

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ ТА УПРАВЛІННЯ
КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

«До захисту допущено»

В.о. завідувача кафедри д.е.н., доцент

_____ **Ірина ТОПАЛОВА**

« ____ » _____ 2026 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття ступеня вищої освіти «Бакалавр»
освітньої програми «Облік і оподаткування»
за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування»

**ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ НА
ПІДПРИЄМСТВІ**

Науковий керівник: д.е.н., доцент

Ірина ТОПАЛОВА

Рецензент: д.е.н., професор

Наталія ЗАХАРЧЕНКО

Виконала здобувачка першого рівня вищої
освіти заочної форми навчання
освітньо-професійної програми «Облік і
оподаткування» спеціальності
071 «Облік і оподаткування»

Марина НАКОНЕЧНА

*Засвідчую, що кваліфікаційна робота
містить результати власних досліджень.
Використання ідей і текстів інших авторів
має посилання на відповідне джерело*

_____ **Марина НАКОНЕЧНА**

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ.....	5
1.1. Економічна сутність та класифікація виплат працівникам.....	5
1.2. Нормативно-правове регулювання обліку виплат працівникам в Україні.....	17
1.3. Методика бухгалтерського обліку та аналізу виплат працівникам на підприємстві.....	21
2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ СВК «РОДИНА».....	30
2.1. Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	30
2.2. Організація обліку розрахунків за виплатами працівникам підприємства.....	41
2.3. Аналіз структури, динаміки та ефективності витрат на оплату праці підприємства.....	50
3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ СВК «РОДИНА».....	61
3.1. Удосконалення обліку виплат працівникам у господарстві.....	61
3.2. Напрями підвищення ефективності використання коштів на виплати працівникам підприємства.....	71
ВИСНОВКИ.....	80
СПИСЛК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	84
ДОДАТКИ.....	89

ВСТУП

В умовах сучасного розвитку економіки України система обліку виплат працівникам набуває особливого значення. Розрахунки з персоналом є не лише внутрішнім механізмом виконання договірних відносин між роботодавцем і працівником, а й важливою ланкою взаємодії підприємства з державними інституціями – зокрема податковими органами й органами соціального страхування. Вони поєднують інтереси працівників, які залежать від своєчасності та правильності виплати заробітної плати, інтереси роботодавця щодо оптимізації витрат і підвищення продуктивності праці, а також інтереси держави у формуванні надходжень до бюджетів і фондів соціального захисту. Належна організація обліку заробітної плати, інших виплат працівникам, а також обов'язкових нарахувань і утримань забезпечує достовірність фінансової звітності, дотримання трудового й податкового законодавства та сприяє підвищенню ефективності управління витратами підприємства.

Актуальність дослідження визначається кількома факторами. По-перше, виплати працівникам становлять одну з найвагоміших статей витрат на більшості підприємств і прямо впливають на собівартість продукції, рентабельність та фінансові результати діяльності. По-друге, коливання законодавчих вимог у сфері оподаткування, обов'язкових платежів і звітності створюють додаткові ризики помилок і штрафних санкцій у разі неналежного обліку. По-третє, процес цифровізації бухгалтерії, впровадження автоматизованих інформаційних систем і електронних сервісів трансформують методики обліку й контролю, вимагаючи оновлення підходів до організації даних, їх захисту та аналізу. Нарешті, соціальна стабільність трудового колективу та мотивація персоналу значною мірою залежать від прозорості й правильності розрахунків з оплатою праці, що робить удосконалення відповідних процедур важливим завданням управління підприємством.

Мета кваліфікаційної роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних, методичних і практичних засад обліку та аналізу виплат працівникам на

підприємстві, а також у розробці рекомендацій щодо вдосконалення організації облікового процесу й підвищення ефективності використання трудових ресурсів.

Для досягнення поставленої мети визначено такі **завдання**:

- розкрити економічну сутність виплат працівникам та їх класифікацію;
- дослідити нормативно-правове регулювання обліку виплат працівникам;
- визначити особливості документального оформлення розрахунків з персоналом;
- розглянути синтетичний та аналітичний облік виплат працівникам;
- проаналізувати склад, структуру та динаміку виплат працівникам;
- оцінити ефективність використання коштів на оплату праці;
- запропонувати напрями вдосконалення обліку, аналізу та внутрішнього контролю.

Об'єктом дослідження є процес формування, облікового відображення та аналізу виплат працівникам на підприємстві.

Предметом дослідження виступає сукупність теоретичних, організаційних і методичних аспектів обліку та аналізу виплат працівникам, а також інформаційне забезпечення управління розрахунками з персоналом.

Методи дослідження. Досягнення мети передбачає використання системного підходу, а саме: аналіз нормативно-правової бази, оцінку існуючої практики документального оформлення та ведення синтетичного й аналітичного обліку, проведення кількісного й якісного аналізу складу, структури й динаміки виплат, а також формування пропозицій щодо оптимізації процедур внутрішнього контролю і методики розрахунку фонду оплати праці.

Інформаційну базу дослідження становлять чинні законодавчі та нормативні акти України у сфері праці, оподаткування й бухгалтерського обліку, наукові праці й методичні рекомендації, а також фактичні дані фінансової, статистичної й внутрішньої документації СВК «РОДИНА» за 2023-2025 роки.

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи. Дана робота складається зі вступу, трьох основних розділів, висновків, списку літератури та додатків. Загальний обсяг складає 95 аркушів.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ

1.1. Економічна сутність та класифікація виплат працівникам

У сучасних умовах господарювання виплати працівникам посідають важливе місце в системі бухгалтерського обліку підприємства, оскільки вони поєднують соціальний, економічний та обліковий аспекти діяльності суб'єкта господарювання. З одного боку, такі виплати є основним джерелом доходу найманих працівників, а з іншого – становлять суттєву складову витрат підприємства, що впливає на собівартість продукції, фінансові результати та ефективність господарської діяльності [20].

Відповідно до оновленого підходу НП(С)БО 26, виплати працівникам охоплюють усі форми виплат і компенсацій, які надаються підприємством в обмін за виконані працівниками роботи та/або послуги, а також при їх звільненні [42]. Такий підхід свідчить, що поняття виплат працівникам є ширшим, ніж лише заробітна плата, оскільки включає поточні, післятрудова, компенсаційні та інші виплати, пов'язані з трудовими відносинами.

Економічна сутність виплат працівникам полягає в тому, що вони є формою розподілу частини створеної підприємством вартості на користь працівників відповідно до кількості, якості, складності та умов виконаної праці. У межах ринкової економіки ці виплати виконують відтворювальну, стимулюючу, регулюючу та соціальну функції, оскільки забезпечують відновлення робочої сили, мотивують працівників до підвищення продуктивності праці, формують трудову дисципліну та сприяють соціальній стабільності в колективі [12].

Важливість виплат працівникам для підприємства зумовлена також тим, що вони є об'єктом постійного внутрішнього контролю та зовнішнього регулювання. Оплата праці працівників може здійснюватися за погодинною, відрядною або іншими системами, а сама оплата праці належить до

першочергових зобов'язань роботодавця, що прямо закріплено у статті 97 Кодексу законів про працю України.

У системі бухгалтерського обліку виплати працівникам визнаються відповідно до принципу нарахування, за яким витрати та пов'язані з ними зобов'язання відображаються у тому звітному періоді, в якому працівником виконано роботу або надано послуги. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлює, що фінансова звітність формується на підставі даних бухгалтерського обліку, а отже правильне визнання та оцінка виплат працівникам безпосередньо впливають на достовірність звітності підприємства [26-27].

Слід зазначити, що виплати працівникам є неоднорідною економічною категорією, тому їх доцільно класифікувати за різними ознаками. Найбільш поширеним є поділ за економічним змістом, строками виплати та джерелами фінансування.

За економічним змістом до виплат працівникам належать (див. рис. 1.1):



Рис. 1.1. Виплати працівникам за класифікаційною ознакою «економічним змістом» (складено автором)

- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- інші заохочувальні та компенсаційні виплати;
- виплати за невідпрацьований час;
- виплати при звільненні;
- післятрудові виплати;

- негрошові виплати та соціальні блага, якщо вони надаються працівникам відповідно до законодавства або внутрішньої політики підприємства.

Основна заробітна плата є винагородою за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці, тарифних ставок, посадових окладів або відрядних розцінок. Додаткова заробітна плата включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, а також премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій [20].

Окрему групу формують виплати за невідпрацьований час, до яких належать оплата щорічних відпусток та інший оплачуваний час, протягом якого працівник не виконував трудові обов'язки, але за ним зберігається право на оплату. Такі виплати мають важливе соціальне значення, оскільки забезпечують реалізацію трудових гарантій працівників і водночас потребують належного облікового забезпечення на підприємстві.

Особливе місце посідають виплати при звільненні та післятрудова виплати. Вони відображають довгострокові або завершальні зобов'язання роботодавця перед працівником і потребують окремого підходу до оцінки, визнання та розкриття у бухгалтерському обліку.

Для аграрних підприємств питання виплат працівникам має додаткову специфіку, що зумовлена сезонністю виробництва, поєднанням рослинництва і тваринництва, різною трудомісткістю окремих видів робіт, а також можливістю виникнення доплат і компенсацій за особливі умови праці. Наявність у матеріалах підприємства окремої статистичної форми щодо умов праці, пільг і компенсацій за роботу зі шкідливими умовами праці підтверджує, що система виплат працівникам на цьому підприємстві може включати не лише звичайну заробітну плату, а й спеціальні компенсаційні елементи.

Управлінське значення виплат працівникам полягає в тому, що вони є важливою інформаційною основою для аналізу продуктивності праці, оцінки ефективності використання трудових ресурсів, планування витрат і прийняття рішень щодо мотивації персоналу [20]. Належно організований облік виплат працівникам дозволяє підприємству контролювати фонд оплати праці,

своєчасність розрахунків із персоналом, правильність податкових утримань і соціальних нарахувань, а також мінімізувати ризики фінансових порушень.

Отже, виплати працівникам є складною економічною та обліковою категорією, яка охоплює широкий спектр грошових і негрошових виплат, пов'язаних із використанням найманої праці. Їх правильна класифікація, оцінка та відображення в обліку мають важливе значення для забезпечення достовірності фінансової звітності, дотримання законодавчих вимог і підвищення ефективності управління діяльністю підприємства.

Розглянемо класифікацію виплат працівникам (див. табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Класифікація виплат працівникам за ознаками

Класифікаційна ознака	Види виплат працівникам	Характеристика
За економічним змістом	Основна заробітна плата	Винагорода за виконану роботу відповідно до норм праці, тарифів, окладів і розцінок
	Додаткова заробітна плата	Доплати, надбавки, премії, гарантійні й компенсаційні виплати
За характером часу	Виплати за відпрацьований час	Нараховуються за фактично виконану роботу або надані послуги
	Виплати за невідпрацьований час	Відпускні та інші оплати за періоди, коли працівник не працював, але мав право на оплату
За строком зобов'язань	Поточні виплати	Визнаються поточними зобов'язаннями та витратами звітного періоду
	Післятрудові виплати	Пов'язані з виконанням зобов'язань після завершення трудових відносин
За підставою виникнення	Виплати при звільненні	Компенсації та інші суми, що виникають при припиненні трудових відносин
За формою надання	Грошові та негрошові виплати	Охоплюють грошову оплату, а також окремі блага і послуги, що надаються працівникам

Джерело: систематизовано на основі [12, 20, 26-27, 42]

Дані таблиці 1.1 дозволяють описати систему класифікації виплат працівникам за кількома ключовими ознаками, що дає змогу структуровано поділити всі види виплат за їх економічним змістом, часом нарахування, строком зобов'язань, підставою виникнення та формою надання [12, 20, 26-27, 42]. Вона

показує, як різні виплати пов'язані з процесом праці, трудовими відносинами та обліковим відображенням зобов'язань підприємства перед персоналом.

За економічним змістом виплати поділяються на основну й додаткову заробітну плату. Основна заробітна плата відображає винагороду працівникам за виконану роботу відповідно до встановлених норм, тарифних ставок, посадових окладів і розцінок, тобто є базовою частиною оплати праці. Додаткова заробітна плата охоплює доплати, надбавки, премії, гарантійні й компенсаційні виплати, які стимулюють працівників, компенсують особливі умови праці або забезпечують виконання гарантій, передбачених законодавством чи колективним договором.

За характером часу виокремлюють виплати за відпрацьований та невідпрацьований час. Виплати за відпрацьований час нараховуються за фактично виконану роботу або надані послуги, безпосередньо пов'язані з результатами трудової діяльності працівника в робочий час. Виплати за невідпрацьований час включають відпускні та інші оплати за періоди, коли працівник не працював (відпустки, простой з незалежних причин тощо), але відповідно до законодавства або договору зберігав право на отримання доходу.

За строком зобов'язань виплати поділяються на поточні та післятрудові. Поточні виплати визнаються поточними зобов'язаннями підприємства й відносяться на витрати того звітного періоду, у якому працівники надали послуги або виконали роботу. Післятрудові виплати пов'язані з виконанням зобов'язань перед працівниками вже після завершення трудових відносин (наприклад, пенсійні програми, інші довгострокові виплати), що потребує особливого підходу до їх оцінки й обліку.

За підставою виникнення виокремлюють виплати при звільненні. До них належать компенсації та інші суми, що нараховуються працівникам у разі припинення трудових відносин (вихідна допомога, компенсація за невикористану відпустку та інші передбачені виплати), які виникають одноразово на підставі відповідних юридичних фактів.

За формою надання виплати поділяються на грошові та негрошові. Грошові виплати включають заробітну плату та інші нарахування в грошовій формі, які перераховуються на рахунки працівників або видаються готівкою. Негрошові виплати охоплюють різні блага й послуги, що надаються працівникам (оплата харчування, проїзду, медичного страхування, надання житла, інших соціальних пакетів), які мають вартісну оцінку й також відображаються в системі обліку як елемент витрат на персонал.

Виплати працівникам як економічна категорія мають подвійний характер, який доцільно розкривати через категорії поточних витрат і інвестицій у людський капітал, спираючись на сучасні наукові підходи. З одного боку, в економічній та бухгалтерській літературі виплати працівникам традиційно розглядаються як одна з найвагоміших статей поточних витрат, що безпосередньо формують собівартість продукції, робіт і послуг та істотно впливають на фінансові результати діяльності підприємства. З іншого боку, як вважає Покинйчереда В.В., концепція людського капіталу підкреслює, що витрати на оплату праці, професійний розвиток, соціальні гарантії та інші форми матеріального й нематеріального стимулювання доцільно трактувати як інвестиції у формування, використання й відтворення трудового потенціалу, здатного генерувати майбутні економічні вигоди для підприємства [23, с. 48].

Орієнтація на підхід «людський капітал» створює передумови для облікового відображення не лише поточних витрат на персонал, а й пов'язаних з ними інвестицій та результатів у вигляді підвищення продуктивності, якості продукції й конкурентоспроможності підприємства. Наголошується, що рішення щодо обсягів і структури виплат працівникам мають прийматися з урахуванням економічної доцільності таких інвестицій, оскільки вони впливають на довгострокові показники ефективності діяльності суб'єкта господарювання [23, с. 49].

Складові людського капіталу подано на рис. 1.2.

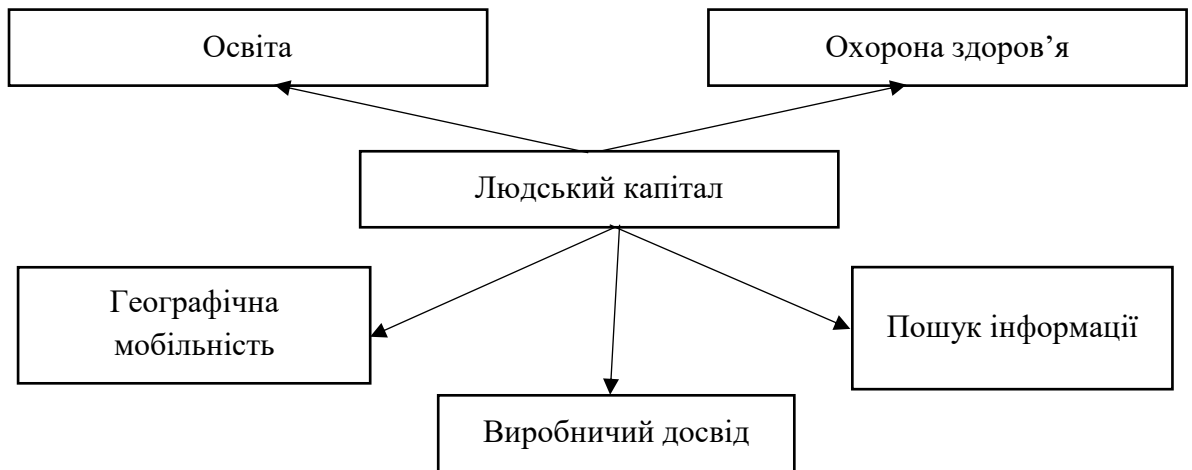


Рис. 1.2. Складові людського потенціалу (складено автором)

Структура та організація системи виплат працівникам безпосередньо пов'язані з конкурентоспроможністю підприємства на ринку праці. Дослідження вказують, що рівень і збалансованість оплати праці, наявність справедливої преміальної та бонусної системи, соціальних пакетів і можливостей розвитку визначають здатність підприємства залучати та утримувати кваліфікований персонал [45]. Низький конкурентний рівень винагород і недосконала система мотивації, навпаки, посилюють ризики підвищеної плинності кадрів, втрати ключових працівників і, як наслідок, зниження результативності діяльності.

Сучасні науковці Самолюк Н.М., Юрчик Г.М., свою наукову роботу присвятили проблематиці плинності персоналу. В якій підкреслюється, що надмірна плинність (понад 5% на рік) призводить до значних економічних утрат, організаційних і технологічних збоїв, а також до погіршення психологічного клімату в колективі. Одним з ключових факторів, що визначають схильність працівників до зміни місця роботи, виступає рівень задоволеності системою оплати праці, включаючи співвідношення між основною та додатковою заробітною платою, прозорість критеріїв преміювання, наявність соціальних і компенсаційних виплат [35, с. 50]. Тобто недооцінка мотиваційного потенціалу виплат працівникам проявляється у прихованих витратах на постійний підбір і навчання персоналу, втратах досвіду та знань, які складно відобразити в традиційних облікових показниках, але які суттєво впливають на загальну ефективність.

У свою чергу, якість та інтенсивність праці персоналу тісно пов'язані зі сприйняттям системи винагород як справедливої та такої, що відповідає вкладеній праці й ринковим умовам. Уманська В.Г., Бутко Н.В., Свиначенко І.В. відзначають, що «грамотно» побудована система виплат, яка поєднує конкурентний рівень заробітної плати з результативно-орієнтованими преміями, доплатами за професіоналізм і ініціативність, сприяє підвищенню продуктивності праці, зниженню рівня прогулів та виробничих втрат, формуванню позитивної мотивації до довгострокової співпраці з роботодавцем [39, с. 112].

Виплати працівникам не можна розглядати виключно як «витрати, що підлягають мінімізації», оскільки в концепції людського капіталу вони виступають важливим інструментом інвестування у розвиток персоналу, вважає Лисак В.Ю. [13, с. 267]. Саме від структури, обсягів і організації системи виплат залежить кадрова стабільність, рівень залученості та мотивації працівників, а отже – довгострокова конкурентоспроможність підприємства на ринку.

Виплати працівникам також розглядаються як поточні витрати (що впливають на собівартість та прибуток) та як інвестиції в людський капітал (що забезпечують майбутню продуктивність). При чому, управління людськими ресурсами це вплив цих підходів на показники фінансової звітності підприємства та ефективність управління персоналом [23, с. 50].

Здійснимо порівняльний аналіз виплат як поточних витрат та виплат як інвестицій в людський капітал (табл. 1.2).

У вітчизняній науковій літературі витрати на персонал розглядають як інтегральний показник, що охоплює витрати із залучення, винагороди, стимулювання, соціального забезпечення та розвитку працівників [6, с. 176; 25, с. 13].

Традиційно більша частина таких витрат трактується як поточні витрати, які списуються на собівартість продукції та інші операційні витрати періоду.

Таблиця 1.2

Порівняльна таблиця підходів до виплат працівникам

Критерій	Виплати як поточні витрати	Виплати як інвестиції в людський капітал
Економічний зміст	Витрати на утримання та використання персоналу, що забезпечують поточний процес виробництва (зарплата, соціальні внески, поточні пільги).	Витрати на формування й розвиток компетенцій працівників (навчання, перепідготовка, розвиток, кадровий резерв), що забезпечують зростання майбутніх економічних вигід.
Характер вигід	Дає ефект переважно в поточному звітному періоді; спрямовані на підтримання діючого рівня діяльності.	Спрямовані на майбутній період; очікується багаторазове відшкодування поточних витрат через зростання продуктивності, доходів, вартості бізнесу.
Відображення в обліку	Згідно з традиційним витратним підходом повністю включаються до складу витрат періоду (рахунки 23, 91–94 тощо) та списуються на фінансовий результат.	За інвестиційним підходом частина витрат (на формування і розвиток персоналу) капіталізується як нематеріальні активи («вкладення в персонал») з подальшою амортизацією.
Вплив на Баланс	Збільшують суму витрат і зменшують нерозподілений прибуток; активи не зростають, «людський капітал» не відображається.	Збільшують необоротні активи (нематеріальні активи, права на використання людського капіталу); поточний прибуток менше «просідає» через розподіл витрат у часі.
Вплив на Звіт про фінансові результати	Зарплата та інші поточні виплати повністю формують собівартість, адміністративні та збутові витрати, зменшуючи прибуток періоду.	Частина витрат переноситься в майбутні періоди через амортизацію капіталізованих «інвестицій у персонал», що згладжує коливання прибутку та підвищує показники рентабельності в короткостроковому періоді.
Вплив на Звіт про рух грошових коштів	Грошові виплати відображаються як грошові потоки від операційної діяльності; їх інтерпретують як «споживання ресурсів».	Витрати на розвиток персоналу можуть частково класифікуватися як інвестиційні грошові потоки, підкреслюючи довгостроковий характер цих видатків.
Підхід до оцінки ефективності персоналу	Ефективність вимірюють через загальну ефективність витрат на персонал: співвідношення результатів діяльності (виручка, прибуток, обсяг продукції) та витрат на персонал.	Додається оцінка віддачі інвестицій у людський капітал (аналіз «витрати–вигоди», показники рентабельності інвестицій у навчання, розвиток, корпоративну культуру тощо).

Продовження табл. 1.2		
Управлінський акцент (за підходом Олійник)	Орієнтація на контроль витрат, мінімізацію фонду оплати праці, жорстку регламентацію чисельності персоналу; персонал розглядається як ресурс, що підлягає оптимізації.	Орієнтація на стратегічне управління людськими ресурсами, розвиток корпоративної культури, мотиваційних систем, цифровізацію HR-процесів як інструментів підвищення майбутньої результативності.
Вплив на мотивацію й поведінку працівників	Переважає «витратна» логіка: персонал сприймає політику підприємства як орієнтовану на економію, що може знижувати залученість і лояльність.	Формується інвестиційне ставлення до працівників як до носіїв людського капіталу; зростає мотивація, залученість, готовність до інновацій, що підсилює конкурентоспроможність.
Переваги	Простота обліку і контролю; відповідність чинній практиці більшості підприємств; прозорий вплив на собівартість та прибуток.	Відображає стратегічну роль людського капіталу; забезпечує кращу узгодженість обліку з концепцією вартісно-орієнтованого управління підприємством; сприяє довгостроковій ефективності HR.
Недоліки	Недооцінюється роль інвестицій у розвиток персоналу; «обрізаний» баланс (людський капітал не відображений у активах); короткострокова логіка управління	Складність методичного забезпечення (ідентифікація, оцінка, амортизація); ризик суб'єктивності оцінок; наявні прогалини в нормативному регулюванні.

Джерело: систематизовано на основі [13, 25]

Разом з тим, у межах концепції людського капіталу економісти обґрунтовують доцільність поділу витрат на персонал на «витрати» та «інвестиції» залежно від їх здатності формувати майбутні економічні вигоди. Поточні витрати здійснюються з розрахунком на багаторазове компенсування в майбутньому через збільшені доходи, якщо вони спрямовані на підвищення продуктивних якостей працівників [7, с. 114]. Саме тому витрати на формування та розвиток персоналу (навчання, перепідготовка, розвиток компетенцій) пропонується капіталізувати як довгострокові інвестиції в людський капітал підприємства.

Починок Н.В. доводить, що витрати на придбання й розвиток персоналу відповідають критеріям визнання активу: їх вартість можна достовірно оцінити, вони контролюються підприємством і здатні приносити майбутні економічні вигоди. Тому пропонується відображати їх у складі нематеріальних активів, наприклад на спеціальних субрахунках «Вкладення в персонал» з подальшим

нарахуванням амортизації на витрати діяльності [24, с. 203]. Витрати ж на утримання та використання персоналу (заробітна плата, поточні соціальні виплати) доцільно залишати у площині поточних витрат відповідно до витратного підходу.

У роботах Олійник Т.І., управління людськими ресурсами розглядається як стратегічний чинник розвитку організації, де ключову роль відіграє корпоративна культура, мотивація та залученість персоналу. Автор підкреслює, що сучасні HR-практики мають бути інтегровані у загальну стратегію підприємства, а людські ресурси — трактуватися як основний носій конкурентних переваг, а не лише як елемент витрат [19, с. 67].

В умовах цифровізації пропонується активне використання цифрових інструментів управління персоналом, що дозволяє підвищити прозорість, керованість і результативність HR-процесів. У такому підході інвестиції в розвиток персоналу, у формування корпоративної культури та в цифрову інфраструктуру HR розглядаються як інвестиції в людський капітал, які мають забезпечувати зростання продуктивності праці, інноваційної активності та стійкості підприємства [19, с. 191].

Таким чином, зазначена вище концепція поєднується з інвестиційним підходом до обліку витрат на персонал: якщо управління людськими ресурсами є стратегічним, то й витрати на розвиток персоналу повинні сприйматися не як тягар для поточного фінансового результату, а як вкладення у майбутню результативність підприємства [3, с. 23; 5].

Розгляд виплат працівникам як виключно поточних витрат зумовлює їх повне віднесення до собівартості продукції або операційних витрат звітного періоду, що безпосередньо зменшує прибуток, не формуючи при цьому жодних відображень у балансі активів, пов'язаних із людським капіталом [5]. У результаті баланс підприємства залишається «звуженим», оскільки не відображає значну частку вкладень у нематеріальні ресурси, що фактично формують конкурентоспроможність підприємства.

За інвестиційного підходу частина витрат на персонал визнається як вкладення в нематеріальні активи, що збільшує загальну величину активів та потенційну оціночну вартість підприємства. Амортизація таких активів розподіляє вплив цих витрат на прибуток протягом кількох звітних періодів, що згладжує коливання фінансового результату та дозволяє більш адекватно співвідносити доходи і витрати за принципом відповідності. Крім того, класифікація частини HR-витрат як інвестиційних може відображатися у звіті про рух грошових коштів як інвестиційна діяльність, підкреслюючи довгострокову спрямованість цих видатків.

Для аналітичних користувачів звітності це означає різну інтерпретацію одних і тих самих сум: у першому випадку — це «спожиті ресурси», у другому — «капіталізовані вкладення», які ще не повністю реалізували свій потенціал. Це впливає на показники рентабельності активів, власного капіталу, структуру капіталу та інвестиційну привабливість підприємства.

З позиції управління персоналом орієнтація виключно на поточні витрати формує у менеджменту мотивацію до скорочення фонду оплати праці та супутніх витрат, що часто реалізується шляхом «затягування поясів», обмеження витрат на навчання, розвиток і соціальні програми. Такий підхід може забезпечувати короткострокову економію коштів, але в довгостроковій перспективі призводить до зниження кваліфікації, мотивації, продуктивності та інноваційної активності персоналу.

Інвестиційний підхід, навпаки, стимулює оцінювати ефективність HR не за критерієм «скільки зекономили», а за критерієм «яку віддачу отримали від вкладень у персонал». Для цього використовують показники загальної ефективності витрат на персонал (відношення результатів діяльності до витрат), а також аналіз «витрати–вигоди» щодо окремих програм навчання, розвитку, корпоративної культури. В роботах з управління персоналом наголошується, що комплексна ефективність HR-менеджменту повинна оцінюватися з урахуванням досягнутих кінцевих результатів діяльності підприємства, зважених за допомогою вагових коефіцієнтів, а не лише за обсягом скорочених витрат [40].

Підхід, який описано у даному параграфі, акцентується на ролі корпоративної культури, мотиваційних систем і цифровізації управління персоналом, добре узгоджується з інвестиційною логікою: витрати на формування сприятливого організаційного середовища і розвиток персоналу трактуються як інструмент забезпечення стійкого зростання ефективності бізнесу, а не як «надлишкові» витрати. Це дозволяє побудувати систему управління персоналом, в якій облік і аналіз витрат на персонал стають інструментом підтримки стратегічних рішень, а не лише контролю поточних витрат.

1.2. Нормативно-правове регулювання обліку виплат працівникам в Україні

Організація обліку виплат працівникам на підприємстві здійснюється в межах чинного нормативно-правового поля, яке охоплює бухгалтерське, трудове, податкове та соціальне законодавство. Така багаторівнева система регулювання зумовлена тим, що виплати працівникам одночасно є об'єктом бухгалтерського відображення, елементом витрат підприємства, формою реалізації трудових прав працівників і базою для нарахування податків та обов'язкових соціальних внесків.

Базовим нормативним актом у сфері бухгалтерського обліку є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [26]. Його значення для обліку виплат працівникам полягає в тому, що саме цей Закон визначає загальні правові засади ведення бухгалтерського обліку, вимоги до первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності, у якій мають бути достовірно відображені витрати на оплату праці та зобов'язання перед персоналом.

Спеціальним нормативним документом, який безпосередньо регламентує порядок визнання, оцінки та розкриття інформації про виплати працівникам у системі бухгалтерського обліку, є НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» [14]. Цей

стандарт визначає склад поточних виплат працівникам, виплат при звільненні, післятрудоових виплат та інших довгострокових виплат, а також встановлює загальні підходи до їх відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Важливу роль у регулюванні трудових відносин відіграє Норми КЗпП визначають правові основи укладення трудового договору, тривалість робочого часу та часу відпочинку, порядок надання відпусток, гарантії та компенсації працівникам, а також загальні вимоги до організації та строків виплати заробітної плати [12].

Поряд із КЗпП важливе значення має Закон України «Про оплату праці», який деталізує економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників. Саме цей Закон визначає поняття заробітної плати, її структуру, до складу якої входять основна заробітна плата, додаткова заробітна плата та інші заохочувальні і компенсаційні виплати, а також закріплює засади державного і договірної регулювання оплати праці [12, 31].

З позиції бухгалтерського обліку важливо, що Закон України «Про оплату праці» формує економічний зміст тих виплат, які надалі відображаються на рахунках бухгалтерського обліку та стають елементами витрат підприємства [31]. Тобто саме цей Закон є основою для розмежування видів виплат працівникам у практиці нарахування заробітної плати, премій, доплат, надбавок і компенсацій.

Окрему групу нормативного регулювання становить податкове законодавство. Податковий кодекс України визначає порядок оподаткування доходів працівників податком на доходи фізичних осіб, застосування податкової соціальної пільги у встановлених випадках, а також утримання військового збору із заробітної плати та інших прирівняних до неї виплат [21].

У сучасних умовах це питання має особливу практичну вагу, оскільки оподаткування виплат працівникам безпосередньо впливає як на суму коштів, отриманих працівником «на руки», так і на податкові зобов'язання підприємства як податкового агента. Порядок утримання ПДФО і військового збору повинен

бути належним чином врахований під час організації аналітичного обліку розрахунків з оплати праці.

Важливою складовою нормативного забезпечення є Закон України № 2464 «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [30]. Відповідно до нього юридичні особи, які використовують працю найманих працівників, зобов'язані нараховувати і сплачувати єдиний соціальний внесок на суми заробітної плати та інші виплати, що входять до бази нарахування ЄСВ.

Для роботодавця ЄСВ має подвійне значення: з одного боку, він збільшує загальні витрати на персонал, а з іншого – є інструментом соціального страхування працівників. У бухгалтерському обліку це означає необхідність своєчасного нарахування ЄСВ, правильного віднесення його сум на відповідні рахунки витрат та забезпечення коректного відображення зобов'язань перед бюджетом і фондами соціального страхування.

Окрім загальнодержавних нормативних актів, значне практичне значення мають внутрішні документи підприємства. До них належать колективний договір, положення про оплату праці, положення про преміювання, штатний розпис, графік відпусток, накази про прийняття на роботу, переведення, надання відпусток, преміювання та звільнення працівників. Саме ці документи конкретизують загальні норми законодавства з урахуванням особливостей діяльності конкретного суб'єкта господарювання.

Важливою передумовою організації обліку виплат працівникам є належне нормативно-правове забезпечення, яке визначає загальні принципи бухгалтерського обліку, регулює трудові відносини, оплату праці, оподаткування доходів працівників та сплату єдиного соціального внеску. Зведену характеристику основних нормативних актів, що впливають на порядок відображення виплат працівникам в обліку, наведено в таблиці 1.3.

Дані таблиці 1.3 засвідчують, що облік виплат працівникам ґрунтується на комплексі нормативних актів різного рівня, які регулюють як загальні засади бухгалтерського обліку, так і окремі аспекти трудових відносин, оплати праці та

соціального страхування. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає загальні вимоги до відображення господарських операцій у системі обліку, тоді як НП(С)БО 26 конкретизує методологію визнання, оцінки та розкриття інформації саме щодо виплат працівникам. Кодекс законів про працю України та Закон України «Про оплату праці» формують правові рамки організації й оплати праці, а Податковий кодекс України й Закон № 2464 забезпечують регламентацію податкових і соціальних зобов'язань роботодавця [14-15, 21, 26-27, 30-31].

Таблиця 1.3

Нормативно-правове регулювання обліку виплат працівникам

Нормативний акт	Сфера регулювання	Значення для обліку виплат працівникам
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Загальні засади бухгалтерського обліку і звітності	Визначає правові основи ведення обліку, вимоги до первинних документів, реєстрів та фінансової звітності
НП(С)БО 26 «Виплати працівникам»	Методологія обліку виплат працівникам	Регламентує визнання, оцінку та розкриття інформації про поточні, довгострокові, післятрудоі виплати та виплати при звільненні
Кодекс законів про працю України	Трудові відносини	Визначає правові основи оплати праці, гарантії, компенсації, робочий час і час відпочинку
Закон України «Про оплату праці»	Організація та структура заробітної плати	Розкриває структуру заробітної плати та принципи державного і договірного регулювання оплати праці
Податковий кодекс України	Оподаткування доходів працівників	Регулює утримання ПДФО, застосування ПСП та військового збору
Закон № 2464 про ЄСВ	Соціальне страхування	Визначає порядок нарахування та сплати єдиного соціального внеску роботодавцем
Внутрішні документи підприємства	Локальне регулювання	Конкретизують форми й системи оплати праці, преміювання, графіки відпусток та інші умови розрахунків із працівниками

Джерело: систематизовано на основі [14-15, 21, 26-27, 30-31]

Внутрішні локальні акти підприємства деталізують і пристосовують вимоги законодавства до конкретних умов господарювання, що є ключовою передумовою для побудови ефективної системи обліку розрахунків з персоналом.

1.3. Методика бухгалтерського обліку та аналізу виплат працівникам на підприємстві

Методика бухгалтерського обліку виплат працівникам на підприємстві ґрунтується на поєднанні нормативного регулювання, документального оформлення, системи рахунків бухгалтерського обліку та аналітичних процедур оцінки ефективності використання трудових ресурсів. Її головне завдання полягає у забезпеченні повного, своєчасного та достовірного відображення всіх операцій, пов'язаних із нарахуванням, утриманням і виплатою заробітної плати та інших виплат працівникам.

Організація обліку виплат працівникам починається з належного документального оформлення трудових відносин. Для цього на практиці застосовуються типові форми первинного обліку особового складу і використання робочого часу, зокрема наказ про прийняття на роботу за формою № П-1, наказ про надання відпустки за формою № П-3, наказ про припинення трудового договору за формою № П-4, табель обліку використання робочого часу за формою № П-5, розрахунково-платіжна відомість працівника за формою № П-6 та зведена розрахунково-платіжна відомість за формою № П-7 [12, 20, 42].

Саме первинні документи є інформаційною основою для нарахування заробітної плати та інших виплат працівникам. На їх підставі бухгалтерія визначає відпрацьований час, обсяг виконаних робіт, наявність підстав для доплат, надбавок, премій, відпусток, лікарняних та інших виплат, а також здійснює відповідні розрахунки утримань і нарахувань.

У системі бухгалтерського обліку основним рахунком для узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам є рахунок 66 «Розрахунки

за виплатами працівникам». План рахунків та Інструкція про його застосування передбачають використання цього рахунку для відображення нарахованих працівникам сум оплати праці, допомог, премій, компенсацій та інших належних виплат, а також утримань із них і виплати коштів персоналу.

Для відображення нарахувань на фонд оплати праці застосовується рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням», зокрема субрахунок 651 для обліку розрахунків за єдиним соціальним внеском. За кредитом рахунку 65 відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням, а за дебетом — їх погашення, що забезпечує системне відображення зобов'язань підприємства щодо соціального страхування працівників.

Важливим елементом методики є правильне визначення місця виникнення витрат на оплату праці. Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати», витрати на оплату праці можуть включатися до складу прямих виробничих витрат, загальновиробничих, адміністративних, збутових та інших операційних витрат залежно від категорії працівників і функцій, які вони виконують [14].

Це означає, що нарахування заробітної плати повинно супроводжуватися не лише визначенням суми зобов'язань перед працівником, а й правильним віднесенням цієї суми на відповідні рахунки витрат. Так, заробітна плата виробничих працівників відображається за дебетом рахунку 23 «Виробництво», оплата праці загальновиробничого персоналу – за дебетом рахунку 91, адміністративного персоналу – рахунку 92, працівників служби збуту – рахунку 93, а інших категорій – залежно від характеру виконуваних функцій.

З позиції методики бухгалтерського обліку процес відображення виплат працівникам складається з кількох послідовних етапів [22, 38]:

1. Документальне оформлення трудових відносин і відпрацьованого часу.
2. Нарахування основної та додаткової заробітної плати, премій, відпускних, лікарняних та інших виплат.
3. Утримання з нарахованих сум податку на доходи фізичних осіб і військового збору.
4. Нарахування єдиного соціального внеску на фонд оплати праці.

5. Відображення виплат працівникам у регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності.

Узагальнено методика бухгалтерського обліку виплат працівникам може бути представлена через типові кореспонденції рахунків у табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Методика бухгалтерського відображення виплат працівникам

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Нараховано основну заробітну плату працівникам основного виробництва	23	661
Нараховано заробітну плату загальновиробничому персоналу	91	661
Нараховано заробітну плату адміністративному персоналу	92	661
Нараховано заробітну плату працівникам служби збуту	93	661
Нараховано відпускні працівникам	23, 91, 92, 93	661
Нараховано лікарняні	23, 91, 92, 93	663
Утримано ПДФО із заробітної плати	661	641
Утримано військовий збір	661	642
Нараховано ЄСВ на фонд оплати праці	23, 91, 92, 93	651
Виплачено заробітну плату працівникам	661	301, 311

Джерело: систематизовано на основі [22, 38]

Наведені проведення відповідають загальній логіці Плану рахунків і використовуються як основа організації синтетичного обліку виплат працівникам на більшості підприємств. Конкретизація кореспонденцій залежить від робочого плану рахунків, облікової політики підприємства та специфіки його господарської діяльності [28].

Поряд із бухгалтерським обліком важливу роль відіграє аналіз виплат працівникам. Його мета полягає у дослідженні динаміки, структури та ефективності використання коштів, спрямованих на оплату праці, а також у виявленні резервів підвищення продуктивності праці та вдосконалення системи матеріального стимулювання персоналу.

Методика аналізу виплат працівникам зазвичай охоплює кілька основних напрямів [2, 41, 43]:

1. Аналіз чисельності працівників і використання робочого часу.

Методика передбачає вивчення зміни загальної чисельності персоналу, його структури за категоріями (робітники, ІТП, службовці, керівники), професіями, кваліфікацією та підрозділами. Окремо аналізують рух кадрів (прийом, звільнення, текучість, стабільність кадрів) і використання фонду робочого часу (кількість відпрацьованих людино-днів і людино-годин, простої, невиходи, втрати робочого часу). Типові показники: середньооблікова чисельність, коефіцієнти обороту кадрів, коефіцієнт плинності, коефіцієнт стабільності кадрового складу, коефіцієнти використання календарного та табельного фонду часу. Результати такого аналізу дозволяють виявити резерви підвищення продуктивності за рахунок кращого використання робочого часу та оптимізації чисельності персоналу, що безпосередньо впливає на розмір фонду оплати праці.

2. Аналіз складу і структури фонду оплати праці.

Ця методика спрямована на вивчення складу (основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати) та структури фонду оплати праці за видами виплат, категоріями персоналу, підрозділами, центрами відповідальності. Аналіз структури дозволяє оцінити, яка частка припадає на тарифну (окладну) частину, надбавки, премії, доплати, матеріальну допомогу, оплату відпусток тощо, а також наскільки така структура відповідає прийнятій системі мотивації. Застосовують розрахунок питомої ваги елементів у загальній сумі фонду, індексний аналіз змін структури, факторний розклад приросту фонду оплати праці за рахунок зміни чисельності, середньої зарплати, структури персоналу. За результатами аналізу формуються висновки щодо економності та результативності використання фонду оплати праці, обґрунтовуються можливі зміни в системі преміювання, доплат і надбавок.

3. Аналіз середньої заробітної плати.

Аналіз середньої заробітної плати передбачає вивчення її рівня, структури та динаміки в цілому по підприємству, за категоріями працівників і за підрозділами. Використовують показники середньомісячної, середньоденної та середньогодинної заробітної плати, а також індекси їх зростання порівняно з попередніми періодами та плановими значеннями. Здійснюється факторний

аналіз зміни середньої заробітної плати за рахунок структурних зрушень у складі персоналу, зміни тарифних ставок (окладів), премій, надбавок, змін режиму роботи. На основі цього оцінюють, чи забезпечується достатній рівень матеріальної зацікавленості працівників, чи не відбувається необґрунтоване зростання фонду оплати праці без відповідного збільшення продуктивності.

4. Аналіз динаміки витрат на оплату праці.

Цей напрямок зосереджений на вивченні змін загальної суми витрат на оплату праці за період (місяць, квартал, рік) у динаміці за кілька років або порівняно з планом/бюджетом. Аналізують абсолютні та відносні відхилення, темпи зростання та приросту, будують динамічні ряди, визначають тренди (загальні тенденції). Зазвичай виділяють фактори зміни витрат на оплату праці: чисельність персоналу, середня заробітна плата, структура персоналу, структура виплат, зміна обсягу виробництва. Для цього застосовують методи ланцюгових підстановок, індексний метод, факторні моделі типу:

$$\text{ФОП} = Ч \times З_{\text{сер}} \quad (1.1)$$

де Ч – середньооблікова чисельність,

З_{сер} – середня заробітна плата.

Результати аналізу дозволяють оцінити, наскільки обґрунтовано зросли витрати на працю та чи відповідає це зростання змінам обсягу виробництва й фінансових результатів.

5. Оцінку співвідношення темпів зростання продуктивності праці та середньої заробітної плати.

Ключовий принцип економічно обґрунтованої політики оплати праці – темпи зростання продуктивності праці повинні випереджати темпи зростання її оплати. Для цього порівнюють індекси (або темпи зростання) продуктивності праці (виробітку на одного працівника / одну людину-годину) з індексами середньої заробітної плати. Якщо індекс продуктивності вищий за індекс зарплати, це свідчить про зростання ефективності використання трудових ресурсів і відносне зниження трудомісткості продукції. Якщо ж заробітна плата зростає швидше, ніж продуктивність, то зростає частка витрат на оплату праці в

собівартості та може погіршуватися рентабельність, що оцінюється як негативний фактор. Такий аналіз часто оформлюють у вигляді таблиць і графіків з розрахунком співвідношення індексів, коефіцієнта випередження продуктивності над оплатою праці.

6. Аналіз впливу витрат на оплату праці на собівартість продукції та фінансові результати діяльності підприємства.

Цей елемент методики спрямований на встановлення того, як зміни у фонді оплати праці відображаються на собівартості продукції, рівні витрат на 1 грн. продукції та прибутку. Витрати на оплату праці аналізують за їх часткою у виробничій собівартості, повній собівартості, операційних витратах, а також за окремими видами продукції чи підрозділами. Застосовують факторний аналіз зміни собівартості за рахунок декількох складових. Розглянемо це у таблиці 1.5.

Згідно даних таблиці 1.5 здійснимо більш детальний опис факторного впливу витрат по оплаті праці на собівартість продукції:

1. Зміни рівня заробітної плати.

Зміна рівня заробітної плати – це насамперед зміна тарифних ставок, посадових окладів, розмірів премій, надбавок і доплат за незмінної трудомісткості та структури продукції. У факторних моделях це відображають як зміну середньої заробітної плати одного працівника або середньої оплати за одну людину-годину. Зростання рівня оплати праці, за інших рівних умов, прямо збільшує витрати на оплату праці в розрахунку на одиницю продукції і відповідно підвищує її собівартість. Якщо при цьому продуктивність праці не зростає, підвищення заробітної плати веде до збільшення частки трудових витрат у собівартості та до зменшення рентабельності.

У методиці аналізу вплив цього фактору зазвичай виділяють через розрахунок умовних витрат на оплату праці при фактичній трудомісткості, але при базовому рівні заробітної плати, і порівняння їх з фактичними витратами. Різниця показує, яку частину приросту собівартості (або економії) зумовлено саме зміною рівня оплати праці.

Таблиця 1.5

Факторний вплив витрат на оплату праці на собівартість продукції

Фактор	Економічний зміст	Вплив на собівартість продукції	Аналітична характеристика
Зміни рівня заробітної плати	Відображають зміну тарифних ставок, посадових окладів, премій, доплат і надбавок за незмінної трудомісткості продукції та структури виробництва.	Зростання рівня заробітної плати за інших рівних умов прямо підвищує витрати на оплату праці в розрахунку на одиницю продукції, що призводить до збільшення її собівартості. За відсутності відповідного зростання продуктивності праці це може зменшувати прибуток і рентабельність.	У процесі аналізу визначають, якою мірою зміна середньої оплати праці одного працівника або однієї людино-години вплинула на загальну суму витрат. Для цього порівнюють фактичні витрати з умовними, розрахованими за базового рівня оплати праці. Отримане відхилення показує вплив цього фактору і дає змогу оцінити обґрунтованість підвищення з/п.
Зміни трудомісткості продукції	Характеризують зміну витрат робочого часу на виробництво одиниці продукції під впливом технології, організації праці, кваліфікації працівників, рівня механізації та автоматизації.	Зниження трудомісткості означає скорочення витрат часу на одиницю продукції, а отже, і зменшення витрат на оплату праці в її собівартості. Зростання трудомісткості, навпаки, веде до підвищення собівартості та може свідчити про погіршення організації виробництва чи використання трудових ресурсів.	Аналітично вплив цього фактору визначають шляхом порівняння фактичної та базової трудомісткості продукції за незмінного рівня оплати праці. Це дозволяє встановити, яка частина зміни витрат на оплату праці обумовлена зміною витрат робочого часу. Такий аналіз дає змогу виявити резерви зниження собівартості за рахунок удосконалення технології.
Зміни структури виробництва за видами продукції	Відображають зміну питомої ваги окремих видів продукції у загальному обсязі випуску або реалізації, якщо ці види мають різну трудомісткість і різний рівень витрат на оплату праці.	Збільшення частки більш трудомісткої продукції спричиняє підвищення середніх витрат на оплату праці в собівартості. Натомість зростання питомої ваги менш трудомістких видів продукції сприяє зниженню середнього рівня трудових витрат і позитивно впливає на фінансові результати.	У процесі аналізу порівнюють фактичні витрати з умовними, обчисленими за базової структури виробництва. Різниця між ними відображає вплив структурних зрушень на витрати на оплату праці. Такий підхід дає змогу оцінити, наскільки асортиментна політика підприємства є економічно доцільною з позиції трудових витрат і собівартості.

Джерело: систематизовано на основі [2, 22, 28, 38, 41, 43]

Далі це пов'язують із політикою підприємства щодо матеріального стимулювання: чи відповідає зростання заробітної плати досягнутим результатам, чи не перевищує воно можливості підприємства.

2. Зміни трудомісткості продукції.

Трудомісткість продукції – це витрати робочого часу (людино-годин або людино-днів) на виробництво одиниці продукції. Вона відображає техніко-організаційний рівень виробництва: технологію, оснащеність, організацію праці, кваліфікацію персоналу. Зменшення трудомісткості означає, що на виробництво одиниці продукції витрачається менше робочого часу, отже, при незмінному рівні оплати праці зменшуються витрати на оплату праці в розрахунку на одиницю продукції, що прямо веде до зниження її собівартості і підвищення рентабельності. Зростання трудомісткості, навпаки, свідчить про погіршення організації виробництва, використання застарілої технології, зниження дисципліни праці, збільшення браку тощо, що збільшує собівартість.

У факторному аналізі зміну трудомісткості виділяють шляхом порівняння фактичних витрат часу на одиницю продукції з базовими (плановими або попереднього періоду), перемножуючи різницю на фактичний рівень оплати праці. Отриманий результат показує, на скільки змінилися витрати на оплату праці (і відповідно собівартість) виключно за рахунок змін трудомісткості. У висновках доцільно пов'язати ці зміни з конкретними організаційно-технічними заходами: впровадженням нової техніки, модернізацією технологій, удосконаленням нормування праці, скороченням простоїв, поліпшенням якості продукції, підвищенням кваліфікації працівників.

3. Зміни структури виробництва за видами продукції.

Структура виробництва за видами продукції характеризує частку окремих видів (асортиментних позицій) у загальному обсязі випуску або реалізації. Окремі види продукції можуть мати суттєво різну трудомісткість і різний рівень витрат на оплату праці на одиницю. Тому навіть при незмінних загальних показниках рівня заробітної плати та середньої трудомісткості зміна структури випуску на користь більш трудомістких видів продукції призводить до зростання

середніх витрат на оплату праці в собівартості. Відповідно, збільшення частки менш трудомістких, більш «легких» у виробництві видів продукції знижує середній рівень трудових витрат на гривню продукції.

У методиці аналізу вплив цього фактору застосовують прийоми структурного факторного аналізу: розраховують умовні витрати на оплату праці при фактичному обсязі, але базовій структурі випуску, і порівнюють їх із фактичними витратами [41]. Різниця відображає, як саме зміна структури виробництва за видами продукції вплинула на загальні витрати на оплату праці та собівартість. На цій основі роблять висновки щодо оптимальності асортиментної політики: чи не надто велика частка низькорентабельних, але трудомістких видів продукції; чи є резерви підвищення ефективності за рахунок переорієнтації на продукцію з кращим співвідношенням «ціна – трудомісткість – витрати на оплату праці».

Далі оцінюється вплив витрат на оплату праці на валовий, операційний та чистий прибуток, рентабельність продукції і підприємства в цілому. Можна розкласти зміну прибутку на складові, зокрема за рахунок підвищення (зниження) витрат на оплату праці та за рахунок зміни обсягу реалізації. Такий аналіз дозволяє визначити, чи підвищення зарплати супроводжується адекватним зростанням продуктивності та фінансових результатів, чи призводить до «проїдання» прибутку.

Для аграрного підприємства, така методика є особливо важливою, оскільки рівень виплат працівникам залежить від сезонності виробництва, площ обробітку, обсягів продукції рослинництва і тваринництва, а також умов праці на окремих виробничих ділянках.

Отже, методика бухгалтерського обліку та аналізу виплат працівникам охоплює комплекс взаємопов'язаних процедур: від первинного документування і відображення операцій на рахунках до оцінки ефективності використання фонду оплати праці. Саме її належна організація створює інформаційну базу для управління витратами на персонал, зміцнення внутрішнього контролю та прийняття обґрунтованих управлінських рішень на підприємстві.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ

СВК «РОДИНА»

2.1. Організаційно-економічна характеристика підприємства

Сільськогосподарський виробничий кооператив «РОДИНА» є аграрним підприємством, що здійснює господарську діяльність у сфері виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції. Підприємство здійснює діяльність у Білгород-Дністровському районі Одеської області, с. Плахтіївка, вул. Сонячна, 126, код ЄДРПОУ 03766116. Кооператив, який досліджується, поєднує рослинницький і тваринницький напрями діяльності, що формує комплексний характер виробництва та зумовлює значну роль трудових ресурсів у забезпеченні кінцевих результатів господарювання.

СВК «Родина» функціонує як сільськогосподарський виробничий кооператив, що дозволяє поєднувати виробництво, зберігання та реалізацію сільськогосподарської продукції в межах одного господарюючого суб'єкта. Юридична та фактична адреса підприємства збігаються, що свідчить про концентрацію управлінських і виробничих функцій за місцем здійснення господарської діяльності. Територіально підприємство розміщене в степовій зоні Одеської області, що зумовлює орієнтацію на вирощування зернових, зернобобових та олійних культур.

Розглянемо загальні відомості про СВК «Родина» наведено у табл. 2.1.

СВК «Родина» є типовим сільськогосподарським товаровиробником Одеської області, діяльність якого зосереджена в межах одного населеного пункту. Організаційно-правова форма кооперативу та наявність одночасно рослинницького і тваринницького напрямів створюють умови для диверсифікації доходів та більшої стійкості господарювання. Виробничий профіль кооперативу сформовано переважно за рахунок рослинництва, про що свідчать дані форм № 29-сг, № 21-заг та № 50-сг (див. додатки А, Б, В).

Таблиця 2.1

Загальні відомості про СВК «Родина»

Показник	Характеристика
Повна назва	Сільськогосподарський виробничий кооператив «Родина»
Код ЄДРПОУ	03766116
Організаційно-правова форма	Сільськогосподарський виробничий кооператив
Місцезнаходження	Одеська область, Білгород-Дністровський район, с. Плахтіївка, вул. Сонячна, 126
Код КАТОТТГ	UA51040170010098605
Основний характер діяльності	Виробництво та реалізація продукції рослинництва і тваринництва

Джерело: складено на основі звітності підприємства

У структурі товарної продукції основне місце займають зернові культури, олійні культури, а також жива маса свиней. Це дозволяє визначити підприємство як змішане, однак із чітким домінуванням рослинницького напрямку.

Розглянемо динаміку посівних площ і валового збору основних культур СВК «Родина» у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Динаміка посівних площ і валового збору основних культур СВК «Родина»

Культура	2022 р. площа, га	2022 р. валовий збір, ц	2023 р. площа, га	2023 р. валовий збір, ц	2024 р. площа, га	2024 р. валовий збір, ц
Зернові та зернобобові всього	5215,8	214260	4 362,8	216 388	6 068,7	212 131
Пшениця озима	3412,0	142272	3 156,6	149 157	3 667,4	135 388
Ячмінь озимий	1016,4	53481	854,7	55 542	1 198,1	51 420
Ячмінь ярий	130	4285	0	0	130,0	4 285
Кукурудза на зерно	333,5	7064	231,5	7 830	435,5	6 297
Горох	350,9	8579	100,0	3 390	601,7	13 768
Технічні культури всього	3714,5	0	4 429,0	—	3 000,0	—
Ріпак озимий	1843,8	37036	3 340,0	67 422	347,5	6 649
Ріпак ярий	748,5	7664	0	0	748,5	7 664
Соняшник	1424,2	22732	1 089,0	20 738	1 759,5	24 726
Соя	50	281	0	0	50,0	281
Льон олійний	94,5	1162	0	0	94,5	1 162
Кормові культури			16,0	1 236	0	0

Джерело: складено на основі звітності підприємства

Аналіз форми № 29-сг у табл. 2.2 показує, що у 2023 році загальна зібрана площа зернових і зернобобових культур становила 4 362,8 га, а у 2024 році вона зросла до 6 068,7 га. Отже, приріст становив 1 705,9 га, або близько 39,1%, що свідчить про розширення масштабів рослинницького виробництва. Динаміка посівних площ і валового збору основних культур СВК «Родина».

У 2024 році СВК «Родина» істотно розширило площі зернових і зернобобових культур, однак валовий збір цієї групи дещо зменшився, що вказує на зниження середньої урожайності. Найбільш помітними є зростання площ соняшнику та гороху і скорочення площ озимого ріпаку. Структура посівів у 2024 році стала більш диверсифікованою, але водночас менш орієнтованою на одну технічну культуру.

Основними культурами у 2023 році були пшениця озима, ячмінь озимий, кукурудза та горох, а у 2024 році до структури посівів додатково включено ярий ячмінь, сою, льон та ярий ріпак.

У структурі технічних культур також відбулися істотні зміни. Якщо у 2023 році площа технічних культур становила 4 429,0 га, то у 2024 році вона зменшилася до 3 000,0 га. При цьому площа соняшнику зросла з 1 089,0 га до 1 759,5 га, а площа ріпаку зменшилась, що вказує на часткову переорієнтацію господарства на більш прибуткові або більш адаптовані до ринкових умов культури.

Для повнішої оцінки виробничого потенціалу доцільно проаналізувати урожайність культур, розраховану як відношення валового збору до зібраної площі. У 2023 році урожайність озимої пшениці становила близько 47,3 ц/га, ячменю озимого – близько 65,0 ц/га, кукурудзи - 33,8 ц/га, гороху - 33,9 ц/га, а соняшнику - 19,0 ц/га. У 2024 році урожайність озимої пшениці знизилася приблизно до 36,9 ц/га, ячменю озимого - до 42,9 ц/га, кукурудзи – до 14,5 ц/га, гороху – до 22,9 ц/га, натомість соняшник залишився на рівні близько 14,1 ц/га.

Зіставлення показує, що майже за всіма основними культурами у 2024 році спостерігалось зниження урожайності. Це може бути пов'язано з агрокліматичними факторами, змінами в технології виробництва, структурі

посівів або ресурсному забезпеченні. Зниження урожайності при одночасному розширенні площ означає екстенсивний характер приросту виробництва.

Наведемо динаміку урожайності основних сільськогосподарських культур СВК «Родина» у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Урожайність основних сільськогосподарських культур СВК «Родина»

Культура	2022 р., ц/га	2023 р., ц/га	2024 р., ц/га	Відхилення % 2024/2022
Пшениця озима	42,1	47,3	36,9	-12,4
Ячмінь озимий	54,0	65,0	42,9	-20,6
Ячмінь ярий	33,0	—	33,0	0
Кукурудза на зерно	24,1	33,8	14,5	-39,8
Горох	28,4	33,9	22,9	-19,4
Ріпак озимий	19,6	20,2	19,1	-2,6
Ріпак ярий	10,2	—	10,2	0
Соняшник	16,6	19,0	14,1	-15,1
Соя	5,6	—	5,6	0
Льон олійний	12,3	—	12,3	0

Джерело: складено на основі звітності підприємства

Динаміка урожайності свідчить про погіршення результативності рослинницького виробництва у 2024 році порівняно з 2023 роком. Особливо відчутне зниження відбулося за кукурудзою, ячменем озимим та горохом. Це означає, що підвищення ефективності землекористування має стати одним із головних напрямів удосконалення діяльності підприємства.

Обсяги реалізації основних видів продукції СВК «Родина» доцільно проаналізувати у табл. 2.4.

Дані форми № 21-заг дають змогу оцінити структуру товарної продукції СВК «Родина» (див. табл. 2.4). У 2023 році СВК «Родина» реалізував 139 635 ц зернових і зернобобових культур на суму 64 947 814 грн та 86 007 ц насіння олійних культур на суму 116 784 975 грн. У 2024 році реалізація зернових і

зернобобових зросла до 268 952 ц на суму 174 692 463 грн, тоді як реалізація насіння олійних становила 49 986 ц на суму 85 922 432 грн.

Таблиця 2.4

Обсяги реалізації основних видів продукції СВК «Родина»

Вид продукції	2022 р. реалізо- вано, ц	2022 р. вартість, грн	2023 р. реалізо- вано, ц	2023 р. вартість, грн	2024 р. реалізо- вано, ц	2024 р. вартість, грн	Відхилен- ня, ц % 2024/2022	Відхилен- ня, грн % 2024/2022
Зернові та зернобобові всього	204294	119820138	139 635	64 947 814	268 952	174 692 463	31,6	45,8
Пшениця	140676	88380286	95 243	49 147 152	186 110	127 613 420	32,3	44,4
Кукурудза	5334	1826226	9 475	3 402 354	1 192	250 098	-77,7	-86,3
Ячмінь	52934	23653764	34 906	12 389 141	70 962	34 918 386	34,1	47,6
Просо	424	279058	11	916	836	557 200	97,2	99,7
Горох	9852	11353359	0	0	9 852	11 353 359	0	0
Насіння олійних культур всього	67996	101353704	86 007	116 784 975	49 986	85 922 432	-26,5	-15,2
Ріпак	39291	55502676	64 774	85 206 061	13 808	25 799 292	-64,9	-53,5
Соняшник	28223	45111821	21 161	31 455 185	35 285	58 768 457	25,0	30,3
Свині живі	7458	3470010	5 623	3 137 460	9 293	3 802 561	24,6	9,6

Джерело: складено на основі звітності підприємства

У тваринництві основним товарним видом продукції були живі свині. У 2023 році реалізовано 5 623 ц живих свиней на суму 3 137 460 грн, а в 2024 році — 9 293 ц на суму 3 802 561 грн. Отже, провідне місце у товарній структурі підприємства займає продукція рослинництва, передусім зернові та олійні культури.

У 2024 році СВК «Родина» істотно наростило реалізацію зернових і зернобобових культур, особливо пшениці та ячменю. Водночас у групі олійних культур відбулося скорочення реалізації ріпаку та збільшення реалізації соняшнику, що свідчить про зміну товарної спеціалізації в межах рослинництва. Частка тваринницької продукції залишається незначною, тому

підприємство слід характеризувати як рослинницьке з додатковим свинарським напрямом.

Основні показники тваринництва СВК «Родина» наведено у табл. 2.5. такий вид господарської діяльності у господарства почався тільки у 2024 році.

Таблиця 2.5

Основні показники тваринництва СВК «Родина» у 2024 році

Показник	Значення
Приплід свиней, голів	568
Приплід овець і кіз, голів	68
Приріст живої маси свиней, ц	1 002,64
Приріст живої маси овець і кіз, ц	16,81
Реалізовано свиней на забій, голів	573
Жива маса реалізованих свиней, ц	925
Поголів'я свиней на кінець року, голів	294
Поголів'я овець і кіз на кінець року, голів	41
Концентровані корми в наявності на кінець року, ц	3 840
Витрачено концентрованих кормів на свиней, ц	7 715

Джерело: складено на основі звітності підприємства

За формою № 24 у 2024 році на СВК «Родина» утримувалося 294 голови свиней на кінець року та 41 голова овець і кіз. Протягом року було одержано 568 голів приплоду свиней і 68 голів приплоду овець та кіз, а реалізовано на забій 573 голови свиней живою масою 925 ц. Виробництво молока та вирощування великої рогатої худоби на підприємстві фактично відсутні.

Дані про реалізацію продукції СВК «Родина» підтверджують, що провідним тваринницьким напрямом є саме свинарство.

У 2024 році збільшилися як обсяги реалізації живих свиней, так і чисельність отриманого приплоду, що свідчить про наявність відтворювального процесу в галузі. Разом з тим тваринництво не формує основний фінансовий результат СВК «Родина».

Тваринництво у СВК «Родина» представлене переважно свинарством, яке виконує допоміжну, а не провідну роль у господарстві. Галузь має відтворювальний характер і забезпечується кормами, проте її масштаб істотно поступається рослинництву за вартістю товарної продукції.

Розглянемо динаміку окремих економічних показників рослинництва СВК «Родина» у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Динаміка окремих економічних показників рослинництва СВК «Родина»,

тис. грн.

Показник	2022 рік	2023 рік	2024 рік	Відхилення, 2024/2022 %
Виробнича собівартість продукції рослинництва всього	192930,0	173 404,0	212 456,0	10,1
Собівартість реалізованої продукції рослинництва	184826,0	151 774,0	217 878,0	17,9
Виробнича собівартість зернових і зернобобових	110116,5	78 241,0	141 992,0	28,9
Собівартість реалізованих зернових і зернобобових	98961,0	52 895,0	145 027,0	46,0
Виробнича собівартість пшениці	74049,0	58 230,0	89 868,0	21,4
Собівартість реалізованої пшениці	74426,5	41 449,0	107 404,0	44,3
Виробнича собівартість ячменю	22373,0	14 352,0	30 394,0	35,9
Собівартість реалізованого ячменю	17614,5	7 703,0	27 526,0	56,3
Виробнича собівартість ріпаку	51549,5	75 156,0	27 943,0	-45,8
Собівартість реалізованого ріпаку	48657,5	76 362,0	20 953,0	-56,9
Виробнича собівартість соняшнику	29742,0	19 814,0	39 670,0	33,4
Собівартість реалізованого соняшнику	36398,5	22 200,0	50 597,0	39,0

Джерело: складено на основі звітності підприємства

За даними форми № 50-сг виробнича собівартість продукції рослинництва СВК «Родина» у 2023 році становила 173 404,0 тис. грн, а у 2024 році зросла до 212 456,0 тис. грн. Собівартість реалізованої продукції рослинництва збільшилася з 151 774,0 тис. грн до 217 878,0 тис. грн. Найбільшу частку в структурі витрат формують зернові та зернобобові культури, а також насіння соняшнику і ріпаку.

Собівартість виробленої продукції зернових і зернобобових культур зросла з 78 241,0 тис. грн у 2023 році до 141 992,0 тис. грн у 2024 році. По соняшнику виробнича собівартість збільшилась із 19 814,0 тис. грн до 39 670,0 тис. грн, тоді як по ріпаку зменшилась із 75 156,0 тис. грн до 27 943,0 тис. грн. Це узгоджується зі змінами структури посівів і реалізації, що вказує на перегруповування ресурсів між основними культурами.

У 2024 році СВК «Родина» працювало в умовах істотного зростання витрат, насамперед у рослинництві. Найбільше зросли витрати на зернове виробництво, що пов'язано як із розширенням посівних площ, так і з підвищенням собівартості одиниці продукції. Водночас скорочення витрат по ріпаку вказує на зменшення ролі цієї культури у виробничій програмі кооперативу.

Матеріально-технічне забезпечення СВК «Родина» має також велике значення для формування сталого розвитку (див. табл. 2.7).

Таблиця 2.7

**Окремі показники матеріально-технічного забезпечення СВК «Родина»
у 2023 році (фрагмент)**

Вид ресурсу	Кількість	Вартість, тис. грн
Насіння	9 590 кг	26 670,0
Аміачна селітра	9 525 ц	18 844,0
КАС	710 т	1 642,0
Суперфосфат гранульований з бором	60 ц	95,0
Комплексні добрива	5 024 т	13 435,0
Дизельне паливо	444 т	19 940,0
Бензин моторний	43 т	2 145,0
Мінеральні добрива азотні	20 855 ц	49 800,0
Засоби захисту рослин	6 355 л	6 357,0

Джерело: складено на основі звітності підприємства

Форма № 50-сг дає можливість частково оцінити ресурсне забезпечення господарства. У 2023 році СВК «Родина» придбало 9 590 кг насіння, 444 т дизельного пального, 20 855 ц мінеральних добрив і 6 355 л засобів захисту рослин. Також було придбано 5 024 т комплексних добрив на суму 13 435,0 тис. грн і 49 800 ц азотних добрив на суму 20 855,0 тис. грн.

Наведені дані підтверджують значний рівень ресурсомісткості рослинницького виробництва. Високі обсяги закупівлі пального, добрив і засобів захисту рослин свідчать про інтенсивний характер технології вирощування культур, хоча кінцевий результат у вигляді урожайності в 2024 році був нижчим, ніж у 2023 році. Отже, проблема ефективного використання ресурсів є для СВК «Родина» досить актуальною.

Матеріально-технічне забезпечення СВК «Родина» є достатньо масштабним і орієнтованим передусім на інтенсивне рослинництво. Однак високі обсяги витрат на ресурси потребують постійного контролю їхньої віддачі через показники урожайності, собівартості та прибутковості окремих культур.

Проведений аналіз дає підстави стверджувати, що СВК «Родина» є середнім за масштабами аграрним підприємством змішаного типу з домінуванням рослинництва. У 2024 році кооператив розширив площі посівів зернових і зернобобових культур, збільшив реалізацію пшениці, ячменю, гороху та соняшнику, а також наростив масштаби свинарства за показниками реалізації живої маси. Водночас зниження урожайності за більшістю культур і суттєве зростання собівартості свідчать про погіршення виробничо-економічної ефективності окремих напрямів діяльності.

Основними позитивними рисами СВК «Родина» є диверсифікована структура виробництва, значний земельний банк, переорієнтація на більш ліквідні культури та наявність допоміжної тваринницької галузі. До проблемних аспектів слід віднести зниження урожайності, високу ресурсомісткість виробництва, зростання собівартості та недостатню вагу тваринництва у формуванні кінцевого результату. Таким чином, подальше підвищення ефективності господарювання в СВК «Родина» має бути пов'язане з оптимізацією структури посівів, підвищенням віддачі виробничих ресурсів, удосконаленням технологій вирощування культур і зміцненням економічної результативності окремих галузей.

Інформаційною базою оцінки фінансового стану підприємства є Баланс та Звіт про фінансові результати. За даними Звіту про фінансові результати за I квартал 2025 року чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг становив 40 911 тис. грн, собівартість реалізованої продукції — 33 764 тис. грн, валовий прибуток — 7 147 тис. грн, а чистий прибуток — 3 307 тис. грн, що свідчить про прибутковість діяльності кооперативу у звітному періоді.

За даними Балансу на кінець звітного періоду 2025 року валюта балансу підприємства становила 187 616 тис. грн. У структурі активів суттєву частку

займають необоротні активи та оборотні активи, що є типовим для аграрного підприємства з виробничою спрямованістю та потребою у значному обсязі запасів, біологічних активів, основних засобів і оборотного капіталу.

Значення трудових ресурсів для СВК «Родина» посилюється тим, що його діяльність охоплює виробництво сільськогосподарської продукції, утримання тварин, обробіток посівних площ і подальшу реалізацію продукції. За таких умов система оплати праці виконує не лише відтворювальну функцію, а й виступає важливим інструментом мотивації персоналу, підвищення продуктивності праці та забезпечення безперервності виробничих процесів.

Організаційно-економічна характеристика СВК «РОДИНА» підтверджує доцільність дослідження саме виплат працівникам. Поєднання різних напрямів діяльності, наявність факторів сезонності, потенційні шкідливі умови праці та необхідність диференціації витрат за видами діяльності створюють складне, але показове середовище для дослідження організації бухгалтерського обліку та аналізу розрахунків із персоналом.

Розглянемо ресурсне забезпечення діяльності СВК «РОДИНА» у таблиці 2.8

Таблиця 2.8

Ресурсне забезпечення діяльності СВК «РОДИНА»

Показники	2022 р.	2023 р.	2024 р.	2024 р. до 2022 р., %
Площа сільськогосподарських угідь, га	9000	9100	9200	102,2
з них: ріллі	8500	8600	8700	102,4
Середньорічна кількість працівників, чол.	121	122	126	104,0
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	55000	57500	60000	109,4
Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн.	38000	40000	41435	109,0
Середньорічна вартість власного капіталу, тис. грн.	30000	32000	34000	113,3
Авансований капітал, тис. грн.	93000	97500	101614	109,3
Капіталозабезпеченість, (на 100 га с.-г. угідь), тис. грн.	1033	1072	1104	106,9
Капіталоозброєність праці, тис. грн.	26,2	27,1	28,5	108,6
Припадає на 1 працездатного сільськогосподарських угідь, га	4,29	4,29	4,32	100,7

Джерело: узагальнено та розраховано автором за даними фінансової звітності СВК «Родина» (форми №1, №2) та довідковими матеріалами.

Представлені в таблиці 2.8 дані свідчать про поступове розширення земельного банку підприємства: площа сільськогосподарських угідь зросла з 9 000 до 9 200 га, а площа ріллі – з 8 500 до 8 700 га. Це означає приріст відповідно на 2,2 та 2,4% за три роки, що є характерним для стабільного розвитку аграрного кооперативу за рахунок додаткового залучення земельних ресурсів. Розширення площ створює передумови для збільшення обсягів виробництва продукції рослинництва, а також розширення посівів основних культур, що має позитивно позначатися на валовому доході підприємства.

Вартісні показники таблиці 2.8 відображають нарощування ресурсного потенціалу підприємства. Середньорічна вартість основних засобів збільшилася з 55 000 до 60 179 тис. грн (приблизно на 9%), а оборотних активів – з 38 000 до 41 435 тис. грн (близько 9%), що свідчить про оновлення матеріально-технічної бази, поповнення запасів та збільшення обсягів оборотних ресурсів. Зростання середньорічної вартості власного капіталу з 30 000 до 34 000 тис. грн (на 13,3%) характеризує подальше зміцнення фінансової стійкості СВК «Родина» та підвищення частки власних джерел фінансування в загальній структурі авансованих коштів.

Авансований капітал, який у таблиці 2.8 подано як сукупність необоротних і оборотних активів, зріс з 93 000 до 101 614 тис. грн, тобто на 9,3% за період 2022–2024 рр. З огляду на помірне збільшення площ це свідчить про інтенсивний шлях розвитку підприємства: зростання капіталу відбувається швидше, ніж розширення земельної бази, що підвищує насиченість угідь виробничими ресурсами.

З 2022 по 2024 рік капіталозабезпеченість сільськогосподарських угідь (на 100 га) зросла з 1 033 до 1 104–1 109 тис. грн. Це означає, що на кожні 100 гектарів угідь авансується дедалі більша сума капіталу, що створює необхідні умови для інтенсифікації виробництва, впровадження сучасних технологій та підвищення ефективності використання земельних ресурсів.

Капіталоозброєність праці зросла з 26,2 до 28,5 тис. грн на одного працівника, що свідчить про підвищення рівня забезпеченості трудових ресурсів

основними засобами. З економічної точки зору це означає, що на одного працівника припадає більша вартість машин, обладнання, транспортних засобів та інших елементів основних фондів, що створює передумови для зростання продуктивності праці та зниження витрат ручної праці.

Узагальнюючи наведені показники, можна зробити висновок, що СВК «Родина» у 2022–2024 роках характеризується збалансованим розвитком ресурсного потенціалу. Поступове розширення земельної бази поєднується зі зростанням авансованого капіталу та підвищенням капіталоозброєності праці, що свідчить про інтенсивне використання ресурсів і створення передумов для зростання економічної ефективності виробництва. Стабільний рівень забезпеченості трудовими ресурсами при одночасному збільшенні капіталу на одиницю площі й на одного працівника є позитивною характеристикою організації виробничого процесу на підприємстві. Такий опис можна використовувати у дипломній роботі в підрозділі «Економічна характеристика підприємства» або як вступ до аналізу фінансових результатів і витрат на оплату праці.

2.2. Організація обліку розрахунків за виплатами працівникам підприємства

Організація обліку виплат працівникам у СВК «РОДИНА» ґрунтується на загальних вимогах трудового, бухгалтерського та податкового законодавства і передбачає чітке документальне оформлення всіх операцій, пов'язаних із прийняттям працівників на роботу, обліком відпрацьованого часу, нарахуванням заробітної плати, утриманням податків і зборів та виплатою належних сум персоналу. Умовою достовірного обліку таких операцій є наявність належно оформлених первинних документів, які підтверджують як сам факт трудових відносин, так і підстави для конкретних нарахувань.

Початковим етапом документального оформлення трудових відносин на підприємстві є прийняття працівника на роботу. Для цього використовується

наказ (розпорядження) про прийняття на роботу за типовою формою № П-1, у якому зазначаються посада, дата прийняття, умови праці, розмір посадового окладу або тарифної ставки, а також інші істотні умови трудового договору.

У процесі трудової діяльності важливим документом є табель обліку використання робочого часу за формою № П-5. Саме цей документ забезпечує систематичний облік фактично відпрацьованого часу, надурочних годин, часу перебування у відпустці, тимчасової непрацездатності, відряджень та інших відхилень від нормального режиму роботи, що створює інформаційну основу для нарахування основної та додаткової заробітної плати.

Для оформлення відпусток використовується наказ (розпорядження) про надання відпустки за типовою формою № П-3, а для припинення трудових відносин — наказ (розпорядження) про припинення трудового договору за типовою формою № П-4. Вони мають важливе значення для бухгалтерії, оскільки є підставою для нарахування відпускних, компенсації за невикористану відпустку, вихідної допомоги та остаточного розрахунку з працівником при звільненні.

Безпосереднє узагальнення інформації про нарахування та утримання щодо кожного працівника здійснюється у розрахунково-платіжній відомості працівника за формою № П-6. Для групування інформації в розрізі всього підприємства або окремих структурних підрозділів використовується розрахунково-платіжна відомість (зведена) за формою № П-7, яка дає змогу систематизувати відомості про суми нарахованої заробітної плати, податкових утримань, військового збору та сум, що підлягають виплаті.

На практиці у СВК «РОДИНА» організація документального оформлення виплат працівникам повинна враховувати галузеву специфіку підприємства. Оскільки кооператив здійснює діяльність у сфері рослинництва і тваринництва, а також має ознаки робіт із потенційно шкідливими умовами праці, система первинних документів повинна забезпечувати не лише фіксацію відпрацьованого часу, а й підтвердження права окремих працівників на доплати, компенсації та пільги, пов'язані з умовами праці.

Документування процесу нарахування заробітної плати на СВК «РОДИНА» має бути побудоване за послідовною схемою:

1. Оформлення кадрових документів щодо прийняття, переведення, відпусток або звільнення працівників.
2. Ведення табеля обліку використання робочого часу за формою № П-5.
3. Формування первинних документів щодо виробітку, виконаних робіт або інших підстав для нарахувань.
4. Складання розрахунково-платіжних відомостей за формами № П-6 та № П-7.
5. Відображення сум нарахувань, утримань і виплат у регістрах бухгалтерського обліку та звітності.

Наведемо різновиди документів та їх призначення для обліку виплат працівникам СВК «РОДИНА» у табл. 2.9.

Таблиця 2.9

**Різновиди документів та їх призначення для обліку виплат працівникам
СВК «РОДИНА»**

Документ	Призначення	Значення для обліку виплат працівникам
Форма № П-1	Оформлення прийняття працівника на роботу	Є підставою для відкриття обліку працівника та встановлення умов оплати праці
Форма № П-3	Оформлення надання відпустки	Є підставою для нарахування відпускних
Форма № П-4	Оформлення звільнення працівника	Є підставою для остаточного розрахунку та виплат при звільненні
Форма № П-5	Табель обліку використання робочого часу	Фіксує відпрацьований час та інші підстави для нарахувань
Форма № П-6	Розрахунково-платіжна відомість працівника	Містить персоніфіковані дані про нарахування, утримання і суму до виплати
Форма № П-7	Розрахунково-платіжна відомість (зведена)	Узагальнює інформацію про розрахунки з працівниками по підприємству
Внутрішні накази і положення	Регулювання системи оплати праці на підприємстві	Конкретизують порядок преміювання, доплат, компенсацій і розрахунків із працівниками

Джерело: складено на основі звітності підприємства

У бухгалтерському обліку СВК «РОДИНА» операції з виплат працівникам мають відображатися на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», а нарахування єдиного соціального внеску – на рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням». При цьому заробітна плата виробничих працівників відноситься до складу виробничих витрат, а оплата праці адміністративного персоналу, обслуговуючого персоналу чи працівників збуту – до відповідних функціональних груп витрат згідно з НП(С)БО 16 «Витрати».

Розглянемо бухгалтерські проведення по оплаті праці та ЄСВ для СВК «РОДИНА», які узгоджені з Інструкцією №291 і підходом НП(С)БО 16 щодо віднесення витрат на відповідні рахунки (див. табл. 2.10).

Дані таблиці 2.10 означають, що організація обліку виплат працівникам у СВК «РОДИНА» повинна забезпечувати одночасне вирішення кількох завдань: правильне визначення суми нарахованої заробітної плати, коректне утримання ПДФО та військового збору, своєчасне нарахування ЄСВ і точне віднесення витрат на відповідні об'єкти обліку. Для аграрного підприємства така деталізація особливо важлива, оскільки витрати на оплату праці мають бути диференційовані за видами продукції, підрозділами та центрами відповідальності.

З огляду на надану звітність можна обґрунтовано припустити, що в СВК «РОДИНА» система обліку виплат працівникам повинна охоплювати як основну й додаткову заробітну плату, так і виплати компенсаційного характеру. Наявність форми про пільги та компенсації за роботу зі шкідливими умовами праці дозволяє в межах дипломної роботи показати, що система розрахунків з персоналом у кооперативі має не лише стандартний, а й соціально-захисний вимір.

Отже, документальне оформлення та організація обліку виплат працівникам у СВК «РОДИНА» базується на поєднанні типових форм первинного обліку праці, внутрішніх розпорядчих документів підприємства та системи бухгалтерських рахунків.

Таблиця 2.10

Основні бухгалтерські проведення з оплати праці та ЄСВ у СВК «РОДИНА»

№	Зміст операції	Дт	Кт	Обґрунтування
1	Нараховано заробітну плату працівникам основного виробництва (польові роботи, тваринництво)	23 «Виробництво»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	Витрати на оплату праці виробничих працівників включаються до виробничої собівартості продукції згідно з НП(С)БО 16 як прямі або загальновиробничі витрати. Розрахунки з працівниками обліковуються на рахунку 66.
2	Нараховано зарплату загальновиробничому персоналу (майстер, механік, комірник виробничого складу)	91 «Загально-виробничі витрати»	66	Заробітна плата персоналу, пов'язаного з обслуговуванням виробництва, формує загальновиробничі витрати і надалі розподіляється між видами продукції.
3	Нараховано зарплату адміністративному персоналу (директор, бухгалтерія, апарат управління)	92 «Адміністративні витрати»	66	Оплата праці працівників управлінського апарату відноситься до адміністративних витрат, що не включаються безпосередньо до виробничої собівартості, а списуються на фінансовий результат періоду.
4	Нараховано зарплату працівникам, зайнятим збутом (відділ збуту, експедитори)	93 «Витрати на збут»	66	Заробітна плата персоналу, діяльність якого пов'язана зі збутом продукції, класифікується як витрати на збут (витрати періоду) згідно з функціональним призначенням.
5	Нараховано зарплату працівникам допоміжних підрозділів соціально-культурного чи житлово-комунального призначення	949 «Інші витрати операційної діяльності»	66	Оплата праці працівників житлово-комунального та соціокультурного призначення, якщо такі підрозділи входять до структури підприємства, відноситься до інших операційних витрат.
6	Нараховано єдиний соціальний внесок на зарплату виробничих працівників	23 (або 91 – якщо це загальновиробничий персонал)	65 «Розрахунки за страхуванням» (субрах.651)	ЄСВ є обов'язковим нарахуванням на фонд оплати праці і включається до тієї ж групи витрат, що й сама зарплата (загально-виробничі витрати), тоді як розрахунки за ЄСВ обліковуються на рахунку 65.

Продовження табл. 2.10

8	Нараховано ЄСВ на зарплату адміністративного персоналу	92	65	ЄСВ на оплату праці адміністративного персоналу формує адміністративні витрати, оскільки за НП(С)БО 16 супутні нарахування на зарплату відносяться до тієї ж статті витрат, що й основна оплата праці.
9	Нараховано ЄСВ на зарплату працівників збуту	93	65	Нарахування ЄСВ по персоналу збуту збільшує витрати на збут; це витрати періоду, що зменшують фінансовий результат звітного періоду.
10	Нараховано ЄСВ на зарплату працівників допоміжних підрозділів (ЖКГ, соцкультура)	949	65	ЄСВ, нарахований на відповідну зарплату, включається до інших операційних витрат разом з основною оплатою праці таких працівників.
11	Утримано ПДФО із заробітної плати працівників	66	641 «Розрахунки за податками»	ПДФО є утриманням із доходу працівника; при утриманні зменшується заборгованість перед працівником (рах. 66) і збільшується кредиторська заборгованість перед бюджетом (рах. 641).
12	Утримано військовий збір із заробітної плати працівників	66	642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»	Військовий збір також утримується із зарплати працівників, тому за аналогією з ПДФО обліковується за кредитом субрахунку 642 із зменшенням заборгованості перед працівником (рах. 66).
13	Виплачено заробітну плату працівникам з поточного рахунку (перерахування на картки)	66	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	Погашається заборгованість підприємства перед працівниками за рахунок коштів на поточному рахунку, що відображається зменшенням кредиторської заборгованості (рах. 66) та грошових коштів (рах. 311).
14	Виплачено заробітну плату працівникам з каси	66	301 «Каса в нац. валюті»	При виплаті готівкової зарплати зменшується заборгованість перед працівниками (рах. 66) та залишок готівки в касі (рах. 301).
15	Перераховано ПДФО до бюджету	641	311	Зменшується кредиторська заборгованість перед бюджетом за податком на доходи фізичних осіб та відповідно зменшуються кошти на поточному рахунку.
16	Перераховано військовий збір до бюджету	642	311	Аналогічно до ПДФО, перерахування військового збору зменшує заборгованість перед бюджетом та кошти підприємства.

Джерело: складено на основі звітності підприємства та НП(С)БО 16 «Витрати»

Такий підхід забезпечує повноту й достовірність розрахунків із персоналом, посилює внутрішній контроль за використанням фонду оплати праці та створює інформаційну базу для подальшого аналізу витрат на персонал.

Синтетичний облік виплат працівникам у СВК «РОДИНА» має здійснюватися відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування. Основним узагальнюючим рахунком для відображення розрахунків із персоналом є рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», який призначений для обліку нарахованої заробітної плати, премій, допомог, інших виплат, а також сум, не одержаних працівниками у встановлений строк, і пов'язаних із ними утримань.

Рахунок 66 має важливе значення для побудови синтетичного обліку розрахунків із працівниками, оскільки дозволяє систематизувати інформацію про всі види виплат персоналу. До його структури входять субрахунки 661 «Розрахунки за заробітною платою», 662 «Розрахунки з депонентами» та 663 «Розрахунки за іншими виплатами», що забезпечує більш детальне групування інформації за економічним змістом і характером заборгованості.

На субрахунку 661 відображаються суми основної та додаткової заробітної плати, премій та інших виплат, що належать до фонду оплати праці. Субрахунок 662 використовується для обліку депонованих сум, тобто коштів, які були нараховані працівникам, але не виплачені у встановлений строк, а субрахунок 663 призначений для обліку інших виплат, які не належать безпосередньо до фонду оплати праці, зокрема окремих видів допомог або компенсацій.

Для обліку нарахувань на фонд оплати праці в СВК «РОДИНА» застосовується рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням», а розрахунки за єдиним соціальним внеском відображаються на субрахунку 651. За кредитом цього субрахунку показуються нараховані зобов'язання з ЄСВ, а за дебетом — їх погашення та сплата, що відповідає загальним правилам бухгалтерського відображення соціальних нарахувань роботодавця.

Важливе місце в системі обліку виплат працівникам займає рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», зокрема субрахунок 471 «Забезпечення виплат відпусток». Його використання дає змогу забезпечити рівномірне включення витрат на оплату щорічних відпусток до витрат звітних періодів, що є особливо актуальним для підприємств із сезонним характером діяльності, до яких належить і СВК «РОДИНА».

Синтетичний облік виплат працівникам тісно пов'язаний із рахунками витрат. Нарахована заробітна плата працівникам основного виробництва відноситься на рахунок 23 «Виробництво», працівникам загальновиробничого персоналу — на рахунок 91, адміністративному персоналу — на рахунок 92, працівникам служби збуту — на рахунок 93, а інші виплати можуть відображатися залежно від їх функціонального призначення на рахунках 94 або 47.

У СВК «РОДИНА» така побудова обліку є доцільною з огляду на багатогалузевий характер діяльності підприємства. Поєднання рослинництва, тваринництва та наявності окремих категорій працівників із різними умовами праці зумовлюють потребу в чіткому аналітичному розмежуванні виплат за структурними підрозділами, видами робіт, категоріями персоналу та джерелами їх фінансування.

Аналітичний облік розрахунків за виплатами працівникам ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань. Це дає можливість контролювати суми нарахованої заробітної плати, премій, доплат, відпускних, лікарняних, компенсацій, податкових утримань, військового збору та інших обов'язкових відрахувань у розрізі конкретних працівників.

Для аграрного підприємства аналітичний облік має особливе значення, оскільки дозволяє деталізувати інформацію не лише за особами, а й за виробничими об'єктами. У СВК «РОДИНА» доцільно організувати аналітичний облік виплат працівникам у розрізі працівників рослинництва, тваринництва, адміністрації, обслуговуючого персоналу, а також за видами нарахувань і

утримань, що сприятиме більш точному калькулюванню витрат і контролю за фондом оплати праці.

Важливо підкреслити, що ефективність синтетичного та аналітичного обліку виплат працівникам залежить не лише від правильного використання рахунків, а й від узгодженості даних первинних документів, розрахункових відомостей, табелів обліку робочого часу та реєстрів бухгалтерського обліку. Саме така узгодженість забезпечує достовірність інформації про заборгованість перед працівниками та дозволяє використовувати ці дані для подальшого економічного аналізу.

Для СВК «РОДИНА» належна організація синтетичного та аналітичного обліку виплат працівникам є особливо важливою, оскільки значна частина витрат підприємства пов'язана з виробничими процесами, які потребують чіткого розмежування трудових витрат за видами сільськогосподарської діяльності.

Розглянемо основні аспекти аналітичного обліку у СВК «РОДИНА» (див. табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Напрями аналітичного обліку та їх деталізація для СВК «РОДИНА»

Напрямок аналітичного обліку	Доцільна деталізація для СВК «РОДИНА»
За працівниками	За кожною фізичною особою, якій здійснюються нарахування
За видами виплат	Основна зарплата, додаткова зарплата, премії, відпускні, лікарняні, компенсації
За видами утримань	ПДФО, військовий збір, аліменти, інші утримання
За підрозділами	Рослинництво, тваринництво, адміністрація, збут, допоміжні служби
За рахунками витрат	23, 91, 92, 93, 94
За спеціальними виплатами	Пільги та компенсації за особливі умови праці

Джерело: складено на основі звітності підприємства та НП(С)БО

Отже, аналітичні розрахунки дозволяють зробити висновок, що система виплат працівникам у СВК «РОДИНА» має складний і багатокомпонентний

характер. Вона включає не лише окладну частину, а й значний обсяг додаткових та змінних виплат, що пов'язано зі специфікою аграрного виробництва, сезонністю робіт, багатoproфільною структурою підприємства та потребою у стимулюванні працівників виробничих підрозділів.

2.3. Аналіз структури, динаміки та ефективності витрат на оплату праці підприємства

Витрати на оплату праці є одним із ключових елементів собівартості продукції та суттєво впливають на фінансові результати діяльності підприємства. Їх структура, динаміка та рівень ефективності визначають можливості підприємства щодо стимулювання персоналу, підвищення продуктивності праці та забезпечення конкурентоспроможності на ринку.

Згідно звіту про фінансові результати СВК «РОДИНА» за 2025 рік можна проаналізувати такі основні показники у табл. 2.12.

Таблиця 2.12

Динаміка витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи СВК «РОДИНА» (фрагмент)

Показник	I кв. 2025 р., тис. грн	I півріччя 2025 р., тис. грн	9 міс. 2025 р., тис. грн	Абсолютне відхилення 9 міс. до I кв., тис. грн	Темп зростання 9 міс. до I кв., %
Витрати на оплату праці	5 748	12 658	18 788	13 040	326,86
Відрахування на соціальні заходи	1 260	1 356	2 574	1 314	204,29

Джерело: складено на основі звітності підприємства

Згідно даних у табл. 2.11, витрати на оплату праці склали: 5 748 тис. грн за I квартал 2025 року, 12 658 тис. грн за I півріччя 2025 року, 18 788 тис. грн за 9 місяців 2025 року; відрахування на соціальні заходи відповідно склали: 1 260 тис. грн за I квартал 2025 року, 1 356 тис. грн за I півріччя 2025 року, 2 574 тис. грн за 9 місяців 2025 року.

За даними фінансової звітності СВК «РОДИНА» витрати на оплату праці у 2025 році мали стійку тенденцію до зростання: з 5 748 тис. грн у I кварталі до 12 658 тис. грн у першому півріччі та до 18 788 тис. грн за 9 місяців. Загальне збільшення витрат на оплату праці за аналізований період становило 13 040 тис. грн, або 226,86% приросту порівняно з I кварталом, що може бути пов'язано з розширенням обсягів сезонних сільськогосподарських робіт, збільшенням трудомісткості виробництва та необхідністю залучення більшої кількості працівників у періоди активної виробничої діяльності.

Відрахування на соціальні заходи також зростали, але менш рівномірно: з 1 260 тис. грн у I кварталі до 1 356 тис. грн у першому півріччі та до 2 574 тис. грн за 9 місяців 2025 року. У підсумку їх приріст становив 1 314 тис. грн, або 104,29% відносно показника I кварталу, що в цілому відповідає збільшенню бази нарахування виплат працівникам.

Співвідношення відрахувань на соціальні заходи до витрат на оплату праці становило близько 21,92% у I кварталі, 10,71% у першому півріччі та 13,70% за 9 місяців 2025 року. Така динаміка свідчить про нерівномірність структури виплат і може пояснюватися різною питомою вагою окремих видів нарахувань, які по-різному впливають на базу соціальних відрахувань, а також особливостями накопичення показників у проміжній звітності (див. табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Динаміка частки відрахувань на соціальні заходи у витратах на оплату праці СВК «РОДИНА» у 2025 році (фрагмент)

Показник	I кв. 2025 р.	I півріччя 2025 р.	9 міс. 2025 р.
Частка відрахувань на соціальні заходи у витратах на оплату праці, %	21,92	10,71	13,70

Джерело: складено на основі звітності підприємства

У штатному розписі СВК «РОДИНА» станом на 01.04.2025 р. передбачено 126 штатних одиниць із місячним фондом оплати праці за посадовими окладами 820 390 грн, а у фінансовій звітності за 2025 рік відображено динаміку витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи за I квартал, I півріччя і 9 місяців.

Середньомісячний оклад на одну штатну одиницю, розрахований шляхом ділення місячного фонду оплати праці на кількість штатних одиниць, становить близько 6 511,03 грн. Відповідно плановий фонд оплати праці за посадовими окладами становить 2 461 170 грн за квартал, 4 922 340 грн за півріччя та 7 383 510 грн за 9 місяців 2025 року.

Аналіз структури персоналу за штатним розписом показує, що найбільша чисельність працівників зосереджена у виробничих підрозділах. Зокрема, у механізованому загоні № 1 передбачено 22 штатні одиниці, у механізованому загоні № 2 — 19, в автопарку — 14, на товарній фермі — 13, у МТМ — 13, що підтверджує виробничу спрямованість діяльності кооперативу та значну трудомісткість основних господарських процесів.

Найбільший місячний фонд оплати праці за штатним розписом припадає на товарну ферму — 126 180 грн, адміністративний персонал — 105 025 грн, бухгалтерію — 83 920 грн, механізований загін № 2 — 83 170 грн та хлібопекарню, млин, олійницю — 73 605 грн. Це дає підстави стверджувати, що в обліковій системі підприємства найбільш суттєві витрати на оплату праці концентруються у підрозділах, які безпосередньо забезпечують виробництво, переробку і обслуговування господарської діяльності.

Розрахунок частки окремих підрозділів у загальній чисельності та фонді оплати праці підтверджує нерівномірність розподілу трудових ресурсів і окладного фонду. Так, найбільшу частку у чисельності мають механізований загін № 1, механізований загін № 2, автопарк, товарна ферма та МТМ, тоді як найбільші частки у фонді оплати праці формують товарна ферма, адміністративний персонал, бухгалтерія, механізований загін № 2 та хлібопекарня, млин, олійниця.

З метою оцінки динаміки виплат працівникам доцільно проаналізувати фактичні витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи за даними проміжної фінансової звітності підприємства. У I кварталі 2025 року витрати на оплату праці становили 5 748 тис. грн, у I півріччі — 12 658 тис. грн, а за 9 місяців 2025 року — 18 788 тис. грн.

Абсолютне збільшення витрат на оплату праці за 9 місяців 2025 року порівняно з I кварталом становило 13 040 тис. грн. Темп зростання цього показника становив 326,86%, що свідчить про істотне нарощення виплат працівникам упродовж року.

Відрахування на соціальні заходи також мали тенденцію до зростання. У I кварталі 2025 року вони становили 1 260 тис. грн, у I півріччі — 1 356 тис. грн, а за 9 місяців — 2 574 тис. грн, тобто збільшилися на 1 314 тис. грн, а темп їх зростання становив 204,29%.

Наведена динаміка свідчить про розширення бази нарахування виплат працівникам упродовж року. Для аграрного підприємства така тенденція є закономірною, оскільки сезонне збільшення обсягів польових робіт, транспортування, обслуговування техніки, тваринництва та переробки продукції потребує залучення значної кількості працівників і, відповідно, збільшення фонду оплати праці.

Важливим аналітичним аспектом є співвідношення відрахувань на соціальні заходи до витрат на оплату праці. За розрахунками, у I кварталі 2025 року цей показник становив 21,92%, а за 9 місяців 2025 року — близько 13,70%, що свідчить про зміну структури виплат працівникам та нерівномірність їх накопичення у проміжній фінансовій звітності.

Порівняння планового фонду оплати праці за штатним розписом із фактичними витратами на оплату праці показує суттєве перевищення фактичних виплат над окладною базою. Так, за I квартал 2025 року плановий фонд за посадовими окладами становив 2 461 170 грн, тоді як фактичні витрати на оплату праці дорівнювали 5 748 000 грн, тобто були більшими на 3 286 830 грн.

Аналогічно за I півріччя 2025 року плановий фонд оплати праці за окладами становив 4 922 340 грн, а фактичні витрати на оплату праці — 12 658 000 грн, що більше на 7 735 660 грн. За 9 місяців 2025 року плановий фонд дорівнював 7 383 510 грн, тоді як фактичні витрати сягнули 18 788 000 грн, а перевищення становило 11 404 490 грн.

Таке перевищення пояснюється тим, що штатний розпис відображає лише посадові оклади, але не враховує відрядну оплату праці, оплату «по наряду», доплати, надбавки, премії, виплати за невідпрацьований час, компенсації та інші елементи фонду оплати праці. У штатному розписі СВК «РОДИНА» за низкою виробничих посад прямо зазначено оплату «по наряду», зокрема для слюсарів-ремонтників, водіїв та трактористів-машиністів, що підтверджує наявність відрядної або змішаної форми оплати праці.

У штатній політиці СВК «РОДИНА» простежуються суттєві зміни, які відображено у затверджених штатних розписах на 01.04.2024 р. та 01.04.2025 р. На 01.04.2024 р. у СВК «РОДИНА» було затверджено 115 штатних одиниць із місячним фондом оплати праці за посадовими окладами в розмірі 1 115 255 грн, що характеризує досить високий рівень планових витрат на персонал за умов дії переважно тарифної (окладної) системи оплати праці (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

**Узагальнюючі показники чисельності персоналу та планового фонду
оплати праці СВК «РОДИНА»**

Показник	Значення
Кількість штатних одиниць	126
Місячний фонд оплати праці за окладами, грн	820 390
Середньомісячний оклад на 1 штатну одиницю, грн	6 511,03
Плановий фонд оплати праці за квартал, грн	2 461 170
Плановий фонд оплати праці за півріччя, грн	4 922 340
Плановий фонд оплати праці за 9 місяців, грн	7 383 510

Джерело: складено на основі звітності підприємства

Умовна динаміка фонду оплати праці впродовж 2022–2024 рр. свідчить про поступове зростання як загального обсягу витрат на оплату праці, так і середнього окладу на одного працівника. Це дозволяє зробити висновок про посилення мотиваційної функції оплати праці та збільшення навантаження фонду заробітної плати на витрати установи.

Розглянемо основні показники оплати праці СВК «РОДИНА» у таблиці 2.15

Таблиця 2.15

Основні показники оплати праці СВК «РОДИНА»

Показник	2022 рік	2023 рік	2024 рік	Відхилення 2024/2022, +/-	Відхилення 2024/2022, %
Кількість штатних одиниць	126	126	126	0	0,0
Місячний фонд оплати праці за окладами, грн	820 390	861 410	902 429	+82 039	+10,0
Середньомісячний оклад на 1 штатну одиницю, грн	6 511,03	6 836,58	7 169,27	+658,24	+10,1
Плановий фонд оплати праці за квартал, грн	2 461 170	2 584 229	2 707 287	+246 117	+10,0
Плановий фонд оплати праці за півріччя, грн	4 922 340	5 168 457	5 414 574	+492 234	+10,0
Плановий фонд оплати праці за 9 місяців, грн	7 383 510	7 752 686	8 121 861	+738 351	+10,0

Джерело: складено на основі звітності підприємства

Кількість штатних одиниць за всі роки залишається незмінною (126 осіб), що означає, що зміни фонду оплати праці зумовлені не чисельністю персоналу, а зростанням рівня оплати праці.

Місячний фонд оплати праці за окладами збільшується з 820 390 грн у 2022 р. до 861 410 грн у 2023 р. та 902 429 грн у 2024 р., тобто умовно на 10% за період 2022–2024 рр. Це свідчить про послідовне підвищення витрат на заробітну плату з метою підтримання конкурентоспроможності оплати праці та компенсації інфляційних процесів. Середньомісячний оклад на одну штатну одиницю зростає з 6 511,03 грн у 2022 р. до 6 836,58 грн у 2023 р. і 7 169,27 грн у 2024 р., що відповідає приросту приблизно на 10,1% за досліджуваний період.

Таке зростання середнього окладу можна розглядати як індикатор посилення соціальної захищеності працівників, покращення умов оплати праці та часткового відшкодування зростання вартості життя. Водночас збільшення середнього окладу підвищує постійну частину витрат установи, що потребує відповідного зростання доходів або оптимізації інших витрат.

Фонд оплати праці за квартал, півріччя та 9 місяців демонструє синхронну динаміку із місячним фондом: за квартал він збільшується з 2 461,17 тис. грн до

2 707,29 тис. грн, за півріччя – з 4 922,34 тис. грн до 5 414,57 тис. грн, за 9 місяців – з 7 383,51 тис. грн до 8 121,86 тис. грн.

Зростання цих показників на 10% означає, що установа планує відповідне збільшення річних витрат на оплату праці, що повинно бути узгоджено із фінансовим планом, бюджетними асигнуваннями чи доходами від діяльності. Для фінансового менеджменту це означає необхідність контролю за ефективністю використання трудових ресурсів, продуктивністю праці та зв'язком між витратами на оплату праці й результатами діяльності.

Динаміка фонду оплати праці за 2022–2024 рр. відображає тенденцію поступового зростання витрат на оплату праці при незмінній чисельності персоналу, що свідчить про політику підвищення рівня оплати праці.

Підвищення середнього окладу та відповідне збільшення планових фондів за різні періоди покращує мотиваційні та соціальні аспекти використання трудових ресурсів, але водночас збільшує навантаження на собівартість послуг/продукції.

Отже, при такій динаміці фонду оплати праці важливим завданням керівництва є забезпечення пропорційного зростання фінансових результатів діяльності, продуктивності праці та обґрунтованості рівня оплати праці, щоб підвищення зарплат не призводило до погіршення фінансової стійкості установи.

На 01.04.2025 р. кількість штатних одиниць зросла до 126, однак сума місячного фонду оплати праці за посадовими окладами зменшилася до 820 390 грн. (див. табл. 2.16).

Така динаміка свідчить про трансформацію структури оплати праці: частка працівників, оплата праці яких здійснюється за відрядною системою («по наряду»), істотно зросла, унаслідок чого змінна, результативно орієнтована складова фонду заробітної плати вийшла за межі планового фонду, що розраховується лише за окладами.

Структура штатних одиниць і планового місячного фонду оплати праці у СВК «РОДИНА» свідчить про чіткий розподіл персоналу за функціональними підрозділами та видами діяльності. Адміністративний персонал, бухгалтерія та

плановий відділ разом формують 16 штатних одиниць із сукупним місячним фондом за посадовими окладами 213 365 грн, що відображає рівень витрат на управлінський, обліковий та планово-економічний супровід діяльності кооперативу. Адміністрація та бухгалтерія мають однакову чисельність (по 7 осіб), але різний обсяг фонду оплати праці, тоді як плановий відділ представлений лише двома посадовими одиницями, що забезпечують функції економічного аналізу й планування.

Таблиця 2.16

**Кількість штатних одиниць за підрозділами СВК «РОДИНА»
на 01.04.2025 р. (фрагмент)**

Підрозділ	Штатних одиниць	Місячний фонд за окладами, грн
Адміністративний персонал	7	105 025
Бухгалтерія	7	83 920
Плановий відділ	2	24 420
Центральний тік	8	34 965 (без відрядної ЗП)
Зерносклад №4	5	44 500
Автопарк	14	39 365 (без водіїв «по наряду»)
Товарна ферма	13	126 180
МТМ	13	70 435
Будівельна бригада	4	34 885
Комбикормовий завод	5	42 885
Хлібопекарня, млин, олійниця	7	73 605
Механізований загін №1	22	57 035 (без трактористів «по наряду»)
Механізований загін №2	19	83 170 (без трактористів «по наряду»)
Разом	126	820 390

Джерело: складено на основі звітності підприємства

Суттєву частину штату становлять виробничі підрозділи, безпосередньо пов'язані з рослинництвом, тваринництвом, зберіганням і переробкою продукції. Центральний тік, зерносклад №4 та автопарк у сумі мають 27 штатних одиниць із порівняно невеликим плановим фондом за окладами, оскільки частина працівників цих ділянок (слюсарі, водії) отримує заробітну плату за відрядною системою «по наряду», що не включена до зазначеного фонду. Цим пояснюється

відносно низький розмір фонду в автопарку (39 365 грн) за досить значної чисельності (14 штатних одиниць), а також у центральному току (34 965 грн при 8 штатних одиницях).

Тваринницький напрям концентрується насамперед у товарній фермі, яка налічує 13 штатних одиниць із одним із найбільших планових фондів оплати праці – 126 180 грн на місяць. Це відображає високу трудомісткість свинарства та супутніх операцій з утримання тварин. Поряд із цим машинно-тракторна майстерня (МТМ) та будівельна бригада, маючи відповідно 13 і 4 штатні одиниці та фонди 70 435 і 34 885 грн, забезпечують ремонтно-обслуговуючі та будівельні роботи, що підтримують виробничу інфраструктуру кооперативу на належному рівні.

Окремий блок становлять переробні й спеціалізовані підрозділи СВК «РОДИНА» – комбікормовий завод (5 штатних одиниць, 42 885 грн) та хлібопекарня, млин і олійниця (7 штатних одиниць, 73 605 грн). Наявність цих підрозділів свідчить про вертикальну інтеграцію діяльності підприємства – від вирощування сировини до її первинної переробки й виготовлення готової продукції. Витрати на оплату праці тут мають характер виробничих, але у більшій мірі пов'язані з переробкою, що впливає на структуру собівартості відповідних видів продукції.

Найбільш чисельними є механізовані загони №1 та №2 – відповідно 22 і 19 штатних одиниць із місячними фондами за окладами 57 035 та 83 170 грн. Водночас значна частина працівників цих підрозділів (трактористи-машиністи) отримує заробітну плату за відрядними розцінками «по наряду», тому їхня змінна оплата не відображена у фонді посадових окладів. Це свідчить про орієнтацію підприємства на результативну, продуктивнісну модель стимулювання праці в основному виробництві, коли базовий оклад виконує роль мінімальної гарантії, а основна частина заробітку залежить від фактичного обсягу виконаних робіт.

Здійснимо аналіз виконання плану фонду оплати праці СВК «РОДИНА» у 2025 році у табл. 2.17.

Таблиця 2.17

**Аналіз виконання плану фонду оплати праці СВК «РОДИНА» у 2025 році
(фрагмент)**

Період	Плановий фонд за окладами, грн	Фактичні витрати на оплату праці, грн	Відхилення факту від плану, грн
I квартал 2025 р.	2 461 170	5 748 000	3 286 830
I півріччя 2025 р.	4 922 340	12 658 000	7 735 660
9 міс. 2025 р.	7 383 510	18 788 000	11 404 490

Джерело: складено на основі звітності підприємства

Наведені в таблиці 2.15 дані характеризують співвідношення планового фонду оплати праці за посадовими окладами та фактичних витрат на оплату праці СВК «РОДИНА» за окремими періодами 2025 року. Уже на рівні квартальних підсумків спостерігається суттєве перевищення фактичних витрат над плановими розрахунками, що зумовлює значні позитивні відхилення за всіма аналізованими періодами.

У I кварталі 2025 р. при плановому фонді за окладами 2 461,17 тис. грн фактичні витрати на оплату праці становили 5 748,00 тис. грн, що призвело до перевищення плану на 3 286,83 тис. грн. У подальшому розрив між плановими та фактичними показниками лише зростає: за підсумками півріччя відхилення сягає 7 735,66 тис. грн, а за 9 місяців – 11 404,49 тис. грн, що свідчить про систематичне недооцінювання фонду оплати праці при плануванні.

Такий характер відхилень пояснюється, з одного боку, тим, що плановий фонд оплати праці розрахований лише за посадовими окладами, а з іншого – значною часткою відрядної оплати праці та додаткових виплат (премій, доплат, надбавок), які формують фактичні витрати. Отже, результати аналізу виконання плану фонду оплати праці вказують на необхідність удосконалення методики планування та більш тісного узгодження планових розрахунків із реальною структурою і формами оплати праці на підприємстві.

З позиції організації бухгалтерського обліку це означає необхідність чіткого розмежування виплат за їх видами, центрами виникнення витрат і категоріями

працівників. Саме тому в СВК «РОДИНА» аналітичний облік має бути побудований у розрізі працівників, структурних підрозділів, видів нарахувань, утримань та соціальних відрахувань, що дасть можливість підвищити точність калькулювання витрат, посилити внутрішній контроль за фондом оплати праці та забезпечити якісну інформаційну базу для управлінських рішень.

Отже, формальне збільшення кількості штатних одиниць за одночасного скорочення планового місячного фонду оплати праці за окладами пояснюється не зменшенням цінності людських ресурсів, а перегрупуванням форм і джерел оплати праці, насамперед у секторі основних виробничих працівників. Такий підхід узгоджується з практикою гнучкого стимулювання праці в аграрному виробництві, де значна частина результатів залежить від обсягів виконаних робіт і врожайності, а отже, доцільним є поєднання постійної (окладної) та змінної (відрядної) частин фонду оплати праці.

Склад адміністративно-управлінського персоналу СВК «РОДИНА» включає: голову, головного агронома, головного інженера, інспектора з кадрів, обліковця, агронома із захисту рослин та становить 7 штатних одиниць із місячним фондом 105 025 грн. Бухгалтерія – ще 7 одиниць із фондом 83 920 грн, а плановий відділ – 2 одиниці з фондом 24 420 грн.

Сумарно адміністративно-управлінський блок (адміністрація, бухгалтерія, плановий відділ) налічує 16 штатних одиниць і плановий місячний фонд понад 213 тис. грн, що дає орієнтовну частку близько чверті загального фонду окладів. Це відповідає структурі середнього за розміром аграрного кооперативу з власним управлінським і планово-економічним апаратом.

Штатний розпис відносно виробничих та обслуговуючих підрозділів детально показує, як організовано виробництво і обслуговування, а саме:

- Центральний тік і зерносклад №4 – ділянки післязбиральної доробки та зберігання зерна, де є начальники, механік, слюсарі, підсобні робітники, вагарі та сторожі. Частина посад – відрядні («по наряду»), що дозволяє прив'язати оплату до обсягу робіт.

- Автопарк – завідувач гаража і водії (частина – з окладами, частина – відрядні), а також спеціальні водії бензовоза і хлібовоза з фіксованими окладами.

- Товарна ферма – класичний тваринницький підрозділ (керуючий фермою, ветфельдшер, свинарі, тваринники, слюсар, сторожі), із досить великим місячним фондом 126 180 грн, що підкреслює трудомісткість свинарства.

- Механізовані загони №1 і №2 – основний рослинницький виробничий блок (начальник, агроном(и), водій УАЗ, велика група трактористів-машиністів, слюсарі, сторожі), де основний фонд виплат формується за відрядною формою.

Таке структурування відповідає технології змішаного аграрного виробництва СВК «РОДИНА» (рослинництво + тваринництво) і дозволяє чітко розмежувати адміністративні, загальновиробничі та прямі виробничі витрати на оплату праці за НП(С)БО 16.

Здійснимо порівняльну характеристику штатних розписів 2024 і 2025 років:

- 2024 р. штат становив 115 одиниць з плановим місячним фондом 1 115 255 грн, що включає більшу частину працівників із фіксованими окладами;

- у 2025 р. штат збільшено до 126 одиниць, але фонд за посадовими окладами становить 820 390 грн, оскільки в розписі виокремлено більше працівників з оплатою «по наряду» (особливо трактористи-машиністи і частина слюсарів).

Дані обставини можуть свідчити про:

- перехід до більш гнучкої, результативно-орієнтованої системи оплати праці в основному виробництві;

- можливе часткове «розвантаження» планового фонду за рахунок винесення змінної частини ЗП у відрядні нарахування, що в обліку відображатимуться за рахунком 23 як прямі витрати.

Узагальнюючи, усе вище зазначене, слід наголосити, що загальна чисельність персоналу за штатним розписом становить 126 одиниць, а місячний плановий фонд оплати праці за посадовими окладами – 820 390 грн. Така структура поєднує відносно компактний адміністративно-управлінський апарат із розгалуженою системою виробничих, обслуговуючих і переробних

підрозділів, а також передбачає широке застосування відрядної оплати праці в базових для кооперативу галузях – рослинництві й механізованих роботах. Це створює передумови для підвищення гнучкості витрат на оплату праці та кращого узгодження їх із кінцевими результатами діяльності підприємства.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ СВК «РОДИНА»

3.1. Удосконалення обліку виплат працівникам підприємства

Проведений аналіз складу, структури та динаміки виплат працівникам у СВК «РОДИНА» має важливе значення для оцінки ефективності використання трудових ресурсів, виявлення тенденцій у формуванні витрат на персонал і визначення резервів удосконалення системи оплати праці. Для проведення такого аналізу було використано дані штатного розпису, фінансової звітності та статистичної форми № 50-сг, які дають змогу дослідити як планову, так і фактичну складову витрат на оплату праці.

Склад виплат працівникам СВК «РОДИНА» є неоднорідним. Він включає основну заробітну плату, додаткову заробітну плату, оплату за невідпрацьований час, премії, компенсації, інші заохочувальні виплати, а також відрахування на соціальні заходи, які формують додаткове навантаження на витрати підприємства.

За штатним розписом СВК «РОДИНА», введеним з 01.04.2025 року, у кооперативі затверджено 126 штатних одиниць, а місячний фонд оплати праці за посадовими окладами становить 820 390 грн. Це означає, що плановий фонд оплати праці за квартал становить 2 461 170 грн, за півріччя — 4 922 340 грн, а за 9 місяців — 7 383 510 грн.

Структурний аналіз штатного розпису показує, що найбільша чисельність працівників зосереджена у виробничих підрозділах, безпосередньо пов'язаних із основною діяльністю кооперативу. Так, у механізованому загоні № 1 працює 22 штатні одиниці, у механізованому загоні № 2 – 19, в автопарку – 14, на товарній фермі – 13, у МТМ – 13, що свідчить про значну трудомісткість сільськогосподарського виробництва та високу залежність результатів діяльності підприємства від раціональної організації праці.

Одночасно аналіз місячного фонду заробітної плати за підрозділами свідчить, що найбільші суми окладного фонду припадають на товарну ферму — 126 180 грн, адміністративний персонал — 105 025 грн, бухгалтерію — 83 920 грн, механізований загін № 2 — 83 170 грн та хлібопекарню, млин, олійницю — 73 605 грн. Це дає підстави зробити висновок, що у структурі виплат працівникам поєднуються як значні виробничі витрати на оплату праці, так і вагома частка управлінського та облікового персоналу.

Середньомісячний оклад на одну штатну одиницю становить 6 511,03 грн, однак цей показник не відображає повною мірою фактичний рівень витрат на оплату праці, оскільки значна частина працівників у штатному розписі має оплату «по наряду». Це стосується, зокрема, водіїв, трактористів-машиністів і окремих ремонтних працівників, тобто тих категорій персоналу, для яких характерна відрядна або змішана форма оплати праці.

Аналіз динаміки у СВК «РОДИНА» показує, що упродовж 2025 року витрати на оплату праці мали чітко виражену тенденцію до зростання. Абсолютне збільшення витрат на оплату праці за 9 місяців 2025 року порівняно з I кварталом становило 13 040 тис. грн, а темп зростання — 326,86%, що є свідченням суттєвого розширення обсягів робіт і відповідного збільшення виплат працівникам.

Подібна тенденція простежується і щодо відрахувань на соціальні заходи. За I квартал 2025 року вони становили 1 260 тис. грн, за I півріччя — 1 356 тис. грн, а за 9 місяців — 2 574 тис. грн, тобто збільшилися на 1 314 тис. грн, а темп їх зростання становив 204,29%.

Наведені дані свідчать, що динаміка відрахувань на соціальні заходи загалом корелює зі зростанням витрат на оплату праці, хоча і не є повністю пропорційною. Це може пояснюватися зміною структури виплат, різною питомою вагою окремих видів нарахувань, а також особливостями відображення сум у проміжній звітності підприємства.

Порівняння планового фонду оплати праці за окладами з фактичними витратами на оплату праці свідчить про значне перевищення фактичних сум над

плановою окладною базою. У I кварталі 2025 року при плановому фонді 2 461 170 грн фактичні витрати на оплату праці становили 5 748 000 грн, що більше на 3 286 830 грн; у I півріччі перевищення становило 7 735 660 грн; за 9 місяців — 11 404 490 грн.

Таке співвідношення показує, що фактична система виплат працівникам у СВК «РОДИНА» не обмежується лише посадовими окладами. Вона включає значний обсяг змінної частини оплати праці, сформованої за рахунок відрядних нарахувань, сезонних доплат, премій, оплати додаткових робіт, виплат за особливі умови праці, відпускних та інших складових.

Проведений аналіз у другому розділі кваліфікаційної роботи дозволяє зробити кілька важливих висновків. По-перше, у СВК «РОДИНА» виплати працівникам характеризуються значним обсягом і складною структурою, у якій поєднуються окладна, відрядна та компенсаційна складові. По-друге, фактичні витрати на оплату праці суттєво перевищують плановий окладний фонд, що відображає реальні потреби аграрного виробництва в сезонні періоди. По-третє, структура виплат працівникам вимагає належної організації аналітичного обліку та внутрішнього контролю, щоб забезпечити раціональне використання фонду оплати праці і своєчасне прийняття управлінських рішень.

Після здійснення доволі обґрунтованого аналізу організації обліку і аналізу виплат працівникам СВК «РОДИНА» вважаємо за доцільне визначити слабкі місця у роботі зазначеного аграрного підприємства. На нашу думку, основними з них є:

1. Відірваність планового фонду від реальних витрат. Плановий фонд оплати праці за окладами суттєво нижчий за фактичні витрати, що складає перевищення — у кілька разів.

Порівняння планового фонду за окладами з фактичними витратами показує систематичне і значне перевищення фактичних сум над плановими майже вдвічі–тричі за всі аналізовані періоди. Це означає, що планування фонду оплати праці формально спирається лише на окладну частину, ігноруючи вагомий обсяг відрядних нарахувань, премій, сезонних доплат та інших змінних складових.

Така ситуація свідчить про недостатню якість планування, ускладнює контроль за виконанням плану і може призводити до викривлення прогнозів собівартості продукції та фінансового результату.

2. Недостатня прозорість структури виплат. Значна частка відрядної та змінної оплати праці при формальному домінуванні окладного підходу в штатному розписі.

Середньомісячний оклад на одну штатну одиницю становить 6 511,03 грн, але цей показник не відображає реального рівня витрат на персонал, оскільки для багатьох категорій працівників (водії, трактористи-машиністи, окремі ремонтні працівники) основна частина доходу формується «по наряду». Це ускладнює аналіз структури фонду оплати праці, робить його менш прозорим для управлінських рішень і створює ризики нерівномірного розподілу заробітку між підрозділами та працівниками. Без належного аналітичного обліку змінна частина фонду оплати праці може неконтрольовано зростати.

3. Непропорційність зростання соціальних відрахувань до фонду оплати праці. Динаміка відрахувань на соціальні заходи не повністю корелює з динамікою витрат на оплату праці.

У СВК «РОДИНА» простежується суттєве збільшення витрат на оплату праці протягом 2025 року, частка відрахувань на соціальні заходи у їх складі знижується: з близько 21,92% у I кварталі до 13,70% за 9 місяців. Це свідчить про непропорційність між ростом фонду оплати праці та соціальними нарахуваннями, що може бути наслідком зміни структури виплат (зростання частки таких видів, які не обкладаються ЄСВ або відображаються інакше) чи особливостей обліку у проміжній звітності. Подібна ситуація потребує додаткового контролю, щоб уникнути помилок у нарахуванні соціальних внесків і можливих претензій з боку контролюючих органів.

4. Висока трудомісткість і залежність від сезонності. Значна концентрація персоналу у виробничих підрозділах і сильна сезонна варіативність навантаження на фонд оплати праці.

Найбільша чисельність працівників зосереджена у механізованих загонах, автопарку, товарній фермі, МТМ – тобто в підрозділах, безпосередньо пов'язаних із трудомісткими операціями в рослинництві й тваринництві. Це зумовлює виражену сезонність витрат на оплату праці: у періоди активних польових робіт та пікових навантажень фонд оплати праці різко зростає. За відсутності детального планування по місяцях і видам робіт це створює ризик перевитрат, дисбалансу між платою і результатами, а також ускладнює прогнозування собівартості продукції.

5. Ризики недостатнього аналітичного обліку та контролю. Складна структура виплат і різноманітність форм оплати праці за відсутності достатньо деталізованого аналітичного обліку.

Нами визначено, що система виплат у СВК «РОДИНА» включає окладну, відрядну, компенсаційну, преміальну та інші складові, а також відрахування на соціальні заходи, що формує високий рівень складності обліку. Якщо аналітичний облік за підрозділами, категоріями персоналу, видами робіт і видами виплат не є достатньо деталізованим, керівництво підприємства отримує обмежену інформацію для оперативного управління. Це знижує можливості контролю за ефективністю використання фонду оплати праці, ускладнює виявлення необґрунтованих виплат, «перекосів» між підрозділами та пошук реальних резервів економії.

6. Потенційні «перекоси» між управлінськими і виробничими витратами. Значна частка витрат на оплату праці адміністративного й облікового персоналу у структурі окладного фонду.

Серед підрозділів із найбільшими сумами місячного окладного фонду, окрім товарної ферми та механізованого загону, помітне місце посідають адміністративний персонал і бухгалтерія. Це може свідчити про порівняно високу вартість управлінського та облікового апарату щодо загального масштабу діяльності підприємства. За відсутності чітких критеріїв оцінки результативності управлінського персоналу і періодичного перегляду чисельності та окладів це стає потенційним джерелом нераціональних витрат.

У сучасних умовах господарювання вдосконалення обліку та аналізу виплат працівникам є одним із важливих напрямів підвищення ефективності управління підприємством. Для СВК «РОДИНА» ця проблема є особливо актуальною, оскільки кооператив має багатогалузеву структуру, значну кількість працівників, сезонний характер виробництва та різні форми оплати праці, що ускладнює процеси нарахування, контролю та аналітичного узагальнення виплат персоналу.

Вважаємо за необхідне зробити ряд пропозицій для СВК «РОДИНА», які узагальнено у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

**Напрями вдосконалення обліку та аналізу виплат працівникам у
СВК «РОДИНА»**

Напрямок удосконалення	Зміст заходу	Очікуваний результат
Автоматизація обліку	Впровадження програмного модуля для нарахування зарплати, утримань, ЄСВ, формування відомостей і звітності	Підвищення точності розрахунків, скорочення трудомісткості обліку, зниження ризику помилок
Електронне табелювання	Використання електронного табеля робочого часу та інтеграція його з модулем зарплати	Достовірний облік робочого часу, оперативність нарахувань, посилення дисципліни праці
Посилення внутрішнього контролю	Розробка програми внутрішнього контролю перевірки табелів, нарядів, наказів, відомостей і перерахувань	Попередження помилок, зловживань і порушень законодавства
Деталізація аналітичного обліку	Ведення аналітики за працівниками, підрозділами, видами виплат, утримань і центрами відповідальності	Кращий контроль за фондом оплати праці та точніше калькулювання витрат
Розвиток внутрішнього аналізу	Регулярний розрахунок зарплатомісткості, питомої ваги оплати праці в доході, співвідношення з прибутком	Підвищення обґрунтованості управлінських рішень
Удосконалення мотивації	Поєднання постійної та змінної частини оплати праці залежно від результатів роботи підрозділів	Підвищення продуктивності праці та зацікавленості працівників у результатах діяльності

Джерело: складено на основі звітності підприємства

Першим напрямом удосконалення має стати автоматизація обліку виплат працівникам. Саме автоматизовані системи обліку заробітної плати дають змогу підвищити швидкість обробки інформації, автоматизувати розрахунок нарахувань і утримань, формувати платіжні документи та звітність, а також зменшити ризик арифметичних і методичних помилок.

Для СВК «РОДИНА» впровадження автоматизованого модуля обліку праці та заробітної плати є доцільним насамперед через наявність різних категорій працівників і змішаних систем оплати праці. У штатному розписі підприємства передбачено як посадові оклади, так і оплату «по наряду» для окремих виробничих професій, а це означає, що облікова система повинна підтримувати як окладну, так і відрядну форму нарахувань з автоматичним розподілом витрат за підрозділами та видами діяльності.

Другим важливим напрямом є вдосконалення первинного документування і електронного табелювання робочого часу. Табелі обліку використання робочого часу є ключовим первинним документом для нарахування заробітної плати, а сучасні програмні рішення дозволяють вести табелі в електронному вигляді, підвищуючи точність обліку фактично відпрацьованого часу та зменшуючи ризик викривлення даних.

Для СВК «РОДИНА» це особливо важливо, оскільки частина персоналу зайнята у сезонних роботах, а частина — у безперервних процесах тваринництва, зберігання, транспортування та переробки продукції. У таких умовах впровадження електронного табелювання та єдиного підходу до фіксації робочого часу дозволить підвищити достовірність розрахунків із персоналом, а також забезпечити більш тісний зв'язок між кадровим, виробничим і бухгалтерським обліком.

Третім напрямом удосконалення є посилення внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці. Наукові джерела зазначають, що внутрішньогосподарський контроль має бути спрямований на запобігання помилкам, порушенням, зловживанням і нераціональному використанню фонду оплати праці, а також на забезпечення своєчасності й правильності всіх

розрахунків з працівниками.

У СВК «РОДИНА» доцільно розробити внутрішню програму контролю розрахунків з оплати праці, яка має охоплювати перевірку табелів, нарядів, наказів про відпустки, розрахунково-платіжних відомостей, своєчасності перерахування податків і соціальних внесків, правильності віднесення витрат на відповідні рахунки та підрозділи. Особливу увагу слід приділяти контролю за виплатами у виробничих підрозділах, де застосовується відрядна або змішана система оплати праці.

Четвертим напрямом є вдосконалення аналітичного обліку виплат працівникам. Проведений аналіз показав, що фактичні витрати на оплату праці істотно перевищують окладну частину, а це означає необхідність більш детального групування виплат за їх видами: основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, премії, доплати, надбавки, відпускні, лікарняні, компенсаційні та соціальні виплати.

У межах такої системи аналітичний облік доцільно вести одночасно в кількох розрізах: за працівниками, підрозділами, видами виплат, видами утримань і центрами відповідальності. Це дасть змогу не лише підвищити точність калькулювання витрат, а й забезпечити аналітичну базу для оцінки ефективності використання фонду оплати праці в розрізі окремих напрямів діяльності кооперативу.

П'ятим напрямом має бути удосконалення аналітичної роботи щодо оцінки ефективності витрат на персонал. На підприємстві доцільно запровадити систему регулярного внутрішнього аналізу, яка включатиме розрахунок частки витрат на оплату праці в чистому доході, частки соціальних відрахувань у складі витрат, темпів зростання фонду оплати праці, співвідношення темпів зростання оплати праці та обсягів реалізації, а також оцінку зарплатомісткості окремих видів продукції або підрозділів.

Шостим напрямом є вдосконалення системи мотивації працівників через тісніший зв'язок між результатами праці та розміром виплат. Для аграрного підприємства ефективною є така модель, за якої змінна частина заробітної плати

залежить від виробничих показників, продуктивності праці, дотримання технологічної дисципліни, економії ресурсів та якості виконаних робіт.

Практична реалізація зазначених заходів дасть змогу СВК «РОДИНА» підвищити точність нарахування заробітної плати, посилити контроль за використанням фонду оплати праці, зменшити ризик помилок і порушень, забезпечити більш якісну інформаційну базу для управлінських рішень та підвищити економічну ефективність використання коштів на персонал. У результаті облік і аналіз виплат працівникам на підприємстві стануть не лише функцією фіксації господарських операцій, а й повноцінним інструментом управління витратами і трудовими ресурсами.

Здійснено розрахунок економічної ефективності і строк окупності запропонованих заходів для СВК «РОДИНА» у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

**Дані для розрахунку економічної ефективності запропонованих заходів
щодо покращення обліку та аналізу виплат працівникам у СВК
«РОДИНА»**

Вихідні припущення для розрахунків	Сума
Автоматизація обліку (програмний модуль зарплати)	
Вартість придбання та впровадження	80 тис. грн.
Щорічна економія витрат на оплату праці облікового персоналу (менше ручної роботи, менше переробок)	60 тис. грн.
Додаткова економія від зменшення помилок/штрафів	10 тис. грн.
Електронне табелювання	
Вартість обладнання/налаштування	40 тис. грн.
Щорічна економія (менше часу на заповнення, менше «приписок» робочого часу)	35 тис. грн.
Посилення внутрішнього контролю	
Витрати на розробку програми контролю, регламентів, навчання	20 тис. грн.
Щорічне зниження необґрунтованих нарахувань та ризику штрафів	25 тис. грн.
Для економічної ефективності розрахуємо такі показники	
Річний ефект Е – сума річної економії.	
Строк окупності T (років) = Витрати на захід / Річний ефект	
Рентабельність заходу $R = E / \text{Витрати} \times 100\%$	

Джерело: складено на основі звітності підприємства

Подовжуючи аналіз економічної ефективності від запропонованих заходів наведемо оцінку економічної ефективності заходів з удосконалення обліку виплат працівникам у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Оцінка економічної ефективності заходів з удосконалення обліку виплат працівникам у СВК «РОДИНА»

Захід	Витрати на впровадження, тис. грн	Річний економічний ефект, тис. грн	Рентабельність заходу, %	Строк окупності, років
Автоматизація обліку	80	70	87,5	1,14
Електронне табелювання	40	35	87,5	1,14
Посилення внутрішнього контролю	20	25	125,0	0,80
Разом по заходах	140	130	92,9	1,08

Джерело: складено на основі звітності підприємства

Наведені в таблиці 3.3 дані свідчать, що запропоновані заходи з удосконалення обліку та аналізу виплат працівникам у СВК «РОДИНА» мають високий рівень економічної доцільності. Витрати на автоматизацію обліку заробітної плати оцінено на рівні 80 тис. грн, при цьому очікуваний річний економічний ефект становить 70 тис. грн за рахунок скорочення трудомісткості розрахунків, зменшення кількості помилок і ризику застосування штрафних санкцій.

Для сукупності заходів рентабельність і строк окупності розраховуються як:

- загальна рентабельність $R_{\text{заг}} = 130 / 140 \times 100\% = 92,9\%$

- строк окупності $T_{\text{заг}} = 140 / 130 = 1,08$ року.

За таких умов рентабельність заходу складає 87,5%, а строк окупності не перевищує 1,14 року, що є прийнятним показником для СВК «РОДИНА».

Впровадження системи електронного табелювання робочого часу потребує одноразових витрат у розмірі близько 40 тис. грн, тоді як щорічна економія оцінюється у 35 тис. грн. Основними джерелами ефекту є зниження трудових витрат на заповнення й обробку табелів, підвищення достовірності обліку

фактично відпрацьованого часу та зменшення випадків необґрунтованих нарахувань. Рентабельність цього заходу також становить 87,5%, а строк окупності відповідає 1,14 року, що свідчить про швидке повернення вкладених коштів.

Заходи з посилення внутрішнього контролю (розробка програм контролю, інструкцій, навчання відповідальних осіб) потребують відносно невеликих витрат – орієнтовно 20 тис. грн. Очікуваний економічний ефект у розмірі 25 тис. грн на рік формується за рахунок зменшення необґрунтованих виплат, запобігання зловживанням і мінімізації ризику штрафних санкцій за порушення порядку нарахування заробітної плати та соціальних внесків. За цих умов рентабельність заходу сягає 125%, а строк окупності становить менше одного року (0,8 року), що характеризує його як один із найефективніших у досліджуваному комплексі.

У цілому сукупні витрати на реалізацію трьох розглянутих напрямів удосконалення становлять близько 140 тис. грн, тоді як сумарний річний економічний ефект оцінюється на рівні 130 тис. грн. Це забезпечує загальну рентабельність інвестицій у розмірі близько 93% та інтегральний строк окупності, який не перевищує 1,1 року. Отримані розрахунки підтверджують, що впровадження автоматизованих рішень, електронного табелювання та посиленого внутрішнього контролю не лише підвищує якість і надійність обліку виплат працівникам, а й є економічно вигідним для СВК «РОДИНА».

3.2. Напрями підвищення ефективності використання коштів на виплати працівникам підприємства

Оцінка ефективності використання коштів на виплати працівникам є важливою складовою економічного аналізу діяльності підприємства, оскільки дозволяє встановити, наскільки зростання витрат на персонал узгоджується з динамікою доходів і фінансових результатів. Для СВК «РОДИНА» така оцінка має особливу актуальність, оскільки підприємство здійснює багатогалузеву

сільськогосподарську діяльність, що потребує значного залучення трудових ресурсів і формує високий рівень витрат на оплату праці.

У процесі аналізу доцільно насамперед дослідити співвідношення витрат на оплату праці до чистого доходу від реалізації продукції. За даними фінансової звітності, у I кварталі 2025 року чистий дохід підприємства становив 40 911 тис. грн, у I півріччі — 111 815 тис. грн, а за 9 місяців — 202 893 тис. грн, тоді як витрати на оплату праці відповідно дорівнювали 5 748 тис. грн, 12 658 тис. грн і 18 788 тис. грн.

Розрахунок показує, що частка витрат на оплату праці у чистому доході у I кварталі 2025 року становила 14,05%, у I півріччі — 11,32%, а за 9 місяців — 9,26%. Зниження цього показника свідчить про те, що темпи зростання чистого доходу підприємства випереджали темпи збільшення витрат на оплату праці, а отже використання коштів на виплати працівникам упродовж року загалом ставало більш ефективним.

Наступним важливим показником є частка відрахувань на соціальні заходи у чистому доході. За проведеними розрахунками, у I кварталі 2025 року вона становила 3,08%, у I півріччі — 1,21%, а за 9 місяців — 1,27%, що свідчить про відносно помірне навантаження соціальних відрахувань на дохід підприємства.

Значний інтерес становить також співвідношення витрат на оплату праці та чистого прибутку підприємства. У I кварталі 2025 року чистий прибуток СВК «РОДИНА» становив 3 307 тис. грн, у I півріччі — 23 623 тис. грн, а за 9 місяців — 6 001 тис. грн, тоді як витрати на оплату праці перевищували прибуток у всі досліджувані періоди.

Так, частка витрат на оплату праці у чистому прибутку становила 173,81% у I кварталі 2025 року, 53,58% у I півріччі та 313,08% за 9 місяців 2025 року. Це означає, що хоча витрати на персонал є економічно необхідними для забезпечення виробничої діяльності, їх величина суттєво перевищує кінцевий фінансовий результат, особливо у ті періоди, коли прибутковість підприємства знижується.

Отже, оцінка ефективності використання коштів на виплати працівникам дає підстави для подвійного висновку. З одного боку, зменшення частки оплати праці у чистому доході свідчить про підвищення відносної ефективності витрачання коштів на персонал; з іншого боку, суттєве перевищення витрат на оплату праці над чистим прибутком показує високу чутливість фінансового результату підприємства до трудових витрат.

Для аграрного підприємства така ситуація є закономірною, оскільки виплати працівникам безпосередньо забезпечують виробничий процес, а рівень прибутковості може істотно коливатися під впливом сезонних, ринкових і технологічних факторів. Саме тому управління коштами на виплати працівникам у СВК «РОДИНА» має бути спрямоване не лише на дотримання соціальних гарантій і своєчасність розрахунків, а й на забезпечення оптимального співвідношення між трудовими витратами, обсягами виробництва та фінансовим результатом.

Важливо також враховувати, що зростання витрат на оплату праці не є негативним явищем саме по собі, якщо воно супроводжується ще вищими темпами приросту доходу, продуктивності праці та обсягів реалізації продукції. У випадку СВК «РОДИНА» динаміка чистого доходу за 2025 рік підтверджує, що підприємство нарощувало обсяги реалізації швидше, ніж витрати на оплату праці, а це є позитивною ознакою з точки зору економічної ефективності (див. табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Динаміка чистого доходу СВК «РОДИНА» за 2025 рік (фрагмент)

Показник	I кв. 2025 р.	I півріччя 2025 р.	9 міс. 2025 р.
Чистий дохід, тис. грн	40 911	111 815	202 893
Витрати на оплату праці, тис. грн	5 748	12 658	18 788
Відрахування на соціальні заходи, тис. грн	1 260	1 356	2 574
Чистий прибуток, тис. грн	3 307	23 623	6 001

Джерело: складено на основі звітності підприємства

Разом з тим для збереження фінансової стійкості кооперативу доцільно посилити контроль за структурою фонду оплати праці, диференціювати виплати залежно від результатів праці, удосконалювати систему преміювання та забезпечувати постійний моніторинг співвідношення між витратами на персонал, доходом і прибутком (див. табл. 3.5). Такий підхід створить підґрунтя для більш раціонального використання коштів на виплати працівникам і підвищення загальної результативності господарської діяльності підприємства.

Таблиця 3.5

**Показники економічної ефективності витрат на оплату праці у 2025 році
(фрагмент)**

Аналітичний показник	I кв. 2025 р., %	I півріччя 2025 р., %	9 міс. 2025 р., %
Частка витрат на оплату праці у чистому доході	14,05	11,32	9,26
Частка відрахувань на соціальні заходи у чистому доході	3,08	1,21	1,27
Частка витрат на оплату праці у чистому прибутку	173,81	53,58	313,08

Джерело: складено на основі звітності підприємства

Табличні дані відображають динаміку ключових показників економічної ефективності витрат на оплату праці СВК «РОДИНА» упродовж 2025 року в розрізі трьох звітних періодів. Частка витрат на оплату праці у чистому доході послідовно знижується з 14,05% у I кварталі до 11,32% у I півріччі та 9,26% за 9 місяців 2025 року, що свідчить про випереджаючі темпи зростання доходу порівняно зі зростанням витрат на персонал і, відповідно, про підвищення відносної ефективності використання фонду оплати праці.

Частка відрахувань на соціальні заходи у чистому доході має відносно невисокий рівень і коливається в межах 1,21–3,08%, демонструючи тенденцію до зниження порівняно з початком року. Це вказує на помірне навантаження соціальних внесків на дохід підприємства та свідчить про те, що збільшення чистого доходу не супроводжується пропорційним зростанням соціальних відрахувань.

Найбільш контрастною є динаміка частки витрат на оплату праці у чистому прибутку. Якщо у I півріччі 2025 року вона становила 53,58% і характеризувала відносно комфортне співвідношення між трудовими витратами та фінансовим результатом, то у I кварталі та за 9 місяців відповідні значення досягали 173,81% і 313,08%. Це свідчить про те, що у періоди зниження прибутковості витрати на оплату праці суттєво перевищують величину чистого прибутку, що підвищує чутливість фінансових результатів кооперативу до змін у фонді оплати праці і вимагає посиленого контролю за його структурою та динамікою.

Економічна ефективність витрат на оплату праці характеризується також коефіцієнтами ефективності, а саме такими:

1. Ефективність витрат на оплату праці відносно доходу.

Частка витрат на оплату праці у чистому доході зменшилася з 14,05% у I кварталі до 11,32% у I півріччі та 9,26% за 9 місяців 2025 року. Це означає, що кожна гривня витрат на оплату праці забезпечує все більший обсяг чистого доходу, тобто фонд оплати праці використовується відносно ефективніше в міру нарощування обсягів реалізації продукції. Іншими словами, темп зростання доходу в кооперативі випереджає темп зростання витрат на оплату праці, що є позитивною тенденцією з погляду економічної віддачі трудових витрат.

Частка відрахувань на соціальні заходи у чистому доході також має відносно невисокий рівень і знижується з 3,08% до 1,21–1,27%. Це свідчить про помірне навантаження соціальних нарахувань на дохід підприємства та про те, що збільшення витрат на персонал не супроводжується надмірним зростанням соціальних відрахувань. За наявності коректного обліку це можна розглядати як відносно раціональне співвідношення між прямими виплатами працівникам і обов'язковими відрахуваннями.

2. Ефективність витрат на оплату праці відносно прибутку.

Більш чутливою є ситуація щодо співвідношення витрат на оплату праці та чистого прибутку. У I кварталі 2025 року витрати на оплату праці у 1,74 рази перевищували чистий прибуток (173,81%), у I півріччі їх частка знизилася до 53,58%, що свідчить про високий рівень рентабельності при відносно стабільних

трудових витратах. Однак за 9 місяців 2025 року частка витрат на оплату праці у чистому прибутку зросла до 313,08%, тобто витрати на персонал більш ніж утричі перевищили отриманий чистий прибуток.

Такий розрив означає, що фінансовий результат підприємства є дуже чутливим до змін у фонді оплати праці: за зниження прибутковості (під впливом ринкових, цінових чи виробничих факторів) значні трудові витрати швидко «з'їдають» прибуток. Формально, витрати на оплату праці не можна вважати неефективними, оскільки без них неможливо забезпечити виробничий процес, однак з точки зору співвідношення «витрати на персонал – чистий прибуток» ефективність у третьому періоді помітно погіршується.

3. Загальна економічна оцінка.

Узагальнюючи наведені показники, можна зробити подвійний висновок. З одного боку, зменшення частки витрат на оплату праці в чистому доході та порівняно низький рівень соціальних відрахувань свідчать про підвищення відносної ефективності використання коштів на персонал: підприємство нарощує обсяги реалізації швидше, ніж зростає фонд оплати праці. З іншого боку, значне перевищення витрат на оплату праці над чистим прибутком у окремі періоди вказує на високу залежність кінцевих фінансових результатів від рівня трудових витрат і нестійкість прибутковості.

Для аграрного підприємства це закономірно через сезонність, коливання врожайності та цін на продукцію, однак така ситуація вимагає активного управління фондом оплати праці. Економічна ефективність виплат працівникам буде вищою, якщо зростання витрат на персонал системно супроводжуватиметься підвищенням продуктивності праці, обсягів реалізації та стабільним рівнем рентабельності, а не лише тимчасовими «піками» доходу.

4. Орієнтири для підвищення ефективності.

Отже, на основі проведених розрахунків можна окреслити такі напрями підвищення економічної ефективності витрат на оплату праці в СВК «РОДИНА»:

- посилення зв'язку змінної частини оплати праці з результатами діяльності (урожайність, обсяги реалізації, прибуток по галузях та видах продукції);

- регулярний моніторинг показників «витрати на оплату праці на 1 грн чистого доходу» і «витрати на оплату праці на 1 грн чистого прибутку» у динаміці з встановленням внутрішніх цільових орієнтирів;

- оптимізація структури фонду оплати праці (співвідношення окладної, відрядної, преміальної й компенсаційної складових) з урахуванням сезонності та ризиків зниження прибутковості.

Вважаємо за доцільно зробити прогноз на 2027 рік, виходячи з тенденцій 2025 року: зростання чистого доходу випереджає зростання витрат на оплату праці, але прибуток залишається дуже чутливим до трудових витрат (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

**Прогнозні показники економічної ефективності витрат на оплату праці
СВК «РОДИНА» на 2027 рік**

Аналітичний показник	2025 рік (9 міс.)	Прогноз 2027 р.	Коментар до прогнозу
Чистий дохід, тис. грн	202 893	230 000	Передбачається помірне зростання обсягів реалізації за рахунок розширення виробництва та вдосконалення збуту.
Витрати на оплату праці, тис. грн	18 788	21 000	Заплановане контрольоване збільшення фонду оплати праці для посилення мотивації персоналу.
Відрахування на соціальні заходи, тис. грн	2 574	2 900	Зростання кореспондує із підвищенням фонду оплати праці та діючими ставками ЄСВ.
Чистий прибуток, тис. грн	6 001	10 000	Прогнозується підвищення прибутковості завдяки оптимізації витрат і покращенню структури виробництва.
Частка витрат на оплату праці у чистому доході, %	9,26	9,13	Зберігається тенденція, коли темп приросту доходу трохи випереджає приріст фонду оплати праці.
Частка відрахувань на соціальні заходи у чистому доході, %	1,27	1,26	Очікується стабілізація навантаження соціальних внесків на дохід.
Частка витрат на оплату праці у чистому прибутку, %	313,08	210,00	Прогнозується зменшення «перекриття» прибутку трудовими витратами завдяки зростанню рентабельності.

Отже, згідно прогнозних показників на 2027 рік, передбачається помірне зростання чистого доходу СВК «РОДИНА» за рахунок розширення обсягів виробництва, підвищення продуктивності праці та більш ефективної реалізації продукції. Водночас фонд оплати праці прогнозується збільшити у контрольованих межах, що дає можливість посилити мотивацію працівників без істотного погіршення співвідношення «витрати на оплату праці – чистий дохід».

Збереження частки витрат на оплату праці у чистому доході на рівні близько 9% свідчить про те, що кожна гривня витрат на персонал забезпечуватиме більший обсяг доходу, ніж у базовому періоді, за рахунок очікуваного зростання продуктивності праці. Відносно стабільний рівень частки соціальних відрахувань у чистому доході (близько 1,2–1,3%) дозволить утримувати навантаження на фінансовий результат у прийнятних межах, не створюючи надмірного «тиску» обов'язкових нарахувань на рентабельність діяльності.

Ключовою метою прогнозу на 2027 рік є зниження частки витрат на оплату праці у чистому прибутку до орієнтовно 200–210%, що означатиме поступове зменшення залежності фінансових результатів підприємства від трудових витрат. Досягнення такого співвідношення можливе завдяки впровадженню системи диференційованого преміювання за результатами праці, оптимізації структури фонду оплати праці та більш жорсткому контролю за зростанням постійної (окладної) частини зарплати.

На основі аналізу фактичних даних за 2025 рік та прогнозу на 2027 рік доцільно виділити такі ключові напрями підвищення економічної ефективності витрат на оплату праці:

1. Посилення залежності змінної частини оплати праці від кінцевих результатів діяльності (урожайність, вихід товарної продукції, рентабельність окремих галузей і видів продукції). Це дозволить підвищити продуктивність праці без пропорційного збільшення фонду оплати праці.

2. Запровадження системного моніторингу індикаторів «витрати на оплату праці на 1 грн чистого доходу» та «витрати на оплату праці на 1 грн чистого прибутку» у поквартальній динаміці, із встановленням внутрішніх цільових

орієнтирів і гранично допустимих відхилень.

3. Оптимізація структури фонду оплати праці шляхом раціонального співвідношення постійної (тарифної, окладної) частини та змінних елементів (премії, доплати, відрядна оплата), з урахуванням сезонних коливань виробництва й ризику зниження прибутковості.

4. Удосконалення системи преміювання: концентрація премій на досягненні ключових показників ефективності (KPI), пов'язаних із витратами, доходом і прибутком, а не лише з виконанням плану виробництва.

5. Перегляд низькоефективних видів та напрямів діяльності, де витрати на оплату праці систематично перевищують отриманий прибуток, з метою реструктуризації виробництва або зміни технології, що дасть змогу скоротити непродуктивні трудові витрати.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У кваліфікаційній роботі досліджено теоретичні, методичні та практичні аспекти обліку і аналізу виплат працівникам на підприємстві. Проведене дослідження підтвердило, що виплати працівникам є однією з найважливіших складових витрат підприємства, оскільки вони одночасно виконують соціальну, відтворювальну, стимулюючу та обліково-аналітичну функції.

У роботі встановлено, що нормативно-правове регулювання виплат працівникам в Україні базується на Кодексі законів про працю України, Законі України «Про оплату праці» та НП(С)БО 26 «Виплати працівникам». Законодавство визначає структуру заробітної плати, порядок її нарахування та виплати, а бухгалтерські стандарти регламентують визнання, оцінку та відображення виплат працівникам у системі бухгалтерського обліку і звітності.

У процесі дослідження організаційно-економічної характеристики СВК «РОДИНА» встановлено, що підприємство є багатогалузевим аграрним кооперативом, діяльність якого охоплює рослинництво, тваринництво, транспортування, зберігання і переробку сільськогосподарської продукції. Така специфіка зумовлює складну структуру персоналу, наявність різних категорій працівників та використання як окладної, так і відрядної форми оплати праці.

Дослідження документального оформлення виплат працівникам показало, що важливу роль у системі обліку відіграють накази з кадрових питань, таблиці обліку використання робочого часу, розрахунково-платіжні відомості та інші первинні документи, на підставі яких здійснюється нарахування заробітної плати, соціальних виплат і відповідних утримань. Їх правильне оформлення є необхідною умовою достовірності бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю розрахунків з персоналом.

У роботі обґрунтовано, що синтетичний облік виплат працівникам має здійснюватися з використанням рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» та рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», а аналітичний облік — у розрізі

працівників, підрозділів, видів виплат, видів утримань і центрів відповідальності. Такий підхід забезпечує повноту інформації про нарахування, виплати, соціальні відрахування та заборгованість перед працівниками.

За даними штатного розпису СВК «РОДИНА» на 01.04.2025 року встановлено, що в кооперативі затверджено 126 штатних одиниць із місячним фондом оплати праці за посадовими окладами 820 390 грн. Середньомісячний оклад на одну штатну одиницю становить 6 511,03 грн, а плановий фонд оплати праці за посадовими окладами дорівнює 2 461 170 грн за квартал, 4 922 340 грн за півріччя та 7 383 510 грн за 9 місяців.

Структурний аналіз персоналу показав, що найбільша частина працівників зосереджена у виробничих підрозділах, зокрема в механізованих загонах, автопарку, на товарній фермі та в МТМ. Це підтверджує, що система виплат працівникам на підприємстві безпосередньо залежить від виробничого характеру діяльності та сезонної інтенсивності робіт.

У результаті аналізу динаміки витрат на оплату праці встановлено, що у 2025 році вони зросли з 5 748 тис. грн у I кварталі до 12 658 тис. грн у I півріччі та до 18 788 тис. грн за 9 місяців. Абсолютне зростання витрат на оплату праці за 9 місяців порівняно з I кварталом становило 13 040 тис. грн, а темп зростання — 326,86%, що свідчить про істотне збільшення обсягів виплат працівникам упродовж року.

Аналіз відрахувань на соціальні заходи показав, що вони також зростали, хоча менш рівномірно: з 1 260 тис. грн у I кварталі до 2 574 тис. грн за 9 місяців 2025 року. Їх приріст становив 1 314 тис. грн, а темп зростання — 204,29%, що підтверджує збільшення загальної бази нарахування виплат працівникам.

Порівняння планового фонду оплати праці за штатним розписом із фактичними витратами показало суттєве перевищення фактичних виплат над окладною базою. За 9 місяців 2025 року при плановому фонді 7 383 510 грн фактичні витрати на оплату праці становили 18 788 000 грн, а перевищення досягло 11 404 490 грн, що пояснюється наявністю відрядної оплати, виплат «по наряду», доплат, премій, відпускних, компенсаційних та інших додаткових

виплат.

Оцінка ефективності використання коштів на виплати працівникам показала, що частка витрат на оплату праці у чистому доході підприємства зменшилася з 14,05% у I кварталі 2025 року до 9,26% за 9 місяців 2025 року. Це свідчить про те, що темпи зростання доходу випереджали темпи зростання витрат на персонал, а отже відносна ефективність використання коштів на оплату праці упродовж року підвищувалася.

Водночас частка витрат на оплату праці у чистому прибутку залишалася дуже високою: 173,81% у I кварталі, 53,58% у I півріччі та 313,08% за 9 місяців 2025 року. Це свідчить про високу чутливість фінансового результату підприємства до трудових витрат і необхідність посилення контролю за структурою та ефективністю використання фонду оплати праці.

За результатами дослідження обґрунтовано основні напрями вдосконалення обліку та аналізу виплат працівникам у СВК «РОДИНА». До них віднесено автоматизацію нарахування заробітної плати, впровадження електронного табелювання робочого часу, деталізацію аналітичного обліку за видами виплат і підрозділами, посилення внутрішнього контролю розрахунків із персоналом, а також систематичний розрахунок показників ефективності використання коштів на оплату праці.

Зроблені розрахунки економічної ефективності від впровадження шляхів вдосконалення у СВК «РОДИНА» говорять, що, в цілому, сукупні витрати на реалізацію трьох розглянутих напрямів удосконалення становлять близько 140 тис. грн, тоді як сумарний річний економічний ефект оцінюється на рівні 130 тис. грн. Це забезпечує загальну рентабельність інвестицій у розмірі близько 93% та інтегральний строк окупності, який не перевищує 1,1 року. Отримані розрахунки підтверджують, що впровадження автоматизованих рішень, електронного табелювання та посиленого внутрішнього контролю не лише підвищує якість і надійність обліку виплат працівникам, а й є економічно вигідним для СВК «РОДИНА».

Отже, мету кваліфікаційної роботи досягнуто, а поставлені завдання виконано. Проведене дослідження підтвердило, що належна організація обліку та аналізу виплат працівникам у СВК «РОДИНА» є важливою передумовою підвищення достовірності облікової інформації, посилення внутрішнього контролю, раціонального використання коштів на персонал та зростання ефективності господарської діяльності підприємства в цілому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Білова Н., Чернишова Н. Преміювання працівників. Податки & бухоблік. 2016. № 50. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/june/issue-50/article-18970.html>
2. Бондаренко Н.М., Бобирь О.І. Методичні підходи до аналізу витрат на оплату праці. Науковий вісник Ужгородського національного університету, 2022. Вип. №43. С. 19-25.
3. Вініченко І.І., Дідур К.М., Ткач А.О. Роль трудового потенціалу в досягненні економічної безпеки аграрних підприємств. Агросвіт. 2024. № 1. С. 22–31. URL: <https://doi.org/10.32702/2306-6792.2024.1.22>.
4. Виплати працівникам за П(С)БО 26 та МСФЗ (IAS) 19. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/3003/40.pdf>
5. Гацько А. Ф., Руденко С. В., Копійковський А. М. Розвиток кадрового потенціалу аграрних підприємств у цифровій економіці. Актуальні питання економічних наук. 2025. № 8. URL: <https://doi.org/10.5281/zenodo.15007612>.
6. Грицуленко С.І., Гарбера К.М. Оцінка потенціалу інноваційного персоналу в системі професійного навчання оператора зв'язку. Вісник соціально-економічних досліджень. 2012. № 1(44). С. 175-180.
7. Давидюк Т.В., Оганджян С.Г. Формування, використання та відтворення людського капіталу в бухгалтерському обліку: співвідношення понять «витрати» та «інвестиції». Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3(15). С. 112-125.
8. Забезпечення майбутніх витрат і платежів, облік (рахунок 47). URL: https://pidru4niki.com/69391/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/zabezpechennya_maybutnih_vitrat_platezhiv_oblik_rah
9. Демко І.І. Особливості організації оплати праці на підприємстві. Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. Проблеми інтеграції України у світовий фінансовий простір, 2013. Вип. 1 (99). С. 490-496.
10. Дерев'янко М.С., Костюнік О.В. Погодинна та відрядна оплата праці:

переваги, недоліки та ефективність у сучасній економіці. Розвиток підприємництва як фактор зростання національної економіки: Матеріали XXIII Міжнародної науково-практичної конференції 20 листопада 2024 року. Київ: ІВЦ Видавництво "Політехніка", 2024. С. 120-121.

11. Дідик А.М. Лемішовський В.І. Бюджетні установи: облік, оподаткування та звітність: навч. посібник. Київ, 2017. 1168 с.

12. Кодекс законів про працю України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text>

13. Лисак В.Ю. Сутність заробітної плати та її значення в процесі економічного управління підприємством. Економіка і суспільство, 2016. Вип. №5. С. 264-269.

14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Мінфіну від 31.12.1999 р. № 318.

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601.

16. Нормативний акт. Кодекс законів про працю України. Глава VII. Оплата праці (ст. 94–117). URL: <https://i.factor.ua/ukr/law-40/section-207/>

17. Облік розрахунків. Розрахунки з працівниками. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2014/august/issue-67/article-1352.html>

18. Олійник Т.Г., Крамарчук М.В. Цифровізація управління персоналом як інструмент розвитку аграрних підприємств. Modern Economics. 2026. № 55(2026). С. 190-195. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V55\(2026\)-26](https://doi.org/10.31521/modecon.V55(2026)-26).

19. Олійник Т.І., Кривицька Н.В. Сучасна роль корпоративної культури в управлінні людськими ресурсами в організації. Інвестиції: практика та досвід. 2018. № 22. С. 66-69. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2018_22_13

20. Оплата праці на підприємствах, в установах і організаціях. Протокол юа. Юридичний інтернет ресурс. URL: https://protocol.ua/ua/kodeks_zakoniv_pro_pratsyu_ukraini_statnya_97/#google_vignette

21. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.
22. ПДФО й військовий збір: коли і скільки платити. URL: <https://journal.ostapp.com.ua/uk/articles/post/kogda-flp-platat-ndfl-i-voennyj-sbor>
23. Покинйчереда В.В. Інвестиції в людський капітал: проблеми облікового відображення. Облік і фінанси, 2018. № 2 (80). С. 47-53.
24. Починок Н.В. Облік витрат на формування та розвиток персоналу. Реформування економіки України: стан та перспективи: збірн. мат. VI міжнар. наук.-практ. конф., (24–25 листопада 2011 р., м. Київ). К. : МІБО КНЕУ, 2011. С. 202–205.
25. Правдюк Н.Л., Покинйчереда В.В. Трудові ресурси підприємств: обліково-аналітичне забезпечення управління: монографія. Вінниця: ПП «ТД «Едельвейс і К», 2016. 248 с.
26. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р.
27. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати» – визначає склад, структуру та класифікацію зарплатних виплат для статистичних спостережень. Наказ Держкомстату України від 13.01.2004 № 5.
28. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування. Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року, №291.
29. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці: наказ Державного комітету статистики України. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bn/2009/january/issue-1/article-79357.html>
30. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI.
31. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР.
32. Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». URL: <https://www.buhoblik.org.ua/uchet/zadolzhennosti/472-raxunok-66.html>
33. Розрахунково-платіжна відомість: заповнення та оплата. URL:

<https://www.mogol-alfa.com.ua/ua/buhgalterski-novini/rozrahunkovo-platizhna-vidomist/>

34. Розрахунково-платіжна відомість П-6: приклад заповнення. URL: <https://xn----7sbcickaxdpjf4doeinlcz.xn--j1amh/uk/rozrahunkovo-platizhna-vidomist/>

35. Самолюк Н.М., Юрчик Г.М. Плинність персоналу: індикатор кадрової безпеки підприємства. Економіка і суспільство, 2017. Вип. №12. С. 500-508.

36. Субрахунок 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування». URL: <https://kodeksy.com.ua/buh/plan-rahunkiv/class-6/rahunok-65/subrahunok-651.htm>

37. Табелі обліку використання робочого часу (форма № П-5): інструкція із заповнення. URL: <https://news.dtki.ua/labor/labor-relations/97966-tabel-obliku-vikoristannia-robocogo-casu-forma-p-5-instrukciia-iz-zapovnennia-u>

38. Ткаченко Н.А. Особливості документального оформлення операцій з обліку праці та її оплати. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/osoblivosti-dokumentalnogo-oformlennya-operacij-z-obliku-praci-ta-ii-oplati.htm>

39. Уманська В.Г., Бутко Н.В., Свинаренко І.В. Виплати працівникам підприємства: облік, оподаткування та контроль. Економічний простір, 2021. № 166. С. 110-114.

40. Чекан І.А. Інвестиції в людський капітал та їх ефективність. URL: <http://mev.lac.lviv.ua/downloads/vyklad/salopan/14.pdf>

41. Чебан Т.М. Методика аналізу виплат працівникам підприємства. Вісник Хмельницького національного університету, 2018. № 2. С. 193-198.

42. Чепіга Н. Мінфін оновив НП(С)БО 26 «Виплати працівникам». Головбух. URL: <https://buhplatforma.com.ua/news/107906-minfin-onovyv-npsbo-26-vyplaty-pratsivnykam>

43. Черниш С.С. Економічний аналіз: навч. посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2010. 312 с.

44. Штатний розпис СВК «РОДИНА» з 01.04.2025 року: електронна таблиця Excel.

ДОДАТКИ