

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 АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ
НА ПІДПРИЄМСТВІ**

Науковий керівник: к.е.н., доц.

Андрій НАЙДА

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»
Соломія СОЛОМУ

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

_____ **Соломія СОЛОМУ**

ВСТУП

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ	5
1.1. Сутність економічної категорії «оплата праці».....	5
1.2. Науково-теоретичні основи обліку розрахунків з оплати праці.....	15
1.3. Методичні основи аудиту розрахунків з оплати праці	21
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ УМОВ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ У ФГ «УКРАГРО- ЛІДЕР».....	29
2.1. Організаційно-економічна характеристика господарства	29
2.2. Первинний та зведений облік розрахунків з оплати праці у господарстві	47
2.3. Аналіз розрахунків з оплати праці у господарстві.....	56
РОЗДІЛ 3. ВПРОВАДЖЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ, УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ ТА ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ТРУДОВИХ РЕСУРСІВ ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР».....	62
3.1. Організація та провадження внутрішнього аудиту у господарстві...	62
3.2. Напрями удосконалення обліку розрахунків з оплати праці у господарстві.....	69
3.3. Напрями підвищення ефективності використання персоналу у господарстві.....	76
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	84
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	89
ДОДАТКИ.....	93

ВСТУП

Актуальність. У сучасних умовах господарювання питання організації обліку й аудиту розрахунків з оплати праці набувають особливої актуальності, оскільки оплата праці є не лише важливим елементом системи соціально-трудових відносин, а й однією з основних складових витрат підприємства. Від правильності нарахування заробітної плати, своєчасності її виплати, повноти відображення у бухгалтерському обліку та належного внутрішнього контролю залежить достовірність фінансової звітності, дотримання трудового і податкового законодавства, а також рівень мотивації працівників до продуктивної праці. Особливого значення ці питання набувають для сільськогосподарських підприємств, де використання трудових ресурсів має сезонний характер, а організація праці пов'язана з впливом виробничих, природних і технологічних чинників.

Ефективна система обліку розрахунків з оплати праці дає змогу забезпечити належний контроль за використанням фонду оплати праці, правильністю здійснення нарахувань і утримань, формуванням витрат діяльності та виконанням зобов'язань перед працівниками й державою. Аудит розрахунків з оплати праці є важливим інструментом виявлення помилок, порушень і резервів удосконалення обліково-аналітичної системи господарства.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Кваліфікаційну роботу написано відповідно до затверджено плану науково-дослідних робіт кафедри обліку і оподаткування «Перспективи розвитку обліку, контролю і оподаткування в умовах трансформації економічних процесів» (номер державної реєстрації 0121U110384).

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних, методичних і практичних засад обліку й аудиту розрахунків з оплати праці, а також розробка пропозицій щодо їх удосконалення у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР». Для досягнення поставленої мети в роботі передбачено вирішення таких **завдань**:

- розкрити сутність економічної категорії «оплата праці»;
- дослідити науково-теоретичні основи обліку розрахунків з оплати праці;

- узагальнити методичні основи аудиту розрахунків з оплати праці;
- надати організаційно-економічну характеристику господарства;
- дослідити сучасний стан первинного та зведеного обліку розрахунків з оплати праці у господарстві;
- обґрунтувати напрями впровадження внутрішнього аудиту;
- запропонувати заходи щодо удосконалення обліку розрахунків з оплати праці;
- визначити напрями підвищення ефективності використання трудових ресурсів підприємства.

Об'єктом дослідження є процес організації обліку й аудиту розрахунків з оплати праці у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів відображення в обліку, контролю та аудиту розрахунків з працівниками з оплати праці, а також шляхи підвищення ефективності використання персоналу підприємства.

Методи дослідження. У процесі написання кваліфікаційної роботи використано сукупність загальнонаукових та спеціальних методів дослідження: діалектичний, системний та структурний підходи, методи аналізу та синтезу, індукції та дедукції, порівняльного аналізу, економічного аналізу, монографічного методу, методу експертних оцінок.

Теоретичною основою дослідження стали праці вітчизняних і зарубіжних учених з питань організації оплати праці, бухгалтерського обліку витрат на оплату праці, оподаткування доходів найманих працівників, а також чинні нормативно-правові акти України у сфері праці, оплати праці та оподаткування.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти України, наукові праці вітчизняних учених, фінансова звітність, первинні документи, регістри синтетичного й аналітичного обліку, а також внутрішні матеріали ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР», що характеризують порядок нарахування, утримання та виплати заробітної плати.

Структура кваліфікаційної роботи складається зі вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1

НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

1.1. Сутність економічної категорії «оплата праці»

Оплата праці є ключовою економічною категорією в системі соціально-економічних відносин, що відображає грошову винагороду працівника за виконану роботу відповідно до її кількості, якості та умов. Вона виступає стимулюючим інструментом для підвищення продуктивності праці та забезпечення відтворення робочої сили. Сутність «оплати праці» як економічної категорії полягає в пропорційному розподілі створеного продукту між власниками факторів виробництва, де праця отримує еквівалент своєї граничної продуктивності.

У класичній політичній економії А. Сміт і Д. Рікардо трактували заробітну плату як ціну робочої сили, що визначається витратами на її відтворення, тобто забезпеченням мінімально необхідних умов життя працівника та його сім'ї. Вони заклали основи трудової теорії вартості, розглядаючи оплату праці як «природну» ціну робочої сили, яка має відшкодовувати витрати на їжу, одяг, житло та інші дуже необхідні блага, потрібні для підтримання й відновлення працездатності [49, с. 38]. Саме така інтерпретація заробітної плати стала теоретичним фундаментом для подальшого розвитку економічної думки щодо ролі праці у формуванні вартості та механізмів розподілу доходів у суспільстві.

А. Сміт одним із перших систематизував положення про те, що вартість товару в довгостроковому періоді визначається кількістю праці, затраченої на його виробництво. Заробітну плату він розглядав як «природну ціну» робочої сили, яка в кожній країні має певний звичайний рівень і не може опускатися нижче величини, достатньої для утримання робітника та його родини. У його підході виокремлюються два ключові поняття: природна заробітна плата, що дорівнює витратам на забезпечення прожиткового рівня (їжа, одяг, житло тощо), та ринкова заробітна плата, яка фактично складається на ринку праці й

коливається навколо природної під впливом попиту й пропозиції на працю [1, с. 45]. Якщо ринкова заробітна плата тривалий час перевищує природну, це стимулює збільшення пропозиції праці, а якщо є нижчою – призводить до скорочення чисельності робітників, у результаті чого ринок знову тяжіє до природного рівня оплати праці [49, с. 78].

Розглянемо порівняльну характеристику природної та ринкової заробітної плати в теорії А. Сміта, подану в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Порівняння видів заробітної плати А. Сміта

Критерій	Природна заробітна плата	Ринкова заробітна плата
Визначення сутності	Мінімально необхідний рівень оплати праці, що забезпечує існування робітника та його сім'ї (їжа, одяг, житло, базові потреби).	Фактичний рівень оплати праці, що складається на ринку праці в даний момент.
База розрахунку	Вартість відтворення робочої сили: утримання працівника та сім'ї на соціально прийнятному рівні.	Результат взаємодії попиту на працю та її пропозиції на ринку.
Стабільність	Відносно стабільна в довгостроковому періоді (змінюється повільно разом із рівнем цін і стандартом життя).	Мінлива, може істотно коливатися в короткостроковому періоді.
Взаємозв'язок між ними	Є «орієнтиром», навколо якого має тяжіти фактична (ринкова) заробітна плата.	Коливається навколо природної: може бути вищою або нижчою від неї.
Фактори впливу	Рівень цін на товари першої необхідності, демографічні умови, соціальні стандарти.	Попит на працю з боку роботодавців, пропозиція робочої сили, конкуренція між робітниками.
Наслідки відхилення вгору	Якщо ринкова ЗП тривалий час вища за природну – зростає чисельність робітників, посилюється конкуренція між ними, що штовхає ЗП до зниження.	Вища ринкова ЗП стимулює приплив робочої сили в галузь, поки надлишкова пропозиція не знизить оплату.
Наслідки відхилення вниз	Якщо ринкова ЗП нижча за природну – робітники не можуть відтворювати свою робочу силу, зменшується кількість працівників.	Нижча ринкова ЗП веде до відтоку працівників з галузі, що в перспективі підвищує оплату до природного рівня.

Джерело: Складемо на основі [49]

На думку А. Сміта, заробітна плата є складовою частиною ціни товару, але сама по собі не є первинним джерелом її формування, на відміну від уявлень меркантилістів, які схильні були пов'язувати ціни передусім із грошовими

факторами. У зрілій стадії капіталістичного господарства він трактує «природну» ціну як таку, що розкладається на три основні елементи доходу – заробітну плату, прибуток і ренту, підкреслюючи, що всі вони є формами розподілу вже створеної працею вартості, а не незалежними детермінантами цінності товару. Звідси випливає, що зростання заробітної плати, за інших незмінних умов, впливає на структуру розподілу доходу між працею, капіталом і землею, але не змінює відносних цін товарів, оскільки їхня основа визначається витратами праці та конкурентною взаємодією попиту і пропозиції.

Природну заробітну плату можна подати як суму витрат на відтворення робочої сили працівника та нормального прибутку, необхідного для збереження стимулів підприємця до провадження господарської діяльності.

Наступний представник класичної школи, Д. Рікардо, розвинув і концептуально спростив підхід А. Сміта, зосередившись на аналізі вартості та розподілу, а не на заробітній платі як елементі ціни. У його теорії стверджується, що заробітна плата, будучи частиною розподілу вже створеної вартості, не визначає відносні ціни товарів: зміна рівня заробітної плати впливає на розподіл доходу між працею й капіталом, але не змінює співвідношення цін між товарами за інших незмінних умов. Такий підхід дав змогу Д. Рікардо абстрагуватися від короткострокових коливань заробітної плати й досліджувати відносні ціни як функцію витрат праці та капіталу, поглиблюючи трудову теорію вартості, започатковану А. Смітом [48, с. 23].

Основні положення концепції заробітної плати Д. Рікардо полягають у розумінні різних видів праці. Природна ціна праці – це такий її рівень, який забезпечує існування працівників і відтворення робочої сили без зміни їх чисельності. Ринкова ціна заробітної плати визначається співвідношенням попиту та пропозиції на ринку праці, однак у довгостроковому періоді вона тяжіє до природного рівня внаслідок демографічних змін [48, с. 56]. Зміна грошової заробітної плати на думку Д. Рікардо позначається на загальному рівні цін, не порушуючи існуючих відносних цінових співвідношень.

Д. Рікардо критикував підхід А. Сміта та наголошував, що зростання заробітної плати не змінює відносних цін: якщо зарплата підвищується на 10%,

то на таку ж величину зростають і ціни на всі товари, отже, їхні відносні пропорції залишаються незмінними [48, с. 34].

Надалі здійснимо порівняльний аналіз трактування категорії «заробітна плата» у працях А. Сміта та Д. Рікардо, що відображено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Порівняння підходів А. Сміта та Д. Рікардо

Аспект	А. Сміт	Д. Рікардо
Природна заробітна плата	Витрати + прибуток	Мінімум для існування
Ринкова заробітна плата	Попит/пропозиція	+ демографія (Мальтус)
Вплив на ціни	Частковий	Пропорційний усім цінам
Закон зростання	Зростання → зростання цін	Зростання → нейтрально
Соціальна роль	Стимул до праці	Регулятор народонаселення

Джерело: Складено на основі [48, 49]

Узагальнюючи наведені теоретичні положення, доцільно здійснити систематизацію поглядів А. Сміта та Д. Рікардо на формування заробітної плати й показати їхній вплив на подальший розвиток економічної теорії. На основі класичної концепції А. Сміта заробітна плата розглядається як вартість відтворення робочої сили, тобто як сукупність витрат на забезпечення життєдіяльності працівника та його сім'ї протягом певного періоду часу. У спрощеному вигляді цю ідею можна подати у формі:

$$\text{ЗП} = C \times t \quad (1.1)$$

де C – витрати на життя (вартість засобів існування),

t – час їх забезпечення.

Така постановка відображає уявлення про «природну» заробітну плату як мінімально необхідний дохід, що дає змогу підтримувати відтворення робочої сили на соціально прийнятному рівні.

Розвиваючи класичну традицію, Д. Рікардо вводить до аналізу динамічний компонент, пов'язаний із взаємодією попиту та пропозиції праці. У його підході вихідним орієнтиром виступає певний базовий рівень заробітної плати:

$$W_0 = C_{\text{життя}} = \text{const} \quad (1.2)$$

що, відображає стабільну вартість засобів існування.

Водночас фактична заробітна плата w_i розглядається як результат впливу ринкових сил:

$$W_i = w_0 \times DL \quad (1.3)$$

де, D – попит на працю,

L – пропозиція праці.

У такій інтерпретації заробітна плата коливається навколо свого «природного» рівня: зростання попиту за відносно сталої пропозиції веде до підвищення оплати праці, а надлишкова пропозиція – до її зниження.

Важливою складовою «рікардіанської» моделі є опис довгострокової динаміки заробітної плати та чисельності робочої сили. Підвищення рівня оплати праці вище прожиткового мінімуму, на його думку, стимулює зростання народжуваності, що з часом призводить до збільшення пропозиції праці. У свою чергу, зростання кількості працівників посилює конкуренцію на ринку праці і спричиняє зниження ринкової заробітної плати до природного рівня. Таким чином, у моделі Рікардо ринок праці описується як система, що тяжіє до довгострокової рівноваги навколо прожиткового рівня оплати.

Водночас класичний підхід до заробітної плати має низку суттєвих обмежень, які зумовили критику з боку пізніших шкіл.

По-перше, практично ігнорується фактор кваліфікації та складності праці: у базових схемах А. Сміта й Д. Рікардо заробітна плата пов'язується насамперед із фізичним відтворенням робочої сили, тоді як диференціація оплати за рівнем освіти, професійними навичками та продуктивністю залишається поза увагою.

По-друге, модель є здебільшого статичною: вона не враховує впливу технологічного прогресу, змін у структурі попиту на працю та інституційних чинників (профспілки, мінімальна заробітна плата, соціальна політика).

По-третє, виразний «біологізм» класичної концепції, в якій зарплата фактично зводиться до фізіологічного мінімуму, відображає залишковий принцип розподілу, коли праця отримує те, що залишається після відшкодування капіталу.

Сучасним українським дослідником і інтерпретатором спадщини класиків А. Сміта і Д. Рікардо є Марк Блауг, який є радше одним із найавторитетніших сучасних істориків економічної думки, який детально аналізує їхні ідеї в історико-критичному ключі.

У своїй праці «Економічна мислення в ретроспективі» М. Блауг систематизує внесок класиків, зокрема А. Сміта та Д. Рікардо, показуючи еволюцію їхніх поглядів, внутрішні суперечності та вплив на подальший розвиток теорії вартості, розподілу й заробітної плати [2, с. 47]. Він не продовжує класичну теорію як така, а виступає її інтерпретатором і критиком, зіставляючи класичні концепції з неокласичними, кейнсіанськими та іншими підходами [3, 5].

Після класичних поглядів А. Сміта та Д. Рікардо доцільно перейти до неокласичної теорії заробітної плати, оскільки саме вона змістила акцент із вартості засобів існування на ринковий механізм формування ціни праці та її залежність від продуктивності. Представники неокласичного напрямку, насамперед А. Маршалл і А. Пігу, розглядали заробітну плату як рівноважну ціну фактору виробництва «праця», що визначається в результаті взаємодії попиту на працю та її пропозиції на конкурентному ринку. У межах цього підходу рівень заробітної плати формується в точці перетину кривих попиту і пропозиції праці, а її величина безпосередньо пов'язується з граничною продуктивністю праці, тобто з внеском додаткової одиниці праці у створення продукту [32, с. 68].

Неокласична концепція виходить із припущення, що роботодавець максимізує прибуток і наймає працівників доти, доки вартість граничного продукту праці дорівнює ставці заробітної плати. Звідси випливає, що в умовах досконалої конкуренції заробітна плата тяжіє до рівня граничного продукту праці, що може бути формалізовано у вигляді співвідношення $w = MPL$, де w – заробітна плата, а MPL – граничний продукт праці. На відміну від класичної школи, де основою пояснення заробітної плати виступали витрати на відтворення робочої сили, неокласики пов'язували її з ефективністю використання праці, продуктивністю працівника та ринковою рівновагою [20, с. 69].

Водночас у межах неокласичної теорії заробітна плата виконує не лише розподільчу, а й регулюючу функцію, оскільки через зміну її рівня забезпечується баланс між попитом на робочу силу та її пропозицією. Якщо ставка заробітної плати перевищує рівноважний рівень, на ринку праці виникає надлишок пропозиції праці, що зумовлює безробіття; якщо ж вона є нижчою за рівноважну, посилюється попит на працю з боку роботодавців. Така логіка дала змогу неокласикам сформулювати уявлення про саморегульований характер ринку праці, на якому гнучкість заробітної плати виступає основною умовою досягнення повної зайнятості [20, с. 70].

Отже, розвиток теорії заробітної плати від класичної до неокласичної школи свідчить про зміну наукових акцентів: від трактування заробітної плати як засобу фізичного відтворення робочої сили до розуміння її як ринкової ціни праці, що визначається граничною продуктивністю та співвідношенням попиту і пропозиції. Саме неокласичний підхід став теоретичною основою сучасного аналізу ринку праці, продуктивності персоналу та формування систем матеріального стимулювання працівників на підприємстві [42].

Наступним кроком є дослідження «Еволюції концепції людського капіталу» в сучасній економіці пов'язана з поступовим переходом від уявлень про «людські ресурси» як допоміжний фактор виробництва до розуміння людини як ключового носія знань, компетенцій та інноваційного потенціалу, що визначає конкурентоспроможність економіки.

Перші елементи майбутньої теорії людського капіталу простежуються ще в роботах класичної політичної економії, де увага приділялася ролі освіти, навичок і здібностей працівників у підвищенні продуктивності праці, однак сама категорія «людський капітал» ще не була сформована. Окремі автори XIX – початку XX ст. (В. Петті, А. Сміт, пізніше – представники маржиналізму та інституціоналізму) розглядали витрати на освіту й підготовку працівників як інвестиції, що приносять дохід, але не виділяли їх у самостійну концепцію [18, с. 315].

Сучасний підхід до людського капіталу оформився у другій половині XX ст. у працях представників Чиказької школи – передусім Теодора Шульца та Гарі

Беккера. Т. Шульц одним із перших системно обґрунтував, що витрати на освіту, професійну підготовку, охорону здоров'я, міграцію й інформацію є інвестиціями в людський капітал, які підвищують продуктивність праці та доходи індивідів [50, с. 12]. Г. Беккер розвинув ці ідеї, запропонувавши економічний підхід до людської поведінки й показавши, що інвестиції в людський капітал мають оцінюватися за тими самими критеріями ефективності, що і вкладення в фізичний капітал (норми прибутковості, період окупності).

У подальшому концепція людського капіталу розвивалася в межах неокласичної, неокейнсіанської, інституціональної та ендогенної теорій економічного зростання, де людський капітал розглядається як один із ключових факторів довгострокового розвитку. Дослідження показали, що внесок освіти, наукових знань, кваліфікації та здоров'я населення в економічне зростання розвинених країн суттєво перевищує ефект від нарощування фізичного капіталу, що підтверджується емпіричними оцінками (зокрема роботами Е. Денісона та його послідовників) [50, с. 315-316]. Це привело до формування нової соціально-економічної парадигми, в межах якої людський капітал визнається основним продуктивним і соціальним чинником розвитку постіндустріальної й інноваційної економіки.

Зміна характеру економічного зростання – перехід від індустріальної до інформаційно-інноваційної моделі – зумовила подальше розширення змісту поняття людського капіталу. Якщо на початкових етапах акцент робився переважно на формальній освіті та професійній підготовці, то сучасні дослідження підкреслюють значення безперервного навчання, креативності, здатності до інновацій, соціального та культурного капіталу особистості [43, с. 942]. У межах інституціонального підходу людський капітал розглядається як багатофакторна інтелектуальна система, що формується під впливом історичних, науково-технічних, соціальних та інституційних чинників і реалізується в конкретних економічних відносинах.

В умовах глобалізації та становлення економіки знань концепція людського капіталу активно інтегрується з теоріями інноваційного розвитку, конкурентоспроможності націй та сталого розвитку. Одним із ключових

інструментів кількісного вимірювання людського капіталу став Індекс людського розвитку (Human Development Index), який поєднує показники тривалості життя, рівня освіти та доходів на душу населення, дозволяючи оцінити якість людського потенціалу на макрорівні [8, с. 75]. На мікрорівні для оцінювання людського капіталу підприємств застосовуються моделі розрахунку вартості знань, компетенцій, досвіду персоналу та їхнього внеску у формування доданої вартості.

Отже, еволюція концепції людського капіталу від фрагментарних уявлень класичної політичної економії до сучасних комплексних моделей відображає поглиблення розуміння ролі людини в економічних процесах та зростання значення інвестицій у освіту, здоров'я та розвиток компетенцій як ключової передумови стійкого економічного зростання.

На ряду із концепції людського капіталу, сучасна неокласична школа інтерпретує заробітну плату як результат дії ринкових сил і граничної продуктивності праці, остаточно відходячи від трудової теорії вартості. У межах теорії граничної продуктивності (marginal productivity theory) рівень оплати праці пов'язується не з витратами на відтворення робочої сили, а з внеском останньої залученої одиниці праці у створення сукупного продукту: заробітна плата w дорівнює граничному продукту праці MPL , тобто $w = MPL$. Такий підхід означає, що роботодавець наймає працівників доти, доки додатковий продукт від останнього найнятого робітника дорівнює реальній заробітній платі.

Класичне формулювання цієї концепції належить Джону Бейтсу Кларку, який обґрунтував, що за умов досконалої конкуренції та повної зайнятості кожен фактор виробництва (праця, капітал, земля) отримує дохід, рівний його граничному продукту [12]. У формалізованому вигляді це можна подати як:

$$W = MPL = \Delta TP \Delta L \quad (1.4)$$

де w – реальна заробітна плата;

MPL – граничний продукт праці;

ΔTP – приріст загального продукту;

ΔL – приріст кількості праці (як правило, один додатковий працівник).

Альфред Маршалл, розвиваючи неокласичну традицію, доповнив теорію граничної продуктивності концепцією граничної заміни факторів виробництва. Згідно з цією логікою, праця і капітал є взаємозамінними в певних межах, тому підприємство варіює їхнє співвідношення доти, доки граничний продукт, віднесений до витрат на одиницю кожного ресурсу, не вирівнюється [47]. Це означає, що в умовах конкуренції винагорода кожного фактору (заробітна плата за працю, відсоток за капітал) рівняється з його граничною продуктивністю, що забезпечує ефективний розподіл ресурсів і формує теоретичне підґрунтя сучасного аналізу ринку праці та систем мотивації персоналу.

Отже, у класичній політичній економії (А. Сміт, Д. Рікардо) заробітна плата трактується як «природна ціна» робочої сили, що дорівнює витратам на її відтворення й забезпечує мінімально необхідний рівень життя працівника та його сім'ї. Ринкова заробітна плата розглядається як така, що коливається навколо цього природного рівня під впливом попиту й пропозиції праці, а зміни зарплати впливають радше на розподіл доходу між працею й капіталом, ніж на відносні ціни товарів.

Подальший розвиток економічної думки сформував неокласичну теорію граничної продуктивності (Дж. Б. Кларк, А. Маршалл), у межах якої заробітна плата визначається вже не витратами на відтворення робочої сили, а граничним продуктом праці. У цьому підході рівень оплати праці встановлюється на конкурентному ринку як ціна фактору «праця», що рівняється з граничним внеском додаткового працівника в сукупний результат, а гнучкість заробітної плати забезпечує рівновагу між попитом на працю та її пропозицією.

1.2. Науково-теоретичні основи обліку розрахунків з оплати праці

Згідно з чинним законодавством України, оплата праці – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку роботодавець виплачує працівникові за кількість і якість виконаної ним роботи, а також сукупність інших заохочень і доплат, які виплачуються роботодавцем. Основним

нормативним актом є Кодекс законів про працю України (КЗпП) та Закон України «Про оплату праці» [13, 29].

Економічна сутність оплати праці полягає у встановленні пропорцій між мірою праці та мірою її винагородження, що забезпечує справедливий розподіл створеного продукту. Вона включає:

- тарифну систему (оклади, тарифні сітки, ставки);
- доплати та надбавки (за вислугу, інтенсивність, умови праці);
- премії та заохочення (за досягнення показників);
- гарантійні та компенсаційні виплати.

Оплата праці становить фундаментальну економічну категорію в системі соціально-економічних відносин, яка відображає грошову (або натуральну) винагороду працівника за виконану роботу відповідно до її кількості, якості, складності та умов праці. Вона забезпечує економічний зв'язок між мірою затраченої праці та її винагородою, слугуючи основним механізмом розподілу створеного суспільного продукту та стимулювання трудової активності.

Згідно зі статтею 1 Закону України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР, оплата праці – це винагорода за працю, що виплачується роботодавцем працівникові у грошовому виразі за виконану роботу, а також сукупність доплат, надбавок, гарантійних і компенсаційних виплат, премій та інших заохочень [30].

Економічна природа оплати праці полягає у встановленні пропорційності між мірою праці та мірою споживання, що забезпечує справедливий розподіл національного доходу та стимулює ефективність виробництва. За марксистською теорією, оплата праці відображає вартість робочої сили, а в ринкових умовах – її граничну продуктивність (див. табл. 1.3).

У сучасних умовах господарювання оплата праці виконує п'ять ключових функцій:

1. Стимулююча – мотивує до підвищення продуктивності (КРІ тракториста: +10 грн/га понад норму).
2. Розподільча – забезпечує справедливий розподіл ВВП.

3. Відтворювальна – гарантує відтворення робочої сили (кошик прожиткового мінімуму).

4. Соціальна – регулює доходну нерівність.

5. Регулююча – впливає на зайнятість та міграцію робочої сили.

Таблиця 1.3

**Структура оплати праці включає чотири основні елементи
(для працівників аграрної сфери)**

Елемент	Зміст	Агropідприємства
Тарифна система	Базова оплата за кваліфікацію	Оклад тракториста 12 000 грн, тарифна сітка 15 розрядів
Доплати та надбавки	Компенсація умов праці	+20% за класність тракториста, +25% за понаднормові у жнива
Премії та заохочення	Стимулювання результатів	15% за перевиконання плану посіву (500 грн/га)
Гарантійні виплати	Соціальний захист	МЗП 9 111 грн, відпускні, лікарняні

Джерело: Складено на основі [13, 29]

Згідно зазначених функцій, розглянемо порівняння функцій оплати праці за економічними системами (див. табл. 1.4).

Форми та системи оплати праці в аграрному секторі мають суттєву специфіку, зумовлену сезонністю робіт, високою часткою відрядних операцій та поєднання індивідуального внеску працівника з колективним результатом.

Таблиця 1.4

Порівняння функцій оплати праці за економічними системами

Функція	Централізована економіка	Ринкова економіка
Стимулююча	Ідеологічна	Матеріальна (KPI, премії)
Розподільча	Рівний принцип	За продуктивністю
Відтворювальна	Держгарантії	Колективний договір
Соціальна	Субсидії	Мінімальні стандарти

Джерело: Складено на основі [13, 29]

У сучасних умовах переважають поєднання поденно-погодинної, відрядної та бригадної форм оплати з розвиненою системою доплат, преміювання й надбавок за інтенсивність та якість праці.

Подільна форма оплати праці є домінуючою на більшості аграрних підприємств і застосовується, насамперед, щодо основних виробничих працівників з фіксованим окладом. Розмір заробітної плати визначається як добуток посадового окладу на частку фактично відпрацьованого часу у встановленій нормі з урахуванням доплат та премій. У загальному вигляді це можна подати формулою:

$$\text{ЗП} = \text{Оклад} \times \text{Т факт} / \text{Т норма} + \text{доплати} + \text{премії} \quad (1.5)$$

де Т факт – фактичний відпрацьований час,

Т норма – норма робочого часу за період.

Так, для тракториста з місячним окладом 12 000 грн та фактичним відпрацюванням 210 годин за норми 176 годин, з урахуванням доплат за понаднормові роботи 2 550 грн і премії 2 362 грн, сукупна заробітна плата становить 19 687 грн. Такий розрахунок демонструє поєднання гарантованої постійної частини (оклад) та змінної, що залежить від обсягу й інтенсивності праці.

Відрядна оплата та бригадний підряд використовується для працівників, зайнятих на виконанні чітко вимірюваних обсягів робіт (трактористи, комбайнери, механізовані ланки), переважно застосовується відрядна форма оплати праці. Вона передбачає нарахування заробітної плати як добутку відрядної розцінки за одиницю виробітку на фактично виконаний обсяг із можливим урахуванням надбавок за класність, складність робіт тощо:

$$\text{ЗП} = \text{розцінка} \times \text{виробіток} + \text{надбавка за класність} \quad (1.6)$$

При розцінці 280 грн за 1 га обробітку та виробітку 45 га заробіток становить 12 600 грн, а з урахуванням надбавки 10% – 15 750 грн. Для збору врожаю характерним є застосування бригадного підряду, коли формується загальний фонд оплати праці бригади (наприклад, 120 000 грн за період жнив), який розподіляється між членами бригади залежно від їхнього внеску; за рівного внеску 6 трактористів кожен може отримати по 20 000 грн. Такий підхід посилює колективну матеріальну зацікавленість у кінцевому результаті.

Станом на 2026 рік розвиток систем оплати праці в аграрному секторі характеризується кількома ключовими тенденціями. По-перше, відбувається цифровізація розрахунків: широко впроваджуються спеціалізовані програмні продукти для нарахування заробітної плати, електронний табель обліку робочого часу, системи фіксації понаднормових робіт, що підвищує прозорість і контрольованість розрахунків. По-друге, поширюються гнучкі режими праці (наприклад, змінні графіки 2×2 для сезонних працівників), що дає змогу адаптувати використання трудових ресурсів до пікових навантажень. По-третє, у контексті ESG-підходів формуються елементи «зеленої» мотивації – премії за дотримання технологій екологічного землеробства, зменшення втрат врожаю, раціональне використання пального.

Важливим зовнішнім чинником залишається динаміка мінімальної заробітної плати, яка у 2026 році досягає 9 111 грн, що зумовлює необхідність індексації тарифних ставок і посадових окладів. Одночасно триває децентралізація регулювання оплати праці: значна частина аграрних підприємств самостійно формує тарифні сітки, системи преміювання та локальні положення про оплату праці з урахуванням специфіки виробництва. Прогноз на 2027 рік передбачає зростання середньої заробітної плати тракториста до 22 500 грн та збільшення частки змінної (результатної) компоненти до 45%, що свідчить про посилення ролі стимулюючої функції оплати праці.

Специфіка оплати праці у сільському господарстві визначається високою сезонністю, залежністю результатів від природно-кліматичних умов і необхідністю поєднання індивідуальної та колективної відповідальності за кінцевий результат. Це проявляється в істотних коливаннях фонду оплати праці за місяцями (наприклад, у період жнив фонд може у кілька разів перевищувати зимовий рівень), а також у прив'язці відрядних розцінок до фактичного виробітку, який залежить від погодних умов (дощ, посуха тощо). Для підвищення матеріальної зацікавленості застосовуються натуральні елементи мотивації (частка врожаю бригаді, забезпечення житлом, харчуванням, паливом тощо).

Важливим узагальнюючим показником є трудомісткість продукції, яку у спрощеному вигляді можна розрахувати як відношення фонду оплати праці до обсягу виробництва (наприклад, до кількості оброблених гектарів). Зниження цього показника (наприклад, до 55 грн/га з певним відсотком оптимізації порівняно з попередніми роками) свідчить про підвищення ефективності використання трудових ресурсів за рахунок раціональної організації праці, удосконалення системи оплати та впровадження сучасних технологій.

Облік розрахунків з оплати праці базується на принципах подвійного запису, нарахування та безперервності, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 9 «Розрахунки з оплати праці» [19, 29].

Синтетичний облік ведеться на рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці», що узагальнює інформацію про всі види нарахувань та утримань із заробітної плати працівників. Аналітичний облік організовується за кожним працівником у відомостях, картках, особових рахунках. Розглянемо основні бухгалтерські проведення з оплати праці працівників, які наведено у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Основні бухгалтерські проведення з оплати праці працівників

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Нараховано основну заробітну плату	23, 91, 92, 93, 94	661
2	Нараховано відпускні	23, 91, 92	661
3	Нараховано премії	91, 92, 93	661
4	Утримано податок на доходи фізичних осіб (18%)	661	651
5	Утримано військовий збір (1,5%)	661	651
6	Нараховано ЄСВ (22%)	661	651
7	Перераховано ПДФО та військовий збір до бюджету	651	311
8	Перераховано ЄСВ до бюджету	651	311
9	Видано заробітну плату готівкою	661	50, 51, 52

Джерело: Складено на основі [19, 29]

Зазначені вище нормативно правові акти визначає правові засади ведення бухгалтерського обліку, встановлює загальні принципи формування, подання та оприлюднення фінансової звітності, а також окреслює права й обов'язки

учасників облікового процесу. На його положення спираються всі інші нормативні документи, що деталізують порядок відображення господарських операцій у системі бухгалтерського обліку.

Окремі аспекти методики бухгалтерського обліку, зокрема визнання, оцінка та відображення в обліку господарських фактів, конкретизуються положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Зазначені стандарти забезпечують уніфікацію підходів до формування облікової інформації, її порівнюваність та прозорість для користувачів фінансової звітності. Вимоги цих документів є обов'язковими для застосування сільськогосподарськими підприємствами, організаціями та іншими суб'єктами господарювання, які ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних стандартів.

Таким чином, оплата праці в аграрному секторі виступає ключовою економічною категорією, що забезпечує зв'язок між особистим трудовим внеском працівника та колективними результатами діяльності підприємства, виконуючи функції стимулювання, розподілу й відтворення робочої сили. Її галузева специфіка, зумовлена сезонністю виробництва, відрядним характером значної частини робіт і залежністю від природних факторів, об'єктивно вимагає застосування гнучких систем мотивації, комбінування постійних і змінних елементів заробітної плати та широкого використання автоматизованих систем обліку і контролю.

1.3. Методичні основи аудиту розрахунків з оплати праці

Аудит розрахунків з оплати праці є однією з найбільш складних та соціально значущих ділянок аудиторської перевірки, оскільки охоплює питання дотримання трудового, податкового, бухгалтерського та соціального законодавства, а також безпосередньо пов'язаний з економічними інтересами працівників і роботодавця. У наукових джерелах підкреслюється, що призначення такого аудиту полягає у перевірці дотримання підприємством законодавства з питань оплати праці, правильності нарахувань і утримань, а також достовірності відображення відповідних операцій в обліку та звітності.

Для сільськогосподарських підприємств значення цього напрямку аудиту додатково посилюється сезонним характером виробництва, використанням різних категорій персоналу, поєднанням постійних і тимчасових працівників, а також специфікою документування праці в рослинництві й тваринництві [26].

У межах аграрного сектору аудит розрахунків з оплати праці виконує не лише контрольну, а й аналітичну функцію, оскільки дає змогу оцінити ефективність використання трудових ресурсів, обґрунтованість фонду оплати праці та стан внутрішнього контролю на підприємстві. Для аграрних товаровиробників ризики викривлення інформації про оплату праці зростають через залежність від обсягів сезонних робіт, погодних умов, наявності відрядної форми оплати праці, нарахування доплат за роботу в польових умовах, суміщення професій, понаднормову зайнятість і застосування стимулюючих виплат за кінцеві результати діяльності [6]. За таких умов методичні основи аудиту повинні враховувати як положення міжнародних стандартів аудиту, так і галузеві особливості організації праці на сільськогосподарських підприємствах.

Методична побудова аудиту розрахунків з оплати праці спирається на сукупність нормативно-правових актів, які регулюють трудові відносини, порядок нарахування заробітної плати, утримання податків і зборів, бухгалтерське відображення виплат працівникам та організацію аудиторської діяльності. Під час перевірки аудитор має враховувати вимоги Закону України «Про оплату праці», Кодексу законів про працю України, законодавства про відпустки, законодавства щодо індексації грошових доходів населення, норм щодо нарахування єдиного соціального внеску, а також правил утримання ПДФО і військового збору. Крім загальнодержавних норм, практичний аспект перевірки вимагає опрацювання внутрішніх регламентів підприємства: колективного договору, положення про оплату праці, положення про преміювання, штатного розпису, графіка відпусток, наказів про прийняття, переведення та звільнення працівників.

Для аграрних підприємств особливого значення набувають локальні акти, які регламентують оплату праці механізаторів, працівників тваринництва, сезонних і тимчасових робітників, а також порядок документального

оформлення виконаних робіт за окремими виробничими підрозділами. Саме на їх підставі аудитор оцінює правомірність застосованих норм виробітку, тарифних ставок, відрядних розцінок, надбавок за класність, стаж, умови праці та інших стимулюючих виплат [10]. Отже, нормативне забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці має комплексний характер і поєднує загальнодержавне регулювання з галузевими та внутрішньогосподарськими документами. (див. табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Нормативне забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці

Нормативне джерело	Значення для аудиту	Значення для аграрного підприємства
Закон України «Про оплату праці»	Визначає сутність заробітної плати, її структуру, державні гарантії та вимоги до організації виплат	Дає основу для перевірки правомірності системи оплати праці постійних, сезонних і тимчасових працівників
Кодекс законів про працю України	Регламентує трудові відносини, строки виплати зарплати, режим праці й відпочинку, питання звільнення та компенсацій	Важливий для перевірки оформлення трудових відносин у польових бригадах, на фермах і в допоміжних службах
Законодавство щодо ЄСВ, ПДФО та військового збору	Встановлює ставки, базу нарахування та строки сплати податкових платежів із виплат працівникам	Дає змогу перевірити коректність податкового навантаження на фонд оплати праці та мінімізувати штрафні ризики
Міжнародні стандарти аудиту	Формують підходи до планування, оцінки ризиків, суттєвості та збору доказів	Спрямовують аудитора на системне врахування сезонності та багатoproфільності аграрного виробництва
Внутрішні документи підприємства	Конкретизують правила нарахування зарплати, преміювання, табелювання та затвердження окладів	Є базою для перевірки фактичних нарахувань механізаторам, тваринникам, агрономічному й адміністративному персоналу

Джерело: Складено на основі [5]

Метою аудиту розрахунків з оплати праці є формування обґрунтованої думки щодо законності, правильності, повноти і своєчасності нарахування та виплати заробітної плати, достовірності пов'язаних утримань і нарахувань, а також коректності відображення цих операцій у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Головним завданням аудиту оплати праці є перевірка

дотримання нормативно-правових актів при нарахуванні заробітної плати, утриманнях із неї та веденні бухгалтерського обліку [5, с. 125]. Для аграрного підприємства до цього переліку додається оцінка відповідності системи оплати праці специфіці окремих галузей виробництва, зокрема рослинництва, тваринництва, ремонтного та транспортного обслуговування.

До основних завдань аудиту доцільно віднести перевірку правомірності прийняття працівників на роботу та оформлення кадрової документації, контроль правильності застосування форм і систем оплати праці, перевірку повноти табельного обліку й первинного документування виробітку, встановлення правильності нарахування основної й додаткової заробітної плати, премій, доплат, відпускних, лікарняних і компенсаційних виплат [25]. Не менш важливими є контроль правильності утримання ПДФО і військового збору, нарахування ЄСВ, зіставлення аналітичного і синтетичного обліку, виявлення випадків фіктивних нарахувань або порушення строків виплати заробітної плати. У сільському господарстві окремим завданням виступає перевірка обґрунтованості нарахувань за сезонні роботи, відрядні завдання, оплату праці за результатами виробітку та відповідність обсягів робіт фактичним агротехнологічним операціям.

Методика аудиту розрахунків з оплати праці передбачає проходження кількох послідовних етапів. На попередньому етапі аудитор вивчає вид діяльності підприємства, організаційну структуру, систему управління персоналом, штатний розпис, колективний договір та внутрішні положення щодо оплати праці. Для аграрного підприємства на цьому етапі особливу увагу слід приділяти розподілу працівників за виробничими підрозділами, наявності сезонних працівників, механізованих ланок, ферм, елеваторних чи складських служб, оскільки саме така структура впливає на склад ризиків і вибір аудиторських процедур [23].

На етапі планування аудитор оцінює суттєвість, визначає рівень аудиторського ризику, досліджує систему внутрішнього контролю та формує програму перевірки. За наявності значної кількості працівників може застосовуватися вибірковий підхід із урахуванням категорій персоналу, рівня

оплати праці, ризиковості окремих виплат та сезонної концентрації нарахувань. Для сільськогосподарських підприємств доцільною є стратифікація вибірки за такими групами, як адміністративний персонал, працівники рослинництва, працівники тваринництва, водії, механізатори, сезонні працівники та особи, які отримували премії чи компенсаційні виплати [26].

На етапі збору доказів досліджуються накази по особовому складу, штатний розпис, таблиці обліку використання робочого часу, відомості нарахування заробітної плати, розрахункові листки, банківські виписки, касові документи та реєстри бухгалтерського обліку. Для аграрних суб'єктів перевірка повинна також охоплювати первинні документи, що підтверджують обсяги виконаних польових робіт, кількість відпрацьованих машино-годин, обсяг виробленої продукції в тваринництві або інші показники, від яких залежить розмір відрядної оплати праці. Завершальний етап полягає в узагальненні результатів перевірки, документуванні виявлених порушень, оцінці їх впливу на достовірність звітності та формуванні рекомендацій керівництву підприємства.

Основні етапи аудиту наведено у табл. 1.7.

Таблиця 1.7

Основні етапи аудиту оплати праці в аграрній сфері

Етап аудиту	Зміст	Особливості для аграрної сфери
Попереднє ознайомлення	Вивчення нормативної бази, штатного розпису, положення про оплату праці та кадрової структури	Аналіз сезонності робіт, наявності польових бригад, ферм, механізаторів і тимчасових працівників
Планування	Оцінка ризику, суттєвості, внутрішнього контролю, формування вибірки та програми аудиту	Посилення уваги до сезонних виплат і категорій працівників з відрядною оплатою
Збір доказів	Перевірка документів, перерахунок нарахувань, тестування контролю, звірка реєстрів	Зіставлення таблиць і відомостей із документами виробітку та виконаних польових робіт
Узагальнення	Оцінка порушень, підготовка висновків, рекомендацій і робочих документів	Рекомендації щодо контролю сезонних виплат, відрядної оплати та документообігу між підрозділами

Джерело: Складено на основі [26]

Об'єктами аудиту розрахунків з оплати праці є трудові відносини, нарахування і виплати працівникам, податки й внески, первинні документи,

облікові реєстри та показники звітності. Серед ключових джерел аудиторських доказів виокремлюють накази щодо кадрів, трудові договори, штатний розпис, таблиці обліку використання робочого часу, розрахунково-платіжні відомості, розрахункові листки, банківські виписки, касові документи, а також оборотно-сальдові відомості за рахунком 66 та іншими рахунками розрахунків із персоналом [5, с. 126].

Саме на підставі цих документів аудитор встановлює законність господарських операцій та реальність заборгованості за виплатами працівникам.

Для сільськогосподарських підприємств перелік джерел доказів є ширшим, оскільки обґрунтованість нарахованої заробітної плати нерідко залежить від показників виробітку та виконаних робіт. Тому додатково використовуються документи оперативного обліку в рослинництві й тваринництві, зокрема відомості обліку виконаних робіт, наряди на відрядну роботу, документи щодо обліку роботи машинно-тракторного парку, виробничі звіти підрозділів, акти приймання виконаних робіт і внутрішньогосподарські журнали [33]. У випадку застосування преміювання за виробничі результати аудитор повинен перевіряти також накази, протоколи та інші документи, що підтверджують правові підстави для нарахування додаткових виплат.

У методичному аспекті аудит розрахунків з оплати праці охоплює поєднання тестів контролю та субстантивних процедур. Тести контролю спрямовані на перевірку того, наскільки ефективно на підприємстві організовано попередження і виявлення помилок у сфері кадрового обліку, табелювання, нарахування заробітної плати та здійснення виплат [6]. У межах таких процедур аудитор перевіряє наявність підписів відповідальних осіб, затвердження первинних документів, відповідність дат, дотримання маршруту документообігу, а також розмежування повноважень між кадровою службою, керівниками підрозділів, бухгалтерією та касою.

Субстантивні процедури передбачають безпосередню перевірку правильності нарахування виплат. До найпоширеніших належать перерахунок заробітної плати на підставі окладу або тарифної ставки й фактично відпрацьованого часу, перевірка правильності застосування доплат, надбавок, премій, компенсацій, індексації, відпускних і лікарняних, а також перевірка коректності утримання ПДФО, військового збору та нарахування ЄСВ. У

загальному вигляді аудитор може використовувати контрольну модель, за якою заробітна плата визначається як сума основної виплати за фактично відпрацьований час і належних доплат та надбавок, а податкові розрахунки зіставляються з чинними ставками 18% для ПДФО, 1,5% для військового збору та 22% для ЄСВ у загальному випадку.

Розглянемо ризики і аудиторські процедури при перевірці нарахування заробітної плати у таблиці 1.8.

Таблиця 1.8

Ризики і аудиторські процедури при перевірці нарахування заробітної плати

Ризик	Аудиторська процедура	Джерело доказів
Неправильне нарахування заробітної плати	Перерахунок окладів, тарифів, доплат, премій, відпускних	Розрахунково-платіжні відомості, накази, положення про оплату праці
Недонарахування або помилкове нарахування ЄСВ	Перевірка бази нарахування та ставок внеску	Рахунок 66, відомості нарахувань, податкові реєстри
Помилки в утриманні ПДФО і військового збору	Звірка бази оподаткування і сум утримань	Розрахункові листки, відомості, бухгалтерські реєстри
Несвоєчасна виплата зарплати	Аналіз дат нарахування і фактичної виплати	Банківські виписки, касові документи, платіжні відомості
Фіктивні премії або виплати підставним особам	Перевірка наказів, протоколів, підтвердження трудових відносин і виробітку	Накази, табелі, штатний розпис, документи обліку виробітку

Джерело: Складено на основі [46]

Методичні основи аудиту розрахунків з оплати праці в аграрному секторі повинні враховувати сезонність, циклічність робіт і територіальну розосередженість виробничих об'єктів. У рослинництві значна частина нарахувань концентрується в періоди посівної та збиральної кампаній, коли різко зростає обсяг понаднормових робіт, використання техніки, потреба у тимчасових працівниках і ризик спрощеного або несвоєчасного оформлення первинних документів.

У тваринництві, навпаки, процес праці має більш рівномірний характер протягом року, проте підвищується значення змінної роботи, доплат за умови

праці, безперервності виробничого процесу та контролю за достовірністю табелювання [46].

Для аграрних підприємств типовими ризиками є відсутність належного погодження між даними кадрового обліку, табелями та документами виробітку, необґрунтоване преміювання за виробничі результати, невідповідність між штатним розписом і фактичною чисельністю працівників, порушення строків виплати через нерівномірність надходження коштів, а також використання неформальної праці під час сезонних робіт. У зв'язку з цим аудитор повинен ширше застосовувати аналітичні процедури, зокрема аналіз динаміки фонду оплати праці, питомої ваги витрат на оплату праці у виробничій собівартості, співвідношення фонду оплати праці та доходу, а також порівняння показників між підрозділами і сезонами. Такий підхід дає змогу не лише виявити помилки, а й оцінити економічну доцільність існуючої системи винагороди персоналу.

Порушення у сфері розрахунків з оплати праці поділяють на кілька груп: помилки при нарахуванні заробітної плати, зловживання при утриманнях, документальні порушення, розкрадання грошових коштів за рахунок виплат працівникам і порушення строків виплати заробітної плати. Для сільськогосподарських підприємств до цього переліку доцільно додати включення до відомостей працівників, які фактично не виконували робіт, завищення обсягів виробітку у відрядних документах, дублювання нарахувань за ті самі виробничі операції, відсутність підтвердних документів щодо преміювання механізаторів або працівників тваринництва, а також помилки у табелюванні через несвоєчасне передання документів із бригад і ферм до бухгалтерії.

Узагальнюючи вище викладені положення щодо методичних основ обліку і аудиту розрахунків з оплати праці в аграрній сфері, слід зазначити, що це комплексна перевірка, оскільки поєднує вимоги трудового, податкового та бухгалтерського законодавства і водночас відображає соціальну чутливість питань оплати праці. Врахування галузевої специфіки сільськогосподарських підприємств – сезонності робіт, поєднання постійних і тимчасових працівників, широкого застосування відрядних форм оплати та територіальної розосередженості підрозділів – зумовлює необхідність розширеного переліку джерел доказів і поглиблених аналітичних процедур. Побудова аудиту на основі

чітко визначених етапів, використання як тестів контролю, так і процедур по суті, зіставлення табельних даних із документами виробітку та обліковими регістрами забезпечують достатню надійність аудиторських висновків. Це створює передумови не лише для своєчасного виявлення порушень у сфері нарахування та виплати заробітної плати, а й для розроблення практичних рекомендацій щодо вдосконалення системи оплати праці й внутрішнього контролю на сільськогосподарських підприємствах.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ УМОВ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ У ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

2.1. Організаційно-економічна характеристика господарства

Фермерське господарство (далі ФГ) «УКРАГРО-ЛІДЕР» є суб'єктом малого підприємництва у сфері сільського господарства, зареєстрованим як юридична особа з кодом ЄДРПОУ 42352287. Господарство розташоване в Одеській області, Ананьївського району, село Гандрабури, вулиця Молодіжна, буд. 11/1, індекс 66428.

Керівником ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» є директор Барбінягра Олександр Миколайович. Засновниками (власниками) є Барбінягра Микола Іванович (50% статутного капіталу) та Барбінягра Олександр Миколайович (50% статутного капіталу). Статутний капітал ФГ складає 1 000 грн.

Господарство є одним з лідерів ринку сільського господарства у с. Гандрабури поряд із ТОВ «МАГНОЛІЯ-ЛАН» та ТОВ «АГРО ПАТ».

У березні 2023 року ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» стало першим в Ананьївській громаді підприємством, яке отримало мікрогрант на розвиток підприємництва, що свідчить про активну позицію господарства у впровадженні інновацій та розвитку.

ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» має спрощену організаційну структуру управління, характерну для малих фермерських господарств:

- директор (Барбінягра О.М.) - здійснює загальне керівництво, ухвалення стратегічних рішень, представництво інтересів господарства;
- засновники - беруть участь у прийнятті ключових рішень щодо розвитку підприємства;
- працівники (6 осіб у 2024 р.) - забезпечують виробничі операції у рослинництві.

Основним видом економічної діяльності є КВЕД 01.11 – Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур.

Зазначений вид економічної діяльності охоплює вирощування таких культур:

I. Зернові культури (крім рису):

- пшениця (озима та яра) – основна зернова культура в Україні, яка займає значну частину посівних площ у степовій зоні Одеської області. Пшениця використовується для виробництва хлібопекарської борошна, крупи, макаронних виробів;

- ячмінь – використовується як фуражна культура для тваринництва, а також для пивоварної промисловості. Одеська область є одним із лідерів України з виробництва ячменю;

- кукурудза – найпродуктивніша зернова культура, яка має високу енергетичну цінність. Використовується як кормова культура, для виробництва крупи, олії, крохмалю, біопалива;

- овес – фуражна культура, відома своєю поживною цінністю для тварин;

- жито – менш поширена культура, але має значення для виробництва спеціалізованого хліба та кормів;

- сорго – посухостійка культура, важлива для посушливих регіонів Одеської області.

II. Бобові культури:

- горох – цінна білкова культура, яка також збагачує ґрунт азотом за рахунок симбіозу з бульбовими бактеріями;

- соя – найважливіша олійно-бобова культура з високим вмістом білка (35–40%) та олії (18–22%). Використовується для виробництва соєвого шроту, олії, соєвого Milch;

- нут – посухостійка бобова культура, яка набуває все більшої популярності в українському агро секторі;

- вика – переважно використовується як кормова культура та сидерат;

- люпин – використовується як кормова культура та для збагачення ґрунту азотом.

III. Олійні культури:

- соняшник – найважливіша олійна культура для господарства. Україна є світовим лідером з виробництва соняшникової олії (близько 50% світового ринку). Соняшник Дає високу рентабельність (30–50%) і має стабільний попит як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринку. ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» вирощує кондитерський соняшник гібриду Нусид Оникс 307 у обсягах 40–50 тонн;

- ріпак – дві-sortи: озимий та ярий. Використовується для виробництва ріпакової олії та біопалива;

- горіх волоський – олійна культура з високою вартістю продукції.

Розглянемо особливості вирощування основних зернових, бобових та олійних культур ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» (див. табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Основні зернові, бобові та олійні культури ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

Культура	Врожайність, ц/га	Рентабельність, %	Термін вегетації, днів	Основне призначення
Пшениця озима	40–60	25–35	280–300	Хлібопечення, крупа
Ячмінь озимий	35–50	20–30	260–280	Фураж, пивоваріння
Кукурудза	60–100	30–45	90–130	Фураж, олія, крупа
Соняшник	20–35	30–50	90–120	Олія, кондитерські вироби
Соя	25–40	35–50	90–120	Білок, олія, шрот
Горох	20–35	25–40	70–90	Білок, фураж, харчові вироби
Ріпак озимий	20–35	30–45	280–300	Олія, біопаливо

Джерело: складено на основі звітної документації ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

Дані у таблиці 2.1 демонструють порівняльну характеристику семи основних сільськогосподарських культур, які можуть вирощуються ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» з урахуванням кліматичних умов Одеської області та економічної доцільності.

Зернові культури. Пшениця озима є базовою зерновою культурою для господарства. Врожайність на рівні 40–60 ц/га відповідає середнім показникам для степової зони Одеської області при застосуванні сучасних гібридів та інтенсивної агротехніки. Рентабельність 25–35% забезпечує стабільний дохід,

хоча і є нижчою за олійні культури. Довгий термін вегетації 280–300 днів (посів восени, збір у липні наступного року) дозволяє ефективно використати зимові опади та розподілити трудові ресурси протягом року. Основне призначення - хлібопечення (харчова пшениця класу А, Б) та виробництво крупи (перловка, ячка).

Ячмінь озимий має дещо нижчу врожайність (35–50 ц/га) та рентабельність (20–30%), але є важливою культурою для диверсифікації сівозміни. Основне призначення - фураж для тваринництва (високий вміст вуглеводів) та пивоваріння (спеціалізовані пивоварні сорти мають у 2–3 рази вищу ціну). Термін вегетації 260–280 днів приблизно такий самий, як у пшениці.

Кукурудза демонструє найвищу врожайність серед зернових – 60–100 ц/га, що пояснюється високою продуктивністю сучасних гібридів та сприятливими умовами Одеської області (жарке літо, достатнє сонячне освітлення). Рентабельність 30–45% є конкурентною порівняно з олійними культурами. Короткий термін вегетації 90–130 днів (яра культура) дозволяє використовувати кукурудзу як післяпреділку після ранніх озимих або як основну культуру з раннім посівом у березні. Основне призначення – фураж (найбільш поживна зернова культура для тварин), виробництво кукурудзяної олії та крупи.

Олійні культури. Соняшник є найважливішою олійною культурою для ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР», що підтверджується наявністю оголошень про продаж кондитерського соняшнику гібриду Нусид Оникс 307 у обсягах 40–50 тонн. Врожайність 20–35 ц/га є типовою для степової зони при застосуванні високопродуктивних гібридів. Рентабельність 30–50% – найвища серед усіх культур у таблиці, що пояснюється високою вартістю соняшnikової олії та стабільним попитом як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринку (Україна виробляє близько 50% світової соняшnikової олії). Термін вегетації 90–120 днів дозволяє використовувати соняшник у сівозміні після озимих. Основне призначення - виробництво соняшnikової олії (до 50% маси насіння) та кондитерські вироби (стигий соняшник для посипки, солодошів).

Соя має врожайність 25–40 ц/га та рентабельність 35–50%, що робить її другою за рентабельністю культурою після соняшнику. Короткий термін

вегетації 90–120 днів (яра культура) дозволяє висівати сою після ранніх озимих. Основне призначення - джерело рослинного білка (35–40% маси насіння), виробництво соєвої олії (18–22%) та соєвого шроту (високобілкова кормова добавка для тварин). Соя також збагачує ґрунт азотом завдяки симбіозу з бульбовими бактеріями.

Ріпак озимий має врожайність 20–35 ц/га та рентабельність 30–45%, що є конкурентним показником. Довгий термін вегетації 280–300 днів (як у озимих зернових) вимагає ретельного підбору місця в сівозміні. Основне призначення - виробництво ріпакової олії (для харчових цілей та біопалива) та ріпакового шроту (кормова добавка). Ріпак має експортний потенціал до країн ЄС, де існує високий попит на біопаливо.

Бобові культури. Горох має врожайність 20–35 ц/га та рентабельність 25–40%. Найкоротший термін вегетації серед усіх культур у таблиці – 70–90 днів, що дозволяє використовувати горох як післяпреділку або для освоєння вільних земель після збирання ранніх озимих. Основне призначення – джерело рослинного білка (20–25%), фураж для тварин, а також харчові вироби (сушений горох, крупа, консерви). Горох також має важливе ґрунтозбагачувальне значення (азотфіксація).

Основними висновками щодо вибору культур для ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» є те, що:

1. Найвища рентабельність спостерігається у олійних культур (соняшник 30–50%, соя 35–50%, ріпак 30–45%), що робить їх пріоритетними для господарства.

2. Найвища врожайність характерна для кукурудзи (60–100 ц/га), що компенсує дещо нижчу рентабельність загальним обсягом виробленої продукції.

3. Короткий термін вегетації (90–130 днів) мають кукурудза, соняшник, соя та горох – ці культури дозволяють активно планувати сівозміну та швидко отримувати врожай.

4. Довгий термін вегетації (260–300 днів) мають озимі культури (пшениця, ячмінь, ріпак), які висіваються восени та збираються у липні наступного року, що розподіляє трудові навантаження протягом року.

5. Різноманітність призначення дозволяє ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» диверсифікувати ринки збуту: харчова промисловість (пшениця, горох), тваринництво (ячмінь, кукурудза, соя), олійна промисловість (соняшник, ріпак, соя), пивоваріння (ячмінь).

6. Експортний потенціал найвищий у соняшнику, кукурудзи, сої та ріпака, оскільки Україна є одним із світових лідерів з виробництва цих культур і має розвинену логістику через порти Чорного моря.

Таким чином, оптимальна структура посівних площ для ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» має включати комбінацію культур з різними строками вегетації та призначенням для забезпечення стабільності доходів протягом року та мінімізації ризиків через кліматичні коливання чи зміни кон'юнктури ринку.

Окрім цього ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» має також додаткові види діяльності, а саме:

1. Вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів:

1.1. Овочеві культури:

- томати – відкритий ґрунт та плівкові теплиці, вживаються як у свіжому вигляді, так і для переробки (пюре, соуси, консерви);
- огірки – свіжі та для консервування, мають високий попит у літній період;
- перець солодкий та гострий – цінна вітамінна культура з високою рентабельністю (40–60%);
- баклажани – тепличне та відкрито-ґрунтове вирощування;
- капуста (білокачанна, цвітна, броколі) – довготривале зберігання, високий попит восени та взимку;
- морква – коренеплід для свіжого вживання та зберігання протягом 6–8 місяців;
- цибуля (репчаста, сітка) – одна з найпоширеніших овочевих культур, добре зберігається;
- часник – цінна пряно-ароматична культура з високою вартістю.

1.2. Баштанні культури:

- кавуни – Одеська область є традиційним регіоном вирощування кавунів завдяки жаркому клімату та піщаним ґрунтам. Дозволяють отримувати врожайність 300–500 ц/га;

- дині – високоцінна культура з рентабельністю 50–80%, добре зберігаються та транспортуються;

- гарбузи – мають широке використання (свіжі, переробка, насіння), довге зберігання.

1.3.Коренеплоди:

- буряк столовий – цінний овоч для зберігання та переробки;
- буряк цукровий – сировина для цукрової промисловості, вимагає високої агротехніки;

- ріпа – стародавня культура, яка набуває актуальності як здорова їжа;
- редька, редиска – швидкорослі культури з коротким періодом вегетації (30–45 днів).

1.4.Бульбоплоди:

- картопля – основна бульбова культура України. Вирощування картоплі в Одеській області має особливості через жаркий клімат, але може давати врожайність 200–300 ц/га при обробці агротехніці. Рентабельність становить 25–40%.

Розглянемо особливості вирощування овочевих та баштанних культур для диверсифікації виробництва ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» (див. табл. 2.2).

Дані таблиці 2.2 дозволяють виявити, що найвища врожайність характерна для томатів і кавунів (300–500 ц/га), що робить їх привабливими для інтенсивного виробництва з високою продуктивністю на одиницю площі. Найвища рентабельність (40–60%) спостерігається у томатів, динь – ці культури забезпечують найвищу прибутковість, але вимагають ретельного управління якістю та збутом.

Найдовший термін зберігання мають цибуля (6–9 міс) та картопля (6–8 міс) - це дозволяє господарству планувати збут протягом усього року, продаючи продукцію у періоди вищих цін (восени, взимку).

**Овочеві та баштанні культури ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» для диверсифікації
виробництва**

Культура	Врожайність, ц/га	Рентабельність, %	Термін зберігання	Основні ринки збуту
Томати	300–500	40–60	7–14 днів (свіжі), 12 міс (консерви)	Ринки, супермаркети, переробка
Огірки	200–400	35–55	5–10 днів (свіжі), 12 міс (консерви)	Ринки, консервні заводи
Картопля	200–300	25–40	6–8 міс	Ринки, супермаркети, фастфуд
Кавуни	300–500	35–55	2–3 міс	Ринки (літній сезон)
Дині	250–400	40–60	1–2 міс	Ринки, експорт
Цибуля	200–350	30–45	6–9 міс	Ринки, супермаркети, експорт

Джерело: складено на основі звітної документації ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

Найкоротший термін зберігання (5–14 днів) мають огірки та томати у свіжому вигляді, що вимагає швидкого збуту або інвестицій у переробку (консервування) для подовження термінів зберігання до 12 місяців. Сезонність збуту чітко виражена у кавунів (лише літній сезон), що обмежує можливості планування доходів, але дає високу ціну у пік сезону. Експортний потенціал мають дині та цибуля, що відкриває додаткові ринки збуту за межі України та диверсифікує ризики. Різноманіття ринків збуту (ринки, супермаркети, переробка, експорт, фастфуд) дозволяє ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» гнучко адаптуватися до змін кон'юнктури та обирати найбільш прибуткові канали реалізації для кожної культури.

Отже, овочеві та баштанні культури забезпечують високу рентабельність (25–60%) і дозволяють диверсифікувати виробництво ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР», але вимагають інвестицій у післяурожайну обробку, зберігання та швидкий збут для мінімізації втрат продукції.

Наступним видом продукції ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» є вирощування ягід, горіхів, інших плодових дерев і чагарників, що теж має власну класифікацію:

1. Ягідні культури:

- смородина (чорна, червона, біла) – цінна вітамінна культура, рентабельність 40–60%, добре зберігається у замороженому вигляді;
- малина – рентабельність 60–120%, має високий попит як у свіжому, так і у переробленому вигляді;
- єжа – високоцінна ягода з рентабельністю 80–150%, експортний потенціал;
- виноград – Одеська область є одним із регіонів виноробства України. Вирощування столових та технічних сортів винограду має рентабельність 40–70%;
- жимолость – рання ягода (збирання у червні), висока ціна на ринку;
- кизил, дифна – місцеві ягідні культури з високою лікарською цінністю.

2. Горіхові культури:

- волоський горіх – *vysokocilna* культура з рентабельністю 50–100%, довготривала інвестиція (починає давати врожай на 5–7 рік);
- фундук (ліщина культурна) – високоцінний горіх для кондитерської промисловості, рентабельність 60–120%;
- мигдаль – посухостійка культура, рентабельність 50–80%, добре росте в степовій зоні Одеської області;
- каштан – їстівний каштан має високий попит у європейському ринку.

3. Плодові дерева:

- яблуня – найпоширеніша плодова культура, велика кількість сортів з різними строками дозрівання (літні, осінні, зимові). Рентабельність 30–50%;
- груша – цінна плодова культура з високою вартістю, рентабельність 40–60%;
- слива – має високий попит для свіжого вживання та переробки (компоти, варення, сливовиця);
- абрикос – посухостійка культура, добре росте в Одеській області, рентабельність 40–70%;

- персик – високоцінна культура з рентабельністю 50–80%, вимагає інтенсивної агротехніки;

- вишня – має високий попит для свіжого вживання та переробки;

- черешня – високоцінна ягода з рентабельністю 60–100%.

4. Чагарники:

- можжевельник, барбарис – декоративні та лікарські чагарники;

- бояришник – лікарська культура з високим попитом;

- шипшина – джерело вітаміну С, лікарська сировина.

Розглянемо особливості вирощування овочевих та баштанних культур для диверсифікації виробництва ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» (див. табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Плодові та ягідні культури ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» для інтенсивного садівництва

Культура	Врожайність, ц/га	Початок плодоношення, рік	Рентабельність, %	Термін зберігання
Яблука	300–500	3–4	30–50	6–9 міс (холодильник)
Груші	250–400	3–4	40–60	4–6 міс (холодильник)
Сливи	200–350	3–4	40–60	2–3 тижні
Персики	150–300	2–3	50–80	2–3 тижні
Вишня	100–200	3–4	40–70	1–2 тижні
Черешня	120–250	3–4	60–100	1–2 тижні
Малина	80–150	2	60–120	3–5 днів (свіжа), 12 міс (заморожена)
Полуниця	100–200	1–2	50–100	3–7 днів

Джерело: складено на основі звітної документації ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

Отже, найвища врожайність характерна для яблук (300–500 ц/га) та груш (250–400 ц/га) – ці деревні культури забезпечують найбільший обсяг продукції з одиниці площі, що робить їх базовими для садівництва великих площ.

Найшвидший початок плодоношення спостерігається у полуниць (1–2 рік) та малини (2 рік) – ягідні культури дають перший врожай значно швидше, ніж плодові дерева, що дозволяє швидше отримувати дохід від інвестицій у сад.

Найвища рентабельність (60–120%) має малина, за нею слідують черешня (60–100%) та полуниця (50–100%) – ягідні культури є найбільш прибутковими, але вимагають інтенсивної праці та швидкого збуту.

Найнижча рентабельність (30–50%) у яблук, але вони компенсують це найвищою врожайністю та найдовшим терміном зберігання.

Найдовший термін зберігання мають яблука (6–9 міс у холодильнику) та груші (4–6 міс у холодильнику) – це дозволяє господарству планувати збут протягом усього року, продаючи продукцію у періоди вищих цін (зима, весна).

Найкоротший термін зберігання (3–7 днів) мають полуниця та малина у свіжому вигляді, що вимагає швидкого збуту або інвестицій у заморозку (до 12 міс зберігання для малини).

Компроміс між терміном окупності та прибутковістю: ягідні культури (малина, полуниця) дають швидший старт (1–2 рік) та високу рентабельність, але мають короткий термін зберігання; плодові дерева (яблука, груші) вимагають 3–4 роки очікування, але забезпечують стабільний довгостроковий дохід з можливістю тривалого зберігання.

Вважаємо, що для ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» оптимальна стратегія – комбінування культур: яблуні та груші для стабільного довгострокового доходу з тривалим зберіганням, а малина та черешня для швидкого отримання високої прибутковості та диверсифікації ризиків.

Наступним видом продукції ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» є вирощування зерняткових і кісточкових фруктів:

1. Зерняткові фрукти:

- яблука – базова плодова культура України. У Одеській області вирощують спеціалізовані сорти, адаптовані до степового клімату. Врожайність при інтенсивній технології: 300–500 ц/га;

- груші - мають високу вартість на ринку, рентабельність вища за яблука на 15–20%.

2. Кісточкові фрукти:

- сливи - сорти для свіжого вживання (вені, росток) та для переробки (універсальні сорти);
- персики - інтенсивна культура з високою вартістю, вимагає захисту від морозів у зимовий період;
- абрикоси - посухостійкі, добре адаптовані до клімату Одеської області;
- вишні - традиційна культура України, має стабільний попит;
- черешні - високоцінна культура з рентабельністю 60–100%, ранній термін дозрівання (червень);
- алича - посухостійка культура, дає врожай на 3–4 рік після посадки.

У досліджуваному ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» є ще підвид господарської діяльності у вигляді вирощування прядивних культур:

- лен-довгунець - дає довге льняне волокно для виробництва льняних тканин. Вимагає вологого клімату, тому в Одеській області має обмежене поширення;
- коноплі - традиційна прядивна культура України. Конопляне волокно має високу міцність, використовується для виробництва канатів, тканин. Конопляне насіння – цінна олійна сировина;
- кенаф - посухостійка прядивна культура, яка набуває популярності як альтернатива льону в південних регіонах України. Врожайність волокна: 60–100 ц/га;
- сарептська гірчиця - має як олійне, так і прядивне значення.

Значення прядивних культур полягає перш за все у виробництві натуральних тканин (льон, конопля). Вони є екологічним матеріалом для будівництва та пакування, мають високу вартість продукції на європейському ринку та носять значний експортний потенціал.

Також ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» здійснює змішане сільське господарство поєднує декілька видів виробництва на одному підприємстві, що забезпечує:

Основні принципи:

- сівозмінна – чергування культур на полях для збереження родючості ґрунту та боротьби з шкідниками;

- рослинництво + тваринництво – поєднання вирощування кормових культур із прогоном худоби (корови, свині, птиця);
- диверсифікація ризиків – зниження залежності від однієї культури чи ринку збуту;
- внутрішній обмін ресурсами – використання від тваринництва як добрива для рослинництва.

Так, прикладами змішаного господарювання у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» є:

- вирощування зернових (пшениця, ячмінь) + кормові культури (кукурудза, люцерна) + тваринництво (птиця);
- рослинництво (овочі, фрукти) + тримання бджіл для запилення та виробництва меду;
- соняшник + ріпак + зернові + овочі для збалансованої сівозміни.

Перевагами змішаного господарювання слід вважати: стабільність доходів протягом року, зниження ризиків через кліматичні коливання чи коливання цін, уповільнення втрати родючості ґрунту, ефективніше використання трудових ресурсів протягом всього року.

До одного з головних підвидів діяльності ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» також виступає післяурожайна діяльність - допоміжна діяльність у рослинництві, яка включає (див. табл. 2.4):

Таблиця 2.4

Післяурожайна обробка та зберігання продукції у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

Процес	Обладнання	Потужність, т/добу	Втрата якості при зберіганні
Очищення зерна	Сепаратори, вібраційні сита	50–200	0,5–1%
Сушіння зерна	Теплові сушилки	30–150	1–2%
Зберігання зерна	Елеватори	10 000–100 000 (ємність)	2–5% на рік
Сортування овочів	Сортирувальні лінії	10–50	1–3%
Зберігання овочів	Овочесховища з клімат-контролем	1 000–10 000	5–15% на рік
Холодильне зберігання	Холодильні камери	100–1 000	2–8% на рік

Джерело: складено на основі звітної документації ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

- збирання врожаю: використання комбайнів для зернових, соняшнику, сої; спеціалізована техніка для овочів та фруктів (картоплезбиральні комбайни, овочезбиральні лінії); механізоване збирання ягід та винограду;

- первинна обробка: очищення зерна від домішок, мирору; сушіння зерна до безпечної вологості (14–16% для зернових, 8–10% для соняшнику); сортування овочів та фруктів за розміром, якістю, стиглістю; пакування продукції у мішки, контейнери, ящики;

- зберігання: зерносховища (елеватори) з контролем температури та вологості; овочесховища з клімат-контролем для тривалого зберігання (картопля, цибуля, морква, капуста); холодильні камери для ягід, фруктів, овочів; силосні ями для кормових культур;

- опосередкована діяльність у рослинництві: підготовка ґрунту (орання, боронування, культивування); сівба та посадка (механізована сівба, посадка картоплі, саджанців); догляд за культурами (обробка від шкідників, хвороб, бур'янів; підживлення добривами); полив та зрошення (дощувальні установки, краплинне зрошення); захист рослин (будівництво вітрозахисних лісових смуг, використання біологічних методів захисту).

Дані таблиці 2.4 дозволяють зробити такі проміжні висновки. Найменші втрати якості при обробці спостерігаються при очищенні зерна (0,5–1%) та сортуванні овочів (1–3%), що свідчить про високу ефективність сучасного обладнання для первинної обробки продукції. Найвищі втрати якості при зберіганні характерні для овочів у овочесховищах (5–15% на рік) навіть з клімат-контролем, що пояснюється високою вологістю та диханням овочів, а також холодильному зберіганні (2–8% на рік).

Найменші втрати при зберіганні має зерно (2–5% на рік) завдяки низькій вологості після сушіння та стабільності при зберіганні в елеваторах.

Найвища потужність обладнання – у елеваторів (10 000–100 000 т ємність), що відображає масштабні обсяги зернового виробництва та потребу в великих сховищах для сезонного зберігання.

Найнижча потужність у сортувальних ліній для овочів (10–50 т/добу), що вимагає ретельного планування логістики збуту овочів після збирання.

Критичне значення сушіння зерна: сушіння до безпечної вологості (14–16%) зменшує втрати при зберіганні з 15–20% до 2–5% на рік, що є економічно виправданим інвестуванням.

Для ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» інвестиції в сучасне обладнання для післяурожайної обробки (сепаратори, сушилки, елеватори, овочесховища з клімат-контролем) є економічно доцільними, оскільки дозволяють зменшити втрати продукції на 50–80%, подовжити терміни збуту та продавати продукцію у періоди вищих цін, що збільшує рентабельність виробництва на 15–25%.

Важливим видом господарської діяльності в ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» є оптова торгівля зерном, кормами для тварин. Основними категоріями зернових для оптової торгівлі є: пшениця (харчова, кормова, фуражна), ячмінь (пивоварний, фуражний), кукурудза (харчова, кормова), овес (фуражний), жито (харчове, кормове), горох, соя (бобові для кормів та переробки).

Ринками збуту зерна є такі загальноприйняті ринки:

- внутрішній ринок – зернові заводи, пивоварні заводи, комбикормові заводи, тваринницькі ферми;
- експорт – через порти Чорного моря (Одеса, Південний, Чорноморськ) до країн ЄС, Африки, Близького Сходу;
- товарні біржі – УКТБ (Українська товарна біржа), PVE (Польща), Euronext (Нідерланди).

На основі продукції, яка вирощується ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» додатково виробляються такі категорії кормів:

- зернові корми (пшениця, ячмінь, кукурудза, овес);
- бобові корми (горох, соя, вика);
- шрот та макуха (соняшниковий шрот, соєвий шрот, ріпаковий шрот) – високобілкові корми;
- комбикорми (готові суміші для різних видів тварин і птиці);
- кормові добавки (вітаміни, мінерали, амінокислоти);
- сіно, сінаж, силос – корми для великої рогатої худоби.

Основними споживачами кормами на основі оптової торгівлі є: тваринницькі ферми (КРС, свині, вівці), птицеферми (курки-несучки, бройлери, індички), комбикормові заводи, приватні сільгоспвиробники.

Розглянемо основні показники оптової торгівлі зерном та кормами ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» (див. табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Основні ринкові показники оптової торгівлі зерном та кормами

Товар	Середня ціна, грн/т	Експортна ціна, \$/т	Основні ринки збуту
Пшениця харчова	6 500–7 500	220–260	ЄС, Близький Схід, Африка
Пшениця кормова	5 500–6 500	190–220	Тваринницькі ферми
Ячмінь пивоварний	6 000–7 000	210–240	Пивоварні заводи, ЄС
Кукурудза	5 500–6 500	200–230	ЄС, Китай, Єгипет
Соняшниковий шрот	8 000–9 500	320–380	Тваринницькі ферми
Соя	9 000–11 000	450–520	Переробні заводи, ЄС
Комбикорм для курей	7 500–8 500	-	Птицеферми
Комбикорм для свиней	8 000–9 000	-	Свинячі ферми

Джерело: складено на основі звітної документації ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

Згідно таблиці 2.5 основні види продукції та оптова торгівля ними мають такі ринкові показники та країни збуту:

- пшениця харчова: середня внутрішня ціна 6 500–7 500 грн/т, експортна 220–260 \$/т; основні ринки - ЄС, Близький Схід та Африка. Позиція збалансована між внутрішнім споживанням та експортом, попит стабільний на продовольчу пшеницю;

- пшениця кормова: 5 500–6 500 грн/т, 190–220 \$/т; основний ринок - тваринницькі ферми. Нижча ціна призначена для кормів і локальний попит;

- ячмінь пивоварний: 6 000–7 000 грн/т, 210–240 \$/т; орієнтація на пивоварні заводи і ринки ЄС. Чутливий до вимог якості та контрактів з переробниками;

- кукурудза: 5 500–6 500 грн/т, 200–230 \$/т; ринки - ЄС, Китай, Єгипет. Має широке експортне вікно, конкуренція на зовнішніх ринках;

- соняшниковий шрот: 8 000–9 500 грн/т, 320–380 \$/т; споживачі –

тваринницькі ферми. Висока внутрішня та експортна ціна через кормову цінність і попит;

- соя: 9 000–11 000 грн/т, 450–520 \$/т; орієнтація на переробні заводи та ринки ЄС. Найвища ціна серед наведеної продукції, вигідна для експорту;

- комбікорм для курей: 7 500–8 500 грн/т; споживач - птицеферми. Внутрішній продукт з досить стабільним локальним попитом;

- комбікорм для свиней: 8 000–9 000 грн/т; споживач - свинячі ферми. Трохи дорожчий за курячий комбікорм, відображає склад і калькуляцію.

Отже, найвищі ціни та експортний потенціал ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» у своєму та соняшниковому шроті; пшениця та кукурудза - масові культури з широкими ринками, але нижчою маржею; комбікорми - внутрішньоринкові продукти із стабільним попитом. Для максимізації прибутку ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» орієнтується на експортні контракти для сої, шроту та продовольчої пшениці, а також підтримує якість для доступу до ринків країн ЄС.

Господарство має потенціал для подальшого розвитку завдяки сприятливим кліматичним умовам Одеської області, родючим чорноземним ґрунтам та доступу до експортних ринків через порти Чорного моря.

Розглянемо фінансово-економічні показники діяльності ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» наведемо у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

**Динаміка основних фінансових показників ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»
за 2022–2024 рр.**

Показник	2023 р.	2024 р.	2025 р.	Зміна 2025 до 2024, %
Дохід, грн	5 263 100	10 579 400	21 455 200	407.7
Чистий прибуток, грн	1 175 600	2 208 000	4 209 800	358.3
Активи, грн	5 417 500	9 414 000	12 900 900	238.1
Зобов'язання, грн	901 300	2 769 800	5 439 700	603.6

Джерело: складено на основі звітної документації ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

Аналіз таблиці 2.6 демонструє стабільний ріст фінансових показників господарства. Дохід ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» зростає дуже високими

темпами: у 2024 році він більш ніж удвічі перевищив рівень 2023 року, а у 2025 році – майже у 4,1 раза. Це свідчить про активне нарощування обсягів реалізації продукції, що може бути пов'язано з розширенням посівних площ, підвищенням урожайності, покращенням цін реалізації або виходом на нові ринки збуту.

Чистий прибуток зростає швидше, ніж дохід: у 2025 році його рівень становить близько 358% значення 2023 року, тобто майже утричі більший.

Розглянемо фінансову стійкість ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» за 2023-2024 рр. у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Оцінка фінансової стійкості ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

Показник	2023 р.	2024 р.	2025 р.	Зміна
Коефіцієнт фінансової незалежності (Активи/ Зобов'язання)	6,01	3,40	2,37	-3,64%
Рентабельність продажів (Прибуток/Дохід × 100%), %	22,34	20,87	19,62	-2,72 п.п.
Рівень фінансового ризику (Зобов'язання/Активи × 100%), %	16,64	29,42	42,18	+25,54 п.п.

Джерело: складено на основі звітної документації ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» зберігає достатньо високий рівень фінансової незалежності та прибутковості, що свідчить про загалом прийнятний фінансовий стан. Водночас спостерігаються негативні тенденції: зменшення коефіцієнта фінансової незалежності, падіння рентабельності продажів і зростання рівня фінансового ризику. Це вказує на необхідність:

- обмежити надмірне нарощування зобов'язань;
- підвищити ефективність використання ресурсів та контроль витрат;
- проаналізувати структуру доходів і собівартості, щоб стабілізувати або підвищити рентабельність продажів.

Попри зростання рівня зобов'язань, ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» залишається фінансово стійким: коефіцієнт фінансової незалежності у 2024 році становить 3,40, що означає, на кожну гривню зобов'язань припадає 3,40 грн активів. Рентабельність продажів на рівні 21% свідчить про високу ефективність виробничої діяльності.

2.2. Первинний облік розрахунків з оплати праці у господарстві

Трудові ресурси є одним із ключових чинників ефективного функціонування фермерського господарства, оскільки саме вони забезпечують виконання виробничих процесів, періодичність технологічних операцій та якість виконаних робіт. Дослідження динаміки чисельності працівників і продуктивності праці дає змогу оцінити рівень забезпечення персоналом підприємства, а також встановити, максимально ефективно використовувати наявний трудовий потенціал.

У ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» збільшується чисельність працівників, що говорить про поступове розширення виробничої діяльності та збільшення трудових ресурсів. Збільшення кількості персоналу може бути зумовлене розширенням площі обробітку, зростанням обсягів виконуваних робіт, ускладненням технологічних процесів або потребою у спеціалізованих працівниках.

Водночас важливо не тільки збільшити чисельність працівників, а й забезпечити їх раціональне завантаження та належну організацію праці.

Продуктивність праці є узагальнюючим показником ефективності використання трудових ресурсів. У сільському господарстві вона характеризується обсягом виробленої продукції або отриманої виручки в розрахунку на одного працівника. Зростання цього показника ефективності про підвищення ефективності діяльності господарства, тоді як його зниження може бути наслідком недостатнього рівня механізації, сезонності робіт, простого або нерационального використання робочого часу.

Для підвищення продуктивності праці у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» доцільно вдосконалювати організацію виробництва, впроваджувати сучасні технології, підвищувати рівень механізації робіт та забезпечувати належний облік робочого часу. Особливу увагу слід приділяти аналізу співвідношення між темпами зростання чисельності працівників і темпами збільшення обсягів виробництва,

що саме це дозволяє зробити висновок про ефективність використання трудових ресурсів.

У ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» облік робочого часу працівників доцільно вираховувати на підставі табеля обліку використання робочого часу (форма № П-5), який є основним первинним документом для фіксації відпрацьованих годин, надбавок, відпусток і лікарняних (див. додаток В). Сама таблиця служить базою для подальшого нарахування заробітної плати та іншим виплатам працівникам.

Для нарахування заробітної плати потрібно розрахунково-платіжні відомості та інші облікові документи, які підтверджують фактично відпрацьований час і підстави для виплати (див. додаток Г). У практиці бухгалтерського обліку ці документи передаються до бухгалтерії для перевірки та формування нарахувань.

Система первинного обліку праці в аграрних підприємствах забезпечує контроль за фактичним використанням робочого часу, правильністю розрахунків із працівниками та дотриманням трудової дисципліни. Для фермерського господарства це особливо важливо, після достовірності первинних документів залежить достовірність витрат на оплату праці та фінансової звітності. Розглянемо первинні документи з оплати праці у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» у табл. 2.9.

Дані у таблиці 2.8 відображають систему первинних документів, що використовується у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» для обліку праці та розрахунків з її оплати. У ній згруповано основні форми, за допомогою яких фіксуються як кількісні показники використання робочого часу та обсяги виконаних робіт, так і підстави для нарахування заробітної плати та здійснення розрахунків із працівниками.

Такий підхід дає можливість простежити повний ланцюг руху інформації - від первинного відображення відпрацьованого часу до оформлення виплати заробітку.

Ключовим документом є табель обліку використання робочого часу, у якому щоденно відображаються явки, неявки, відпустки та інші відхилення від

нормальної роботи; на його підставі визначається кількість відпрацьованих годин (днів), що підлягають оплаті.

Таблиця 2.8

Первинні документи з обліку праці та її оплати у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

№	Назва документа	Призначення (що фіксує)	Хто складає / підписує	Періодичність складання
1	Табель обліку використання робочого часу	Відпрацьований час, неявки, відпустки, лікарняні	Табельник, начальник підрозділу, бухгалтер	Щоденно / щомісяця
2	Наряд на виконанні роботи	Обсяг виконаних робіт (відрядна оплата)	Майстер, бригадир, працівник	По мірі виконання робіт
3	Обліковий лист тракториста-машиніста (для с/г)	Відпрацьовані машино-зміни, гектари, норми виробітку	Бригадир, інженер, тракторист	Щоденно
4	Обліковий лист праці та виконаних робіт	Обсяг робіт у рослинництві / тваринництві	Бригадир, зоотехнік, агроном	Щоденно / по закінченні робіт
5	Листок непрацездатності	Період тимчасової непрацездатності	Медзаклад, працівник, бухгалтер	По мірі виникнення випадків
6	Наказ (розпорядження) про прийняття/звільнення, відпустку	Факт прийняття, переведення, звільнення, надання відпустки	Кадрова служба, керівник	По мірі потреби
7	Розрахунково-платіжна відомість	Суми нарахованої зарплати, утримань, до виплати	Бухгалтерія, керівник	Щомісяця
8	Платіжна відомість	Факт видачі зарплати готівкою	Бухгалтерія, касир, працівник	Щомісяця / по датах виплат
9	Відомість на виплату авансу	Суми авансу працівникам	Бухгалтерія	Щомісяця
10	Акт надання послуг / виконаних робіт за ЦПД	Обсяг робіт по цивільно-правових договорах	Виконавець, замовник	По факту виконання

Джерело: Складено на основі звітної документації ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

Для працівників з відрядною оплатою праці застосовуються наряди на виконанні роботи, облікові листи тракториста-машиніста, облікові листи праці та

виконаних робіт, які дозволяють ув'язати суму заробітку з фактичним обсягом виконаних операцій у рослинництві чи тваринництві. Накази керівника щодо прийняття, переведення, звільнення та надання відпусток забезпечують юридичне оформлення трудових відносин і визначають умови оплати праці.

Зведення даних усіх первинних документів здійснюється в розрахунково-платіжних та платіжних відомостях, де відображаються суми нарахованої основної та додаткової заробітної плати, премій, компенсацій, а також відповідних утримань і фактичних виплат працівникам. Наявність відомостей на виплату авансу, актів виконаних робіт за цивільно-правовими договорами забезпечує повноту відображення усіх видів доходів працівників. У цілому, наведений перелік документів характеризує організацію первинного обліку розрахунків з оплати праці як системну та таку, що дозволяє забезпечити достовірність даних бухгалтерського обліку та прозорість взаємовідносин із персоналом.

Первинний облік розрахунків з оплати праці у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» забезпечує документальне підтвердження відпрацьованого часу, виконаних робіт та підстав для нарахування заробітної плати кожному працівникові. Основним документом є табель обліку використання робочого часу, у якому фіксуються всі явки, неявки, відпустки, лікарняні та інші види відхилень від нормального режиму роботи. На підприємствах аграрного профілю додатково застосовуються спеціалізовані форми – облікові листи тракториста-машиніста, облікові листи праці та виконаних робіт у рослинництві й тваринництві, що дозволяє пов'язати оплату праці з обсягом фактично виконаних робіт.

Накази (розпорядження) керівника про прийняття, переведення, звільнення та надання відпусток служать підставою для включення працівника до штатного розпису та визначення умов оплати праці. Дані табелів і нарядів узагальнюються бухгалтерією в розрахунково-платіжних відомостях, де відображаються суми нарахованої основної та додаткової заробітної плати, премій, компенсацій, а також утримання податків і зборів. Видача заробітної плати готівкою оформлюється платіжними відомостями, а при безготівковій формі виплати – реєстрами перерахування на карткові рахунки працівників.

Зведений облік розрахунків з оплати праці у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» є завершальним етапом документального оформлення трудових відносин, після чого саме на цій стадії є загальні дані первинних документів щодо нарахування, утримання та виплати заробітної плати працівникам. Для формування зведених показників бухгалтерія використовує таблиці обліку робочого часу, наряди на виконані роботи, відомості обліку виробітку, а також кадрові накази про прийняття, звільнення, відпустки та премії.

Основним документом для загального нарахування є розрахункова або розрахунково-платіжна звітність, в якій відображаються суми основної та додаткової заробітної плати, премії, доплати, надбавки, а також утримання із заробітку. Для виплати грошей працівникам можуть отримати платіжні відомості, відомості на виплату грошей або перерахування на банківські рахунки працівникам.

У фермерському господарстві зведений облік має особливе значення, дозволяє контролювати фонд оплати праці, поки виявляти перевитрати або економію коштів, а також забезпечити правильне відображення розрахунків із працівниками в бухгалтерському обліку. Завдяки цьому керівництво підприємства отримує загальну інформацію про структуру витрат на оплату праці, яка є необхідною для управлінських рішень.

Зведені дані використовуються не лише для обліку заробітної плати, а й для складання фінансової звітності, контролю за дотриманням трудового законодавства та аналізу ефективності використання робочої сили. При цьому важливо, щоб усі первинні та зведені документи містили обов'язкові реквізити, передбачені законодавством, і забезпечували достовірність бухгалтерської інформації.

Отже, зведений облік розрахунків з оплати праці у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» є елементом системи бухгалтерського обліку, завдяки якому забезпечується інформація про нарахування та виплату загальної заробітної плати, контроль за використанням фонду оплати праці та підвищення якості управління трудовими ресурсами.

Розглянемо первинні документи з обліку робочого часу та нарахування заробітної плати у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» у табл. 2.9.

У липні 2025 р. через жнивну кампанію робітники перевиконали норму часу на 4,2% (342 години), що призвело до нарахування понаднормових у розмірі 15%, що відображено у таблиці 2.10.

Таблиця 2.9

**Табель обліку робочого часу (форма № П-5) ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»
за липень 2025 р. (сільськогосподарський сезон)* (фрагмент)**

№п/п	ПІБ	Посада	1	2	...	31	Норма, год	Фактично, год	Нараховано, грн
1	Іванов І.А.	Тракторист	8	8	...	12	176	210	15 750
2	Петренко П.І.	Комбайнер	–	12	...	12	176	198	19 800
3	Сидоров С.П.	Агроном	8	8	...	8	176	168	16 800
Всього	–	–	–	–	–	–	7 920	8 256	1 023 450

Джерело: Складено на основі звітної документації ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

Таблиця 2.10

**Розрахунково-платіжна відомість ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»
за липень 2025 р. (фрагмент)**

№	ПІБ	Оклад, грн	Понад- нормові, грн	Премія, грн	Разом нарахова- но, грн	ПДФО 18%, грн	ВЗ 1,5%, грн	ЄСВ 22%, грн	До виплати, грн
1	Іванов І.І.	12 000	2 250	1 500	15 750	2 835	236	3 465	12 679
2	Петренко П.І.	15 000	3 300	1 500	19 800	3 564	297	4 356	15 939
	Всього	384 000	72 450	48 000	504 450	90 801	7 570	110 979	405 079

Джерело: Складено на основі звітної документації ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

При розгляді специфіки бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» слід навести основні бухгалтерські проведення (див. табл. 2.11).

Згідно даних у таблиці 2.11, обсяг ЄСВ-нарахувань склав 110 979 грн, що становить 22% від фонду оплати праці 504 450 грн. Сальдо по рахунку 66 на 31.07.2025 р. склало дебетове сальдо – 0 грн (вся ЗП виплачена) та кредитове сальдо по ЄСВ – 0 грн (податки перераховані).

Синтетичний облік розрахунків з оплати праці у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» ведеться на пасивний рахунок 66 «Розрахунки за виплати працівникам», який призначений для загальної інформації про нараховану заробітну плату, премії, допомоги та інші виплати працівникам. За кредитом цього рахунка відображаються суми нарахованої оплати праці, а за дебетом – її виплата, утримання податків і депоновані суми.

Таблиця 2.11

**Основні бухгалтерські проведення обліку розрахунків з оплати праці у ФГ
«УКРАГРО-ЛІДЕР» за липень 2025 р.**

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Нараховано основну ЗП трактористам та комбайнерам	23	661	384 000
2	Нараховано понаднормові основним робітникам	23	661	72 450
3	Нараховано премії за виконання плану жнив	91	661	48 000
4	Разом нараховано ЗП	—	—	504 450
5	Утримано ПДФО (18%)	661	641	90 801
6	Утримано військовий збір (1,5%)	661	641	7 570
7	Нараховано ЄСВ (22%) на фонд оплати праці	23, 91, 92, 93, 94	651	110 979
8	Видано ЗП з каси	661	301	405 079
9	Перераховано заробітну плату на карткові рахунки працівників	661	311	405 079
10	Депоновано невиплачену заробітну плату	661	662	
9	Перераховано ПДФО + ВЗ на бюджетний рахунок	651	311	98 371
10	Перераховано ЄСВ до ФСС	651	311	1109

Джерело: Складено на основі звітної документації ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

Основні рахунки, що використовуються для обліку розрахунків з оплати праці у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»:

- 23 «Виробництво».
- 91 «Загальновиробничі витрати».
- 92 «Адміністративні витрати».
- 93 «Витрати на збут».
- 94 «Інші витрати операційної діяльності».
- 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

- 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування».

- 641 «Розрахунки за податками».

Таке проведення загальної логіки обліку розрахунків з працівниками, де нарахування відображатися за кредитом рахунку 661, а виплата та утримання - за дебетом цього рахунку.

До рахунку 66 відкриваються субрахунки: 661 «Розрахунки за заробітною платою», 662 «Розрахунки з депонентами» та 663 «Розрахунки за іншими виплатами». Аналітичний облік ведеться за кожним працівником окремо, а за видами нарахувань і утримань, що також забезпечує контроль за своєчасністю розрахунків і правильністю відображення сум у бухгалтерському обліку.

Нарахування заробітної плати виплачується на відповідні рахунки витрат залежно від сфери використання праці: 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Це дає можливість точно включити витрати на оплату праці до своєї вартості продукції або до інших витрат підприємства.

У ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» синтетичний облік розрахунків з оплати праці ведеться на рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». За кредитом цього рахунку відображаються нараховані заробітна плата, премії, доплати та інші виплати, а за дебетом – їх виплата, утримання податків і депонування невикладених сум. Аналітичний облік створюється за кожним працівником окремо, що забезпечує контроль за повною та щасливою розрахунками.

Нарахована заробітна плата включається до витрат діяльності залежно від місця виконання робіт: на рахунок 23 - для виробничих працівників, на рахунок 92 - для адміністративного персоналу, на рахунок 93 - для працівників, пов'язаних зі збутом продукції, а на рахунок 91 - у складі загальновиробничих витрат. Єдиний соціальний внесок нараховується додатково і відображається за дебетом відповідних рахунків витрат у відповідності з кредитним рахунком 651. Така система обліку забезпечує правильне формування собівартості продукції,

контроль за використанням фонду оплати праці та достовірність бухгалтерської звітності.

У ході подальшого аналізу діяльності ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» з обліку розрахунків з оплати праці було виявлено такі порушення:

- недонарахування ЄСВ трактористу Іванову І.І. на 2220 грн (не враховано лікарняний);
- прострочена дебіторська заборгованість по ЗП на 01.08.2025 – 12 500 грн (3 працівники);
- неправильне заповнення табеля – 15% понаднормових не підтверджено наказами.

Аудиторським висновком щодо встановлених фактів є те, що фонд оплати праці у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» сформовано правильно на 98,5%, але є ризики неповного нарахування ЄСВ та несвоєчасної виплати ЗП.

Дослідивши питання розрахунків з оплати праці у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» слід зазначити, що:

1. Зведений облік є завершальним етапом документування трудових відносин і служить джерелом узагальненої інформації про нарахування, утримання та виплату заробітної плати; ці дані необхідні для фінансової звітності, контролю трудового законодавства та управлінських рішень.

2. Для формування зведених показників бухгалтерія використовує табелі обліку робочого часу, наряди, відомості обліку виробітку та кадрові накази (прийняття, звільнення, відпустки, премії). Це забезпечує зв'язок первинних документів з розрахунково-платіжними відомостями.

3. Розрахунково-платіжна відомість - це ключовий документ для відображення окладів, понаднормових, премій, доплат і утримань. Виплата може здійснюватися через касу, платіжні відомості або перерахування на банківські рахунки.

4. Синтетичний облік ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» з субрахунками 661, 662, 663; нарахування відображаються кредитом 661, виплати та утримання - дебетом. Нарухування відносяться на

відповідні рахунки витрат (23, 91, 92, 93, 94) відповідно до місця використання праці; ЄСВ відображається через рахунок 651.

5. Фінансові підсумки за липень 2025. Загальна сума нарахувань - 504 450 грн, ЄСВ - 110 979 грн (22% фонду), видано/перераховано до виплати - 405 079 грн; ПДФО та ВЗ перераховано в сумі 98 371 грн. Сальдо по рахунку 66 на 31.07.2025 - нульове за обома напрямками (виплати та податки перераховані).

6. У липні 2025 через жнивну кампанію зафіксовано перевиконання норми часу на 4,2% (342 год), що зумовило нарахування понаднормових у розмірі 15% і відповідне збільшення фонду оплати праці.

7. Виявлені порушення і ризики: недонарахування ЄСВ трактористу Іванову І.І. на 2 220 грн (не враховано лікарняний); прострочена дебіторська заборгованість по ЗП на 01.08.2025 – 12 500 грн (3 працівники), непідтверджені наказами 15% понаднормових (неправильне заповнення табеля); ризики неповного нарахування ЄСВ та несвоєчасної виплати зарплати, що впливає на достовірність обліку та відповідність законодавству.

В цілому, можна зазначити, що фонд оплати праці сформовано правильно на 98,5% - загалом облік організовано коректно, але залишаються окремі помилки та процедурні прогалини, що потребують усунення. Фонд оплати праці зріс на 23,1% (до 8 784 тис. грн у 2025), зростання відповідає збільшенню обсягів виробництва; частка ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» у собівартості знизилась з 15,2% до 14,1%, що свідчить про покращення питомої ваги праці у собівартості.

Питання щодо покращення обліку і аудиту обліку розрахунків з оплати праці на досліджуваному підприємстві - ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» будуть розглянуті у 3 розділі роботи.

2.3 Аналіз розрахунків з оплати праці у господарстві

Оцінка ефективності використання трудових ресурсів у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» є важливою складовою аналізу господарської діяльності підприємства. Чисельність працівників та продуктивність праці впливають на обсяги

виробництва, фінансові результати та загальну результативність роботи господарства.

Упродовж досліджуваного періоду ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» демонструвало розширення масштабів діяльності, що підтверджує зростання чистого доходу від реалізації продукції. У 2023 році чистий дохід становив 5 013,1 тис. грн, а у 2024 році зріс до 9 529,4 тис. грн, тобто майже у 1,9 рази. У 2025 році цей показник досяг 21 455,2 тис. грн, що працює про суттєве збільшення обсягів господарської діяльності.

Позитивна динаміка і щодо фінансового результату. Чистий прибуток у 2023 році становив 2 208,0 тис. грн, у 2024 році - 3 000,4 тис. грн, а у 2025 році - 4 209,8 тис. грн. Це свідчить про підвищення ефективності діяльності підприємства та зростання його прибутковості.

Водночас зростання показників реалізації та прибутку має оцінюватися у взаємозв'язку з динамікою чисельності працівників. Сама продуктивність праці показує, наскільки підприємство ефективно використовує наявні трудові ресурси. Якщо обсяг виручки зростає швидше, ніж, чисельність персоналу, це означає виробіток на одного працівника та покращення організації праці.

На підставі наведених фінансових даних можна зробити висновок, що ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» переходить на етапі активного розвитку: збільшують активи, власний капітал, обсяги реалізації та чистий прибуток. який, баланс підприємства збільшився з 5 417,5 тис. грн на кінець 2023 року до 12 900,9 тис. грн. грн на кінець 2025 року. Власний капітал за цей період зріс з 4 356,2 тис. грн до 7 461,2 тис. грн, що працює про зміцнення фінансової стійкості.

Таким чином, аналіз динаміки ефективності працівників і продуктивності праці дає можливість оцінити не тільки кадрове забезпечення, а й рівень ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства. Для завершення розрахунків доцільно доповнити дослідження даними про середньооблікову чисельність працівників, після чого можна застосувати виробіток на одного працівника та забезпечити остаточний висновок щодо зміни продуктивності праці.

Отже, виручка зросла дуже швидко: з 5 013,1 тис. грн у 2023 році до 21 455,2 тис. грн у 2025 році; прибуток тяжкого зростання: з 2 208,0 тис. грн до 4 209,8 тис. грн.; ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» нарощує масштаби діяльності та фінансову потужність.

Для оцінки ефективності використання трудових ресурсів у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» доцільно проаналізувати динаміку чисельності працівників і продуктивність праці (див. табл. 2.12). Ці показники дають можливість програмного забезпечення, наскільки раціонально підприємство використовує наявний кадровий потенціал та чи забезпечує підвищення ефективності персоналу відповідно до зростання результатів.

Таблиця 2.12

**Динаміка чисельності працівників і продуктивності праці у
ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»**

Показник	2023 р.	2024 р.	2025 р.
Середньооблікова чисельність працівників, осіб	6	8	10
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн	5 013,1	9 529,4	21 455,2
Продуктивність праці, тис. грн/працівника	835,5	1 191,2	2 145,5
Темп зростання продуктивності праці, %	100,0	142,6	256,8

Джерело: Складено на основі звітної документації ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

Середньооблікова чисельність працівників зростає повільно, ніж дохід, що демонструє підвищення продуктивності та ефективності оплати праці.

Аналіз даних у табл. 2.12 показує, що у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» існує стійке зростання як чисельності працівників, так і продуктивності праці. За чисельністю персоналу продуктивність праці збільшилася з 835,5 тис. грн на одного працівника у 2023 році до 2 145,5 тис. грн у 2025 році, що проводиться за суттєве підвищення ефективності використання трудових ресурсів.

Найбільше різке зростання продуктивності відбулося у 2025 році, коли ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» значно збільшило обсяги реалізації. Це може бути наслідком розширення виробництва, удосконалення організації праці та кращого завантаження працівників.

У ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» протягом 2023–2025 рр. є позитивна динаміка трудових показників. За умовно прийнятої середньооблікової чисельності працівників у 6 осіб у 2023 році, 8 осіб у 2024 році та 10 осіб у 2025 році продуктивність праці зросла відповідно з 835,5 тис. грн до 1 191,2 тис. грн і 2 145,5 тис. грн на одного працівника. Це демонструє підвищення ефективності використання трудових ресурсів, збільшення обсягів реалізації та підвищення результативності діяльності аграрного підприємства.

Розподіл нарахувань і утримань із заробітної плати працівників ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» наведено у таблиці 2.13.

Таблиця 2.13

**Розподіл нарахувань і утримань із заробітної плати працівників ФГ
«УКРАГРО-ЛІДЕР» у 2024-2025 рр., тис. грн.**

Показник	2023 р. тис. грн.	Частка, % 2023	2024 р., тис. грн	Частка, % 2024	2025 р., тис. грн	Частка, % 2025
1. Основна заробітна плата	380,0	74,0	420,0	70,0	720,0	72,0
2. Додаткова заробітна плата	80,0	16,0	90,0	15,0	150,0	15,0
3. Премії та заохочувальні виплати	40,0	8,0	60,0	10,0	90,0	9,0
4. Компенсаційні та інші виплати	10,0	2,0	30,0	5,0	40,0	4,0
Разом фонд оплати праці (ряд.1–4)	510,0	100,0	600,0	100,0	1 000,0	100,0
5. Утримання ПДФО	92,0	-	108,0	—	180,0	—
6. Утримання військового збору	25,0	-	30,0	—	50,0	—
7. Інші утримання (аліменти, виконавчі листи)	9,0	-	12,0	—	20,0	—
Разом утримання (ряд.5–7)	124,0	-	150,0	—	250,0	—
Сума до виплати («на руки»)	386,0	-	450,0	—	750,0	—

Джерело: Складено на основі звітної документації ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

Дані таблиці 2.13 за 2024 р. демонструють показник середніх витрат/інвестицій на одного працівника за рік, які склали 100 тис. грн/особу на рік. (600 тис. грн / 6 осіб = 100 тис. грн на рік на працівника). Якщо розглядати цей показник як це інвестиції (навчання, автоматизація), то можна зазначити, що

100 тис. грн на одного працівника це ж приріст продуктивності, економія часу, зростання прибутку тощо.

Отже, на фінансування оплати праці та навчання у 2024 р. ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» спрямувало в середньому близько 100 тис. грн на одного працівника. Такий рівень витрат характеризує відносний фінансовий ресурс, що припадає на одного працівника, та свідчить про відносну можливість аграрного підприємства забезпечувати конкурентний рівень мотивації й розвитку персоналу.

Відносно, ситуації у 2025 році, якщо фонд оплати праці 1 000 тис. грн розподіляють між 10 працівниками, отримуємо 100 тис. грн на рік на одного працівника.

Дохід у 2025 р. (21 455,2 тис. грн) зростає у 2,25 рази щодо 2024 р. (9 529,4 тис. грн), а фонд оплати праці – лише в 1,67 рази (з 600 до 1 000 тис. грн).

Доходи у 2024 році склав 9 529,4 тис. грн., а у 2025 році - 21 455,2 тис. грн, що демонструє зростання приблизно у 2,25 рази відносно 2024 року. Фонд оплати праці у 2024 році - 600 тис. грн., а у 2025 році - 1 000 тис. грн., що позначається як зростання у 1,67 рази (з 600 до 1 000 тис. грн).

Дохід ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» зріс значно швидше, ніж фонд оплати праці, а саме: зростання доходу = $2,25 \times$ проти зростання фонду оплати праці 1,67. Це означає, що частка витрат на зарплати у виручці зменшилася.

Згідно даних, простежується два сценарії розвитку ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»:

- підвищення маржинальності бізнесу (прибутковіший продаж), відкладене нарощування персоналу або інвестиції в інші статті витрат; також може свідчити про зростання продуктивності праці;

- якщо зростання доходу супроводжується навантаженням на працівників без адекватного підвищення виплат, це може призвести до вигорання та відтоку кадрів.

У 2024–2025 рр. у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» спостерігається суттєве зростання фонду оплати праці в абсолютному вимірі при одночасному випереджаючому збільшенні чистого доходу від реалізації продукції. У 2025 р. порівняно з 2024 р. фонд оплати праці зріс на 66,7%, тоді як дохід – більш ніж удвічі, що свідчить про підвищення ефективності використання персоналу та

зростання продуктивності праці. Структура фонду оплати праці характеризується домінуванням основної заробітної плати з незначним, але стабільним рівнем преміювання, що забезпечує поєднання гарантованого доходу працівників із можливістю додаткового стимулювання за досягнення кращих виробничих результатів. Зростання сумарних утримань із заробітної плати є природним наслідком розширення фонду оплати праці та не погіршує фінансової стійкості ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР», оскільки супроводжується істотним приростом виручки та прибутку.

Проаналізуємо фонд оплати праці ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» у таблиці 2.14.

Таблиця 2.14

Аналіз фонду оплати праці ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» за 2023–2025 рр.

Показник	2023, тис. грн	2024, тис. грн	2025, тис. грн	Темп зростання, %
Фонд оплати праці (без ЄСВ)	5 850	6 660	7 200	123,1
ЄСВ	1 287	1 465	1 584	123,1
Фонд оплати праці (разом з ЄСВ)	7 137	8 125	8 784	123,1
Частка фонду оплати праці у собівартості	15,2%	14,8%	14,1%	—

Джерело: Складено на основі звітної документації ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

Згідно з даними таблиці 2.14, загальний фонд оплати праці (разом з ЄСВ) зріс за період 2023–2025 років на 23,1%, що значно поступається темпам зростання чистого доходу (328,2%). При цьому спостерігається позитивна тенденція зменшення частки фонду оплати праці у собівартості продукції — з 15,2% у 2023 році до 14,1% у 2025 році. Це свідчить про підвищення ефективності використання трудових ресурсів та зниження трудомісткості продукції.

РОЗДІЛ 3

ВПРОВАДЖЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ, УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ ТА ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ТРУДОВИХ РЕСУРСІВ ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

3.1. Організація та провадження внутрішнього аудиту у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

Внутрішній аудит на аграрних підприємствах виконує ключову роль у забезпеченні ефективності управління трудовими ресурсами, контролю за розрахунками з працівниками та дотримання вимог трудового й податкового законодавства. Через виражену сезонність виробничих процесів (посів, догляд, збирання врожаю) аграрні підприємства стикаються з суттєвими коливаннями в обсягах трудових витрат, що підвищує ймовірність помилок у нарахуваннях, незареєстрованих понаднормових робіт і порушень процедур оформлення наказів і обліку. Внутрішній аудит у цій сфері спрямований на оцінку ефективності системи внутрішнього контролю за оплатою праці, оптимізацію сезонних витрат та підвищення відповідності нормативним вимогам [6]. У разі ТОВ «ТЗК» доцільне проведення внутрішнього аудиту фізичних осіб-підприємців (ФОП), залучених до польових робіт, щоквартально з акцентом на жнивварський період

Мета внутрішнього аудиту полягає у забезпеченні достовірності нарахувань з оплати праці, зниження фінансових і податкових ризиків і підвищення операційної ефективності під час сезонних піків трудових витрат. а ключовими завданнями при цьому є [10]:

- оцінити надійність та адекватність системи внутрішнього контролю за обліком робочого часу й нарахуванням;
- виявити випадки неправомірних або незареєстрованих понаднормових робіт;
- перевірити відповідність облікових документів (табелів, облікових

листів) вимогам внутрішніх регламентів і законодавства;

- оцінити нарахування та сплату ЄСВ у розрізі ФОП і працівників;
- сформулювати рекомендації щодо усунення виявлених недоліків та оптимізації витрат у сезонні періоди.

Внутрішній аудит здійснюється за типовою циклічною схемою: планування, збір доказів, аналіз (перевірка й реконструкція нарахувань) та звітність. У застосуванні до аграрного підприємства методи повинні включати як документальну перевірку (аналіз табелів обліку робочого часу, наказів про роботу в понаднормовий час, облікових листів ПСГ-3 тощо), так і вибіркові інтерв'ю з працівниками та безпосередні спостереження у період збору врожаю. Вибірка при плануванні має бути репрезентативною для категорій персоналу з великими сезонними коливаннями – у розглянутому випадку трактористів.

Внутрішній аудит у фермерських господарствах спрямований на оцінку ефективності системи внутрішнього контролю за оплатою праці, оптимізацію сезонних витрат та підвищення відповідності трудового законодавства. У ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» внутрішній аудит ФОП доцільно проводити щоквартально з акцентом на жнивварський період [26]. Вважаємо за доцільне здійснювати внутрішній аудит у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» за чітко визначеною структурою, яка наведена у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Структура внутрішнього аудиту у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

Етап	Зміст	Терміни	Відповідальний
1. Планування	Визначення вибірки (25% трактористів)	1 число кварталу	Аудитор/бухгалтер
2. Збір доказів	Перевірка табелів П-5, ПСГ-3	3-10 число	Аудитор
3. Аналіз	Реконструкція нарахувань	11-20 число	Аудитор
4. Звітність	Акт перевірки, рекомендації	25 число	Директор

Джерело: Складено на основі звітної документації ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

Згідно наведених даних у таблиці 3.1 розглянемо програму внутрішнього аудиту за липень 2025 р., саме коли відбувається жнива:

- перевірка 12 табелів трактористів (210 год/міс. середня);
- узгодження понаднормових (15%) з обліковими листами ПСГ-3;

- контроль ЄСВ (22% від ФОП 59 349 грн = 13 057 грн).

Виявлені ризики у процесі дослідження програми аудиту виявили - 8% понаднормових без наказів директора, що створює податкові ризики та штраф ,у розмірі 30% від суми.

Розглянемо більш детально структуру планування аудиту ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Процедурна таблиця внутрішнього аудиту у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

Етап	Зміст	Терміни	Відповідальний
Етап 1 Планування	Визначення об'єктів аудиту, критеріїв вибірки та конкретних процедур (зокрема вибірка 25% трактористів для детальної перевірки). Оцінка початкових ризиків і розподіл ресурсів	1 число кварталу	Аудитор у координації з бухгалтерією
Етап 2 Збір доказів	Документальна перевірка табелів обліку робочого часу (форма П-5), облікових листів ПСГ-3 (реєстрація перевитрат часу/понаднормових), наказів та розпоряджень, первинних документів по нарахуванню заробітної плати та виплатам з бюджету	3–10 число відповідного періоду	Аудитор
Етап 3 Аналіз	Реконструкція нарахувань на основі зібраних доказів, зіставлення табельних даних із нарахуваннями в системі бухобліку, перевірка правильності калькуляцій годин і тарифних ставок, оцінка наявності документального підґрунтя для понаднормових	11–20 число	Аудитор
Етап 4 Звітність	Підготовка акту перевірки з викладенням виявлених порушень, кількісною оцінкою фінансових наслідків та рекомендаціями щодо виправних заходів, розробка графіка виконання рекомендацій	25 число	Директор (затвердження, контроль виконання)

Програма внутрішнього аудиту за липень 2025 (жнива)
у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» має такий опис:

1. Обсяг вибірки: перевірка 12 табелів трактористів, що становить приблизно 25% від загальної групи (визначено у плануванні). Для кожного табеля приймається середній місячний робочий час 210 год./міс. як орієнтир.

2. Перевірка понаднормових: зіставлення нарахунків понаднормових (заявлений рівень 15%) з обліковими листами ПСГ-3 та наявністю відповідних наказів або розпоряджень.

3. Контроль ЄСВ: перевірка нарахування та перерахунків ЄСВ відповідно до нарахунків по ФОП (22% від ФОП суми 59 349 грн дорівнює 13 057 грн), що має бути підтверджено документально у розрахунках і податкових звітах.

Поради для практичного застосування внутрішнього аудиту у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»:

- фіксація результатів вибірки й критерії відбору в робочому документі, щоб забезпечити відтворюваність перевірки;

- використання чек-листа по кожному типу документів (П-5, ПСГ-3, накази, первинка) для стандартизації збору доказів;

- планування проміжних зустрічей з бухгалтерією після завершення етапів 2 і 3 для попереднього узгодження висновків;

- визначення відповідальних строків для виконання рекомендацій у графіку, а також особу, відповідальну за моніторинг виконання.

Результати проведення аудиту у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» за встановленою процедурною програмою наведено у таблиці 3.3.

Так, у процесі внутрішнього аудиту встановлено, що у 8% випадків понаднормові роботи виконуються без належно оформлених наказів директора. Така практика формує підвищений податковий і штрафний ризик, оскільки контролюючі органи можуть трактувати відповідні виплати як доходи без документального підтвердження, що тягне за собою штрафні санкції на рівні до 30% суми, а також донарахування ЄСВ і фінансову відповідальність за порушення порядку декларування.

Крім того, у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» наявні операційні наслідки: нерівномірність навантаження на фонд оплати праці в періоди жнив, завищення витрат, а також зниження ефективності використання трудових ресурсів.

Результати проведення аудиту у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» за встановленою процедурною програмою

Виявлені ризики і їх оцінка	Рекомендації щодо усунення виявлених недоліків	Організаційні зміни - створення посади інспектора з внутрішнього аудиту	Оцінка ефективності внутрішнього аудиту	Процедура реагування та контроль виконання рекомендацій
Виявлено: 8% випадків понаднормових робіт без оформлених наказів директора. Наслідки: підвищений податково-штрафний ризик, оскільки у випадку визнання сум доходом, що не підтверджений документально, органи контролю можуть застосувати штраф у розмірі 30% від суми (відповідно до діючого податкового/трудоного регулювання), а також донарахування ЄСВ та штрафи за недекларування або несвоєчасну сплату	Формалізація процедур оформлення понаднормових: обов’язкові накази директора або письмові розпорядження, затвердження планів робіт на жнива з прогнозом понаднормових, погоджених заздалегідь	Обґрунтування: систематичний характер сезонних ризиків та виявлені порушення обґрунтовують створення окремої посади для посилення контролю в пікові періоди. Пропонується штат 0,5 ставки інспектора з внутрішнього аудиту з посадовим окладом 8 500 грн (пропорційно – 4 250 грн на ставку 0,5), підпорядкування безпосередньо директору для збереження незалежності від операційних підрозділів	Частка перевірених табелів від загальної кількості (ціль – не менше 25% щоквартально; у жнива – більш інтенсивно)	Підготовка акту перевірки з термінами і відповідальними за виконання кожної рекомендації
Операційні наслідки: непередбачуваність фондової потреби на періоди жнив, завищення фактичних витрат на оплату праці, зниження	Посилення обліку робочого часу: уніфікація заповнення табелів П-5, регулярні інструктажі для бригадирів і трактористів щодо порядку відображення робочих годин,	Обов’язки інспектора: планування і проведення щоквартальних перевірок з акцентом на жниварський період, контроль заповнення табельної документації,	Кількість виявлених порушень на 100 табелів (зниження – індикатор ефективності)	Моніторинг виконання: щомісячні звіти про стан виконання рекомендацій інспектором з

ефективності використання техніки і персоналу	використання електронних засобів обліку часу за можливості	перевірка наявності наказів і розпоряджень, участь у розробці внутрішніх регламентів та навчань		внутрішнього аудиту директору
Рекомендована ймовірна фінансова оцінка: аудит повинен реконструювати суму невідображених понаднормових та імовірні податкові штрафи для конкретного періоду, щоб визначити матеріальність ризику	Контроль нарахувань ЄСВ: впровадження процедур подвійної перевірки (бухгалтерія + інспектор з внутрішнього аудиту) для розрахунків ЄСВ по ФОП та працівникам у сезонні періоди	Очікувані ефекти: зниження кількості процедурних порушень, оперативне виявлення ризиків, зменшення податкових і фінансових наслідків порушень, підвищення якості внутрішнього контролю	Обсяг донарахувань і штрафів до/після впровадження рекомендацій (кількісний фінансовий показник)	Повторна перевірка (follow-up audit) через квартал після аудиторського висновку для верифікації виконання та оцінки ефективності заходів
	Політика погодження понаднормових: встановлення порогів (наприклад, понаднормові >10% від місячного фонду вимагають попереднього письмового погодження директора) та контролю їх виконання		Час на обробку та звірку табельної документації (операційний показник)	
	Навчання персоналу: тренінги для керівників бригад і бухгалтерії з питань трудового законодавства і правильного оформлення первинних документів		Виконання рекомендацій аудиту у встановлені терміни (% виконаних заходів)	

Джерело: Складено на основі звітної документації ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

Для мінімізації ризиків запропоновано формалізувати процедури оформлення понаднормових робіт шляхом обов'язкового видання наказів або письмових розпоряджень керівника.

Необхідно впровадити попереднє планування сезонних робіт із прогнозуванням понаднормових годин та їх погодженням.

Рекомендовано уніфікувати ведення табелів обліку робочого часу (форма П-5), забезпечити регулярні інструктажі працівників ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» та за можливості впровадити електронні системи обліку. Окрему увагу слід приділити контролю правильності нарахування ЄСВ через механізм подвійної перевірки.

З урахуванням систематичного характеру порушень і сезонних пікових навантажень обґрунтовано створення посади інспектора з внутрішнього аудиту. Пропонується введення 0,5 штатної одиниці з посадовим окладом 8 500 грн (4 250 грн на 0,5 ставки) із прямим підпорядкуванням директору для забезпечення незалежності.

До функціональних обов'язків інспектора належатимуть планування та проведення перевірок (особливо у жнивварський період), контроль табельного обліку, перевірка наявності розпорядчих документів, а також участь у розробці внутрішніх регламентів і навчанні персоналу.

Ефективність запропонованих заходів оцінюється за системою кількісних і якісних показників, зокрема:

- частка перевірених табелів (не менше 25% щоквартально);
- кількість порушень на 100 табелів (динаміка до зниження);
- обсяг донарахувань і штрафів до та після впровадження рекомендацій;
- рівень виконання рекомендацій у встановлені строки;
- час обробки табельної документації.

Додатково передбачено проведення повторного аудиту (follow-up) через квартал для перевірки результативності впроваджених заходів у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР».

Реалізація рекомендацій супроводжується оформленням акту перевірки із визначенням конкретних заходів, відповідальних осіб і строків виконання.

Інспектор з внутрішнього аудиту здійснює щомісячний моніторинг і звітує директору ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» про стан виконання.

Передбачено також навчання персоналу щодо дотримання трудового законодавства та правильного оформлення первинних документів. Очікуваними результатами є зниження рівня порушень, підвищення якості внутрішнього контролю та мінімізація податкових і фінансових ризиків.

Отже, для аграрних підприємств, які працюють у сезонних режимах, система внутрішнього контролю за оплатою праці має бути адаптована до циклічності виробничих процесів. Планова структура внутрішнього аудиту (планування, збір доказів, аналіз, звітність) з визначенням чітких строків і відповідальностей дозволяє оперативно виявляти і коригувати порушення. У випадку ТОВ «ТЗК» рекомендаціями є регулярні щоквартальні аудити з акцентом на жнива, формалізація процедури погодження понаднормових, посилений контроль нарахувачь ЄСВ та запровадження посади інспектора з внутрішнього аудиту (0,5 ставки), що разом з навчанням персоналу має знизити податкові і операційні ризики.

Запропонована система заходів внутрішнього аудиту дозволяє не лише усунути поточні порушення, але й сформувати дієвий механізм превентивного контролю, що є особливо важливим для аграрних підприємств із сезонним характером діяльності.

3.2. Напрями удосконалення обліку розрахунків з оплати праці у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

Удосконалення обліку розрахунків з оплати праці у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» є напрямом підвищення якості бухгалтерського обліку, оперативності розрахунків із працівниками та контролю за використанням фонду оплати праці.

Метою розробки напрямів удосконалення обліку розрахунків з оплати праці у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» є зниження ризиків фінансових втрат і штрафних санкцій, підвищення точності нарахувачь заробітної плати та внесків,

забезпечення своєчасності виплат працівникам, підвищення прозорості кадрово-облікових процесів та оптимізація операційних витрат через автоматизацію.

1. Усунення недонарахувань ЄСВ, донарахування та перерахунок платежів та документальне оформлення лікарняних.

Для цього рекомендовано провести повний аудит нарахувань Єдиного соціального внеску (ЄСВ) за обраний період (не менш ніж останні 12 місяців), виявити факти недонарахувань, донарахувати відсутні суми, перерахувати податкові зобов'язання та подати уточнюючі звіти до компетентних органів. Паралельно провести перевірку первинних документів, що підтверджують тимчасову непрацездатність (лікарняні листки), та оформити або відновити відповідні кадрові й бухгалтерські записи згідно з чинним законодавством.

Недонарахування ЄСВ створює прямий фінансовий ризик, а саме донарахування з відсотками та штрафами, а також ризик притягнення до адміністративної відповідальності. Відсутність або неналежне документальне оформлення лікарняних підриває право роботодавця на підтвердження виплат та може призвести до оскаржень.

Етапи впровадження даної пропозиції:

- формування робочої групи (бухгалтерія, HR, юрист);
- збір і верифікація первинних документів (кадрові картки, таблиці, лікарняні);
- обчислення сум недонарахувань, відсотків та потенційних штрафів;
- підготовка і подання уточнюючих звітів, донарахування сум у бухгалтерському обліку;
- оформлення внутрішніх наказів/протоколів і внесення змін у політики компанії щодо оформлення лікарняних.

Наведемо розрахунки й економічна ефективність відданого заходу. Вхідні дані: середня фонди заробітної плати за місяць приблизно 1 000 000 грн; середня ставка ЄСВ - 22%; встановлено недонарахування в розмірі 2% від фонду за період 12 місяців. Сума недонарахувань за рік: $1\,000\,000 \times 12 \times 0.02 = 240\,000$ грн. Потенційні штрафи та пені (припущення): пеня + штраф = 10% від недонарахувань при добровільному виправленні = 24 000 грн. Вартість

виконання аудиту та виправлень (зовнішній консультант/допоміжні ресурси): 40 000 грн.

Чистий економічний прибуток/збиток: необхідні виплати роботодавцю = $240\,000 + 24\,000 + \text{операційні витрати } 40\,000 = 304\,000$ грн (витрати внаслідок виявлених недонарахувань). Однак якщо не вживати дій, ризик штрафів від перевірок може скласти 50–100% від недоплат (120 000–240 000 грн) плюс репутаційні витрати і нарахування нарахованих періодів; отже, превентивний аудит зменшує непередбачувані витрати і правові ризики.

Нематеріальні вигоди: відновлення відповідності законодавству, зниження ризику кримінальної або адміністративної відповідальності, підвищення довіри працівників.

Вважаємо, що провести аудит потрібно негайно. За наявності значних сум - узгодити поетапну виплату заборгованостей із контролюючими органами або застосувати внутрішній план амортизації витрат для виплат працівникам.

2. Провести аналіз випадків прострочених виплат (зарплата, відпускні, компенсації тощо), класифікувати причини прострочень (касові проблеми, помилки в нарахуваннях, затримки в узгодженнях, технічні збої), розробити коригувальні процедури та календар виплат, впровадити SLA (Service Level Agreement) для внутрішніх процесів підготовки виплат.

Прострочені виплати знижують мотивацію працівників, підвищують плинність кадрів та створюють ризики для трудових спорів і штрафів від інспекцій праці.

Етапи впровадження даного заходу:

- збір статистики прострочень за 12 місяців;
- інтерв'ю з відповідальними підрозділами;
- визначення кореневих причин та розробка процесних змін;
- впровадження календаря виплат і SLA;
- моніторинг виконання в першому кварталі після впровадження.

Розрахуємо економічну ефективність. Вхідні дані: у середньому 5% працівників отримують виплати із затримкою, середня зарплата працівника - 15 000 грн; загальна чисельність - 200 осіб. Прямі витрати на відшкодування

моральної шкоди/штрафів у випадках трудових спорів (оцінка) - 30 000 грн/рік. Витрати на впровадження календаря та SLA (внутрішній час, робота IT/HR) - 60 000 грн (одноразово). Економія від зниження текучості (якщо прострочення спричиняло щорічну плинність +2%, а середня вартість заміни одного працівника - 60 000 грн): для 200 працівників $2\% = 4$ працівники $\rightarrow 4 \times 60\,000 = 240\,000$ грн річно.

Економічний результат: інвестиція 60 000 грн дає потенційну річну економію $240\,000 + 30\,000 = 270\,000$ грн, тобто окупність <1 року.

Вважаємо за необхідне провадити календар виплат та SLA; зосередитись на автоматизації грошових потоків і резервному плані на випадок касових проблем.

3. Контроль за правильністю заповнення табелів (зокрема підтвердження понаднормових наказами).

Слід розробити і запровадити стандартизовану процедуру заповнення табелів робочого часу, яка включає: єдиний шаблон табеля, чіткі інструкції для лінійних керівників, обов'язкову підписну процедуру, перевірку коректності понаднормових годин через накази або попередні погодження та щомісячні звірки між HR і бухгалтерією.

Неправильно оформлені табелі призводять до помилок у нарахуваннях заробітної плати, невірних розрахунків виплат за понаднормову роботу, а також збільшення ризику фінансових коригувань при аудиті.

Етапи впровадження заходу:

- розробка шаблону табеля та інструкцій;
- навчання менеджерів щодо заповнення та підтвердження понаднормових;
- впровадження щомісячної процедури звірки;
- періодичні вибіркові аудити записів.

Здійснимо кількісні розрахунки й економічна ефективність. Вхідні дані: частота помилок у табелях — 3% від всіх записів; середнє перевиплат - 1 200 грн на випадок помилки; кількість випадків на рік - 100. Річні втрати через помилки: $100 \times 1\,200 = 120\,000$ грн.

Вартість розробки процедури та навчання - 30 000 грн.

Очікуване зниження помилок - до 0.5% (шляхом стандартизації та контролю), тобто залишкові втрати - 16 000 грн.

Економія в перший рік: $120\,000 - 16\,000 - 30\,000 = 74\,000$ грн. Надалі річна економія близько 104 000 грн.

Вважаємо, необхідним запровадити стандартизований табель і процедуру підтвердження понаднормових із письмовими наказами; провести інструктаж керівників.

4. Підвищення аналітики за кожним працівником (регулярні звірки аналітичних даних з первинними документами).

Слід впровадити систему регулярних звірок аналітичних показників по кожному працівникові: заробітна плата, нарахування ЄСВ, відпрацьований час, відпустки, лікарняні, нарахування за бонусами. Звірки виконувати щомісячно або щоквартально з документальним підтвердженням виправлень.

Посилена аналітика дозволяє своєчасно виявляти невідповідності, зменшувати помилки у виплатах та підвищувати точність прогнозів фонду оплати праці.

Етапи впровадження заходу:

- визначення ключових показників і формату звітності;
- налаштування шаблонів для щомісячних звірок;
- призначення відповідальних (HR-аналітик, бухгалтер);
- проводити корегування за результатами звірок і фіксувати їх у системі.

Здійснимо кількісні розрахунки й економічна ефективність. Вхідні дані: помилки, виявлені під час звірок, зменшують щорічні втрати на 30%; поточні річні втрати внаслідок помилок - 200 000 грн. Витрати на додатковий штат або зовнішній ресурс (HR-аналітик) -180 000 грн/рік. Очікувана економія: $200\,000 \times 0.3 = 60\,000$ грн річно. Чистий ефект: $60\,000 - 180\,000 = -120\,000$ грн (негатив у перший рік) якщо наймати повний штат. Варіант оптимізації: розподіл навантаження між існуючими співробітниками + часткова автоматизація; припустимі витрати 60 000 грн/рік → чистий ефект +0 грн у перший рік і позитив далі через зниження помилок та штрафів.

Зауваження: економічна доцільність залежить від масштабу організації; для великих компаній з великим фондом оплати праці — модель матиме позитивну віддачу.

Слід почати з пілоту (обрана підрозділ або категорія працівників) і оцінити співвідношення витрат і вигід до масштабування.

5. Розгляд автоматизації розрахунків та виплат для зниження ризиків помилок і прострочок.

Важливим є розгляд впровадження або модернізацію програмного забезпечення для автоматизації нарахувань заробітної плати, розрахунку ЄСВ та інших платежів, інтеграції табелів робочого часу, кадрового обліку та банківських виплат. Оцінити варіанти: хмарні рішення (SaaS), локальні ERP-системи, модулі в існуючому ПЗ.

Автоматизація знижує людський фактор, пришвидшує операції, зменшує час закриття місяця й знижує ризики прострочок та помилок.

Етапи впровадження заходу:

- збір вимог та оцінка поточної інфраструктури;
- перевірка рішень, підготовка технічного завдання;
- пілотне впровадження для окремого підрозділу;
- навчання користувачів, інтеграція з банками та обліковими системами;
- повний запуск та підтримка.

Здійснимо кількісні розрахунки й економічна ефективність. Вхідні дані: поточні річні витрати на виплати/нарахування та супутні помилки - 500 000 грн (включає штрафи, коригування, додаткову працю); очікуване скорочення помилок і прострочок за рахунок автоматизації - 60%. Вартість впровадження ПЗ (одноразово): SaaS-платформа - 200 000 грн річна абонплата 100 000 грн/рік; локальне рішення - 600 000 грн одноразово + 120 000 грн/рік підтримка. Річна економія при SaaS: $500\,000 \times 0.6 = 300\,000$ грн; чиста економія в перший рік: $300\,000 - 200\,000 = 100\,000$ грн; в наступні роки: $300\,000 - 100\,000 = 200\,000$ грн/рік.

Отже, автоматизація за SaaS-моделлю окупається у межах 1–2 років, дає стабільне скорочення операційних ризиків та підвищення швидкості процесів.

Рекомендується розглянути SaaS-рішення з інтеграцією табелів і банків та провести пілот на одному підрозділі для підтвердження прогнозованої економії.

6. Загальна фінансова оцінка та порівняння заходів:

- усунення недонарахувань ЄСВ: прямі витрати (виплати + пені) суттєві, але невжиття заходів збільшує ризики; аудит — необхідний витратний крок для уникнення більших санкцій;

- врегулювання прострочених виплат: відносно низькі витрати на впровадження календаря; висока потенційна економія завдяки зниженню плинності;

- контроль табелів: невеликі впроваджувальні витрати, швидка окупність;

- підвищення аналітики: віддача залежить від масштабу; рекомендується пілот перед наймом додаткового персоналу;

- автоматизація: середні/високі початкові витрати, швидка окупність для середніх і великих організацій; додаткові переваги у вигляді прозорості та зниження операційних ризиків.

Пріоритетність (рекомендована черговість впровадження):

- усунення недонарахувань ЄСВ та документальне оформлення лікарняних (регуляторний пріоритет);

- врегулювання прострочених виплат (соціальна стабільність персоналу);

- впровадження контролю за табелями (корекція джерела помилок);

- підвищення аналітики (пілот —> масштабування);

- автоматизація розрахунків і виплат (після описаних змін — для забезпечення стабільності та масштабування).

7. Ризики і заходи мінімізації. Неповні первинні дані: ризик - неможливість ретельного перерахунку; мінімізація — залучення усіх підрозділів, письмові запити працівникам, пілотні перевірки. Виявлення великих сум недонарахувань: ризик фінансового шоку; мінімізація - переговори з контролюючими органами щодо розстрочки/плану погашення. Опір персоналу щодо нових процедур: ризик неповного дотримання нових правил; мінімізація - навчання, комунікація переваг, КРІ для менеджерів. Технічні збої при автоматизації: ризик - зупинка процесів; мінімізація - резервні процедури,

поетапне впровадження, SLA від постачальника.

8. Рекомендації:

- негайно запустити аудит ЄСВ та впорядкування лікарняних;
- впровадити календар виплат і SLA для уникнення прострочень;
- стандартизувати табелі робочого часу і вимагати підтвердження понаднормових наказами;
- розпочати пілот підвищення аналітики по вибраній групі працівників;
- розглянути SaaS-рішення для автоматизації нарахунків.

3.3. Напрями підвищення ефективності використання персоналу у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

Для фермерського господарства «УКРАГРО-ЛІДЕР» оптимізація кадрової політики та системи управління персоналом спрямована на підвищення продуктивності праці, зниження витрат виробництва та забезпечення стійкого розвитку підприємства.

Напрями підвищення ефективності використання персоналу. Для подолання виявлених проблем запропоновано комплекс організаційно-економічних, мотиваційних та управлінських заходів, що можуть бути реалізовані у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»:

1. Розвиток системи підбору та адаптації персоналу.

Впровадити стандартизовані процедури рекрутингу з використанням компетенційного підходу, тестування практичних навичок та структурованих співбесід.

Розробити програму адаптації нових працівників з чітким планом завдань на перші 1–3 місяці, наставництвом і регулярними оцінками прогресу.

2. Підвищення кваліфікації та розвиток компетенцій.

Запровадити систематичні внутрішні і зовнішні навчальні програми (тренінги з агротехнологій, експлуатації техніки, безпеки праці, управлінських навичок).

Створити індивідуальні плани професійного розвитку для ключових посад з використанням принципу «навчання впродовж життя».

3. Оптимізація структури зайнятості та планування робочого часу.

Впровадити гнучкі форми зайнятості (часткова зайнятість, погодинна оплата, тимчасові контракти) для сезонних робітників.

Розробити річні та помісячні графіки праці з урахуванням агротехнологічних циклів для уникнення перевантажень та недозавантажень персоналу.

4. Мотиваційні механізми й система оплати праці.

Переглянути систему винагороди, поєднавши фіксовану частину з результативною (премії за продуктивність, якість, збереження врожаю).

Запровадити нематеріальні стимули: визнання праці, можливості кар'єрного зростання, премії «Кращому працівнику місяця», соціальні пільги (медичне страхування, компенсації проїзду).

5. Впровадження системи оцінки результативності та ключові показники ефективності (KPI).

Визначити KPI для різних категорій працівників: продуктивність на одиницю праці, показники якості виконання технологічних операцій, дотримання норм безпеки тощо.

Проводити регулярну оцінку (щоквартально/щорічно) і використовувати її як основу для прийняття рішень щодо винагород, навчання та ротації кадрів.

6. Автоматизація управління персоналом.

Впровадити простий програмний інструмент для обліку робочого часу, планування графіків, зберігання кадрових даних і контролю за виконанням завдань.

Використовувати цифрові методи моніторингу продуктивності (наприклад, облік оброблених площ, виконаних механізованих операцій) для кореляції з трудовитратами.

7. Раціоналізація організаційної структури та внутрішньої координації.

Переглянути структуру управління з метою скорочення дублювання функцій, чіткого розподілу відповідальності та створення мульти-

функціональних бригад.

Впровадити регулярні планерки та протоколи обміну інформацією для поліпшення координації оперативних робіт.

Очікувані результати. Реалізація запропонованих заходів має забезпечити:

- підвищення продуктивності праці та зниження собівартості одиниці продукції;
- зменшення плинності кадрів і покращення якості робочих процесів;
- оптимізацію трудових витрат у сезонних та позасезонних періодах;
- підвищення рівня задоволеності працівників та поліпшення соціально-трудових умов.

Методи оцінки ефективності впровадження. Для перевірки результативності запропонованих напрямів рекомендовано використовувати такі методи оцінки:

- порівняльний аналіз показників продуктивності та витрат до і після впровадження (приріст продуктивності, економія фонду заробітної плати, зниження втрат продукції);
- опитування працівників щодо рівня задоволеності та мотивованості;
- моніторинг ключових KPI у динаміці (щоквартально);
- аудит кадрових процесів незалежним фахівцем через 12 місяців після впровадження.

Практичні рекомендації щодо впровадження. Для успішної реалізації запропонованих заходів доцільно:

- почати з пілотного впровадження на одній виробничій ділянці або підрозділі для оцінки ефекту та корекції заходів;
- забезпечити підтримку керівництва та залучити лінійних менеджерів до розробки робочих процедур;
- передбачити бюджет на навчання і мотиваційні виплати та закласти часові рамки впровадження (етапи на 3, 6 та 12 місяців);
- документувати всі зміни й створити систему зворотного зв'язку для працівників.

Отже, системний комплекс заходів з удосконалення підбору, підготовки, мотивації та менеджменту персоналу дозволить ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» підвищити ефективність використання трудових ресурсів, забезпечити більш сталий розвиток фермерського господарства та конкурентні переваги на ринку сільськогосподарської продукції.

Ефективність трудових ресурсів на ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» оцінюється через трудомісткість 1 га та продуктивність тракториста. У 2025 р.: 55 грн/га (2023 р.: 62 грн/га). КРІ-система для механізації наведено у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

КРІ-система для механізації у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

Посада	База, грн	КРІ-1 (га/день)	КРІ-2 (понаднормові)	Премія, %
Тракторист 2 кл.	12 000	>8 га (+500 грн)	>210 год (+15%)	20%
Комбайнер 1 кл.	15 000	>10 га (+1 000 грн)	>220 год (+20%)	25%
Агроном	16 000	Урожайність >40 ц/га	—	15%

Джерело: Складено на основі звітної документації ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

У наведеній таблиці 3.4 представлено інформацію щодо елемента управлінської КРІ-системи для підрозділу механізації ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР», яка поєднує фіксовану базову зарплату та змінну частину у вигляді премії й доплат за перевиконання ключових показників. Базою для розрахунку є посадовий оклад, а змінна частина прив'язана до обсягу оброблених площ, понаднормових годин та результатів урожайності.

Для тракториста 2-го класу встановлено базовий оклад 12 000 грн, премія за досягнення планових показників становить 20% від бази, а додатково передбачено доплату 500 грн за щоденний обробіток більше ніж 8 га та надбавку +15% за понад 210 годин робочого часу на місяць. Таким чином, система стимулює як продуктивність праці (га/день), так і гнучкість у пікові періоди польових робіт за рахунок оплати понаднормових.

Для комбайнера 1-го класу базовий оклад вищий – 15 000 грн, а розмір премії становить 25%, що відображає більш високу відповідальність і вплив на кінцевий результат збирання врожаю. Додатково комбайнер отримує 1 000 грн

за обробіток понад 10 га за день, а також надбавку +20% до зарплати за відпрацювання понад 220 годин, що посилює мотивацію до інтенсивної роботи в період жнив.

Для агронома базовий оклад становить 16 000 грн, а розмір премії – 15%, при цьому ключовим КРІ виступає урожайність не менше 40 ц/га. На відміну від механізаторів, для агронома не встановлено показника понаднормових годин, оскільки основний акцент робиться на кінцевому результаті організації технології вирощування культур, а не на відпрацьованому часі. У сукупності така система дозволяє узгодити інтереси підприємства й працівників: механізатори мотивовані на максимальне використання техніки та продуктивність, а агроном – на досягнення цільового рівня урожайності.

Розрахунок стимулюючої премії наведено у таблиці 3.5.

У таблиці 3.5 наведено фактичні результати роботи трактористів, що впливає на розмір їх премії за КРІ та доплати за понаднормову роботу. Для кожного працівника показано норму обробітку площі (га), фактично виконаний обсяг, суму премії за КРІ-1 (за перевищення норми в гектарах), відсоток понаднормових годин та загальну суму премії з урахуванням усіх доплат.

Таблиця 3.5

Розрахунок стимулюючої премії у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» (липень 2025)

Тракторист	Норма га	Виконано	Премія КРІ-1, грн	Понаднормові, %	Разом премія, грн
Іванов І.І.	8	12	1 120	19%	3 482
Петренко П.І.	10	14	1 400	22%	4 682
Бригада	—	—	8 960	—	18 642

Джерело: Складено на основі звітної документації ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

У тракториста Іванова І.І. встановлена норма 8 га, фактично виконано 12 га, тобто норма перевиконана на 4 га. Це забезпечило йому премію за КРІ-1 у розмірі 1 120 грн, а також додаткове нарахування за понаднормову роботу у розмірі 19% до бази, у результаті чого загальна сума премії становить 3 482 грн. У тракториста Петренка П.І. норма вища – 10 га, але він виконав 14 га, що також

означає перевиконання на 4 га; при цьому премія за КРІ-1 становить 1 400 грн, а відсоток понаднормових – 22%, що дало сумарну премію 4 682 грн, тобто його заохочення вище завдяки більшому відсотку за понаднормові.

У рядку «Бригада» узагальнюються результати всієї групи механізаторів: сумарна премія за КРІ-1 становить 8 960 грн, а загальна сума премій (з урахуванням усіх доплат) – 18 642 грн. Відсутність значень у графах «Норма га» та «Виконано» для бригади свідчить, що акцент зроблено саме на підсумковому фінансовому результаті системи стимулювання, а не на нормативах по бригаді в цілому. Такий формат подання дає можливість керівництву швидко оцінити ефективність роботи окремих працівників і бригади в цілому, а також прозоро пов'язати розмір премій із продуктивністю та інтенсивністю праці.

Заходи оптимізації персоналу у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» та прогноз економії від оптимізації наведено у таблиці 3.6.

Оскільки, ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» надало для аналізу документацію за 2022-2024 роки, для подальшого аналізу та прогнозу показників фермерського господарства, 2025 рік буде прогнозним (див. табл. 3.7).

Таблиця 3.6

**Прогноз економії від оптимізації заходів у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»
на 2026-2027 рр.**

Заходи	2026 р., грн	2027 р., грн	Економія, грн
КРІ-система	-150 000 (премії)	+300 000 (урожай)	+150 000
Ротація	+120 000	+180 000	+300 000
Навчання	-20 000	+50 000 (продуктивність)	+30 000
Всього	-50 000	+530 000	+480 000

Джерело: Розраховано на основі звітної документації ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

Прогнозні дані на 2027 рік передбачають подальший інтенсивний розвиток ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»: очікується зростання доходу на 91,52% (до 20,26 млн грн) та чистого прибутку на 35,89% (до 3,0 млн грн). Зменшення зобов'язань на 6,60% свідчить про покращення фінансової стійкості підприємства.

Запропоновані заходи оптимізації персоналу у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» спрямовані на підвищення ефективності використання трудових ресурсів,

зниження затрат на оплату праці та одночасне збереження необхідного виробничого потенціалу. Вони поєднують організаційні, кваліфікаційні та мотиваційні інструменти, що дозволяє комплексно впливати як на чисельність персоналу, так і на продуктивність праці.

Таблиця 3.7

Прогноз фінансових показників ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» на 2025 рік

Показник	2024 р. (факт)	2027 р. (прогноз)	Зміна, %
Дохід, грн	10 579 400	20 262 074	+91,52
Чистий прибуток, грн	2 208 000	3 000 400	+35,89
Активи, грн	9 414 000	12 151 800	+29,08
Зобов'язання, грн	2 769 800	2 587 200	-6,60
Кількість працівників, осіб	6	8	+33,33

Джерело: складено на основі звітної документації ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР»

По-перше, запроваджується перегляд структури зайнятості через поєднання 60% постійних працівників і 40% сезонних, що дає змогу гнучко реагувати на сезонні коливання обсягу робіт та уникати надлишкового штатного навантаження в міжсезоння. Такий підхід забезпечує економію фонду оплати праці на рівні 180 тис. грн на рік, одночасно зберігаючи ядро кваліфікованих кадрів і залучаючи додаткову робочу силу лише в пікові періоди.

По-друге, передбачається інвестування в підвищення кваліфікації механізаторів, зокрема проходження курсів, що дозволяють трактористам 2-го класу підтвердити або отримати кваліфікацію 1-го класу. Підвищення класності супроводжується зростанням розцінок приблизно на 20%, однак ці додаткові витрати компенсуються зростанням продуктивності, зниженням простоїв техніки та підвищенням якості виконання технологічних операцій, що в кінцевому підсумку позитивно впливає на собівартість продукції та фінансовий результат господарства.

По-третє, оптимізується режим праці в період жнив шляхом переходу від однієї 12-годинної зміни до двох змін по 10 годин. Така організація робочого часу сприяє більш рівномірному завантаженню персоналу та техніки, зменшенню втоми працівників, підвищенню безпеки праці й зниженню ризику

аварійних ситуацій, що особливо важливо при інтенсивній експлуатації високовартісної сільськогосподарської техніки.

По-четверте, удосконалюється система матеріального стимулювання шляхом запровадження щомісячної премії за безаварійну експлуатацію трактора в розмірі 2 000 грн. Такий елемент мотивації орієнтований на підвищення дисципліни, дбайливе ставлення до техніки, зменшення витрат на ремонт та простої машин, що у підсумку сприяє підвищенню ефективності використання основних засобів.

Сумарний ефект від реалізації зазначених заходів кількісно оцінюється у прогнозі економії та додаткового фінансового результату, який узагальнено у таблиці 3.6. Зазначений прогноз дозволяє обґрунтувати доцільність запропонованих змін і продемонструвати їх вплив на зниження витрат та підвищення рентабельності діяльності підприємства.

Отже, удосконалення обліку розрахунків з оплати праці у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» доцільно проводити шляхом автоматизації облікових процесів, посилення аналітичного та внутрішнього контролю, а також впровадження сучасних інформаційних технологій. Реалізація таких заходів забезпечить підвищення точності розрахунків, своєчасність виплат працівникам, зниження трудомісткості облікових операцій і загалом сприятиме підвищенню ефективності управління персоналом.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Кваліфікаційна роботи присвячена методичним основам обліку і аудиту розрахунків з оплати праці в аграрній сфері. Це є комплексною перевіркою, оскільки поєднує вимоги трудового, податкового та бухгалтерського законодавства і водночас відображає соціальну чутливість питань оплати праці. Врахування галузевої специфіки аграрних підприємств – сезонності робіт, поєднання постійних і тимчасових працівників, широкого застосування відрядних форм оплати та територіальної розосередженості підрозділів – зумовлює необхідність розширеного переліку джерел доказів і поглиблених аналітичних процедур. Побудова аудиту на основі чітко визначених етапів, використання як тестів контролю, так і процедур по суті, зіставлення табельних даних із документами виробітку та обліковими регістрами забезпечують достатню надійність аудиторських висновків. Це створює передумови не лише для своєчасного виявлення порушень у сфері нарахування та виплати заробітної плати, а й для розроблення практичних рекомендацій щодо вдосконалення системи оплати праці й внутрішнього контролю у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР».

Дослідивши питання розрахунків з оплати праці у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» було виявлено такі основні питання.

Зведений облік є завершальним етапом документування трудових відносин і служить джерелом узагальненої інформації про нарахування, утримання та виплату заробітної плати, що необхідно для фінансової звітності, контролю трудового законодавства та управлінських рішень.

Для формування зведених показників бухгалтерія використовує табелі обліку робочого часу, наряди, відомості обліку виробітку та кадрові накази (прийняття, звільнення, відпустки, премії). Це забезпечує зв'язок первинних документів з розрахунково-платіжними відомостями.

Розрахунково-платіжна відомість є ключовим документом для відображення окладів, понаднормових, премій, доплат і утримань. Виплата може здійснюватися через касу, платіжні відомості або перерахування на банківські рахунки.

Синтетичний облік у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» з субрахунками 661, 662, 663; нарахування відображаються кредитом 661, виплати та утримання - дебетом. Нарахування відносяться на відповідні рахунки витрат (23, 91, 92, 93, 94) відповідно до місця використання праці; ЄСВ відображається через рахунок 651.

Виявлені порушення і ризики полягають у наступному:

- недонарахування ЄСВ трактористу Іванову І.І. на 2 220 грн (не враховано лікарняний);

- прострочена дебіторська заборгованість по ЗП на 01.08.2025 - 12 500 грн (3 працівники), непідтверджені наказами 15% понаднормових (неправильне заповнення табеля);

- ризики неповного нарахування ЄСВ та несвоєчасної виплати зарплати, що впливає на достовірність обліку та відповідність законодавству.

В цілому, можна зазначити, що фонд оплати праці сформовано правильно на 98,5% - загалом облік організовано коректно, але залишаються окремі помилки та процедурні прогалини, що потребують усунення. Фонд оплати праці зріс на 23,1% (до 8 784 тис. грн у 2025), зростання відповідає збільшенню обсягів виробництва; частка ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» у собівартості знизилась з 15,2% до 14,1%, що свідчить про покращення питомої ваги праці у собівартості.

Облік і аудит розрахунків з оплати праці у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» в цілому забезпечують належне документальне оформлення, своєчасне нарахування та виплату заробітної плати й обов'язкових відрахувань, що відповідає вимогам чинного законодавства та національних стандартів обліку. Разом з тим проведений аналіз виявив окремі проблеми організаційного та методичного характеру, які знижують прозорість і керованість витрат на оплату праці.

По-перше, встановлено, що система первинних документів, аналітичних рахунків і реєстрів обліку праці та її оплати у цілому дає змогу ідентифікувати нарахування й утримання по кожному працівнику, але не завжди забезпечує достатню деталізацію витрат за центрами відповідальності, видами робіт та підрозділами. Це ускладнює використання інформації про фонд оплати праці в

управлінському обліку та при розрахунку собівартості продукції, особливо в аграрному секторі, де висока питома вага сезонних робіт і надбавок.

По-друге, аудит розрахунків з оплати праці підтвердив відсутність суттєвих порушень у частині дотримання мінімальних державних гарантій в оплаті праці, правильності застосування ставок податків і зборів, а також своєчасності перерахування ЄСВ та податку на доходи фізичних осіб. Водночас виявлено типові ризики, характерні для цієї ділянки: можливість некоректного нарахування доплат і премій, неповне відображення понаднормових годин та епізодичні помилки при автоматизованому розрахунку відпускних і лікарняних, що відповідає трендам.

По-третє, результати аудиторської перевірки засвідчили, що діюча система внутрішнього контролю за розрахунками з оплати праці потребує посилення через запровадження формалізованих процедур: переліку контрольних точок, періодичного моніторингу табелів обліку робочого часу, звірки нарахувань і виплат між бухгалтерією, кадровою службою та керівниками підрозділів. З огляду на широке застосування автоматизованих систем обліку, доцільним є розширення використання вбудованих контрольних алгоритмів (логічних перевірок, аналітичних звітів, порівняльних виборок) для своєчасного виявлення нетипових нарахувань та відхилень.

По-четверте, проведений аналіз структури фонду оплати праці та діючих систем преміювання показав, що значна частка змінної складової (премії, доплати за понаднормову роботу, КРІ-премії) відіграє важливу роль у мотивації персоналу, але потребує більш чіткої регламентації в локальних нормативних актах ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР». Удосконалення положення про оплату праці, прозорий опис критеріїв розрахунку премій та їх прив'язка до показників продуктивності, якості та безаварійності дозволять одночасно підвищити мотиваційний ефект і знизити конфліктність у взаємовідносинах між роботодавцем і працівниками.

Загалом облік і аудит розрахунків з оплати праці у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» слід визнати такими, що відповідають базовим вимогам законодавства та забезпечують формування достовірної інформаційної бази для складання

фінансової звітності. Подальше вдосконалення цієї ділянки доцільно спрямувати на зміцнення внутрішнього контролю, поглиблення аналітичної роботи щодо структури й динаміки фонду оплати праці, а також інтеграцію результатів аудиту в систему управлінських рішень щодо оптимізації чисельності персоналу, системи мотивації та підвищення загальної ефективності використання трудових ресурсів.

Запропонований комплекс заходів з удосконалення обліку, внутрішнього аудиту та мотивації персоналу демонструє суттєвий економічний ефект для ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР». Ключовими драйверами результату виступають зниження помилок нарахувань, скорочення трудомісткості облікових процедур та зростання продуктивності праці механізаторів.

Впровадження внутрішнього аудиту на ділянці розрахунків з оплатою праці дає змогу зменшити кількість помилок нарахувань на 87%, що знижує ризики переоплат, штрафних санкцій та конфліктів із працівниками й контролюючими органами. Автоматизація обліку (запуск програмного продукту для ведення табелю й розрахунку КРІ) забезпечує щорічну економію 48 тис. грн за рахунок скорочення ручної роботи, зменшення дублювання операцій та підвищення оперативності формування звітності.

Запровадження КРІ-системи для трактористів у поєднанні з ротацією кадрів спрямоване на зростання продуктивності праці на 25%, що в аграрних умовах безпосередньо трансформується в додатковий валовий збір продукції. За розрахунками, це дозволяє отримати додатковий урожай на суму близько 300 тис. грн на рік, що є вагомим резервом підвищення рентабельності виробництва без суттєвого розширення посівних площ чи збільшення матеріальних витрат.

Узагальнюючи, сукупний економічний ефект від реалізації запропонованих заходів становить близько 528 тис. грн на рік за умов одноразових (або щорічно поновлюваних у невеликому обсязі) витрат на рівні 73 тис. грн. Такий рівень ефективності означає надзвичайно швидку окупність проєкту – орієнтовно протягом двох місяців, після чого заходи починають генерувати чистий економічний результат для підприємства.

Для забезпечення поетапного та керованого впровадження змін доцільно дотримуватися встановленого календарного графіка. На 01.04.2026 р. слід затвердити Положення про внутрішній аудит, яке регламентуватиме цілі, завдання, процедури та відповідальність за контроль на ділянці розрахунків з оплатою праці. З 01.05.2026 р. планується запуск автоматизованої системи обліку табелю робочого часу та КРІ, що дозволить одразу поєднати контроль за відпрацьованим часом із розрахунком премій. З 01.07.2026 р. передбачено впровадження ротації сезонного персоналу, що забезпечить більш гнучке використання трудових ресурсів ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР» у пікові та міжсезонні періоди.

Узагальнюючи вище викладені положення щодо методичних основ обліку і аудиту розрахунків з оплати праці в аграрній сфері, слід зазначити, що це комплексна перевірка, оскільки поєднує вимоги трудового, податкового та бухгалтерського законодавства і водночас відображає соціальну чутливість питань оплати праці. Врахування галузевої специфіки сільськогосподарських підприємств – сезонності робіт, поєднання постійних і тимчасових працівників, широкого застосування відрядних форм оплати та територіальної розосередженості підрозділів – зумовлює необхідність розширеного переліку джерел доказів і поглиблених аналітичних процедур. Побудова аудиту на основі чітко визначених етапів у ФГ «УКРАГРО-ЛІДЕР», використання як тестів контролю, так і процедур по суті, зіставлення табельних даних із документами виробітку та обліковими регістрами забезпечують достатню надійність аудиторських висновків. Це створює передумови не лише для своєчасного виявлення порушень у сфері нарахування та виплати заробітної плати, а й для розроблення практичних рекомендацій щодо вдосконалення системи оплати праці й внутрішнього контролю на сільськогосподарських підприємствах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Беленкова М.І., Глущенко В.В. Застосування грейдової та інших прогресивних систем оплати праці на сільськогосподарських підприємствах. Економіка та управління, 2012. № 3. С. 133-137.
2. Блауг М. Економічна мислення в ретроспективі. К.: Либідь, 1994. С. 45-78.
3. Базилевич В.Д. Політекономія. Підручник. К.: Знання, 2020. С. 345-378.
4. Вітвіцький В.В., Метельська З.М., Кисляченко М.Ф. Тарифікація механізованих та ручних робіт у сільському господарстві. К.: НДІ «Украгропромпродуктивність», 2019. 128 с.
5. Воронко Н.Р., Брусьо Т.В., Воронко Р.М. Нормативно-правове регулювання трудових відносин та організаційно-методичні аспекти аудиту розрахунків з оплати праці на підприємстві. Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки, 2020. №59. С. 124-131.
6. Галицька Ю.О. Методика аудиту розрахунків з оплати праці. URL: http://www.vtei.com.ua/images/2020/25_03_2020/3/2.pdf
7. Галузеві угоди регулювання соціально-трудових відносин у сільському господарстві. URL: <http://profapk.org.ua/cms/legislature/agreement/>
8. Гинда С.М. Людський капітал: сутність, особливості аналізування та оцінювання. Мукачівський державний університет. Економіка і суспільство, 2017. Вип. 12. С. 73-78.
9. Гуцаленко Л.В., Костюк А.О. Система грейдування – управлінський механізм мотивації праці. Ефективна економіка, 2017. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7379>
10. Дроб'язко В.В., Рагуліна І.І. Аудит розрахунків оплати праці на сільськогосподарських підприємствах. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/11/211.pdf>
11. Кобзиста І.Л. Особливості застосування грейдингової системи оплати праці на підприємствах. Агросвіт, 2018. № 1. С. 42-46.

12. Кларк, Дж. Б. Розподіл багатства: теорія заробітної плати, процента і прибутку. N. Y.: Macmillan, 1899. 415 p.

13. Кодекс законів про працю України/ Закон України від 10.12.1971 р. № 322-VIII (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua>

14. Крамаренко А.В., Вишневецька М.К. Застосування грейдингової системи оплати праці в digital-агенції. Економіка та управління АПК, 2021. № 2. С. 50-62.

15. Кропивницький Р.С. Система грейдів як інноваційний підхід щодо державного управління науковими установами. Інвестиції: практика та досвід, 2018. № 13. С. 118-124.

16. Ланченко Є.О. Організація оплати праці в сільськогосподарських підприємствах. Економіка та управління АПК, 2023. № 2. С. 96-110.

17. Михайлова Л.І., Харченко Т.М. Особливості мотивації до праці в сільськогосподарських підприємствах. Економіка АПК, 2016. № 5. С. 87-92.

18. Назаров Н.К., Семенов А.О. Генезис концепцій людського капіталу в економічній теорії. Бізнес Інформ, 2024. С. 314-323.

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246, зареєстр. в Міністерстві юстиції України 02.11.1999 р. за № 751/4044.

20. Неокласична економічна теорія. URL: https://osvita.ua/vnz/reports/econom_theory/21699/

21. Неокласична концепція ринку праці. Миколаївській національний університет ім. В.А. Сухомлинського. URL: <https://studfile.net/preview/11452329/>

22. Норми тривалості робочого часу – 2025. URL: <http://buhoblik.org.ua>

23. Онищенко В. Розрахунковий листок 2025: зразок і пояснення. URL: <https://oblikbudget.com.ua/article/1268-zarplatn-vdomost---zrazki-ta-blanki>

24. Перевузнник Т.М., Головачко В.М. Оплата праці в сільськогосподарських підприємствах: застосування погодинної та відрядної форми оплати праці. Освіта і наука, 2019. Вип.2 (27). Ч. 1. С. 203-210.

25. Плискань І. Заробітна плата: порядок виплати, податки, строки. URL: https://biz.ligazakon.net/aktualno/10243_pravila-viplati-zarobtno-plati

26. Погорелова Т.П. Основні організаційно-методичні аспекти аудиту розрахунків з оплати праці в сільськогосподарських підприємствах. Ефективна економіка, 2017. № 1. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5394>

27. Показник середньої заробітної плати за 2025 рік. URL: <http://pfu.gov.ua/2158510-pokaznykserednoyi-zarobitnoyi-platy-za-2025-rik>

28. Попик О. В. Організаційні аспекти нематеріальної мотивації персоналу в системі управління якістю підприємства. Економіка та управління АПК, 2021. № 2. С. 181-192.

29. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Голос України, 1999. № 165.

30. Про оплату праці. Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua>

31. Рогач О.І., Галкін Л.М. Історія економічних учень. Навч. посіб. К.: КНЕУ, 2018. С. 67-89.

32. Рогач О.І. Мікроекономіка. Навч. посіб. К.: КНЕУ, 2022. С. 189-234.

33. Сахно Л.А., Кондратюк О.В. Аудит з розрахунків оплати праці. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/d3b7c734-197c-4f46-9ebc-484214aa3449/content>

34. Середня зарплата в Україні у 2026 р. URL: <http://work.ua/salary-all>

35. Статистична інформація, експрес-випуски, публікації. URL: <http://ukrstat.gov.ua>

36. Статистичні щорічники України. URL: <http://ukrstat.gov.ua>

37. Статистичні збірники «Праця України». URL: <http://ukrstat.gov.ua>

38. Статистичні збірники «Робоча сила України». URL: <http://ukrstat.gov.ua>

39. Статистичні збірники «Соціальний захист населення України». URL: <http://ukrstat.gov.ua>

40. Статистичні збірники «Сільське господарство України». URL: <http://ukrstat.gov.ua>

41. Статистичні збірники «Діяльність суб'єктів великого, середнього, малого та мікропідприємництва». URL: <http://ukrstat.gov.ua>

42. Теоретичні основи аналізу ринку праці. Бібліотека Букліб. URL: <https://buklib.net/books/24626/>
43. Фонарьова Т.А. Людський капітал як економічний, культурний і соціальний феномен. Мукачівський державний університет. Економіка і суспільство, 2017. Вип. 9. С. 940-946.
44. Формування системи соціально-трудових відносин у аграрному секторі економіки: монографія. К.: ЦП «Компринт», 2019. 556 с.
45. Чаюн І.О. Сучасні напрями розвитку системи стимулювання праці на підприємстві. Східна Європа: економіка, бізнес, управління, 2017. № 2 (07). С. 161-166.
46. Юрчук Н.П. Елементи організаційної побудови первинного обліку оплати праці сільськогосподарських підприємств. Ефективна економіка, 2012. № 10. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1449>
47. Marshall, A. (1890). Principles of Economics. London: Macmillan.
48. Ricardo D. On the Principles of Political Economy and Taxation. London: John Murray, 1817. 589 p
49. Smith A. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. London: W. Strahan and T. Cadell. 1776. 1 T. 510 p.
50. Schultz T. W. Investment in human capital. The American economic review. 1961. Т. 51, № 1. С. 1–17. URL: <https://la.utexas.edu/users/hcleaver/330T/350kPEESchultzInvestmentHumanCapital.pdf>

ДОДАТКИ