оплату праці на 2 млн 28 тис. грн, або на 58,3 %, інших прямих витрат на 2 млн 767,9 тис. грн, або на 56,8 %, загальновиробничих витрат на 607,8 тис. грн, або на 60,1 %.

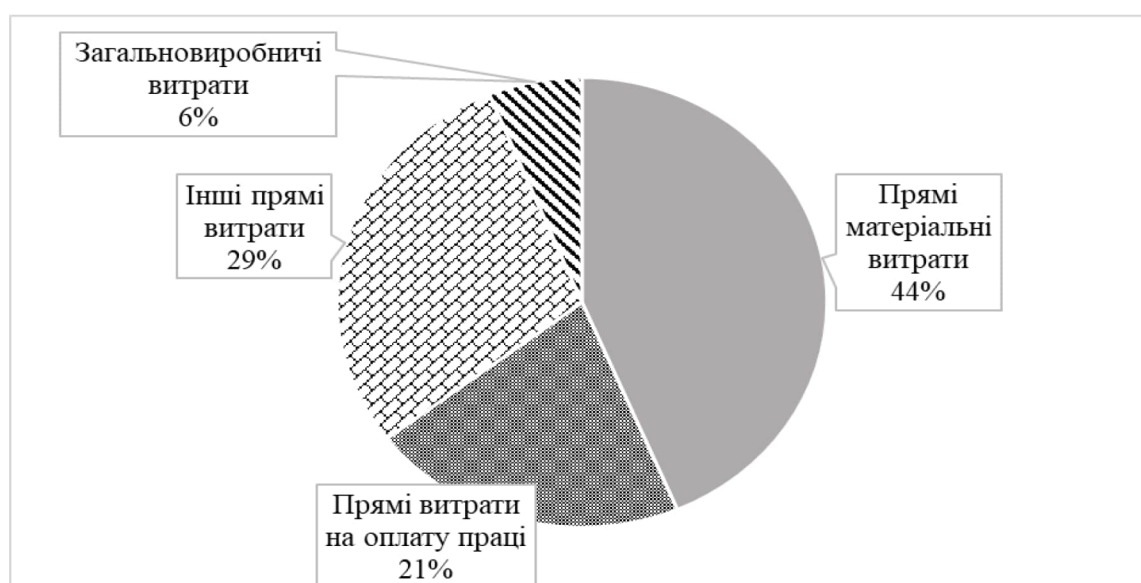


Рис. 3.8. Структура витрат на виробництво продукції рослинництва
ПАФ «XXX» у 2022 р., %

У структурі витрат на виробництво продукції рослинництва переважає частка матеріальних витрат. Зокрема, на кінець 2022 року вона склала 43,6 %, що на 5,5 пункти більше порівняно з 2020 роком. Частка ж витрат на оплату праці склала у 2022 році 21 %, що на 2 пункти менше порівняно з 2020 роком.

Важливим напрямом аналізу розрахунків з оплати праці є визначення впливу факторів на зміну фонду оплати праці з використанням детермінованих факторних моделей. Наприклад, факторний аналіз фонду оплати праці проведемо за допомогою двофакторної мультиплікативної моделі:

$$\text{ФОП} = \text{ЧП} \times \text{ЗП} \times 12, \quad (3.1)$$

де ФОП – фонд оплати праці, тис. грн;

ЧП – середньооблікова кількість працівників, осіб;

ЗП – середньомісячна заробітна плата одного працівника, грн.

Розрахунки за допомогою способу абсолютних різниць мають таку послідовність.

Загальна зміна (+,-) фонду оплати праці, тис. грн:

$$\Delta \text{ФОП} = \text{ФОП}_1 - \text{ФОП}_0, \quad (3.2)$$

у тому числі за рахунок факторів:

1) середньооблікової кількості працівників:

$$\Delta \text{ФОП}_{\text{чп}} = (\text{ЧП}_1 - \text{ЧП}_0) \times \text{ЗП}_0 \times 12; \quad (3.3)$$

2) середньомісячної заробітної плати одного працівника:

$$\Delta \text{ФОП}_{\text{зп}} = \text{ЧП}_1 \times (\text{ЗП}_1 - \text{ЗП}_0) \times 12. \quad (3.4)$$

За інформацією форми № 50-сг проведемо факторний аналіз фонду оплати праці в рослинництві у ПАФ «ХХХ» за 2020 р. та 2022 р. (табл. 3.15).

Таблиця 3.15

Факторний аналіз фонду оплати праці в рослинництві ПАФ «ХХХ» за 2020 р. та 2022 р.

Показник	Середньооблікова кількість працівників, осіб			Середньомісячна заробітна плата, грн		
	2020 р.	2022 р.	відхилення (+,-)	2020 р.	2022 р.	відхилення (+,-)
Рослинництво	28	35	+7	10346,4	13105,71	+2759,31

Продовж. табл. 3.15

Показник	Фонд оплати праці, тис. грн		Зміна (+,-) фонду оплати праці, тис. грн		
	2020 р.	2022 р.	загальна	у т. ч. за рахунок факторів	
				кількості працівників	заробітної плати
Рослинництво	3476,4	5504,4	+2028	+869,1	1158,92

Таким чином, у галузі рослинництва загальна зміна фонду оплати праці ПАФ «ХХХ» у 2022 році порівняно з 2020 роком склала 2 млн 28 тис. грн, що є результатом підвищення середньомісячної заробітної плати на 2759,31 грн, при зростанні кількості працівників у галузі на 7 осіб.

В результаті: за рахунок збільшення кількості працюючих ПАФ «ХХХ», фонд оплати праці збільшився на 869,1 тис. грн, за рахунок зростання середньомісячної зарплати, фонд оплати праці зріс на 1158,92 тис. грн.

Одним з головних принципів стимулювання до праці є матеріальна зацікавленість працівників. Процедура формування системи оплати праці, її розроблення і реалізація передбачають чітке визначення мети і завдань системи оплати праці. Адже для працівника завжди є і надалі залишатиметься головним джерелом доходу зарплата. При належній організації оплати праці на підприємстві може бути забезпечений прямий і необхідний зв'язок доходів з кількістю і якістю витраченої праці. Саме за її допомогою оцінюється кваліфікація працівника, складність виконуваної ним роботи, обсяг та кількість вироблених матеріальних благ, наданих послуг.

Удосконалення оплати праці на підприємстві матиме вищу ефективність за умови дотримання наступних принципів: відповідність заробітної плати ціні робочої сили; залежність заробітної плати від кількості і якості праці та від кінцевих результатів роботи підприємства; забезпечення переваг в оплаті праці тим працівникам, які роблять найбільший трудовий внесок у виробничі результати підприємства; відповідальність керівників підприємств за порушення законодавства про оплату праці.

ВИСНОВКИ

Дослідивши методику обліку та аналізу розрахунків з оплати праці у ПАФ «ХХХ» можна зробити наступні висновки:

Порядк здійснення та облікового відображення розрахунків з оплати праці займає одне з провідних місць у системі обліку ПАФ «ХХХ». Адже, саме, від ефективності системи оплати праці та правильності проведених розрахунків з оплати праці залежить трудова дисципліна на підприємстві.

Розрізняють основну та додаткову заробітну плату. Основна – це винагорода за виконану роботу у відповідності до встановлених норм праці (норми часу, посадові обов'язки, виробітку, обслуговування), що встановлюється у вигляді тарифних ставок і відрядних розцінок (для виробничого персоналу та посадових окладів (для адміністративного персоналу)). Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи, винахідливість та особливі умови праці.

Встановлено, що бухгалтерський облік у ПАФ «ХХХ» ведеться у відповідності до чинного законодавства та Наказу «Про облікову політику». У частині обліку розрахунків з оплати праці у даному Наказі зазначено: види оплати праці; форми, системи, розміри заробітної плати та інших виплат; порядок та створення резервів на виплату відпусток, винагород за підсумками роботи за рік; строк подання первинних документів з обліку праці та її оплати до бухгалтерії підприємства; порядок обробки та зберігання первинних документів та реєстрів обліку з оплати праці.

Рекомендовано доповнити Наказ про облікову політику наступними положеннями: формами кадрової документації; встановленням режиму роботи працівників; нормуванням оплати праці.

Документування операцій пов'язаних із обліком розрахунків з оплати праці являє собою систематичний, безперервний та послідовний процес. На досліджуваному товаристві операції за виплатами працівникам оформляються первинними документами встановленої законодавством форми, та

відображаються у бухгалтерському обліку де відбувається їх узагальнення у облікових регістрах (журналах, головних книгах) та формах звітності програмного продукту 1С : Бухгалтерія 8.3.

ПАФ «ХХХ» використовує в обліку рахунки класу 9 «Витрати діяльності», тому нарахування заробітної плати працівникам товариства відображається в дебеті рахунків: 23 «Виробництво» (оплата праці працівників безпосередньо зайнятих на виробництві), 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» (оплата праці працівників адміністрації, працівникам збутової діяльності) тощо.

В результаті дослідження встановлено: основними технічними культурами, які вирощує ПАФ «ХХХ» є соя та соняшник та ріпак озимий (у 2022 р.). Розширення посівних площ соняшнику відбулося за рахунок зменшення площі кукурудзи на зерно та сої.

Валовий збір соняшнику у 2022 році порівняно з 2020 роком збільшилася; собівартість виробленої продукції збільшилася; показники, що характеризують економічну ефективність характеризується у 2022 році прибутковістю за рахунок переважаючої ціни над собівартістю реалізації.

Аналіз ліквідності балансу ПАФ «ХХХ» показав, що протягом досліджуваних років баланс має ознаки ліквідного. На 2022 рік фінансовий стан ПАФ «ХХХ» можна охарактеризувати як ліквідний та платоспроможний. Показники структури капіталу є вище нормативного значення та свідчать про те, що ПАФ «ХХХ» є фінансово стійким та незалежним від кредиторів.

У динаміці досліджуваних років доходи зросли у 2022 році порівняно з 2020 роком на 44,6% за рахунок зростання доходу від реалізації пшениці, ячменю, кукурудзи на зерно, соняшника та ріпаку озимого, чистий дохід від основної операційної діяльності (товарів, робіт, послуг) становить 93,4 % у складі доходів, 6,5 % припадає на інші операційні доходи.

Прибуток від операційної діяльності зменшився на 45,8 %, а прибуток до оподаткування – на 93,4 %, чистий прибуток склав 135 тис. грн, що на 94,6 %

менше порівняно з 2020 роком.

У 2022 році частка чистого прибутку ПАФ «ХХХ» у чистому доході склала 0,5 %, у валовому прибутку – 3,3 %.

Виробництво та реалізація продукції рослинництва є прибутковою та рентабельною, у 2022 році найбільш рентабельною є продукція сої – 85,3 % та ріпаку озимого - 44,3 %.

Середньооблікова чисельність працюючих зросла на 25 % при незначному зростанні посівної площі та підвищенні вартості основних засобів на 31,5 %. Тобто, на одного працівника припадало у 2022 році 29,9 га посівної площі та 895,9 тис. грн вартості основних засобів.

Продуктивність праці у ПАФ «ХХХ» зросла на 36 % при зростанні заробітної плати на 26,7 %. Аналіз дав змогу зробити висновок, що тут існує збалансована модель, оскільки темпи зростання оплати праці тотожні зростанню продуктивності праці.

Середньорічна заробітна плата у агрофірмі зростає, рівень заробітної плати у ПАФ «ХХХ» у 2022 році майже відповідає показнику обласному, при цьому є нижчою на 2,3 %.

У поточній кредиторській заборгованості, частка розрахунків з оплати праці займає високу другу позицію. На 2022 рік вона склала 26,6 %, а отже, підприємство має заборгованість за оплатою праці.

У рослинництва загальна зміна фонду оплати праці у 2022 р. проти 2020 р. склала 2 млн 28 тис. грн, що є результатом зростання середньомісячної заробітної плати на 2759,31 грн, при зростанні кількості працівників у галузі на 7 осіб. Тобто, за рахунок збільшення персоналу, фонд оплати праці збільшився на 869,1 тис. грн, тоді як підвищення рівня зарплати, фонд оплати праці зріс на 1158,92 тис. грн.

У цілому для покращення стану обліку, контролю та аналізу витрат на оплату праці пропонуємо:

- посилити контроль за змінами у законодавстві щодо порядку нарахування заробітної плати та виплатами, які до неї включаються для

порівняння з мінімальною заробітною платою.

- проводити оперативний контроль за дотриманням оптимальної динаміки продуктивності праці та заробітної плати, що матиме позитивний вплив на зменшення витрат по статті «Витрати на оплату праці» в собівартості одиниці продукції, а отже, і підвищення рівня її ринкової конкурентоспроможності та прибутковості.