

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВОЛИНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ЛЕСІ УКРАЇНКИ**

Кафедра обліку і оподаткування

На правах рукопису

СУШНЬОВА ГАЛИНА СЕРГІЇВНА

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ ВИМІР ВИТРАТ НА
ОПЛАТУ ПРАЦІ**

Спеціальність: 071 «Облік і оподаткування»

Освітньо-професійна програма «Облік і оподаткування»

Робота на здобуття освітнього ступеня «Магістр»

Науковий керівник:

САФАРОВА АННА ТАДЖИДІНІВНА

кандидат економічних наук, доцент

РЕКОМЕНДОВАНО ДО ЗАХИСТУ

Протокол № 6
засідання кафедри обліку і оподаткування
від 08.12.2025 року

Завідувач кафедри
_____ проф. Садовська І.Б.

ЛУЦЬК – 2025

Волинський національний університет імені Лесі Українк

Факультет економіки та управління
Кафедра обліку і оподаткування
Другий (магістерський) рівень
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна програма «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри

«04» грудня 2025 року

ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ (ПРОЕКТ) **ЗДОБУВАЧУ ОСВІТИ**

Сушньовій Галині Сергіївні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема проекту (роботи) Обліково-аналітичний вимір витрат на оплату праці

Керівник проекту (роботи) Сафарова Анна Таджидінівна, к.е.н., доцент,
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

2. Строк подання студентом роботи (проекту) 08.12.2025 р.

3. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи (проекту) Метою випускної кваліфікаційної роботи є формування науково-теоретичних засад та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення витрат на оплату праці на підприємстві з метою підвищення ефективності управління трудовими ресурсами та фінансовими результатами діяльності. Завдання роботи полягають у дослідженні теоретичних і нормативних засад обліку витрат на оплату праці, аналізі організації їх бухгалтерського та аналітичного забезпечення на підприємстві

4. Дата видачі завдання 04.12.2024 р.

АНОТАЦІЯ

Сушньова Г. С. Обліково-аналітичний вимір витрат на оплату праці.

В роботі розглядаються теоретичні аспекти формування витрат, пов'язаних з винагородою за працю. Детально проаналізовано нормативно-правову базу, що регулює їхнє відображення у бухгалтерському та податковому обліку. Додатково, було досліджено сучасні підходи до організації аналітичного супроводу процесу управління людськими ресурсами. Особлива увага приділена специфіці обліку оплати праці в аграрних підприємствах, що функціонують в умовах застосування спрощеної системи оподаткування (платники єдиного податку 4-ї групи).

У рамках практичної частини роботи здійснено оцінювання ефективності організації облікової та аналітичної діяльності стосовно витрат на заробітну плату в XXXXXXXXXXXXXXXX. Проведено аналіз динаміки фонду заробітної плати, його структури за нарахуваннями та відрахуваннями, а також встановлено вплив податкової системи на формування фінансового результату суб'єкта господарювання. Окрім цього, оцінено ефективність використання трудового потенціалу, базуючись на показниках продуктивності праці.

В роботі вдосконалено методичні підходи до обліково-аналітичного забезпечення витрат на оплату праці. Сформульовано рекомендації щодо оптимізації облікових процедур, уточнення методології аналітичного оцінювання витрат та підвищення результативності кадрової політики. Розроблено пропозиції, спрямовані на раціоналізацію взаєморозрахунків з працівниками, зміцнення системи внутрішнього контролю та імплементацію елементів автоматизації облікового процесу.

Наукова новизна дослідження полягає у систематизації підходів до класифікації теорій заробітної плати з урахуванням сучасних умов,

узагальненні проблемних аспектів обліку витрат на оплату праці та формуванні авторських пропозицій щодо вдосконалення обліково-аналітичного процесу.

Практичне значення полягає у можливості застосування отриманих результатів у діяльності підприємства та інших суб'єктів господарювання агропромислового комплексу.

Ключові слова: оплата праці, витрати, фонд оплати праці, продуктивність праці, облікова політика, податкове навантаження, ЄП 4-ї групи.

SUMMARY

Sushnova H. S. Accounting and analytical measurement of labour costs.

The paper examines the theoretical aspects of the formation of costs associated with remuneration for work. The regulatory and legal framework regulating their reflection in accounting and tax accounting is analysed in detail. In addition, modern approaches to the organization of analytical support for the human resources management process were investigated. Special attention is paid to the specifics of pay accounting in agricultural enterprises operating under the conditions of application of the simplified taxation system (payers of the single tax of the 4th group).

The was carried out as part of the practical part of the work, the effectiveness of the organization of accounting and analytical activities regarding wage costs in the Agricultural Production Cooperative «Urozhai» was evaluated. An analysis of the dynamics of the wage fund, its structure by accruals and deductions was carried out, and the influence of the tax system on the formation of the financial result of the business entity was established. In addition, the effectiveness of the use of labour potential was evaluated, based on indicators of labour productivity.

Methodical approaches to accounting and analytical support of labour costs have been improved in the work. Recommendations for optimizing accounting procedures, clarifying the methodology of analytical cost assessment and increasing

the effectiveness of personnel policy have been formulated. Proposals aimed at rationalizing mutual settlements with employees, strengthening the internal control system and implementing elements of automation of the accounting process have been developed.

The scientific novelty of the study of the systematization of approaches to the classification of wage theories taking into account modern conditions, the generalization of problematic aspects of accounting for labour costs and the formation of author's proposals for improving the accounting and analytical process.

The practical significance lies in the text of the possibility of applying the obtained results in the activities of the enterprise and other economic entities of the agro-industrial complex.

Keywords: remuneration, expenses, wage fund, labour productivity, accounting policy, tax burden, EP of the 4th group.

ЗМІСТ

ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1. ВИТРАТИ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ В ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНІЙ СИСТЕМІ	10
1.1. Оцінка наукового надбання з питань організації обліку витрат на оплату праці	10
1.2. Нормативне забезпечення обліку витрат на оплату праці	16
1.3. Зарубіжний досвід обліку витрат на оплату праці	23
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВІ	28
2.1. Аналіз стану і тенденцій розвитку ринку сільськогосподарської продукції	28
2.2. Загальна характеристика підприємства	33
2.3. Організація обліку витрат та оплати праці на підприємстві	38
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВІ	42
3.1. Проблеми обліку витрат на оплату праці та шляхи їх вирішення	42
3.2. Методика аналізу витрат на оплату праці	47
ВИСНОВКИ	52
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	54
ДОДАТКИ	58

ВСТУП

Оплата праці є складною багатогранною категорією, яка відіграє значну роль у житті суспільства, будучи основним джерелом доходу працівників та ключовим чинником мотивації до підвищення ефективності виробництва. В умовах сталого розвитку України бухгалтерський облік є важливим інструментом для формування соціально значущої інформації, серед якої ключовим є показник виплат працівникам.

Оплата праці є ключовою соціально-економічною категорією, що визначає рівень добробуту населення, формує трудову мотивацію та впливає на конкурентоспроможність підприємств. В умовах сучасних трансформацій економіки України, нестачі трудових ресурсів у сільському господарстві, зростання трудової міграції та невідповідності чинного законодавства реаліям ринку особливої актуальності набувають питання удосконалення обліку і аналізу витрат на оплату праці. Недосконалість норм КЗпП, НП(С)БО 26 та їх невідповідність вимогам МСФЗ, проблеми визначення індексації, нарахування компенсацій та організації аналітичного обліку знижують якість управлінської інформації та впливають на ефективність управління персоналом. Саме тому обліково-аналітичний вимір витрат на оплату праці потребує оновлення, систематизації та наукового обґрунтування, що й зумовлює актуальність обраної теми.

Мета дослідження – сформулювати науково-теоретичні засади та практичний інструментарій обліково-аналітичного виміру витрат на оплату праці на підприємстві, а також визначити напрями підвищення ефективності обліку, аналізу та управління трудовими ресурсами.

Для досягнення мети визначено такі завдання:

~ оцінити наукове надбання з питань організації обліку витрат на оплату праці;

- ~ розглянути нормативне забезпечення обліку витрат на оплату праці;
- ~ дослідити зарубіжний досвід обліку витрат на оплату праці;
- ~ зробити аналіз стану і тенденцій розвитку ринку сільськогосподарської продукції;
- ~ дослідити загальну характеристику підприємства;
- ~ висвітлити організацію обліку витрат та оплату праці на підприємстві;
- ~ розглянути проблеми обліку витрат на оплату праці та шляхи їх вирішення;
- ~ дослідити методику аналізу витрат на оплату праці.

Об'єктом дослідження є обліково-аналітичний процес формування, відображення та аналізу витрат на оплату праці у системі управління підприємством.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та організаційно-практичні аспекти обліку, аналізу та аудиту витрат на оплату праці суб'єктів господарювання.

Матеріал дослідження. Нормативно-правові акти, що регулюють оплату праці та бухгалтерський облік (зокрема, Закон України «Про оплату праці», КЗпП, НП(С)БО 26, МСБО 19) , фінансова та облікова звітність (оборотно-сальдові відомості та Головна книга) Сільськогосподарського виробничого кооперативу XXXXXXXXX , а також наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених.

Наукова новизна. Основна наукова новизна, що впливає зі змісту роботи, полягає у класифікації теорій заробітної плати на основі ретроспективного аналізу; обґрунтуванні пропозиції щодо невключення суми індексації до складу мінімальної заробітної плати, що забезпечить реальний захист доходів працівників з невисокими окладами; узагальненні проблемних питань з обліку заробітної плати та напрямів їх вирішення від дослідників;

аналітичній оцінці впливу спрощеної системи оподаткування (ЄП 4-ї групи) на фінансовий результат підприємства та розмір податкової економії.

Практичне значення результатів полягає у можливості їх застосування:

1. Для вдосконалення системи мотивації та оцінки ефективності праці персоналу XXXXXXXXX.
2. У бухгалтерському обліку – через запропоновану кореспонденцію рахунків з нарахування та утримання заробітної плати, включно з відшкодуваннями та компенсаціями.
3. У податковому обліку та звітності.
4. У вдосконаленні управлінських рішень щодо витрат на оплату праці, автоматизації облікових процесів та підвищення якості фінансової інформації.

Апробація результатів та публікації. Результати дослідження пройшли апробацію на засіданні кафедри обліку і оподаткування та були рекомендовані до захисту (Протокол №6 від 08.12.2025 р.). Окремі положення роботи можуть бути опубліковані в збірниках матеріалів науково-практичних конференцій кафедри та інших фахових виданнях.

РОЗДІЛ 1. ВИТРАТИ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ В ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНІЙ СИСТЕМІ

1.1. Оцінка наукового надбання з питань організації обліку витрат на оплату праці

Організація обліку та витрат на оплату праці базується на комплексному застосуванні норм законодавства України, положень національних стандартів бухгалтерського обліку та внутрішніх нормативних актів підприємства. Ефективна система передбачає чіткий розподіл обов'язків між структурними підрозділами, використання автоматизованих засобів обробки інформації та постійний контроль за дотриманням законодавчих вимог[1].

Облік витрат на оплату праці охоплює всі види нарахувань працівникам, включаючи основну та додаткову заробітну плату, компенсаційні виплати, відрахування на соціальне страхування, інші виплати, пов'язані з трудовими відносинами. Ведення обліку базується на первинних документах (накази, таблиці обліку робочого часу, розрахункові відомості тощо), які є підставою для відображення операцій у бухгалтерському обліку. Систематизація даних дозволяє формувати звітність, необхідну для внутрішнього управлінського обліку та для подання до податкових органів.

Принцип матеріальної зацікавленості працівників у результатах їхньої праці є одним з основних елементів організації оплати праці на підприємствах. Як зазначає Білуха М.Т., стратегія формування системи оплати праці, її розробка та впровадження передбачають чітке визначення мети і завдань цієї системи, вибір оптимальної моделі для конкретних умов підприємства, її впровадження, а також регулярну оцінку ефективності її функціонування [3, с. 146].

Концепції заробітної плати змінювалися паралельно з розвитком економічної теорії, яка відображала соціально-економічні реалії та практику

того часу. Зрілість теорій заробітної плати залежала від соціально-економічних умов, що панували в суспільстві, а також від основних принципів домінуючої економічної думки, яка загалом відображала соціально-економічну ситуацію та господарську діяльність у відповідний період [3, с. 147]

Здійснено класифікацію теорій заробітної плати та їх сутності на основі ретроспективного аналізу різних концепцій економічної науки.

Англійські класичні економісти розробили дві теорії заробітної плати: теорію природної ціни праці та теорію фонду заробітної плати.

За результатами ретроспективного аналізу різних концепцій економічної науки проведено класифікацію теорій заробітної плати та визначено їх сутність.

Представники англійської класичної політекономії розробили дві теорії заробітної плати: теорію природної ціни праці та теорію фонду заробітної плати. Під природною ціною праці розуміли такий рівень заробітної плати, який є необхідним для фізичного існування працівників, тобто мінімальне відшкодування, яке дозволяє працівникам забезпечити своє життя та утримувати сім'ї. Класики економічної думки здебільшого сприймали теорію Мальтуса, яка встановлювала тісний зв'язок між рівнем заробітної плати, зростанням населення та доступністю продовольчих ресурсів у суспільстві [3, с. 148]

Таблиця 1.1

Базові теорії заробітної плати в рамках провідних наукових шкіл
економічної науки

Наукові школи теорії заробітної плати	Сутність теорії заробітної плати
1	2
Класична політична економія	
Теорія природної ціни праці	Заробітна плата -це природна ціна праці найманого працівника, яка визначається мінімумом засобів для існування.

Продовження таблиці 1.1

Теорія фонду заробітної плати	Середній рівень оплати праці в конкретній країні та в певних історич-них умовах визначається співвідношенням фонду заробітної плати до чисельності працівників. Фонд заробітної плати -це частина оборотного капіталу, яка спрямовується для найму робочої сили.
Теорія залізного закону зарплати	Під впливом попиту на працю та її пропозиції заробітна плата завжди зводиться до фізично необхідного мінімуму засобів для існування.
Марксистська політична економія	
Теорія ціни робочої сили	Заробітна плата -це не ціна праці, а ціна робочої сили, яка визначається вартістю фонду життєвих благ, необхідних працівнику та його сім'ї для нормального існування.
Маржиналістська та неокласична економічна теорія	
Теорія права на залишкову продукцію	Заробітна плата -це частина вартості виробленої продукції, яка залишається після оплати всіх, окрім праці, чинників виробництва й яка належить працівникові.
Гранично-продуктова теорія розподілу та теорія граничної продуктивності	Ціна будь якого чинника виробництва, у тому числі праці, визначається розміром граничного продукту, створеним даним чинником. У незмінних технічних умовах збільшення праці буде приводити в дію закон спадної віддачі, що проявляється у падінні граничної продуктивності. Заробітна плата визначається граничною продуктивністю праці.
Кейнсіанство	
Концепція негнучкості заробітної плати	Заробітна плата формується не під впливом попиту і пропозиції на рин-ку праці, а в ході колективних переговорів. Заробітна плата є негнучкою у бік зниження, що зумовлено: протидією профспілок, закріпленням у колективних угодах фіксованих ставок і окладів на певний термін, індексацію заробітної плати.
Інституціоналізм	
Теорія людського капіталу	Людський капітал -це сукупність сформованих і розвинених унаслідок інвестицій умінь та здібностей працівника (у вигляді освіти, кваліфікації, здоров'я, здатності до адаптації тощо). Заробітна плата є формою доходу на людський капітал.
Контрактна теорія заробітної плати	Розмір заробітної плати визначається договірною силою, тобто боротьбою між підприємцями та профспілками в ході переговорів про рівень заробітної плати.
Теорія невидимого рукопису	Існує неоголошена угода між підприємцями і висококваліфікованими працівниками про встановлення заробітної плати на високому фіксова-ному рівні, що дає змогу працівникам мати стабільний дохід, а підприємцям -уникнути плинності кадрів.

Оплата праці є важливим елементом ринкових відносин, відображає ефективність економіки та соціальної політики держави і служить інтегральним індикатором результативності реформ. Як багатогранна категорія, вона відіграє значну роль у житті суспільства. З одного боку, заробітна плата є основним джерелом доходу працівників, тому її розмір суттєво впливає на рівень добробуту громадян. З іншого боку, правильно організована система оплати праці мотивує працівників до підвищення ефективності виробництва, що, у свою чергу, безпосередньо сприяє прискоренню темпів і масштабів соціально-економічного розвитку країни [7].

Основними нормативно-правовими актами, які регулюють питання оплати праці, є Закон України «Про оплату праці», Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Держкомстату від 13.01.2004 № 5 (далі — Інструкція № 5), а також Кодекс законів про працю України[12].

Заробітна плата визначена в статті 1 Закону України «Про оплату праці» як винагорода, зазвичай у грошовій формі, яку роботодавець або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу на підставі трудового договору. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов роботи, професійних і ділових якостей працівника, а також від результатів його праці та діяльності підприємства [14].

Ці нормативні акти визначають три основні складові частини заробітної плати (ст. 2 Закону № 108): основна заробітна плата є винагородою за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці, тобто за фактично відпрацьований час або вироблену продукцію, послуги та виконання посадових обов'язків. Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) або відрядних розцінок (при відрядній системі оплати праці, що залежить від виробітку) [1, с. 65].

На більшості підприємств заробітна плата складається лише з основного окладу та оплати днів відрядження згідно із середнім заробітком. Додаткову заробітну плату виплачують за виконання роботи понад встановлені норми, за трудові досягнення, ініціативність та у разі особливих умов праці.

На більшості підприємств такі виплати зазвичай включають різні місячні та квартальні премії, відпускні, індексацію, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати. До останніх відносяться винагороди за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсації та інші фінансові або матеріальні виплати, які не визначені чинним законодавством або виплачуються понад встановлені норми.

У більшості випадків такі виплати відсутні або обмежуються річними преміями, преміями до ювілеїв та матеріальною допомогою на оздоровлення [2].

Основна заробітна плата включає такі складові: тарифна ставка або посадовий оклад, комісійні за реалізацію продукції, гонорари та авторські винагороди для штатних працівників, оплата праці за час, проведений у відрядженні (окрім добових та компенсацій за проїзд і житло, які не є частиною заробітної плати), оплата за навчання інших працівників, вартість продукції, яку працівники отримують при натуральній формі оплати праці, а також інші види нарахувань.

Додаткова заробітна плата (премії, відсоткові або комісійні винагороди; оплата за роботу в надурочний час, святкові та неробочі дні, оплата днів відпочинку; індексація заробітної плати; відпустка за поточний та наступний місяць, компенсація за невикористані відпустки; додаткові відпустки; суміщення посад, розширення обов'язків або збільшення обсягу робіт, виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника; робота в важких, шкідливих та особливо важких і шкідливих умовах праці; підвищена інтенсивність праці; робота в нічний час; висока кваліфікація; класність водіїв транспортних засобів; знання та застосування іноземної мови в роботі; доплата за науковий ступінь або вчене звання; доплата до мінімальної заробітної плати; інші надбавки та доплати відповідно до чинного законодавства)[10].

Інші види виплат та компенсаційних сум: одноразові винагороди та премії, наприклад, річна премія або за виконання важливого завдання; систематичні матеріальні допомоги, наприклад, допомога на оздоровлення

для медичних працівників, педагогів, науково-педагогічних працівників та держслужбовців під час відпустки; соціальні виплати, такі як оплата добровільного страхування працівників (особистого, майнового), дотації на харчування в буфетах або їдальнях, вартість путівок; інші заохочення та компенсаційні виплати [4].

Заробітну плату слід відрізнити від інших доходів працівників. До інших виплат, які не включаються до фонду оплати праці, відносяться (п. 3 Інструкції № 5):

- допомоги та інші виплати, що фінансуються з фондів державного соціального страхування, такі як лікарняні виплати від ФСС, допомога по вагітності та пологам (декретні), допомога на поховання; оплата перших 5 днів тимчасової непрацездатності, тобто лікарняні за рахунок підприємства;
- дивіденди, відсотки, виплати за паями; компенсація витрат на відрядження (добові, оплата проїзду, готелю тощо);
- разова матеріальна допомога, яку працівник отримує за власним бажанням (заявою) у випадку тимчасових фінансових труднощів, сімейних обставин, хвороби або інших потреб;
- вихідна допомога при звільненні; внески підприємства на медичне та пенсійне страхування працівників, наприклад, ЄСВ;
- інші види нарахувань [5, с. 894].

Згідно з [пп. 4 п. 2 ст. 41 Бюджетного кодексу], до набрання чинності Законом про Державний бюджет України на поточний бюджетний період мінімальна заробітна плата застосовується в тих розмірах та на тих умовах, які діяли у грудні попереднього бюджетного періоду [6, с. 31].

У свою чергу, мінімальний посадовий оклад (тарифну ставку) визначають не нижче від прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого на 1 січня поточного календарного року.

Згідно з законом, передбачені випадки, коли заробітна плата може бути меншою за мінімальну за фактично відпрацьований час, якщо працівник працює на умовах неповного робочого часу.

Інформація про фактично відпрацьований час фіксується в табелях обліку робочого часу, форма яких затверджена наказом Державного комітету статистики України від 05.08.2008 № 489 «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» [7].

Отже, ключовими елементами організації заробітної плати є її форми та системи, які визначають взаємозв'язок між оплатою праці та результатами (як індивідуальними, так і колективними). Форми та системи оплати праці встановлюються підприємствами та організаціями на основі колективного договору з урахуванням вимог і гарантій, закріплених законодавством, а також генеральними та галузевими (регіональними) угодами.

1.2. Нормативне забезпечення обліку витрат на оплату праці

Серед економічних явищ, що є частиною соціально-трудових відносин, оплата праці є найбільш складною. Це пов'язано з тим, що організація оплати праці включає в себе низку дій, спрямованих на визначення розміру заробітної плати, принципів її нарахування, строків виплати, диференціації та порівняння з іншими фінансовими показниками підприємства. Тому весь цей комплекс потребує нормативного регулювання.

Згідно з чинним законодавством, існує два основних правових методи організації оплати праці: перший – державне регулювання, другий – договірне регулювання.

Конституція України є основою для всього трудового законодавства. Стаття 43 гарантує громадянам право на працю, свободу вибору виду діяльності та можливість заробляти на життя для задоволення своїх потреб. Питання праці та соціального захисту працівників розглядаються також у статтях 44–46, які визначають права працівників на захист їх економічних і соціальних інтересів, а також на відпочинок[41].

Право кожного громадянина на працю також регулюється Кодексом законів про працю України (КЗпП). Цей нормативний акт охоплює трудові відносини, зокрема процес оплачуваної праці. КЗпП визначає тривалість робочого часу та відпочинку, гарантії для працівників, а також механізми заохочень і покарань. Окрім того, в кодексі закріплені основні системи оплати праці – тарифна та безтарифна.

Закон України «Про оплату праці» визначає організаційні принципи оплати праці осіб, які мають трудові відносини з підприємствами. Стаття 8 цього Закону встановлює основні напрямки державного контролю за оплатою праці, включаючи встановлення мінімального розміру заробітної плати. Також закон містить положення щодо регулювання оплати праці на основі договору.

Питання, що стосуються справляння податків і зборів на фонд оплати праці та інші виплати працівникам, визначають податкове навантаження і регулюються Податковим кодексом. У розділі IV Кодексу зазначено, що заробітна плата є частиною загального оподаткованого доходу. Тому роботодавець, здійснюючи виплати, зобов'язаний, як податковий агент, утримати та перерахувати до бюджету податок на доходи фізичних осіб. Стаття 169 Кодексу також визначає умови, за яких працівники можуть отримати податкові знижки на сплату податку на доходи фізичних осіб.

Методологічні засади відображення інформації про виплати працівникам у бухгалтерському обліку, фінансовій та статистичній звітності визначаються рядом положень та інструкцій. Процедура формування даних щодо оплати праці в бухгалтерському обліку та їх відображення у фінансовій звітності регулюється Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» та Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (IAS) 19 «Виплати працівникам».

Методика визначення середньої заробітної плати для розрахунку відпускних, лікарняних, вихідної допомоги та оплати відряджень наведена в Порядку обчислення середньої заробітної плати №100.

До сфери державного регулювання входить також здійснення нарахувань гарантійних і компенсаційних виплат. Це стосується нарахування заробітної плати у випадках, коли є відхилення від тарифних умов, тобто при виконанні робіт, що не відповідають стандартним вимогам. У таких ситуаціях держава вимагає від працедавців компенсувати працівникам додаткові витрати праці, тобто здійснити доплату.

На державному рівні також здійснюється регулювання процесу надання та оплати відпусток. Конституція України гарантує право на відпустку громадянам, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами, незалежно від форми власності. Детальніше умови надання відпусток роботодавцями викладені в Кодексі законів про працю України та Законі України «Про відпустки». Закон встановлює різні види відпусток, їх тривалість, умови надання та оплати, а також право працівника на відпустку без збереження заробітної плати.

Галузеві угоди спрямовані переважно на захист інтересів працівників і роботодавців окремих секторів. Вони регулюють питання трудових відносин, охорони праці, медичного обслуговування та оздоровлення працівників галузі, забезпечення мінімальних соціальних гарантій, компенсацій та пільг. Також угоди визначають норми оплати праці, встановлюють мінімальні гарантії заробітної плати для підприємств галузі, а також визначають мінімальні розміри доплат і надбавок, з урахуванням специфіки та умов праці окремих професійних груп і категорій працівників.

На законодавчому рівні не встановлено вичерпного списку норм, які повинні бути відображені в територіальних угодах. Однак, у статті 8 Закону України «Про колективні договори і угоди» зазначено, що в регіональних договорах має бути передбачено включення норм, встановлених вищими рівнями договірного регулювання.

На рівні конкретного підприємства регулювання питань оплати праці здійснюється через колективний договір. Колективний договір є правовим

документом, що визначає умови взаємодії між роботодавцем та найманими працівниками на підприємстві.

Колективний договір конкретизує норми, узгоджені в угодах вищих рівнів. Згідно з законодавством, він обов'язково має включати положення щодо змін в організації виробництва та праці, встановлені на підприємстві форми й системи оплати праці, розміри заробітної плати та надбавок, а також режим роботи підприємства та тривалість робочого часу працівників.

Окрім договірного та державного регулювання відносин у сфері оплати праці, існує також індивідуально-договірний порядок оформлення трудових відносин. Цей тип договірного регулювання здійснюється через укладання трудових договорів або їх різновидів, таких як контракти, що дозволяє визначити умови праці та оплати для конкретного працівника.

Система оплати праці, хоча й має численні регуляції, неефективна та потребує суттєвого оновлення на всіх рівнях (макро-, мезо- та мікроекономічному). Головною причиною цього є застаріле законодавство. Зокрема, чинний Кодекс законів про працю, ухвалений ще до незалежності України, не відповідає реаліям ринкової економіки та не може адекватно регулювати трудові відносини.

Ефективне господарювання залежить від правильної системи оплати праці, яка відображає взаємодію працівників, роботодавців та держави. Для ефективного регулювання трудових відносин потрібен детальний аналіз та чітке розмежування положень бухгалтерського, трудового та податкового законодавства щодо оплати праці. Першочерговим завданням є визначення та розрізнення понять «заробітна плата» та «оплата праці».

Деякі нормативні акти, що регулюють оплату праці, обмежуються лише визначенням поняття «заробітна плата», як, наприклад, Кодекс законів про працю.

Розділ закону «Оплата праці» не пояснює власного терміну, проте стаття 94 визначає заробітну плату як, зазвичай грошову, винагороду за виконану роботу, яку виплачує роботодавець або його представник.

Ця глава регулює ключові аспекти оплати праці, зокрема мінімальну зарплату, індексацію, системи оплати, виплати у святкові дні та строки виплат, проте не роз'яснює взаємозв'язок між цими поняттями.

Забезпечення захисту соціальних інтересів суспільства в умовах сталого розвитку України передбачає нові підходи до економічних відносин. Бухгалтерський облік стає важливим інструментом для формування соціально значущої інформації, а звітність, як результат обліку, служить джерелом цієї інформації для різних стейкхолдерів. Зокрема, це стосується відображення соціальних показників діяльності підприємства у фінансовій звітності, серед яких одним з ключових є показник виплат працівникам [9, с. 117].

Останнім часом економіка України розвивається в напрямку глобалізації, що обумовлює явну потребу в узгодженні національних НП(С)БО з МСФЗ (IAS), зокрема щодо питань виплат працівникам.

Питання обліку та звітності щодо виплат працівникам регулюються Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» [13, с. 174], за винятком компенсаційних виплат інструментами власного капіталу, які підпадають під дію окремого стандарту — МСФЗ 2 «Платежі на основі акцій» [16, с. 30]. В Україні ці питання обліку та звітності визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [17].

Варто зауважити, що термін «виплати працівникам» чітко визначений лише в МСБО 19. Згідно з цим стандартом, виплати працівникам охоплюють усі види компенсацій, які суб'єкт господарювання надає працівникам у відповідь на надані ними послуги.

У нормативних актах України, зокрема в документах з бухгалтерського обліку, визначення цього поняття не наводиться.

Відомий вітчизняний вчений С. Голов зауважує, що ступінь відповідності МСБО 19 «Виплати працівникам» та НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» є помірним [17].

І. Жолнер відзначає, що наведені стандарти майже не мають суттєвих відмінностей. Водночас Н. Овсюк та О. Радченко вказують, що в НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» інформація подана більш стиснуто, що дає змогу зекономити час на вивчення стандарту, але це не завжди полегшує роботу бухгалтера. Адже все, що не роз'яснено в стандарті, може трактуватися по-різному, що, в свою чергу, може призвести до непорозумінь в обліку та виникнення помилок [17].

Перелік виплат працівникам, зазначених у МСБО 19, вказує, що всі вони є доходами, які належать до поточних або майбутніх надходжень фізичної особи та/або її сім'ї, пов'язаних з їхньою поточною чи минулою трудовою діяльністю на певному підприємстві (установі, організації), і виплачуються безпосередньо підприємством або через посередника.

Якщо розглядати виплати після завершення трудової діяльності, які включають програми з визначеним внеском та програми з визначеними виплатами, то в українському НП(С)БО 26 визначено механізм облікового відображення таких виплат. Проте, на практиці цей механізм не знаходить широкого застосування.

Це зумовлено тим, що облік програм із визначеною виплатою є досить складним, оскільки для розрахунку зобов'язань і витрат необхідно проводити актуарні оцінки, а також враховувати можливі актуарні прибутки та збитки. Недорозвиненість інститутів незалежних оцінювачів (актуаріїв) викликає сумніви щодо надійності актуарних оцінок як джерела прогностичної інформації про зобов'язання та активи, пов'язані з виплатами після завершення трудової діяльності. Крім того, відсутність економічного стимулу для підприємств надавати користувачам звітності якісну інформацію спричиняє недоцільність витрат на отримання та регулярне оновлення експертних оцінок [15, с. 1].

МСФЗ (IAS) 19 класифікує виплати працівникам на чотири основні категорії:

1. короткострокові виплати;

2. виплати після завершення трудової діяльності;
3. інші довгострокові виплати працівникам;
4. виплати при припиненні трудових відносин.

МСФЗ 19 більш детально охоплює питання обліку виплат працівникам порівняно з ПСБО 26, включаючи не лише заробітну плату та премії, але й компенсації за періоди відсутності працівників, виплати, пов'язані з участю працівників у прибутках підприємства, а також негрошові пільги, такі як надання житла, автомобілів, безплатних чи субсидованих товарів та медичне обслуговування.

Витрати на утримання персоналу згідно з МСБО 19, окрім заробітної плати, включають внески працедавця на соціальне забезпечення працівників (зокрема соціальне страхування тощо), які враховуються як окремі виплати і є частиною загального доходу працівників.

Найбільш цікавим розділом у стандартах є той, що стосується виплат, пов'язаних із завершенням трудової діяльності. Виплати після завершення трудової діяльності — це виплати працівнику (окрім тих, що здійснюються при звільненні чи через інструменти власного капіталу підприємства), які мають бути здійснені після завершення трудової діяльності працівника.

Термін «інші виплати» в НП(С)БО не має чіткого визначення. Вказано лише, що це виплати працівнику (окрім виплат при звільненні, виплат по завершенню трудової діяльності та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які не повинні виплачуватися повністю протягом дванадцяти місяців після закінчення місяця, в якому працівник виконував відповідну роботу.

Отже, національний стандарт НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» певним чином повторює положення МСФЗ (IAS) 19. Однак українська версія обліку відрізняється більшою аналітичністю, зрозумілістю викладу та забезпечує узгодженість між аналітичним і синтетичним обліком. Основним недоліком НП(С)БО 26 є те, що цей стандарт не має практичного застосування, оскільки він лише надає визначення термінів, класифікує можливі виплати

працівникам і містить рекомендації щодо обліку та відображення цих виплат у звітності.

НПСБО 26 має значні недоліки, зокрема відсутню детальну інформацію щодо обліку виплат працівникам та відображення цієї інформації у фінансовій звітності. Окрім того, для ефективного застосування ПСБО 26 при організації та методології обліку виплат працівникам необхідно розробити додаткові інструкції та рекомендації.

Загалом, проаналізовані нормативні акти, поряд із подібними документами, містять суперечливі положення. У процесі вдосконалення національних стандартів бухгалтерського обліку доцільно враховувати передовий світовий досвід та впроваджувати лише найкращі міжнародні практики, адаптовані до актуальних потреб стейкхолдерів [17, с. 126].

1.3. Зарубіжний досвід обліку витрат на оплату праці

Глобальна практика обліку витрат на оплату праці та пов'язаних із ними зобов'язань переважно регулюється двома домінуючими системами фінансової звітності: Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), головним регулятором серед яких виступає Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» (МСБО 19), та Загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку США (US GAAP), зокрема, стандартами, що охоплюють компенсації та пенсійні виплати (ASC 715, ASC 710, ASC 712). Розуміння зарубіжного досвіду потребує детального порівняння цих двох систем, оскільки вони демонструють схожість у фундаментальних принципах, але значні розбіжності у методології визнання та вимірювання найбільш комплексних статей[45].

Фундаментальний принцип МСБО 19 полягає у необхідності визнання зобов'язання тоді, коли працівник надає послугу в обмін на майбутні виплати, та одночасного визнання витрат у момент споживання підприємством

економічної вигоди, що виникає від послуг, наданих працівником. МСБО 19 охоплює всі форми винагороди, наданої суб'єктом господарювання в обмін на послуги, надані працівниками, за винятком виплат на основі акцій, які регулюються МСФЗ 2. МСБО 19 встановлює обов'язкову чотирирівневу класифікацію виплат, яка визначає методологію їх обліку та оцінки:

1. Короткострокові виплати працівникам (Short-term employee benefits): Це виплати, які, як очікується, будуть врегульовані повністю протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, в якому працівники надали відповідні послуги. До них належать заробітна плата, щорічні оплачувані відпустки та премії. Ці виплати визнаються як зобов'язання (нараховані витрати) за недисконтованою сумою очікуваних виплат, за вирахуванням уже сплачених сум, і як витрати, якщо інший стандарт не вимагає їх включення до вартості активу.
2. Післятрудова виплати (Post-employment benefits): Це пенсійні плани, які виплачуються після завершення трудової діяльності.
3. Інші довгострокові виплати (Other long-term benefits).
4. Виплати при звільненні (Termination benefits)[46].

Найбільш суттєві розбіжності у зарубіжному обліку виникають у сфері післятрудова виплат, які поділяються на дві основні категорії :

- ~ Плани з визначеними внесками (Defined Contribution, DC): Роботодавець сплачує фіксовані внески до окремої організації (фонду) і не несе подальших юридичних чи конструктивних зобов'язань, якщо активів фонду виявиться недостатньо для виплати всіх належних працівникам вигод. Облік цих планів є відносно простим: витрати, що визнаються, базуються на внесках, належних до сплати за поточний період.
- ~ Плани з визначеними виплатами (Defined Benefit, DB): Роботодавець несе актуарний та інвестиційний ризики, оскільки він зобов'язаний виплачувати працівникам визначену суму виплат, що вимагає

використання складних актуарних методів для оцінки поточних зобов'язань та витрат. Саме у сфері DB-планів стандарти МСБО 19 та US GAAP демонструють найбільш критичні методологічні розбіжності.

Найбільш значущі філософські розбіжності між МСБО 19 та US GAAP зосереджені в обліку актуарних прибутків та збитків (переоцінок), оскільки саме ці статті вносять найбільшу волатильність у фінансові результати[47].

Актуарні прибутки та збитки (Ремірації)

Актуарні прибутки та збитки виникають внаслідок змін у демографічних припущеннях (наприклад, тривалості життя) або фінансових припущеннях (наприклад, ставці дисконтування або фактичній прибутковості активів).

1) МСБО 19 (IFRS): МСБО 19 вимагає негайного визнання усіх актуарних прибутків та збитків у Іншому сукупному доході (OCI). Ключова вимога стандарту — це заборона рециклінгу (подальшого перенесення) цих сум до чистого прибутку або збитку у майбутніх періодах. Цей підхід ізолює P&L від нереалізованих та часто непередбачуваних коливань, пов'язаних із довгостроковими актуарними припущеннями.

2) US GAAP (ASC 715): Надає компаніям більше гнучкості. Компанії можуть або визнавати актуарні прибутки та збитки негайно у чистому прибутку (P&L), або відстрочити їх визнання в АОСІ (Накопиченому іншому сукупному доході). При відстроченні використовується так званий «коридорний підхід» (Corridor Approach), який передбачає, що лише та частина актуарних прибутків/збитків, що перевищує встановлений ліміт (коридор), амортизується до чистого прибутку протягом майбутніх періодів.

Ця різниця у підході до переоцінок підкреслює фундаментальну філософську розбіжність: IASB прагне показати більш стабільний чистий прибуток, керуючи волатильністю через OCI, тоді як US GAAP дозволяє компаніям вибирати між негайним відображенням волатильності або її поступовим управлінням за допомогою коридорного підходу. Наслідком

підходу МСБО 19 є те, що висока волатильність Іншого сукупного доходу стає характерною ознакою фінансової звітності компаній, які мають значні DB-плани та звітують за МСФЗ.

Облік виплат працівникам у Великобританії згідно з FRS 102 (UK GAAP) значною мірою базується на моделі, встановленій МСФЗ, зокрема, на редакції МСБО 19, що була впроваджена у 2013 році. Згідно з FRS 102, річний дохід/витрати для DB-планів складається з поточної вартості послуг, чистих процентних витрат/доходів та витрат на зміни плану. Критично важливим елементом конвергенції є вимога FRS 102 щодо відображення всіх переоцінок (актуарних прибутків та збитків) в Іншому сукупному доході (OCI) через резерви. Ця ідентична вимога до управління волатильністю P&L підтверджує широку міжнародну тенденцію до уніфікації обліку пенсійних зобов'язань[47].

Попри глобальну уніфікацію, існують унікальні регіональні відмінності, що впливають на аналітичний вимір витрат на оплату праці:

1. Німецький комерційний кодекс (HGB): Німецький GAAP, що часто застосовується для окремої фінансової звітності, має обов'язкову детальну структуру Звіту про прибутки та збитки (за функцією або природою витрат) і, що важливо, не передбачає існування Звіту про інший сукупний дохід (OCI). Відсутність OCI в HGB виключає механізм буферизації актуарної волатильності, який є центральним для МСФЗ та US GAAP. Це означає, що німецькі компанії, які звітують за HGB, вимушені або відображати коливання пенсійних зобов'язань безпосередньо у чистому прибутку, або застосовувати більш консервативні підходи до оцінки, щоб мінімізувати вплив на P&L[48].
2. Японський GAAP (JMIS): Японські стандарти для DB-планів загалом схожі на МСБО 19. Однак, існує ключова відмінність у роботі з OCI. Хоча актуарні прибутки та збитки визнаються в OCI, Японський GAAP дозволяє їх подальший рециклінг до прибутку чи збитку. Цей гібридний підхід є компромісом: компанія спочатку ізолює

волатильність від P&L, але згодом дозволяє її поступово визнавати, що відрізняється від жорсткої заборони рециклінгу, встановленої МСБО 19[49].

Аналіз зарубіжного досвіду обліку витрат на оплату праці свідчить, що міжнародна практика, зосереджена навколо МСБО 19 та US GAAP, досягла високого рівня стандартизації у сфері короткострокових виплат та планів із визначеними внесками. Однак, у сфері післятрудоових виплат з визначеними виплатами (DB-плани) існують глибокі методологічні та філософські розбіжності.

МСБО 19, з одного боку, демонструє консерватизм, вимагаючи використання методу Projected Unit Credit та накладаючи «стелю активу», що забезпечує більшу реалістичність балансової вартості чистого активу. З іншого боку, стандарти IASB прагнуть мінімізувати волатильність чистого прибутку, вимагаючи обов'язкового відображення актуарних прибутків/збитків в Іншому сукупному доході без подальшого рециклінгу. Це призводить до високої волатильності OCI, але стійкішого показника чистого прибутку, що є важливим моментом для аналітичного порівняння міжнародних компаній.

На противагу, US GAAP надає більшу гнучкість у виборі актуарних методів та управлінні волатильністю P&L за допомогою коридорного підходу. Ці відмінності у підходах до управління переоцінками та амортизацією витрат за послуги минулих періодів створюють потребу в детальному аналізі розкриття інформації для забезпечення порівнянності фінансових показників[50].

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Аналіз стану і тенденцій розвитку ринку сільськогосподарської продукції

Аграрний сектор України є ключовим елементом економічної стійкості, особливо в умовах повномасштабної військової агресії, що спричинила значні макроекономічні шоки. Ці шоки включають руйнування логістичних ланцюгів та експортної інфраструктури, різке зростання вартості палива та добрив, а також обмеження доступу до традиційного фінансування. У таких умовах надзвичайно важливою стає оцінка фінансової стійкості та здатності до адаптації окремих сільськогосподарських підприємств[27].

XXXXXXX, який функціонує в Луцькому районі Волинської області, розташований у західному регіоні країни, що, попри географічну віддаленість від лінії фронту, також відчуває вплив економічної турбулентності. Основний вид економічної діяльності підприємства — змішане сільське господарство (КВЕД 01.50). Метою цього аналітичного звіту є визначення чинників фінансової стійкості кооперативу та аналіз його стратегічної адаптації протягом критичного періоду 2022–2024 років шляхом детального вивчення його фінансових показників[22].

Фінансові результати діяльності підприємства відображають ефективність використання виробничих ресурсів, рівень організації обліку витрат та результативність управлінських рішень, у тому числі в частині формування та використання фонду оплати праці. З огляду на це, доцільним є аналіз основних показників фінансової діяльності XXXXXXX за 2022–2024 роки у взаємозв'язку з динамікою витрат, зокрема витрат на оплату праці.

Таблиця 2.1

Динаміка ключових фінансових результатів XXXXXXXXX

Показники	Роки			Відхилення	
	2022	2023	2024	2023/2022	2024/2023
Чистий дохід від реалізації (ЧД), тис. грн	136 295	173 277	225 465	36 982	52 188
Собівартість реалізованої продукції (СВ), тис. грн	105 396	145 816	189 380	40 420	43 564
Валовий прибуток (ВП), тис. грн	30 899	27 461	36 085	-3 438	8 624
Чистий прибуток (ЧП), тис. грн	31 230	27 072	37 848	-4 158	10 776

Чистий дохід від реалізації продукції у 2022 році становив 136 295 тис. грн, у 2023 році зріс до 173 277 тис. грн, тобто збільшився на 36 982 тис. грн. У 2024 році відбулося подальше зростання доходу до 225 465 тис. грн, що на 52 188 тис. грн більше порівняно з 2023 роком. Така динаміка свідчить про нарощення масштабів господарської діяльності підприємства, зростання обсягів виробництва та реалізації продукції, а також про підвищення ділової активності кооперативу. Збільшення доходу створює фінансову базу для зростання витрат на оплату праці, преміювання працівників та стимулювання продуктивності праці.

Собівартість реалізованої продукції у 2022 році становила 105 396 тис. грн. У 2023 році вона зросла до 145 816 тис. грн, тобто на 40 420 тис. грн. У 2024 році собівартість досягла 189 380 тис. грн, що на 43 564 тис. грн перевищує показник попереднього року. Зростання собівартості є закономірним в умовах розширення виробництва, однак воно також відображає подорожчання матеріально-технічних ресурсів, енергоносіїв, пально-мастильних матеріалів, а також істотне збільшення витрат на оплату праці у зв’язку з підвищенням мінімальної заробітної плати, посадових окладів та соціальних гарантій.

Оскільки витрати на оплату праці належать до основних елементів виробничих витрат у сільському господарстві, їх зростання безпосередньо впливає на динаміку собівартості продукції. Відтак, підвищення собівартості у 2023–2024 роках є частково наслідком саме збільшення фонду оплати праці та нарахувань на заробітну плату.

Валовий прибуток у 2022 році становив 30 899 тис. грн. У 2023 році він зменшився до 27 461 тис. грн, що означає скорочення на 3 438 тис. грн. Така ситуація свідчить про те, що у 2023 році темпи зростання собівартості випереджали темпи зростання доходу, що негативно вплинуло на фінансовий результат від основної діяльності. У 2024 році валовий прибуток зріс до 36 085 тис. грн, тобто на 8 624 тис. грн більше порівняно з 2023 роком. Це свідчить про підвищення ефективності виробничих процесів, оптимізацію витрат та покращення співвідношення між доходами і витратами[23].

Чистий прибуток у 2022 році становив 31 230 тис. грн. У 2023 році він зменшився до 27 072 тис. грн, тобто на 4 158 тис. грн. Зниження чистого прибутку є наслідком зростання виробничих, адміністративних та інших операційних витрат, у структурі яких істотну частку становлять витрати на оплату праці. У 2024 році чистий прибуток зріс до 37 848 тис. грн, що на 10 776 тис. грн перевищує рівень 2023 року. Це означає покращення кінцевого фінансового результату та підвищення результативності діяльності підприємства[25].

Позитивна динаміка чистого прибутку у 2024 році створює передумови для подальшого зміцнення фінансової стійкості XXXXXXXX, розширення соціальних гарантій працівників, зростання рівня оплати праці та впровадження ефективних систем матеріального стимулювання. У свою чергу, підвищення рівня оплати праці сприяє зростанню продуктивності праці, зниженню плинності кадрів та покращенню якості трудових ресурсів[35].

Отже, проведений аналіз свідчить, що у 2022–2024 роках XXXXXXXX функціонує в умовах зростання обсягів діяльності, збільшення доходу, витрат та прибутку. Витрати на оплату праці займають важливе місце у формуванні

собівартості продукції та суттєво впливають на фінансові результати підприємства[34]. Це підтверджує актуальність подальшого дослідження системи обліку, аналізу та контролю витрат на оплату праці у наступних підпунктах другого розділу магістерської роботи.

Таблиця 2.2

Зведений Баланс XXXXXXXX

Показники	Роки			Відхилення	
	2022	2023	2024	2023/2022	2024/2023
Усього активів (Баланс), тис. грн	247 960	269 915	305 230	21 955	35 315
Усього необоротних активів (НА), тис. грн	76 264	70 327	86 013	-5 937	15 686
Основні засоби (первісна вартість), тис. грн	125 914	133 828	161 144	7 914	27 316
Запаси	171 696	199 588	219 217	27 892	19 629
Гроші та еквіваленти (ГК)	122 595	135 718	133 629	13 123	-2 089

Аналіз складу, структури та динаміки активів підприємства є важливим елементом оцінки його майнового стану та рівня забезпеченості виробничого процесу ресурсами. Активи безпосередньо формують матеріальну основу здійснення господарської діяльності та впливають на обсяги виробництва, рівень витрат і фінансові результати, у тому числі на формування фонду оплати праці[32]. З цією метою проаналізовано динаміку основних складових активів XXXXXXXX за 2022–2024 роки.

Загальна вартість активів у 2022 році становила 247 960 тис. грн. У 2023 році вона зросла до 269 915 тис. грн, тобто збільшилася на 21 955 тис. грн. У 2024 році спостерігається подальше зростання вартості активів до 305 230 тис. грн, що на 35 315 тис. грн більше порівняно з 2023 роком. Збільшення валюти балансу свідчить про розширення масштабів господарської діяльності підприємства, нарощення виробничого потенціалу та зміцнення майнової бази[31].

Вартість необоротних активів у 2022 році становила 76 264 тис. грн, у 2023 році вона зменшилася до 70 327 тис. грн, що відповідає скороченню на 5 937 тис. грн. Така тенденція може бути зумовлена вибуттям застарілих основних засобів, нарахуванням амортизації або продажам частини необоротних активів. У 2024 році вартість необоротних активів зросла до 86 013 тис. грн, тобто на 15 686 тис. грн порівняно з 2023 роком. Це свідчить про активізацію інвестиційної діяльності підприємства, оновлення матеріально-технічної бази та придбання нових виробничих об'єктів[26].

Первісна вартість основних засобів у 2022 році становила 125 914 тис. грн. У 2023 році вона зросла до 133 828 тис. грн, що означає збільшення на 7 914 тис. грн. У 2024 році показник досяг 161 144 тис. грн, тобто зріс ще на 27 316 тис. грн. Значне зростання вартості основних засобів у 2024 році свідчить про масштабне технічне оновлення підприємства, придбання нової сільськогосподарської техніки, обладнання та виробничих об'єктів. Це створює передумови для підвищення продуктивності праці, зниження трудомісткості виробничих процесів та зростання ефективності використання трудових ресурсів[24].

Вартість запасів у 2022 році становила 171 696 тис. грн. У 2023 році вона зросла до 199 588 тис. грн, тобто на 27 892 тис. грн. У 2024 році запаси збільшилися до 219 217 тис. грн, що відповідає приросту на 19 629 тис. грн. Зростання обсягів запасів свідчить про розширення обсягів виробництва, накопичення сировини, матеріалів та готової продукції, а також про підготовку підприємства до збільшення обсягів реалізації[29].

Грошові кошти та їх еквіваленти у 2022 році становили 122 595 тис. грн. У 2023 році їх обсяг зріс до 135 718 тис. грн, тобто на 13 123 тис. грн, що свідчить про покращення платоспроможності підприємства. Водночас у 2024 році спостерігається зменшення грошових коштів до 133 629 тис. грн, що на 2 089 тис. грн менше порівняно з 2023 роком. Це може бути наслідком спрямування фінансових ресурсів на інвестиційні потреби, зокрема придбання основних засобів та поповнення виробничих запасів[30].

Загалом проведений аналіз свідчить, що у 2022–2024 роках XXXXXXXX поступово нарощує свій майновий потенціал, збільшує обсяги активів, активно інвестує в оновлення основних засобів та формування оборотних ресурсів. Зростання вартості активів створює об’єктивні передумови для підвищення обсягів виробництва, зростання доходів підприємства, а також формування стабільної бази для виплати заробітної плати та розвитку системи матеріального стимулювання працівників.

2.2 Загальна характеристика підприємства та діагностика його збутової діяльності

Повна назва підприємства – сільськогосподарський виробничий кооператив «XXXX», скорочена назва – XXXXXXXX. Адреса: Україна, 45623, Волинська обл., Луцький р-н, с. Забороль, вул. Володимирська, буд. 33.

Дата заснування: 29.03.2000 р. Директор підприємство: Кулай Євгеній Олексійович, організаційна структура підприємства на рис. 1.

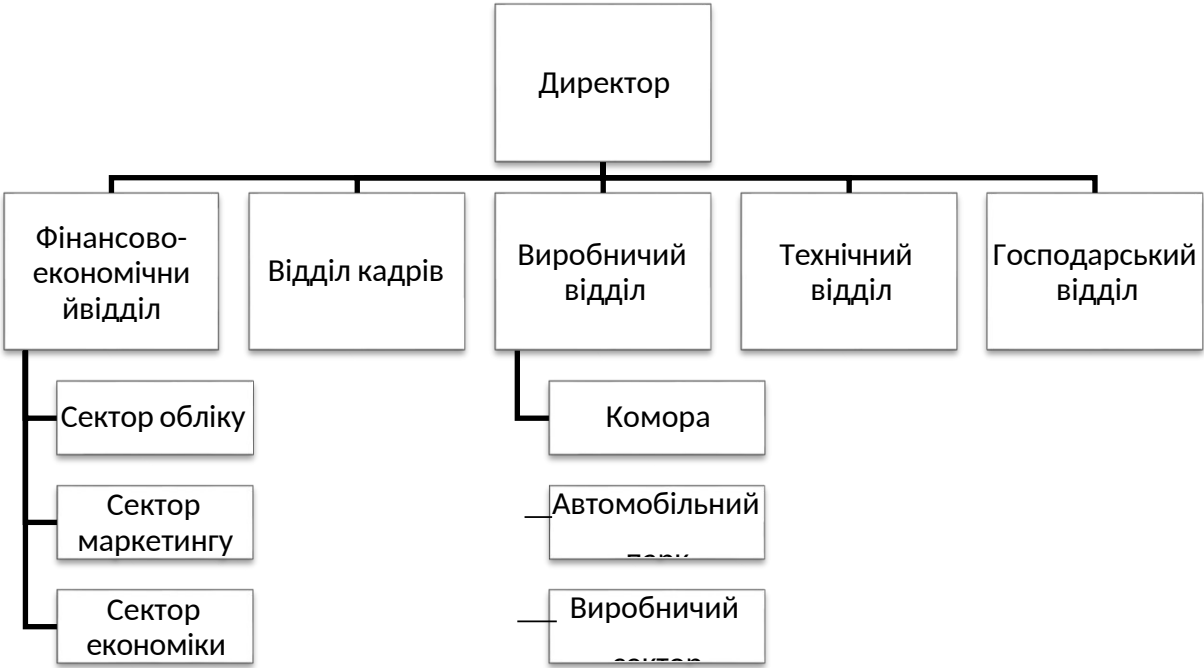


Рис. 1.1. Організаційна структура XXXXXXXX

Виробнича структура підприємства включає начальника виробничого відділу, якому підпорядковується завідувачі коморою, автомобільним парком та виробничим сектором.

Обліковий функціонал покладено на сектор обліку.

Статутний капітал XXXXXXXXX складає 593544 грн.. Підприємство зареєстровано у ЄДР із кодом 03737349.

Основний вид діяльності – КВЕД 01.50 Змішане сільське господарство.

Інші види діяльності включають Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур, вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів, вирощування інших однорічних і дворічних культур, розведення великої рогатої худоби молочних порід, розведення іншої великої рогатої худоби та буйволів, розведення коней та інших тварин родини конячих, розведення свиней, допоміжна діяльність у рослинництві, допоміжна діяльність у тваринництві, після урожайна діяльність, виробництво м'яса, виробництво продуктів борошномельно-круп'яної промисловості, виробництво цукру, Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин, оптова торгівля м'ясом і м'ясними продуктами, оптова торгівля цукром, шоколадом і кондитерськими виробами, складське господарство[28]

Засновниками товариства є:

- ~ Члени кооперативу із внеском в 584 470 грн, що складає 98,47%;
- ~ Кулай Є. О. із внеском 9 074 грн, що складає 1,53%.

Організація бухгалтерського обліку в XXXXXXXXX формально відповідає ключовим вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV. Підприємство, як великий суб'єкт господарювання, використовує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) та надає повний комплект фінансової звітності, що включає форми з № 1 по № 5.

Згідно зі статтею 8 Закону, відповідальність за організацію обліку покладено на керівника (Кулай Євгеній Олексійович), а за ведення обліку —

на головного бухгалтера (Середа Олег Сергійович). Наявність окремих підписів цих посадових осіб на всіх формах звітності підтверджує, що відповідальність чітко розмежована, що є базовою вимогою законодавства. Це також забезпечує безперервне ведення обліку та його своєчасне відображення у фінансовій звітності.

Враховуючи обсяги діяльності кооперативу, його структуру доцільно представити як централізовану бухгалтерську службу під прямим керівництвом головного бухгалтера, з функціональним розподілом обов'язків. Така спеціалізація є необхідною для ефективного управління складними процесами калькуляції в змішаному сільському господарстві.

Схема відображає підпорядкованість функціональних підрозділів, що забезпечують повний цикл обліку: від первинної документації до фінансової звітності та податкового контролю. Ключова увага приділяється відокремленню обліку виробництва та калькуляції (який формує собівартість реалізації) від обліку збуту та розрахунків.

Чіткий розподіл функціональних обов'язків є невід'ємним елементом системи внутрішнього контролю. У таблиці 5 представлено синтезований розподіл, сфокусований на ключових напрямках, що стосуються виробничої та збутової діяльності.

Таблиця 2.3

Розподіл обов'язків між працівниками бухгалтерії XXXXXXXXX

Посада (типова)	Штат	Основні функціональні обов'язки	Зв'язок зі збутовою діяльністю
Головний бухгалтер	1	Затвердження облікової політики, контроль достовірності звітності, податкове планування та контроль.	Управління податковими ризиками, аналіз валової та операційної рентабельності.
Бухгалтер з обліку виробництва	01.Лют	Калькуляція фактичної собівартості готової продукції (рах. 27), облік незавершеного виробництва (29 143 тис. грн) 1, облік біологічних активів.	Точне формування собівартості реалізації (COGS), що становить 189 380 тис. грн.1

продовження таблиці 2.3

Бухгалтер з обліку реалізації	1	Облік чистого доходу (рах. 70) 225 465 тис. грн 1, виписка первинних документів реалізації, контроль ПДВ (рахунок 641).	Забезпечення своєчасності відображення доходу та формування податкових зобов'язань.
Бухгалтер з обліку розрахунків	1	Облік дебіторської заборгованості (5 931 тис. грн) 1, контроль за термінами погашення, нарахування резервів.	Мінімізація кредитного ризику та забезпечення ліквідності.

Облікова політика підприємства повинна бути оформлена розпорядчим документом (Наказом) відповідно до Методичних рекомендацій, затверджених Наказом Міністерства фінансів України № 635 від 27 червня 2013 р.. Згідно з рекомендаціями, Наказ про облікову політику має фіксувати лише ті принципи, методи та процедури, щодо яких нормативно-правовими актами передбачено більш ніж один варіант[23].

Для належної організації обліку та контролю, XXXXXXXX повинно мати внутрішні розпорядчі документи, які регулюють діяльність бухгалтерської служби та процедури документообігу.

Положення про бухгалтерську службу: Цей документ має регламентувати організаційну структуру (як зазначено у п. 1.2.2), функції та взаємодію підрозділів. Для аграрного підприємства положення повинно особливо наголошувати на процедурах внутрішньої інвентаризації та оцінки сезонних запасів (таких як готова продукція 87 015 тис. грн та виробничі запаси 17 471 тис. грн)[39].

Посадові інструкції для всіх працівників бухгалтерії (включаючи тих, що займаються обліком виробництва, реалізації та розрахунків) є необхідною умовою. Вони повинні чітко визначати відповідальність за:

1. Своєчасне оформлення та передачу первинних документів.
2. Контроль за дотриманням термінів оплати (особливо важливим є моніторинг зростаючої дебіторської заборгованості).

3. Забезпечення податкового обліку (наприклад, правильне формування зобов'язань з ПДВ, які були профінансовані у сумі 12 913 тис. грн у 2024 році).

Формування первинної документації створюється безпосередньо в місцях здійснення господарських операцій. Служби, що формують первинну документацію: Комірники (облік руху запасів), агрономи/ветеринари (акти на біологічні перетворення), комерційний відділ (договори, замовлення), бухгалтерія (банківські виписки, касові документи). Операції збуту це первинна документація (накладні, ТТН) формується працівниками складу (або комерційного відділу) у момент фізичного відвантаження готової продукції (рах. 27). Правильне оформлення цих документів є основою для відображення доходу на рахунку 701 та собівартості на рахунку 901.

Методична складова обліку реалізації в XXXXXXXXX повинна забезпечувати достовірне відображення доходу (НП(С)БО 15) та пов'язаних витрат НП(С)БО 16). Послідовність опрацювання первинних документів, реєстрів та звітів є стандартною для великих підприємств, але має особливості, пов'язані з калькуляцією сільськогосподарської продукції.

Послідовність опрацювання: первинні документи (ТТН, накладні) - Реєстри реалізації (Журнал-ордер 6) - Аналітичний облік ДЗ Податковий облік (ПДВ, рахунок 64) - Зведені внутрішні звіти - Зовнішні звіти (Форми 1-5).

Методичні положення облікової політики, що стосуються збуту, повинні включати. Момент визнання доходу: Дохід (225 465 тис. грн) визнається за методом нарахування, що забезпечує своєчасне відображення результатів діяльності. Калькуляція собівартості: Виробничі витрати, накопичені на рахунках 23, 27, списуються на рахунок 901 при реалізації. Чіткість обліку виробництва є запорукою достовірності собівартості (189 380 тис. грн). Облік біологічних активів (П(С)БО 30): Відсутність даних про дохід від первісного визнання у Формі № 2 припускає, що сільськогосподарська продукція обліковується за виробничою собівартістю. Це забезпечує більш консервативну та стабільну оцінку фінансових результатів

Для ведення обліку в умовах змішаного сільського господарства, яке характеризується складною калькуляцією, великою кількістю номенклатури запасів та біологічних активів, використання спеціалізованого програмного забезпечення є обов'язковим. Ймовірно, XXXXXXXX використовує одну з конфігурацій, орієнтованих на агросектор (наприклад, "BAS АГРО. Бухгалтерія").

2.3 Організація обліку витрат та оплати праці на підприємстві

Ефективна організація обліку витрат та оплати праці є ключовим елементом управління господарською діяльністю підприємства, оскільки заробітна плата виступає не лише витратною статтею, а й одним із найважливіших інструментів стимулювання продуктивності праці. В умовах сучасної економіки, орієнтованої на інтеграцію до європейського ринку, правильна побудова системи оплати праці забезпечує конкурентоспроможність підприємства, соціальну захищеність працівників та підвищення ефективності виробничих процесів[11].

Організація обліку оплати праці на підприємстві включає вибір моделі формування заробітної плати, визначення форм і систем оплати, порядок преміювання та встановлення нормативів праці. На думку науковців, база організації заробітної плати визначається тарифною системою, нормуванням праці, а також вибором форми оплати праці — тарифної чи безтарифної. Критерієм ефективності організації оплати праці є випереджаюче зростання доходів підприємства порівняно зі зростанням фонду заробітної плати, що забезпечує фінансову стійкість виробництва[18].

У бухгалтерському обліку розрахунки з оплати праці ведуться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», який має такі субрахунки: 661 «Розрахунки за заробітною платою», 662 «Розрахунки з депонентами», 663 «Розрахунки за іншими виплатами». Відповідно до

НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» розмежовуються такі види виплат: поточні, при звільненні, по закінченні трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу та інші довгострокові виплати. Поточні виплати включають заробітну плату за тарифами й окладами, премії, інші заохочувальні виплати та оплату за невідпрацьований час[20].

Особливістю організації оплати праці на аграрних підприємствах є багатокomпонентність оплати та необхідність урахування специфічних умов праці. Це стосується нарахування доплат за класність, стаж, особливі умови виконання робіт, сезонність, а також преміювання за якість і строки виконання робіт. Значну роль відіграють доплати за роботу в нічний час, понаднормові години, роботу у вихідні та святкові дні[40]. Усі ці операції повинні бути правильно задокументовані в первинних документах та відображені в облікових регістрах підприємства

Первинний облік праці та її оплати здійснюється за допомогою табелів обліку робочого часу, нарядів, маршрутних листів, актів виконаних робіт, оплатних відомостей тощо. На їх підставі складається Зведена відомість нарахування та розподілу оплати праці, де акумулюється інформація про кількість відпрацьованих годин та суму нарахованих виплат за об'єктами витрат та підрозділами підприємства. Узагальнення аналітичних даних здійснюється у розрахунково-платіжних відомостях (форма № П-6) або Книзі обліку розрахунків з оплати праці. При цьому враховуються обов'язкові утримання та відрахування (ЄСВ, податок на доходи фізичних осіб, військовий збір) згідно з чинним законодавством України[38]

Реєстрація розрахунків із заробітної плати в системі бухгалтерського обліку здійснюється згідно з регістрами журнально-ордерної форми. Зокрема, для узагальнення операцій з нарахування заробітної плати застосовується журнал-ордер № 5 Б с.-г., який поєднує синтетичний та аналітичний облік і значно спрощує обліковий процес. Застосування цього регістру дозволяє зменшити кількість облікових документів, підвищити контрольні можливості обліку та забезпечити оперативне формування інформації для управління

витратами на оплату праці. Автори статті пропонують удосконалення структури цього журналу шляхом уточнення субрахунків рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» у зв'язку зі змінами у законодавстві щодо єдиного соціального внеску[37]

Суттєвим елементом організації обліку оплати праці є контроль за дотриманням трудового законодавства. За порушення вимог Кодексу законів про працю, зокрема за неоформлених працівників, несвоєчасну виплату заробітної плати або недотримання мінімальних державних гарантій, передбачено значні штрафні санкції[39]. Їхній розмір може у кілька разів перевищувати суму мінімальної заробітної плати, що створює підвищені вимоги до точності, прозорості та достовірності обліку витрат на оплату праці.

Таким чином, організація обліку витрат та оплати праці на підприємстві охоплює комплекс взаємопов'язаних процесів: документування трудових операцій, визначення видів і систем оплати праці, нарахування та утримання заробітної плати, ведення бухгалтерських реєстрів та забезпечення контролю відповідності облікових процедур нормам законодавства[29]. Ефективність цієї системи визначає достовірність інформації про витрати на оплату праці, яка є основою для прийняття управлінських рішень та оцінки фінансових результатів діяльності підприємства.

Схема обліку оплати праці на підприємстві охоплює послідовність взаємопов'язаних процесів — від документування трудових затрат до їх відображення у фінансовій звітності. Чітка організація кожного етапу забезпечує достовірність інформації про витрати на оплату праці, своєчасність розрахунків із працівниками та законність облікових процедур[28].

Таблиця 2.4

Схема обліку оплати праці на підприємстві

Етап обліку оплати праці	Первинні документи	Бухгалтерські рахунки, що використовуються	Зміст та призначення етапу
Облік робочого часу та виконаних робіт	Табель обліку робочого часу; наряди; маршрутні листи; акти виконаних робіт; журнали обліку робіт	—	Фіксація трудових витрат, кількості відпрацьованих годин, обсягів виконаних робіт. Є основою для нарахування заробітної плати.
Нарахування заробітної плати	Зведена відомість нарахування оплати праці; розрахунково-платіжна відомість (ф. № П-6)	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»; субрахунки 661, 662, 663	Розрахунок основної, додаткової заробітної плати, премій, компенсаційних і стимулюючих виплат.
Утримання із заробітної плати	Розрахункові відомості; заяви працівників; виконавчі листи	65 «Розрахунки за страхуванням»; 641 «Розрахунки за податками»; 651	Обчислення ПДФО, військового збору, ЄСВ, профспілкових внесків, аліментів та інших утримань.
Відображення витрат на оплату праці у складі виробничих витрат	Зведені відомості; аналітичні картки виробничих підрозділів	23 «Виробництво»; 91 «Загальновиробничі витрати»; 92, 93, 94	Включення витрат на оплату праці до собівартості продукції та інших операційних витрат.
Виплата заробітної плати працівникам	Платіжні відомості; видаткові касові ордери; банківські реєстри	30 «Каса»; 31 «Рахунки в банках»; 66	Виплата зарплати готівкою або на банківські картки, погашення заборгованості перед працівниками.
Облік депонованих сум	Реєстр депонентів; невидані платіжні відомості	662 «Розрахунки з депонентами»	Облік невиплаченої в строк заробітної плати та подальша її видача чи списання згідно законодавства.
Узагальнення та контроль обліку оплати праці	Звіти структурних підрозділів; узагальнені відомості	Усі рахунки, задіяні в розрахунках з оплатою праці	Формування облікової інформації для фінансової, статистичної та податкової звітності; контроль дотримання законодавства.

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Проблеми обліку витрат на оплату праці та шляхи їх вирішення

Найважливішим інструментом формування системи обліку витрат у сільськогосподарських підприємствах, що враховує стратегічні й тактичні цілі та вимоги управлінського персоналу, є процес управління витратами. Це багатокомпонентна діяльність, яка включає постійний аналіз і контроль фактичних витрат, дослідження їхньої динаміки під впливом внутрішніх і зовнішніх чинників, а також ухвалення рішень щодо оптимізації собівартості продукції.

Важливою частиною аналізу виробничих витрат є оцінка їх структури, що здійснюється за такими напрямками:

1. Аналіз витрат на виробництво за елементами;
2. Аналіз витрат відповідно до їх функціонального призначення у виробничому процесі, тобто за статтями калькуляції;
3. Аналіз прямих матеріальних і трудових витрат;
4. Аналіз непрямих витрат.

Дослідження структури витрат дає змогу визначити матеріаломісткість, трудомісткість та енергомісткість продукції, простежити тенденції їх змін і їхній вплив на рівень собівартості. Це також допомагає своєчасно виявляти відхилення від нормативних показників та приймати ефективні управлінські рішення.

Система оплати праці в Україні залишається недосконалою, що спричиняє скорочення трудових ресурсів, адже значна частина працівників змушена шукати більш вигідні умови праці за кордоном. Це особливо відчутно в аграрному секторі, де сезонність робіт, інтенсивне навантаження та відносно низький рівень заробітку поглиблюють проблему нестачі робочої сили.

У багатьох українських підприємствах, зокрема й сільськогосподарських, через об'єктивні та суб'єктивні чинники недостатньо уваги приділяють аналізу продуктивності праці. У результаті рівень заробітної плати часто залишається на мінімальному рівні, що негативно впливає як на мотивацію працівників, так і на ефективність виробничого процесу. Саме це й формує ключову проблему, вирішення якої сприятиме вдосконаленню обліково-аналітичної роботи щодо розрахунків з оплати праці та покращенню організаційно-методичного забезпечення аналізу витрат.

Одним із напрямів розв'язання цієї проблеми є посилення матеріальної зацікавленості працівників шляхом надання додаткових бонусів, премій, соціальних гарантій та можливостей для відпочинку. Для сільськогосподарських підприємств, де умови праці часто є складнішими, особливо важливо забезпечувати працівників соціальним пакетом: медичним страхуванням, компенсацією витрат, пов'язаних з виконанням виробничих завдань, чи іншими формами підтримки. Такі заходи підвищують рівень довіри та стабільності, зміцнюють лояльність персоналу й покращують загальне благополуччя працівників[42].

Не менш суттєвим чинником підвищення ефективності праці є розвиток професійних компетенцій. Сільськогосподарські підприємства особливо зацікавлені у кваліфікованих кадрах, здатних працювати з сучасною технікою та технологіями. Заохочення персоналу до навчання й підвищення кваліфікації дозволяє не лише збільшити продуктивність, а й забезпечити працівникам можливість зростання рівня доходу, що підвищує їхню зацікавленість у якісному виконанні обов'язків.

Окремо варто згадати законопроект №4102, яким пропонується змінити пункт 167.1 статті 167 Податкового кодексу України, знизивши ставку податку на доходи фізичних осіб з 18% до 17%. У пояснювальній записці зазначається, що така ініціатива може підвищити купівельну спроможність громадян і сприяти детінізації заробітних плат[43]. Проте реалізація цієї пропозиції має і негативні наслідки: зменшення податкових надходжень до державного та

місцевих бюджетів, значна частка яких формується саме за рахунок ПДФО (близько 63%). Це особливо важливо для бюджетів об'єднаних територіальних громад, а також селищних рад, де ключовими джерелами надходжень є ПДФО, земельний податок та єдиний податок четвертої групи, характерний для аграрного сектору.

При цьому зменшення ставки ПДФО на 1% не забезпечить істотного зростання купівельної спроможності громадян. Це підтверджують розрахунки, наведені в таблиці 3.1, де порівнюються мінімальна заробітна плата та середня заробітна плата відповідно до даних Пенсійного фонду України станом на 29 серпня 2022 року. Водночас необхідно враховувати, що Державна служба статистики припинила оприлюднювати статистику заробітних плат після початку війни, а її показники традиційно відрізнялися від даних ПФУ.

Суттєвого впливу на купівельну спроможність громадян чи на «тіньову» заробітну плату при зменшенні ставки податку на доходи фізичних осіб не буде. 52 Логічнішим рішенням буде збільшити межу заробітної плати для отримання податкової соціальної пільги з ПДФО та саму пільгу для працівників у яких заробітна плата на рівні з мінімальною. У статті Попова В. Д., Колотило Ю. І. «Облік оплати праці: проблеми та напрями удосконалення облікового забезпечення управління персоналом» наведена узагальнююча таблиця (табл. 3.1.) проблемних питань з обліку заробітної плати та напрями їх вирішення від дослідників.

Таюлиця 3.1

Проблемні питання з обліку заробітної плати та напрями їх вирішення

№	Дослідники	Проблеми	Напрями вирішення проблемних питань
1	Самчук К.І., Мудрик М.В	Проблеми документування операцій з нарахування заробітної плати та утримань із неї	Формування уніфікованих форм первинних документів; поєднання кадрової та облікової документації; автоматизація процесу документування

продовження таблиці 3.1

2	Домбровський В.А., Потриваєва Н.В.	Проблеми визнання та оцінки зобов'язань, що виникають при нарахуванні заробітної	Встановлення на національному рівні правил визнання зобов'язань перед працівниками від виконання програм (програми виплат за участю плати, утримань з неї кількох роботодавців; програми виплат інструментами власного капіталу; програми виплат з визначеним внеском; програми виплат по закінченню трудової діяльності тощо)
3	Жиглей І.В., Кравченко О.В.	Проблеми поділу виплат працівникам на види	Дотримання норм НПСБО 26 «Виплати працівникам» щодо поділу виплат персоналу: «поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати»; узгодження наведених видів виплат із тими, що наведені в Інструкції зі статистики заробітної плати
4	Мудрик М.В. , Пантелійчук Л.	Проблеми організації синтетичного та аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам на бухгалтерських рахунках	Розширення меж аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам; розробка системи рахунків з обліку розрахунків за виплатами працівникам, які б відповідали видам виплат
5	Самчук К.І., Суліменко Л.А.	Проблеми малої інформативності звітності щодо розрахунків за виплатами працівникам	Включення до Балансу (Звіту про фінансовий стан) додаткових статей по статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці» (код рядка 1630); формування додаткового розділу в Примітках до річної фінансової звітності; виділення окремого розділу в Пояснювальній записці
6	Жиглей І.В., Садилова А.Д.	Проблеми узгодженості норм національних та міжнародних стандартів обліку щодо розрахунків за виплатами працівникам	Використання норм ПСБО 26 «Виплати працівникам» при організації обліку розрахунків за виплатами працівникам
7	Карпа М.С., Ярмолук О.Ф.	Проблеми узгодженості форм фінансової, податкової, спеціальної та статистичної звітності щодо розрахунків за виплатами працівникам	Створення єдиної форми звіту про суми нарахованої заробітної плати, утримань з неї у фіскальних цілях; формування єдиних контрольних показників для відображення сум нарахованої та виплаченої заробітної плати у фінансових та статистичних звітах

Також потребує вдосконалення існуючий порядок нарахування індексації заробітної плати. Індexація грошових доходів населення — це визначений законодавством механізм підвищення доходів громадян, який дає змогу частково або повністю компенсувати зростання вартості споживчих товарів і послуг [33]. Її основна мета — забезпечити захист купівельної спроможності населення в умовах інфляційних процесів.

Для правильного розрахунку індексації необхідно визначити два ключові показники:

- ~ базовий місяць — місяць останнього підвищення посадових окладів;
- ~ коефіцієнт індексації — величина, розрахована на основі щомісячних індексів інфляції.

На нашу думку, чинний підхід до індексації є недосконалим, оскільки сума індексації включається до складу мінімальної заробітної плати. Це фактично нівелює її призначення для працівників із низькими доходами. Наприклад, якщо посадовий оклад за 1 тарифним розрядом становить 2893,00 грн, бухгалтер змушений донараховувати доплату до мінімальної заробітної плати у сумі 3807,00 грн ($6700,00 - 2893,00$). У разі, коли працівнику нараховано індексацію у розмірі 200,00 грн, ця сума зменшує розмір доплати до мінімальної заробітної плати, яка становитиме вже 3607,00 грн ($6700,00 - 2893,00 - 200,00$). В результаті працівник фактично не отримує жодного збільшення доходу «на руки», тоді як працівники, заробітна плата яких перевищує мінімальну, дійсно відчують позитивний ефект від індексації.

З огляду на це пропонуємо не включати індексацію до складу мінімальної заробітної плати. Такий підхід дозволить забезпечити реальний захист доходів працівників з невисокими посадовими окладами і повною мірою компенсувати зростання споживчих цін.

3.2. Методика аналізу витрат на оплату праці

Організація обліку витрат на оплату праці в аграрних підприємствах є невіддільним елементом системи управління, що має прямий вплив на точність калькулювання собівартості та ефективність використання трудових ресурсів. Комплексна діагностика системи обліку в Сільськогосподарському виробничому кооперативі XXXXXXXX дозволяє обґрунтувати необхідність організаційних, методологічних та технологічних удосконалень, які відповідатимуть галузевій специфіці змішаного сільського господарства.

З переходом України до інноваційного шляху розвитку відбулося усвідомлення вирішальної ролі розумових та творчих здібностей працівників в кінцевих результатах діяльності.

У сучасних умовах організації та провадження господарської діяльності, що характеризуються посиленою конкуренцією серед вітчизняних виробників, великого значення набуває питання підвищення конкурентоздатності підприємства на ринку товарів і послуг задля зайняття якомога вигіднішої позиції, що дозволить реалізувати головну мету діяльності будь-якого підприємства, за винятком некомерційних, – отримання позитивного чистого фінансового результату, тобто чистого прибутку у якнайбільшому розмірі. Загальна ефективність діяльності підприємства перебуває у прямій залежності від ефективності використання окремих видів ресурсів, серед яких одне з провідних місць належить трудовим, котрі у значній мірі визначають виробничий потенціал, спроможність відповідати вимогам та викликам часу, а також фінансову стійкість суб'єкта господарювання. Тому питання формування фонду заробітної плати завжди залишається актуальним для вітчизняних підприємств, адже умови господарювання змінюються, виникають нові перешкоди та можливості. В процесі аналізу витрат на оплату праці вирішується ряд наступних завдань:

1. Визначення реальної потреби підприємства в трудових ресурсах та розрахунок обсягу витрат на оплату праці найманих робітників відповідної кількості та кваліфікації.

2. Здійснення оцінювання динаміки понесених витрат з оплати праці (за загальним обсягом та за структурою).

3. Оцінка ефективності використання трудового потенціалу підприємства та продуктивності праці.

4. Проведення аналізу динаміки, складу і структури фонду оплати праці.

5. Аналіз середнього рівня заробітної плати працівників та його зміни впродовж останніх декількох періодів.

6. Виявлення і кількісне вимірювання чинників, що впливають на зміну суми витрат з оплати праці співробітників підприємства (в цілому і в розрізі окремих груп працівників).

7. Визначення співвідношення темпів зміни рівня заробітної плати та продуктивності праці (в цілому і в розрізі окремих груп працівників).

8. Виявлення потенційних можливостей та внутрішньовиробничих невикористаних резервів економії ресурсів, що використовуються на оплату праці.

9. Розробка та реалізація заходів щодо зниження витрат на робочу силу в розрахунку на одиницю продукції.

Результати аналізу в значній мірі залежать від достовірності та повноти інформаційної бази, яка використовується під час його проведення і є відображенням тих чи інших подій господарської діяльності досліджуваного підприємства. Для оцінки динаміки витрат на виплату заробітної плати працівникам прийнято розраховувати такі показники ряду динаміки, як абсолютний та відносний приріст, темп зростання та темп приросту, абсолютне значення 1 % приросту, а також відповідні середні величини. Якщо при здійсненні аналізу рядів динаміки відбувається порівняння кожного наступного періоду з попереднім, то такий показник прийнято називати ланцюговим, а якщо з першим (або іншим взятим за основу) – базисним.

Перелік інформаційних джерел, котрі можуть бути застосовані у процесі здійснення аналізу витрат на оплату праці персоналу, наведено у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Інформаційна база аналізу витрат на оплату праці

№ з/п	Назва групи	Джерела інформації
1	Дані обліку	
1.1	Первинні документи	Банківські виписки, видаткові касові ордери (далі – ВКО), особова картка працівника (форма № П-2), наказ (розпорядження) про надання відпустки (форма № П-3), Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (форма № П-4), табель обліку робочого часу (форма № П-5), розрахунково-платіжна відомість працівника (форма № П-6), розрахунково-платіжна відомість (зведена) (форма № П-7) тощо
1.2	Залишки на рахунках бухгалтерського обліку	66 «Розрахунки за заробітною платою», 64 «Розрахунки за податками та платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 471 «Забезпечення виплат відпусток», 472 «Додаткове пенсійне забезпечення», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи»
1.3	Облікові регістри	Журнали 5 та 5А (за умови журнально-ордерної системи)
1.4	Статистична звітність	Форма № 1-ПВ (місячна) «Звіт з праці», форма № 1-ПВ (квартальна) «Звіт з праці», форма № 7-ПВ «Звіт про зарплату працівників за професіями», форма № 1-ПВ (умови праці), форма № 3-борг (місячна) «Звіт про заборгованість з оплати праці»
1.5	Фінансова звітність	Ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»
2	Нормативно-планова інформація	Нормативи і норми витрат праці та зарплати, кошториси витрат на соціальну діяльність, нормативно-правові акти, колективні договори та угоди, поточні та стратегічні плани
3	Позооблікові дані	
3.1	Внутрішні	Штатний розпис, оперативні звітності цехів, протоколи виробничих нарад, матеріали інвентаризації та фотографії робочого дня, пояснювальні записки
3.2	Зовнішні	Результати ревізій, податкових та аудиторських перевірок, звітні дані підприємств-контрагентів, збірники статистичних матеріалів

Одним з ключових показників ефективності витрат на оплату праці є зарплатовіддача, яка розраховується як відношення результату діяльності по виробництву продукції (обсяг виготовленої продукції, виручка від реалізації) до обсягу фонду заробітної плати і характеризує вартість продукції, що припадає на 1 грн. оплати праці. Зазначений підхід до розрахунку вважається традиційним й тривалий час економісти надавали перевагу саме йому,

оскільки показник зарплатовіддачі надає змогу оцінити рівень ефективності використання фонду оплати праці при відповідному рівні виробництва.

$$ЗВ=Q/ФОП$$

де ЗВ – зарплатовіддача;

Q – обсяг виготовленої продукції у вартісному вимірі;

ФОП – фонд оплати праці.

Проте деякі науковці, серед яких можна виокремити В.М. Ковальова, Ю.В. Яковлєву та О.Ф. Черненко, критикують такий спосіб розрахунку. На думку В.М. Ковальова й Ю.В. Яковлєвої, традиційний підхід призводить до виникнення «подвійного результату», чого необхідно уникати, тому ними було запропоновано відняти від обсягу реалізованої продукції обсяг фонду оплати праці для вирішення цієї проблеми

$$ЗВ=Q-ФОП/ФОП$$

де ЗВ – зарплатовіддача;

Q – обсяг виготовленої продукції у вартісному вимірі;

ФОП – фонд оплати праці.

О.Ф. Черненко та А.В. Башаріна вважають, що зарплатовіддачу потрібно розглядати виходячи з позиції «вкладено (витрачено) – отримано». Безумовно, що витрачання на формування, підтримання та поліпшення поточного стану трудового потенціалу підприємства передбачає витрати на оплату праці, перерахування грошових коштів.

Організація ефективної системи управління є запорукою успішного провадження господарської діяльності, так як це надає змогу своєчасно та в повному обсязі отримувати актуальну інформацію для подальшого прийняття управлінських рішень. Налагодження механізму управління витратами на оплату праці повинно відповідати загальній меті системи керування витратами. Для функціонування системи управління та контролю витрат на трудові ресурси потрібно передбачати щоденний контроль за використанням робочого часу та визначати внутрішні резерви, які використовує компанія.

Одним з основних показників, що дозволяє визнавати ефективність управління заробітною платою на підприємстві, є коефіцієнт співвідношення темпів приросту продуктивності праці до темпів приросту середньорічної заробітної плати. Даний показник розраховують для встановлення відповідності поточної діяльності суб'єкта господарювання цілям розширеного відтворення, підвищення рентабельності та отримання якомога більшого розміру чистого фінансового результату. Для цього треба, щоб темпи приросту продуктивності праці перевищували темпи приросту середньої зарплати по підприємству. Якщо цього не відбувається, то значить простежується перевитрачання фонду заробітної плати.

Таким чином, обґрунтований та повний економічний аналіз оплати праці створює умови для успішного прийняття управлінських рішень, адже він допомагає відстежувати ключові тенденції розвитку підприємства, виявляти головні фактори, які на нього впливають та будувати подальші прогнози. Методика аналізу витрат на оплату праці є індивідуальною для кожного підприємства і залежить, в першу чергу, від поставлених управлінським персоналом цілей.

ВИСНОВКИ

Заробітна плата є однією з найбільш складних складових економічних процесів. Тому організація обліку праці та доходів є дуже трудомісткою і повинна здійснюватися на кожному підприємстві своєчасно та без помилок. Лише правильно налагоджена система і методи розрахунку заробітної плати можуть позитивно впливати на підвищення продуктивності праці, покращення виробничих результатів, ефективність діяльності, а також на гармонійне поєднання інтересів працівників і власників бізнесу.

Облік та оплата праці є ключовою та водночас однією з найбільш складних ділянок бухгалтерського обліку, оскільки вимагає наявності точних і актуальних даних, що відображають зміни у чисельності персоналу, витратах на заробітну плату, категоріях працівників, кодах витрат на виробництво та контролі за використанням робочої сили й ресурсів.

У першому розділі здійснено детальний аналіз регуляторної бази обліку витрат на оплату праці в Україні, в результаті якого виявлено низку проблем, зумовлених моральною застарілістю окремих положень трудового та бухгалтерського законодавства, а також недостатньою гармонізацією національних стандартів з вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Дослідження міжнародного досвіду свідчить про орієнтацію світової практики на інтегрований аналітичний інструментарій щодо виплат працівникам, що забезпечує вищий рівень транспарентності фінансової звітності та покращує обґрунтованість управлінських рішень.

У другому розділі здійснено аналіз організації обліку та аналізу витрат на оплату праці на прикладі XXXXXXXX. Досліджено фінансово-економічний стан підприємства та встановлено позитивну динаміку ключових показників діяльності у 2022–2024 роках, зокрема зростання чистого доходу та прибутку. Виявлено, що витрати на оплату праці займають вагоме місце у

структурі собівартості продукції та істотно впливають на фінансові результати кооперативу. Аналіз фонду оплати праці, його структури та динаміки свідчить про зростання соціальних гарантій працівників, що, у свою чергу, сприяє підвищенню продуктивності праці та стабільності трудового колективу. Водночас встановлено потребу в удосконаленні аналітичного обліку та внутрішнього контролю за витратами на оплату праці.

У третьому розділі обґрунтовано стратегічні напрями модернізації обліково-аналітичної системи витрат на оплату праці. Ідентифіковано ключові недоліки поточної методології, зокрема недостатню глибину аналітичної розробки інформації, проблематичність імплементації деяких положень національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 26 та низький ступінь автоматизації облікових процесів. Запропоновано ефективні методологічні підходи до аналізу витрат на персонал, що дозволяють здійснювати оцінку їх результативності у комплексному взаємозв'язку з показниками працездатності та економічними показниками функціонування суб'єкта господарювання.

Таким чином, отримані результати верифікують тезу про те, що оптимально функціонуючий обліково-аналітичний інструментарій витрат на оплату праці є невід'ємною складовою підвищення ефективності господарювання аграрних підприємств.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Машевська А. А. Організаційно-методичне забезпечення обліку і оподаткування оплати праці. *Ефективна економіка*. 2021. № 12. С. 1–6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=9759>.
2. Шепелюк В. А., Буркова Л. А. Облік поточних виплат працівникам: протиріччя у національному та міжнародному стандартах. *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2021. № 2 (62). С. 53–62. DOI: <https://doi.org/10.31732/2663-2209-2021-62-53-62>.
3. Гамова О. В. Удосконалення обліку та контролю заробітної плати. *Економіка та держава*. 2020. № 12. С. 97–101.
4. Господарський кодекс України : Кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV : станом на 15 листоп. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>
5. Гуцаленко Л. В., Каправа О. С. Облік оплати праці: проблеми та напрями вдосконалення. *Економіка і суспільство*. 2018. № 18. С. 894–899.
6. Гуренко Т. О. Облік оплати праці та трудові відносини у воєнний період. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 36. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-36-31>
7. Державна служба статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/>.
8. Левицька С. О. Заробітна плата та мотивація персоналу в умовах нестабільності. *Ефективна економіка*. 2023. № 3.
9. Іванова М. І., Варяниченко О. В. Порівняння та використання сучасних методів оплати праці. *Ефективна економіка*. 2017. № 5. С. 117–121.

10. Овсюк Н. В., Ковбасюк І. С. Облік розрахунків з оплати праці в контексті сучасних економічних та соціальних викликів. *Економіка та суспільство*. 2024. № 62. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-62-75>
11. Інструкція зі статистики заробітної плати : Наказ М-ва юстиції України від 13.01.2004 № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04#Text>.
12. Кодекс законів про працю України : Кодекс України від 10.12.1971 № 322-VIII : станом на 27 верес. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text>
13. Добровольська П. А. Виплати працівникам у світлі вимог НП(С)БО 26 та МСБО 19. У: *Збірник тез доповідей науково-практичної конференції* (МНАУ). 2024. С. 15–18.
14. Лащ І. Ю. Удосконалення організації оплати праці на підприємстві : master's thesis. 2021. URL: <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/87192>
15. Маркевич А. Є. Економічний зміст та підходи до поняття «заробітна плата». *Ефективна економіка*. № 2. С. 1–7.
16. Страховий П. М. Розрахунки за виплатами працівникам: порівняльний аналіз вимог НП(С)БО 26 та МСБО (IAS) 19. *Бізнес-Інформ*. 2025. № 9. С. 287–297.
17. Гончаренко О. М. Облік виплат працівникам у світлі законодавчих змін 2020–2023 рр. *Фінанси, облік і аудит*. 2021. С. 152
18. ННП(С)БО 26 «Виплати працівникам» від 10.11.2003 р. № 1025/8346. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text>
19. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text>
20. Організаційно-методичне забезпечення обліку і оподаткування оплати праці: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2021/207.pdf.

21. Проблеми мотивації праці на сільських територіях:
https://www.researchgate.net/publication/385122156_PROBLEMI_MOTIVACII_PRACI_NA_SILSKIH_TERITORIACH.
22. Держстат України озвучив фінальні обсяги врожаю-2021 // АПК-Інформ. – Режим доступу: <https://www.apk-inform.com/uk/news/1526592>. –
23. Валовий збір зернових і зернобобових культур в Україні 2023 року становив 59,77 млн т // Agroportal.ua. – Режим доступу: <https://agroportal.ua/news/rastenievodstvo/derzhstat-pidbiv-pidsumki-urozhayu-2023>. –
24. Названо шляхи економії для фермерів у 2022 році // Kurkul. – Режим доступу: <https://kurkul.com/news/29448-nazvano-shlyahi-ekonomiyi-dlya-fermeriv-u-2022-rotsi>. –
25. Урожай-2022: скільки продали агрокомпанії порівняно з минулими сезонами: <https://agroportal.ua/news/ukraina/vrozhay-2022-skilki-prodali-agrokompaniji-u-porivnyanni-do-minulih-sezoniv>
26. Економіка. Логістика становитиме близько 10-15% вартості агропродукції // AgroTimes. – Режим доступу: <https://www.ukr.net/news/details/economics/106551485.html>. –
27. Вплив військової агресії Росії на зовнішню торгівлю України // Національний інститут стратегічних досліджень (НІСД). – Режим доступу: https://niss.gov.ua/sites/default/files/2022-08/_us-gavrilenko-tablici_merged_0.pdf. –
28. Роз'яснення: Виплата заробітних плат в умовах воєнного стану: <https://moz.gov.ua/uk/rozjasnennja-viplata-zarobitnih-plat-v-umovah-voennogo-stanu#!>
29. Україну очікує глобальний дефіцит добрив у 2022 році // Agro-Liga. – Режим доступу: <https://agro-liga.com/ukrayinu-ochikuye-globalnij-defitsit-dobriv-u-2022-rotsi>. –
30. Наслідки війни для ринку праці в Україні: що чекає аграріїв: https://blog.agrokebety.com/AgrokebetyPRO_naslidkyviyny.

31. Соя в Україні: рекордний урожай в 2024 та в 2023 роках (інфографіка) // SuperAgronom.com. –

32. Врожай-2023 приніс українським компаніям утричі більший прибуток від очікуваного: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3916540-vrozaj2023-prinis-ukrainskim-kompaniam-utrici-bilsij-pributok-vid-osikuvanogo.html>

33. Дохід агросектору у 2024 р. сягнув 2,4 трлн грн, що у 2,6 раза більше порівняно з минулим роком (920,9 млрд грн) // Latifundist.com. – Режим доступу: <https://latifundist.com/novosti/67315-dohid-agrarnogo-biznesu-u-2024-rotsi-u-26-raziv-perevishchiv-pokaznik-2023-go>]. –

34. Ціна на зернові та зернобобові культури може зрости на 5-7% // AgroTimes. – Режим доступу: <https://agrotimes.ua/opinion/czina-na-zernovi-ta-zernobobovi-kultury-mozhe-zrosty-na-5-7>. –

35. Фактична рентабельність українського агросектору в сезоні 2024 року показала значне відновлення // Latifundist.com. – Режим доступу: <https://www.ukr.net/news/details/economics/114003894.html>. –

36. УЗА прогнозує в 2024 році менший врожай – 76,1 млн т зернових та олійних // Ukrainian Grain Association. – Режим доступу: <https://uga.ua/news/uza-prognozuye-v-2024-rotsi-menshij-vrozhaj-76-1-mln-t-zernovih-ta-olijnih/>].

37. Аграрний ринок праці 2025: <https://komersant.ua/ahraryu-rynok-pratsi-2025-rekordni-zarplaty-ta-novi-tendentsii/>

38. Податковий кодекс України (ПКУ). Режим доступу: Законодавство України (використано норми, що стосуються Єдиного податку 4-ї групи) <https://od.tax.gov.ua/media-ark/local-news/731245.html>

39. Податковий кодекс України (ПКУ). Режим доступу: Законодавство України (використано норми, що стосуються критеріїв перебування на ЄП 4-ї групи, пп. 14.1.262 ПКУ, пп. 291.4 ПКУ) <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

40. Податковий кодекс України (ПКУ). Режим доступу: Законодавство України (використано норми, що стосуються оподаткування доходів фізичних осіб у вигляді відшкодування матеріальної або немайнової шкоди, пп. 164.2.14 ПКУ). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

41. Закон України «Про індексацію грошових доходів населення» від 30.04.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1282-12#Tex>

42. Трудове законодавство: поради компаніям для роботи без штрафів у 2025 році: <https://budni.robota.ua/expert-thoughts/trudove-zakonodavstvo-poradi-kompaniyam-dlya-roboti-bez-shtrafov-u-2025-rotsi>.

43. Сисюк С. В., Шагай Н. В. Нормативно-правові й організаційні основи оплати праці та її обліку в органах місцевого самоврядування. *Бізнес Інформ*. 2024. №10. С. 346–355. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2024-10-346-355>.

44. Гуріна, Н., Бестюк, А. Організація обліку оплати праці на підприємствах: проблеми та шляхи їх вирішення. *Економіка та суспільство*. 2021. № 23. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-23-13>

45. Y. IFRS vs. US GAAP: A Comparison of Accounting Standards. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.ey.com/content/dam/ey-unified-site/ey-com/en-us/technical/accountinglink/documents/ey-ifrs11560-211us-01-14-2021.pdf>.

46. International Accounting Standards Board (IASB). IAS 19 Employee Benefits. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-19-employee-benefits/>.

47. ICAO. FRS 102 – Employee benefits. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.icaew.com/technical/corporate-reporting/uk-gaap/frs-102-topics/employee-benefits>.

48. EY. IFRS vs. German GAAP (HGB) Comparison. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.ey.com/content/dam/ey-unified-site/ey-com/de-de/technical/ifrs-ver%C3%B6ffentlichungen/documents/ey-de-ifrs-vs-german-gaap-march-2022.pdf>.

49. Deloitte. Roadmap: IFRS and US GAAP Comparison. Chapter 2 Liabilities: Employee Benefits. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://dart.deloitte.com/USDART/home/publications/deloitte/additional-deloitte-guidance/roadmap-ifrs-us-gaap-comparison/chapter-2-liabilities/2-1-employee-benefits>.

50. CPA Ireland. FRS 102 – Employee benefits. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.cpaireland.ie/CPAIreland/media/Professional-Standards/Technical%20Resources/Financial%20Reporting/FRS-102-%E2%80%93-Employee-benefits.pdf>.

ДОДАТКИ