

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ПОЛІСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова  
праця на правах рукопису

ДОЛЮК АЛЛА ВІКТОРІВНА

УДК 657.1:65.011.47:657.44

### ДИСЕРТАЦІЯ

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ОПЛАТИ ПРАЦІ ТА ЇЇ  
СТИМУЛЮВАННЯ

08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)  
08 – Економічні науки

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук


Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,  
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

  
\_\_\_\_\_ А.В. Долук

Науковий керівник:

Мороз Юлія Юзефівна,  
доктор економічних наук, професор

*Ця праця містить  
ідеї та тексти інших авторів  
Вчений секретар*



*Олефіна І.І.*

## АНОТАЦІЯ

*Долюк А. В.* Бухгалтерський облік і контроль оплати праці та її стимулювання – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук зі спеціальності 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Поліський національний університет, Західноукраїнський національний університет, Житомир, 2021.

Дисертаційну роботу присвячено теоретичному узагальненню й аналізу чинної системи обліку оплати праці та розробці рекомендацій щодо змісту, формування і розкриття системи бюджетування, обліку, контролю, аналізу й облікової політики в хлібопекарних підприємствах, удосконалення форм і методів його ведення та впровадження в частині оплати та стимулювання праці.

У дослідженні проаналізовано стан оплати праці у хлібопекарській галузі в Україні впродовж 2018 – 2020 років, окреслені пріоритетні напрямки її розвитку. Ідентифіковано проблеми, пов'язані з оплатою праці, серед яких: затримки з виплатою заробітної плати; рівень середньої заробітної плати в Україні, який порівняно з зарубіжними країнами є одним з найнижчих; надмірна експлуатація робочої сили; низька відтворювальна функція оплати праці; різке падіння стимулювальної ролі оплати праці в розвитку економіки підприємства; присутність на ринку великого тіньового сегмента і значна диференціація рівня оплати праці серед найманих працівників у різних регіонах України.

На основі проведеного аналізу даних і відповідно до сучасного сутнісного змісту в роботі розширено змістовне наповнення основних понятійних категорій – «оплата праці» і «заробітна плата» – які мають різне тлумачення на законодавчому рівні. Доведено, що облікова категорія «оплата праці» ширша за своїм значенням, ніж «заробітна плата», однак вони є рівнозначними в аспекті розуміння у сторін, які перебувають у трудових відносинах.

Поняття «стимулювання» і «мотивація» мають певну схожість, але характерні важливими відмінностями, які відіграють значну роль в ефективності роботи керівника з працівниками. Матеріальне стимулювання — це система

заохочень і стягнень, яка покликана забезпечити залежність життєвих благ, які одержує працівник, від його конкретного трудового внеску та капіталу. Метою застосування матеріальних стимулів є зменшення витрат на одиницю виробленої продукції. Відповідно до цього в роботі розроблено пропозиції щодо встановлення ефективного співвідношення між зарплатою і преміальною складовою доходів у розрізі центрів відповідальності; переліку параметрів, які впливають на розрахунок премії; принципів і порядку розрахунку сум персоніфікованих премій.

Стимулювання пропонується розглядати як найважливіший фактор зростання продуктивності праці, підвищення ефективності і результативності діяльності підприємства. Матеріальне стимулювання доцільно орієнтувати на рівень кваліфікації роботи, що виконується, і сприймати як систему інвестування в працівників, налаштовану на високу ефективність. Джерело таких інвестицій – кінцевий дохід, запропоновано спрямувати на стимулювання. Обґрунтовано доцільність застосування як методу мотивації матеріальні та моральні заохочення, а також нематеріальне стимулювання праці у вигляді гнучкої системи пільг для робітників.

Зважаючи на наявність можливостей застосування різних форм оплати праці в хлібопекарській галузі, залежність від результатів праці, досліджено її вплив на розвиток виробництва, ефективність роботи, підвищення кількісних та якісних результатів праці. Запропоновано напрямки удосконалення положення про оплату праці, заходи для посилення контролю за його додержанням і своєчасною виплатою заробітної плати, важелі встановлення оптимальної залежності оплати праці від кінцевих результатів виробництва, професійного та кваліфікаційного рівня працівників. Запропоновані основні правила управління мотивацією, що впливають зі стимулювальних заходів, які використовується обліковою системою підприємства. Це дасть змогу менеджменту поліпшити мотивацію підлеглих, управляти ними грамотно й ефективно.

Встановлено, що правильна постановка обліку та внутрішнього контролю дає змогу виявити зловживання та скоригувати відповідним чином діяльність підрозділу до того, як ці проблеми переростуть у кризу й негативно вплинуть на

економічну безпеку підприємства. Для цього пропонується механізм формування повної і достовірної інформації та його документальне забезпечення, більш адаптоване для управління, спрямованого на забезпечення економічної безпеки на рівні всіх підрозділів та підприємства загалом. Обґрунтовано доцільність посилення роз'яснювальної роботи щодо престижу та соціальних наслідків офіційної заробітної плати і негативних наслідків «тіньової» економіки шляхом застосування різних засобів інформування, в тому числі соціальної реклами й інших методів впливу для формування правової і трудової поведінки громадян. Розроблені пропозиції спрямовані на попередження та своєчасне виявлення «тіньової» оплати праці.

Виявлено слабкий зв'язок обліку із бюджетуванням, контролем та аналізом, недостатність дослідження та відпрацювання методичних питань, проблем інтеграції обліку в цілому, що не відповідає сучасним вимогам менеджменту. Доведено, що розв'язання проблемних питань обліку заробітної плати в поєднанні з бюджетуванням позитивно вплине на формування достовірної інформації про стан розрахунків з оплати праці працівників підприємства та процеси виробництва.

Встановлено, що організований порядок отримання інформації з інтегрованого обліку дає змогу: використовувати інформацію про господарську діяльність багато разів у різних видах обліку, що заощадить не тільки витрати на персонал, а й скоротить зайвий документообіг; усунути розбіжності між даними різних облікових систем та бюджетування в питаннях оплати праці, а при їх появі чітко пояснити причини виникнення; інвестувати значні кошти в автоматизацію такого обліку; зняти бар'єри між бухгалтерією і службами планування підприємства, що сприятиме пошуку шляхів оптимізації витрат на оплату праці.

Систему інтегрованого обліку пропонується будувати на принципах узгодження різних облікових підсистем, пов'язаних між собою, виходячи з конкретних умов, можливостей та кадрового забезпечення підприємства. Основна мета інтегрованого обліку з акцентом на оплату праці – забезпечити поточною аналітичною і прогнозною інформацією керівництво та менеджерів,

відповідальних за досягнення конкретних економічних показників, і надавати власникам інформацію про реальний стан виконання передбачених завдань, що дасть змогу оперативно виявляти і попереджувати будь-які відхилення та враховувати їх при нарахуванні заробітної плати. Для розвитку аналітичної складової обліку запропоновано його методику спрямувати на отримання достовірної та оперативної інформації з пропонованої системи відповідних рахунків. Оскільки ведення інтегрованого обліку не обмежене законодавчими рамками і підприємство налаштовує такий облік для себе, в роботі пропонується в його основу покласти: внутрішні положення та інструкції, які регламентують ведення обліку (положення про систему обліку); систему розподілу прав і обов'язків управління персоналом; виокремлення об'єктів калькулювання, вибір варіанта калькулювання; систему обліку витрат на оплату праці; документи щодо структури, ієрархії, змісту та форм надання інформації для управлінських цілей. Запропонована система інтегрованого обліку дозволить усунути й попередити низку помилок в обліку зарплати і стимулюючих виплат, шляхом періодичного, можливо навіть щоденного контролю фонду оплати праці та стимулюючих виплат за-центрами відповідальності і по підприємству загалом.

Встановлено, що для забезпечення точності відображення операцій, фіксації фактів якості роботи та її оплати необхідно врахувати в обліковій політиці підприємства потреби усіх його підрозділів. Кінцевою метою розробки облікової політики є створення комплексу взаємопов'язаних документів, які дадуть змогу забезпечити єдність методики, організації і ведення різних видів обліку, підвищити якість і достовірність звітності в інтересах менеджменту підприємства й інших зацікавлених користувачів, в тому числі в частині праці та її оплати.

Розглянуто питання щодо організації обліку й звітності у відокремлених і невідокремлених структурних підрозділах (філіях) підприємства з акцентом на наявності можливостей їх здійснення в різних формах залежно від призначення господарюючих одиниць, джерел фінансування їх витрат, структури управління, територіального розташування та інших особливостей, зокрема пов'язаних з оплатою праці.

Внесено пропозиції щодо посилення інтеграції бюджетування, обліку та контролю загалом і з оплатою праці включно. Запропонований облік за центрами відповідальності передбачає посилення контролю за витратами через встановлення персональної відповідальності менеджерів різних рівнів за використання ресурсів. Така організація обліку забезпечує відображення, нагромадження, контроль, аналіз та надання інформації про витрати (в т.ч. на оплату праці), доходи і результати роботи центрів відповідальності та дає змогу провести оцінку діяльності окремих структурних підрозділів і їх керівників. Дані контролю запропоновано використовувати для проведення аналізу, а на бюджетування як метод управління в умовах інтегрованого обліку покладається виконання таких важливих функцій, як: планування, облік, контроль і аналіз конкретних бюджетів з урахуванням мінливих умов. У цьому контексті розроблене та запропоноване положення про бюджетування.

Дослідженням доведено, що трудові спори виникають внаслідок нерегульованих безпосередніх переговорів про розбіжності між працівником і працедавцем з приводу застосування норм трудового законодавства. Виникають вони в підприємствах часто з приводу виплат працівникам, зачіпають не розміри виплат, а порядок їх здійснення. Обґрунтовані значення та роль облікових працівників у визначенні причин і обліково-правових наслідків відповідальності для кожного учасника трудового спору, розроблені рекомендації щодо посилення правової освіти серед працівників бухгалтерської служби.

Як інтегрована складова аналіз забезпечує і реалізацію контрольних функцій. Одночасно дані контролю виступають основою для проведення аналізу, метою якого є оцінювання ступеня наближення фактичних результатів до бюджетних. Запропоновано проведення аналізу не лише у грошовому виразі, а й за кількістю та якістю виготовленого продукту. Результати такого аналізу уможливають оперативне врахування вкладу працівників та адекватну їх винагороду за виконану роботу. Запропоновано відхилення групувати за двома найважливішими ознаками: з точки зору особливостей їх виникнення і формування інформації про них; з точки зору наслідків їх впливу на процес

виробництва, кінцевий результат господарської діяльності та роботу конкретних працівників.

Застосування методів і способів аналізу на регулярній основі з використанням даних інтегрованого обліку одночасно дає змогу посилити контрольні заходи. Усунення виявлених недоліків і застосування запропонованих заходів сприятимуть оперативності, наочності, економічній обґрунтованості і достовірності інформації про працю та її оплату; уможливають моніторинг законності операцій, пов'язаних з нарахуванням і виплатою належного заробітку, усунення непродуктивних виплат, прихованих та явних втрат робочого часу, ефективність форм організації і стимулювання праці, які застосовуються на різних ділянках.

У питаннях контролю розроблено підхід до внутрішнього контролю як складової інтегрованої інформаційної системи, що підвищує дієвість і якість роботи керівників підрозділів. У наукових дослідженнях проблема інтеграції контролю із системою управління практично не розглядалась. Запропонована автором система дає змогу своєчасно реєструвати відхилення та попереджати їх, тобто управляти витратами, в тому числі на оплату праці, в реальному часі. В дослідженні обґрунтована необхідність інтеграції інформаційної і функціонально-управлінської методології обліку та контролю, що забезпечує логічну цілісність і послідовність виконання взаємопов'язаних бюджетно-облікових процедур. Розроблено структуру та змістовне наповнення положення про службу контролю на хлібопекарському підприємстві.

Викладені в дисертації результати можуть бути використані для подальшого розвитку теоретичних і емпіричних досліджень в галузі інтегрованого обліку оплати праці, удосконалення методологічних і методичних основ обліку й освоєння передових підходів в управлінні оплатою праці персоналу хлібопекарних підприємств.

**Ключові слова:** оплата праці, стимулювання, бюджетування, інтегрований облік, центр відповідальності, облікова політика, бухгалтерський облік, аналіз, контроль.

## SUMMARY

### **Dolyuk A. V. Accounting and control of remuneration and its incentives. – Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.**

The dissertation on competition of a scientific degree of the candidate of economic sciences on a specialty 08.00.09 – accounting, analysis and audit (by types of economic activity). – Polissya National University, West Ukrainian National University Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr, 2021.

The dissertation is devoted to the theoretical generalization and analysis of the current system of payroll accounting and development of recommendations on the content, formation and disclosure of budgeting, accounting, control, analysis and accounting policy in bakery enterprises, improvement of forms and methods of its implementation and implementation in enterprises. The study analyzes the state of wages in the bakery industry in Ukraine for 2018-2020, outlines the priority areas of its development. Among the problematic issues that need to be addressed are wage arrears, the average wage in Ukraine is one of the lowest compared to other foreign countries, overexploitation of labor, low reproductive wage function and a sharp decline in the stimulating role of wages in economic development. enterprises, the presence on the market of a large shadow segment and a significant differentiation of the level of wages among employees in different economic activities and regions.

The work expands the content of the main conceptual categories, "wages" and "wages" have different interpretations at the legislative level. It is proved that the accounting category "wages" is broader in its meaning than "wages". The concepts of "wages" and "wages", which are used in the laws, from our point of view, are equivalent in terms of understanding of the parties in the employment relationship. The salary at the enterprise can be established in various forms and should depend directly on results of work and at the same time influence its indicators, stimulate development of manufacture, efficiency of work, increase of quantitative and qualitative results of work. The concepts of "incentive" and "motivation" have some similarities, but are characterized by important differences that play a significant role in the effectiveness of



the manager with employees. Material incentives are a system of incentives and penalties, which is designed to ensure the dependence of the employee's life benefits on a specific labor contribution and capital. The purpose of the application of material incentives is to reduce the cost per unit of output.

We propose to establish an effective ratio between salary and the premium component of management income; each responsibility center to develop a list of parameters that affect the calculation of the premium, the principles and procedure for calculating the amount of personalized premiums. Incentives should be considered as the most important factor in increasing productivity, increasing the efficiency and effectiveness of the enterprise. Material incentives should be focused on the level of qualification of the work performed, as a system of investing employees, tuned to high efficiency, the source of such investment final income, to focus on incentives, to consolidate it, which are the source of the enterprise, remuneration as a method of motivation. in the form of material and moral incentives. Attention should be paid to intangible incentives, creating a flexible system of benefits for workers.

It is established that wages at the enterprise can be set in different forms and should depend directly on the results of work and at the same time affect its performance, stimulate production, efficiency, increase the quantity and quality of work. In the field of remuneration, the company's policy should be aimed at improving the provisions on remuneration, taking measures to strengthen control over compliance with the current regulations and timely payment of wages, strengthening the dependence of wages on the final results of production, professional and qualification level. The basic rules of work motivation management are offered, the account of which will help management to improve motivation of subordinates, to manage them competently and effectively.

It is established that the correct formulation of accounting and internal control allows to detect abuse and adjust the activities of the unit before these problems escalate into a crisis and adversely affect the economic security of the enterprise. The formation of complete and reliable information in the documents for management purposes, contributes to economic security at the level of all departments and the enterprise as a whole. Further explanatory work is needed to increase the prestige of the official salary

and the negative effects of the shadow economy through constant information, social advertising and other methods of influence to shape the legal and labor behavior of citizens. The proposals developed by us are aimed at preventing and timely detection of shadow wages.

It is proved that the organized procedure for obtaining information from integrated accounting makes it possible to: use information about business activities many times in different types of accounting, which will save not only staff costs, but also reduce unnecessary paperwork; eliminate discrepancies between the data of different accounting systems and budgeting, and when they appear, clearly explain the reasons for their occurrence; invest significant funds in the automation of such accounting; remove barriers between accounting and enterprise planning services, achieve mutual understanding. The system of integrated accounting should be based on the coordination of different subsystems of accounting, which are interconnected, based on their conditions, capabilities and staffing, the company organizes it independently. The main purpose of integrated accounting is to provide current analytical and forecast information to management and managers responsible for achieving specific economic indicators, which must provide the owner with daily information about the actual state of the task, which allows you to quickly detect and prevent any deviations. Accounting must have a well-developed analytics, its methodology to direct to obtain reliable and operational information, which is promptly formed on the relevant accounts. Integrated accounting is not limited by the legal framework, the company sets up such accounting for itself, it can be based on: internal regulations and instructions governing accounting (regulations on the accounting system); system of distribution of rights and responsibilities of personnel management; selection of objects of calculation, the choice of calculation option, the system of accounting for labor costs; documents on the structure, hierarchy, content and forms of providing information for management purposes.

The proposed system of integrated accounting will eliminate and prevent a number of errors in the accounting of salaries and incentive payments, through periodic, possibly daily control of the payroll and incentive payments in the centers of responsibility and in the enterprise as a whole. It is established that in order to ensure the accuracy of transactions, record the facts of the quality of work and its payment, it is

necessary that the accounting policy takes into account the needs of all departments of the enterprise. The ultimate goal of accounting policy is to create a set of interrelated documents that will ensure the unity of methodology in organizing and maintaining accounting, tax and management accounting at the enterprise, improve the quality and reliability of all types of reporting in the interests of management and other interested users. Accounting for branches should be carried out in accordance with the adopted accounting policy of the parent company, it is necessary to enshrine in the provisions of the branch, which can not be an independent legal entity. Branches are allocated to a separate balance sheet, keep separate records. The balance sheet and reports of the parent company are formed taking into account the individual balance sheets and reports of branches. It is proved that accounting in enterprises that have branches or other structural units can be carried out in different forms depending on the purpose of units, sources of funding for their costs, their management structure, location and other features.

Budgeting, accounting, control are proposed to be deeply integrated. Without the organization of a truly integrated accounting of production costs, including wages, budgeting loses its significance. The proposed accounting for the centers of responsibility involves strengthening control over costs through the establishment of personal responsibility of managers at different levels for the use of resources. This organization of accounting provides reflection, accumulation, control, analysis and provision of information on costs, revenues and results of the centers and allows you to evaluate the activities of individual departments and their heads. Control data is the basis for analysis, and budgeting as a method of management in terms of integrated accounting performs several important functions: planning, accounting, control and analysis of specific budgets, taking into account changing conditions. Developed and proposed regulations on budgeting. Research has shown that labor disputes arise as a result of unresolved direct negotiations about disagreements between the employee and the employer over the application of labor law. They occur in enterprises often in connection with payments to employees, do not affect the amount of payments, and the order of their implementation. Substantiated values and role of accounting staff in

determining the causes and accounting and legal consequences of liability for each participant in a labor dispute, developed recommendations for strengthening legal education among employees of the accounting department.

At the stage of analysis and control functions are implemented. Monitoring and analysis are deeply integrated. Control data are the basis for analysis. The purpose of the analysis is to assess the degree of approximation of the actual results to the budget. The analysis is offered not only in monetary terms, but also in quantity and quality of the product made by the enterprise in system of the integrated account and to be operative, daily and in the most various cuts and units of measurement. All deviations should be grouped by two most important features: in terms of the peculiarities of their occurrence and the formation of information about them; in terms of the consequences of their impact on the production process, the end result of economic activity and the work of specific employees. Management analysis should be carried out on a regular basis, where the main role is played by integrated accounting data, so it is important to carry out daily control measures. Elimination of the identified shortcomings and application of the proposed measures will contribute to the efficiency, clarity of accounting and control, the creation of economically sound and reliable information about work and its payment; will monitor the legality of operations related to the accrual and payment of appropriate earnings, the elimination of unproductive payments, hidden and obvious loss of working time, the effectiveness of the forms of organization and incentives to work in different areas.

Research suggests that internal control should be deeply integrated with other accounting and management functions, which increases the efficiency and quality of work of department heads. The problem of integration of control with the management system was practically not considered in scientific researches. The system proposed by the author allows to register deviations in time and to prevent them, ie to manage expenses in real time. The research substantiates the need for integration of information and functional-management methodology of accounting and control, which ensures the logical integrity and consistency of the study of interconnected budget and accounting structures. Proposed regulations on the control service at the bakery. The results

presented in the dissertation can be used for further development of theoretical and empirical research in the field of integrated payroll accounting, as well as methodological bases for developing an accounting model in terms of mastering advanced approaches in payroll management and accounting in the accounting system.

**Key words:** remuneration, incentives, budgeting, integrated accounting, center of responsibility, accounting policy, analysis, control.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

### Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Долюк А.В. Економічна сутність категорії «витрати», «затрати», «збут». *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки.* 2012. Вип.4 (62). С.76–78.(0,44 д.а.).

2. Долюк А.В., Кургінян А.З. Порівняльна характеристика визнання, оцінки і відображення в обліку та звітності підприємств витрат діяльності за міжнародними та національними стандартами. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.* 2012.Вип.3(24). С.145–153. (1,4д.а./ 0,7 д.а.; внесок автора: визнання, оцінка і відображення в обліку та звітності підприємств витрат діяльності за міжнародними стандартами ).

3. Долюк А.В. Витрати на оплату праці як економічне поняття та об'єкт бухгалтерського обліку. *Вісник Житомирського державного технологічного університету.* Серія: Економічні науки. 2013. Вип.1(63). С.59–64.(1,0 д.а.).

4. Долюк А.В. Витрати на оплату праці та політика винагороди персоналу корпорації: економічний зміст. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації:* зб. наук. праць. 2013. Вип.2(11). С.82–87. (0,43 д.а.).

5. Долюк А.В. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку матеріального стимулювання продуктивності праці. *Науковий вісник*

*Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. 2014. Вип.8,Ч.5. С.185–189. (0,40 д.а.).*

6. Долюк А.В. Внутрішній контроль операцій з матеріального стимулювання продуктивності праці. *Регіональна бізнес-економіка та управління. 2014. №4 (44). С.100–105. (0,48 д.а.).*

7. Долюк А.В. Сутність продуктивності праці та шляхи її зростання. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. Збірник наукових праць.2014. Вип.2 (13). С.54–61.(0,4д.а.).*

8. Долюк А.В. Методика відображення в бухгалтерському обліку матеріального стимулювання продуктивності праці. *Регіональна бізнес-економіка та управління. 2015. №1(45). С.150–156. (0,44 д.а.).*

9. Долюк А.В.Тіньова економіка: обліково-економічні наслідки ( на прикладі хлібопекарних підприємств Вінниччини). *Регіональна бізнес-економіка та управління. 2019. № 1.С.24–30.(0,5д.а).*

10. Dolyuk A. Remuneration and incentives for labor in the integrated accounting system. *VUZF Review (Bulgaria). 2020. 5(4). P. 50–58. URL.:<https://doi.org/10.38188/2534-9228.20.4.06> (0,7 д.а.).*

#### **Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:**

11. Dolyuk A.V. Methods and types of stimulation of work. *Problems of social and economic development of business* (Collection of scientific articles published on the results of the International scientific and practical conference «Problems of social and economic development of business» (Canada, Monreal, 28.11.2014p.)) 2014. Vol. 2. Publishing house “Breeze”, Montreal, Canada, 2014.p153–157. (0,16 д.а.).

12. Долюк А.В. Матеріальне стимулювання оплати праці в аграрній галузі. *Наукові пріоритети розвитку аграрної сфери в умовах глобальних змін: матеріали міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції (4-5грудня 2014р., м. Тернопіль). Тернопіль: Крок, 2014. С.135–137. (0,15 д.а.).*

13. Долюк А.В. Колективний договір як локальний нормативний акт підприємства з питань оплати праці. *Економіка та управління підприємствами, регіонами та країнами в умовах ризиків*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (27-28 грудня 2014р., м. Чернігів). Дніпропетровськ : НГУ, 2014. С.118–121. (0,14 д.а.).

14. Долюк А.В. Обов'язки бухгалтера з обліку праці та заробітної плати згідно з посадовою інструкцією. *Інноваційно-інвестиційний розвиток регіонів: проблеми та перспективи розвитку*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції для студентів, аспірантів та молодих учених (21-22 листопада 2014 р., м. Київ). Київ: Аналітичний центр «Нова Економіка», 2014. Ч. 2. С.65–67. (0,16 д.а.).

15. Долюк А.В. Управління витратами на оплату праці. *Реформування економіки України: стан та перспективи*: збірник матеріалів ІХ Міжнародної науково-практичної конференції (25 грудня 2014 року, м. Київ). Київ: Науковий парк КНЕУ, 2014. С.30–32.(0,11 д.а.).

16. Долюк А.В. «Витрати», «Видатки», «Виплати» та «Затрати» на оплату праці: сутність понять, відмінність та взаємозв'язок. *Нормативні, управлінські та міжнародні аспекти соціально-економічного розвитку*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (24-25 жовтня 2014 року, м. Львів). Львів: ЛЕФ, 2014. Ч.3. С.97–100.(0,20 д.а.).

17. Долюк А.В. Комп'ютеризована система обліку матеріального стимулювання праці («1С:Бухгалтерія»). *Проблеми та перспективи розвитку теорії і практики обліку, контролю, економічного аналізу і статистики*: збірник тез доповідей міжнародної науково-практичної конференції (5 грудня 2014 року, м. Тернопіль). Тернопіль: Астон, 2014. С.36–38. (0,11 д.а.).

18. Долюк А.В. Організація бухгалтерського обліку матеріального стимулювання продуктивності праці. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації* (збірник наукових праць за результатами міжн. наук.-практ. інтернет-конференції «Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в умовах інституціональних змін глобальної

економіки» (16 грудня 2014р., м. Луцьк)). Тернопіль: Крок, 2014. Вип.3. С.62–65. (0,45 д.а.).

19. Долюк А.В. Взаимосвязь понятий системы материального стимулирования и производительности труда. *Политэкономические проблемы развития современных агроэкономических систем*: материалы междунар. науч.-практ.конф., посвященной 100-летию каф. экон. теории и мировой экономики (Воронеж, 20 ноября 2014 г.). Воронеж : ФГБОУ ВПО Воронежский ГАУ, 2014. С.17–21.(0,38 д.а.).

20. Долюк А.В. Ефективність системи внутрішнього контролю. *Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація*: збірник тез доповідей учасників XVI Всеукраїнської наукової конференції (23березня 2018р.,м.Київ). Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агенство», 2018. С.81–85. (0,29 д.а.).

21. Долюк А.В. Трудові спори з оплати праці як облікові проблеми : порядок їх вирішення. *Реалізація компетентнісного підходу у підготовці фахівців з обліку і оподаткування*:Всеукраїнська науково-практична конференція, присвячена 30-річчю кафедри обліку і аудиту (22 листопада 2018 року, м.Рівне) [Електронне видання].Рівне: НУВГП, 2018.С.30–34. (0,2 д.а.).

22. Долюк А.В. Негативні тенденції розвитку неофіційної оплати праці на підприємствах України (на прикладі хлібопекарних підприємств Вінниччини). *Напрями модернізації фінансово-економічної системи держави, регіонів, підприємств, організацій*:зб. матер. Всеукр.наук.-практ. конф.( м. Вінниця, 17 квітня 2019 р.) Тернопіль: Крок, 2019. Т. 1. Ч. 1. С. 236–239.(0,2 др. арк.).



## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>20</b>
<b>РОЗДІЛ 1. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ХЛІБОПЕКАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД.....</b>	
1.1. Бухгалтерський облік як інформаційна функція в управлінні оплатою праці, її мотивацією і стимулюванням .....	29
1.2. Облікові наслідки оплати праці в системі неформальної економіки як загрози економічної безпеки підприємства.....	54
1.3. Концептуальні основи побудови системи інтегрованого обліку оплати праці.....	69
<b>Висновки до розділу 1.....</b>	<b>86</b>
<b>РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І СУЧАСНА ПРАКТИКА ФОРМУВАННЯ ІНТЕГРОВАНОВОГО ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ .....</b>	
2.1. Формування облікової політики з питань оплати праці хлібопекарних підприємств у системі інтегрованого обліку.....	90
2.2. Відображення у системі інтегрованого обліку оплати праці у головному підприємстві та в його філіях .....	112
2.3. Організація процесу бюджетування і відображення в обліку витрат на оплату праці за центрами відповідальності.....	132
<b>Висновок до розділу 2 .....</b>	<b>152</b>
<b>РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ АНАЛІЗУ, ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТА ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ .....</b>	
3.1. Трудові спори з оплати праці: облікова складова і шляхи їх вирішення	164

3.2. Способи і прийоми аналізу витрат на оплату праці у виявленні відхилень у процесі господарювання .....	183
3.3. Організація та методи здійснення внутрішнього контролю виплат на оплату праці як шлях виявлення і попередження неефективних витрат підприємства.....	196
<b>Висновок до розділу 3 .....</b>	<b>217</b>
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>220</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>225</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>243</b>

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ І СКОРОЧЕНЬ

**МСФЗ** – Міжнародні стандарти фінансової звітності

**НП(С)БО** – Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку

**МСБО** – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

**НП(С)БОДС** – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі

**М(С)БОДС** – Міжнародні (стандарт) бухгалтерського обліку для державного сектора

**ЄС** – Європейський союз

**КМСФЗ** – Комітет міжнародних стандартів фінансової звітності

**ГААП** – Загальноприйнята практика бухгалтерського обліку

**ПДФО** – Податок на доходи фізичних осіб

**ЦФВ** – Центр фінансової відповідальності

**КТС** – Комісія з трудових спорів

**ЦПК** – Цивільно-правовий кодекс

**ДФС** – Державна фіскальна служба

**ЄСВ** – Єдиний соціальний внесок

**КЗпП** – Кодекс Законів про працю

**ВСУ** – Верховний суд України

**МСБ** - Мінімальний споживчий бюджет

## ВСТУП

**Обґрунтування вибору теми дослідження.** В умовах трансформації економіки, посилення конкурентної боротьби підприємств, виникає необхідність постійного пошуку шляхів удосконалення формування достовірної та оперативної облікової інформації, в тому числі щодо оплати праці. В сучасних умовах розвитку України облік оплати праці підприємств повинен стати не лише засобом дотримання вимог чинного законодавства, а й джерелом надійної інформації для подальшого контролю й управління фондом оплати праці. Нарахована заробітна плата працівникам підприємства має залежати безпосередньо від результатів праці та водночас впливати на її показники, стимулювати розвиток виробництва, ефективність роботи, підвищення кількісних і якісних показників праці. В цьому аспекті важливу роль відіграє інтегрована система обліку, яка об'єднує інформаційні ресурси всіх видів обліку з використанням інструментів бюджетування, аналізу і контролю, що є досить складним продуктом.

Теоретичні, методичні та практичні проблеми обліку й контролю оплати праці досліджували українські та зарубіжні вчені, зокрема, М.Л.Вітсман, С.Ф. Голов, Л.С. Герасимчук, Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, В.С.Джевонс, З.В. Задорожний, Я.В. Крупка, П.О. Куцик, Д.Л.Круз, Р.С.Кінг, Ю.Ю. Мороз, Н.М.Малюга, Н.В. Овсюк, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Н.В. Шульга, та інші.

Враховуючи ґрунтовні напрацювання науковців, нині відсутній єдиний погляд на цю проблему. Реформування відносин підприємства з працівниками та бухгалтерського обліку оплати праці в Україні відповідно до національних та міжнародних стандартів, нові вимоги до інформаційного забезпечення системи управління підприємством потребують додаткових наукових досліджень із питань обліку та контролю оплати праці, особливо в умовах інтегрування управлінських функцій. В сучасних умовах частково проглядається некоректне відношення працівників управлінського апарату до обліку, фахівці бухгалтерії недостатньо орієнтуються у взаємозв'язках облікових процесів і бюджетування, контролю,

аналізу й управління, тобто облікова практика не відповідає в повній мірі сучасним вимогам менеджменту. Відсутні дослідження практичного спрямування щодо обліково-інформаційного забезпечення і контролю оплати праці на засадах бюджетування. Саме тому проблемні питання обліку заробітної плати в поєднанні з бюджетуванням потребують глибоких і якісних досліджень, оскільки їх розв'язання позитивно вплине на формування достовірної інформації про нарахування доходів працівникам і стан розрахунків з оплати праці на підприємстві. Все вищезазначене обумовлює актуальність теми, даю змогу окреслити мету, завдання та основні напрями дослідження.

### **Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.**

Дисертаційна робота виконана відповідно до планів науково-дослідних робіт Західноукраїнського національного університету за держбюджетною темою: «Модернізація бухгалтерського обліку з використанням комп'ютерно-комунікаційних технологій для забезпечення кібербезпеки підприємств» (номер державної реєстрації 0120U102054), а також за темою «Стан та перспективи розвитку системи бухгалтерського обліку та оподаткування в умовах глобалізації» (державний реєстраційний номер: 0117U000147) та кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Поліського національного університету за темою «Розвиток бухгалтерського обліку, статистики, контролю і оподаткування в умовах економічного зростання України, оснований на залученні інвестицій та інноваційному виробництві продуктів з високим ступенем доданої вартості» (номер державної реєстрації 0118U100564). В межах виконання науково-дослідних робіт автором підготовлено пропозиції, спрямовані на удосконалення інтегрованого обліку оплати праці в підприємствах і їх філіях, обґрунтування та уточнення теоретичних і методичних положень з організації бюджетування, аналізу та контролю витрат на оплату праці, розробку пропозицій з їх удосконалення, що спрощують облікові процедури, підвищують оперативність збору інформації й її використання та в сукупності вирішують завдання інтегрованого обліку оплати праці.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дослідження є розвиток наукових і методичних положень та надання практичних рекомендацій щодо обліку і внутрішнього контролю оплати праці та її стимулювання в хлібопекарних підприємствах.

Для досягнення поставленої мети сформульовані такі завдання:

- розкрити економічну сутність мотивації та стимулювання оплати праці, як невід’ємної частини системи управління;
- встановити сутність оплати праці в системі неформальної економіки, як загрози економічній безпеці підприємства;
- критично оцінити чинну методику організації обліку й контролю розрахунків з оплати праці працівників з метою її удосконалення;
- розкрити сучасні підходи до інтегрованого обліку витрат на оплату праці з метою отримання оперативної інформації для цілей контролю за показниками діяльності, в тому числі показниками щодо оплати праці;
- удосконалити порядок розробки облікової політики для забезпечення точності відображення операцій, фіксації фактів якості роботи та її оплати;
- окреслити систему інтегрованого обліку у філіях з різним обсягом реалізованих функцій з метою забезпечення прибутковості й достатньої мотивації працівників;
- виявити особливості організації системи бюджетування та методів обґрунтування й оцінки бюджетних показників у хлібопекарних підприємствах з метою визначення напрямків її подальшого застосування;
- проаналізувати наявні трудові спори і конфлікти та запропонувати шляхи їх мінімізації з використанням системи інтегрованого обліку;
- удосконалити порядок формування результативної інформації з обліку і контролю оплати праці та її стимулювання і розробити показники трудомісткості для аналітичних процедур з метою оцінювання ефективності витрат на оплату праці;
- систематизувати елементи внутрішнього контролю за витратами на оплату праці та розробити положення, що регламентує порядок його проведення.

*Об'єктом дослідження* є процеси облікового забезпечення, бюджетування, аналізу і внутрішнього контролю оплати праці на підприємствах.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних, методичних, організаційних і практичних засад бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю оплати праці працівників та її стимулювання в хлібопекарних підприємствах.

**Методи дослідження.** Теоретико-методологічною основою дисертаційної роботи є наукові концепції, теоретичні розробки провідних науковців з питань обліку оплати праці, її аналізу, контролю і бюджетування. Для досягнення поставленої мети використано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження: спостереження, аналіз і синтез, системний та комплексний підхід – при узагальненні й удосконаленні основних теоретичних положень і методичних засад обліку оплати праці; узагальнення, анкетування та опитування – для з'ясування економічної сутності оплати праці, її обліку, аналізу та контролю, в поєднанні з процесом бюджетування, удосконалення системи управління; системний підхід – при дослідженні особливостей системи управління оплатою праці та визначення місця в ній інтегрованого обліку; методи аналізу і синтезу, наукової абстракції, порівняння – при визначенні особливостей формування облікової політики для цілей інтегрованого обліку оплати праці та внутрішнього контролю.

*Інформаційною базою дослідження* стали праці вітчизняних та зарубіжних науковців з питань теорії, методології та методики бюджетування, обліку, аналізу та контролю оплати праці, довідкові видання, нормативно-правові акти, статистичні дані, інтернет-ресурси, дані обліку і звітності підприємств.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в розвитку теоретичних, методичних та практичних положень обліку, контролю оплати праці та її стимулювання, розробці пропозицій щодо їх удосконалення, що спрощують процедури в сфері обліково-аналітичного процесу, підвищують оперативність збору інформації та її використання.

Найбільш суттєві результати, що отримані автором та виносяться на захист, містяться в таких наукових положеннях:

*удосконалено:*

- систему інтегрованого обліку оплати праці в частині розвитку організаційної, методичної та технічної складових всіх видів обліку, що дає змогу застосувати системний підхід до інтегрованого обліку заробітної плати, дотримуючись правових основ і їх змін для збереження й ефективного використання бюджету фонду оплати праці та виконання необхідних показників кожному працівнику, а також методичне забезпечення облікового відображення операцій з нарахування окремих видів оплати праці і її стимулювання через обґрунтування доходів працівників в системі інтегрованого обліку, що забезпечує застосування правового режиму нарахувань й утримань із заробітної плати;

- теоретичні, організаційні та методичні засади, технології використання бюджетування оплати праці в управлінні через виявлення особливостей організації системи бюджетування та методів обґрунтування й оцінки бюджетних показників у хлібопекарних підприємствах, що сприятиме успішному веденню бізнесу і окреслення перспектив його розвитку;

- теоретично-методичні підходи до оцінки забезпеченості підприємства грошовими коштами для виплати заробітної плати, шляхом уточнення завдань, методичних процедур формування витрат на оплату праці протягом кожного періоду з дотриманням правових режимів фонду оплати праці, що сприятиме підвищенню обґрунтованості й якості облікових процедур у зіставленні з бюджетом;

- порядок проведення аналітичних процедур оцінки ефективності оплати праці на хлібопекарних підприємствах через застосування запропонованих показників трудомісткості: господарської діяльності, бізнесу та доданої вартості, які розраховуються як відношення витрат на оплату праці, відповідно, до операційних витрат підприємства, чистого доходу підприємства, доданої вартості, що створені на підприємстві;

*набули подальшого розвитку:*

- доведення необхідності доповнити систему організації оплати праці такими елементами як мотивація та стимулювання, що є об'єктами системи інтегрованого



обліку. Це дасть змогу нараховувати заробітну плату працівникам підприємства залежно від результатів праці та, водночас, впливати на їх показники, стимулювати розвиток виробництва, ефективність роботи, підвищення якісних та кількісних показників роботи;

- визначення сутності, методів і способів, спрямованих на попередження та своєчасне виявлення неофіційної оплати праці через формування повної та достовірної інформації в документах для прийняття управлінських рішень, що на відміну від існуючих, сприятиме забезпеченню економічної безпеки на рівні всіх підрозділів і підприємства загалом;

- обґрунтування та доповнення положень облікової політики у сфері оплати праці та застосування їх в системі інтегрованого обліку, що дасть змогу отримати оперативну і результативну інформацію для забезпечення точності відображення операцій, фіксації фактів якості та кількості роботи й її оплати;

- визначення сутності, методів і способів застосування інтегрованого обліку оплати праці в головному підприємстві та його філіях з різним обсягом реалізованих функцій на основі обґрунтування елементів системи інтегрованого обліку, що забезпечить прибутковість бізнесу та достатню мотивацію працівників;

- аналіз наявних трудових спорів і причин їх виникнення з метою розробки пропозицій і рекомендацій для усунення та попередження ряду помилок в обліку нарахувань різних видів заробітної плати шляхом періодичного контролю за фондом оплати праці та іншими виплатами працівникам в розрізі центрів відповідальності та загалом по підприємству;

- організаційні підходи і прийоми здійснення внутрішнього контролю за витратами на оплату праці, порядок їх формування в системі інтегрованого обліку та впливу на підвищення продуктивності праці й ефективності господарювання, шляхом розроблення окремого положення, яке регламентує контрольні процедури, що на відміну від існуючих, забезпечить досконалішу систему формування результативної інформації обліку і контролю праці й її оплати.

**Практичне значення одержаних результатів** дослідження полягає в тому, що основні висновки та рекомендації, що містяться в роботі, дадуть змогу: побудувати ефективну систему інтегрованого обліку в підприємстві, сприятимуть підвищенню оперативності й якості обліку, ефективності контролю й аналізу витрат, побудові єдиної облікової системи в підприємстві; підвищити корисність інтегрованої інформації для цілей управління і формування більш достовірних фінансових результатів, спонукатимуть до ефективної виробничої діяльності персоналу.

Окремі положення та висновки дисертації, а також практичні результати роботи експериментально впроваджено у практичну діяльність суб'єктів господарювання, а саме:

– методичні підходи до обліку оплати праці, а також до оцінки платоспроможності та забезпеченості підприємства грошовими коштами з уточненням завдань, методичних процедур відображення оплати праці протягом кожного місяця і кварталу для дотримання правових режимів формування фонду оплати праці з метою підвищення обґрунтованості й якості нарахування та виплати зарплати в зіставленні з бюджетом використано у Виробничому підприємстві «Вінницяхліб» ПАТ «Концерн Хлібпром» (довідка № 88 від 14.03.2018р.);

– застосування запропонованої системи організації оплати праці, яку складають мотивація та стимулювання як об'єкти інтегрованого обліку і методичне забезпечення облікового відображення операцій з нарахування всіх видів оплати праці та стимулювання кожного працівника, що забезпечує застосування правового режиму нарахування заробітної плати, утримань з неї за передбаченим способом забезпечення виконання підприємством договірних зобов'язань, підвищення достовірності та повноти інформації в розрізі кожного працівника застосовано у ПП «Кондитерський дім «САНКРУА» (довідка № 118 від 28.02.2018 р.);

– пропозиції з удосконалення оплати праці, розподіл її за сферами виробництва, запропонована методика аналізу, а також рекомендації із

застосування загальної моделі контролю соціальних витрат використано у ПАТ «Вінницький олійножировий комбінат» (довідка № 185/08 від 10.12.2019 р.).

Теоретичні положення дисертаційної роботи використовуються в освітніх процесах Вінницького фінансово-економічного університету під час розроблення навчально-методичного забезпечення та викладання дисциплін «Бухгалтерський облік» та «Бухгалтерська фінансова звітність» (довідка №171 від 31.10.2017р.) та Поліського національного університету викладанні дисциплін «Організаційні основи професіограми спеціальності на підприємствах, установах, організаціях», «Фінансовий облік» та «Управлінський облік» (довідка № 12/07 від 22.12.2020 р.).

**Особистий внесок дисертанта.** Дисертація є самостійно виконаною науковою працею, де викладено авторське бачення шляхів розв'язання науково-прикладного завдання, що полягає в обґрунтуванні теоретичних та методичних підходів і наданні практичних рекомендацій щодо формування та розвитку обліку і контролю оплати праці та її стимулювання в умовах сучасної економіки. В роботі використані лише ті ідеї і положення, які одержані автором особисто. З наукових праць, написаних у співавторстві, в дисертації використано лише результати, що належать особисто автору. Внесок здобувача у публікації у співавторстві відображено окремо у списку опублікованих праць.

**Апробація матеріалів дослідження.** Основні положення та результати дисертації доповідалися, обговорювалися та отримали схвальні відгуки на 9 міжнародних науково-практичних конференціях, зокрема: «Проблеми соціально-економічного розвитку бізнесу» (Канада, Монреаль, 28 листопада 2014р.) «Реформування економіки України: стан та перспективи» (м. Київ, 25 грудня 2014 р.); «Наукові пріоритети розвитку аграрної сфери в умовах глобальних змін» (м. Тернопіль, 4-5 грудня 2014 року); «Нормативні, управлінські та міжнародні аспекти соціально-економічного розвитку» (24-25 жовтня 2014року, м. Львів); «Проблеми та перспективи розвитку теорії і практики обліку, контролю, економічного аналізу і статистики» (Тернопіль, 05 грудня 2014р.); «Економіка та управління підприємствами, регіонами та країнами в умовах ризиків» (м. Чернігів, 27-28 листопада 2014 року); «Інноваційно-інвестиційний розвиток регіонів:

проблеми та перспективи розвитку» (м. Київ, 21-22 листопада 2014 р.); «Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в умовах інституціональних змін глобальної економіки» (м. Луцьк, 16 грудня 2014р.); «Політико-економічні проблеми розвитку сучасних агроекономічних систем (м. Вороніж, 20 листопада 2014р.) та на 3 всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація» ( м. Київ 23 березня 2018 року); «Реалізація компетентнісного підходу у підготовці фахівців з обліку та оподаткуванні» (м. Рівне, 22 листопада 2018 року); «Напрями модернізації фінансово-економічної системи держави, регіонів, підприємств, організацій» (м. Вінниця, 17 квітня 2019 року).

**Публікації.** За результатами дисертаційної роботи опубліковано 22 наукові праці (з них 1 у співавторстві) загальним обсягом 8,74 друк. арк. (особисто автору належить 8,04 друк. арк.), з них: 9 наукових статей у фахових виданнях України, 1 стаття у періодичному зарубіжному науковому виданні, 12 праць апробаційного характеру.

**Структура і обсяг роботи.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Обсяг основного тексту викладено на 205 сторінках комп'ютерного тексту. Робота містить 22 таблиці (з них 1 таблиця розміщена на повну сторінку) та 19 рисунків, 18 додатків на 57 сторінках. Список використаних джерел нараховує 269 назв і розміщений на 24 сторінках.

## РОЗДІЛ 1.

### БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ХЛІБОПЕКАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД

#### 1.1. Бухгалтерський облік як інформаційна функція з оплати праці, її мотивації і стимулювання

Хлібопекарна промисловість – одна з основних галузей харчової індустрії, яка виробляє різноманітні види й сорти хліба, батоноподібних, дрібноштучних, здобних, сухарних, бубличних виробів. Діяльність хлібопекарних підприємств у сучасних умовах спрямована на послідовне забезпечення виконання двох основних завдань: зростання прибутку завдяки розширенню асортименту продукції та збільшення обсягу діяльності та результативності господарювання за рахунок покращання механізмів управління і контролю, зменшення витрат, прискорення обігу коштів, впровадження ефективних технологій боротьби за покупця.

За даними Єдиного державного реєстру підприємств, Вінницька область налічує 110 хлібокомбінатів, з них 19 комбінатів у м. Вінниця. В Україні впродовж останніх 5 років ринок хліба та хлібобулочних виробів демонстрував переважно негативну динаміку, зокрема зменшення обсягів виробництва хліба та хлібобулочних виробів, за даними державної статистики у січні-червні 2018 року скоротилося на 9,8 % порівняно з аналогічним періодом 2017 року і становило 468 тисяч тонн, а в травні 2020 року – 61,7 тис. тонн хліба, що на 15,6% менше, ніж у 2019 році [24, 25]. Зараз аналітики говорять про наявність в Україні 400 промислових підприємств, що випускають хлібобулочні вироби, і близько 400 міні-пекарень продуктивністю від 1 тонни на рік. Проте за останні 2 роки закрито близько 150 підприємств, які не витримали конкуренції на ринку. Про це повідомляють експерти компанії Pro-Consulting. Але основна причина такого спаду не зниження попиту на продукцію, а присутність на ринку великого тіньового сегмента – продажу хліба та хлібобулочних виробів через фізосіб-

підприємців, статистика за якими не ведеться. При цьому потенційна місткість ринку становить близько 3,5–3,7 млн. тонн хлібобулочної продукції в рік. За статистичними даними, в Україні за минулий рік було вироблено 1 млн. 120 тис. тонн печеного хліба. Понад 2 млн. тонн хліба виробляється в Україні неофіційно, за випуск позаоблікової продукції виплачується заробітна плата також неофіційно [226; 227] .

Облік праці та її оплати займає одне з центральних місць у системі бухгалтерського обліку підприємств. Найважливішими завданнями обліку праці та її оплати є: у встановлені терміни здійснювати розрахунки з персоналом з оплати праці, вести точний облік особового складу працівників, правильно здійснювати обчислення сум оплати праці, забезпечити оперативний контроль за кількістю і якістю праці, за використанням коштів, спрямованих на споживання.

Трудові відносини в підприємстві будуються на основі договорів, які можуть бути у формі трудової угоди, або колективного договору, що регулюють соціально-трудова відносини між працівниками підприємства та роботодавцем; передбачають права і обов'язки сторін на рівні підприємства.

В обліку необхідно бачити і відображати процес документального оформлення порядку регулювання соціально-трудова відносин: колективний договір, трудовий договір, заяви працівників, накази керівництва, штатний розпис, посадові інструкції, розрахунково-платіжні відомості, платіжні відомості, договори та акти виконаних робіт за трудовими угодами та ін.

В умовах ринкової економіки різко зростає роль обліку та необхідність його реформування із застосуванням міжнародних стандартів, в результаті чого актуалізується потреба перегляду організації обліку, методики відображення господарських операцій, обсягу та змісту звітності.

Облік праці та заробітної плати має бути організований таким чином, щоб сприяти раціональному використанню фонду оплати праці, ефективному розподілу робочого часу, а також правильному обчисленню чисельності працівників для обліку заробітної плати з метою оподаткування.

Успішний вплив на трудову мотивацію персоналу неможливий без регулярного зворотного зв'язку у вигляді оцінки ефективності цього впливу. При заохочуванні працівників, в тому числі тих, які здійснюють функції управління, треба враховувати ініціативність, організаторські здібності, оперативність, об'єктивність, здатність мислити перспективно, бачити невикористані резерви, спроможність узагальнювати, аналізувати, творчо усвідомлювати й застосовувати на практиці досягнення науки і техніки.

Дослідженням проблеми ефективності оплати праці виявлено, що: в науковій літературі недостатньо чітко ідентифіковані механізми удосконалення регулювання системи оплати праці на основі досвіду західних країн; проблема організації обліку оплати праці полягає у встановленні та запровадженні такої сукупності правил, реалізація яких забезпечила б максимальний ефект від ведення обліку; наявна оплата праці втрачає здатність виконувати властиві їй функції — забезпечувати нормальне відтворення робочої сили і спонукати працівників до ефективної праці.

Значними та гострими проблемами в галузі оплати праці, які можуть бути причинами інших негативних наслідків, є: затримки з виплатою заробітної плати; низька відтворювальна функція оплати праці; різке падіння стимулювальної ролі оплати праці в розвитку економіки підприємства, обсягів виробництва, реалізації фізичних і інтелектуальних здібностей працівників; факт існування в матеріальному стимулюванні зрівняння, розподілу винагород за працю за принципом «всім догодити».

Вибір раціональних видів та систем оплати праці працівників має соціально-економічне значення для кожного хлібопекарного підприємства. Взаємодіючи з нормуванням праці і тарифною системою заробітної плати, вони визначають порядок нарахування заробітків окремим працівникам або їх групам залежно від кількості, якості та результатів праці. Кожна система оплати праці має свої особливості, переваги й недоліки. Це означає, що її вибір не можна розглядати ізольовано від інших напрямків роботи з персоналом. В сучасних умовах окрім офіційної системи оплати праці, на деяких підприємствах продовжують існувати

приховані форми винагород, які суттєво впливають на різні аспекти соціально-трудових відносин.

Проаналізуємо відомі системи оплати праці: відрядну і погодинну. При відрядній оплаті враховується, перш за все, обсяг виконаної роботи, але працівнику у всіх випадках гарантується виплата тарифної ставки за встановленим розрядом. За погодинною системою оплати працівник отримує зарплату за відпрацьовану кількість годин. Така система не враховує прибутки або збитки, які утворюються в результаті реалізації чи списання випущеної продукції низької якості. Фактично вона не містить матеріальних стимулів для професійного зростання, зацікавленості в успіху підприємства. Система оплати праці інженерно-технічних працівників передбачає невелику різницю оплати праці фахівців, які мають різні категорії. Іноді надбавкою до заробітної плати служать премії за дострокове виконання замовлень. Практично зведена до нуля матеріальна зацікавленість кваліфікованого інженера. Система оплати праці управлінського і допоміжного персоналу мало чим відрізняється від системи оплати праці інженерно-технічних працівників, що зайвий раз підтверджує недосконалість оплати праці управлінського та допоміжного персоналу.

У наведених системах оплати праці відсутня можливість матеріального заохочення працівників. Гнучка система оплати праці та матеріального заохочення повинна враховувати виплати працівникові мінімальної заробітної плати в разі, якщо його загальний заробіток не досягне законодавчого мінімуму.

Фонд оплати праці повинен становити не менше 20 % від отриманого доходу, який можна розподілити таким чином: 90 % – оплата праці робітників; 6% – оплата праці інженерно-технічних працівників; 4 % – оплата праці управлінського і допоміжного персоналу.

Керівництво в обстежених нами підприємствах м. Вінниці змінює розміри розподілу на власний розсуд. Запропонована нами гнучка система оплати праці побудована на основі тарифної системи, головною ознакою якої є залежність основної (тарифної) частки заробітної плати від конкретних зарплатоутворюючих чинників, що показують індивідуальний внесок працівника (або його особистісні



якості). Характерною особливістю гнучких тарифних систем є оперативне реагування на зміну цих чинників. Використання цієї системи дозволить уникнути однакового розміру окладу посереднього інженера та певну незначну різницю, яка видається за наявну категорію.

На наш погляд, головне завдання системи оплати праці – активізувати роботу співробітників, підвищити зацікавленість у реальних результатах їхньої діяльності. Основною складовою системи оплати праці повинні бути доплати за результативність роботи.

Для працівника переваги відрядної оплати пов'язані з тим, що у нього є реальна можливість збільшити свій заробіток шляхом виконання більшого обсягу робіт, зростання продуктивності праці. Крім того, в деяких випадках роботу при відрядній оплаті може отримати практично будь-який працівник, незалежно від його репутації, стану здоров'я.

Але відрядна оплата пов'язана з цілим рядом недоліків і породжує чимало проблем як для працівників, так і для роботодавців. У результатах роботи відрядників втілюється праця інженерів, допоміжних робітників та багатьох інших фахівців підприємства. Існує також проблема співвідношення зусиль працівника з цілями роботодавця. Не всі аспекти трудової діяльності підлягають спостереженню або вимірюванню. Серйозним недоліком відрядної оплати для роботодавця є небезпека того, що в гонитві за кількістю продукції працівники перестануть приділяти увагу її якості.

Відрядна система оплати праці пов'язує заробіток працівника з його індивідуальними результатами, залишаючи поза увагою роботу відділу, підрозділу або підприємства загалом, що негативно позначається на колективній мотивації і груповій роботі. Відбувається ослаблення почуття причетності й приналежності до колективу.

При використанні відрядної системи оплати працівники нерідко стикаються з так званим «ефектом храповика» (ratchet effect), який полягає в наступному. Працівник виробляє продукції більше, ніж передбачало підприємство. Менеджер пов'язує це з тим, що робота не дуже важка і, отже, заробітна плата занадто

висока. Тому виникає висока ймовірність, що ставка заробітної плати знизиться. При відрядній оплаті праці непросто вимірювати індивідуальний випуск. Якщо кількісні аспекти роботи можуть вимірюватися об'єктивно, то якісні часто вимагають суб'єктивних оцінок.

Водночас з індивідуальними видами відрядної оплати праці за кордоном все більш широко використовуються групове стимулювання і різні системи участі в прибутках [246, с. 73–77]. Така відрядна оплата дозволяє тісніше пов'язати інтереси працівника і роботодавця, поєднати суму колективного заробітку з результатами діяльності підприємства. Недоліків у відрядної оплати достатньо. Від них значною мірою позбавлена погодинна форма оплати, хоча і у неї є свої недоліки.

Застосування відрядної оплати в чистому вигляді доцільно там, де людина працює самостійно й виробляє однорідну продукцію. У сучасному інтегрованому та високо механізованому виробництві хліба, що використовує в основному інтелектуальну, а не фізичну працю, таке зустрічається рідко. Проте в цій сфері виробництва відрядна форма оплати також застосовується. Відрядна оплата праці використовується, якщо необхідно стимулювати робітників у подальшому до збільшення обсягів випуску, якщо існують кількісні показники виробітку, яку робітники в змозі збільшити.

Таким чином, відрядна система оплати праці – це найбільш поширений вид заохочувальної системи. Заробіток безпосередньо пов'язаний з тим, скільки робітник виробляє, оскільки йому платять за відрядною ставкою за кожну одиницю виробу.

Відрядна система має низку переваг загалом. Найперше вона є досить цінною і її спонукальна сила може бути досить потужною, адже винагорода безпосередньо пов'язана з результатами праці. Така система оплати праці застосовується там, де є можливість фіксувати кількісні показники результатів праці і нормувати її, встановлюючи норми виробітку, часу виконання виробничих завдань. Проте в сучасних умовах погодинна система оплати праці також може бути застосована у виробництві.

Значне поширення погодинної оплати праці пояснюється науково-технічним прогресом, що вносить зміни в технологію і організацію виробництва. Важливою перевагою цієї форми для роботодавця є зменшення витрат на контроль якості продукції, полегшення формування у працівника почуття причетності до інтересів всього підприємства. Погодинна оплата для працівника – це гарантія його стабільного заробітку. Трудовий колектив, в якому робота оплачується погодинно, зазвичай буває більш згуртованим, оскільки плінність кадрів менша, а економічні інтереси одних працівників рідше протистоять інтересам інших.

Однак при такій формі фактично працівник отримує гроші за присутність на робочому місці, тому в нього немає стимулів до продуктивної праці. З'являється потреба у наглядачеві, який контролює процес праці, обсяг випуску продукції. Це, в свою чергу, вимагає чималих витрат, знижує можливості спеціалізації. Зазвичай погодинно оплачується праця керівників, інженерно-технічних працівників, фахівців і службовців. Погодинна оплата праці ефективно використовується сьогодні при винагороді висококваліфікованих фахівців, що працюють у сфері обслуговування виробничого процесу й від кінцевого результату їхньої діяльності залежить не лише їхня професійна репутація, а й ефективність виробництва загалом.

При одній і тій же річній сумі заробітку для працівників кращою є погодинна оплата. Більшість з них, відчуваючи природну неприязнь до ризику і маючи фінансові зобов'язання, пов'язані з регулярними витратами, вважатимуть за краще більшу визначеність заробітку. Необхідно правильно заохочувати керівників за результати роботи їх підрозділів. Але і тут виникає проблема виміру, за який період слід оцінювати результат роботи менеджера? Практика засвідчує, що краще враховувати результати діяльності менеджера за кілька останніх років. Доцільно також пов'язувати оплату керівників з вартістю акцій, зближуючи їх інтереси з інтересами акціонерів.

Форма оплати праці є важливим елементом, що реалізує і її стимулювальну (мотиваційну) функцію. Тут важливим є не тільки розмір заробітку, а й те, яким

чином і за якими правилами він формується. Це впливає на економічні, моральні, психологічні й інші аспекти діяльності підприємства.

При введенні відрядної і погодинної систем оплати праці потрібно враховувати, що на підприємстві є так звані офісні працівники й управлінський персонал, праця яких оплачується виходячи з погодинної системи, або окладів. Їх робота не прив'язана безпосередньо до обсягу виробленої підприємством продукції, тобто відрядна і погодинна оплата не застосовується до цих співробітників.

Основний недолік чинних систем оплати праці полягає в тому, що заробітна плата часто взагалі не пов'язана з кінцевими результатами праці. Результати праці колективні, а оплата індивідуальна [246, с. 73–77].

Основна проблема, яка зустрічається на практиці, пов'язана з неправомірною зміною системи оплати праці роботодавцем в односторонньому порядку, яка обмежена законом. У цьому разі він може змінити оплату праці лише шляхом її індексації в зв'язку з інфляцією.

У літературі існує дві основні концепції визначення природи заробітної плати: заробітна плата – це грошовий вираз вартості товару «робочої сили» або «перетворена форма вартості товару робочої сили». Її величина визначається умовами виробництва та ринковими факторами – попитом і пропозицією, під впливом яких відбувається відхилення заробітної плати від вартості робочої сили; заробітна плата є ціною праці. Її величина та динаміка формуються під впливом ринкових факторів і, в першу чергу, попиту та пропозиції [6].

З огляду на це, система обліку заробітної плати та організація її документообігу повинні забезпечувати: розрахунок заробітної плати працівників, згідно з встановленими правилами; виконання необмеженої кількості нарахувань і утримань (премії, заохочення, доплати, дивіденди тощо); розрахунки сум нарахувань за формулами та додатковим тарифом (надбавки, доплата у вихідні і святкові дні тощо); розрахунки лікарняних листів, відпускних, матеріальної допомоги, а також виконання перерахунку податку з доходів фізичних осіб (з урахуванням усіх пільг, наданих працівнику); нарахування та автоматичне

утримання із нарахованого доходу аліментів, профспілкових внесків, згідно з встановленим відсотком; моніторинг заборгованості із заробітної плати.

Нині працівники впевнені у відсутності прямого зв'язку між розміром зарплати й ефективністю і лише окремі респонденти вважають, що такий зв'язок існує, і впевнені в тому, що їх зарплата зросте, якщо вони будуть працювати ефективніше, більшість вважають, що від цього виграють тільки керівництво та власники підприємств.

Для забезпечення посилення взаємозв'язку оплати праці з ефективністю праці працівників головною умовою має бути належний стан їх робочих місць. Це пов'язано щонайменше з двома головними причинами – безпекою на робочому місці та потребою в оптимізації самого процесу праці. Лише за таких умов можна формувати умови стимулювання за досягнуті успіхи. В цьому контексті важливо мати обґрунтовані критерії оцінки робочих місць.

Щодо всіх робочих місць у підприємстві доцільно застосовувати наскрізні оціночні показники: санітарно-гігієнічні умови праці; технічне оснащення робочого місця; організаційно-економічний рівень робочого місця; необхідний рівень базової професійної підготовки; змістовний рівень складності праці; рівень самостійності праці або статус управління. Цей перелік може бути доповнений іншими оціночними вимогами на конкретному підприємстві (додаток II).

Після критичної оцінки стану робочого місця можна переходити до формування положень про стимулювання та мотивацію. Попри те, що це питання більше стосується менеджменту, система обліку також від нього безпосередньо залежить, адже реалізує сам процес матеріального заохочення через доступні методи (документування, рахунки і ін.).

Оскільки облік базується на певних принципах, відображення операцій з нарахування матеріальних стимулів вимагає відповідних підтверджувальних документів. Але, як свідчать наші дослідження, проблеми мотивації та стимулювання праці, з точки зору бухгалтерського обліку, практично не розглядались, оскільки їх, власне, відносять до економічних служб підприємства, які дійсно займаються розробленням мотивації і стимулювання праці.

Під стимулом, з точки зору обліку, розуміється матеріальна винагорода певної форми, наприклад заробітна плата. На відміну від стимулу, мотив є внутрішньою спонукальною силою: бажання, потяг, орієнтація, внутрішні цільові установки та ін. Поза мотивацією ніяка цілеспрямована діяльність неможлива, вона пов'язана з факторами, які змушують людей поводитися певним чином. Виокремлюються три елементи мотивації: напрямок – що людина намагається зробити; зусилля – наскільки старанно людина намагається; наполегливість – наскільки довго людина намагається це зробити.

Останнім часом широкого поширення набули методи колективного стимулювання: участь у капіталі; участь у прибутку; участь у результатах зростання продуктивності праці. Стимулювальна функція оплати праці спрямовує інтереси працівників на досягнення необхідних результатів праці (збільшення кількості, більш високої якості і т. д.) за рахунок забезпечення взаємозв'язку розмірів винагороди та трудового вкладу.

Для оцінки ступеня ефективності мотиваційних впливів на персонал, що застосовуються з боку керівників, пропонуємо використовувати набір підходів і прийомів обліку, аналізу і контролю в такому складі:

- моніторинг ефективності визначеної системи матеріального стимулювання;
- застосування заходів нематеріального стимулювання праці;
- опитування працівників підприємства, інтерв'ю з ними;
- оцінка робочих показників персоналу;
- спостереження за робочою поведінкою персоналу, за ставленням до роботи;
- оцінка стану виконавської дисципліни різних категорій персоналу;
- оцінка ступеня прихильності працівників свого підприємства та ін.

Стимулювальна роль оплати праці проявляється у забезпеченні взаємозв'язку розмірів оплати праці з конкретними результатами трудової діяльності працівників (Додаток Е). Її складно кількісно виміряти, але найпростішим підходом у такій оцінці є ідентифікація факту існування або відсутності стимулювання. Принагідно варто

зазначити, що попри значний інтерес науковців і практиків до категорії «оплата праці» та «заробітна плата», питання власне стимулювальної її функції та ролі (у значенні „роль мотиваційної функції”) досліджені недостатньо. Критична оцінка сучасних думок дозволяє виокремити більшу популярність висвітлення ролі заробітної плати, а не її стимулювальної функції. Проте між оплатою праці та стимулюванням повинен існувати нерозривний зв'язок, адже лише в такому разі досягається належного рівня зацікавленості в результатах праці працівників.

Варто вказати на неоднозначність підходів у соціально-економічній літературі до стимулювання у сфері праці. Однак в умовах ринкової економіки і не може бути єдиного для всіх працівників матеріального стимулювання праці. Сучасна система матеріального стимулювання підприємства змінюється і на рівні формування заохочувальних фондів під впливом ряду факторів (змін податкової, фінансової, управлінської, ціноутворюючої систем та ін.), і на рівні надання матеріальної винагороди конкретному працівникові.

Чинна система матеріального стимулювання найманої праці не відповідає теоретичним та практичним уявленням ринкової економіки, не враховує інтереси суб'єктів праці, має спрощений зрівняльний характер і не сприяє повній реалізації професійних та кваліфікаційних можливостей працівника, зростання результатів його праці, а отже, і підвищення ефективності діяльності підприємства.

Максимально прийнятним підходом для встановлення стимулювальних преференцій є тарифікація. Зокрема з позиції матеріального стимулювання праці, пропонується система тарифікації робіт, яка покликана забезпечити об'єктивну оцінку складності робіт на кожному робочому місці, стимулювати підвищення кваліфікаційного рівня кожного працівника шляхом надбання ним навичок роботи на сучасному обладнанні, навчання суміжним професіям, підвищення складності та самостійності у виконанні робіт.

Результати соціологічного дослідження стимулювання найманої праці показали, що більша частина працівників і власників підприємств незадоволені відсутністю обліку рівня освіти, досвіду роботи, рівня самоосвіти при розподілі

грошових стимулів. Зрівняння у визнанні індивідуальних результатів праці та в оплаті праці неминує призводити до втрати професійних знань і навичок.

Натомість українські керівники вважають єдиним стимулом для продуктивної роботи гідну оплату праці, засновану на фіксованих тарифних ставках та окладах. Однак зарубіжний досвід мотивації персоналу спростовує такий односторонній, спрощений підхід. Важливими інструментами матеріального стимулювання є доплати, надбавки до заробітної плати, компенсації, преміювання.

Найбільш поширеними напрямками стимулювання працівників за допомогою премій є досягнення високих кількісних результатів роботи (обсяг продукції або виконання послуг, обсяг прибутку); ефективне використання обладнання (відсутність його простоїв і поломок, висока продуктивність, своєчасний та якісний ремонт); висока якість роботи (скорочення числа рекламацій, втрат від браку і переробок, підвищення надійності, поліпшення споживчих властивостей продукції); економне витрачання ресурсів (матеріальних, трудових, енергетичних, фінансових).

Але незважаючи на таке різноманіття стимулювання, на окремих досліджуваних нами підприємствах воно полягає лише у матеріальному стимулюванні працівників і передбачає виплату заробітної плати, доплат і надбавок.

Для кожного із мотиваційних чинників доцільно визначати рівень мотиваційного впливу та його вагомість, виходячи із того, що сумарна вагомість всіх мотиваційних чинників повинна бути рівнозначна. Від'ємне значення впливу мотиваційного чинника вказує на негативний вплив на рівень праці працівників в умовах інноваційної діяльності, а позитивне – навпаки.

У світовій практиці все частіше використовуються гнучкі системи оплати праці, перевагами яких є можливість уведення власних стимулювальних заходів. Одним з достатньо перспективних видів гнучких систем оплати праці є застосування системи оплати праці на основі грейдів, яка дає змогу пов'язати оплату праці і логіку підприємницької діяльності, а також розв'язати проблеми з мотивацією персоналу. Суть цієї системи полягає в тому, що на підставі посадової



інструкції за певною шкалою оцінюються необхідні для конкретного працівника компетентність, кваліфікація, міра відповідальності, результативність праці, вирішення проблем і інші критерії. Такий підхід повною мірою відповідає запитам українських працівників щодо доцільності врахування їх освіти, кваліфікації та інших індивідуальних компетентностей для встановлення відповідного їх стимулювання.

Грейдинг значно підвищує мотивацію співробітників, а тому його впровадження – це революційна зміна, але вона вимагає значних витрат, хоч би якою прогресивною не була [6].

Згідно з позицією бухгалтерів-практиків і багатьох науковців, оплата праці повинна бути зрозумілою і нескладною. Іноді простота та гнучкість конфліктують між собою, оскільки проста система виявляється недостатньо гнучкою, а гнучкість досягається за рахунок простоти. Система оплати праці має бути досить простою для розуміння, щоб працівники могли розрахувати очікуваний розмір заохочення, а також сприяти реалізації мети діяльності суб'єктів хлібопекарної галузі.

Динаміку оплати праці та її продуктивності на підприємствах України з виробництва хліба та хлібобулочних виробів наведено на рис. 1.1

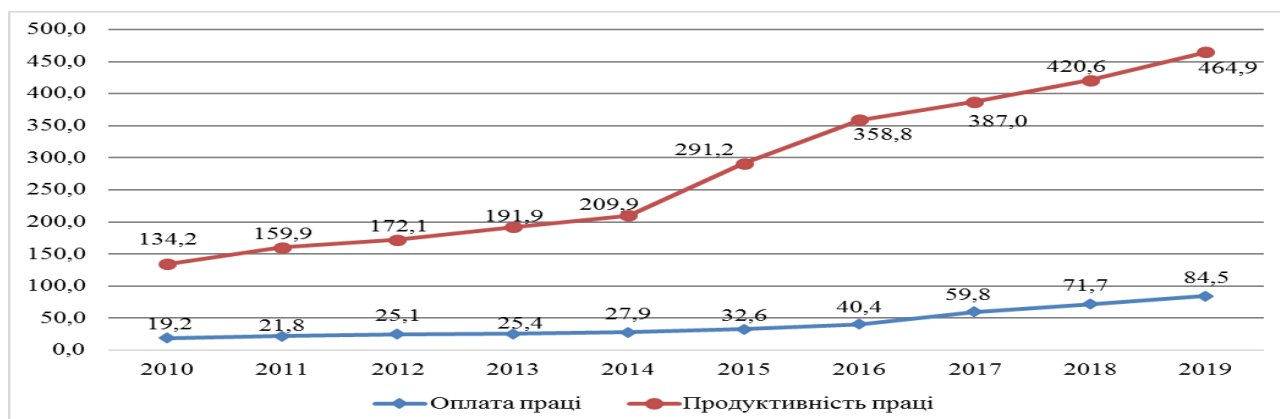


Рис. 1. 1 Динаміка оплати праці та її продуктивності на підприємствах України з виробництва хліба та хлібобулочних виробів (КВЕД 10.71), тис. грн.

Джерело: Узагальнено і побудовано автором на основі даних Державної служби статистики (<http://www.ukrstat.gov.ua/>)

Діяльність хлібопекарних підприємств у сучасних умовах спрямована на послідовне забезпечення виконання основних завдань щодо зростання прибутку, доданої вартості, продуктивності праці та доходів працівників галузі завдяки

розширенню асортименту продукції, збільшенню обсягу виробництва, покращенню механізмів управління і контролю, зниженню витрат, прискоренню обігу коштів, впровадженню ефективних технологій, підвищенню конкурентоспроможності.

З метою визначення стану управління продуктивністю праці, виявлення резервів її росту та порівняння оцінки чинної системи стимулювання працівниками та керівниками потрібно здійснити аналіз проведеного нами анкетування працівників та керівників підприємств хлібопекарної галузі міста Вінниці та Вінницької області у складі: Виробниче підприємство Вінницяхліб ПАТ «Концерн Хлібпром», ТОВ Липовецький хліб, ТОВ Агрохліб ЛХБ, ТОВ Хлібна Хата, ПП Липовецька хлібна база, ПП Кондитерський дім Санкруа, Хлібна Гільдія, Вінницька паляниця (Онур), Бабусин хліб, Комбінат хлібопродуктів Альтернативна Енергія, Тиманівський Хліб (12 підприємств).

Анкета складається із 17 запитань, анкетування проводилось для працівників та їх керівників. Анкети розроблені автором на основі методик Жукова А. Л. та Шевченко Т. В. [ 91; 242] (додаток М).

Результати опрацювання анкет свідчать, що продуктивність праці аналізується на 33% підприємств, проте відзначають необхідність такого аналізу 67 % керівників. 56% опитаних керівників і працівників підприємств вважають, що продуктивність праці варто розраховувати на основі прибутку, 20% – на основі якості продукції, ще 24 % – на основі виробленої або реалізованої продукції. Досить важливим при цьому є також визначення задоволеності рівнем продуктивності праці на підприємствах. Так, 60,5 % респондентів швидше не задовольняє теперішній рівень продуктивності праці персоналу підприємства; 25 % відзначають, що швидше задовольняє, ніж ні і 14,5 % – зовсім не задовольняє. Отже, можна зробити висновок, що існує практична потреба у виявленні дієвих факторів зростання продуктивності праці на підприємствах хлібопекарної галузі регіону.

Щодо оцінки наявної системи стимулювання праці на підприємствах, то 52,5% керівників хлібопекарських підприємств вважають дану систему

стимулювання ефективною, у той час теж так вважають лише 12,73 % працівників. Швидше ефективною, ніж неефективною вважають систему стимулювання 47,5 % керівників та 37,58 % працівників. А швидше неефективною наявну систему стимулювання не вважає жодний керівник, проте погоджуються з цим твердженням 35,15 % працівників. І неефективною систему стимулювання вважають 14,55 % працівників і жоден керівник.

Опитування щодо видів стимулювання, які використовуються на хлібопекарних підприємствах, дало такі результати. Наявність матеріальної винагороди відзначають усі опитані керівники та працівники підприємств. Матеріальні стягнення відзначають 58,5 % керівників та 30,9 % працівників, що свідчить про неефективну систему демотивації на підприємствах.

Щодо основного суб'єкта мотивації, то відповіді респондентів розподілились так. Вважають, що варто в першу чергу мотивувати окремих працівників 78,5 % керівників та 51,15 % працівників. На нашу думку, це правильний вибір основного суб'єкта мотивації, оскільки колективна відповідальність зменшує внесок кожного учасника. Також вважають, що варто мотивувати увесь підрозділ 21,5 % керівників та 27,35 % працівників. Ще 10,5 % працівників висловили думку, що варто мотивувати колектив у цілому, 10,00 % – досвідчених працівників та 1 % – нових працівників.

Подальшим етапом нашого анкетування було виявлення елементів матеріального стимулювання до високопродуктивної праці, які використовуються на хлібопекарних підприємствах області.

Достатній рівень заробітної плати був відзначений 15,69 % працівників та 34,5% керівників підприємств. Проте лише 11,5 % керівників відмічають дієву систему преміювання на противагу 20,09 % працівників. Така різниця, на нашу думку, пов'язана із різними вихідними цілями працівників та керівників: у першому випадку оцінюється збільшення доходу, а у другому – збільшення результативності, прибутку тощо. Те, що залежність заробітної плати від результатів роботи використовується як елемент стимулювання вважають 50 % керівників та 38,76 % працівників. Таким чином, можна зробити висновок, що не

всі працівники відчувають змінну частку оплати праці. Приблизно однакова кількість і керівників, і працівників оцінюють наявність системи штрафів на підприємствах.

Наявність соціальних пілг зауважують 12,5 % керівників та 6,67 % працівників. Участь у прибутку підприємства спостерігають 5,45 % працівників та жоден керівник, що свідчить про те, що незначна частина працівників оцінює як участь у прибутку виплати премій. Щодо важливості матеріальних стимулів, то 35,15% працівників відзначають, що такі стимули дуже важливі, 57,58 % – просто важливі та 7,27 % – не важливі. Крім матеріального стимулювання, на підприємствах використовуються окремі елементи нематеріального стимулювання. 23 % респондентів-працівників вважають нематеріальне стимулювання дуже важливим, 64,2 % – просто важливим та 12,8 % – не важливим. Отже, можна зробити висновок, що матеріальне стимулювання для працівників хлібопекарних підприємств більш суттєво впливає на мотивацію до праці, але нематеріальне – також справляє значний вплив.

За результатами анкетування, подяка від керівництва як вид нематеріального стимулювання також використовується на підприємствах. Так вважають 100 % опитаних керівників та 63,88 % працівників. Також 100 % керівників та 58,5% працівників вважають, що на їх підприємствах повага членів колективу використовується як елемент стимулювання.

Щодо комфортної психологічної обстановки в колективі, то наявність її підтверджують 50 % керівників та 28,35 % працівників. Отже, можна зробити висновок, що певного вдосконалення потребує налагодження сприятливого морально-психологічного клімату у трудових колективах хлібопекарних підприємств Вінницької області. Практично однакова оцінка кар'єрного зростання працівниками (54,33 %) та керівниками (62,8 %), а також кількість схвальних відгуків про роботу (45,67 % та 37,2 % – працівники та керівники відповідно).

Використання такого елемента нематеріального стимулювання, як можливість підвищення кваліфікації відзначають 60,5 % керівників і 41,45 % працівників. На думку 23 % керівників, використовується гнучкий графік роботи,

але лише 8,29 % працівників відзначають аналогічне. Підвищення відповідальності спостерігають 29 % керівників та 18,77 % працівників. 6,67 % працівників вважають, що участь у прийнятті управлінських рішень використовується на підприємствах, на яких вони працюють, але жоден керівник цього не зауважує. 39,5 % керівників хлібопекарних підприємств та 65,88 % працівників відзначають неформальні заходи як вид нематеріального стимулювання.

Важливим для нашого дослідження є опитування працівників щодо реалізації здібностей на роботі: 26,26 % респондентів вважають, що повною мірою реалізують свої здібності; 30,55 % відзначають, що реалізують їх більшою мірою; 27,27 % опитаних думають, що реалізують свої здібності меншою мірою; 5,92 % – їх не реалізують. Отже, достатньо високий показник (43,19 %) опитаних працівників не реалізують свої здібності, або реалізують їх не повною мірою, тому основним завданням функціонального керівництва підприємств є вдосконалення управління кар'єрою кожного окремого працівника.

21,89 % працівників хлібопекарних підприємств задоволені розміром своєї заробітної плати, 43,95 % – задоволені частково та 34,16 % – не задоволені. Механізм нарахування заробітної плати зрозумілий для 45,88 % опитаних, частково зрозумілий – для 41,60 %, і не зрозумілий – для 12,52 %. Такі результати є задовільними. 18,99 % працівників вважають, що могли б працювати краще; 36,58 % – напевно б змогли працювати краще; 25,78 % – навряд чи змогли та 18,65 % – не змогли б. Таким чином, 51,52% працівників підприємств могли або напевно могли б працювати краще, що і становить основний резерв підвищення продуктивності праці. Саме тому варто виявити чинники, які можуть підвищити продуктивність праці.

При відповіді на це питання респонденти могли відзначити не більше 5 варіантів відповідей. Отже, з усіх запропонованих нами були обрані найбільш суттєві. Відтак, відповіді респондентів розподілились наступним чином. Керівники хлібопекарних підприємств вважають, що п'ятьма основними факторами, які сприятимуть зростанню продуктивності праці персоналу, є:

1. Матеріальна зацікавленість у результатах праці (85,5 % опитаних);
2. Підвищення контролю за дисципліною (75 %);
3. Перспективи для підвищення кваліфікації (64,5 %);
4. Додаткові преміальні виплати (55 %);
5. Гарантія стабільної роботи та перспективи для кар'єрного зростання (по 50 %).

Також респонденти-керівники відзначають серед факторів, які впливають на підвищення зростання продуктивності праці, суттєве збільшення оплати праці (30 %), сприятливий мікроклімат в колективі (25 %), повагу з боку колективу (25 %), повагу з боку керівництва (12,5 %), гнучкий графік роботи (14,5 %), зниження трудового навантаження (10,5 %). Такі фактори, як удосконалення виробничого обладнання, поліпшення умов праці, розвиток допоміжних виробництв, важлива та цікава робота не були відзначені опитаними.

Важливо визначити аналогічні фактори з боку працівників хлібопекарних підприємств. Так, персонал хлібопекарних підприємств Вінницької області вважає, що п'ятьма основними факторами, які сприятимуть зростанню продуктивності праці, є:

1. Матеріальна зацікавленість у результатах праці (70,09 % опитаних);
2. Гарантія стабільної роботи (61,42 %);
3. Додаткові преміальні виплати (51,09 %);
4. Гнучкий графік роботи (45,82 %);
5. Повага з боку колективу (35,67 %) та суттєве зростання оплати праці (33,94 %).

Крім того, достатньо велику вагу, на думку респондентів-працівників, відіграють такі фактори, як: перспективи для кар'єрного зростання (32,73 %), сприятливий мікроклімат у колективі (26,06 %), перспективи для підвищення кваліфікації (24,85 %), повага з боку керівництва (20 %), зниження трудового навантаження (16,36 %). Чинниками, які відзначила незначна частина респондентів, що свідчить про їх незначний вплив на продуктивність праці, є: підвищення контролю за дисципліною (12,73 %), важлива та цікава робота (11,52 %), удосконалення виробничого обладнання (7,88 %), поліпшення умов праці (6,67 %), розвиток допоміжних виробництв (4,24 %).

Таким чином, можна зробити висновок про те, що є схожі та відмінні

результати у відповідях керівників та працівників хлібопекарних підприємств. Так, і керівники, і працівники вважають, що матеріальна зацікавленість у результатах праці є найважливішим фактором зростання її продуктивності. Також важливими є додаткові преміальні виплати та гарантія стабільної роботи. Цікавим для нашого дослідження є те, що керівники підприємств вважають більш важливими факторами для зростання продуктивності праці перспективи для підвищення кваліфікації та кар'єрного підвищення, проте, на думку працівників, ці фактори мають менший вплив. Також керівники відзначають серед найбільш вагомих факторів посилення контролю за дисципліною, у тоді як працівники взагалі вважають його несуттєвим. Респонденти-працівники серед важливих факторів відзначають гнучкий графік роботи, повагу з боку колективу та суттєве зростання оплати праці, натомість респонденти-керівники вважають ці фактори менш важливими. Збігаються думки керівників і працівників щодо найменш суттєвих чинників, які впливають на зростання продуктивності праці – удосконалення виробничого обладнання, поліпшення умов праці, розвитку допоміжних виробництв, важливої та цікавої роботи.

Наступним питанням анкети, поставленим респондентам, було визначення причин, які стримують зростання результативності праці персоналу (відзначали не більше 3 варіантів відповіді). На думку керівників підприємств, основними причинами, які стримують зростання продуктивності праці, є:

1. Страх збільшити свої обов'язки без збільшення заробітної плати (100 % опитаних).
2. Відсутність зацікавленості у результатах роботи (85,5 %).
3. Поганий контроль за дисципліною (50 %) та відсутність зацікавленості у роботі (37,5 %).

Також відзначені такі причини, як: відсутність перспектив для підвищення кваліфікації (12,5 %) та низька оплата праці (12,5 %).

Щодо працівників, то причини, які стримують зростання продуктивності праці, розподілились так:

1. Відсутність зацікавленості у результатах роботи (55,76 % опитаних).
2. Страх збільшити свої обов'язки без збільшення заробітної плати (40,61 %).

3. Незручний режим роботи (24,85 %), низька оплата праці (21,82 %) та надмірне навантаження (20 %).

Також відзначені такі причини, як: відсутність зацікавленості у роботі (16,97 %), відсутність перспектив для підвищення кваліфікації (13,94 %), недостатній контроль за дисципліною (11,52 %).

Таким чином, можна зробити висновок, що чинна система стимулювання у хлібопекарних підприємствах Вінницької області стримує зростання продуктивності праці як на думку керівників, так і працівників (відзначені відповіді про відсутність зацікавленості у результатах роботи та страх збільшити свої обов'язки без збільшення заробітної плати). Завдяки проведеному анкетуванню можна виробити дієві рекомендації щодо застосування системи інтегрованого обліку. Викладені результати дослідження є підґрунтям для подальшого розвитку та впровадження на хлібопекарних підприємствах системи стимулювання до продуктивної праці.

Кожен співробітник повинен знати критерії оцінки його роботи та правила нарахування або отримання винагороди. Система винагороди повинна: створювати у працівника почуття задоволеності і захищеності; включати дієві фактори стимулювання та мотивації; передбачати систему нагород та винагород.

Дослідження практики винагород дало можливість визначити ознаки неефективності системи винагороди за працю, а саме : зростання плинності, при цьому в першу чергу звільняються найбільш кваліфіковані та досвідчені фахівці (порушені їхні інтереси); переважання «зрівнялівки» в оплаті праці (звільняються робітники, місця займають взяті з ринку працівники, більш низької кваліфікації, яких влаштовують рівень оплати і «зрівнялівка»); погіршення показників, що характеризують бізнес-процеси (знижується валовий оборот, граничний (маржинальний) дохід, продуктивність праці, змінюються і непрямі показники, наприклад відсоток фонду оплати праці в собівартості та ін.); погіршення морально-психологічного клімату (неформальні лідери відкрито закликають до звільнення, руйнують імідж підприємства, позиціонують конкурентів).



Основними показниками преміювання на підприємстві повинні бути: якість роботи; економія ресурсів; впровадження нової техніки; виконання плану власними силами; виконання плану навчання працівників.

Система преміювання працівників підприємства може бути встановлена в колективних або в трудових договорах, угодах, локальних нормативних актах підприємства (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

### Преміальні системи і їх характеристика

№ з/п	Види премій	Характеристика видів премій
1	Премії, що входять в систему оплати праці	Передбачаються положенням про преміювання, трудовим або колективним договором або іншими локальними нормативними актами підприємства. Такі премії виплачуються за умови досягнення результатів, заздалегідь обумовлених показником преміювання, тому їх досягнення породжує у працівників право на отримання премії.
2	Премії, що не входять в систему оплати праці	Носять разовий характер і тому виплачуються не за виконання заздалегідь встановлених показників і умов, а на основі загальної оцінки роботи даного працівника.
3	Премії, виплата яких відбувається з певною періодичністю	щомісячна премія; квартальна премія; премія за підсумками роботи за рік (річна премія).
4	Разові премії, пов'язані з виробничим процесом	премія за підвищення продуктивності праці; премія за досягнення в роботі; премія за виконання особливо важливого і термінового завдання; премія за багаторічну сумлінну працю.
5	Премії, не пов'язані з виробничим процесом, виплата яких відбувається при настанні певних подій	премія до ювілейної дати працівника; премія до професійного свята; премія до ювілею підприємства; премія до святкового дня; премія в зв'язку з виходом працівника на пенсію.

Примітка. Сформовано автором в результаті проведеного дослідження чинної практики.

Преміювання виконує функції забезпечення зацікавленості працівників у результатах праці. Досліджувані нами підприємства водночас із системою преміювання використовують систему пільг, привілеїв, таких, як: оплата харчування; медичне страхування; оплата проїзних у розмірі вартості одного

проїзного на місяць; оплата ритуальних послуг у разі смерті близьких, матеріальна допомога; пам'ятні подарунки до ювілеїв, днів народження (в межах затвердженої суми); включення в резерв на підвищення; надання додаткових відпусток (за поданням керівника підрозділу) як заохочення за якісно і вчасно виконану роботу та ненормований робочий день, виходи у вихідні для завершення проекту.

Соціальну теорію заробітної плати, яку відстоювали Т. Веблен, Й. Шумпетер, М. Туган-Барановський, розглядають як результат співвідношення соціальних сил суспільства. Категорія соціальних витрат – це як вибуття різних видів економічних ресурсів відповідно до законодавчих, соціально-економічних і морально-психологічних гарантій, що спрямовані на задоволення потреб фізичних чи юридичних осіб.

Категорію соціальних витрат можна визначити як витрати, які виникають у процесі формування та споживання доданої вартості, і витрати, які виникають на всіх стадіях функціонування підприємства та забезпечують соціальні гарантії держави і підприємства у задоволенні потреб фізичних та юридичних осіб. Соціальний захист повинен ґрунтуватися на ефективній праці працівників і таким чином бути частиною економічних відносин між роботодавцем та працівником.

З метою недопущення непорозумінь доцільно зафіксувати у внутрішньому документі підприємства ухвалену структуру заробітної плати. Якщо колективним договором передбачені соціальні виплати, які належать до заробітної плати, то це рекомендовано відобразити в документі про заробітну плату, оскільки на суму таких виплат підприємство може зменшити податок на доходи. Соціальними виплатами прийнято називати різні допомоги і компенсації, що надаються громадянину державою або підприємством. В економічній літературі поняття соціального забезпечення трактується по-різному. Ми вважаємо, що це різні форми допомоги держави громадянам і підприємствам за їх рахунок.

Удосконалення організації заробітної плати – це пошук нових форм оплати праці. Перевагою нетрадиційних систем є їх простота, яка полягає у зрозумілості механізму нарахування грошової винагороди кожного працівника, наслідком чого є зростання значущості стимулювальної функції заробітної плати. Нині

міжнародні системи оплати праці більше орієнтовані на мотивацію працівника ніж вітчизняні, вони спрямовані на те, щоб працівник хотів працювати більше й ефективніше.

В роботі з удосконалення систем оплати праці, на наш погляд, варто використовувати досвід зарубіжних країн з розвиненою ринковою економікою, в яких застосовується система заробітної плати «участі в прибутках». У цьому контексті провадження інтегрованої системи обліку, на наш погляд, є найбільш зручним і оптимальним способом організації обліку для підприємств хлібопекарного напрямку.

Повністю інтегрована система обліку, яка об'єднує бюджетування, аналіз і контроль, є досить складним продуктом, що вимагає від користувачів особливої дисципліни та порядку, впровадження системи адміністративних процедур і регламентів. Не всі досліджувані нами хлібопекарні підприємства нині готові до цього. В чинних інтегрованих системах, на наше переконання, потрібно досягати повноти реалізації облікових функцій за рахунок ускладнення і спеціалізації процедур обробки облікових проводок, в які може включатися різноманітна додаткова інформація, необхідна для відображення специфіки стимулювальних заходів.

Автором досліджено підприємства хлібопекарної галузі міста Вінниці та Вінницької області, а саме: Виробниче підприємство Вінницяхліб ПАТ «Концерн Хлібпром», ТОВ Липовецький хліб, ТОВ Агрохліб ЛХБ, ТОВ Хлібна Хата, ПП Липовецька хлібна база, ПП Кондитерський дім Санкруа, хлібна гільдія, Вінницька паляниця (Онур), Бабусін хліб, Комбінат хлібопродуктів Альтернативна Енергія, Тиманівський Хліб; а також запропоновано використовувати відповідно до обраної системи оплати праці та стимулювання Положення про оплату праці, Положення про преміювання за основні результати фінансово-господарської діяльності, Положення про виплату надбавок за стаж роботи в галузі, Положення про виплату винагороди за підсумками роботи за рік, Положення про преміювання за виконання особливо важливих виробничих

завдань, Положення про додаткові компенсації, гарантії та винагороди соціального характеру (додаток А).

При розробці положення про преміювання, доцільно передбачити умови преміювання, а також розміри премій для окремих категорій працівників. Окрім цього, преміювання може бути індивідуальним і колективним.

Ефективність функціонування підприємства вимагає постійного вдосконалення діяльності самої бухгалтерії, поліпшення її кадрового складу, впровадження прогресивних інформаційних технологій обробки інформації, впорядкування інформаційних потоків з метою ефективного використання в управлінських рішеннях і збереження інформації для архіву.

Для визначення змісту інформації, що включає в себе перелік інформаційних одиниць, які необхідні для розв'язання комплексу задач щодо оплати праці, її структури та перетворення, необхідно характеристику руху такої інформації, її якості та способи оброблення. Традиційно інформаційне забезпечення підприємства складається з інформаційного, організаційного та правового процесів, які в сучасних умовах розвитку ІТ мають певну специфіку. Зокрема, в частині оплати праці ці процеси включають основні характеристики, що подані в табл. 1.2.

*Таблиця 1.2*

### **Процеси інформаційного забезпечення підприємства**

№ з/п	Процес забезпечення	Характеристика забезпечення
1	Інформаційний	Методичні та інструктивні документи з нарахування заробітної плати; система класифікації та кодування працівників і облікових даних; інформаційна база – нормативно-довідкові документи, інформаційні повідомлення та інформаційні масиви
2	Організаційний	Апарат управління, який забезпечує функціонування підсистеми обліку праці та заробітної плати та інших підсистем як єдиного цілого. Вирішення питання розробки, впровадження і супроводу нових програм (в т.ч. шляхом залучення спеціальних фахівців, які є працівниками відповідних фірм).
3	Правовий	Сукупність норм щодо: інформаційної системи загалом; підсистеми обліку оплати праці (нормативні акти, які встановлюють і закріплюють організацію оплати праці, її види, форми; регламенти, пов'язані з захистом персональних даних та ін.

Примітка. Узагальнено автором.

Основні вказані в таблиці характеристики не є вичерпним переліком. На досліджуваних нами підприємствах здійснюють: контроль за дотриманням законодавства при здійсненні підприємством господарських операцій, пов'язаних з оплатою праці; контроль правильності нарахування заробітної плати; контроль стану робочих місць; запобігання негативним явищам і виявлення внутрішніх резервів зростання плати на засадах посилення матеріальної зацікавленості працівників.

На жаль, при формуванні інформаційної системи, в складі якої б ефективно функціонувала підсистема оплати праці, не всі досліджувані нами підприємства враховували: яка інформація потрібна; кому потрібна ця інформація; чому потрібна ця інформація; коли вона необхідна; де отримати інформацію; як повинна збиратися й оброблятися інформація; які види звітів потрібні і якою має бути їх регулярність.

Однією з таких форм організації обліку є визначення необхідної внутрішньої інформації та звітності для внутрішніх користувачів, яка б містила дані за окремими виробничими підрозділами підприємства.

У сучасних умовах ведення бізнесу виникає необхідність дослідження комплексу обліково-аналітичних проблем, пов'язаних з усіма групами витрат на винагороду (оплата праці, що стимулюють заохочення, компенсаційні виплати). Як показали дослідження, інформація, що не надається керівництву, не є корисною, а надлишковою, на її отримання марно витрачається праця і кошти.

У рамках обліку витрат на винагороди пропонуємо розглядати систему витрат на змішані винагороди працівників. Витрати на соціальні пільги, які використовуються у підприємстві для доповнення трудових видів винагороди з метою підвищення рівня життя співробітників, а також утримання і мотивування працівників, рекомендовано відносити до витрат різних внутрішніх програм. Такі витрати, на наш погляд, можна поділяти на витрати на заохочувальні винагороди та витрати на винагороди у вигляді соціального пакета. Всі ці витрати можуть мати як монетарні, так і немонетарні форми винагороди. Варто удосконалити методику обліку соціальних витрат з метою уможливлення контролю таких

витрат у створенні доданої вартості, визначати джерела їх покриття та обов'язковість здійснення.

Таким чином, найважливішими напрямками вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління витратами на винагороди можуть бути: розширення сфери дії обліку та аналізу для ухвалення управлінських рішень щодо винагороди працівників через використання інформації, що формується відповідно до норм МСФЗ; розробка загальних принципів схем бюджетування витрат на винагороди; формування методичних підходів до відображення витрат на винагороди працівників на рахунках бухгалтерського й управлінського обліку. Актуальними є питання як довгострокового прогнозування, так і короткострокової оцінки коштів, які витрачаються на сумарні винагороди, виходячи зі стратегічного і оперативного визначення мети економічного суб'єкта.

## **1.2. Облікові наслідки оплати праці в системі «тіньової» економіки**

Тіньова економіка в Україні стала однією зі значних фінансово-економічних і суспільних проблем. Вона є незареєстрованою в установленому порядку економічною діяльністю суб'єкта господарювання, яка характерна мінімізацією витрат на виробництво та ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Обсяг тіньової економіки України – становить не менше 350 млрд. грн. у рік, і за оцінками фіскальних органів, розподіляється таким чином: 170 млрд. грн. – зарплата в «конвертах», 100 млрд. грн. – доходи власників активів і виведення безготівкових коштів у готівкову форму або на інвалютні рахунки в іноземних банках, 35 млрд. грн. – неофіційні платежі, 45 млрд. грн. – основні засоби, матеріальні ресурси і послуги тіньового сектора [216; 226].

Тіньова економіка, як стверджує бельгійський економіст Віктор Гінзбург, є сектором економіки з особливою виробничою функцією, де частина робочої сили тієї чи іншої держави зайнята в ній, але без офіційної реєстрації [93].

Основні види тіньової діяльності в Україні – це : здійснення готівкових операцій без обліку; приховування доходів або перебільшення видатків; виплати нелегальної заробітної плати; заниження ціни акцій корпорації (при оформленні продажу контрольного пакету); хабарі, «відкати»; відмивання коштів; підпільне виробництво; незаконна господарська діяльність; шахрайство; «чорні ринки» (незаконні ринки збуту). В кожному з наведених видів тіньової діяльності задіяна зарплата [227].

Основними причинами високого рівня тінізації нашої економіки є: недієвість механізмів антикорупційного законодавства; неефективність функціонування судової та правоохоронної системи; неефективне адміністрування податків; суперечливість і дублювання законодавчої та нормативно-розпорядчої бази в окремих секторах; високий рівень злочинності; відсутність історичної практики дотримання норм і моральних стандартів законослухняної поведінки під час ведення господарської діяльності та сплати податків у суб'єктів господарювання і громадян. Тіньова оплата праці створює загрозу економічній безпеці підприємств, спонукає їх до стихійного встановлення власних правил здійснення господарських операцій.

У нинішніх кризових умовах актуальною темою є боротьба з виплатою заробітної плати за тіньовими схемами, реалізація гарантій оплати праці та організація заходів недопущення виникнення заборгованості з виплати заробітної плати. У тіньовому секторі економіки нині працюють мільйони громадян України. За даними Фонду «Інтелектуальна перспектива» і Центру соціальних експертиз Інституту соціології НАН України, 45 % опитаних працюють « у тіні» [225 ; 226].

Офіційна, або так звана «Біла», заробітна плата працівникові гарантує: оплату в повному обсязі за договором, оплачувану відпустку та лікарняні, а також страхування та відрахування на пенсійний рахунок працівника. Виплата ж заробітної плати в конверті означає значне зниження витрат роботодавця, а тому можливе компромісне рішення, яке полягає в тому, що «сіра» зарплата може означати для працівників більшу фінансову вигоду сьогодні, але відсутність будь-яких гарантій на майбутнє. Виплата оплати праці працівникам у конвертах

носить назву тіньової економіки. Загальна роль тіньового господарського механізму в національній економіці проявляється в тому, що здійснюються два порядки економічних дій: легальний і тіньовий. Тіньові економічні дії формують особливі фінансові, матеріальні, майнові потоки, визначають особливу економічну поведінку підприємств, які не підкоряються правовим нормам держави.

Відомі й активно обговорюються декілька причин існування тіньового сектора економіки: надмірний податковий тягар (високі податки на доходи громадян змушують більшу частину з них перейти « у тінь»); нестабільність податкового законодавства й складна система оподаткування; низька якість державних послуг щодо життєзабезпечення громадян; високий рівень корупції та некомпетентність державних службовців; відсутність довіри до державних інституцій.

Ми вивчили основні причини, що сприяють виникненню та поширенню тіньової економіки (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

#### Основні причини виникнення «тіньової» економіки

Причини	Пояснення
Правові	Недосконале та нестабільне податкове законодавство, відсутність узгодженості багатьох податкових законів із раніше прийнятими законодавчими актами тощо.
Політичні	Держава проводить вигідну для неї соціальну або економічну політику через регуляторну функцію податків.
Організаційні	Недоліки у взаємодії органів податкової міліції, податкового контролю та інших контрольних і правоохоронних органів.
Економічні	Платник податків порівнює економічні наслідки ухилення від сплати податків та санкції, які призначаються в цьому випадку. Чим вища податкова ставка й нижчий розмір санкцій, тим вищою стає економічна мотивація ухилення від сплати податків.
Технічні	Існування багатьох самостійних інститутів, які стихійно створюються та формуються тоді, коли виникає необхідність; існування великої кількості актів місцевого та регіонального законодавства, які часто суперечать чинним законам; складність техніко-юридичних конструкцій нормативно-правових актів тощо.
Моральні	Несприйняття чинної податкової системи та негативне ставлення до неї; низький рівень правосвідомості та правової культури громадян; корислива мотивація.

Примітка. Узагальнено автором.



На основі проведеного нами аналізу виплати заробітної плати на підприємствах хлібопекарної галузі, зроблено висновок, що система має високий рівень тіньової економіки, а також значний рівень корумпованості. Причиною є той факт, що конвертна оплата праці вигідна працівникові, бо він отримує більш високу заробітну плату і роботодавцю, який уникає обтяжливих процедур податкових розрахунків.

Розвиток бізнесу внаслідок ведення подвійної бухгалтерії став не передбачуваним, а найнятий робітник без належного оформлення не несе ніякої відповідальності за свою діяльність.

Сама держава сприяє конвертації виплат, змушуючи підприємців вести тіньову бухгалтерію. Зараз загальне навантаження на фонд оплати праці становить близько 41,5 %, з них: 22 % – роботодавець, до того ж із зарплати працівника відраховується 18 % – податок з доходу фізичних осіб та 1,5 % – військовий збір. Значній частині українських підприємців (згідно зі статистичними даними - близько – 40 %) не під силу такі виплати.

Основу тіньової економіки становить тіньовий ринок праці, який є своєрідним джерелом, що постачає тіньовій економіці необхідні ресурси. В частині оплати праці тіньова, «сіра», економіка сильно пов'язана з «білою», офіційною економікою; роботодавці найчастіше порушують чинне законодавство, забуваючи, що виплата заробітної плати є однією з основних їх обов'язків. Однією з проблем тіньової заробітної плати, яка перебуває за межами офіційного (державного) обліку і контролю, є її низький рівень; надмірний податковий тягар, складна система оподаткування, нестабільність податкового законодавства, високий податковий тиск і нерівномірність податкового навантаження на суб'єкти господарювання. За результатами нашого дослідження можна рекомендувати наступні заходи щодо зниження тіньової економіки в сфері оплати праці: переглянути ставки податків, віднайти баланс між потребами держбюджету і податковим навантаженням на платників; зменшити число податків, полегшити їх адміністрування; спростити податковий облік, наблизити його до бухгалтерського;

полегшити ведення бізнесу (зокрема, спростити дозвільну систему, передати частину регуляторних функцій від держави до об'єднань підприємців); боротися з корупцією. За підрахунками фахівців, сукупний тіньовий капітал українських громадян становить приблизно \$40 млрд. Корупція – явище соціальне, пов'язане з виникненням держави та соціальних класів. Там, де є влада, там є і корупція. Вона існує в усіх країнах світу, незалежно від політичного устрою та може призводити до соціально-політичної нестабільності, масових хвилювань працівників через невдоволення цим явищем в органах державної влади. Виникає вона не тільки в країнах, де високе податкове навантаження, складності з отриманням дозволів на відкриття бізнесу і з підключенням до необхідної інфраструктури, бюрократизм систем дозвільного контролю [79; 216].

Для подолання корупції та суттєвого зменшення тіньової економіки необхідні системні дії, які мають спрямовуватися на зменшення рівня податкового тиску на бізнес і громадян, що дасть змогу підвищити привабливість легального сектора та повної сплати податків, а також посилити свідомість та відповідальність платників податків.

В обліку результати наявності тіньового сектора та корупції викликають певні наслідки, які мають вплив не лише на достовірність даних, а на низку облікових характеристик (табл. 1.4).

Внаслідок шахрайських дій працівник може і не знати про справжню суму нарахувань. Способами вчинення шахрайства є обман або зловживання довірою. Обман полягає у повідомленні особі неправдивих відомостей або приховуванні певних відомостей, повідомлення яких мало б суттєве значення для поведінки працівника, з метою введення його в оману. Таким чином, обман може мати як активний (повідомлення особі неправдивих відомостей про певні факти, обставини, події), так і пасивний (умисне замовчування юридичної значимої інформації) характер. Працівники бухгалтерії повинні чітко це розуміти.

Особливу небезпеку становить шахрайство, адже за допомогою цього злочину засоби (насамперед фінансові) з легальної економіки перетікають в тіньову. Воно представлене: маніпуляцією, фальсифікацією, зміною облікових

записів або документів; незаконним присвоєнням активів; приховуванням чи пропуском інформації про операції в облікових записах або документах; відображенням в обліку неіснуючих операцій; неправильним застосуванням облікової політики. Шахрайство виявляють методами аналізу і контролю, які здійснюються за допомогою фахівців, що вивчали підозрілі операції.

Таблиця 1.4

#### Визначення основних характеристик спотворень в обліку і звітності

№	Вид	Характеристика
1	Помилка	Спотворене відображення або відсутність відображення облікових даних фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання в частині праці та її оплати внаслідок недотримання елементів методу бухгалтерського обліку.
2	Шахрайство	Заволодіння чужими коштами (наприклад, недоплата за виконану роботу тощо) чи майном (в т.ч. придбання права на майно шляхом обману чи зловживання довірою).
3	Фальсифікація	Оформлення наперед неправильних або фальсифікованих документів і записів у реєстрах обліку заробітної плати.
4	Вуалювання	Навмисні помилки, спотворення, що позбавляють конкретності і визначеності в оплаті праці, впливають на ясність і достовірність інформації, але не зачіпають величину фінансового результату, внаслідок чого створюється можливість отримання висновків, що суперечать дійсності.
5	Маніпуляція	Навмисне використання неправильних (некоректних) бухгалтерських проводок або сторнуючих записів із метою перекручення даних обліку і звітності в питаннях оплати праці.
6	Спотворення	Усвідомлене неправильне відображення і представлення даних обліку з оплати праці та звітності одним або декількома посадовими особами з керівництва та співробітників суб'єкта підприємницької діяльності.

Примітка. Узагальнено автором.

Суб'єкт шахрайства – це особа, яка вчинила суспільно небезпечне діяння і здатна, відповідно до закону, нести за нього кримінальну відповідальність.

Об'єктом злочину з оплати праці є незаконне нарахування оплати праці в непередбачуваних і необґрунтованих розмірах з метою її привласнення.

Практика засвідчує, що стандартні методи і процедури недостатні, щоб розкрити факти шахрайства в сфері, пов'язаній з оплатою праці. Для запобігання, виявлення та аналізу шахрайства необхідно мати уявлення про те, які існують методи і схеми шахрайства в галузі оплати праці. Тому нині розкриття

шахрайства в обліку і звітності ставиться під загрозу. Шахрайство, яке пов'язане з оплатою праці, завдає значної шкоди для економіки підприємства.

Для кращого розуміння відмінностей та виокремлення особливостей з тим щоб здійснювати обґрунтований вибір того чи іншого методу виявлення зловживань, доцільно відносити види шахрайства до певних категорій: шахрайство в обліку і звітності (фінансове, нефінансове); незаконне нарахування і привласнення готівкою, у формі зарплати шахрайські витрати, махінації з різними операціями; корупція (нелегальні подарунки, фінансове вимагання, хабарництво, зловживання службовим становищем) і т. п.

Дослідження шахрайства з нарахування оплати праці дозволяє стверджувати, найчастіше здійснюються маніпуляції, в основному, особами середньої ланки, які формують первинні документи. Це і є центр виявлення шахрайських дій. Основними наслідками, які впливають на якість і єдність процесу підготовки внутрішньої інформації та звітності, є: зниження довіри інвесторів до достовірності і надійності інформації; зниження ефективності ринку капіталу; підвищення економічних втрат підприємства аж до банкрутства; зниження функціональної діяльності підприємства.

Зобов'язання щодо попередження та виявлення фактів шахрайства і помилок нами пропонується покладати на керівництво підприємства та здійснювати шляхом впровадження і безперервної роботи адекватних систем інтегрованого обліку. Ці пропозиції зменшують, але повністю не виключають можливості шахрайства та помилок.

Крім шахрайських дій, що завдають шкоди підприємству, розрізняють маніпулювання, під яким розуміють не лише завищення показників, а й навпаки. Тут спостерігається два типи шахрайства: маніпулювання показниками звітності та корупція, а також є і «позитивне маніпулювання», тобто оптимізація без порушення норм законодавства.

За своєю формою обман в оплаті праці може бути усним, письмовим, виражатися у певних діях (підміна документів, їх фальсифікація тощо), у тому числі використання архівної інформації минулих років. Різновидом шахрайського

обману є фіктивне представництво, за якого винний, створюючи враження про свою належність до того чи іншого підприємства, має на меті укласти договори й отримати відповідну зарплату.

До найбільш поширених випадків застосування обману як способу шахрайства належать: вчинення різних підробок в документах на оплату праці вигаданим особам, які не існують та не працюють у підприємстві; незаконне отримання пенсій, субсидій, інших видів соціальної допомоги на підставі підроблених документів.

Розуміння мотивів і скорочення «потенційних можливостей для махінацій» або вразливих місць в системі підприємства – це найкращий спосіб знизити ризики шахрайства та маніпулювання фінансовими показниками. Серед бухгалтерів зустрічаються і відверті шахраї.

Дослідження показали, що для боротьби з шахрайством у підприємствах встановлюють програми, які включають елементи системи запобігання та реагування. Доплачують співробітникам, повідомляють факти про махінації і розкрадання, встановлюють відеокамери, створюють служби власної економічної безпеки. Деякі перевіряють своїх співробітників на детекторах брехні.

Шахрайство – це навмисні дії осіб управлінського персоналу, співробітників або третіх осіб, які використовують обман для одержання нечесних або протизаконних переваг, у тому числі й у сфері оплати праці. Воно полягає в маніпуляціях обліковими записами та фальсифікації первинних документів, реєстрів обліку, навмисних змінах записів в обліку, що перекручують сутність операцій, порушують законодавство і чинну в підприємстві облікову політику.

Виявити шахрайську діяльність, як показали наші дослідження, практично неможливо, оскільки внутрішні контролери найчастіше відчують нестачу необхідної бази знань щодо специфіки шахрайства; шахрайська маніпуляція інформацією не дуже поширена, більшість фахівців відчують нестачу досвіду і знань з її виявлення та запобігання; директори підприємств, фінансові менеджери і бухгалтери часто навмисно не відкривають штатним або незалежним перевіряючим такі факти.

Фальсифікацією вважаються факти, підготовлені з відступами від встановлених правил, що необ'єктивно відображають нарахування заробітної плати. Тут здійснюється підробка документів, застосовуються невстановлені облікові прийоми, які не відповідають вимогам відображення фактів з оплати праці. Найчастіше така інформація є наслідком помилок, допущених на всіх стадіях облікового процесу.

Відмінність вуалювання від фальсифікації полягає в тому, що фальсифікація надає фінансові показники у вигідніших умовах шляхом порушення вимог нормативних актів, а вуалювання відбувається в межах, дозволених нормативними документами.

Саме на стадії складання первинної документації, на стадії збору і реєстрації інформації відбувається свідомо фальсифікація даних, тобто умисна дія, яка приносить шкоду користувачам документів з оплати праці, надає показники підрозділу в більш вигідних умовах шляхом порушення вимог нормативних актів та ухилення від застосування стандартів обліку і звітності.

Основною метою фальсифікації первинної інформації є: завищення результатів праці з метою завищити оцінку підсумків і отримати вищу винагороду; розкрадання фонду оплати праці.

Дослідженням доведено, що фальсифікації з оплати праці здійснюються шляхом: виготовлення підроблених документів, записів або підписів від вигаданих осіб; внесення змін у первинні документи, підбору кольору чорнила, імітації почерку, підробки підписів; домальовування фрагментів букв або цифр, дописування тексту або виправлення цифр; відбілювання, змивання частини тексту або цифр.

Вуалюванням в оплаті праці може бути навмисне перекручування окремих статей активу або пасиву з метою поліпшення або погіршення фінансового становища підприємства. Відмінності між вуалюванням і фальсифікацією виникають тільки в частині ставлення до норм права, бухгалтерського і податкового законодавства.

Дослідження дають змогу назвати найпоширеніші порушення законодавства про працю: відсутність трудових договорів з працівниками і як наслідок – даних про фактичну кількість найманих працівників; укладення з працівниками договорів цивільно-правового характеру, які не відповідають нормам законодавства про працю; виплата заробітної плати «в конвертах»; недотримання мінімальних гарантій з оплати праці; відсутність індексації заробітної плати; значне перевищення тривалості робочого часу найманих працівників; експлуатація найманих працівників з допомогою встановлення графіків роботи, що передбачають значні обсяги робіт у понаднормовий час без відповідної компенсації.

При всьому різноманітті нашої наукової літератури в галузі обліку, варто вказати на відсутність у ній науково обґрунтованої класифікації помилок. Позаяк типовими помилками, що виникають в обліку і звітності, а також варіантам їх виправлення приділяє увагу досить велика кількість авторів, серед них: Я. В. Соколов [212], М. Ю. Брюханова [19], В. А. Хмельницький [237], Т. А. Гринь [237], А. В. Крупнова [129] та Г. В. Химченко [129]. Вони робили спроби розробки обґрунтованої класифікації типів бухгалтерських помилок. На наш погляд, недостатньо висвітлені підходи до визначення поняття «помилка» і деякі суттєві аспекти, пов'язані з ними: відсутнє визначення того, що вважається помилкою для цілей обліку та звітності; недобросовісні дії посадових осіб підприємства (фальсифікація і зловживання); ненавмисні дії посадових осіб підприємства; істотність помилки – досить важливий аспект, що впливає на прийняття економічного рішення користувачем звітності.

Термін «помилка», а також умови її виникнення – це неправильне відображення (приховування чи невідображення) фактів господарської діяльності в бухгалтерському обліку і (або) бухгалтерській звітності підприємства.

Досліджені нами помилки в обліку оплати праці можна згрупувати так: відсутність ведення обліку; помилки в повноті відображення операцій; помилки в обґрунтуванні відображених операцій; помилки в періодизації; помилки в записах; помилки в оцінці; помилки, які повторюються; помилки, пов'язані з необізнаністю

з питань податкового законодавства.

Шахрайство і помилка є відхиленнями: від чинного законодавства; від нормативних актів, що регулюють діяльність підприємства і методологію обліку; внаслідок недотримання протягом року прийнятої облікової політики порядку відображення в бухгалтерському обліку окремих господарських операцій; внаслідок порушення принципу віднесення прибутків та витрат до відповідних періодів; внаслідок недотримання тотожності даних аналітичного обліку з оборотами і залишками на рахунках синтетичного обліку.

Помилки, шахрайство, зловживання виявляють у процесі здійснення контрольних процедур. На зміст процедур впливають: особливості бізнесу клієнта, оцінка системи внутрішнього контролю, чинна система державних законодавчих та нормативних актів, регулярність і плановість перевірок.

Умовно помилки та порушення, які найчастіше зустрічаються при вивченні системи витрат на оплату праці, поділяють на облікові, які виникають при неправильному обчисленні і відображенні даних у системі обліку, та порушення, які виникають через неправильне застосування норм чинного законодавства України.

Ми узагальнили основні помилки, які виявляються різними перевітками стану оплати праці в хлібопекарних підприємствах.

Помилки, які найчастіше зустрічаються, можна умовно розділити на три групи: 1) організаційні помилки, пов'язані з неправильним визначенням змісту бухгалтерської звітності, періодичності її складання; 2) технічні – неправильне заповнення окремих реквізитів і арифметичні помилки, що виникають при заповненні форм звітності; 3) методологічні, які виникають у зв'язку з неправильним веденням бухгалтерського обліку і, як наслідок, помилками при перенесенні даних обліку у звітність.

Необхідно розділяти поняття «помилка в обліку» і «помилка в звітності», оскільки перша відображає спотворений результат діяльності фахівця, що далеко не завжди зачіпає бухгалтерську звітність та може бути виправлена до її складання. Водночас помилка в звітності має масштабні наслідки щодо



технологічного процесу обліку, що виражаються в неправильному складанні кореспонденції рахунків, оформлення первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку та, власне, звітності. Помилки у звітності не завжди означають помилки в обліку. Прикладом такої ситуації є фальсифікована звітність, складена з певним наміром для досягнення конкретних цілей.

В. А. Хмельницький і Т. А. Гринь виділяють помилки і недобросовісні дії, вчинені зацікавленими особами, керівництвом, працівниками підприємства або іншими особами. Фактором розмежування між несумлінною дією і помилкою вчені визначають навмисність або ненавмисність дій, що призвели до спотворення даних [237].

А. В. Крупноюю та Г. В. Химченко розроблена класифікація, яка також є неповною, оскільки складена з методологічної позиції тільки бухгалтерського обліку. Автори, виділяючи класифікаційний критерій «наслідки помилок», розглядають його виключно з позиції спотворення даних в обліку, а також у звітності [129]. Нами пропонується уточнити цю категорію помилками, які спричинили донарахування податків і сплату штрафів і пені, і помилками, які не спричинили таких донарахувань. Дане уточнення досить важливе з позиції менеджменту підприємства, оскільки впливає на величину прибутку.

А. В. Крупнова виокремлює тільки змістовні помилки і акцентує увагу на їх виникненні через неправильне віднесення доходів і витрат до звітного періоду щодо періоду їх здійснення [129]. На нашу думку, класифікація за періодизацією є неповною, оскільки цей аспект точно визначений в інструкції.

Уточнена класифікація помилок сприятиме профілактиці порушень в обліку і спотворення інформації, посиленню та реалізації контрольної функції обліку, вдосконаленню процесу вивчення фактів при здійсненні контролю.

Основними причинами виникнення прогалин і зловживань при використанні фонду оплати праці є: відсутність посадових інструкцій, які регламентують розподіл обов'язків та відповідальність управлінців, що не забезпечує правильне проведення тарифікації працівників, присвоєння їм кваліфікаційних категорій; незаконне нарахування та виплата премій керівникам і головним спеціалістам

підприємства при наявності заборгованості з платежів до бюджету; помилки при обчисленні середнього заробітку; необґрунтоване утримання сум із заробітної плати. Бажання з боку зловмисників володіти обстановкою, бути господарем ситуації призводить до того, що вони забувають про обережність та допускають значні помилки.

Як встановлено дослідженнями, ознаками намірів вчинити зловживання можуть бути такі дії: нав'язування своїх послуг або послуг своїм знайомим; пропозиції про допомогу у вирішенні різних проблем; вимога підвищеної уваги до себе від підлеглих тощо.

У системі оплати праці непоодинокі випадки змови бухгалтера та працівника підприємства в частині нарахування йому суми оплати праці, але бухгалтер має можливість і самотійно зловживати нарахуванням оплати.

У результаті проведених досліджень обґрунтовано, що існування неефективного, надмірного податкового навантаження призвели до формування та закріплення нейтрально-позитивного ставлення до тіньової економіки і корупції. За умов неефективних податкових ставок обсяги тіньових доходів зростають, що зменшує податкову базу та призводить до зростання дефіциту бюджету України.

Нинішня система оподаткування доходів працівників у вигляді заробітної плати є досить витратною для підприємств, адже загальна сума податків та зборів (податок на доходи фізичних осіб, єдиний соціальний внесок, військовий збір тощо) порівняно з сумою виплачених на руки грошових коштів, становить близько 41,5 %. Такі умови змушують працедавців шукати різноманітні схеми виплати неофіційної заробітної плати : через виплату в «конвертах», «сірі» схеми – оформлення працівників приватними підприємцями, виплату дивідендів, оформлення значної суми зарплати на інших працівників тощо.

Викривлення в системі обліку зарплати, як показали наші дослідження, можуть відбуватися з таких причин: недостатня компетентність виконавця; халатне ставлення до процесу нарахування; навмисне викривлення окремих особистих рахунків.

Найчастіше на протиправні дії бухгалтера штовхає незадоволеність рівнем свого доходу, але не усі керівники вміють грамотно встановити розмір заробітної плати навіть бухгалтеру підприємства. Визначаючи зарплату бухгалтеру варто до уваги ступінь відповідальності, яку він покладає на себе, працюючи в підприємстві. Адже відповідальність його визначається безліччю факторів, які треба враховувати, призначаючи бухгалтеру розмір заробітної плати. Тому і заробітна плата головного бухгалтера повинна бути мінімум на чверть вища, ніж у інших начальників відділів.

Дохід головного бухгалтера не має залежати від фінансових показників роботи підприємства, бо інакше у нього буде спокуса займатись приписками і штучно завищувати звітні дані.

Нині важливу роль в ухваленні управлінських рішень відіграє достовірність внутрішньої звітності, яка повинна надавати повні і достовірні відомості про діяльність підрозділу. Але доводиться констатувати, що в Україні фальсифікація та спотворення обліку і звітності досягла значних масштабів, що, безсумнівно, є серйозною загрозою для економічної безпеки.

Ефективно побудована система обліку повинна: гарантувати, що господарські операції правильно відображені у часі; чітко визначати обсяг операцій; допомагати правильно скласти бухгалтерську проводку, адекватну до змісту операції; максимально обмежити можливість появи умисних порушень і зловживань.

Схему організації роботи бухгалтерії підприємства пропонуємо таку: головному бухгалтеру безпосередньо підпорядковуються усі відділи бухгалтерії, які перевіряють роботу відповідних служб та структурних підрозділів. Чим менша кількість рівнів управління, на нашу думку, тим вища ефективність перевірок.

Ефективність діяльності підприємства залежить від правильного складання і використання достовірної інформації, проте через різні обставини така умова не завжди дотримується.

При здійсненні привласнення коштів на практиці використовуються документи, що поділяються на: підроблені (матеріальна підробка), де сфальсифіковані текст, цифрові записи, відбитки печаток та штампів, і зовні правильно оформлені (підроблення інтелектуальні), але містять відомості, що не відповідають реальній дійсності. Неякісна інформація виникає також через помилки працівників, які реєструють первинну інформацію, і важливу роль тут відіграють фактори техніки, технології та стану початкового контролю.

Для виявлення шахрайських дій на операційному рівні і на рівні формування облікової інформації найдієвішою є побудова ефективної системи контролю та постійний моніторинг операційного середовища підприємства з метою профілактики.

Неправдивість інформації полягає в тому, що вона не відображає дійсності, приховує або перекручує у гірший або, навпаки, у кращий бік справжній стан речей з нарахування оплати праці.

Злочин у системі оплати праці є закінченим з моменту надання обліковим працівником недостовірної інформації, незалежно від того, вдалося чи ні отримати вигоду, або чи була завдана реальна шкода підприємству.

Важливу роль в ухваленні рішень щодо ефективного управління процесами нарахування і виплати зарплати відіграє інформація облікових працівників, доступ до якої користувачі отримують переважно через надану їм інформацію, що підвищує рівень вимог до її показників.

Практично всі підприємства, які ми досліджували в процесі здійснення господарської діяльності, стикалися із проблемою неправильного оформлення первинних облікових документів, що служать підставою для нарахування оплати праці. Вони є не лише виправдувальними документами, на підставі яких ведеться облік, але також є підтвердженням даних для видачі різних довідок.

Тому головному бухгалтеру насамперед потрібно оцінити ймовірність ухвалення неправильного рішення керівництвом підприємства. Правильність такої оцінки багато в чому залежатиме від рівня його професійної підготовки.

Незалежно від засобів обробки інформації, пропонуємо виконання дій щодо

виявлення помилок та фальсифікації, пов'язаних із процедурою контролю повноти даних, у такому порядку: нумерація усіх господарських операцій і їх облік після нумерації; перевірка обробки всіх даних методом «перевірочних сум»; узгодження даних із різних джерел; визначення їх достовірності; порівняння вхідних даних з показниками.

Загалом правильна постановка обліку і внутрішнього контролю дає змогу виявити зловживання та скоригувати, відповідно, діяльність підрозділу до того, як ці проблеми переростуть у кризу і негативно вплинуть на економічну безпеку підприємства. Формування повної та достовірної інформації в документах з метою управління сприяє забезпеченню економічної безпеки на рівні усіх підрозділів і підприємства в цілому.

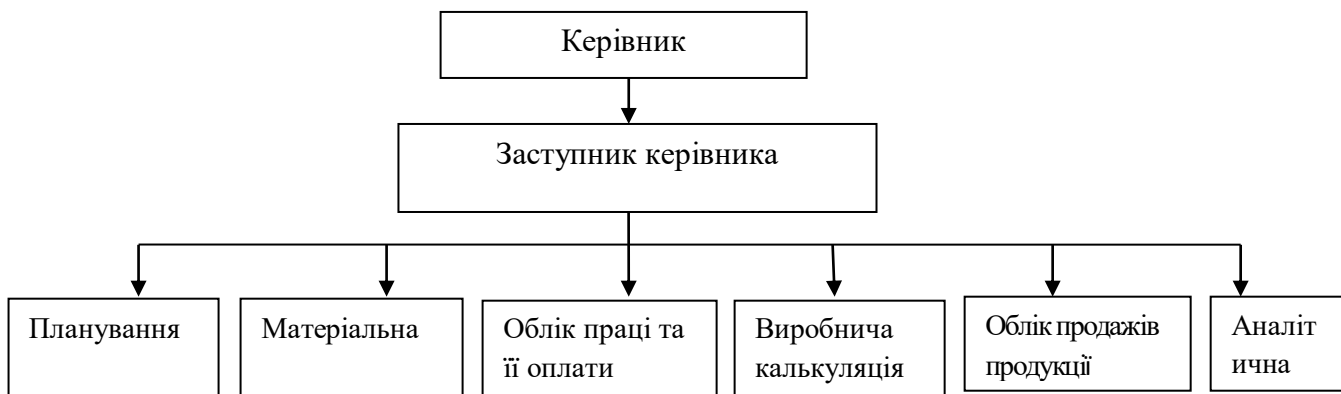
Безконтрольність, безгосподарність є одним із середовищ для приписок, розкрадань, нераціонального використання фонду оплати праці. Надмірно жорстка централізована система управління викликає у працівників апатію, байдужість, відсутність творчого підходу до справи, прагнення досягти результату за всяку ціну, в тому числі і фальсифікуючи інформацію з оплати праці.

### **1.3. Концептуальні основи побудови системи інтегрованого обліку оплати праці**

Інтегрований облік підприємства загалом і виробництва хлібопродуктів зокрема – це основа процесу ухвалення інноваційних рішень на насиченому конкурентами ринку та інструмент вдосконалення організаційних структур управління. Але не можна погодитись з думкою окремих фахівців, що інтеграція обліку стосується лише трьох проблем, які полягають у поєднанні інтегрованого і фінансового обліку, бухгалтерського та податкового обліку, та в побудові обліку щодо до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності.

Створення інтегрованого обліку з такою важливою складовою, як облік оплати праці забезпечує ефективні важелі оперативного впливу на рівень витрат, що дає змогу стверджувати, що собівартість хлібопекарної продукції – системний

показник, який характеризує всі сфери діяльності підприємств і в кінцевому рахунку результати його роботи. Оскільки система справжнього інтегрованого обліку вимагає додаткових фінансових витрат, то найбільш доцільно її застосовувати у великих хлібопекарних підприємствах. Схема структури служби інтегрованого обліку для хлібопекарних підприємств подана на рисунку 1.2.



*Рис. 1.2.* Структури служби інтегрованого обліку в хлібопекарних підприємствах  
Джерело: узагальнено з урахуванням потреб практики.

Облікове забезпечення розрахунків за виплатами працівникам є найважливішою та однією з найскладніших характеристик облікового процесу в підприємстві, адже вимагає оперативного, своєчасного та достовірного збору, обробки та відображення інформації з приводу організації оплати праці працівників підприємства.

Заробітна плата перебуває в центрі уваги різних зацікавлених сторін – найманих працівників, власників, пенсійного фонду, податкових органів, профспілок, державних структур, вона є об'єктом наукових економічних досліджень упродовж багатьох століть.

Результати оцінки чинної практики дозволяють розробити рекомендації з організації обліку, які дають змогу розібратись у специфіці бізнесу, що: формує підрозділ підприємства, який буде здійснювати обробку первинних документів відповідно до чинних нормативів і законодавчих актів; розробляє робочий план рахунків, зміст та форми первинних документів, які створюються при здійсненні

господарських операцій; формує і затверджує облікову політику; складає посадові інструкції для співробітників бухгалтерії та осіб, що беруть участь у формуванні первинних документів і нарахуванні зарплати; організовує облік та контроль правильності нарахування і виплати зарплати.

Ефективність такого обліку визначається рівнем реєстрації й обробки операцій, що описуються реальними фактами, повнотою їх відображення; арифметичною точністю; рознесенням по рахунках; формальним дозволом на здійснення кожної операції.

З метою покращення обліку процесу розрахунків з оплати праці ми виділили такі стадії: первинного оформлення часу робіт, вироблення та інших даних, що свідчать про виконання певних умов, за якими нараховується заробітна плата; відображення нарахування заробітної плати на рахунках обліку, відображення суми утримань із заробітку і визначення грошової суми, яка підлягає виплаті кожному працівнику; одночасне нарахування податків у позабюджетні фонди; виплати заробітної плати, перерахування податків до позабюджетних фондів, облік не виплаченої заробітної плати окремим працівникам.

Питання обліку заробітної плати всіх її форм і видів – віднесено до бухгалтерських служб. Заробітна плата, проблеми мотивації та стимулювання працівників в обліку практично не розглядається. Вчені внесли значний вклад у розвиток теорії, методології і практики досліджуваної нами теми. Критичний огляд економічної літератури дає змогу зробити висновки, що багато питань у галузі оплати праці дійсно вирішені, але з окремих питань, і особливо обліково-контрольних, відсутня єдність думок серед науковців та практиків.

Від організації обліку оплати праці залежить якість, справедливість, повнота і своєчасність розрахунків з працівниками з оплати праці, тому він має бути організований таким чином, щоб сприяти раціональному використанню фонду оплати праці, ефективному застосуванню робочого часу, а також правильному обліку чисельності працівників для обліку заробітної плати з метою оподаткування.

Незначна сукупність наукових досліджень, що містять характеристику

відображення окремих розрахункових взаємовідносин з оплати праці, свідчить про відсутність комплексних та завершених досліджень з проблематики аналітичного обліку розрахунків з оплати праці.

На сучасному етапі автор розглядає облік як самостійну інтегровану стратегію, що поєднує в собі функції планування, аналізу, обліку, регулювання, розробки та ухвалення рішень; він передбачає, що весь облік є цілісним, а також – одночасно фінансовим, управлінським. Це традиційний облік у системі управління підприємством.

Системи бухгалтерського обліку, що нині склались в Україні, не забезпечують достатньою мірою належну якість і надійність інформації, яку вони формують, в тому числі в частині оплати праці, що суттєво обмежує можливості корисного використання цієї інформації.

Інтегрований облік – це створена система облікової інформації і звітності на основі поєднання даних різних видів обліку, аналізу та контролю з процесом бюджетування. Завдяки цьому дані в цій системі органічно поєднуються, не порушуючи їх загальну методологію фіксації, збирання і обробки. Такий облік регламентується виключно внутрішніми актами підприємства та становить його комерційну таємницю, але завдяки комплексному поєднанню в ньому певної множини складових, в тому числі бухгалтерського обліку, який є суворо регламентованим, дає змогу реалізовувати усі необхідні процедури та готувати звітність відповідно до вимог законодавства.

Система інтегрованого обліку включає багато елементів. Однак у частині предмета нашого дослідження доцільно акцентувати увагу на обліковій політиці та процедурах визначення, збору, вимірювання, реєстрації (документування), бюджетування, аналізу та передавання інформації про стан оплати праці, рух майна, джерела його формування і здійсненні господарських операцій.

Фундаментальною концепцією інформації інтегрованого обліку та його звітності є «створення цінності» через збільшення, зменшення або перетворення капіталів, викликаних діяльністю і продуктами підприємства. Інтегрований облік



розглядає ширший контекст створення цінності, ніж теперішня звітність (додаток Д).

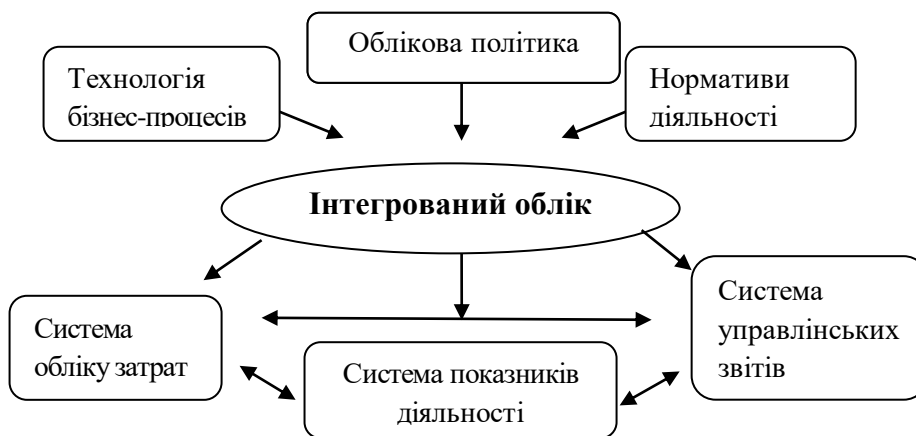
Інтегрований облік в конкретному підприємстві об'єднує всі обліково-аналітичні, контрольні і бюджетні процеси в єдине ціле. Тому питання оплати праці розглядається в комплексі. Предметом інтегрованого обліку є виробнича діяльність підприємства загалом і його структурних підрозділів зокрема. У загальному вигляді це всі об'єкти, які можна об'єднати в дві групи: виробничі ресурси, що забезпечують працю людей в процесі господарської діяльності; господарські процеси та їх результати.

Об'єктами обліку виступають витрати і результати підприємства його структурних підрозділів (центрів відповідальності), внутрішнє ціноутворення, звітність та бюджетування. Тому при створенні такої системи необхідно вирахувати як офіційно використовувані, так і затребувані системою управління підходи до класифікації витрат загалом, і витрат на оплату праці зокрема. Найпростішим прикладом облікового відображення витрат на оплату праці є стаття «Витрати на оплату праці з відрахуваннями». У складі таких витрат фактично є дві важливі складові – власне заробітна плата та нарахування на фонд оплати праці. Практика засвідчує, що для управління важливо мати інформацію не лише у сумовому, а й у зазначеному вище розрізі. А оскільки метою інтегрованого обліку є надання інформаційної допомоги управлінцям в ухваленні оперативних управлінських рішень; контроль, планування і прогнозування економічної діяльності підприємства; забезпечення бази для ціноутворення; вибір найефективніших шляхів розвитку підприємства, то правильно буде враховувати при створенні такої системи саме управлінські запити на необхідні дані.

Метою створення інтегрованої системи виступає зближення функцій бюджетування, обліку, аналізу та контролю, й інших управлінських функцій.

Інтегрований облік – це облік, спрямований на службу апарату управління підприємства, який має такі особливості: він не може абстрагуватися від техніки, технології і галузевих особливостей виробництва, вивчення й аналізу попиту та пропозиції на ринку, прийомів економічної статистики, розвитку соціальної сфери.

Система інтегрованого обліку в підприємстві повинна служити підтримкою при ухваленні і виконанні стратегічних рішень; допомагати у визначенні типів вирішення; враховувати всі без винятку показники ефективності; мати стратегічний відтінок та враховувати зміни часу (рис. 1.3.).



*Рис. 1.3. Схема інтегрованого обліку підприємства*

Примітка. Узагальнено автором

Система інтегрованого обліку дає змогу щоденно бачити динаміку різноманітних витрат, включаючи витрати на оплату праці та її стимулювання, їх поведінку залежно від обсягів виробництва і збуту, часу та застосовуваних управлінських рішень.

Найважливішим фактором при створенні системи інтегрованого обліку є її економічна ефективність, тобто вигоди, які підприємство отримає від наявності такого обліку за рахунок поліпшення якості ухвалення рішень. Інтегрований облік у більшості обстежених нами підприємств освоюється дуже повільно через відсутність кваліфікованих кадрів, доступних програмних продуктів, а в низці випадків – у зв’язку із нерозумінням важливості вирішення проблем менеджменту.

Запропонована побудова інтегрованої системи обліку не потребує значних додаткових витрат, оскільки чинна в підприємстві бухгалтерська служба, крім традиційного завдання формування зовнішньої звітності, зазвичай виконує роль суб’єкта, який може надати розширені дані з наявної бухгалтерської інформації для внутрішніх цілей.

Таким чином, чинна система інтегрованого обліку повинна включати: обґрунтовану структуру внутрішнього управління центрами відповідальності та сегментами діяльності; кошторис і бюджети для всієї структури управління з інструкціями виконавцям з їх складання та виконання; план рахунків інтегрованого обліку, адаптований до структури внутрішнього управління; методичні вказівки щодо ведення рахунків інтегрованого обліку відповідно до узгодженого плану рахунків; форми надання інформації та внутрішньої звітності, методичні вказівки щодо їх складання, подання та аналізу; методи нормування витрат, обліку та аналізу відхилень від норм з необхідними інструкціями виконавцям.

Під час організації інтегрованого обліку виникає безліч проблем. Необхідно формалізувати облікову політику, змінити первинні документи, навчити людей, сформувавши й автоматизувати звіти. При автоматизації обліку варто мати максимум автоматизації і мінімум ручної роботи.

Сучасний інтегрований облік не позбавлений недоліків, окремі вчені вже пишуть про необхідність кардинальних змін у структурі такого обліку. За результатами діагностики систем обліку і звітності, на трьох досліджуваних нами підприємствах були виявлені найхарактерніші недоліки чинної системи обліку, що обмежують можливості ухвалення збалансованих управлінських рішень керівниками різних рівнів, у тому числі в частині оплати праці.

За пріоритетні обрано такі напрямки вдосконалення системи інтегрованого обліку: удосконалення структури, ієрархії, змісту і форми надання інформації та її складання; розвиток системи бюджетування; розробка стратегії розвитку підприємства з подальшою ув'язкою всіх видів планування; удосконалення системи обліку витрат.

Основна мета інтегрованого обліку – це віднайти резерви для підвищення ефективності діяльності підприємства. Автор пропонує відповідну класифікацію інтегрованого обліку залежно від методологічних підходів ( табл. 1.5).

**Класифікація виконуваних функцій інтегрованим обліком за різними ознаками**

№ з/п	Залежність інструментів	Характеристика функцій
1	Від обсягів оброблюваної інформації	систематизація диференціація
2	Від мети і завдань менеджменту	стратегічна оперативна виробнича
3	Від методологічних підходів до організації управлінського обліку	інтегрована система автономна (дуалістична) система
4	За охопленням видів діяльності і організаційної структури підприємств управлінської системи	повнота системи, яка поширюється на діяльність підприємства в цілому і його окремі структурні підрозділи зокрема достатність системи (з обмеженим набором показників), сутність якої полягає в тому, що він ведеться тільки за індивідуальними об'єктами або їх групами
5	За оперативністю та контролем	облік фактичних даних облік нормативних даних
6	За повнотою витрат	повних витрат маржинальних витрат

Примітка. Сформовано автором в результаті проведеного дослідження.

Вдосконалення системи обліку має супроводжуватись та йти за змінами в організаційній структурі підприємства, оскільки недоцільно й неефективно впроваджувати сучасні методи інтегрованого обліку, і тим більше комп'ютеризувати їх, в умовах неефективної організаційної структури підприємства.

У сучасних дослідженнях, присвячених проблемам розвитку інтегрованого обліку в частині оплати праці, недостатня увага приділяється питанням обліку й аналізу різних винагород працівників з метою управління витратами.

Динамізм сучасного економічного розвитку, який проявляється на мікро- і макрорівнях, пов'язаний щонайменше з двома основними чинниками: удосконаленням системи планування й прогнозування та вдалим застосуванням мотиваційних важелів. В умовах невизначеності роль названих чинників особливо зростає. Проте першість зазвичай належить саме мотивації, оскільки як би

ретельно не була спланована діяльність і розподілені обов'язки щодо досягнення поставлених задач, без належного спонукання працівників до виконання покладених на них обов'язків досягнення успіху неможливе.

В інтегрованому обліку, поряд з даними облікової системи, джерелами інформації можуть виступати позаоблікові дані, планово-нормативна інформація і т. п., а звіти складаються в міру потреби – щомісяця, щотижня, щодня, а в деяких випадках – негайно. Тому в такій системі не надто складно реалізувати різні мотиваційні підходи. А акцентування уваги на проблематиці системи мотивації саме в умовах нерівномірного, стрибкоподібного розвитку економіки, який в наукових колах прийнято називати як невизначеність, виступає важливим і своєчасним науковим пошуком. Поясненням цього служить факт більшої зацикленості працівників на власному добробуті, ніж на забезпеченні будь-яких інших благ. Зміна свідомості під впливом ринкових механізмів сьогодні є незаперечним фактом. Попри те, що не завжди ця зміна є позитивною (на сьогодні, як правило, ідеалізм і ідейність населення нашої країни значно знизилася, а подекуди набули негативного відтінку), завдання науки і практики полягає у забезпеченні можливості поліпшення, вирівнювання та більш ефективного регулювання процесів розподілу та встановлення винагороди за працю.

Для вдосконалення обліку оплати праці необхідно забезпечити підприємства інтегрованими комп'ютерними даними веденням обліку оплати праці, що дасть змогу швидко і якісно здійснювати аналіз витрат, визначати розрахункові операції та надійно виділяти всі статті витрат, що сприятиме збору і наданню достовірної інформації для задоволення потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Питання ведення інтегрованого обліку на підприємстві вирішують керівники і власники підприємства. Система обліку спрямована на отримання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, і не підлягає державній регламентації. Інтегрований облік включає три стадії обробки інформації: збір, реєстрацію та узагальнення (табл. 1.6).

### Недоліки і напрямки вдосконалення організації обліку оплати праці

Недоліки організації	Усунення недоліків ведення обліку
Відсутні організаційні регламенти обліку заробітної плати	Щоб організувати процес обліку оплати праці необхідно впровадити: наказ про облікову політику, графік документообігу, посадову інструкцію головного бухгалтера, бухгалтера з оплати праці
Помилки в обліку відхилень від нормальних умов роботи, які вимагають додаткових витрат праці та оплачуються додатково	Розміри доплат і умови їх виплати підприємства встановлюють самостійно та фіксують їх в колективному договорі (Положення про оплату праці)
Облік оплати праці на рахунку 66 «Розрахунки з персоналом з оплати праці» перевантажений	Для вдосконалення обліку потрібно відкрити до рахунку субрахунки

Примітка. Сформовано автором в результаті проведеного дослідження.

Для реалізації цього завдання необхідно вдосконалювати нормування праці та здійснити інші заходи щодо поліпшення організації та оплати праці, потрібно подолати психологію зрівнялівки, забезпечити послідовне дотримання принципу оплати праці відповідно до її кількості і якості.

Одним з важливих питань реформування обліку оплати праці є вдосконалення чинної моделі аналітичного обліку, оскільки вона відіграє важливу роль, характеризуючи розміщення та перелік персоналу за місцями його використання, відпрацьований і невідпрацьований час, обсяг продукції, виконання норм продажів, фонд заробітної плати та його структуру.

Важлива роль в удосконаленні організації заробітної плати, забезпечення її прямої залежності від кількості та якості праці, виробничих результатів залежить аналізу господарської діяльності. У процесі аналізу виявляються резерви для створення необхідних ресурсів зростання і вдосконалення оплати праці, запровадження прогресивних форм оплати праці працівників, забезпечується систематичний контроль за мірою праці і споживання.

Концепція інтегрованого обліку визначає основи його побудови в сучасних умовах господарювання і орієнтована на ринкову економіку і використання досвіду інших країн, застосування міжнародних принципів обліку.

Така концепція покликана: забезпечувати зацікавлених фахівців інформацією про загальні підходи до організації та ведення обліку; бути основою поетапної розробки нових і перегляду чинних нормативних документів з обліку; сприяти прийняттю рішень з питань, ще не врегульованих нормативними документами; допомагати споживачам облікової інформації в розумінні даних, що містяться в інформації та звітності.

Ухвалена концепція обліку – це ті правила обліку, яких рекомендовано дотримуватись на підприємстві і при підготовці інформації та звітності. Натомість більш ранні світові концепції орієнтували облік на визначення показників минулого, вартості готової продукції, облік і розрахунку з оплати праці. Така концепція орієнтувалася на подіях, що вже відбулися, а це не дозволяло своєчасно вживати заходів щодо підвищення ефективності виробництва.

Якщо будь-яке положення концепції суперечить положенню законодавчого або нормативного акту з обліку, то виконанню підлягає положення законодавчого характеру. Концепція не може замінити нормативні документи з обліку. Вона визначена як науково обґрунтована, схвалена в установленому порядку система поглядів на основи побудови обліку в Україні та напрямки його розвитку.

Концепція бухгалтерського обліку в ринковій економіці визначає основи побудови системи обліку в умовах нового економічного середовища, потребує детального аналізу реального стану обліку та визначення перспективної його парадигми, що складається в Україні, та ґрунтується на останніх досягненнях науки і практики, орієнтується на модель ринкової економіки. Вона є основою побудови нормативного регулювання обліку, але не замінює нормативні акти з обліку, а визначає тільки основні облікові положення.

Законодавчі та нормативні документи, які регламентують оподаткування витрат на оплату праці, змінювалися досить часто і кардинально, тому бухгалтеру важливо знати, як здійснювати оподаткування тієї або іншої виплати в даний час, постійно слідкувати за змінами прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати, розміром ЄСВ, що утримується із заробітної плати працівників тощо. На

організацію облікового процесу впливають: розмір та обсяг господарської діяльності; форма власності; вид діяльності; характер діяльності.

Організація обліку на підприємстві є концентрованою системою, створеною для отримання достовірної і своєчасної інформації про діяльність підприємства з тим, щоб контролювати використання виробничих ресурсів та фонду оплати праці.

Інформація є однією з найбільш цінних активів підприємства, яку воно повинно захищати, використовуючи її у своїй діяльності з обмеженим доступом. Її називають конфіденційною або комерційною таємницею. Комерційна таємниця не повинна бути відомою і легкодоступною, але в той же час повинна мати комерційну цінність.

Інтеграція обліку витрат на оплату праці здійснюється шляхом включення в облікову систему всіх рахунків, що дає можливість спостерігати та впливати на мотивацію і стимулювання процесу виробництва, забезпечувати управлінців інформацією про щоденні результати діяльності кожного центру відповідальності для прийняття управлінських рішень.

Облік праці й заробітної плати – один із найважливіших і складних ділянок роботи, що потребують точних та оперативних даних, у яких відображається зміна чисельності працівників, витрат робочого часу та категорій працівників, виробничих витрат. Організація оплати праці має великий вплив на ефективність діяльності підприємства.

Висока ймовірність спотворення інформації є неприпустимою, оскільки це суперечить нормативному регулюванню і така інформація не буде актуальною для користувачів. Існує два види спотворень інформації, що містяться у звітності: вуалювання і фальсифікація.

Традиційні управлінські системи обліку та аналізу інформацію надають не в повному обсязі, в зв'язку з чим зароджується потреба в теоретико-методологічному обґрунтуванні та розробці цілісної системи обліково-аналітичного забезпечення управління витратами на оплату праці працівників і стимулювання їх в інтересах розвитку підприємства.

Наявні сьогодні системи обліку витрат на оплату праці не повною мірою



орієнтовані на надання інформації, яка б сприяла гнучкому реагуванню на зміни зовнішнього середовища. Способи і прийоми обліку та аналізу витрат, часто не виправдано ускладнені або спрощені, хоча потрібні більш сучасні та ефективні облікові концепції.

Важливим напрямком удосконалення обліку розрахунків з оплати праці є правильна організація його процесу: підприємство повинно підходити до цього обґрунтовано, враховуючи нормативно-правові акти, використовуючи результати наукових досліджень.

Одним із напрямків удосконалення обліку є зменшення кількості документації завдяки впровадженню багатоденних і накопичувальних документів, використання типових міжвідомчих форм, пристосованих до використання обчислювальної техніки.

Удосконалення організації обліку оплати праці можливе завдяки використанню результатів наукових досліджень міжнародного досвіду. Доцільно перейняти досвід оплати праці зарубіжних країн, а саме: заробітна плата кожного працівника має бути встановлена індивідуально; перегляд заробітної плати робітників проводиться один раз на рік; застосовуються системи матеріального заохочення для різних категорій працівників; рівень заробітної плати має відображати досягнення та мотивацію працівника.

Інформація – головний ресурс підприємства, який сьогодні варто розглядати як стратегічний продукт. Здатність суспільства та його інституцій збирати, обробляти, аналізувати, систематизувати та накопичувати інформацію, забезпечувати свободу інформаційного обміну є важливою передумовою соціального та технологічного прогресу, чинником національної безпеки, однією з основ успішної внутрішньої та зовнішньої політики. Інформаційна сфера має системоутворюючий характер і впливає практично на усі галузі суспільних відносин.

Інформація інтегрованого обліку повинна мати: адресність; оперативність; достатність; аналітичність; гнучкість і ініціативність; корисність; достатню

економічність. Серед вимог до інформації, що формується в інтегрованому обліку, є: доречність, надійність, нейтральність.

Облік повинен охоплювати всі види інформації, необхідної для управління в межах самого підприємства, забезпечуючи інформацією менеджерів, відповідальних за досягнення конкретних виробничих показників.

Налагодження та корекція обліку створення інформації і складання звітності – це безперервний процес роботи бухгалтерів, оскільки змінюється бізнес-середовище, в якому вони працюють, розвиваються інформаційні технології, змінюються люди і їхнє мислення, час від часу змінюється стратегія і можуть бути потрібні нові дані.

Одночасне застосування для групування інформації кількох аналітичних ознак розширює її аналітичні можливості і дає змогу використовувати у різних процесах (для нарахування заробітної плати, її узагальнення у розрізі структурних підрозділів, працівників, складання звітності з праці тощо).

Організація обліку праці та її оплати на підприємстві полягає у виборі та впровадженні у практику методів збирання та обробки інформації, а також технічних засобів обліку та оргтехніки, які найбільше відповідають організаційно – технічним умовам і дозволяють з найменшими затратами у визначені терміни одержати інформацію, що необхідна для управління підприємством.

Облік заробітної плати має бути організований таким чином, щоб сприяти підвищенню продуктивності праці, поліпшенню організації заробітної плати та нормування праці, повному використанню робочого часу, зміцненню дисципліни праці, підвищенню якості продукції, робіт, послуг.

Розробка облікової інформації – це лише частина облікової функції системи. Важливим завданням є створення такого засобу передавання інформації конкретним користувачам, який дає змогу їм правильно сприйняти інформацію і зрозуміти її потенційну корисність.

Важливою умовою є відображення економічно достовірної та обґрунтованої інформації про виконання нормативу та динаміки показників з оплати праці, нагляд за забезпеченням співвідношення зростання ефективності праці та розміру

заробітної плати, контроль за зниженням невиробничих втрат та прихованого й наявного збитку часу та забезпечення стимулювання праці на підприємстві. Керуючись такою інформацією, забезпечується реалізація контрольних функцій у частині використання робочого часу на підприємстві, запровадження прогресивних методів оплати праці, дотримання раціонального співвідношення між заробітною платою та зростанням ефективності праці, а також заробітною платою та стимулювальними виплатами.

У математичному виразі це виглядає наступним чином:

а) співвідношення мотиваційної складової та мотиваційної ролі заробітної плати в умовах невизначеності (відповідно до існуючих статистичних показників):

$$M_{\text{Фзп}} \rightarrow \min = P_{\text{зп}} \rightarrow \min \quad (1.1),$$

б) необхідне співвідношення мотиваційної складової та мотиваційної ролі заробітної плати:

$$M_{\text{Фзп}} \rightarrow \max = P_{\text{зп}} \rightarrow \max \quad (1.2),$$

де  $M_{\text{Фзп}}$  – мотиваційна складова (функція) заробітної плати (оплати праці);

$P_{\text{зп}}$  – роль заробітної плати.

Вказані залежності характеризують ще одну особливість розвитку мотивації та оплати праці в умовах невизначеності – їх дискретну нестабільність. Якщо ж говорити про наявні об'єктивні сучасні вимоги, необхідно врахувати, що посилення мотивації автоматично є прямим важелем зростання стимулювальної ролі оплати праці. Зважаючи на те, що дана економічна категорія тісно пов'язана із затратами праці (фізичними чи розумовими зусиллями), її вплив на людський розвиток, безумовно, є визначальним.

Окрім цього, широке використання мотиваційних заходів з цього приводу перетворює заробітну плату не лише в найбільш впливовий чинник поліпшення матеріального становища населення, а й у дієвий інструмент забезпечення економічного зростання загалом. Достатньо проблемним з точки зору вартісного вимірювання є питання встановлення рівня взаємозв'язку між мотиваційними важелями та дійсними зусиллями працівників. У цьому випадку проблемою виступає формування критеріїв оцінки вкладу кожного працівника у виробництво

та загальний економічний розвиток суб'єкта та встановлення відповідності цього вкладу його заробітній платі. Особливо варто звернути увагу на те, що в сучасних умовах мотиваційна складова має сприяти зниженню собівартості продукції (товарів, робіт і послуг) з одночасним спрямуванням на підвищення якості. Таке поєднання, на перший погляд, не відповідає цілям мотивації – зростанню величини заробітної плати, оскільки у структурі собівартості саме вона займає наступну позицію після вартості сировини, матеріалів.

Тобто зростання рівня заробітної плати (у випадку застосування мотиваційних підвищуючих важелів) автоматично збільшує рівень загальних витрат, що, у свою чергу, призводить до зменшення обсягів прибутку. Проте у такому разі варто виходити із загального кінцевого результату: якщо попри збільшення собівартості за даною складовою, застосування важелів мотивації призводить до зростання обсягів виробництва, ширшого застосування працівниками інноваційних підходів тощо, які забезпечують зниження рівня витрат за іншими статтями чи елементами, то, безумовно, такий підхід буде прогресивним. Таким чином, ще однією особливістю мотиваційної функції заробітної плати в умовах нестабільності (невизначеності) є необхідність забезпечення узгодження інтересів працівників з виробничими показниками діяльності суб'єктів господарювання.

Ефективна реалізація та логічне поєднання вищевказаних складових під силу системі інтегрованого обліку, яка дозволяє: скоротити терміни обробки аналітичних даних та здійснювати їх гармонізацію; підвищити якість та достовірність впливу факторів на результати діяльності; вирішувати завдання аналізу з оптимізації вартості робочої сили та мінімізації трудомісткості доходів бізнесу; знизити трудомісткість і вартість аналітичного процесу, що сприятиме посиленню контролю за оплатою праці.

Але, окрім цього, в умовах ринкових відносин концепція реформи оплати праці передбачає заходи державного впливу на заробітну плату на макrorівні на основі встановлення мінімальної заробітної плати, тарифної системи оплати праці, індексації залежно від зростання інфляції, нормативів розподілу прибутку

підприємств на оплату праці та накопичення, гнучкої політики оподаткування, участі в укладанні генеральних і галузевих тарифних угод.

Підсумовуючи, зауважимо, що широкий діапазон завдань, які необхідно забезпечити з огляду на вагомість і широкий спектр мотиваційних важелів, пов'язаних з оплатою праці, потребує відповідного й адекватного вибору концепції інтегрованого обліку. Наведемо узагальнені нами види концепцій, доцільно застосувати в системі теперішнього інтегрованого обліку (Додаток Б).

Зазначимо, що із десяти наведених концепцій, які діють тепер, немає жодної, що стосується формування інформації, без якої не було і не може бути звітності.

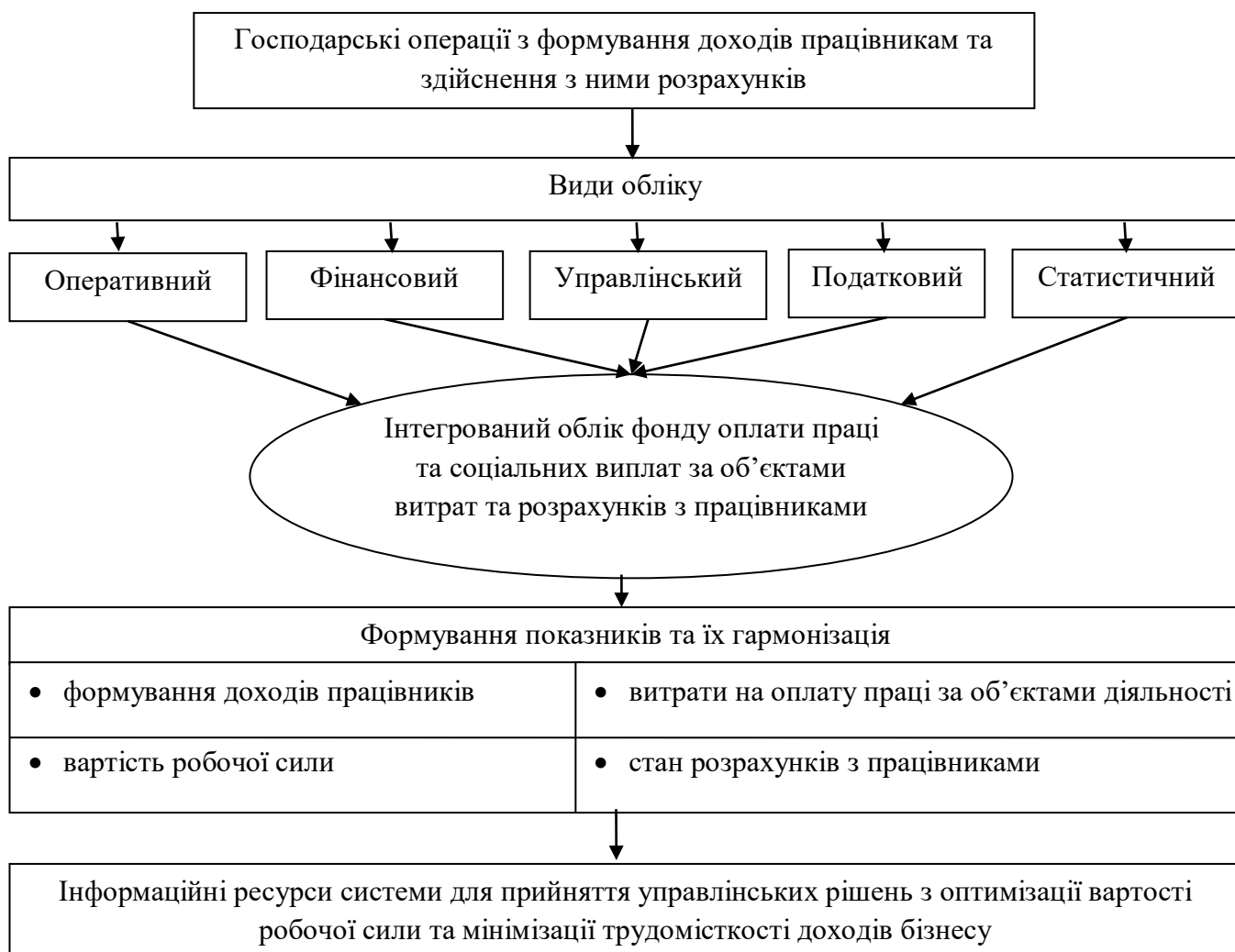
Запропонований інтегрований облік оплати праці, розподіл її за сферами відповідальності дають можливість виявити резерви підвищення оплати праці кожного працівника, продуктивності праці та її впливу на трудомісткість бізнесу. Основу системи такого обліку становлять: внутрішні положення та інструкції, які регламентують ведення обліку; система розподілу прав і обов'язків управління персоналом; система обліку витрат на оплату праці; документи щодо структури, ієрархії, змісту і форм надання інформації, складання та подання звітності.

З огляду на це, запропоновано концептуальну модель інтегрованого обліку оплати праці та розрахунків з працівниками (рис. 1.4.).

Загалом організований порядок отримання інформації з інтегрованого обліку дає можливість: використовувати інформацію про господарську діяльність багато разів у різних видах обліку, що заощадить не тільки витрати на персонал, а й скоротить зайвий документообіг; усунути розбіжності між даними різних облікових систем та бюджетування, а при їх появі чітко пояснити причини їх виникнення; інвестувати значні кошти в автоматизацію такого обліку; зняти бар'єри між бухгалтерією і службами планування підприємства, досягти взаєморозуміння.

При цьому надзвичайно важливо комплексно поєднувати в інтегрованій системі різні складові, здатні сприяти не лише оптимізації розрахунків з оплати праці, а й вирішувати контрольні, аналітичні та інші функції для підвищення

загальної результативності діяльності підприємств загалом і забезпечувати при цьому належний рівень задоволеності працівників своїми доходами.



**Рис. 1.4. Концептуальна модель інтегрованого обліку оплати праці та розрахунків з працівниками**

*Джерело: Розроблено автором*

Таким чином від організації обліку оплати праці залежить якість, справедливість, повнота і своєчасність розрахунків з працівниками з оплати праці, а дієвим засобом поліпшення обліку є система здійснення внутрішнього контролю розрахунків за всіма виплатами працівникам, який рекомендовано організувати так, щоб надавати інформацію про витрати на оплату праці у вигляді, придатному для подальшого аналізу та обґрунтування відповідних управлінських рішень.

## Висновки до розділу 1

Дослідження теоретико-організаційних основ формування обліку оплати праці на підприємствах в сучасних умовах і концептуальних основ розрахунків з оплати праці дало змогу виявити низку проблем та запропонувати шляхи їх вирішення:

1. Стимулювальна функція оплати праці важлива з позицій управління підприємством: потрібно спонукати працівника до трудової активності, до максимальної віддачі, підвищення ефективності праці. Цій меті служить встановлення розміру заробітків залежно від досягнутих кожним працівником певних результатів праці. На вибір і склад системи інтегрованого обліку впливають різні чинники, а також компетентність керівника, його потреба в тій чи іншій управлінській інформації, в тому числі пов'язаній з оплатою праці. Вибір системи обліку залежить від галузевої приналежності і розміру підприємства, застосовуваної технології виробництва, асортименту продукції і т.п. Організація інтегрованого обліку – внутрішня справа підприємства, вона визначається виходячи з цілей і завдань управління підприємством.

2. Пропонується встановлювати ефективне співвідношення між заробітною платою і преміальною складовою доходів працівників; кожному центру відповідальності необхідно розробити перелік параметрів, що впливають на розрахунок премії, принципи і порядок розрахунку сум персоніфікованих премій. Стимулювання варто розглядати як найважливіший фактор зростання продуктивності праці, підвищення ефективності та результативності діяльності підприємства. Матеріальне стимулювання доцільно орієнтувати на рівень кваліфікації виконуваної роботи, як систему інвестування працівників, налаштовану на високу ефективність, джерело таких інвестицій – кінцевий дохід – спрямувати на стимулювання, на його закріплення. Винагороду як метод мотивації запропоновано здійснювати у вигляді матеріальних та моральних заохочень.

3. За результатами дослідження визначено, що причинами незадовільного стану інформації, а звідси і необхідністю організації інтегрованого обліку, є відсутність механізму бюджетування діяльності підприємства; «прозорої» системи

обліку витрат, включаючи оплату праці; недосконалість системи внутрішньої інформації; механізму оцінки рентабельності окремих видів діяльності, видів продукції; методик здійснення аналізу та прийняття управлінських рішень; ефективних методів стимулювання працівників центрів відповідальності. Системність інтегрованого обліку передбачає єдність принципів відображення облікової інформації, взаємозв'язок реєстрів обліку та внутрішньої інформації, забезпечення в необхідних випадках узгодження даних обліку з системою одержуваної інформації, формування єдиної облікової політики. Інтегрована система забезпечує багаторівневий натурально-вартісний аналітичний облік у різних розрізах і заснована вона на концепції розширених проводок, в яких поряд з основними реквізитами містяться аналітичні рахунки і додаткові реквізити, що відображають порівняно з бюджетом специфіку завдань окремих розділів обліку.

4. Дослідження дають змогу зробити висновок, що витрати на матеріальне стимулювання працівників вимагають облікової інформації про види матеріальних стимулів, їх натурального і вартісного вираження для бюджетування, аналізу і контролю у частині стимулювання працівників за підвищення продуктивності праці. Заробітна плата потребує належного контролю і ефективної обробки даних, а також регулярного інформування управлінців про її використання.

5. Правильна постановка обліку і внутрішнього контролю дозволяє виявити зловживання і скоригувати відповідно, діяльність підрозділу до того, як ці проблеми переростуть в кризу і негативно вплинуть на економічну безпеку підприємства. Формування повної та достовірної інформації в документах з метою управління, сприяє забезпеченню економічної безпеки на рівні всіх підрозділів і підприємства у цілому. Розроблені нами пропозиції спрямовані на попередження та своєчасне виявлення тіньової оплати праці.

6. Запропонований інтегрований облік та облік оплати праці за сферами відповідальності дають можливість виявити нові резерви підвищенні заробітної плати кожного працівника та мають у своїй основі відповідне нормативно-інструктивне і документальне забезпечення, в тому числі внутрішнього користування (положення, інструкції з обліку, регламенти щодо розподілу прав і



обов'язків персоналу тощо). Для посилення ролі обліку в забезпеченні ефективного використання трудових ресурсів необхідне його комплексне поєднання з системою внутрішнього контролю та надання менеджменту інформації у вигляді, придатному для подальшого аналізу та обґрунтування відповідних управлінських рішень.

7. Концепція інтегрованого обліку визначає основи побудови всієї системи обліку і бюджетування та потребує детального аналізу реального стану визначення перспективної парадигми, що складається і ґрунтується на досягненнях науки і практики, орієнтується на модель обліку ринкової економіки. Запропоновані пропозиції з обліку праці і заробітної плати спрямовані на забезпечення оперативного контролю за кількістю і якістю праці, за використанням фонду заробітної плати і виплат соціального характеру.

Основні результати дослідження за розділом 1 опубліковані у працях:

[ 60], [61], [62], [64], [ 65], [66], [68], [78], [79], додатки [ А], [Б], [М].

## РОЗДІЛ 2.

### ОРГАНІЗАЦІЯ І СУЧАСНА ПРАКТИКА ФОРМУВАННЯ ІНТЕГРОВАНОГО ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ

#### **2.1. Формування облікової політики з питань оплати праці підприємств хлібопечення в системі інтегрованого обліку**

Облікова політика досліджуваних нами підприємств передбачає виокремлення операційних сегментів в обліку, тобто груп за критерієм призначення виробництва хлібопродуктів. В результаті групування, ми виокремили: виробництво хліба, хлібобулочних та кондитерських виробів, торгівлю цією продукцією. Облік в хлібопекарному виробництві ведеться за назвами вироблених продуктів, їх кількістю, обліковою ціною і сумою. Без облікової політики неможливо проконтролювати правильність розрахунку податків, вона здійснює істотний вплив на величину показників собівартості продукції, прибутку, податку на додану вартість і майно, показники фінансового стану підприємства.

Недостатнє висвітлення методики обліку оплати праці в підприємствах хлібопечення в економічній літературі, неоднозначність її нормативно-правового забезпечення дають змогу зробити висновок, що потрібна їх адаптація до сучасних умов і деталізація положень облікової політики даних об'єктів обліку, як інструменту розширення нормативно-правового регулювання й усунення його суперечностей на рівні підприємства.

Для підприємств хлібопекарного виробництва облікову політику пропонуємо формувати з метою оптимізації діяльності за такими елементами: облік процесу заготівлі та придбання сировини і матеріалів, метод оцінки запасів при списанні у виробництво, списання вартості сировини, матеріалів і промислового інвентарю, оцінка зворотних відходів, облік колективного харчування у підприємстві, облік витрат на оплату праці в установлених розрізах, спосіб списання загальногосподарських та комерційних витрат, створення резервів, метод обліку

витрат основного і допоміжного виробництва, метод обчислення собівартості продукції, облік готової продукції, спосіб нарахування амортизації основних засобів тощо.

В ринкових умовах господарювання та розвитку нових відносин між працею і капіталом, побудованих на соціальному партнерстві, де їх основою є ціна праці та її справедлива оплата, необхідно, щоб у заробітній платі були відображені вартість споживчого кошика та ефективність роботи хлібопекарного підприємства, а також трудовий вклад працівника. Тому, формуючи облікову політику щодо обліку витрат на оплату праці в установлених розрізах, слід передусім звернути увагу на ці показники.

Крім цього, потрібно, щоб при використанні коштів на матеріальне стимулювання одночасно вирішувалися проблеми ціноутворення та оподаткування. Тому для формування оцінки праці в сучасних умовах слід врахувати наступне: по-перше, якісні особливості праці як певного виду діяльності, що має власний специфічний зміст; по-друге, рівень підготовки робочої сили, котра виконує цю працю; по-третє, вдосконаленість засобів і предметів праці, які використовує найманий працівник в хлібопекарному виробництві; по-четверте, якість продукту праці; по-п'яте, специфіку умов та організації праці і, по-шосте, обсяг роботи.

Отже, для формування мотиваційного механізму працівника потрібно, щоб кожний з перерахованих вище елементів був логічно пов'язаний з величиною оплати цієї праці, що характеризує відносини щодо привласнення працівником трудового доходу, котрий він отримує в результаті реалізації здібності до праці і котрий має забезпечувати об'єктивно необхідний рівень відтворення робочої сили. Зв'язок цей повинен мати яскраво виражений кількісний характер, що, в свою чергу, передбачає необхідність вимірювання всієї сукупності наведених вище елементів.

При цьому для найманого працівника заробітна плата – це його трудовий дохід, отриманий за виконану роботу, для суб'єкта господарювання – це елемент витрат виробництва, який включається в собівартість хлібопекарної продукції, та

впливає на його результативність. Тож при розробці облікової політики ці два напрями слід узгодити, незважаючи на абсолютну протилежність їхніх завдань. З позиції працівника – він хоче отримувати якнайвищу заробітну плату, а працедавець, задовольняючи таку потребу збільшуватиме собівартість, що призведе до зменшення величини його прибутку. Компроміс може і повинен бути забезпечений (окрім положень колективного договору) також елементами облікової політики.

Особливе місце в обліковій політиці слід відводити методичним та організаційним аспектам (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Методичні та організаційні аспекти облікової політики підприємств  
хлібопекарної галузі в частині оплати праці та стимулювання**

<i>Аспекти політики</i>	
<i>Методичні</i>	<i>Організаційні</i>
Порядок і підходи до нарахування заробітної плати, мотиваційних доплат і надбавок	Вибір форми оплати праці та форми обліку
Порядок відображення на рахунках операцій щодо нарахування та виплати заробітної плати	Організація роботи відділу обліку праці та заробітної плати (бухгалтерської служби)
Методи обліку і порівняння затрат праці	Система внутрішнього обліку, звітності та контролю
Варіанти обліку витрат на заробітну плату в складі витрат на виробництво	Формування та застосування робочого плану рахунків з обліку праці та заробітної плати
Порядок списання загальновиробничих і адміністративних витрат	Те саме
Перелік створюваних резервів	Те саме

Примітка. Сформовано автором з урахуванням дослідження запитів менеджменту в інформації для управлінських потреб.

Потреби сучасного менеджменту вимагають інформації з високим рівнем аналітичності, що характеризує об'єкт обліку – заробітну плату та пов'язані з нею розрахунки. Її може сформувати відповідна система рахунків з обліку, адаптована до структури підприємства та особливостей організації і технології виробництва.

Проведений моніторинг стану обліку та розрахунків з оплати праці свідчить про наявність проблем розкриття інформації в звітності, пов'язаних з неправильною методикою ведення обліку заробітної плати, складання кореспонденції рахунків, віднесенням сум зарплати на відповідні статті звітності.

До облікової політики доцільно включати суто організаційні і технічні питання. В частині оплати праці до них відносяться:

- розробка та затвердження рахунків (субрахунків, аналітичних рахунків) з обліку заробітної плати для формування робочого плану рахунків;

- вибір форми оплати праці на підприємстві; складання і застосування форм первинних облікових документів, облікових реєстрів та документів для внутрішньої інформації і звітності;

- розробка графіка документообігу і технології обробки облікової інформації від формування документації, що надає інформацію про виконані роботи/вироблену продукцію/відпрацьовані години до складання розрахунково-платіжних відомостей;

- затвердження переліку посадових осіб, яким надається право складати та підписувати первинні документи щодо здійснення господарських операцій з обліку праці та заробітної плати;

- затвердження порядку та строків виплати заробітної плати;

- затвердження порядку організації інтегрованого обліку і внутрішнього контролю;

- розробка організаційної структури бухгалтерської служби залежно від величини суб'єкта хлібопекарної галузі для встановлення потреби у створенні підрозділу з обліку праці та заробітної плати, або прийнятті рішення щодо бухгалтерських працівників, які вестимуть облік зарплати та їх функціональних обов'язків;

- архівування документів з обліку заробітної плати; інші питань, які необхідні для сучасного інтегрованого обліку в підприємстві.

Удосконалення нормативно-правової бази бухгалтерського обліку вимагає вирішення проблеми методичного й організаційного забезпечення застосування

національних стандартів. Ми дійшли висновку, що дані бухгалтерського обліку не тотожні реальним фактам господарського життя. Вони є тільки їх інтерпретацією. Бухгалтер, відображаючи в обліку господарське життя підприємства, створює інформаційні факти, сприйняття яких при аналізі бухгалтерської інформації формує управлінські рішення користувачів інформації і звітності. Різноманіття інформаційних фактів господарського життя підприємства, визначає поле облікової політики підприємства.

Важелем оптимізації облікової політики є виконання вимог своєчасності, достовірності, прозорості, високої якості облікової інформації та звітності для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Рекомендації щодо нівелювання протиріч нормативно-правового регулювання облікової політики підприємства, пропозиції щодо вдосконалення формування її положень, уточнення дефініцій в досліджуваній області в сучасних економічних умовах об'єктивно необхідні. Вони стануть невід'ємною частиною розвитку системи обліку в Україні.

Як показують результати проведеного дослідження, облікова політика – поняття складне і в обліковій науці трактується неоднозначно. Для упорядкування змісту стандарту нами уточнено поняття «облікова політика», що включає елементи, які затверджуються в наказі про облікову політику, а також систематизуються способи ведення обліку.

Під обліковою політикою підприємства слід розуміти прийняту сукупність способів ведення обліку, і його елементів, що затверджуються в наказі про облікову політику підприємства, істотно впливають на оцінку і ухвалення рішень зацікавленими користувачами.

З урахуванням нашої позиції щодо доцільності реалізації на хлібопекарних підприємствах системи інтегрованого обліку, здатної забезпечити оптимальне та якісне формування інформації з питань праці та заробітної плати, облікова політика – це система методів і способів ведення інтегрованого обліку, що відповідають особливостям діяльності підприємства та чинному законодавству, з метою ухвалення обґрунтованих управлінських рішень користувачами інформації

і звітності, яка будується на взаємозв'язку зі складовими частинами економічної політики: фінансової, маркетингової, інвестиційної та зовнішньоекономічної.

Вибір організаційної структури єдиної бухгалтерської служби залежить від технології виробництва, обсягу облікової роботи, необхідного обсягу й якості інформації для ухвалення управлінських рішень, наявності технічних засобів обліку. Основним принципом облікової політики є забезпечення поступового економічного розвитку підприємства за рахунок максимального випуску конкурентоспроможної продукції при мінімальних затратах ресурсів.

На формування облікової політики підприємства, впливають фактори макrorівня та фактори мікрорівня. Щодо інтегрованого обліку облікова політика - це ухвалена підприємством сукупність способів і методів ведення обліку, здійснення контролю й аналізу, застосування методики бюджетування всіх без виключення операцій, надання самої різної інформації і складання внутрішньої звітності з метою управління діяльністю підприємства. Тут слід брати до уваги завдання, які визначені для інтегрованого обліку, рівень його розвитку в підприємстві, наявність обґрунтованих норм та нормативів використання ресурсів, що діють, впровадження системи контролю використання ресурсів, матеріального стимулювання працівників за кінцеві результати їх діяльності й інші особливості роботи підприємства.

У зв'язку з тим, що інтегрований облік охоплює всі компоненти менеджменту, представляється необхідним і доцільним розробляти облікову політику для цілей інтегрованого обліку, яку повинна включати в себе такі основні складові: організаційний, методичний та технічний аспекти.

На вибір і обґрунтування облікової політики впливають: форма власності й організаційно-правова форма підприємства; вид діяльності; організаційна структура управління й наявність структурних підрозділів; обсяг діяльності, чисельність персоналу, наявність відокремлених підрозділів, дочірніх підприємств; особливості оподаткування виду діяльності; рівень кваліфікації кадрів; системи й форми розрахунків; система звітності перед власниками, та ін.

Оптимально побудована облікова політика в хлібопекарних підприємствах дозволяє:

- формувати повну й достовірну інформацію про господарську діяльність підприємства;
- забезпечувати контроль за дотриманням законодавства і доцільністю операцій за всіма здійснюваними бізнес-процесами;
- дотримуватись основоположних принципів інтегрованого обліку;
- здійснювати контроль за виконанням вимог, що пред'являються до надання інформації та складання достовірної звітності для всіх сфер використання;
- враховувати організаційно-правові форми та галузеві особливості діяльності підприємства;
- забезпечувати єдність методики ведення інтегрованого обліку на підприємстві, включаючи його філії;
- розробляти оптимальний документообіг для ведення інтегрованого обліку в єдиному інформаційному просторі;
- забезпечувати взаємодію всіх систем обліку, аналізу, контролю і бюджетування, що засновані на єдиних даних первинного обліку;
- формувати оптимальну систему реєстрів інтегрованого обліку.

При формуванні облікової політики за конкретним елементом підприємство здійснює вибір одного варіанта з декількох, що допускаються нормативними актами. Особливості формування та внесення змін до елементів облікової політики залежно від застосовуваної підприємством концептуальної основи визначаються ПСБО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» та МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».

Дослідженнями виявлені фактори, що впливають на формування облікової політики в частині виплат працівникам: наявність різних категорій персоналу, кількість працівників, особливості їх преміювання, специфіка та завершеність технологічного процесу на виробництві, наявність підсобного господарства, спосіб виплати заробітної плати та ін. На нашу думку, в частині виплат працівникам необхідно розглядати всі принципові питання, що стосуються



особливостей їх обліку на підприємствах хлібопечення і зазначити осіб, на яких покладено відповідальність за веденням обліку на цій ділянці.

Ми підтримуємо думку Коваленко М. М. і Тивончук С. В., які вважають, що: організаційна складова облікової політики в частині оплати праці повинна регулювати основні питання щодо визначення відповідальних осіб з ведення бухгалтерського обліку оплати праці, що забезпечить функціональність обов'язків працівників бухгалтерської служби. Методична складова повинна передбачати основні прийоми та методи бухгалтерського обліку оплати праці [113, с.303-309].

Елементи облікової політики щодо виплат працівникам – це програми виплат працівникам, які мають регламентуватися й деталізуватися у внутрішніх документах. Підприємству в обліковій політиці необхідно затвердити:

- форми первинних документів, що застосовуються для оформлення фактів господарської діяльності, за якими не передбачені типові форми первинних документів, форми документів для внутрішньої інформації і звітності;

- порядок проведення контролю якості продукції, праці та її оплати;

- методи оцінки вкладу працівників у результати діяльності підприємства для цілей преміювання;

- форми реєстрів податкового обліку і порядок відображення в них аналітичних даних податкового обліку;

- положення про розподіл обов'язків між працівниками бухгалтерії загалом і щодо оплати праці зокрема.

Посадові інструкції на працівників бухгалтерії доцільно оформляти додатком до облікової політики. Тут слід обов'язково передбачити: порядок документообігу між філіями і головного підприємства; графік документообігу і технологія обробки облікової інформації; порядок обліку операцій з цінними паперами та інших фінансових вкладень; порядок контролю за господарськими операціями і ін. Крім того, в обліковій політиці обов'язково слід вказати: як організований взаємозв'язок бухгалтерського, податкового та управлінського обліку, якщо підприємство не веде інтегрований облік.

Зміни в облікову політику можна вносити на будь-яку дату, визначену підприємством, оскільки нормативні акти в сфері обліку не містять прямих вказівок щодо термінів і періодичності змін облікової політики.

Нові облікові правила будуть застосовуватись з моменту, на який припадають зміни в обліковій політиці і процедури щодо коригування фінансових показників у фінансовій звітності за попередні періоди не проводяться.

Технічний аспект облікової політики щодо витрат підприємства на оплату праці повинен мати такі складові: робочий план рахунків в розрізі центрів витрат і центрів відповідальності; форми первинних документів за розрахунками з оплати праці; облікові реєстри; схеми (графіки) документообігу; технологію обробки облікової інформації; склад, порядок і строки подання внутрішньої звітності; порядок проведення інвентаризації зобов'язань з оплати праці.

Проблеми, що стосуються побудови раціональної та ефективної облікової політики, можна згрупувати так: вибір інформаційної бази; альтернативи застосування методів, процедур, видів, етапів, способів тощо, аналіз користувачів облікової інформації, формування облікової політики з урахуванням складових сталого розвитку, дослідження факторів впливу, що виникають під час складання облікової політики, визначення сфери застосування облікової політики, вивчення наявних джерел стосовно ведення обліку та подання звітності.

Проаналізувавши основні джерела формування облікової політики, робимо висновок, що наявність великої кількості нормативно-правових актів, їх неузгодженість допомагають та, водночас, ускладнюють її формування.

Від грамотно сформованої облікової політики залежать ефективність управління діяльністю підприємства і стратегія його розвитку. Однак нині все частіше спостерігається формальний підхід до формування облікової політики, який зводиться до складання звітності відповідно до вимог П(С)БО та зовнішніх користувачів.

Інтегрований облік до цього часу системою нормативного регулювання не визначений. Тому нормативного визначення поняття «облікова політика для цілей

інтегрованого обліку» не існує. Звідси, підприємству необхідно самостійно визначити зміст і сферу застосування внутрішнього нормативного документу.

Розгляд обліку в сукупності технічної, методичної та організаційної сторін може забезпечити реалізацію призначення сучасного інтегрованого обліку. Інформація системи обліку забезпечує необхідну деталізацію з досліджуваних явищ і процесів, доходах і видатках. На жаль, слід відмітити, що екологічні та соціальні проблеми, поки що залишаються поза межами облікової політики підприємств, перелік осіб, відповідальних за ведення обліку оплати праці, посадові інструкції; перелік галузей, центрів витрат та відповідальності (за наявності); комерційну таємницю та порядок її захисту; систему внутрішнього контролю тощо.

Питання формування облікової політики підприємства, щодо витрат на оплату праці, вченими економістами практично не досліджувалось. Вони тільки згадувались в контексті витрат підприємства, а не відокремлено. Вважаємо, що дана ситуація пов'язана, насамперед, з високим рівнем регламентації оплати праці як об'єкту обліку. Однак, оплата праці є об'єктом інтегрованого обліку, тому дослідження факторів впливу при формуванні облікової політики, щодо витрат на оплату праці є актуальним.

Щодо облікової політики, то переважна більшість відповідних нормативних актів, щодо її формування та застосування, не враховують специфіки роботи кожного підприємства. Відтак доцільно, щоб кожне підприємство користувалося власне розробленими обліковими правилами з урахуванням галузевих нормативно-законодавчих актів.

Важливим аспектом облікової політики в частині оплати праці є застосування систем та форм оплати праці на підприємствах, адже правильна їх організація надає змогу достовірно оцінити затрати праці та підвищити її продуктивність.

Під обліковою політикою підприємства, що застосовується для цілей інтегрованого обліку, слід розуміти розроблену і прийняту сукупність способів ведення обліку – первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності. Це

конкретні принципи, основи, угоди, правила і процедури, прийняті підприємством для збирання інформації та складання звітності. Підкреслимо, що управлінському апарату підприємства щоденно потрібна інформація, а не звітність, яку надає підприємство за межі своєї діяльності.

Основною метою облікової політики є забезпечення якісною і кількісною обліково-економічною інформацією про основні засади діяльності підприємства, яка використовується в процесі господарювання та для складання і подання науково обґрунтованої звітності користувачами на сторону. На нашу думку, таке визначення більш повно розкриває сутність та зміст облікової політики для цілей інтегрованого обліку.

Деякі науковці основним завданням облікової політики визначають «розкриття творчих здібностей підприємців у підвищенні ефективності господарювання, впровадженні нових технологій для задоволення власних потреб і виконання зобов'язань перед державою». Обраний в роботі підхід співпадає з тим, що застосовується в національній нормативній базі та відповідає положенням Міжнародних стандартів фінансової звітності. Відповідно, облікова політика підприємства має бути спрямована на підготовку інформації та складання звітності, яка відповідає якісним характеристикам, що ставляться до інформації і звітності, та мають забезпечувати єдність інтерпретації даних обліку.

Кінцевою метою розробки облікової політики є створення комплексу взаємопов'язаних документів, які дозволять забезпечити єдність методики при організації та веденні бухгалтерського, управлінського обліку та податкових розрахунків на підприємстві, підвищити якість і достовірність всіх видів звітності в інтересах менеджменту підприємства та інших зацікавлених користувачів.

Тому облікову політику слід формувати, виходячи з інформаційних потреб підприємства і специфіки його діяльності, яка об'єднує всі види обліку, контролю, аналізу та бюджетування в єдину систему, дає змогу інтегровано обробляти обліково-аналітичні дані на базі єдиного порядку, що встановлюються підприємством.

Для досліджуваних нами підприємств, в обліковій політиці пропонується визначати: межі суттєвості щодо окремих об'єктів обліку; філіям надати право ведення обліку та складання окремого балансу.

Інтегрований облік на підприємстві, на наше переконання, повинен формувати повну і достовірну інформацію про господарські процеси і фінансові результати діяльності підприємства для внутрішніх та зовнішніх користувачів обліку; забезпечувати повною і достовірною інформацією для здійснення контролю, за дотриманням законодавства; своєчасно запобігати негативним результатам процесу господарювання та виявленню внутрішніх резервів, забезпеченню її економічної стійкості.

В процесі розробки облікової політики слід розумно застосовувати елементи бюджетування з метою вибору тих підходів, які найбільш повно задовольняють систему управління на етапі життєвого циклу підприємства і сприяють підтриманню його економічної безпеки.

За сучасних умов господарювання, облікова політика покликана виконувати не лише функції обліку, але й формування інформації для управління та надання звітності, забезпечувати планування, облік, аналіз, контроль і прогнозування. Без такого документа та його додержання, інтегрований облік, не відповідатиме принципу послідовності, а інформація і звітність не будуть зрозумілими користувачам.

Слід знати, що при формуванні облікової політики неможливо передбачити всі операції, які виникнуть у підприємства в майбутньому. Застосовується облікова політика до подій і операцій з моменту їх виникнення і поширюється тільки на події й операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики. Наші дослідження показали, що на облікову політику підприємства впливають: податкові умови; пільги; форма власності; кваліфікація персоналу і т. п. Все це необхідно враховувати при розробці системи облікової політики.

Зміна облікової політики – це перехід від одного допустимого принципу обліку до іншого, включаючи методи застосування цих принципів. Всі зміни, що вносяться в систему обліку підприємство повинне відобразити в наказі про

облікову політику. Зміни в облікових політиках можуть бути обов'язковими й добровільними, але щоб здійснити останні, потрібно їх обґрунтувати.

В українському законодавстві, як і в міжнародному, є можливості для незастосування трудомісткого ретроспективного методу для відображення змін облікової політики.

Метою розробки облікової політики є створення комплексу взаємопов'язаних між собою документів, що забезпечують єдність методики при організації та веденні бухгалтерського, податкового й управлінського обліку, підвищення якості і достовірності всіх видів звітності, надання корисної та оперативної інформації керівництву для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень.

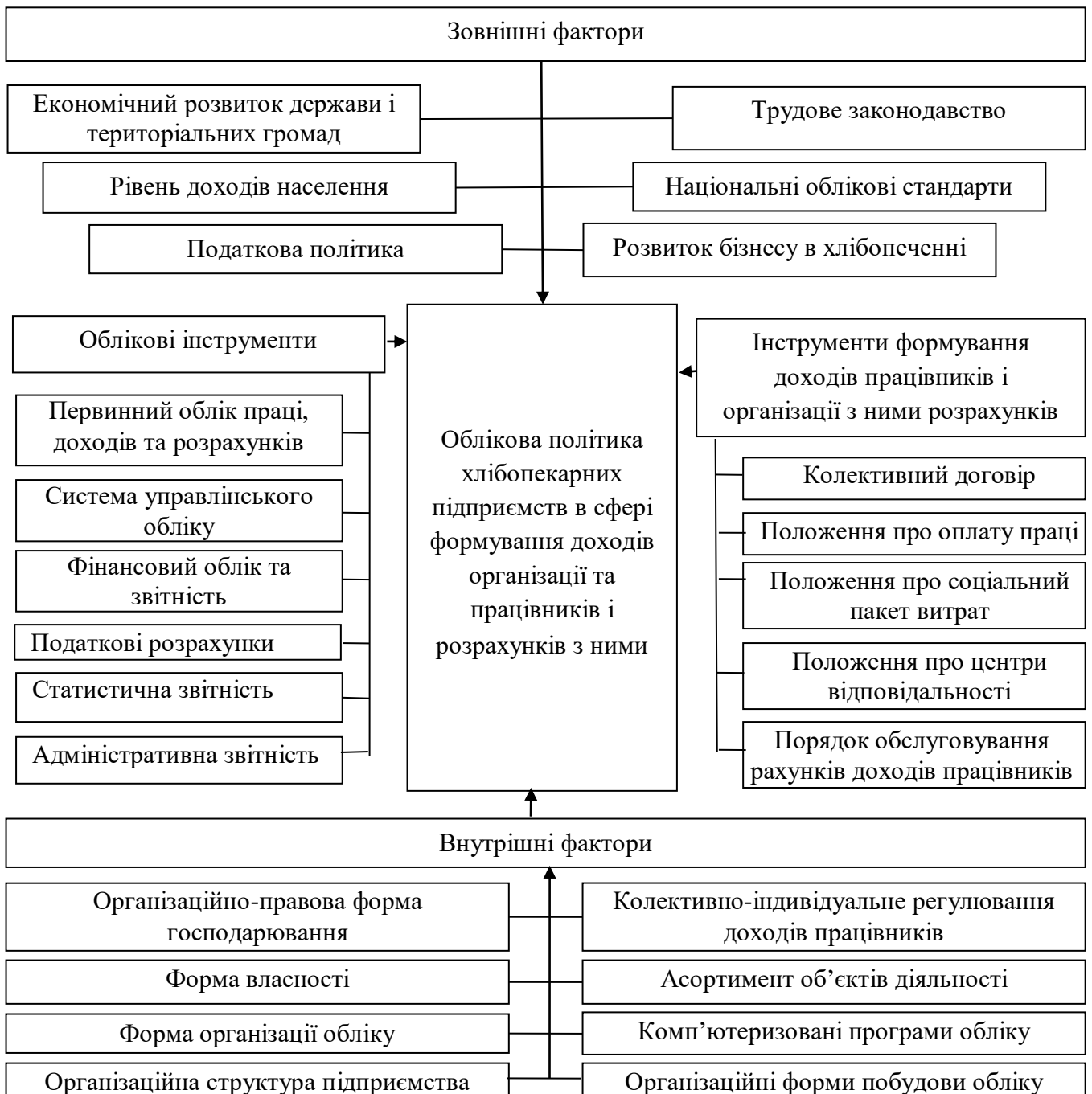
Формування облікової політики підприємства, слід розглядати, як один з організаційних аспектів інтеграції облікових систем. Облікова політика є єдиним документом, що включає методичний, технічний та організаційний розділи, який містить вказівки і характеристику методів ведення обліку для кожного з об'єктів обліку, описує основні правила ведення обліку, варіанти використання комплексної автоматизації обліку, містить опис організаційних принципів ведення обліку, стандарти облікового документообігу.

Кінцевою метою розробки облікової політики є створення комплексу взаємопов'язаних документів, які дають змогу забезпечити єдність методики при організації та веденні бухгалтерського, податкового й управлінського обліку в підприємстві, підвищити якість і достовірність всіх видів звітності в інтересах менеджменту організації та інших зацікавлених користувачів.

Організаційний аспект має на увазі, як здійснюються ці способи з точки зору організації і ведення обліку, його місця в управлінській структурі підприємства і взаємодії з іншими функціональними і виробничими службами. Технічний аспект передбачає, як реалізуються ці способи в облікових регістрах, робочому плані рахунків для цілей управлінського обліку, формування системи внутрішньої управлінської звітності. Методичний аспект передбачає застосування методів калькулювання собівартості продукції і ціноутворення, підходи до розподілу по об'єктах калькулювання непрямих витрат, що застосовуються по окремих

сегментах організації, методику розрахунку основних обліково-аналітичних показників для стратегічного, тактичного і оперативного управління.

Зважаючи на вищевикладене, узагальнено та запропоновано модель формування облікової політики відображення доходів працівників і організації розрахунків з ними в хлібопекарних підприємствах (рис. 2.1).



**Рис. 2.1. Модель формування облікової політики відображення доходів працівників і організації розрахунків з ними в хлібопекарних підприємствах**

Примітка. Розроблено автором

Важливе місце в моделі формування облікової політики відводиться двом основним складовим: власне оплаті праці, зокрема більш конкретно – заробітній платі працівників хлібопекарних підприємств, та її мотиваційній функції. Щодо першого елемента слід зауважити, що попри широке поширення на хлібопекарних підприємствах погодинної оплати праці (такий вибір, як свідчать проведені нами опитування, здійснено з огляду на простоту нарахування), більш мотиваційно направленою є відрядна форма оплати праці. При застосуванні погодинної оплати фактично не враховується складність виконуваних операцій, кваліфікаційні характеристики працівників, здатних виконувати відповідні роботи та інші важливі аспекти. Однак для роботодавців застосування погодинної оплати зазвичай вигідніше. А в силу того, що в сучасних умовах в хлібопекарній галузі немає нестачі робочої сили, тобто її пропозиція перевищує попит, така ситуація переважає потреби працівників отримувати реальну та адекватну оплату за їх працю. Проте вважаємо за доцільне застосовувати в хлібопекарній галузі відрядну форму оплати. Але повертаючись до існуючих реалій в оплаті праці та застосуванні в цій галузі погодинних ставок, для вирішення проблеми мотивації слід звернути увагу на можливості, які дозволяють врахувати і інтереси працівників з цих питань. Останнім слід відстоювати свої права при укладанні колективного договору. А усі наслідки щодо мотиваційних домовленостей мають бути реалізовані в системі обліку, для чого необхідно прописати їх в обліковій політиці.

Загалом, вважаємо, що в соціально орієнтованому суспільстві особливістю мотиваційної функції заробітної плати в умовах нестабільності (невизначеності) має обов'язково бути забезпечення узгодження інтересів працівників з виробничими показниками діяльності суб'єктів господарювання (у нашому випадку хлібопекарних підприємств). В цьому випадку важливе значення має така особливість мотиваційної функції оплати праці як співвідношення потреб і можливостей працівників. Під можливостями слід розуміти здатність до праці, наявність певних знань та умінь, психофізичних властивостей тощо. Сукупність



можливостей та відповідний їм розмір оплати праці визначає рівень доступу працівника до відповідних економічних благ (матеріальних і нематеріальних).

Реальний вплив мотиваційної функції заробітної плати на поведінку та дії індивідуума можна оцінити з допомогою дослідження співвідношення пропозиції праці та попиту на неї. Проте в умовах нестабільності визначити точку перетину (перегинання), яка характеризує оптимальність співвідношення, надзвичайно важко. У різні часові періоди вона може знаходитися на різному рівні. Якщо в умовах стабільності знайти оптимум між індивідуальною пропозицією праці та рівнем її оплати (коли працівник може повністю задовольнити свої матеріальні та нематеріальні потреби та ще й мати вільний час) значно простіше.

Стабільність має не лише економічний, а й суто психологічний характерний результат. Особливо позитивно він проявляється у випадку наявності впевненості у своїй економічній спроможності й можливості заощаджувати. Нестабільна економіка не надає таких переваг, а отже розробка мотиваційних важелів повинна охоплювати дещо інше коло питань. Зокрема дієвим було б застосування системи внутріфінансового страхування своїх працівників на випадок виникнення захворювання (що особливо актуально в умовах пандемії), травми чи ін. Навіть такий мінімальний мотиваційний важіль в умовах нестабільності може виступати надзвичайно дієвим важелем максимізації трудової віддачі. Причому щодо цього варто відзначити відсутність абсолютної статичності, оскільки оптимізаційні процеси можливі не просто на фізичному, а й на розумовому рівні. Добре налагоджений мотиваційний механізм забезпечує використання творчого підходу та використання інновацій навіть щодо трудових операцій механічного характеру. Специфіка заробітної плати в даному випадку полягає в тому, щоб максимально сприяти активізації розвитку творчих аспектів праці, забезпеченню підвищенню якості хлібопекарної продукції та виробів, а також розвитку морального задоволення від праці, її ціни та результату.

Зважаючи на соціальне значення цієї економічної категорії, в сучасних умовах необхідне посилення державного втручання – прийняття і реалізації

законів, що поліпшать мотивацію до праці і на цій основі соціальний стан населення.

Тому систему оплати праці необхідно реформувати за певними напрямками: вдосконалення механізмів організації і регулювання оплати праці з метою відродження основних функцій заробітної плати, забезпечення зростання потенціалу працівників (оскільки високий рівень оплати праці притаманний галузям, де переважає висококваліфікований персонал, що потребує запровадження інновацій для поліпшення життя населення); зміна типу економічної системи, перехід від тіньової економіки до соціально-орієнтованої ринкової, створення і впровадження дієвих напрямів соціальної політики (це дасть змогу швидше подолати існуючу соціальну кризу в житті населення); прийняття і реалізація законів, які поліпшать соціальний стан населення (Міністерство соціальної політики мало б розробити принципи формування прожиткового мінімуму відповідно до законодавства, а встановлюючи його розмір, врахувати реальну вартість і потреби людини в продуктах харчування, непродовольчих товарів і послуг); оскільки заробітна плата є головним пріоритетом у соціальній політиці та основою формування доходів населення, яке працює, темпи її зростання мають відповідати динаміці зміни продуктивності праці, стати мотивацією до праці, підвищення кваліфікації; не можна допускати поглиблення диференціації в оплаті праці у різних галузях економіки, оскільки часто заробітна плата працівників не відповідає їхній роботі; необхідно розробити політику забезпечення зайнятості, що за належної оплати праці сприятиме соціальній стабільності.

Попри певну абстрактність вказаних моментів удосконалення механізму мотивації шляхом запровадження нових законодавчих рекомендацій з питань оплати праці, визначення загальних її теоретичних засад на рівні держави дозволить уникнути зловживань та забезпечить соціальну захищеність працівників. Проте формування цілісного механізму, в основі якого лежить заробітна плата, вимагає окрім базисної загальноекономічної основи, врахування галузевої специфіки та форм власності. Комплексне поєднання

загальноекономічних і галузевих тенденцій у системі мотивації забезпечить посилення стимулюючої ролі заробітної плати і її мотиваційної функції. При запровадженні мотиваційних механізмів також важливо визначити ефект від нововведень, тобто оцінити їх вплив на результатні показники. Лише такий зважений підхід до мотивації та оплати праці дозволить сформувати ефективну систему, здатну забезпечити найбільш оптимальні результати від запровадження мотиваційного механізму.

Заробітна плата є формою компромісу і поєднує суперечливі відносини між працівниками, роботодавцями та державою. Для забезпечення досягнення вказаної мети вона має відповідати: матеріальній зацікавленості працюючих в кінцевих результатах діяльності підприємства. Потреба у здійсненні дослідження впливу оплати праці на результативність трудової діяльності викликана об'єктивними ринковими чинниками. Зокрема в умовах нестабільності будь якого підприємству, зокрема і хлібопекарному, важко утримувати статичні обсяги діяльності та прибутковості. Стрибокподібність функціональних процесів зумовлює необхідність використання навіть мінімальних можливостей вирівнювання розвитку. Практика успішно функціонуючих підприємств, в тому числі деяких з досліджуваних нами, вказує на доцільність і ефективність використання зарплатних важелів стимулювання ефективності діяльності. Системний підхід до дослідження цього впливу передбачає виявлення і оцінку взаємозв'язку факторного чинника – оплати праці з результатними показниками (обсяг виробництва, прибуток, продуктивність, ефективність тощо). Таке поєднання можливе якраз завдяки функціонуванню інтегрованої системи обліку, у складі якої повинні злагоджено функціонувати управлінський та інші види обліку, контроль та аналіз.

При розробці облікової політики слід враховувати, що вона затверджується наказом керівника підприємства, тоді й набуває юридичну силу. Тому в неї необхідно включити всі аспекти, які повинні бути підкріплені нормативними документами. Результати дослідження показали, що значимість облікової політики

обумовлена функціями: оптимізаційною; регулюючою; захисною; інформаційною.

А тому етапи її формування мають враховувати відповідні завдання і містити певні організаційно-методичні засади та етапи. В частині оплати праці вони представлені на рис.2.2.



Рис. 2.2. Етапи формування облікової політики в частині праці та її оплати

*Примітка.* \* - за основу слід взяти прописані в колективному договорі положення, ідентифікувати порядок їх реалізації в системі обліку (організація обліку - облікова політика щодо надбавок і доплат; методика обліку - система документування та робочі рахунки і субрахунки (в т.ч. перелік і форми внутрішньої документації; призначення відповідальних осіб і їх функції в питаннях контролю і призначення доплат і надбавок, а також форми документації, яку вони мають формувати й подавати у відділ чи бухгалтеру з обліку праці та заробітної плати).

В частині робочих рахунків і субрахунків доцільно внести зміни до чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку з метою повнішого відображення інформації щодо соціальних виплат працівникам (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

### Система рахунків з обліку виплат працівникам

Код	Чинна система рахунків	Код	Пропонована система рахунків
66	Розрахунки за виплатами працівникам	66	Розрахунки за виплатами працівникам
661	Розрахунки за заробітною платою	661	Розрахунки за нарахованими виплатами: 6611 Заробітна плата за окладами і тарифами; 6612 Обов'язкові соціальні виплати працівникам; 6613 Додаткові соціальні виплати працівникам
662	Розрахунки з депонентами	662	Розрахунки за депонованими виплатами
663	Розрахунки за іншими виплатами	663	Розрахунки за виплатами, що не належать до фонду оплати праці

Джерело: власна розробка автора; для обліку розрахунків між головним підприємством і виділеним на окремий баланс філією (про що йтиметься нижче) слід використовувати рахунок 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки», на якому відображаються розрахунки з оплати праці працівникам підрозділів.

Запропонована послідовність формування облікової політики щодо оплати праці (та навіть рекомендації щодо робочого плану рахунків) в подальшому може бути деталізована по кожній вказаній у ній структурній складовій. Окремі з них будуть деталізовані нами в наступних підрозділах дисертаційної роботи. Окрім того, дослідження такого плану тісно пов'язані з іншим не менш важливою спеціальністю «Економіка», то ж вони будуть доречними і актуальними в майбутньому.

Принадно варто зауважити, що організація, зокрема управлінського обліку в багатопрофільних підприємствах, якими є суб'єкти хлібопечення, передбачає обов'язкове впровадження в практику системи внутрішнього управлінського контролю, адже виконання лише облікових дій недостатньо для ефективного

управління діяльністю підприємства. Внутрішній контроль є однією з функцій управлінського обліку, пов'язаною з наглядом, аналізом і перевіркою фінансово-господарських процесів, викликаних різними управлінськими рішеннями, а також виявленням впливу управлінських дій на отримані результати і можливість досягнення раніше отриманих цілей. Внутрішній контроль в системі управлінського обліку може бути організований в двох формах: «контроль з прямим зв'язком» і «контроль зі зворотним зв'язком».

В межах нашого об'єкта дослідження варто вказати на той факт, що в сучасних умовах робочий час, як мірило і основа визначення розміру заробітної плати, може бути ефективно досліджений через такі економічні категорії: продуктивність праці, інтенсивність і ефективність. Вони належать до тих показників, які активно використовуються в економічному аналізі.

У найбільш спрощеному варіанті, показник ефективності заробітної плати можна розглядати як співвідношення: створений продукт / виплачена за його виробництво заробітна плата. Такий підхід забезпечує розкриття ступеня раціональності здійснення витрат на оплату праці при продукуванні суспільного блага (у нашому випадку хлібопекарної продукції) та здійснити оцінку мотиваційної (стимулюючої) ролі заробітної плати:

$$ЗП \rightarrow \max = K \times ПП \rightarrow \max, \quad (2.1)$$

де ЗП – заробітна плата;

K – коефіцієнт ( $K > 0$ );

ПП – продуктивність праці.

У випадку якщо справджується вищезазначене рівняння, можна зробити висновок про зростання ефективності заробітної плати та випереджаючий ріст на цій основі продуктивності праці. Розглянутий підхід найбільш прийнятний для встановлення та порівняння взаємозв'язку між рівнем заробітної плати та продуктивністю праці однотипних суб'єктів господарювання хлібопекарної галузі. Йому притаманне абстрагування від таких чинників як рівень технічного оснащення, досконалість технології виробництва тощо. Щодо можливості виявлення дійсного впливу заробітної плати на виробничі та результативні

показники на мікрорівні, необхідно розвивати теоретичні пошуки для виявлення більш досконалих критеріїв.

Проблематизм здійснення таких досліджень проявляється в тому, що це вимагає врахування, у першу чергу, галузевої специфіки. Окрім того, суб'єкти господарювання, маючи право самостійно (у межах чинного законодавства) обирати підходи до організації оплати праці, автоматично можуть бути розмежовані навіть всередині однієї галузі. Певний відбиток накладає на вирішення питання з оплатою праці і форма власності, на підставі якої функціонує суб'єкт господарювання. Щодо обраної галузі досліджень можна підкреслити, що в основному хлібопекарна галузь представлена малими приватними підприємствами, відкритими акціонерними товариствами та товариствами з обмеженою відповідальністю. У цьому плані завдання дослідження мотивації та оплати праці є дещо ускладненим, оскільки, як уже зазначалося суб'єкти господарювання можуть мати власні підходи до вирішення цього питання. Особливо це стосується підприємств приватної чи колективної форми власності.

В умовах нестабільності власники часто використовують зарплатний важіль як спосіб зниження власних витрат. Тобто в даному випадку принцип „за рівну працю – рівна винагорода”, часто не справджується і не виконується. Аналогічно викривленню підлягають і ринкові закони, що визначають ціну робочої сили (попиту й пропозиції). Цей аспект чітко простежується на регіональному рівні. Зокрема, заробітна плата, скажімо, в Києві дещо вища, ніж у Вінницькій та суттєво вища, ніж у Тернопільській областях.

Запропонований підхід до формування облікової політики підприємств хлібопекарної галузі уможливорює вирішення низки вищеназваних проблемних аспектів, оскільки передбачає логічний ланцюжок досліджень, врахування наявних можливостей і ресурсів підприємства для раціональної організації оплати праці, досягнення максимальної її відповідності трудовим затратам, оптимальні та ефективні мотиваційні елементи, а також систему інтегрованого обліку з відповідними складовими і їх описами.

## **2.2. Відображення в системі інтегрованого обліку оплати праці головного підприємства та його філій**

Облік праці та її оплата є однією з найважливіших ділянок сучасного інтегрованого обліку, який забезпечує нагромадження та систематизацію інформації про затрати праці на виробництво хлібопекарної продукції й оплату праці кожному працівникові. Необхідною умовою правильного визначення оплати праці та дотримання принципу матеріальної зацікавленості працівників є правильно організований облік (Додаток К).

При інтегрованій системі бухгалтерія підприємства працює, використовуючи єдину систему рахунків бухгалтерського обліку, підвищуючи свою конкурентоспроможність за рахунок правильного ведення обліку, тобто невиявлених резервів та подальшої оптимізації окремих видів діяльності.

Інтегрований облік забезпечує збір і обробку інформації з метою планування, управління та контролю, відображає залежність складових фонду оплати праці – основної та додаткової, що залежать від заохочувальних та компенсаційних виплат та обсягу й якості виконаної роботи.

Система інтегрованого обліку забезпечує багаторівневий натурально-вартісний аналітичний облік заснований на концепції розширених проводок, що відображають специфіку здійснених операцій. На вибір системи інтегрованого обліку впливають економічні, юридичні, організаційні, техніко-економічні чинники, компетентність, потреба управлінців в тій чи іншій інформації. Організація такого обліку – внутрішня справа підприємства, що залежить від галузі діяльності та розміру підприємства, технології виробництва, асортименту продукції і т. п.

Основна мета сучасного обліку – забезпечити менеджмент повною та достовірною інформацією, необхідною для ефективної роботи підприємства, який охоплює всі види облікової інформації, необхідної для управління включаючи аналіз і контроль здійснених операцій в порівнянні з попередніми періодами, прогнозними значеннями або нормативами.



Взаємодія інтегрованого обліку досягається на основі наступності та комплексного використання первинної інформації, єдності норм і нормативів, єдності нормативно-довідкової інформації одного виду з обліковими даними іншого, одноразової фіксації всієї вихідної змінної інформації в первинному обліку, взаємопроникнення методів або їх елементів, наближення облікової інформації до місць ухвалення рішень, єдиного підходу до розробки облікових завдань.

Інтегрований облік створює умови для збереження комерційної таємниці про рівень витрат виробництва і рентабельності окремих видів продукції (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

### Функції інтегрованого обліку у хлібопекарних підприємствах

№ з/п	Функції інтегрованого обліку	Характеристика функцій
1	Бюджетування	Процес опису варіантів дій, які можуть бути здійснені в найближчому майбутньому, який включає: постановку мети; формулювання завдань; пошук шляхів вирішення завдань для досягнення визначеної мети; вибір варіантів альтернативних дій.
2	Контроль і аналіз	Перевірка здійснення планів з боку керівника, менеджера, яка включає: вимір стану об'єкта; зіставлення фактичних результатів з плановими; перегляд планів, якщо стає ясно, що вони не можуть бути виконані; виявлення і регулювання відхилень від запланованого.
3	Організаційна робота	Створення організаційної структури підприємства, призначеної для практичної реалізації визначених цілей розподіл обов'язків між виконавцями; координації дій виконавців на основі внутрішніх інформаційних зв'язків, які об'єднують різні рівні управління; встановлення каналів зв'язку з використанням лінійних і нелінійних відносин.
4	Стимулювання	Засіб мотивації учасників виробничого процесу, що спонукає усвідомити цілі та завдання підприємства і ухвалювати рішення, що відповідають цим цілям, звіти про їх виконання.
5	Внутрішній інформаційний зв'язок	Обмін інформацією та звітністю, інтегрування необхідних інформаційних даних, що дає змогу організувати дії різних структурних підрозділів для досягнення кінцевої мети; визначає умови, в яких буде діяти кожен керівник підрозділу і вимоги до нього суміжних виробничих підрозділів.

Примітка. Узагальнено автором за результатами проведеного дослідження

На більшості хлібопекарних підприємств використовуються лише окремі елементи інтегрованого обліку. Важливо, щоб ці елементи були об'єднані в єдину структуру, орієнтовану на досягнення певного результату.

Система обліку оплати праці часто представлена лише нарахуванням та витратами і моделлю їх обліку, що відповідає нормам, але натомість часто не охоплює показників затрат праці всіх видів діяльності, або не повною мірою показує їх ефективність. Найбільш негативним явищем при цьому є те, що на хлібопекарних підприємствах не запроваджені системи бюджетування та центри відповідальності. Система оперативного і тактичного бюджетування знаходиться в зародковому стані, не стандартизована та не має чітко визначеного алгоритму.

Інтеграція обліку витрат на оплату праці досягається шляхом включення в облікову систему всіх рахунків, що дає змогу спостерігати та впливати на мотивацію і стимулювання процесу виробництва, забезпечувати управлінців інформацією про щоденні результати діяльності кожного центру відповідальності для ухвалення управлінських рішень, це інструмент автоматизації рутинних завдань, де працівники оперативно отримують необхідні їм довідки.

Для побудови в підприємстві системи інтегрованого обліку пропонується: розробити робочий план рахунків, що містить аналітику, достатню для формування інформації і звітності; регламентувати основні бухгалтерські записи так, щоб в результаті інформація відображалася на виділених аналітичних рахунках відповідно до їх економічного змісту; розробити процедуру трансформації даних обліку для цілей його інтеграції.

Структура інтегрованої системи обліку формується відповідно до мети, завдань та стратегії розвитку підприємства. Ефективність функціонування цієї системи досягається за рахунок регламентацій всіх її елементів на рівні внутрішніх стандартів обліку. Положення стандартів повинні відповідати чинному законодавству і внутрішнім регламентам, нормам і правилам управління, що забезпечує законність ведення бізнесу, організацію обліку відповідно до нормативно-методичних документів, несуперечливість регламентів обліку таким вимогам (табл. 2.4).

Організація інтегрованого обліку може мати різну ступінь деталізації й включати облік за ринками, клієнтами, підрозділами, продуктами, типами угод, окремими угодами. Можуть обліковуватись не тільки прямі витрати по об'єкту, а й здійснюватись розподіл всіх понесених витрат до певних об'єктів.

На наш погляд, тільки інформація в сукупності та у взаємозв'язку дає змогу приймати обґрунтовані управлінські рішення, що й характеризує інтегровану систему обліку.

Таблиця 2.4

## Інформація в системі інтегрованого обліку

Область порівняння	Інтегрований облік
Обов'язковість ведення обліку	Ведеться за рішенням адміністрації
Мета обліку	Надання допомоги адміністрації
Користувачі інформації	Менеджери підприємства
Базисні принципи	Різні в залежності від мети використання інформації
Основні положення	Немає норм і обмежень
Теоретична база	Економічна теорія, теорія прийняття рішень
Тип даних	«Історичні» та оціночні дані майбутніх періодів
Використовувані вимірювачі	Натуральні і грошові вимірники, оцінки яких можуть бути фактичні і майбутні
Основна вимога до інформації	Релевантність
Ступінь точності інформації	Часто використовуються приблизні оцінки з метою швидкості отримання інформації
Частота звітності	Залежить від завдань, найчастіше потижнева або помісячна
Терміни подання звітності	З найбільшою оперативністю після закінчення звітного періоду
Об'єкт звітності	Різні елементи господарської одиниці (центри відповідальності)

Примітка. Запропоновано автором за результатами проведеного дослідження

В рамках інтегрованого обліку (в частині оплати праці) генерується інформація про витрати на трудові винагороди працівників, що надається менеджменту підприємства усіх рівнів, та включає в себе витрати на кожен вид діяльності; ресурси, що використовуються кожним видом діяльності; операційну інформацію про ефективність кожного з них і т. д.

Необхідним та доцільним є виокремлення і дослідження витрат на винагороди працівників як окремого самостійного об'єкта обліку з метою вибудовування ефективної системи винагороди персоналу, що сприяє зростанню результативності функціонування підприємства і відповідає узгодженим очікуванням його менеджменту та співробітників.

Проведене дослідження практики організації обліку дозволяє зробити висновок, що на хлібопекарних підприємствах представлені лише окремі елементи системи інтегрованого обліку: система обліку витрат і калькулювання собівартості; система показників діяльності підприємства, окремі форми внутрішньої звітності.

Інтегрована бухгалтерія на основі облікових принципів здійснює формування інформаційно-аналітичної бази управління виробничою діяльністю веде деталізований пооб'єктний облік і контроль всіх видів витрат ресурсів, обчислює результати виробничої діяльності (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

### Принципи інтегрованого обліку

№ з/пп	Види принципів	Характеристика
1	Системність	Облік може бути реалізований на підприємстві тільки у вигляді цілісної системи, а не окремих її елементів
2	Стандартизація	Система обліку і її елементи повинні бути докладно описані в стандартах підприємства
3	Орієнтованість на користувача	Систему обліку слід будуватися відповідно до запитів і потреб внутрішнього користувача та вищого менеджменту підприємства
4	Узгодженість	Система обліку повинна діяти максимально узгоджено з іншими підсистемами
5	Раціональність	Система обліку повинна використовувати методи, які забезпечують найбільшу ефективність, найменшу витратність і трудомісткість, а також найбільшу гармонійність функціонування усіх чинних підсистем підприємства

Примітка. Запропоновано автором за результатами проведеного дослідження.

Натомість питанням обліку оплати праці приділено значно менше уваги. Більше того, не лише на практиці, а й у теорії вони висвітлюються достатньо епізодично. Однією з вагомих причин такого становища є те, що суб'єкти малого бізнесу керуються рахунками для загальної систему, яка в своїй основі має облік витрат за елементами (8 класу), а решта підприємств застосовують інтегровану систему за якої виробничі рахунки кореспондують з рахунками фінансового обліку. Якраз остання характеристика створює об'єктивні передумови активного

розвитку інтегрованої системи обліку. Але поширюється вона на середні та великі суб'єкти господарювання різних форм власності. Саме для таких підприємств характерна наявність структурних підрозділів, в тому числі філій (відокремлених навіть територіально).

Натомість система сучасного обліку витрат та її організаційні засади не можуть надалі будуватись на застарілих технологіях та методах. Заробітна плата потребує належного контролю й ефективної обробки даних, а також в регулярному інформуванні відповідних органів. Традиційна система обліку також не здатна ефективно вирішувати стратегічні завдання розвитку підприємства. Вона функціонально обмежує діяльність бухгалтерів-аналітиків, тільки рамками виробничої стадії, і в більшості випадків ґрунтується на застосуванні негнучких норм.

В умовах переходу на новий рівень ведення бізнесу, все більше стає очевидним, що дані бухгалтерського обліку не можуть в повній мірі задовольнити зростаючі інформаційні потреби підприємств. Для керівників усіх рівнів необхідний значний обсяг оперативної інформації, яку фінансовий облік в силу своєї специфіки уявити не може.

Для організації обліку праці, виробітку і заробітної плати, складання звітності та контролю за фондом заробітної плати та виплатами соціального характеру весь персонал підприємства розподіляється на: промислово-виробничий, непромисловий і нештатні працівники.

Найважливішими завданнями обліку праці та її оплати є: в встановлений термін здійснення розрахунків з персоналом підприємства з оплаті праці; своєчасно і правильно відносити до собівартості продукції суми нарахованої заробітної плати і відрахувань органам соціального страхування; збирати та групувати показники з праці і заробітній платі для цілей управління та надання необхідної інформації і звітності.

Облік оплати праці працівників в підприємствах хлібопечення проходить кілька взаємопов'язаних етапів: кадровий облік; нарахування зарплати з

розрахунком необхідних соціально-пенсійних внесків та інших утримань; відображення зарплати в податковому обліку; виплата заробітної плати.

Розробляючи внутрішні документи (положення про оплату праці, преміювання тощо), підприємству слід: розширити застосування практики використання персоніфікованих ставок і окладів найкваліфікованішим працівникам, зорієнтованим на зростання продуктивності праці; врахувати галузеву особливість, зокрема, виявити специфічні фактори оцінки роботи для методів бальної системи преміювання для кожної категорії персоналу, підсиливши регуляторні і стимулюючі функції заробітної плати; до переліку факторів та критеріїв оцінки умов нарахування премій варто внести рівні кваліфікації, ступені відповідальності за виконану роботу, рівень майстерності, ініціативність, стаж роботи тощо.

При нарахуванні працівникам підприємства заробітної плати, оплати праці за трудовими угодами, договорами підряду і за сумісництвом здійснюють різні утримання, які можна розділити на три види: обов'язкові утримання та утримання з ініціативи підприємства. З ініціативи підприємства через бухгалтерію із заробітної плати працівників можуть бути зроблені такі утримання: борг за працівником; плановий аванс, раніше виданий аванс; погашення заборгованості за підзвітними сумами; за шкоду, завдану виробництву; за псування, нестачу чи втрату матеріальних цінностей; за брак; грошові нарахування; за товари, куплені в кредит і т.д. (рис. 2.3).

Питання обліку оплати праці, як основне питання нашого дослідження, розглянемо на прикладі філій головного підприємства. В підприємствах за центрами затрат і філіями зведений облік повинен забезпечувати виділення в собівартості продукції витрат окремих підрозділів.

Філія – це відокремлений підрозділ підприємства, що розташований поза його місцезнаходженням та здійснює всі або частину його функцій, це зручна форма розширення бізнесу, яка має низку плюсів, насамперед, для головного підприємства, яке створює таку структурну одиницю.

Але в обліку та господарській діяльності філій виникає багато проблемних питань і особливостей. Для ведення господарської діяльності підприємства та їх філій можуть залучатися трудові ресурси. Відповідно до чинного законодавства філії уповноважені самостійно виплачувати заробітну плату працівникам.



Рис. 2.3. Утримання із оплати праці працівників

Примітка. Сформовано автором за результатами проведеного дослідження.

Запис про це в обов'язковому порядку має міститися в положенні про філію. Вони можуть мати право укладати трудові договори з працівниками, вносити записи до трудових книжок працівників. Бухгалтерія філії є структурним підрозділом бухгалтерії підприємства та має право зберігати в себе трудові книжки. Філії не є юридичними особами, але наділяються майном юридичної особи, що їх створила і діють на підставі затвердженого нею положення.

Для ведення господарської діяльності підприємства та їх філій можуть залучатися трудові ресурси, що обов'язково тягне нарахування заробітної плати працівникам, і пов'язано зі сплатою відповідних податків та внесків. В діяльності та обліку філій виникає багато проблемних питань і особливостей. Відповідно

чинному законодавству філії уповноважені самостійно виплачувати заробітну плату працівникам.

Для працівників, філії є загальні, підстави для розірвання трудового договору за умови наявності у керівництва філії відповідних повноважень. Якщо застережень про відповідні повноваження немає в Положенні про філію, в окремому наказі керівника головного підприємства, чи в довіреності, виданій керівнику філії, то наказ про звільнення повинен підписувати керівник головного підприємства або інша уповноважена особа.

Проблема обліку у філіях є актуальною, проте мало дослідженою в Україні. Її досліджували Л. О. Терещенко, І. І. Матієнко-Зубенко [223]., В. В. Сопко [213]., які вивчали проблеми оподаткування філій. Н. В. Шаповал, В. В. Михайлов, Є. М. Губа у своїх статтях приділяли увагу відкриттю, реєстрації та ліквідації філій. С. І. Новіков [154]. вивчав ведення податкового і бухгалтерського обліку у філіях.

Бухгалтерський облік у юридичних осіб, які мають філії або інші структурні підрозділи, може здійснюватися в різних формах в залежності від призначення підрозділів, джерел фінансування витрат, структури управління ними. Порядок ведення обліку у головному підприємстві залежить від наявності або відсутності банківського рахунку у філій і окремого балансу.

Виділення філії на окремий баланс визначається установчими документами головного підприємства, його статутом та положенням про філію. Новостворені філії використовують працю найманих осіб шляхом укладення з ними трудових договорів. Затвердженні правила документообігу є основою ведення обліку, з врахуванням: вимог головного підприємства щодо своєчасної передачі йому документів, звітів і інших даних; застосування у своїй діяльності документів тільки типових або форм, затверджених головним підприємством.

В обліковій політиці філії пропонуємо: відображати детальну інформацію про облік застосування надбавок і доплат, а також про обрану форму оплати плати, яка узгоджується з обліком головного підприємства; визначати пріоритетний і допоміжний сегменти, узгоджені з головним підприємством (у разі,



якщо підприємство зобов'язане оприлюднювати річну фінансову звітність згідно з нормами чинного законодавства).

Виплата заробітної плати працівникам безпосередньо філією відповідає чинному законодавству, так як передбачено, що заробітну плату працівнику виплачує власник або уповноважений ним орган. Саме таким органом може стати керівництво філії. Запис про це в обов'язковому порядку повинен міститися в положенні про філію, що вони, мають право укладати трудові договори з працівниками.

Якщо умови оплати праці та системи преміювання закріплені в Положенні про оплату праці та Положення про преміювання, то вони є основними нормативними документами, що визначають порядок розрахунків з персоналом філії з оплати праці. Для обліку особового складу, нарахування і виплат заробітної плати в філії застосовують уніфіковані форми облікової документації з обліку праці та його оплати, а також самостійно розроблені форми документів, що містять обов'язкові реквізити.

Така система дає змогу створити більш досконалу облікову систему діяльності підприємства, що задовольняє інформаційні потреби різних груп користувачів та здатну вирішити існуючі проблеми, оскільки всі облікові підсистеми, відображають одну і ту ж первинну інформацію, але в різних аспектах.

Якість обліку розрахунків з оплати праці має сприяти посиленню роботи служби внутрішнього контролю, яка перевіряє первинну документацію з обліку оплати праці. Правильний та дієвий облік витрат на оплату праці повинен стати засобом дотримання вимог чинного законодавства, джерелом надійної інформації для подальшого контролю та управління витратами на оплату праці.

Для контролю за трудовою дисципліною і з метою аналізу ступеня використання робочого часу застосовується табельний облік, дані якого служать основою для нарахування заробітної плати працівникам з погодинною оплатою праці. У філії облік розрахунків з персоналом з оплати праці здійснюється за допомогою автоматизованої програми MASTER:

Бухгалтерія. Розрахунок заробітної плати, та первинних документів, які вводяться в програмний продукт (накази, табель), інші складаються безпосередньо програмою.

Крім податку на прибуток та ПДФО, філія є платником: акцизного збору; збору за забруднення навколишнього середовища; плати за користування надрами для видобування корисних копалин; збору до Пенсійного фонду з окремих господарських операцій; збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства; плату за землю вносить головне підприємство, але крім плати за ділянку, закріплену за філією (у власності чи в оренді), розрахунок податку подається та податок сплачується за місцем реєстрації філії; податку з власників транспортних засобів.

Згідно з розробленою в підприємстві системою обліку філії подають дані щодо своєї діяльності головному підприємству, яке при складанні звітності в цілому по підприємству зводять за результатами діяльності всіх філій.

Підприємства, їх структурні підрозділи та філії незалежно від форми власності і господарювання подають такі звіти: про наявність вільних робочих місць (вакансій) центрам зайнятості, за місцем їх реєстрації платниками страхових внесків; про заплановане вивільнення працівників у зв'язку зі змінами в організації виробництва та праці, у тому числі ліквідацією, реорганізацією або перепрофілюванням, необхідно не пізніше ніж за два місяці до вивільнення працівників інформувати про це центри зайнятості за місцем їх реєстрації платниками страхових внесків; про вивільненні працівників у зв'язку зі змінами в організації виробництва та праці, у тому числі ліквідацією, реорганізацією або перепрофілюванням, працедавці повинні у десятиденний термін після вивільнення інформувати про це центри зайнятості за місцем їх реєстрації платниками страхових внесків.

Облік праці і заробітної плати по праву займає одне з важливих місць у всій обліковій системі в підприємстві, він є одним з актуальних та трудомістких ділянок роботи, які вимагають точних і оперативних даних. Основне завдання обліку та контролю розрахунків підприємства по заробітній платі – знайти

оптимальний рівень таких витрат, що забезпечує і прибутковість підприємства та достатню мотивацію працівників, оцінити витрати з метою визначення фінансового результату, формування інформаційної бази для управління витратами і доходами.

Сутність цінності і методи досягнення конкурентних переваг на ринку шляхом формування ланцюга цінності робочої сили розкрито у працях вітчизняних та зарубіжних дослідників, але з облікової точки зору ця проблема жодного разу не розглядалась.

Структуру ланцюжка цінностей підприємства та її відображення в обліку покажемо на рисуюнок 2.4.

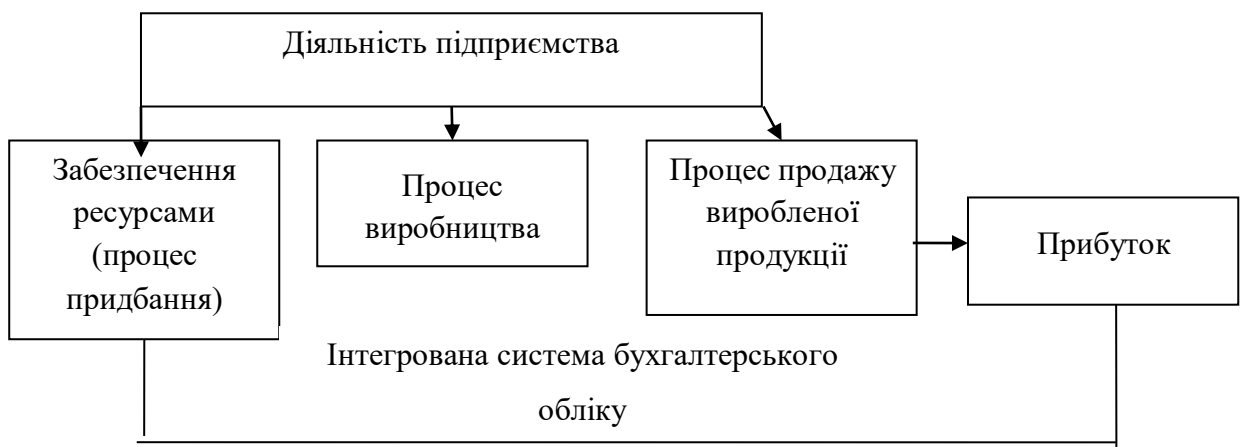
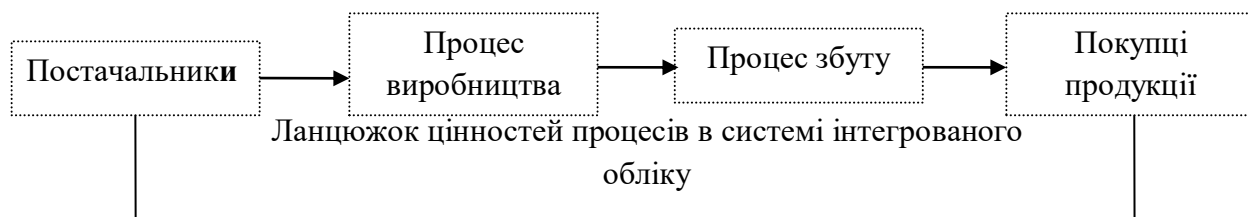


Рис. 2.4. Ланцюжок облікового відображення використання робочої сили на підприємстві

Примітка. Запропоновано автором за результатами проведеного дослідження.

Ланцюжок цінностей – це низка послідовних дій підприємства з перетворення ресурсів в кінцевий продукт. Побудований він в обліку дає можливість підприємству визначити основні напрямки використання трудових ресурсів, що створюють вартість для споживача. Ланцюжок є способом для стратегічної оцінки, зв'язком між працюючими та управлінцями.

Ланцюжок цінності окремо взятої хлібопекарної філії, що застосовується в умовах конкуренції, входить у більш значну систему діяльності, яку автор назвав системою цінності робочої сили (рис. 2.5.).



*Рис. 2.5.* Система цінності використання праці працюючих

Джерело: власна розробка автора

Примітка. Запропоновано автором за результатами проведеного дослідження.

Ланцюжок цінності є одним з основних інструментів для визначення конкурентної переваги підприємства з метою розробки конкурентної стратегії, що допомагає вибудувати організаційну систему підприємства відповідно до його довгострокової стратегії.

Функціонування ланцюжка цінності повинно відбуватися при виконанні двох неодмінних умов: весь ланцюжок, взятий цілком, повинен дійсно створювати цінність, що на практиці виражається в тому, що ціна, що сплачується кінцевим споживачем за продукт, в результаті повинна перевищувати витрати на функціонування всього ланцюжка; підприємству слід вибрати «свої» елементи ланцюжка цінності таким чином, щоб це дало змогу йому привласнити таку частку цінності, створюваної всім ланцюжком загалом, якої було б достатньо, щоб компенсувати витрати підприємства.

Вартість того чи іншого бізнес-процесу залежить від того, який набір цінностей підприємство прагне створити для своїх клієнтів. По суті, кожен з бізнес-процесів, представлених в ланцюжку створення цінності, може виконуватися як самим підприємством, так і його філіями. За цих умов концепція ланцюжка цінності працюючих логічно трансформується у взаємодії всіх видів діяльності всередині підприємства в інтеграційний обліковий процес.

Аналізувати ланцюжки цінностей на оплату праці необхідно тому, що результатом діяльності є продукція, що використовується в ланцюжку підприємства-виробника. І від того, якою буде вартість та якість продукції, що поставляється, відповідність її стандартам, будуть залежати загальні витрати

підприємства-виробника. Аналізувати ланцюжки цінностей всіх структур необхідно тому, що витрати і доходи входять у ціну, що сплачується кінцевим споживачем. Даний підхід передбачає можливість подальшої глибокої диференціації інтегрованої бухгалтерії підприємства.

Інформаційні відомості, сформовані в обліку, повинні бути виміряні і зафіксовані, оцінені, тому контроль та аналіз витрат на всі види оплати праці є композиційною частиною інтегрованого обліку, метою якого є генерування інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів та мотивування діяльності співробітників для ухвалення релевантних управлінських рішень.

Одним із шляхів удосконалення обліку оплати праці є вдосконалення саме діючого аналітичного обліку, так як дані його відіграють вирішальну роль в накопичуваній інформації про відпрацьований та невідпрацьований час, виконання норм працівниками, склад працівників, структуру фонду оплати праці. Інформацію щодо витрат на оплату праці слід відображати за такими статтями калькуляції: основна заробітна плата, додаткова оплата праці, інші нарахування та виплати працівникам.

В рамках дотримання єдиної методологічної основи обліку слід застосовувати структурований робочий план, де необхідно виділити модулі для ведення всіх складових обліку. Підприємство самостійно визначає свої цілі і завдання, а отже, і основні параметри групування доходів, витрат та їх відображення в системі інтегрованого обліку.

Структурований робочий план рахунків дозволяє одноразово ввезену інформацію використовувати декілька разів для різних цілей (за видами діяльності, доходів та витратами, в розрізі дочірніх підприємств, центрів відповідальності і ін.). Цінність інформації про елементи витрат в тому, що вона чітко визначає, які ресурси необхідно перенаправляти, а від яких - звільнитися.

Облік витрат на оплату праці має бути організований не для забезпечення складання різних звітів, а надавати інформацію про витрати у вигляді, придатному для подальшого аналізу та обґрунтування управлінських рішень, сприяти підвищенню продуктивності праці, поліпшенню організації нормування праці,

повному використанню робочого часу, зміцненню дисципліни праці, підвищення якості продукції, що виробляється.

Нині недостатньо розроблена методика обліку соціальних витрат підприємства. Контроль, який здійснюється державними органами та функціонує в сучасних умовах нездатний подолати існуючі тіньові схеми організації оплати праці, оскільки документально усі операції оформляються належним чином, проте не у дійсних, а в мінімальних сумах. Тобто наразі механізм посилення мотивації практично не функціонує. Однак, саме врахування вкладу кожного працівника у виробництво продукції може виступити дієвим важелем підвищення ефективності функціонування хлібопекарних підприємств.

В науковій літературі та в практиці функціонування вітчизняних суб'єктів господарювання існують різні методики обчислення вкладу кожного працівника. Проте найбільш прийнятною, на наш погляд, є система бальної оцінки. Для підприємств хлібопекарної галузі її слід адаптувати, врахувавши такі особливості:

- обсяг хлібопекарного виробництва (в умовних одиницях);
- перелік найменувань посад працівників;
- змінність роботи;
- форми і системи оплати праці, які використовуються.

Обсяг хлібопекарного виробництва слід врахувати для визначення показника інтенсивності праці та вкладу кожного працівника у досягненні результатів діяльності.

Загалом алгоритм рекомендованої нами оцінки включає кілька етапів:

1) підготовчий: збирання та позиціонування вихідних даних і введення їх у базу даних (процес не складний для наявних технічних можливостей автоматизації);

2) основний: розрахунок проміжних і результатних показників оцінки;

3) заключний: виведення рекомендованих показників для прийняття рішення адміністрацією ;

4) результатний: прийняття рішення щодо застосування матеріального важеля мотивації керівництвом (рис. 2.6).

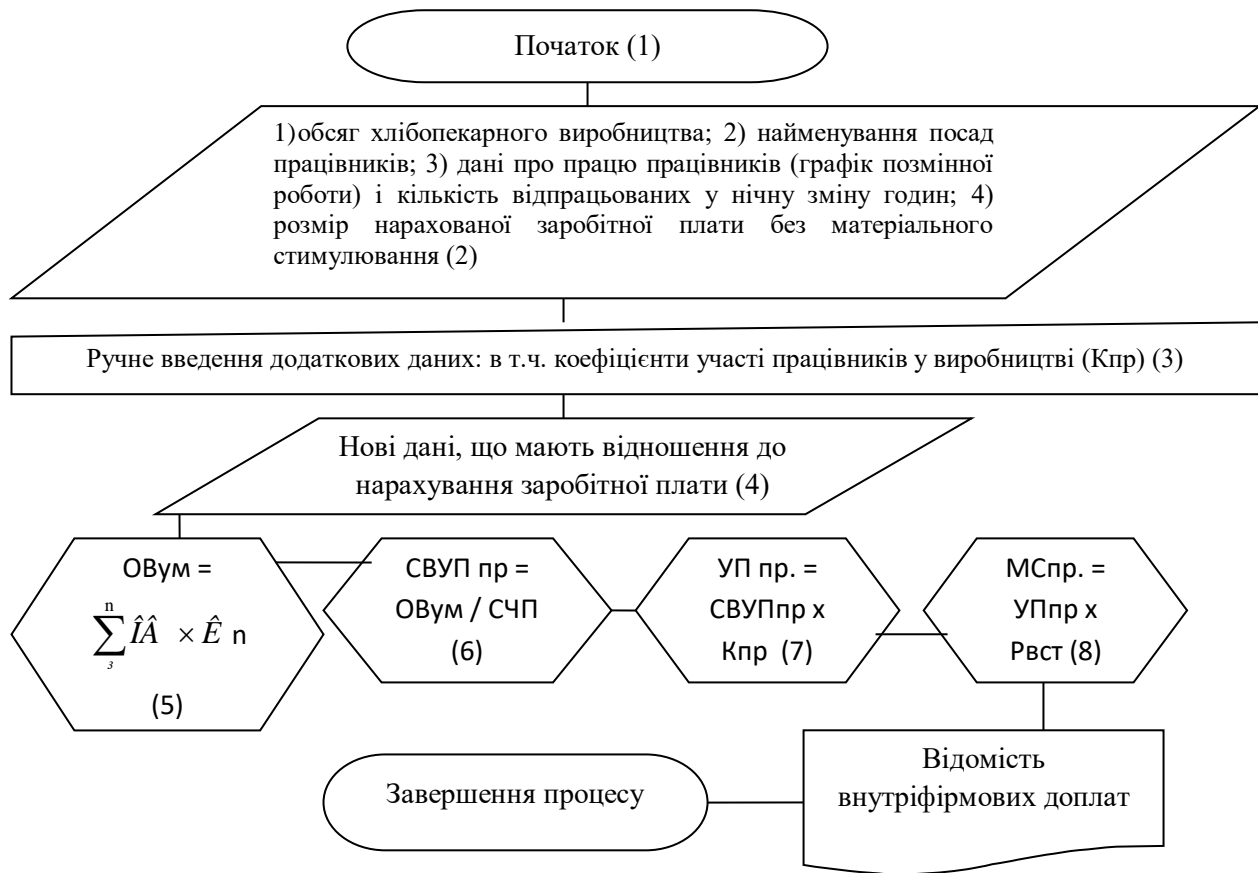


Рис. 2.6. Блок-схема алгоритму обчислення розміру матеріального стимулювання

Запропонована блок-схема вимагає внесення деяких уточнень і пояснень. Позначки у дужках по окремих елементах вказують не лише на послідовність здійснення процесів обчислення, а й забезпечують можливість формування компактних ремарок.

Умовні позначення, які використані при побудові блок схеми:

2 – процес збору вихідних даних. Даний процес може бути прив'язаний до існуючої інформаційної бази. В такому разі вхідна інформація буде формуватися автоматично (через створення відповідних форм документів і включення їх у логічно-послідовий ланцюг операцій). Наприклад, обсяг хлібопекарного виробництва з виробничого звіту паралельно відображається в графі форми, призначеної для перерахунку усієї хлібопекарної продукцію в умовну. Аналогічний підхід слід використати для введення інформації про кількість відпрацьованих годин чи змін, а також розмір нарахованої заробітної плати. Враховуючи, що практично на всіх підприємствах бухгалтерський облік (а саме

він може служити в даному випадку основою отримання даних) ведеться автоматизованим способом, ніяких суттєвих додаткових затрат часу та ресурсів це не вимагатиме.

3 – введення даних ручним способом. Даний процес необхідний для забезпечення можливості врахування нової, не врахованої інформації про працівників та інші, пов'язані з нашим предметом дослідження факти. Як приклад можна навести рішення керівництва щодо поліпшення ситуації (скажімо з плінністю кадрів) стосовно конкретної посади. Якщо плінність кадрів по цій посаді існує через складність і напруженість праці і проста доплата (згідно чинного законодавства) не виправляє ситуації, суб'єктом господарської діяльності може бути використана внутрішня фінансова можливість: застосування власного додаткового коефіцієнта підвищення заробітної плати. Порядок встановлення коефіцієнтів участі працівників у виробництві: визначаються виходячи із обговореної ролі кожного, узгоджуються на рівні керівництва та затверджуються зборами трудового колективу.

4 – включення до алгоритму нових інформаційних масивів даних. Нові законодавчі загальнодержавні, а також внутрішні рішення що пов'язані з організацією оплати праці. Сюди можна віднести як появу нових вимог до порядку становлення надбавок і доплат, так і формування соціального пакета згідно затвердженого в колективному договорі порядку й складу.

5 – загальний обсяг виробництва умовної продукції: кожен вид хлібопекарної продукції переводиться в умовну через використання коефіцієнта переводу ( $K_n$ ) і сумується.

6 – середній випуск умовної продукції на одного працівника: загальний обсяг умовної продукції, що ділиться на чисельність працівників (спискову).

7 – умовна продукція, що припадає на одного працівника, скоригована на затверджений коефіцієнт участі працівника у виробництві.

8 – розмір матеріального стимулювання працівника: скоригована умовна продукція, помножена на встановлену розцінку.



По елементу 3 слід внести деякі більш детальні пояснення. Зокрема мова йде про порядок визначення коефіцієнта участі кожного працівника у виробництві. Для визначення коефіцієнта участі доцільно обрати один з наступних підходів:

а) встановлення коефіцієнта залежно від розміру основної заробітної плати:

$$K_{\text{пр}} = \text{ЗПпр} / \text{СЗПп},$$

де ЗПпр – заробітна плата працівника, СЗПп базова порівняльна величина – середня заробітна плата по підприємстві за попередній звітний період (або мінімальна заробітна плата працівника на підприємстві);

б) встановлений і затверджений зборами колективу коефіцієнт;

в) обчислення коефіцієнта участі у виробництві на основі бальної оцінки (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Бальна оцінка працівників хлібопекарного підприємства за посадами  
(умовний приклад)

Найменування посади	Оцінка діяльності за десятибальною системою	Коефіцієнт $K_{\text{пр}} = \text{Б} / \text{Б}_{\text{мін}}$
1	2	3
Директор	8	8/6=1,333
Фінансовий директор (головний бухгалтер)	10	10/6=1,667
Бухгалтер	9	9/6=1,5
Інженер-технолог	10	10/6=1,667
Завідувач складом	7	7/6=1,167
Бригадир	6	6/6=1
Дріжджовик	7	7/6=1,167
Машиніст машин для очищування та змащування листів	9	9/6=1,5
Машиніст нанизувальних машин	6	6/6=1
Машиніст тістообробних машин	7	7/6=1,167
Машиніст обшпарювального агрегату	10	10/6=1,667
Машиніст поточної лінії формування хлібних виробів	9	9/6=1,5
Оператор потоково-автоматичної лінії	10	10/6=1,667
Пекар комплексно-механізованої лінії	9	9/6=1,5
Пекар-майстер	9	9/6=1,5
Полімеризаторник металевих форм та листів	10	10/6=1,667
Тістороб	8	8/6=1,333
Укладальник хлібобулочних виробів	10	10/6=1,667
Формувальник тіста	9	9/6=1,5
Вагар	7	7/6=1,167
Вальцювальник сировини та напівфабрикатів	9	9/6=1,5
Готувач сумішей	10	10/6=1,667
Готувач харчової сировини та матеріалів	10	10/6=1,667
Дозувальник харчової продукції	8	8/6=1,333
Завантажувач-вивантажувач харчової продукції	10	10/6=1,667

Примітка: Графа 2 заповнюється на основі кількості зауважень до якості виконання функціональних обов'язків, які фіксуються спеціально обраною для цього посадовою особою (наприклад бухгалтером, інженером-технологом, пекарем-майстром чи головою профбюро, якщо таке є на підприємстві). Кпр визначається як частка від ділення оцінки його праці (бал) на мінімальну бальну оцінку за звітний період.

Для забезпечення дотримання найбільш оптимальних пропорцій у співвідношенні «основна» та «додаткова» заробітна плата при розрахунку коефіцієнта участі у виробництві слід виходити з того, що воно повинно знаходитися в межах 25-45 до 75-55. Таким чином бажано, щоб коефіцієнт не перевищував 1,25-1,45. Для забезпечення дотримання найбільш оптимальних пропорцій у співвідношенні „основна” та „додаткова” заробітна плата при розрахунку коефіцієнта участі у виробництві слід виходити з того, що воно повинно знаходитися в межах 25-45 до 75-55. Таким чином бажано, щоб коефіцієнт не перевищував 1,25-1,45. Керівництво може врахувати власні позиції, що базуються на даних щодо дисципліни, своєчасності виконання завдання та ініціативності працівника. Для цього варто скористатися системою понижуючих і підвищуючих факторів. Ми рекомендуємо наступний підхід до вирішення даного питання (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Рекомендовані підвищуючі та понижуючі чинники до коефіцієнта участі в виробництві і їх значення\*

Перелік чинників	Значення
Чинники, що підвищують значення коефіцієнта участі у виробництві	
Відсутність зауважень (обліковується за квартал)	+0,035
Ініціювання впровадження інновацій (за умови впровадження)	+0,080
Забезпечення економії ресурсів	+0,065
Ініціювання випуску нових видів продукції (+ економічне обґрунтування)	+0,025
Стабільність виконання виробничих завдань (за обсягом і якістю)	+0,050
Готовність до взаємовиручки та праці у екстремальних випадках	+0,050
і ін. на розсуд керівництва ...	
Понижуючі чинники	
Наявність випадків порушення трудової дисципліни	-0,020
Причетність до зниження якісних параметрів продукції (халатність у роботі)	-0,030
Псування майна з вини працівника	-0,005
Низька продуктивність праці	-0,015
і ін. на розсуд керівництва ...	

\* Сформовано автором самостійно

Вищезазначені підходи в рамках конкретного хлібопекарного підприємства необхідно закріпити в відповідних пунктах колективного договору, або індивідуальних контрактах. Негласні домовленості, що мають неформалізований характер, відіграватимуть швидше дестабілізуючу, аніж позитивну мотиваційну роль.

Виплати працівникам, які включаються до фонду додаткової оплати праці підприємства та інші заохочувальні і компенсаційні виплати. Пропонуємо також відокремити від заробітної плати за окладами і тарифами, а елемент витрат, який сьогодні визначається як «Витрати на оплату праці» назвати «Витрати на виплати працівникам підприємства».

Облік філій слід здійснювати відповідно до прийнятої облікової політики головного підприємства, необхідно закріплювати в положенні про філію, яка не може бути самостійною юридичною особою. Філії виділені на окремий баланс, ведуть окремий облік. Баланс і звітність головного підприємства формуються з урахуванням окремих балансів та звітності філій. Доведено, що бухгалтерський облік на підприємствах, які мають філії або інші структурні підрозділи, може здійснюватися в різних формах в залежності від призначення підрозділів, джерел фінансування їх витрат, структури управління ними, територіального розташування та інших особливостей.

Багато суперечностей у філіях виникає з приводу нарахування дивідендів, які нараховуються за результатами діяльності всієї юридичної особи, тому обчислення податку на дивіденди відбувається безпосередньо за результатами діяльності всієї юридичної особи. Отже, філії до цього процесу не мають жодного відношення, і навіть якщо дивіденди видаються безпосередньо у філії, усі податкові наслідки виникають у головного підприємства.

У терміни, встановлені в обліковій політиці, філія передає головному підприємству первинні облікові документи, оформлені відповідно її розпорядження. Відповідно до них, факти здійснених філіями господарських операцій відображаються в обліку головного підприємства.

Показники діяльності відокремленого підрозділу формуються в робочому плані рахунків, в який не включаються рахунки, що мають значення для підприємства загалом: «Розрахунки з засновниками»; «Статутний капітал»; «Власні акції»; «Резервний капітал»; «Додатковий капітал» тощо.

Рахунок внутрішні розрахунки призначений для відображення розрахунків головного підприємства з його філіями, представництвами й іншими відокремленими підрозділами, виділеними на окремий баланс, але не мають статусу юридичної особи.

Якщо головне підприємство та його філії сплачують податок на прибуток окремо, то вони розглядаються як окремі платники податку. У цьому разі до філії застосовуються всі положення, як до окремого платника податку (ведення обліку доходів і витрат, нарахування амортизації, складання декларації про прибуток тощо). Якщо юридична особа приймає рішення про консолідовану сплату податку, то такий порядок сплати застосовується всіма філіями разом із головним підприємством цієї юридичної особи.

### **2.3. Організація процесу бюджетування і відображення в обліку затрат на оплату праці за центрами відповідальності**

Дослідження проблеми собівартості продукції, куди входить оплата праці становить значний теоретичний інтерес і практичну цінність. Найважчими ділянками в роботі бухгалтерії хлібопекарного підприємства завжди вважалися облік витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції, куди входить оплата праці. І ці важливі та важкі ділянки обліку мають коло проблем, що потребують дослідження.

Кожне підприємство повинно мати свою унікальну систему бюджетування, в якій визначається організація виробництва, асортимент продукції та її якість, специфіка технологічного процесу, стратегічні цілі, інформаційні потреби менеджменту, обмеження, що впливають на функціонування суб'єкта господарювання.

В економічній літературі зустрічаються близькі поняття: «планування» і «бюджетування». Незважаючи на простоту трактування, у кожного поняття є своє специфічне визначення, яке несе певне навантаження. Бюджетування застосовується залежно від видів діяльності та бізнес-процесів і розглядається в узагальнюючих і деталізованих показниках. Як система воно має власні цілі, що визначаються корпоративними цілями – технологія системних рішень в управлінні доходами, витратами і фінансовими результатами в єдності функцій планування, обліку, контролю, аналізу і регулювання, що базуються на процесі формування та виконання бюджетів.

Однією зі складових розділів інтегрованого обліку є бюджетування, як теперішня управлінська технологія, що передбачає розроблення, реалізацію й аналіз виконання бюджетів кожним підрозділом і підприємством в цілому та допомагає оптимізувати ресурсні потоки, забезпечити економію, викликає зацікавлення у науковців та дослідників, у менеджерів, і фахівців відповідного спрямування.

Під бюджетуванням в інтегрованому обліку слід розуміти процес короткострокового планування, як фінансовий документ, створений до виконання передбачуваних дій.

Впровадження системи бюджетування в українську практику пов'язане з певними труднощами, незважаючи на ті вигоди і перспективи, яке воно дає. Не завжди є чітке розуміння цілей і завдань підприємства управлінцями, туманне уявлення про перспективи його розвитку. Функціонування підприємства передбачає наявність чітко сформульованих цілей, визначення критеріїв їх досягнення. Розробка і впровадження бюджетів передбачає значну кількість первинної інформації, яка розпорошена між структурними підрозділами, дії яких часто не узгоджені, відсутня система надання достовірної інформації в необхідному обсязі і в потрібний час.

Система бюджетів за центрами відповідальності повинна давати можливість отримувати і аналізувати облікову інформацію для калькуляції витрат, контролю і стимулювання діяльності менеджерів і самих підрозділів.

Бюджет підприємства є певного роду базою і служить засобом контролю впродовж передбаченого періоду. Його слід розглядати як систему організаційної взаємодії «центрів планування» та «центрів відповідальності», спрямованих на складання обґрунтованих бізнес-прогнозів за функціональними підрозділами діяльності підприємства і подальшого отримання на їх основі бізнес-завдань за допомогою моделювання. Ідеальною є ситуація, коли бюджет на початку звітного періоду буде відображатися в звітах, складених на кінець звітного періоду.

Побудова обліку за центрами витрат дозволяє зв'язати діяльність кожного підрозділу з відповідальністю конкретних осіб (робітників, бригадирів, майстрів, начальників ділянок і т. д.); оцінити результати кожного підрозділу та визначити їх внесок у загальні результати діяльності підприємства. В результаті організація центрів витрат сприяє підвищенню ефективності виробничого обліку, контролю і управління всього підприємства в цілому.

Бюджет має бути інформативним, доступним і ясным, так щоб його зміст був зрозумілим користувачеві. Надлишок інформації затемнює значення і точність даних. Недолік інформації може призвести до нерозуміння основних обмежень.

Здійснення дослідження дає можливість виділити наступні етапи розробки бюджетів: повідомлення основних напрямків розвитку підприємства особам, відповідальним за розробку бюджету; розробка першого варіанту бюджету; координація і аналіз першого варіанту бюджету, внесення коректив; затвердження бюджету керівництвом підприємства; подальший аналіз і коригування бюджету відповідно до умов, що змінилися.

Бюджетування і облік за центрами відповідальності взаємопов'язані, і сприяють управлінню, особливо якщо менеджери можуть правильно інтегрувати зворотний зв'язок. Ефективна діяльність бюджетування вимагає від обліку обробки інформації про діяльність окремих «центрів відповідальності» та окремих «центрів витрат», з деталізацією останніх за «місцями виникнення витрат», що відображаються в інтегрованому обліку. Синтез бюджетування і обліку витрат за «місцями їх виникнення» та «центрами відповідальності» утворюють специфічні об'єкти обліку витрат, а саме, «бюджетні центри відповідальності».

Бюджетуванню, як свідчить практика, підлягає лише основна діяльність і окремі елементи соціальних витрат, розглядаються тільки в його контексті. Бюджетування як один із ефективних механізмів контролю, пропонуємо використовувати і для контролю соціальних витрат. Успішна постановка і впровадження системи бюджетування передбачає необхідність розробки положення про бюджетування, що визначає його місце і роль в системі управління виробництвом.

У Положенні про бюджетування доцільно передбачати формування наступних документів: положення, що закріплюють загальні правила системи бюджетування, у яких зазначено: визначення термінів; принципи і функції бюджетування; організаційна структура управління підприємством; розподіл прав, обов'язків і відповідальності виконавців; регламенти, що закріплюють правила організації бюджетування, тобто визначення періоду бюджетування, строків подання бюджетів, узгодження, затвердження, порядок подальшого коректування, види бюджетів, склад показників, нормативів, схеми документообігу зі складання бюджету, графіки документообігу, учасники створення документів, їх адреси і строки, подання, автоматизація бюджетування; методики, що закріплюють технологію бюджетування.

Організація бюджетування полягає в призначенні відповідальних за складання бюджетів, що входять в майстер-бюджет, розробці взаємодії центрів відповідальності (структурних підрозділів) при постановці бюджетування і розробці регламенту бюджетування і документообігу.

На досліджуваних підприємствах бюджети складаються відірвано від стратегічних планів, мають значне відхилення від виконання стратегічних планів, а значить, і недосягнення стратегічних цілей підприємства, на окремих підприємствах стикалися з проблемою недотримання термінів та процедур складання і виконання бюджетів: не дотримуються термінів і регламенту складання бюджетів, регламенту передачі взаємопов'язаних бюджетів або інформації для їх складання від однієї служби до іншої.

Основна причина, що створює складності у виконанні регламентів бюджетування це їхнє незнання. На практиці часто стикаємося з думкою, що бюджетування – це функція тільки фінансово-економічної служби. В процесі бюджетування на етапі планування повинні брати участь всі підрозділи підприємства. Фінансова служба тільки координує цей процес, консолідує всі планові бюджети, перевіряє обґрунтованість планових даних.

Основою побудови системи бюджетування є:

- забезпечення безперервності процесу «план-факт аналіз - планування на наступний бюджетний період»;
- чітке розмежування витрат планування і витрат виконання плану;
- вибір оптимальних показників матеріального стимулювання;
- можливість кількісного порівняння здійснених в даному бюджетному періоді витрат;
- коректна система списання відхилень за стадіями фінансового циклу й одержання достовірної оцінки;
- доповнена і уточнена класифікація витрат за центрами відповідальності;
- заново вирішена для центрів відповідальності проблема контролю поточного виконання бюджету через систему обліку внутрішніх економічних санкцій.

Наведені фактори є компонентами єдиної системи оптимального кількісного планування, суть бюджетування. Вивчення наявної літератури свідчать про різні аспекти бюджетування, що дозволяє зробити висновок про проблемність і необхідність його подальшого розвитку. Науковці виділяють наступні види бюджетування: тотальне; необхідне; мінімальне; бюджетування доходів і витрат у відповідності з чим на підприємстві складається один бюджет – бюджет доходів і витрат на рік з поквартальною розбивкою.

В якості прикладу мінімального бюджету можна навести бюджет, що передбачає застосування нових мотиваційних важелів. А для оцінки доцільності таких важелів слід використати відповідну методику, опис якої буде зроблено нижче.



В цьому контексті доцільно скористатися позитивним зарубіжним досвідом і адаптувати його до українських реалій. Зокрема, варто підкреслити, що одним із найбільш простих способів обчислення реальної вартості робочої сили, як свідчать проведені нами дослідження є використання рівняння дисперсії (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Розрахунок компонентної складової бюджету „Погодинна оплата праці”, який здійснюється при бюджетуванні діяльності фірми

	План	Факт	Відхилення, +; –	Відхилення, %
Одиниці продукції	2000	2100	100	5
Робочий час на одиницю	10	9	–1	–10
Розцінка за годину, дол. США	35	40	5	16
Витрати на оплату праці, дол. США	690000	756000	66	10

Джерело: [Максимець Ю.В. Заробітна плата як визначальний чинник мотивації праці в ринковій економіці. Науковий вісник НЛТУ України. 2008. №18 (10). С. 224-229. ]

Додавання до кожного результатного показника (дисперсія у відсотках) 100 відсотків в одиничній дисперсії по одиницях продукції буде становити 105% від прогнозу, робочому часу – 90%, а затрати на робочу силу за годину складуть 116%. Ці проценти у випадку підстановки у рівняння дисперсії дозволяють розрахувати реальну вартість робочої сили:

$$\begin{aligned} \text{ФЗЧп} &= \text{ПВРС} \times 105\% \times 90\% \times 116\% & (2.3) \\ &= 690000 \times 105\% \times 90\% \times 116\% = 756000 \text{ дол. США.} \end{aligned}$$

де ФЗЧп – фактичні погодинні затрати на робочу силу;

ПВРС – прогноз вартості робочої сили.

Визначений таким чином фонд оплати праці враховує ті відхилення, які прогнозовані щодо трьох основних показників: кількості продукції, затрат часу на виробництво одиниці продукції та годинної ставки заробітної плати. Проте він не передбачає ряду інших можливостей посилення стимулюючої функції заробітної

плати, як притаманні системам, що враховують продуктивність праці і результати діяльності (прибуток)). Тому в подальших дослідженнях можлива більш детальна ідентифікація характеристик таких систем і додаткова деталізація стимулювальних важелів і факторів.

В умовах бюджетування, як показала практика, важливо організувати не лише облік фактичних витрат за центрами відповідальності, а й облік інших бюджетних показників і відхилень фактичних їх значень від бюджетних. Організація такого обліку є однією з проблем теперішнього інтегрованого обліку.

Бюджетування є основою управління підприємством. Бюджети дозволяють не тільки спланувати досягнення поставлених цілей, а й розумно розподілити ресурси, які, як відомо, обмежені. Часто виникає питання: чи є бюджетування складовою частиною інтегрованого обліку? Тут існують полярні точки зору. На практиці бачимо, що впровадження бюджетування як управлінської технології спонукає підприємства зайнятися впорядкуванням інтегрованого обліку.

Оскільки бюджетування не має сенсу без контролю за виконанням бюджетів і прийняття за результатами управлінських рішень, при впровадженні необхідна розробка форм бюджетного контролю.

Організація бюджетування здійснюється за центрами відповідальності, шляхом розподілу функцій, повноважень і обов'язків, визначення зони відповідальності, формування окремих видів планів з максимальною деталізацією, що дозволяє: досягати запланованої мети; оптимізувати витрати; раціонально використовувати ресурси; оптимально розподіляти грошові кошти; покращувати результативність господарської діяльності в цілому.

Виділення центрів відповідальності є основою управління підрозділами підприємства, бюджетування, управління ключовими аспектами, які сприяють ефективному управлінню бізнесом.

Повноцінна система бюджетування в системі інтегрованого обліку повинна включати: сукупність бюджетів; регламенти формування і затвердження бюджетів; регламенти виконання, контролю і аналізу бюджетів; співробітників, відповідальних за формування та виконання того чи іншого бюджету.

Відсутність хоча б одного з перерахованих елементів робить всю систему малоефективною. Для того щоб уникнути помилок на етапі розробки методології бюджетування, доцільно: провести навчальні семінари або курси підвищення кваліфікації працівників; скласти глосарій термінів; розробити та затвердити організаційну структуру підприємства з чіткою ієрархією підпорядкованості підрозділів; розробити правила ведення інтегрованого обліку, де аналітичні розрізи бюджетних статей будуть збігатися з аналітиками управлінського обліку.

Кожен структурний підрозділ обтяжують лише ті витрати або доходи, за які він може відповідати та які контролює. На підприємствах хлібопечення можна виділити наступні способи місць виникнення витрат: організаційний; за напрямками бізнесу або продуктів; просторовий, або географічний; технологічний, або процесний; проектний.

Звідси можна виділити «первинні» місця виникнення витрат, які створюють ресурси для інших місць виникнення витрат і «вторинні», які споживають ресурси від інших структурних одиниць.

Слід розрізняти поняття носій витрат і місце виникнення витрат. Перший – це об'єкт калькуляції, вид або однорідна група придбаних цінностей, виготовлених виробів або виконаних робіт, собівартість яких необхідно обчислити. Місце виникнення витрат – це центр витрат, підрозділ підприємства, діяльність якого не має прямого відношення до отримання виручки або вилучення доходу.

Така схема обліку витрат дозволяє: отримати дані по повних витратах центру прибутку на продукцію, що випускається; мати базу для порівняльної оцінки ефективності діяльності різних підрозділів, що випускають порівнянні види продукції; отримати інформацію про фактичну частку окремих видів матеріальних та інших витрат повної виробничої собівартості продукції на рівні кожного окремого центру відповідальності.

В сучасних умовах виділення центрів витрат і організація обліку їх на підприємствах дозволить істотно підвищити ефективність управління підприємством в цілому. Для кожного центру витрат необхідно визначити мету і

завдання, в тому числі і облікові, тобто яка інформація, з якою періодичністю, кому і ким повинна надаватися.

Інформація про витрати, сформована в обліку за центрами витрат, дозволить організувати їх ефективний контроль за правильним витрачанням сировини, матеріалів, заробітної плати та іншими витратами.

Недоцільне виділення центрів прибутку у випадках, коли окремі сегменти в рамках одного підприємства повинні співпрацювати, адже це може поставити під загрозу фінансовий результат всього підприємства. Підрозділи, які надають послуги всередині підприємства або передають свою продукцію в інші підрозділи за технологічним ланцюгом, також недоцільно виділяти в якості центрів прибутку. Тому, визначаючи набір необхідних для підприємства показників, потрібно, перш за все, орієнтуватися на специфіку бізнесу і цілі підприємства.

Для досягнення поставленої мети доцільно мати: основні компоненти системи інтегрованого обліку на основі сучасних технологій; доповнити елементи системи інтегрованого обліку параметрами оцінки окремих напрямків обліку за центрами фінансової відповідальності; розробити методичні підходи до організації аналітичного обліку, що передбачають виділення певних рівнів; запропонувати рекомендації з ведення інтегрованого обліку витрат на якість продукції і оперативного контролю за утилізацією; розробити напрями вдосконалення системи внутрішнього контролю, орієнтовані на підвищення прозорості інформації, що надається в установлені періоди; запропонувати модель контролю витрат, що включає комплексний підхід з проведення організаційної, технологічної, функціональної перевірки.

Облік витрат за місцями їх виникнення доцільно здійснювати залежно від технології та організаційної структури підприємства, що дає змогу пов'язати діяльність і відповідальність конкретних осіб (майстер, бригадир, робітник) із витратами підприємства.

На побудову процесу обліку витрат в системі обліку впливають: технологія та організація конкретного виробництва; склад і структура окремих калькуляційних статей витрат; можливість їх аналітичного дослідження. Центр витрат –

виробничий підрозділ підприємства, якому встановлюють нормативи витрат ресурсів. Центр відповідальності – сфера діяльності, у межах якого встановлена персональна відповідальність менеджера за показники діяльності, які він повинен контролювати.

Доцільним є застосування системи обліку за центрами відповідальності, яка дає можливість вирішити значну кількість проблем, що виникають у їх керівництва, створює сприятливі умови для формування звітності за потребами менеджерів усіх рівнів управління та збільшує обґрунтованість управлінських рішень.

Облік відповідальності – система обліку, яка забезпечує контроль та оцінку діяльності певного центру системи обліку за центрами відповідальності передбачає: визначення центрів відповідальності; складання бюджету для кожного центру відповідальності; постійне складання звітів про виконання; аналіз відхилень і оцінка діяльності центру. Таким чином, обґрунтована організація правильно організованого обліку за центрами відповідальності є однією з необхідних передумов його ефективного здійснення.

Вирішення поставленого завдання неможливе без розуміння видів і класів центрів відповідальності, що можуть бути використані при організації обліку за центрами відповідальності. Огляд різних підходів до класифікації центрів відповідальності дав змогу виокремити такі види відповідно за ознаками їх класифікації: центри затрат, центри доходів, центри прибутку та центри інвестицій. Однак вчені розходяться щодо трактування класифікаційної ознаки наведеного розподілу.

Так, Друрі К. [83] визначає ознаку класифікації як типи центрів відповідальності; Нападовська Л.В. [151], відмінності у характері відповідальності менеджерів; Керімов В.Е. [111], обсяг повноважень і відповідальності. Адамов Н.А., Чернишев В.Е. зауважують можливість їх розподілу на основні і обслуговуючі центри відповідальності [2], а Керімов В. Е. [111] пропонує їх розподіляти на основні центри та допоміжні центри. На наш погляд, доцільно виділяти основні, допоміжні і обслуговуючі центри відповідальності за ознакою

завдання та функції центру відповідальності, що дасть змогу більш повно врахувати специфіку показників, що будуть необхідні для управління за результатами діяльності центру, а також наблизити перелік процедур їх збору, накопичення та контролю ближче до специфіки діяльності таких центрів. Карпова Т.П. [109] пропонує розподіл центрів відповідальності по відношенню до внутрішнього механізму на госпрозрахункові і аналітичні центри.

Облік за центрами відповідальності – це система обліку, яка забезпечує накопичення та інтерпретацію інформації для оцінювання та контролю діяльності, узагальнення інформації про витрати, доходи, прибуток та інвестиції за кожним центром відповідальності таким чином, щоб відхилення від запланованих показників можна було віднести на конкретну особу.

Вона передбачає виокремлення відповідних центрів відповідальності з метою закріплення відповідальних осіб; визначення загальної мети діяльності підприємства, а також його проміжних завдань; закріплення витрат за окремими центрами відповідальності та складання бюджету для кожного центру; контроль за виконанням бюджетів центрів відповідальності; розподіл сфери повноважень і відповідальності працівників кожного центру відповідальності; стимулювання за досягнення в роботі та внесок в загальний результат діяльності підприємства; визначення періодичності та складу форм звітності про результати діяльності центрів відповідальності; аналіз причин відхилень та встановлення винних осіб, оцінка ефективності діяльності центрів.

Систему обліку за центрами відповідальності, пропонуємо будувати на певних принципах, за якими менеджери беруть участь у визначенні тих цілей, за якими буде оцінюватись їх діяльність; відповідають тільки за ту ділянку, яка знаходиться під їх контролем; зацікавлені у досягненні поставленої перед ними та їх підрозділом мети; чітко визначають роль обліку в системі заохочення працівників; складають звіти про результати роботи регулярно і використовують їх для оцінки діяльності центрів відповідальності.

За ступенем повноважень і відповідальності (за статусом центрів відповідальності) є: центр витрат; центр доходів; центр прибутку; центр

інвестицій. Поняття «місце виникнення витрат» і «центр відповідальності» відображають погляд на структурну одиницю з точки зору її причетності до використання ресурсів, прав на використання ресурсів і відповідальності за їх використання.

Порядок формування центрів відповідальності залежить від виду діяльності підприємства, його потужності, галузевої специфіки, організаційної структури, характеру технологічного процесу, чисельності персоналу та інших факторів. До бюджету центрів повинні потрапляти тільки ті показники, досягнення яких залежить від ефективності роботи його керівника і персоналу.

При всій суттєвості і практичній значущості наявних розробок зазначимо, що ряд теоретичних і методичних проблем обліку і контролю за центрами витрат не отримали повного і системного відображення.

Зокрема, дискусійними залишаються погляди на сутність і зміст обліку за центрами відповідальності з позиції інтегрованого обліку; при всьому різноманітті наукових розробок в області обліку за центрами витрат відсутня термінологічна ясність між такими поняттями, як «центр відповідальності», «місце виникнення витрат», «центр витрат»; маловивченими залишаються питання організації обліку за центрами витрат і формування по них внутрішньої управлінської інформації і звітності.

Організація інтегрованого обліку за центрами витрат дозволяє активно управляти процесом формування фактичних витрат, створює передумови для підвищення відповідальності за кількісні і за якісні показники діяльності підрозділів підприємства. Розробку системи обліку за центрами відповідальності доцільно будувати в наступній послідовності: діяльність підприємства структурується за напрямками діяльності, для яких встановлюються цільові показники – виділяються центри відповідальності; для кожного виділеного центру відповідальності визначається показник або набір показників, за які його керівник нестиме відповідальність; для кожного центру відповідальності розробляється форма бюджету і визначається алгоритм розрахунку входять до нього як планові, так і фактичні показники; встановлюється регламент взаємодії учасників

бюджетного процесу на етапах планування, виконання, контролю; здійснюється зв'язок системи мотивації за встановленими показниками центрів відповідальності; здійснюється впровадження процедур бюджетування, включаючи автоматизацію процесів планування, обліку, контролю і аналізу.

Звітність та інформація включають показники, що характеризують виконання плану з випуску продукції, за працею і реальною заробітною платою, за собівартістю, постачання, використання машин і устаткування, фінансів і по інших видам діяльності. Бюджетування, має на увазі безліч різних технологій і методик ведення. Відокремлені підрозділи незалежно від їх місця знаходження повинні вести бухгалтерський облік, який обрало підприємство відповідно до облікової політики (табл. 2.9).

*Таблиця 2.9*

Види бюджетування в системі інтегрованого обліку

Бюджетування	Планування операцій, що забезпечують досягнення цілей координація різних видів діяльності і окремих підрозділів. Налагодженням інтересів окремих працівників і груп в цілому по підприємству, стимулювання керівників усіх рангів у досягненні цілей центрів відповідальності, контроль поточної діяльності, забезпечення планової дисципліни, основа для оцінки виконання центрами їх відповідальності
Процес бюджетування	Планування бюджету - підготовка, узгодження (зведення) і затвердження планових завдань; облік фактичного виконання бюджету, контроль виконання та аналіз бюджету, тобто відхилення фактичних значень від запланованих і аналіз результатів діяльності
Результат процесу бюджетування	Дані про досягнуті фактичні результати, наскільки вони відрізняються від запланованих; відомості про доходи та витрати в цілому і за окремими напрямками бізнесу; кількісна оцінка ефективності роботи по кожному центру відповідальності; розрахунок собівартості

Примітка. Запропоновано автором за результатами проведеного дослідження.

У визначення поняття бюджетування автори вносять свою точку зору або уточнюють його зміст. Єдність полягає в тому, що це процес, пов'язаний з плануванням, контролем, аналізом і обліком діяльності підприємства. Дослідження свідчать про різні аспекти бюджетування, що дозволяє зробити висновок про проблемність його розвитку. Дані обліку групуються, узагальнюються в інформації і відображаються в звітності, яка поділяється



залежно від облікових джерел на статистичну, оперативно-технічну і бухгалтерську.

Облік за центрами відповідальності є елементом системи управління, в якій планування, облік, контроль і аналіз економічних показників здійснюється в розрізі керівників, відповідальних за досягнення встановлених показників і є основою системи бюджетування, забезпечує керівників інформацією про досягнення планових показників і причини відхилень від них.

Облік витрат за центрами відповідальності не варто плутати з системою калькулювання собівартості (табл. 2.10).

*Таблиця 2.10*

Визначення мети і завдання обліку за центрами відповідальності

Критерії порівняння	Відображення за центрами відповідальності
Мета і завдання збору витрат	Визначення фактичного значення показника витрат, встановленого для конкретного керівника. Формування бюджету центру відповідальності – керівнику поставлене завдання не перевищувати плановий рівень витрат при заданому обсязі виробництва.
Об'єкт збору витрат	В якості центру відповідальності виділена одиниця, яка є допоміжним виробництвом підприємства. Центр витрат - підрозділ, керівник якого відповідає за витрачені ресурси.
Склад витрат	До бюджету центру не входить витрати, на рівень яких не може впливати керівник. Регульовані витрати – витрати, які знаходяться в зоні впливу керівника

Джерело: власна розробка автора

Облік за центрами відповідальності може бути впроваджений тільки за умови не просто виділення окремих підрозділів в центри, а й закріплення за менеджерами персональної відповідальності за досягнення результативних показників. Облік за «центрами відповідальності» є обов'язковою складовою

бюджетування на всіх стадіях – складання бюджетів, контроль і, аналіз їх виконання. Основою виконання бюджетів є встановлення відповідальності за конкретним керівником виробничого підрозділу. Центри відповідальності є не тільки місцями виникнення витрат - місцями первинного споживання ресурсів, але і припускають покладання відповідальності на керівника за досягнення встановлених планових показників в частині доходів і витрат і наділення їх відповідними повноваженнями. Показники кожного центру визначаються на підставі принципу деталізації мети, яка стоїть перед усім підприємством, а статті доходів і витрат мають значну частку в структурі загальних показників і знаходяться в зоні впливу їх керівника.

Особливості обліку витрат за центрами відповідальності багато в чому визначаються застосовуваними методами обліку та розподілу витрат. Облік за центрами відповідальності організовується з метою, отримання даних про витрати і доходи по кожному з них, про відхилення від бюджету. В системі управління підприємством облік за центрами відповідальності виконує дві найважливіші функції – інформаційну і контрольну(рис. 2.7).

Систему обліку за центрами відповідальності пропонуємо організувати на базі наступних основних принципів: визначення контрольованих статей витрат і надходжень за умови, що керівник повинен відповідати тільки за ті витрати і надходження, які він може контролювати і на величину яких може впливати; введення до складу реквізитів документа прізвища керівника або працівника, відповідального за конкретні статті витрат і надходжень; обов'язок керівника центру відповідальності складати бюджети на певний період і подавати звітність за фактичними витратами і результатами в розрізі бюджетів, щоб мати можливість на підставі цієї інформації приймати відповідні управлінські рішення.

Як показали дослідження при впровадженні на підприємстві обліку за центрами відповідальності виникають певні труднощі, які викликані: складністю центрів відповідальності; відсутністю локальної комп'ютерної мережі, єдиної системи документообігу, чіткої організаційно-функціональної структури; значною трудомісткістю відбору інформації, орієнтованої на реалізацію стратегічних цілей

і завдань підприємства. Організація обліку витрат є ефективною, якщо виконується сама концепція обліку витрат за центрами відповідальності, тобто відповідальність закріплена за конкретною особою; контроль є оперативним, що дозволить виявляти, усувати виникаючі в процесі здійснення діяльності відхилення.

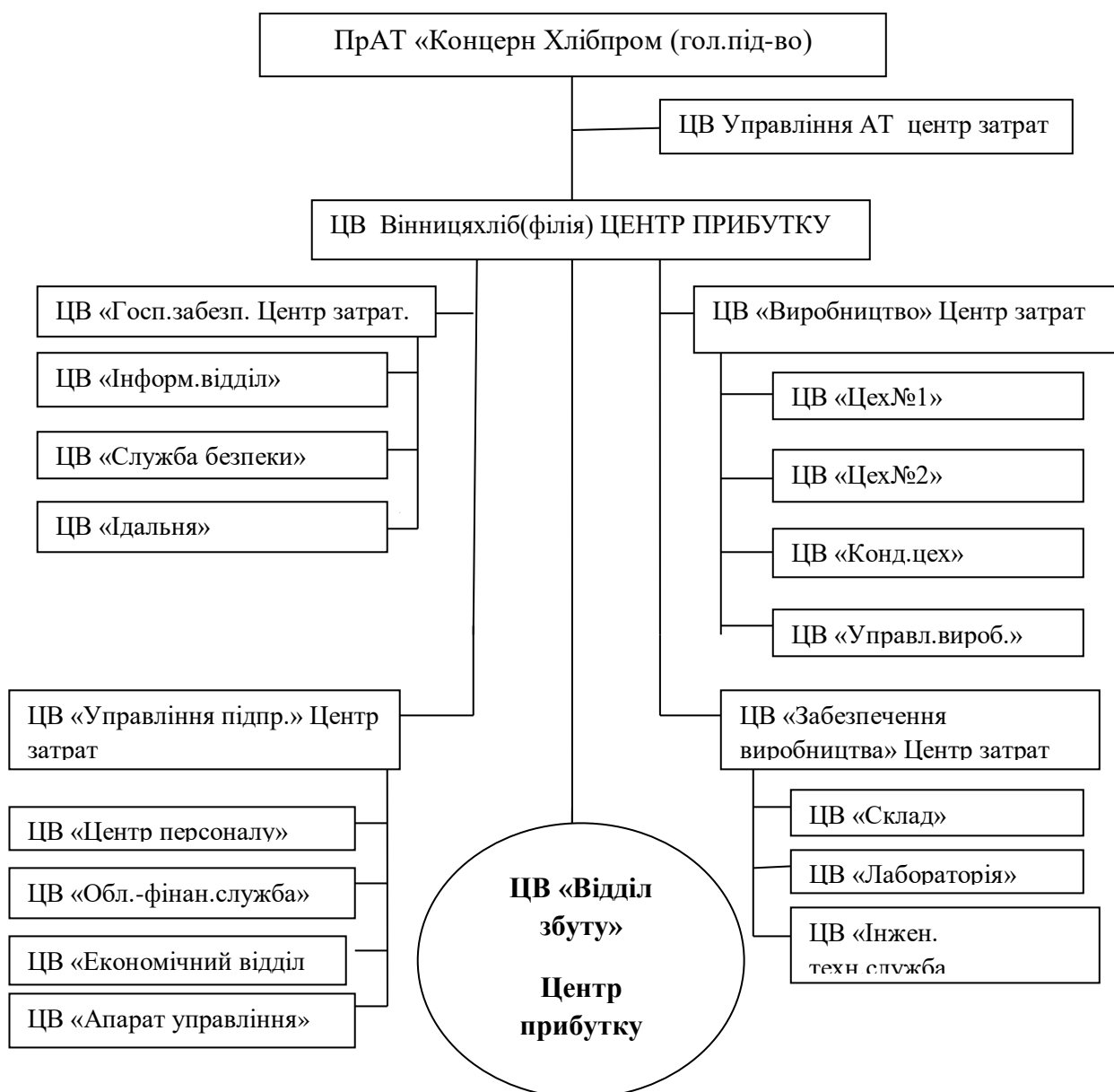


Рис. 2.7. Центри відповідальності у ПрАТ «Концерн Хлібпром»

Джерело: Власна розробка автора.

Система обліку виробничих витрат – це нагромадження витрат за центрами відповідальності і їх розподіл на калькуляційну одиницю. Види центрів відповідальності:

центри витрат – підрозділи, які несуть тільки витрати, тому відповідальність менеджерів полягає в контролі затрат;

центри прибутку – підрозділи, які несуть не тільки витрати, але і приносять доходи. Відповідальність менеджерів полягає в контролі за фінансовими результатами;

центри доходу – підрозділи у яких відсутні витрати і менеджери можуть впливати, а лише на виручку, тому їх відповідальність полягає в контролі за доходами;

інвестиційні центри – Перспективні підрозділи на базі яких виконується інвестиційні проекти. Менеджери тут реалізують повний цикл від освоєння інвестицій до окупності капіталу.

За нашими дослідженнями до недоліків управління теперішніми центрами відповідальності можна віднести:

- неузгодженість цілей центрів відповідальності з цілями діяльності підприємства в цілому;

- відсутність у керівників центрів відповідальності інформації про вплив результатів їх діяльності на результати діяльності підприємства в цілому;

- дублювання функцій;

- ймовірність прийняття керівниками центрів відповідальності неефективних рішень з огляду на неувагу до діяльності інших центрів відповідальності.

Система інтегрованого обліку за центрами відповідальності відіграє роль своєрідної сигнальної системи, оскільки дозволяє оперативно відслідковувати процес досягнення центрами цільових показників і тим самим задовольняє інформаційні потреби вищого керівництва. З іншого боку, вона дозволяє оцінювати результативність управлінської діяльності менеджерів і, таким чином, виконує контрольну функцію, важливість якої виключно висока в умовах відносної самостійності центрів відповідальності і їх менеджерів.

Облік і аналіз за центрами відповідальності – це система, яка вимірює (оцінює) відповідність досягнутих результатів запланованим по кожному підрозділу, яке є самостійним об'єктом бюджетного (планового) процесу і

відповідає за виконання переліку бюджетних показників, що визначаються центральним апаратом управління при розробці зведеного бюджету підприємства на майбутній бюджетний період. Складові такого оцінювання передбачають використання відповідних критеріїв і показників. При організації обліку за центрами відповідальності потрібно чітко визначити сферу повноважень, прав і обов'язків менеджерів кожного центру, прагнути до того, щоб в більшості з них була можливість виміряти не тільки витрати, але і обсяг діяльності, бажано, щоб для будь-якого виду витрат підприємства існував такий центр витрат, для якого дані витрати є прямими (рис. 2.8).



Рис. 2.8. Загальна схема оцінювання результатів діяльності центрів відповідальності

Джерело: Власна розробка автора.

Організація обліку за центрами відповідальності дозволяє застосувати систему контролю за відхиленнями, суть якої зводиться до наступного:

менеджерам вищих рівнів управління немає необхідності втручатися в організацію процесу на більш низьких рівнях до тих пір, поки діяльність здійснюється в рамках запланованих значень показників. І лише тоді, коли на нижчих рівнях управління починаються складності, які проявляються в відхиленнях від норми, він повинен здійснити вплив на систему з метою нормалізації становища.

Інструментами обліку в центрах відповідальності є кошториси і звіти. Центр управління (служба головного технолога, бухгалтерія, і т.д.) планує, обчислює і контролює витрати на їх функціонування і визначає ефективність діяльності.

Система обліку за центрами відповідальності може бути ефективним засобом управління витратами і прибутком, якщо дотримуватись наступних умов: обґрунтований вибір переліку центрів відповідальності; кошторис витрат за центрами відповідальності повинен бути добре обґрунтований і стимулювати зменшення витрат; правильний вибір контрольованих витрат; обґрунтований вибір відповідальних за витрати, доходи і прибуток; забезпечення взаємозв'язку звітності центрів відповідальності різних рівнів; система обліку за центрами відповідальності повинна функціонувати паралельно з системою фінансового обліку.

Інформація, яка формується в системі інтегрованого обліку за центрами відповідальності, повинна відповідати певним вимогам. В першу чергу, мова йде про оперативність її подання, потім про призначення кожного конкретного звіту форма і зміст повинні задовольняти інформаційні потреби конкретного користувача і центру відповідальності або на більш високому рівні управління. Зміст звіту також має відображати ступінь персональної відповідальності менеджера, який його склав. Крім того, будь-який звіт повинен містити бази порівняння наведених в ньому показників, які дозволять ефективно здійснювати управлінський контроль.

Внутрішня інформація за центрами відповідальності повинна: бути оперативною, щоб впливати на динаміку результатів діяльності центру; містити інформацію про відхилення від бюджету і надавати можливість прямого доступу до цієї інформації для аналізу відхилень; зміст звітності має відповідати

персональній відповідальності менеджера за прийняття рішень в конкретній галузі.

Система обліку повинна забезпечувати коректність списання витрат на той центр, в якому ці витрати виникли, що підтверджується відміткою коду відповідального підрозділу на кожному первинному документі.

Така система обліку характеризується: персоналізацією облікових документів і визначенням меж відповідальності за конкретні статті витрат і надходжень; визначенням конкретних статей, які контролюються. Керуючий повинен відповідати тільки за ті статті витрат і надходжень, які він може контролювати; наданням звітності керівником центру відповідальності за фактичними витратами і результатами, складанням кошторисів на майбутній період.

Основними критеріями виділення центру відповідальності є необхідність контролю за напрямком діяльності (підрозділом, технологічним переділом, напрямком продажів); наявність у керівника повноважень, при досягненні поставлених показників, що виділяється центру відповідальності: повноваження щодо прийняття рішень про поставку і витраті ресурсів, вибору постачальників, зміни цін, способів просування продукції і т. д.

Показники для кожного центру відповідальності виділяються на підставі наступних принципів: показники центрів відповідальності повинні деталізувати цілі, які стоять перед підприємством, для чого основні цілі в кількісному вираженні необхідно зіставляти за основними напрямками бізнесу, а потім і за центрами відповідальності; статті доходів і витрат повинні мати істотну частку в структурі загальних показників підприємства; показники центрів відповідальності – статті доходів і витрат повинні знаходитися в зоні впливу їх керівника.

Підприємство є ієрархією центрів відповідальності: на нижчому рівні, знаходяться відділи, які можуть входити до складу управлінь, управління – до складу департаментів, департаменти – до складу дирекцій.

Ефективність центру відповідальності визначається: досягненням поставлених цілей (фінансових і нефінансових); ефективністю використання ресурсів (співвідношення виходу і входу).

Центри відповідальності збігаються з місцями виникнення затрат, їм притаманний контроль в момент виникнення затрат; аналітичні центри не пов'язані системою внутрішніх госпрозрахункових відносин, вони передбачають систему контролю за окремими затратами.

Важливим і принципово відмінним від теперішнього обліку завданням інтегрованого обліку є його організація за центрами витрат і центрами відповідальності, що здійснюється з метою контролю за витратами за місцями їх виникнення, для оцінки зусиль, затрачених до отримання прибутку, як основної умови діяльності підприємства. Оскільки підприємство – це динамічно функціонуюча система, з часом пріоритети за напрямками діяльності можуть змінюватися, то і організація обліку за центрами відповідальності повинна бути орієнтована на відображення цього фактору розвитку і управління підприємством.

Охарактеризована система інтегрованого обліку передбачає можливість ведення обліку витрат в розрізі всього підприємства і за окремими його філіями, а дані про витрати можуть збиратися за різноманітними об'єктами. Схема організації обліку має різні ступені деталізації за ринками, клієнтами, підрозділами, продуктами, типами угод, дані і результати такого обліку, що регламентується внутрішніми документами, складають його комерційну таємницю. Тенденції і закономірності становлення сучасного інтегрованого обліку, дозволяють розвивати принципи і розглядати зміст елементів оплати праці з позиції економічної теорії для облікових цілей.

Інтегрований облік дозволяє найбільш вдало реалізувати свої функції з обліку оплати праці, як одного з найважливіших показників діяльності підприємства, що досягається за рахунок регламентацій всіх його елементів на рівні внутрішніх стандартів обліку, законності ведення бізнесу, організації обліку, відповідно до нормативно-методичних документів та несуперечливістю регламентам інтегрованого обліку.

На відміну від бухгалтерської звітності, форми бюджетів не мають уніфікованих форм. Їх структура залежить від об'єкта планування, розміру підприємства і ступеня кваліфікації розробників. Бюджети можуть розроблятися



на річній основі (з розбивкою по місяцях) і на основі безперервного планування (протягом 1 кварталу переглядається кошторис на 2 квартал і складається кошторис на 1 квартал наступного року, бюджет весь час проектується на рік вперед). Залежно від того, що стає інформаційною базою бюджетів кожного наступного періоду і яка методологія їх розробки, розрізняють приростні (спадкоємні) і бюджети «з нуля».

Дослідження показало, що бюджетування (планування) підприємства у вигляді системи бюджетів, стають мірою для оцінки діяльності менеджменту, а мотивація працівників шляхом орієнтації на досягнення мети підприємства, доводить, що облік слід вести заради бюджетування.

Досліджувані підприємства використовують заохочувальні доплати та надбавки. Проте не усі та не повною мірою. Зокрема доплату за інтенсивність праці не здійснює жодне із досліджуваних суб'єктів. Інші заохочувальні виплати частина підприємств також не застосовує. Характерне для підприємств і застосування найнижчих меж заохочень.

Зважаючи на те, що важливим чинником зростання продуктивності праці є матеріальна мотивація праці, недостатнє використання заохочувальних важелів призводить до спаду продуктивності. Між вказаними економічними категоріями існує тісний пропорційний зв'язок: зростання продуктивності праці веде до збільшення випуску продукції, що, у свою чергу, сприяє створенню кращих матеріальних передумов підвищення заробітної плати. На хлібопекарних підприємствах Вінницької області середній рівень оплати праці різний, а специфіка організації оплати праці, як уже відзначалося раніше, визначається залежно від типу (розміру) підприємства. Малі підприємства наразі використовують два основних підходи: погодинну оплату праці та оплату, яка залежить від загальної кількості виробленої продукції за зміну. В обох випадках індивідуальні (на одного працівника) норми продуктивності не встановлюються. Щодо великих економічно стабільних підприємств, то вони ширше використовують підхід, який більше сприяє підвищенню продуктивності. Фонд оплати праці на таких підприємствах розподіляється згідно розцінок за

виготовлену продукцію, виконані роботи, відпрацьований час згідно з посадовими окладами та умовами контракту. При цьому заробітна плата залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійності працівника, результатів його праці та фінансових результатів діяльності підприємства загалом. Іншими словами, такі суб'єкти господарювання використовують погодинну та відрядно-преміальну форми оплати праці. Розмежування працівників і встановлення для них однієї з названих форм оплати праці залежить від особливостей праці. Так, погодинно оплачується робота працівників відділів збуту, обслуговування виробництва та апарату управління. Відрядно-преміальна форма використовується при нарахуванні заробітної плати працівникам виробничих цехів рідко. Її особливістю є те, що заробіток кожного працівника визначається множенням розцінки на фактичний виробіток. На весь асортимент в цьому випадку розроблені погодинні бригадні норми продуктивності. За перевиконання норм та відсутність бракованої продукції протягом місяця встановлена премія в розмірі 10 %, окремим робітникам виплачується надбавка за професійну майстерність.

Ми рекомендуємо розраховувати інтегральний показник для виявлення ефективності застосовуваної системи мотивації і прийняття рішення щодо доцільності розвитку нової. Формула для здійснення розрахунку може бути наступною:

$$OC = \sum_{i=1}^n Fi \times Kâ \quad (2.4)$$

де OC – оцінка системи;

$F_i$  – складові оцінки (організаційна культура, керівники, фінансування і т.д.), обчислені з урахуванням рекомендованих нижче підходів;

$Kв$  – ваговий коефіцієнт прибутку.

Так, готовність до застосування розглядуваної системи варто визначити по рівню організаційної культури. Ми рекомендуємо для цього використати наступну форму й алгоритм (табл.2.11).

## Алгоритм оцінки рівня організаційної культури

	Середній оцінковий бал *	Вагове значення **
Рівень позитивних відгуків (відповідь так в анкеті)	$15 \times 25 = 375$	+ 1
Рівень негативних відгуків (відповідь ні в анкеті)	$15 \times 15 = 450$	- 0,5
Всього	X	$375 \times 1 + 450 \times (-0,5) = 150$

Примітка: рекомендована форма для опитування подана в додатку М; \* –  $COB = KO \times Kв$ , де COB – середній оцінковий бал, KO – кількість опитаних.

При врахуванні вагового значення отриманих результатів слід використати вагові коефіцієнти, що знаходяться в діапазоні від  $-2$  до  $+2$ .

Вагові коефіцієнти доцільно встановлювати виходячи з позиції їх ролі (залежно від типу анкетного запитання) в організаційній структурі мотивації. Понижуючий коефіцієнт у випадку негативних відповідей у нашому прикладі взято на рівні  $0,5$  у зв'язку з тим, що, як правило, негативні відповіді можуть бути недостатньо об'єктивними, особливо якщо колектив невеликий.

Оцінювальний алгоритм для визначення рівня професійності керівництва та його придатності до нововведень доцільно оцінити шляхом використання бальної оцінки (табл. 2.12).

Для забезпечення простоти алгоритму, слід врахувати, що кількість характеристик має вплив на загальну суму набраних балів. У нашому випадку максимальною буде загальна сума балів, що дорівнює  $180$ . Ми вважаємо за доцільне розмежовувати керівників на три групи, залежно від набраної кількості балів, а саме:

- до  $50$ -ти балів – повна невідповідність: у інтегральній формулі слід застосувати коефіцієнт  $1$  зі знаком мінус;
- від  $50$  до  $100$  балів – мінімальна відповідність: коефіцієнт  $-0,8$ ;
- від  $100$  до  $150$  балів – прийнятна відповідність (середня відповідність): коефіцієнт  $-0,4$ ;
- від  $150$  до  $180$  балів – повна відповідність: коефіцієнт  $+1$ .

## Алгоритм оцінки керівників

Характеристика	Бал (за 10-ти бальною шкалою)
Організаційні здібності	6
Рівень професійності	3
Відповідальність	8
Порядність	9
Освіта	10
Ініціативність	3
Ділові якості	7
Вміння вирішувати проблемну питання	6
Оперативність реагування у критичних ситуаціях	4
Вміння розмежовувати повноваження	8
Вміння застосовувати методи оцінки продуктивності	2
Вміння делегувати повноваження	4
Дисциплінованість	8
Вміння підтримувати дисципліну у колективі	2
Готовність до змін	4
Вміння спонукати до розвитку і творчості	4
Прагнення до поліпшення морального клімату в колективі	7
І т.д.	
Всього балів	

## Фінансування (табл. 2.13):

Таблиця 2.13

## Оцінка фінансового забезпечення

Показник	Числове значення
Додаткові прогнозні витрати за умови застосування нової системи мотивації та оплати праці, грн.*	15 x 450 x 12 =81000
Прогнозний приріст обсягу виробництва на 1 працівника, кг. Хлібопродукції**	1800
Приріст доходів від реалізації, грн.***	1800 x 12 x 4,2=90720
Перевищення доходів над витратами, грн.	9720
Градація доходів та відповідні їм вагові значення:	
до 5000 грн.	1
від 5000 до 10000 грн.	1,5
від 10000 до 20000 грн.	1,8
більше 20000 грн.	2

Примітка: приклад умовний; \* кількість працівників, помножена на приріст винагороди (рекомендований в обсязі до 25 відсотків від середньої заробітної плати) та на 12 місяців; \*\* – визначається виходячи з найвищого фактично досягнутого рівня виробництва у минулому звітному періоді за місяць; \*\*\* – у розрахунку 4,2 грн. – середня ціна одиниці хлібопродукції, визначена у звітному періоді (можна розраховувати з використанням індексу зростання цін).

Таким чином по розрахованих оцінках інтегральний показник оцінки складе (згідно формули 2.4):

$$OC = (150 + 1 \times 0,8) \times 1,5 = 226,2$$

Враховуючи, що максимальне значення інтегрального показника може становити (за нашим прикладом) 1203  $((15 \times 40 + 1 \times 1) \times 2)$ , отриманий результат можна вважати мінімально прийнятним.

Відповідно, доцільно застосувати таку градацію оцінкових значень:

– до 226 – незадовільна система мотивації та неготовність до застосування нових підходів: рекомендації – підібрати достойного менеджера та поліпшити рівень довіри між працівниками;

– від 226 до 500 – мінімальна готовність до нововведень щодо посилення мотивації шляхом застосування гнучких систем: рекомендації – здійснити навчання персоналу, в т.ч керівного для забезпечення підвищення рівня проінформованості і переваг від здійснення інновацій в галузі мотивації;

– від 500 до 750 – середні готовність: рекомендації – критична межа доцільності застосування гнучких систем оплати праці;

– від 750 до 1202 – повна готовність до введення нових систем мотивації.

Загалом значення інтегрального показника оцінки в основному визначається професійною придатністю керівника. Для зниження рівня впливу цього показника результат анкетного опитування (на підставі додатку М) слід перевести у коефіцієнтні значення, провівши відповідний розподіл меж. Розроблений алгоритм оцінки можна автоматизувати, застосувавши одну з мов програмування, наприклад, Visual Basis.

Пропонована система матиме суттєвий вплив на продуктивність праці, оскільки орієнтована на застосування різних мотиваційних важелів залежно від результату проведеної оцінки. Але одночасно, вона вимагає наявності дієвої системи обліку та контролю.

Облік і контроль за центрами відповідальності забезпечує відображення, накопичення, аналіз та надання інформації про витрати, доходи і результати, що

дозволяє дати оцінку діяльності окремих структурних підрозділів та їх керівникам. Для цього пропонуємо перебудувати систему аналітичних рахунків обліку витрат, прив'язавши її до центрів відповідальності. Організація такого обліку є однією з проблем інтегрованої бухгалтерії. Сьогодні бюджет центру відповідальності стає важливим інструментом обліку, що дозволяє контролювати їх діяльність. Облік за центрами відповідальності може бути впроваджений за умови закріплення за менеджерами персональної відповідальності за досягнення результативних показників. Кожну окрему контрольну функцію пропонується закріплювати тільки за одним центром відповідальності, доцільно виділити: нормовані витрати та ненормовані витрати.

## **Висновки до розділу 2**

Дослідження процесу удосконалення сучасного стану інтегрованого обліку оплати праці та його основних складових – облікової політики і бюджетування центрів відповідальності дало змогу виявити ряд проблем і запропонувати шляхи їх вирішення.

1. Вивчення поглядів вчених на розуміння облікової політики, проведене в роботі, дало можливість виявити серед теоретичних підходів до її змісту у вітчизняній і зарубіжній літературі найбільш поширений варіант. Уточнено поняття «облікова політика», що міститься в стандарті, розкрита значущість облікової політики для всіх категорій користувачів, обґрунтовані її функції, розкрито зміст. Ефективність облікової політики характеризують повнота і швидкість відображення та передачі облікових даних, точність їх видачі, мінімальність спотворень при зборі, передачі, зберіганні та відтворенні інформації. Облікова політика підприємства – це прийнята підприємством сукупність способів ведення інтегрованого обліку; первинного спостереження; вартісного виміру; поточного групування; підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності, яка забезпечує максимальний ефект від ведення єдиного обліку на підставі бюджетування, своєчасне формування всіх видів інформації, її достовірність, об'єктивність, доступність і корисність для прийняття

управлінських рішень і широкого кола користувачів. Під такою політикою слід розуміти прийняту підприємством сукупність способів бюджетування і ведення обліку, що забезпечують можливість прийняття ефективних управлінських рішень.

2. Доведено, що грамотно побудована облікова політика дозволяє: формування повної і достовірної інформації про діяльність підприємства та його майновий стан, необхідної всім управлінцям; забезпечення контролю за дотриманням законодавства і доцільністю операцій за всіма здійснюваними видами діяльності; дотримуватись основоположних принципів інтегрованого обліку; здійснення контролю за виконанням вимог, що пред'являються до надання інформації та складання достовірної звітності для всіх сфер використання; врахування організаційно-правових форм і галузевих особливостей діяльності підприємства; забезпечення єдності методики ведення інтегрованого обліку на підприємстві, включаючи його філії; розробку оптимального документообігу для ведення інтегрованого обліку, що дозволяє автоматизувати весь обліковий процес; забезпечення взаємодії всіх систем обліку, аналізу, контролю і бюджетування, оскільки вони засновані на єдиних даних первинного обліку; формування оптимальної системи реєстрів інтегрованого обліку.

3. Дослідженнями виявлені фактори, що впливають на формування облікової політики в частині виплат працівникам: наявність різних категорій персоналу, кількість працівників, особливості їх преміювання, специфіка та завершеність технологічного процесу на виробництві, наявність додаткової суміщеної роботи, спосіб виплати заробітної плати та ін. На нашу думку, в частині виплат працівникам необхідно розглядати всі принципові питання, що стосуються особливостей їх обліку на хлібопекарних підприємствах і зазначити осіб, на яких покладено відповідальність за веденням обліку на цій ділянці.

4. Розроблення облікової політики цілком і повністю покладається на підприємство, яке самостійно обирає форму обліку; розробляє систему і норми обліку, звітності та контролю за господарськими операціями, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів; затверджує правила

документообігу, обробку облікової інформації, систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку виділяє на окремий баланс філії, представництва та інші відокремлені підрозділи. Пропонується, щоб облікова політика враховувала потреби всіх підрозділів підприємства, оскільки порушення цієї умови може призвести до спотворення даних обліку та непорівнянності показників по підприємству, з вибору одиниць виміру.

Кінцевою метою розробки облікової політики є створення комплексу взаємопов'язаних документів, які дозволять забезпечити єдність методики при організації та веденні бухгалтерського, податкового та управлінського обліку на підприємстві, підвищити якість і достовірність всіх видів звітності в інтересах менеджменту організації та інших зацікавлених користувачів.

Одним із важливих напрямів удосконалення організації обліку операцій із заробітною платою є зменшення частки документообігу шляхом запровадження багатоденного й накопичувального формату документування, застосування типових форм документів, що пристосовані для використання в умовах комп'ютерних технологій.

5. Облік на філіях слід здійснювати відповідно до прийнятої облікової політики головного підприємства, і це необхідно закріплювати в положенні про філію, яка не може бути самостійною юридичною особою. Філії виділені на окремий баланс, ведуть окремий облік. Баланс і звітність головного підприємства формуються з урахуванням окремих балансів та звітності філій. Доведено, що бухгалтерський облік на підприємствах, які мають філії або інші структурні підрозділи, може здійснюватися в різних формах в залежності від призначення підрозділів, джерел фінансування їх витрат, структури управління ними, територіального розташування та інших особливостей.

6. Важливим питанням з обліку розрахунків із оплати праці є розробка його методики, яка залежить від положень, відображених у колективному договорі та обліковій політиці підприємства. Звідси автором пропонуються види обліку витрат на оплату праці: плановий (бюджетний); істотний; доцільний; своєчасний; добре представлений; точний; єдиний. Така система інтегрованого обліку



дозволяє порівнювати здійсненні витрати і за її допомогою виявляти й усувати неефективне витрачання коштів. Важливим напрямком удосконалення організації обліку операцій із оплати праці є зниження частки документообігу через запровадження багатоденного і накопичувального формату документування, застосування типових форм документів, що пристосовані до використання в умовах використання сучасних комп'ютерних технологій.

Інформаційні відомості, сформовані в обліку, повинні бути виміряні і зафіксовані, оцінені, тому контроль і аналіз витрат на всі види оплати праці є композиційною частиною інтегрованого обліку, метою якого є генерування інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів та мотивування діяльності співробітників для прийняття релевантних управлінських рішень.

Одним із шляхів удосконалення обліку оплати праці є вдосконалення саме діючого аналітичного обліку, адже його дані відіграють вирішальну роль в накопичуваній інформації про відпрацьований та невідпрацьований час, виконання норм працівниками, склад працівників, структуру фонду оплати праці. Інформацію щодо витрат на оплату праці слід відображати за такими статтями калькуляції: основна заробітна плата, додаткова оплата праці, інші нарахування та виплати працівникам.

7. Для побудови на підприємстві системи інтегрованого обліку пропонується: розробити робочий план рахунків, що містить аналітику, достатню для формування інформації і звітності; регламентувати основні бухгалтерські записи так, щоб в результаті інформація відбивалася на виділених аналітичних рахунках відповідно до їх економічного змісту; розробити процедуру трансформації даних обліку для цілей його інтеграції. Інтегрована бухгалтерія на основі облікових принципів здійснює формування інформаційно-аналітичної бази управління виробничою діяльністю веде деталізований пооб'єктний облік і контроль всіх видів витрат ресурсів, обчислює результати виробничої діяльності.

8. Вдосконалення методичного забезпечення системи обліку і внутрішнього контролю за розрахунками з оплати праці пропонується досягти прозорістю, точністю даних і повнотою їх відображення у відповідних документах,

інформованістю кожного працівника з питань трудового навантаження і дисципліни, заробітної плати, компенсаційних виплат, утримання преміальних тощо. Досягненню таких якісних характеристик в практиці бюджетування, контролю і аналізу сприяє їх поступова трансформація відповідно до сучасних вимог.

9. У запропонованому нами Положенні про бюджетування передбачено формування наступних документів: положення, що закріплюють загальні правила системи бюджетування, у яких зазначено: визначення термінів; принципи і функції бюджетування; організаційна структура управління підприємством; розподіл прав, обов'язків і відповідальності виконавців; регламенти, що закріплюють правила організації бюджетування, тобто визначення періоду бюджетування, строків подання бюджетів, узгодження, затвердження, порядок подальшого коректування, види бюджетів, склад показників, нормативів, схеми документообігу зі складання бюджету, графіки документообігу, учасники створення документів, їх адреси і строки, подання, автоматизація бюджетування; методики, що закріплюють технологію бюджетування. Дослідження показало, що бюджетування (планування) підприємства у вигляді системи бюджетів, стають мірою для оцінки діяльності менеджменту, а мотивація працівників шляхом орієнтації на досягнення мети підприємства, це доводить, що облік слід вести заради бюджетування.

10. Доведено, що інформація, яка формується щоденно в системі інтегрованого обліку і за центрами відповідальності, повинна відповідати вимогами оперативності надання, задовольняти інформаційні потреби конкретного користувача, забезпечувати коректність віднесення витрат на той центр, в якому витрати виникли.

11. Облік і контроль за центрами відповідальності забезпечує відображення, накопичення, аналіз та надання інформації про витрати, доходи і результати, що дозволяє дати оцінку діяльності окремих структурних підрозділів та їх керівникам. Для цього пропонуємо перебудувати систему аналітичних рахунків обліку витрат, прив'язавши її до центрів відповідальності. Організація такого обліку є однією з

проблем інтегрованої бухгалтерії. Сьогодні бюджет центру відповідальності стає важливим інструментом обліку, що дозволяє контролювати їх діяльність. Облік за центрами відповідальності може бути впроваджений за умови закріплення за менеджерами персональної відповідальності за досягнення результативних показників. Кожну окрему контрольну функцію пропонується закріплювати тільки за одним центром відповідальності, доцільно виділити: нормовані витрати та ненормовані витрати.

Основні результати дослідження за розділом 2 опубліковані у працях:

[ 62], [63], [65], [68], [71], [73], [74], [75], [ 76], [78], [81], [82], додатки [А], [И], [М].

## РОЗДІЛ 3.

### ВДОСКОНАЛЕННЯ АНАЛІЗУ, ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТА ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ

#### **3.1.Трудові спори з оплати праці : облікова складова та шляхи вирішення**

Трудові спори, як показують наші дослідження, – це не врегульовані через безпосередні переговори розбіжності між працівником (колективом працівників) і працедавцем з приводу застосування норм трудового законодавства, їх не можна зводити тільки до непорозумінь, що виникають між окремими працівниками та власником. Поняття трудових спорів включає і непорозуміння між іншими суб'єктами трудового права.

У навчальній літературі з трудового права трудові спори розглядаються як розбіжності між працівниками і роботодавцем. Однак наявність розбіжностей між суб'єктами трудових правовідносин не завжди призводить до виникнення трудового спору. Тому треба мати на увазі, що такими можна визнати лише ті розбіжності між суб'єктами трудових та тісно пов'язаних з ними правовідносин, які не вдалося врегулювати при безпосередніх переговорах обох сторін конфлікту.

У процесі трудової діяльності між суб'єктами трудових відносин існують розбіжності, які можуть перерости у трудові спори і виникають вони як на стадії появи трудових правовідносин, так і в процесі їх існування, але найчастіше – при припиненні трудового договору.

Крім того, спори за своїм характером можуть бути пов'язані як із застосуванням норм трудового законодавства, так і з встановленням нових умов праці, ще не врегульованих нормами трудового законодавства. Ми розглядаємо трудові спори з точки зору відображення в обліку. Тут, як встановлено дослідженням, найбільше їх виникає.

У результаті проведеного дослідження виявлено, що найчастіше трудові спори виникають у питаннях неправильного нарахування заробітної плати, різних незаконних утримань, несвоєчасної виплати заробітної плати. Структура трудових

спорів, наслідки яких впливають на обліковий процес, наведена на рис.3.1.



Рис. 3.1. Структура трудових спорів, наслідки яких впливають на обліковий процес

Примітка. Сформовано автором в результаті проведеного дослідження

Результати проведених досліджень дозволяють упорядкувати в системі інтегрованого обліку інформацію про доходи працівників, які виникають за наслідками трудових спорів у різних сферах, з відображенням відповідних показників на рахунках бухгалтерського обліку [80].

Стаття 224 КЗпП України передбачає, що трудовий спір підлягає розгляду в комісії з трудових спорів, якщо працівник самостійно або з участю первинної профспілкової організації, що представляє його інтереси, не врегулював розбіжності при безпосередніх переговорах з власником або уповноваженим ним органом [117].

Переважно предметом індивідуального трудового спору є застосування законодавства України про працю при виникненні, існуванні та припиненні трудових правовідносин. Саме тому обліковим працівникам необхідно знати чинне законодавство про працю, оскільки підприємство може понести втрати. Оскільки основним юридичним фактом, що породжує трудові правовідносини, є

трудоий договір, до предмета трудового спору віднесено і застосування законодавства при укладенні трудового договору, в тому числі законодавства, яке встановлює гарантії при прийнятті на роботу певних категорій осіб.

До трудових спорів з приводу застосування законодавства про працю віднесено спори : про відмову в прийнятті на роботу, про поновлення на роботі, про порушення інших трудових прав працівників, передбачених законодавством (право на відпочинок, право на оплату праці, на її охорону тощо). До цього виду віднесено спори з приводу притягнення працівника до матеріальної чи дисциплінарної відповідальності, а також спори з приводу виконання умов трудового договору, колективного договору і угод. Всі окреслені нами види трудових спорів зачіпають організацію бухгалтерського обліку, порядок ведення особових рахунків працівників.

Класифікація трудових спорів на позовні і непозовні має важливе значення для визначення їх підвідомчості. Кожній групі відповідає певний порядок їх розгляду і орган, який уповноважений вирішувати цей спір. У навчальній літературі виділяють причини юридичного характеру, до яких відносять суперечності у законодавстві про працю, що пов'язані з реформуванням трудового законодавства щодо умов ринкової економіки. До причин юридичного характеру належить недостатня доступність законодавства про працю для роботодавця, а також для працівників, та їх неналежна обізнаність.

Бухгалтери мають знати причини суб'єктивного характеру, які породжують виникнення трудових спорів: порушення законодавства про працю роботодавцями, що, в свою чергу, призводить до порушення суб'єктивних трудових прав працівників. В основному це зумовлено або незнанням законодавства, або свідомим його порушенням з економічних чи інших причин, також неоднозначним тлумаченням норм трудового права суб'єктами трудових правовідносин. Це може бути зумовлено як суперечностями в самому законодавстві, так і низькою правовою освітою населення; помилками однієї із сторін спору про наявність чи відсутність фактичних обставин, з якими закон пов'язує виникнення, зміну чи припинення певних трудових правовідносин. Сюди

можна віднести також добросовісну помилку щодо змісту трудових прав працівника, його необґрунтовані вимоги, на задоволення яких у нього немає прав.

В разі невиплати з вини власника належних звільненому працівникові сум у терміни, зазначені в Кодексі, при відсутності спору про їх розмір підприємство повинне виплатити працівникові його середній заробіток за весь час затримки по день фактичного розрахунку.

Відповідно до статті 225 КЗпП, працівник може звернутися до комісії з трудових спорів у тримісячний строк з дня, коли він дізнався або повинен був дізнатися про порушення свого права. У разі незгоди з рішенням комісії з трудових спорів працівник чи власник або уповноважений ним орган можуть оскаржити її рішення до суду в десятиденний термін вручення їм витягу з протоколу засідання комісії чи його копії (ст. 228 КЗпП).

При розгляді трудових спорів у питаннях про грошові вимоги (насамперед про заробітну плату), відповідно до ст. 238 КЗпП, орган, який розглядає спір, має право винести рішення про виплату працівникові належних сум без обмеження будь-яким строком. Ця стаття дозволяє працівникові, який звернувся до КТС чи суду, відсудити у роботодавця не виплачену заробітну плату за періоди, за якими вже минув тримісячний строк позовної давності.

Наші дослідження показують, що трудові спори на підприємствах часто виникають саме з приводу виплат працівникам. Причому найчастіше подаються позови до суду, що зачіпають не розміри виплат, а порядок їх здійснення. Викликано це прагненням працівників отримати відповідну компенсацію, пов'язану з порушенням їх прав, наприклад порядку звільнення і строків перерахування заробітної плати та інших виплат. При цьому співробітник не прагне відновитися на роботі, а має бажання отримати оплату за вимушений прогул та компенсацію моральної шкоди.

Працівники обліку, як показує практика, на цей аспект трудових спорів не звертають увагу. Якщо підприємство виплатило працівникові заробітну плату в більшому розмірі, в тому числі при неправильному застосуванні чинного законодавства чи інших нормативно-правових актів, що містять норми трудового

права, стягнути її вже неможливо. Винятками можуть бути лише: облікова помилка; якщо орган з розгляду індивідуальних трудових спорів визнає вину працівника у невиконанні норм праці; якщо заробітна плата була зайво виплачена працівнику в зв'язку з його неправомірними діями, встановленими судом.

Вивчення матеріалів судових справ показує, що тут теж допускається багато помилок. Як правило, у працівників одного підприємства схожі умови праці. Тому логічно, що трудові проблеми одного працівника можуть стояти і перед його колегами. Вимоги, висунуті колективом, завжди справляють на роботодавця більше враження, ніж ті ж вимоги, що висунуті одним працівником.

Вирішення колективних трудових спорів починається зі стадії врегулювання розбіжностей сторонами. Вимоги найманих працівників на виробничому рівні формулюються і затверджуються загальними зборами (конференцією) найманих працівників або формуються шляхом збору підписів і вважаються такими, що діють за наявності не менше половини підписів членів трудового колективу підприємства, установи, організації або їх структурного підрозділу.

Вимоги найманих працівників, профспілки або об'єднання профспілок оформлюються відповідним протоколом і направляються власнику або уповноваженому ним органу (представнику). Таким чином, вимоги у письмовій формі надходять до роботодавця, який зобов'язаний їх прийняти до розгляду і протягом трьох робочих днів повідомити представнику працівників про прийняте рішення.

Порядок вирішення колективного трудового спору складається з наступних послідовних примирних процедур: розгляд колективного трудового спору (конфлікту) з питань встановлення нових або зміни наявних соціально-економічних умов праці і виробничого побуту; укладення чи зміни колективного договору (угоди) здійснюється примирною комісією, а в разі неприйняття рішення у встановлені терміни – трудовим арбітражем; щодо питань виконання колективного договору, угоди або окремих їх положень, а також невиконання вимог законодавства про працю – безпосередньо трудовим арбітражем. Жодна зі



сторін спору не має права ухилятися від участі у примирних процедурах, якими Закон називає вказані етапи розгляду колективного трудового спору.

Кожна процедура примирення проводиться у встановлені законом терміни. Сторонами колективного трудового спору є: на виробничому рівні – наймані працівники (окремі категорії найманих робітників) підприємства, установи, організації або їх структурних підрозділів, або профспівкова чи інша уповноважена найманими працівниками підприємств і власник підприємства, установи, організації або уповноважений ним орган (представник); на галузевому, територіальному рівнях – наймані працівники підприємств, установ, організацій однієї або декількох галузей (професій) або адміністративно-територіальних одиниць чи профспівки, їх об'єднання або інші уповноважені цими найманими працівниками органи і власники, об'єднання власників або уповноважених ними органів (представників); на національному рівні – наймані працівники однієї або декількох галузей (професій) або профспівки чи їх об'єднання або інші уповноважені найманими працівниками органи і власники, об'єднання власників чи уповноважені ними органи (представники) на території більшості адміністративно-територіальних одиниць України, передбачених ч. 2 ст. 133 Конституції України.

Колективні трудові спори вирішуються за допомогою процедур примирення, шляхом розгляду їх комісією з примирення.

Колективний трудовий спір – це розбіжності, що виникли між сторонами соціально-трудоких відносин щодо встановлення нових або зміни наявних соціально-економічних умов праці та виробничого побуту; укладання чи зміни колективного договору, угоди; виконання колективного договору, угоди або окремих їх положень; невиконання вимог законодавства про працю.

Чинне законодавство чітко закріплює зміст поняття “колективний трудовий спір” (ст. 2 Закону України «Про порядок вирішення колективних трудових спорів (конфліктів)»), визначає, хто може виступати сторонами цих спорів на відповідному рівні (ст. 3 Закону), встановлює момент виникнення колективного трудового спору (конфлікту) (ст. 6 Закону).

Трудовими спорами непозовного характеру можуть вважатися колективні трудові спори, що розглядаються за загальним правилом примирними комісіями і трудовим арбітражем із залученням незалежних посередників. І зрештою, якщо не вдається вирішити спір у такий спосіб, то сторони вдаються до оголошення страйку; трудові спори, які розглядаються примирними органами, у випадку їх не вирішення передаються до суду. До спорів даного виду належать колективні трудові спори, щодо яких страйк забороняється.

Нами доведено, що бухгалтерський облік відображає ті чи інші події, господарські операції, основа яких правова. На жаль, доводиться констатувати, що більшість бухгалтерів не мають належної правової бази. Малі підприємства, як правило, не мають змоги утримувати в штаті юриста, інспектора з кадрів, тому доводиться бухгалтеру самому приймати рішення та оформляти кадрову документацію, що при недостатній правовій базі призводить до безлічі порушень.

Трудовий договір складається: тільки у письмовій формі, якщо це передбачено законодавством; на цьому наполягає працівник; якщо цей працівник неповнолітній, а також при особливих умовах праці (географічних, геологічних і підвищеного ризику для здоров'я).

В інших випадках складання трудового договору в письмовій формі необов'язкове, можливе складання в усній формі. Трудовий договір може бути: безстроковим – що укладається на невизначений термін; строковим – на визначений строк, встановлений за погодженням сторін; таким, що укладається на час виконання певної роботи.

Особливою формою трудового договору є контракт, в якому угодою сторін встановлюються: строк дії, права, обов'язки і відповідальність сторін (у тому числі матеріальна), умови матеріального забезпечення та організації праці й умови розірвання договору з працівником. Вимоги контракту двосторонні, конкретніші й чіткіше обумовлені, порівняно з трудовим договором, як стосовно працівника, так і підприємства. Наприклад, у контракті можуть визначатися додаткові, крім встановлених чинним законодавством, підстави його розірвання. А щодо

державних службовців вимоги контракту можуть навіть порушувати вимоги трудового законодавства.

Контракт складається тільки у письмовій формі у двох примірниках, що мають однакову юридичну силу і зберігаються у кожної зі сторін контракту. Усі зміни, які вносяться до контракту за згодою сторін, також повинні оформлюватися у письмовій формі. За згодою працівника копію укладеного з ним контракту може бути передано профспілковому чи іншому органу, уповноваженому працівником представляти його інтереси, для здійснення контролю за додержанням умов контракту.

У контракті повинні бути вказані: обсяги пропонованої роботи і терміни її виконання; вимоги щодо якості; строк дії контракту; права, обов'язки та взаємна відповідальність сторін; умови оплати праці; умови підвищення або зниження обумовленого сторонами розміру оплати праці; доплати і надбавки; премії, винагороди за підсумками роботи за рік чи інший період; участь у прибутках підприємства (якщо це передбачено статутом); організація праці; режими робочого часу і часу відпочинку працівника, кількість годин на тиждень, вихідні дні; тривалість відпустки працівника, яка не може бути меншою від встановленої законодавством для цієї категорії працівників; умови виплати відповідної компенсації, наприклад, якщо для службових поїздок працівник використовуватиме власний автомобіль; підстави припинення та розірвання контракту (у контракті можуть визначатися додаткові, крім встановлених чинним законодавством, підстави його розірвання); передбачати зобов'язання роботодавця щодо компенсації моральних та матеріальних збитків, заподіяних працівникові у разі дострокового розірвання контракту; соціально-побутові умови (соціальне страхування, можливість одержання кредитів, дотацій на купівлю житла, путівок, транспорту, медичне страхування, транспортні видатки, харчування, видатки на медичне обслуговування тощо); інші умови, необхідні для виконання взятих на себе сторонами зобов'язань, з урахуванням специфіки роботи, професійних особливостей та фінансових можливостей підприємства. Оскільки бухгалтер

недосконало володіє правовою базою, тому можуть виникати деякі порушення трудового законодавства.

Якщо керівник підприємства дає розпорядження про видачу працівникові матеріальної допомоги на оздоровлення, то бухгалтер має право суму нарахованої матеріальної допомоги віднести на витрати підприємства, що, у свою чергу, зменшить оподатковуваний прибуток, а відповідно – і податок на прибуток. Така операція абсолютно законна й обґрунтована, якщо на підприємстві укладений колективний договір, у якому передбачаються такі виплати.

Розмір збитків, завданих підприємству, і відповідно сума відшкодування, яку необхідно внести винному працівнику або колективу (бригаді), визначається: із заподіяної підприємству шкоди – за фактичними втратами, на підставі даних бухгалтерського обліку, виходячи з балансової вартості (собівартості) матеріальних цінностей за вирахуванням зносу згідно з установленими нормами; у разі розкрадання, недостачі, умисного знищення або умисного псування матеріальних цінностей розмір шкоди визначається за ринковими цінами, що діють у цій місцевості на день відшкодування збитків. На підприємствах громадського харчування (на виробництві та в буфетах) і в комісійній торгівлі розмір шкоди визначається за цінами, встановленими для продажу (реалізації) цієї продукції і товарів.

Відповідно до п. 1 ст. 41 КЗпП, трудовий договір з ініціативи власника або уповноваженого ним органу може бути розірвано також у випадках одноразового порушення трудових обов'язків керівником підприємства, всіх форм власності (філіалу, представництва, відділення та іншого відокремленого підрозділу), його заступниками, головним бухгалтером підприємства, його заступниками, а також службовими особами митних органів, державних податкових інспекцій, яким присвоєно персональні звання, і службовими особами державної контрольно-ревізійної служби та органів державного контролю за цінами.

Власник зобов'язаний в день звільнення видати працівникові належно оформлену трудову книжку і провести з ним розрахунок, тобто виплату всієї суми, що належить йому від підприємства на день звільнення.

Аналіз досліджених нами матеріалів дає підстави вважати, що невиплата звільненому працівникові всіх сум, що належать йому від власника, є тривалим правопорушенням, а тому працівник може визначити остаточний обсяг своїх вимог на момент припинення такого правопорушення, яким є день фактичного розрахунку.

Однак юристи не погоджуються із тим, що за порушення трудових прав працівника при одному звільненні можливе одночасне застосування стягнення середнього заробітку як за статтею 117 КЗпП України так і за статтею 235 КЗпП України, тобто подвійне стягнення середнього заробітку, оскільки це буде не неправомірно стосовно працівника, який отримує одну заробітну плату.

Конкретний спосіб, на підставі якого здійснюється відшкодування моральної шкоди, обирається потерпілою особою з урахуванням характеру правопорушення, його наслідків та інших обставин (статті 3, 4, 11, 31 ЦПК України).

При звільненні працівника виплата всіх сум, що належать йому від підприємства, проводиться в день звільнення. Якщо працівник в день звільнення не працював, то зазначені суми мають бути виплачені не пізніше наступного дня після пред'явлення звільненим працівником вимоги про розрахунок. Про нараховані суми, належні працівникові при звільненні, власник або уповноважений ним орган повинен письмово повідомити працівника перед виплатою зазначених сум.

Поряд з поняттям «трудовий спір» у правовій літературі часто вживається термін «трудовий конфлікт». Ці категорії не є тотожними і їх необхідно розмежовувати. Конфлікт виникає внаслідок розбіжностей і так само, як і вони, є другою, більш активною передумовою спору.

Важливо мати на увазі, що у суб'єктів трудового права є можливість розв'язання конфлікту добровільно, мирним шляхом, за допомогою переговорів. Трудовий конфлікт вирішується шляхом примирення, компромісу, тобто захист інтересів його учасників має непозовний характер. Якщо трудовий конфлікт не вирішується його учасниками і виникає необхідність залучення з метою його

вирішення спеціальних уповноважених на те органів, то він перетворюється у трудовий спір.

У цьому сенсі роботодавець перебуває у більш вигашному положенні: вся необхідна документація у нього зберігається спочатку, і юридично він захищений від будь-яких неправомірних вимог з боку працівника. Тому страждають самі працівники, які перебувають в уразливому становищі через нестачу інформації і неможливість підкріпити свою позицію посиленнями на документи.

Чітка організація облікової роботи з розрахунків з оплати праці має важливе значення, оскільки є найбільш відповідальною та трудомісткою. На окремих досліджуваних підприємствах наявні неофіційні позаоблікові нарахування й виплати оплати праці працівникам без сплати встановлених законодавством податків і платежів, так звана заробітна плата «у конвертах». Цей момент потребує вивчення сучасних підходів до організації обліку і контролю. Проблема легалізації фонду оплати праці для України є актуальною і суттєво невирішеною протягом багатьох років.

Основна проблема у процесі легалізації оплати праці — значні податки. Найбільші податки саме за робоче місце, адже людям (а, отже, і державі, суспільству) добре, коли вони мають гарну, відповідну роботу для кожного і можуть забезпечити себе, не потребують додаткової допомоги від держави, мають можливість підвищити свою кваліфікацію.

Поняття «заробітна плата» і «оплата праці», які використовуються в обліку і законодавстві, що регулюють і обліковують трудові відносини, є рівнозначними в аспекті наявності у сторін, які перебувають у трудових відносинах, прав і обов'язків щодо оплати праці, умов їх реалізації та наслідків, що мають настати у разі невиконання цих обов'язків.

Трудові відносини роботодавця із працівником розпочинаються із укладання трудового договору, який оформляється наказом чи розпорядженням власника або уповноваженого ним органу, та повідомлення ДФС про прийняття працівника на роботу. Повідомлення про прийняття працівника на роботу подається власником

підприємства до територіальних органів ДФС за місцем обліку їх як платника ЄСВ до початку роботи працівника за укладеним трудовим договором.

Права й обов'язки у суб'єктів правовідносин можуть виникати на різних підставах, але найчастіше вони виникають за угодами, тобто внаслідок добровільних дій, спрямованих саме на встановлення, зміну або припинення взаємних прав і обов'язків. Так є у цивільному праві, так є і в трудовому. Основним документом, який регулює трудові відносини, є Кодекс законів про працю України (далі – КЗпП). Статтею 21 КЗпП визначені основні зобов'язання сторін трудового договору.

Порядок відшкодування моральної шкоди у сфері трудових відносин регулюється статтею 237-1 КЗпП України, яка передбачає відшкодування власником або уповноваженим ним органом моральної шкоди працівнику в разі, якщо порушення його законних прав призвели до моральних страждань, втрати нормальних життєвих зв'язків і вимагають від нього додаткових зусиль для організації свого життя. Порядок відшкодування шкоди визначається законодавством.

На сьогодні законодавством передбачено: дисциплінарну, адміністративну, матеріальну, фінансову та кримінальну відповідальності. Такі види відповідальності застосовуються незалежно один від одного. На підставі результатів перевірки посадових осіб можна притягнути до адміністративної чи кримінальної відповідальності, а саме підприємство — до фінансової.

Максимальний розмір штрафу не може перевищувати п'яти відсотків середньомісячного фонду заробітної плати за попередній рік юридичної чи фізичної особи, яка відповідно до законодавства використовує найману працю.

Загальними підставами накладення матеріальної відповідальності на працівника є наявність прямої дійсної шкоди. Посадову особу, яка винна у порушенні трудового законодавства або оплати праці можна притягнути до дисциплінарної відповідальності за ст. 41 та ст. 147 КЗпП. Адміністративна відповідальність на посадових осіб підприємства накладається на підставі рішення суду. Сплата штрафу не звільняє від усунення порушень законодавства про працю.

Суб'єктами відповідальності можуть бути власники підприємств, керівники, їх заступники, керівники структурних підрозділів, головні бухгалтери, а також інші посадові особи, які безпосередньо відповідають за дотримання законодавства про працю.

Адміністративна відповідальність настає за порушення трудового законодавства. Вона передбачена Кодексом України про адміністративні правопорушення (далі – КпАП), та полягає в застосуванні до конкретних винних осіб заходів адміністративного стягнення, якими зазвичай є штрафи. Відповідно до ст. 41 КпАП, порушення встановлених строків виплати заробітної плати, виплата її не в повному обсязі, а також інші порушення вимог законодавства про працю тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності в розмірі від 30 до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (далі – НМДГ).

Специфіка дисциплінарної відповідальності полягає в тому, що на кожному підприємстві вона може мати особливості і притягнення до неї залежить більше від бажання роботодавця. КЗпП тільки описує загальні її норми. Відповідно до ст. 147 КЗпП, за порушення трудової дисципліни до працівника може бути застосовано тільки один з таких видів стягнення: догана; звільнення.

Головні бухгалтери та їх заступники несуть обмежену матеріальну відповідальність у розмірі заподіяної з їх вини шкоди, але не більше свого середнього місячного заробітку, якщо шкоду підприємству заподіяно зайвими грошовими виплатами працівникам, неправильною постановкою обліку і зберігання матеріальних чи грошових цінностей, невжиттям необхідних заходів до запобігання простоям (п. 2 ст. 133 КЗпП).

Для того, щоб зобов'язати роботодавців виплачувати своїм працівникам зарплату не нижче мінімальної, розмір якої з 1 жовтня 2020 року становить 5000 грн., а з 1 січня 2021 року 6000 грн., держава суттєво посилила відповідальність за порушення у сфері трудових відносин. Крім фінансової, за порушення вимог трудового законодавства передбачена адміністративна та кримінальна



відповідальності. Сплата штрафу не звільняє від усунення порушень законодавства про працю.

Встановлено відповідальність юридичних і фізичних осіб підприємців у випадку недопущення «контролерів» до проведення перевірки — штраф у трикратному розмірі мінімальної заробітної плати, крім випадків, коли темою перевірки є відсутність оформлення трудових договорів із працівниками або їх оформлення з порушеннями та виплата зарплат «у конверті» (без нарахування та сплати ЄСВ та податків).

Основні види порушень трудового законодавства, за які контролюючі органи можуть накласти санкції на юридичних осіб, вказані у ст. 265 КЗпП та на посадових осіб підприємств, незалежно від форми власності, – у КУпАП.

Відповідальність бухгалтера залежить від умов за якими він оформлений на роботу. Якщо бухгалтер – найманий працівник, то відносини між сторонами регулюються нормами трудового законодавства. Безпосередньо з бухгалтером не укладається договір про повну матеріальну відповідальність, а от якщо він працює ще й касиром, тоді як із касиром з ним укладається договір. Також у випадку вчинення штатним бухгалтером правопорушення або злочину його можна притягти до адміністративної та кримінальної відповідальності.

Якщо бухгалтер – позаштатний працівник підприємства, норми КЗпП на нього не поширюються. Оскільки бухгалтер, який надає послуги за договором цивільно-правового характеру, не є найманим працівником, притягти його до дисциплінарної або матеріальної відповідальності, згідно з КЗпП, неможливо.

Бухгалтер, який надає послуги за договором про надання послуг, несе лише цивільно-правову відповідальність, яка передбачена самим договором, наприклад у вигляді штрафних санкцій, відшкодування збитків. Головний бухгалтер, який організує ведення обліку, складає звітність, виконує адміністративно-господарські обов'язки, є службовою або посадовою особою в розумінні кримінального та адміністративного законодавства. Бухгалтер, як і керівник підприємства, несе відповідальність за дотримання законодавства, у тому числі трудового.

Фактичний розмір шкоди, що перевищує її номінальний розмір, межу матеріальної відповідальності працівників за шкоду, заподіяну підприємству, визначає суд. Розмір шкоди, що підлягає покриттю і заподіяна з вини кількох працівників, визначається для кожного з них з урахуванням ступеня вини, виду і межі матеріальної відповідальності.

Утримання із заробітної плати працівника суми завданого ним збитку, яка не перевищує середнього місячного заробітку такого працівника, здійснюється бухгалтерією підприємства на підставі наказу (розпорядження) керівника, засновника або вищого органу. Такий наказ повинен бути виданий не пізніше, ніж через два тижні з дня виявлення заподіяної працівником шкоди, і звернений до виконання не раніше, ніж за сім днів з дня повідомлення про це працівникові. Працівник повинен визнати свою провину, погодитися з визначеною підприємством сумою збитків і дати свою згоду на утримання цієї суми із заробітної плати. Бажано додатково узгодити з працівником періодичність і розмір утримань. Виходячи з чинних норм законодавства виділимо такі види відповідальності: дисциплінарна; матеріальна; цивільно-правова.

Згідно з частиною третьою ст. 8 Закону про бухгалтерський облік, відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи (частина восьма ст. 9 Закону про бухгалтерський облік). Водночас порядок стягнення матеріальної відповідальності регулюється нормами КЗпП.

Тобто бухгалтер відповідає за ведення обліку згідно з вимогами, встановленими законодавством, а директор як уповноважена особа власника — за організацію обліку. Конкретні обов'язки головних осіб підприємства мають

визначатися у посадових інструкціях. У разі виявлення невідповідності первинного документа вимогам законодавства у сфері бухгалтерського обліку такі документи з письмовим обґрунтуванням передаються керівнику підприємства.

Не підлягає кримінальній відповідальності особа, яка відмовилася виконувати злочинний наказ або розпорядження. Особа, що виконала злочинний наказ або розпорядження, за дії, вчинені з метою виконання такого наказу або розпорядження, підлягає кримінальній відповідальності на загальних підставах.

За наявності в посадовій інструкції бухгалтера обов'язку скласти відповідну звітність (у нашому випадку — розрахунок за формою № 1ДФ) та у разі накладення на підприємство штрафу за помилки в ній підприємство має право притягнути бухгалтера до матеріальної відповідальності в розмірі сплаченого штрафу, але не більше середньої місячної зарплати.

Типовим положенням про бухгалтерську службу, затвердженим постановою № 59, передбачалося, що саме керівник несе відповідальність за незаконність здійснення операції, якщо головний бухгалтер письмово повідомив його про це. Однак наразі цей документ не застосовується, на що звертав увагу Мінфін України у листі № 31-34000-10-5/3091. Тому є всі підстави вважати, що за виконання незаконного розпорядження головний бухгалтер і директор відповідатимуть спільно (табл.3.1).

Питання трудової дисципліни визначаються правилами внутрішнього трудового розпорядку, які затверджує трудовий колектив за поданням власника або уповноваженого ним органу і виборного органу профспілки на основі типових правил.

До відповідальності за одноразове порушення, згідно з п. 1 ст. 41 КЗпП, притягуються працівники, які виконують організаційно-розпорядчі функції, і не обов'язково їх посада має називатися керівник (заступник, керівник). У випадку притягнення до відповідальності за цією статтею аналізуються обов'язки, які виконують відповідні працівники.

Таблиця 3.1

## Можливе укладання договору про повну матеріальну відповідальність

Директор	Головний бухгалтер
Якщо йому в установленому порядку (відповідно до робочої інструкції, наказу, розпорядження) передбачається розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт видами робіт, пов'язаними зі збереженням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва довірених працівникам цінностей (лист № 149/13/84-15)	Виконання ним функцій касира. Перелік № 447/24, яким передбачено, що договір про повну матеріальну відповідальність укладається з касиром

Примітка. Запропоновано автором за результатами проведеного дослідження.

Підприємці, які використовують найману працю, згідно зі статтею 265 КЗпП, несуть фінансову відповідальність за порушення встановлених термінів виплати зарплати працівникам, інших виплат, передбачених законодавством про працю, більш ніж за один місяць, виплату не в повному обсязі; адміністративну відповідальність – за порушення встановлених термінів виплати заробітної плати, виплату її не в повному обсязі.

При вирішенні питання, чи належить керівник до осіб, трудовий договір з якими може бути розірвано на підставі п. 1 ст. 41 КЗпП, необхідно враховувати як майнову, так і територіальну відокремленість структурного підрозділу, який він очолює, а також брати до уваги, що за загальними положеннями про організаційну структуру підприємства, визначеними у ст. 64 Господарського кодексу, підприємство має право створювати філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, погоджуючи питання про розміщення таких підрозділів підприємства з відповідними органами місцевого самоврядування в установленому законодавством порядку. Такі відокремлені підрозділи не мають статусу юридичної особи і діють на основі положення про них, затвердженого підприємством. Особи, які очолюють такі підрозділи, мають статус керівника

відокремленого підрозділу, який виконує організаційно-розпорядчі функції (ухвала № 6-3105ск11).

Штрафи можуть бути накладені на підставі: рішення суду про оформлення трудових відносин із працівником, який виконував роботу без укладення трудового договору; акта про виявлення під час перевірки суб'єкта господарювання або роботодавця ознак порушення законодавства про працю або зайнятість населення; акта документальної виїзної перевірки Державної Фіскальної Служби, її територіального органу, в ході якої виявлені порушення законодавства про працю.

Бухгалтерам рекомендовано приділити велику увагу правильності оформлення наказів про прийняття працівників на роботу, оскільки при визнанні недійсного наказу підприємство сплачує штраф. Якщо наказ оформлений правильно, але підприємство несвоєчасно повідомило фіскальну службу про прийняття працівника на роботу, за таке порушення підприємство сплачує штраф. Штрафи накладає Управління Держпраці на підставі винесених постанов у ході планової чи позапланової перевірки роботодавця.

Загальний розмір усіх відрахувань з ініціативи роботодавця не повинен перевищувати 20% заробітної плати працівника (ст. 138 ). Зазначена гранична величина розраховується з суми заробітної плати, що залишилася після утримання ПДФО. Якщо у працівника є також утримання за виконавчими документами, то вони здійснюються в першу чергу, і якщо їх розмір менше 20%, то роботодавець має право стягнути заборгованість працівника, але при цьому сукупний розмір утримань (за виконавчими листами та з ініціативи роботодавця) не повинен перевищувати 20% заробітної плати. Якщо ж утримання за виконавчими документами становлять понад 20% заробітної плати працівника, то роботодавець не має права утримати ще й заборгованість працівника.

Утримання із заробітної плати працівника здійснюються тільки у випадках, передбачених законами. Не допускаються утримання з виплат, на які відповідно до закону не застосовується стягнення. Утримання із заробітної плати можна об'єднати в кілька груп: обов'язкові утримання відповідно до чинного

законодавства; утримання зайво нарахованої та виплаченої заробітної плати з вини працівників бухгалтерії або інших служб; утримання за заявою працівника; утримання за розпорядженням власника або уповноваженого ним органу; утримання за рішенням суду.

При стягненні збитків із заробітної плати необхідно дотримуватися встановлених законодавством термінів між датою виявлення заподіяної шкоди і датою видання розпорядження про стягнення збитків – не більше двох тижнів; між датою повідомлення працівника про розпорядження та датою фактичного утримання – не менше семи днів.

Утримання із заробітної плати бувають такі: обов'язкові утримання – відповідно до чинного законодавства (податки і відрахування, утримання за виконавчими документами, такими, як виплата боргу або оплата збитку третім особам, аліментів та ін.); утримання з ініціативи роботодавця у випадках, відповідно до трудового кодексу (про це нижче); утримання за заявою працівника (найчастіше за заявою працівника утримуються різні внески).

У результаті проведеного дослідження виявлено, що питання трудових спорів майже не висвітлюється в літературі з обліку. Проаналізувавши реєстр судових справ у м. Вінниця, можна зробити висновок, що найчастіше трудові спори виникають у сфері неправильного нарахування заробітної плати, різних видів незаконних утримань, несвоєчасної виплати заробітної плати (Додаток Н). Внаслідок таких порушень підприємство несе зайві судові витрати, а бухгалтер стає безпосереднім учасником трудових спорів. Запропонована система інтегрованого обліку дозволить усунути та попередити ряд помилок в обліку зарплати та стимулювальних виплат шляхом періодичного, можливо щоденного контролю фонду оплати праці та стимулювальних виплат за центрами відповідальності і загалом по підприємству.

### **3.2. Способи і прийоми аналізу витрат на оплату праці у виявленні відхилень у процесі господарювання**

Роль аналізу як засобу управління виробництвом з кожним роком зростає, що обумовлено необхідністю неухильного підвищення ефективності виробництва у зв'язку зі зростанням дефіциту і вартості сировини, підвищенням якості виробництва та створенням нових форм господарювання. Недооцінка ролі аналізу помилок в планах і прийнятті управлінських рішень приносить істотні втрати.

Аналіз на мікрорівні перебуває в стані постійного розвитку і вдосконалення. У цій сфері на сьогодні здійснюються ґрунтовні теоретичні розробки, методи і прийоми аналізу діяльності підприємств різних форм власності та сформувався теоретична база. Однак, як свідчить практика, здійснюється недостатньо глибокий і повний аналіз діяльності окремих хлібопекарних підприємств, який обмежується простим зіставленням показників; спостерігається відсутність факторного аналізу та потреба у детальному дослідженні ступеня впливу основних факторів на зміну результативних показників.

Нами пропонується наступний порядок аналізу щодо використання робочої сили: дослідження її чисельності, складу і структури, рівня кваліфікації та шляхів підвищення культурно-технічного рівня; перевірка даних про використання робочого часу та розробка необхідних організаційно-технічних резервів; вивчення форм, динаміки і причин руху робочої сили, дисципліни праці; аналіз впливу чисельності працівників на динаміку продукції (додаток Ж).

Показники цієї групи доцільно розраховувати виходячи із витрат на оплату праці, що включається до витрат на виробництво і реалізацію продукції. У тих випадках, коли напрямки зміни окремих показників не збігаються із зазначеними, зробити однозначні висновки про підвищення (зниження) ефективності використання витрат на оплату праці не можливо. У зв'язку з цим, пропонуємо детальне вивчення причин, що зумовили негативну динаміку розглянутих показників, і на цій основі здійснювати пошук резервів підвищення ефективності витрат на оплату праці.

Факторним аналізом можна визначити резерви підвищення ефективності використання витрат на оплату праці за рахунок кожного з виділених факторів і визначити напрямки подальшого аналізу (аналіз кадрового забезпечення підприємства, використання робочого часу, динаміки продуктивності праці, складу і структури фонду заробітної плати та ін.), який пропонується здійснювати з метою уточнення можливостей реалізації цих резервів.

Забезпеченість підприємства кадрами необхідної кваліфікації є передумовою раціональних витрат на оплату праці. У разі невідповідності фактичної чисельності персоналу плановій потребі, працівники залучаються для виконання робіт в надурочний час, святкові та вихідні дні (які в графіку роботи (змінності) не передбачені як робочі дні), що пов'язано з додатковими, незапланованими виплатами, а також може призвести до випуску продукції нижчої якості. Наслідком цього є збільшення собівартості продукції і відповідно, зниження ефективності витрат на оплату праці.

Аналіз кадрового забезпечення підприємства здійснюється в розрізі категорій і професійно-кваліфікаційних груп працівників, який доцільно проводити в цілому по підприємству і за окремими структурними підрозділами. Особливу увагу варто приділяти аналізу забезпеченості підприємства працівниками провідних професій.

З плином часу відбуваються кадрові зміни облікового складу працівників підприємства, пов'язані з прийомом на роботу і звільненням працівників. Часта зміна працівників може призвести до простоїв машин і устаткування, зниження продуктивності праці і якості роботи, додаткових витрат на звільнення і наймання працівників, навчання новоприйнятих працівників. Все це сприяє збільшенню собівартості продукції і зниженню ефективності витрат на оплату праці. Тому необхідним елементом аналізу кадрового забезпечення є вивчення руху робочої сили.

Аналіз руху працівників пропонуємо здійснювати в цілому по підприємству і за окремими його структурними підрозділами, в розрізі категорій і професійно-кваліфікаційних груп працівників. В основу аналізу руху працівників



підприємства рекомендовано покласти дослідження балансу руху кадрів підприємства.

Для оцінки інтенсивності руху працівників необхідно розраховувати абсолютні та відносні показники загального обороту, обороту з прийому, обороту зі звільнення, плинності, заповнення та сталості кадрів. Серед цих показників особливий інтерес представляє коефіцієнт плинності кадрів і його динаміка. Нормальне значення коефіцієнта становить 5–7%. Перевищення цього значення вказує на необхідність дослідження причин плинності кадрів та розробки заходів, спрямованих на її скорочення.

На основі результатів аналізу кадрового забезпечення підприємства виявляються категорії і групи працівників, фактична чисельність яких менше планової потреби, і розробляються заходи щодо закріплення кадрів, а також по залученню осіб необхідних професій та кваліфікації (в тому числі заходи, пов'язані зі зміною умов праці і його оплати). Реалізація цих заходів забезпечить економію фонду заробітної плати, зумовлену зменшенням напруженості в забезпеченості підприємства кадрами і пов'язану зі скороченням часу, відпрацьованого в надурочний час, святкові та вихідні дні, які в графіку роботи (змінності) не передбачені як робочі дні. З метою визначення резервів зазначеної економії доцільно проводити аналіз складу, структури та динаміки фонду заробітної плати.

Такий аналіз дозволяє виявити нераціональні виплати і визначити напрямки покращення використання фонду заробітної плати. Аналіз має проводитися в цілому по підприємству і за окремими його структурними підрозділами, категоріями або професійно-кваліфікаційними групами працівників, особливо за тими підрозділами, категоріями або групами працівників, де мають місце втрати і непродуктивні витрати робочого часу, а також за категоріями робітників.

Під складом витрат на оплату праці розуміється перелік, що включає до відповідні виплати. Структура витрат на оплату праці – це сукупність питомої ваги різних виплат в загальній сумі витрат на оплату праці, до якого включаються такі види виплат: заробітна плата за виконану роботу і відпрацьований час;

виплати стимулювального характеру; виплати компенсаційного характеру; оплата за невідпрацьований час; інші виплати, що включаються до складу витрат на оплату праці.

У процесі аналізу варто мати на увазі, що витрати на оплату праці підприємства складаються із витрат, що включаються до витрат з виробництва і реалізації продукції і адміністративних витрат, інших витрат операційної діяльності, не операційних витрат. З метою поліпшення структури витрат на оплату праці необхідно звернути увагу на питому вагу наступних виплат: за виконану роботу і відпрацьований час в частині непродуктивних виплат, пов'язаних з виготовленням забракованої продукції, виправленнями браку, відхиленнями від технологічного процесу, а також виплат між розрядної різниці працівникам, які виконують роботи нижче присвоєних розрядів, доплат низькооплачуваним працівникам; компенсаційного характеру в частині доплат за роботу в надурочний час, вихідні та святкові дні, які в графіку роботи (змінності) не передбачені як робочі дні, а також доплат за роботу в шкідливих і небезпечних умовах праці; за невідпрацьований час, пов'язаних з оплатою відпусток, що надаються з ініціативи наймача, оплатою простоїв з вини наймача.

Аналіз динаміки окремих виплат з фонду заробітної плати дозволяє з'ясувати причини абсолютної зміни фонду заробітної плати. При цьому особливий інтерес представляє сума виплат, яка підлягає повному або частковому скороченню. Сума цих виплат є резервом поліпшення структури фонду заробітної плати. Удосконалення структури фонду заробітної плати повинно спиратися на аналіз рівня та динаміки заробітної плати підприємства, аналіз основних елементів підприємства заробітної плати, а також на результати соціологічного опитування працівників, що передбачає вивчення їх мотивації до праці, задоволеності чинною системою оплати праці і рівнем заробітної плати.

Оцінка рівня і динаміки заробітної плати підприємства в умовах інфляції (коли показник номінальної заробітної плати недостатньо інформативний) ґрунтується на аналізі купівельної спроможності заробітної плати.

У процесі аналізу необхідно одночасно використовувати різні способи оцінки купівельної спроможності заробітної плати, зокрема: розрахунок індексу реальної заробітної плати, що характеризує відносну зміну купівельної спроможності заробітної плати. Індекс визначається як співвідношення індексу (темпу зростання) номінальної зарплати і індексу споживчих цін, обчислених до попереднього року; визначення співвідношення рівня оплати праці з мінімальним споживчим бюджетом для працездатного населення (далі – МСБ). Зазначене співвідношення дозволяє зробити висновки про те, наскільки повно заробітна плата на підприємстві виконує відтворювальну функцію. Співвідношення визначається діленням середньомісячної заробітної плати працівників (ЗП) в звітному році на середню величину МСБ в році, що аналізується.

У процесі аналізу варто враховувати, що індекс реальної заробітної плати найбільш точно відображає динаміку купівельної спроможності заробітної плати на підприємстві з відносно високим рівнем заробітної плати порівняно з МСБ. При відносно низькому рівні заробітної плати на підприємстві об'єктивну оцінку рівня заробітної плати та його зміни можна отримати на основі аналізу співвідношення середньомісячної заробітної плати на підприємстві з величиною МСБ.

Аналіз рівня і динаміки заробітної плати на підприємстві доцільно здійснювати з урахуванням рівня заробітної плати підприємств-конкурентів, середньої заробітної плати за видом економічної діяльності і рівня середньої заробітної плати України, а також рівня заробітної плати, що склався на місцевому ринку праці. Це дозволить оцінити позицію підприємства за рівнем заробітної плати своїх працівників і скоригувати власну політику оплати праці.

Аналіз рівня тарифних ставок (окладів) і розподілу працівників за рівнем ставок (окладів) дозволить зробити висновки про виконання на підприємстві тарифною заробітною платою функції відтворення робочої сили відповідної кваліфікації, а також дозволить оцінити її здатність стимулювання працівників до підвищення своєї кваліфікації і переходу в більш високі розряди.

Аналіз передбачає оцінку їх відповідності організаційно-технічним і технологічним умовам виробництва, його типу і завданням, які стоять перед підприємством (в тому числі завданням з випуску продукції, підвищення її якості, економії матеріальних ресурсів, ефективного використання обладнання), з урахуванням забезпеченості підприємства кадровим складом і досягнутого рівня організаційно-технічного нормування праці. В першу чергу має оцінюватись наявність обов'язкових умов застосування відрядної і погодинної форм оплати праці і їх систем. Відсутність хоча б однієї з умов ефективного застосування відрядної форми оплати праці викликає необхідність вивчення питання про введення погодинної форми оплати праці.

Визначення необхідного рівня оплати праці для різних категорій працівників вимагає вивчення ситуації на різних ринках праці: для вищого керівництва – на національному, фахівців – на галузевому, технічних виконавців і робітників – на місцевому. Значні відмінності рівня оплати праці тієї чи іншої категорії працівників від ринкового рівня призводять до переходу компетентних працівників в інші підприємства, що пропонують більш привабливі умови праці, нездатності залучити кваліфікований персонал, руйнування певного психологічного середовища, яке покликане стимулювати високу якість роботи.

За результатами вивчення ринкового рівня заробітної плати та аналізу кадрового забезпечення підприємства виникає необхідність збільшення рівня заробітної плати, особливо тим категоріям і професійно-кваліфікаційним групам працівників, заробітна плата яких повинна підвищуватись у першу чергу або більшою мірою, ніж інших категорій (груп) працівників.

Разом з тим, підвищуючи тарифні ставки, підприємство бере на себе жорсткі зобов'язання, оскільки зниження їх практично неможливе, навіть за несприятливої економічної кон'юнктури в зв'язку з негативними соціальними наслідками.

З огляду на наявність альтернативних варіантів збільшення рівня заробітної плати, вимагає економічного обґрунтування формування внутрішньої політики оплати праці: попередній вибір варіанта політики оплати праці. На основі вивчення динаміки показників ефективності використання витрат на оплату праці

за останній звітний рік визначаються економічні передумови збільшення рівня заробітної плати. Збільшення рівня заробітної плати може мати місце при зростанні будь-яких двох з трьох перерахованих показників; уточнення варіанту політики оплати праці, яке здійснюється з урахуванням фінансового стану підприємства. Індикатором фінансової кризи на підприємстві є наявність заборгованості з оплати праці. У цьому випадку політика підприємства може бути спрямована тільки на збереження наявного рівня заробітної плати. У разі відсутності заборгованості з оплати праці аналізуються коефіцієнти, що характеризують платоспроможність підприємства, зокрема, коефіцієнт поточної ліквідності і коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами.

Якщо розрахункові значення будуть вище нормативних, розглядаються варіанти політики оплати праці, спрямовані на збільшення рівня середньомісячної заробітної плати. Далі підприємство розглядає шляхи збільшення заробітної плати. З цією метою, в першу чергу, аналізуються основні показники діяльності підприємства, динаміка вартості основних засобів і рівня фондоозброєності працівників. За результатами аналізу основних фінансово-економічних та трудових показників визначаються основні заходи, проведення яких дасть змогу реалізувати виявлені в процесі аналізу резерви економії витрат на оплату праці.

У найбільш загальному вигляді основні напрямки зводяться до наступного: вирішення проблеми забезпеченості підприємства кадрами необхідної кваліфікації і скорочення плинності кадрів, що дозволить скоротити час, відпрацьований понаднормово, у вихідні та святкові дні, які в графіку роботи (змінності) не передбачені як робочі дні, і, відповідно, скоротити суму додаткових виплат компенсаційного характеру, пов'язаних з оплатою понаднормового часу, святкових і вихідних днів, інших подібних виплат. Рішення зазначеної проблеми передбачає вдосконалення кадрової політики та організації оплати праці (з точки зору забезпечення конкурентного рівня заробітної плати працівникам підприємства або окремим категоріям (групам) працівників), поліпшення умов праці.

Поліпшення умов праці є також передумовою скорочення суми виплат компенсаційного характеру в частині доплат за роботу в шкідливих умовах праці; поліпшення використання робочого часу, зокрема скорочення втрат і непродуктивних витрат робочого часу і, відповідно, скорочення суми виплат за невідпрацьований час (оплата відпусток, що надаються з ініціативи наймача, оплата простоїв з вини підприємства), виплат компенсаційного характеру в частині доплат за роботу в надурочний час, вихідні та святкові дні, а також непродуктивних виплат, пов'язаних з виготовленням, зіпсованої продукції, виправленням браку, відхиленнями від технологічного процесу.

Цей напрямок передбачає вдосконалення організації праці та заробітної плати за рахунок стимулювання виробництва якісної продукції і підтримки технологічної, виробничої та трудової дисципліни (за допомогою оновлення або коригування системи преміювання); скорочення частки низькооплачуваних працівників, заробітна плата яких є нижчою від розміру мінімальної заробітної плати, що дозволить скоротити суму доплат низькооплачуваним працівникам. Вирішення цієї проблеми передбачає вдосконалення організації праці та заробітної плати, в тому числі збільшення тарифної частини оплати праці.

Важлива роль аналізу в сучасних умовах полягає у підготовці інформації для планування і прогнозування. Затвердження планів для підприємства одночасно є і прийняттям рішень, які забезпечують розвиток виробництва в майбутньому. У нових економічних умовах, на нашу думку, хлібопекарні підприємства мають більше уваги звернути на оперативний і перспективний аналіз, тому що кожне підприємство зацікавлене в тому, щоб забезпечити перемогу в конкурентній боротьбі і отримати максимум прибутку, що повинно бути обґрунтоване відповідними аналітичними розрахунками. За періодичністю проведення аналіз може бути щоденним, щомісячним, кварталним і річним. Термін проведення аналізу визначаються колом досліджуваних показників. Так, поточний щоденний аналіз обмежується невеликою кількістю показників, що використовуються для оперативного управління. До них належить: обсяг випуску і реалізації продукції,

номенклатура і асортимент продукції, якість продукції, відхилення від норм і нормативів витрат із заробітної плати.

Облік витрат ведеться щодня наростаючим підсумком з початку місяця. Щоденний аналіз дозволяє своєчасно, активно впливати на хід виробництва. Ефективність аналітичної роботи безпосередньо залежить від своєчасного виявлення резервів і проведення відповідних заходів щодо їх мобілізації.

В оцінці продуктивності праці аналіз дав можливість: визначити інтенсивні й екстенсивні фактори її зростання і на цій основі виявити, класифікувати та розрахувати вплив факторів; дослідити якість застосовуваних норм виробітку, їх виконання і вплив на зростання продуктивності праці; виявити резерви подальшого підвищення продуктивності та розрахувати їх вплив на динаміку продукції.

Опрацювання питань аналітичних розрахунків з метою оцінювання ефективності витрат на оплату праці дозволило запропонувати для проведення аналітичних процедур показники трудомісткості: господарської діяльності, бізнесу та доданої вартості:

$$\text{ТГД} = \text{ВОП} / \text{ОВП}, \quad (1)$$

$$\text{ТБП} = \text{ВОП} / \text{ЧДП}, \quad (2)$$

$$\text{ТДВ} = \text{ВОП} / \text{ДВП}, \quad (3)$$

де ТГД, ТБП, ТДВ – трудомісткість, відповідно, господарської діяльності, бізнесу, доданої вартості; ВОП – витрати на оплату праці; ОВП – операційні витрати підприємства; ЧДП – чистий дохід підприємства; ДВП – додана вартість, створена на підприємстві.

Аналіз діяльності є сполучною ланкою між обліком і прийняттям управлінських рішень. У процесі його здійснення облікова інформація проходить аналітичну обробку, проводиться порівняння досягнутих результатів діяльності з даними за минулі періоди часу, з показниками інших підприємств і середньогалузевими, визначається вплив різноманітних факторів на результати господарської діяльності, виявляються недоліки, помилки, невикористані можливості, перспективи і ін. За допомогою аналізу досягається осмислення,

розуміння інформації, а на основі результатів аналізу приймаються управлінські рішення. Аналіз передбачає рішення і дії, обґрунтовує їх доцільність та є основою наукового управління виробництвом, підвищує його ефективність. Ці рекомендації з аналізу ефективності організації оплати праці на підприємстві базуються на представленій концепції і призначені для надання методичної допомоги хлібопекарним підприємствам при виконанні аналітичних досліджень, орієнтованих на пошук напрямків вдосконалення організації оплати праці і внутрішньої політики з оплати праці.

Динаміку трудомісткості бізнесу в хлібопекарних підприємствах (КВЕД 10.71) наведено на рис. 3.2.

**Рис. 3.2. Трудомісткість бізнесу в хлібопекарних підприємствах України**



Джерело: Узагальнено і побудовано автором на основі даних Державної служби статистики (<http://www.ukrstat.gov.ua/>)



Результати дослідження можуть бути використані підприємствами незалежно від форми власності і здійснюваних ними видів економічної діяльності. Аналізу системи основних фінансово-економічних показників діяльності підприємства, що відображають ефективність його функціонування в базовому (звітному) періоді передують детальний аналіз трудових показників. Система включає показники, що містяться у формах звітності, дані бухгалтерського обліку, а також розрахункові аналітичні показники.

Ефективність оплати праці, її відповідність цілям і завданням, які стоять перед підприємством, дає змогу встановити комплексний аналіз ефективності оплати праці. Системне здійснення аналізу передбачене за такими напрямками: аналіз фінансово-економічних та трудових показників – дослідження ефективності оплати праці на основі системи кількісних показників, орієнтоване на отримання висновків про доцільність вдосконалення оплати праці; аналіз оплати праці на підприємстві, якісна оцінка ефективності заробітної плати на основі вивчення основних її складових, орієнтована на визначення напрямків вдосконалення оплати праці; аналіз ефективності оплати праці на базі соціологічного інструментарію – вивчення раціональності оплати праці і пошук шляхів її розвитку на основі неформальної інформації (даних соціологічного опитування працівників підприємства). Концепція комплексного аналізу ефективності оплати праці на підприємстві представлена на рис. 3.1.

Висновки про ефективність витрат на оплату праці в звітному періоді можуть бути отримані на підставі аналізу динаміки системи економічних показників, які: включають два коефіцієнта, що дозволяють оцінити раціональність пропорцій між темпами зростання обсягу виробництва продукції у фактичних цінах і фонду заробітної плати, темпами зростання продуктивності праці (обчисленої на основі показників обсягу виробництва продукції і реальної середньої заробітної плати; належать до показників, що характеризують «зарплатоємкість продукції, товарів (робіт, послуг)»; належать до чотирьох показників, які характеризують «зарплатовіддачу» в частині обсягу виробництва, виручки від реалізації і

прибутку від реалізації продукції, товарів (робіт, послуг), а також чистого прибутку.

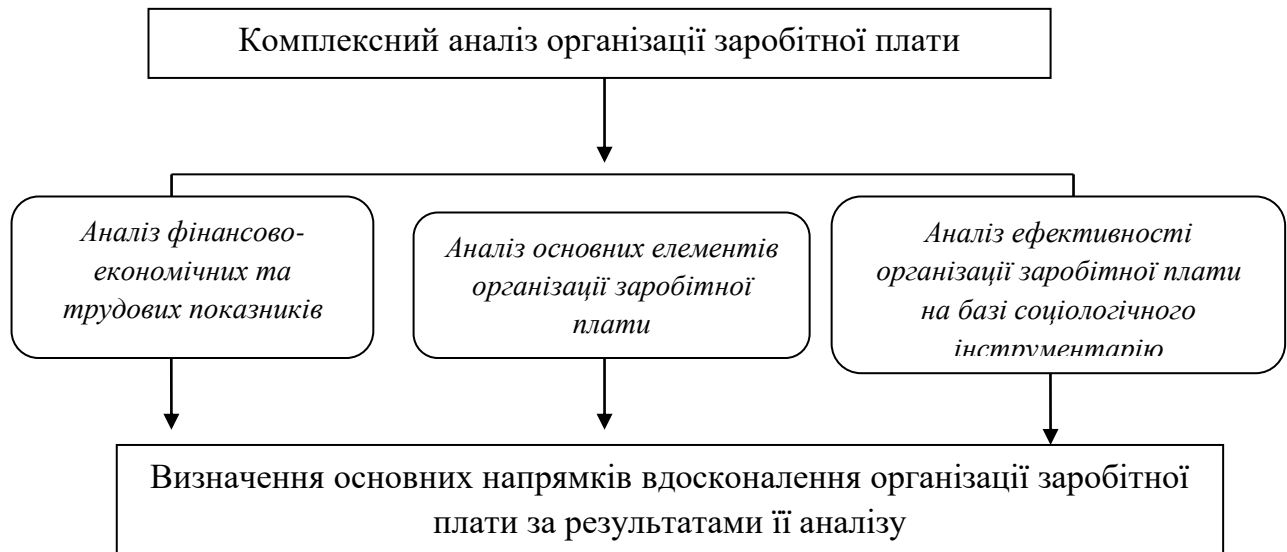


Рис. 3.3. Основні напрямки комплексного аналізу ефективності системи оплати праці  
Джерело: власна розробка автора.

При вивченні динаміки показників доцільно здійснити порівняння фактичних показників за базовий період (звітний рік) зі своїми плановими значеннями (для виявлення нереалізованих можливостей), а також зі значеннями показників за періоди, що передують базовому (для оцінки економічного розвитку підприємства). Для отримання найбільш обґрунтованих висновків динаміку основних показників доцільно вивчати за 3–5 останніх років на підставі річних звітів підприємства і пояснювальних записок до них за відповідні роки.

Бухгалтер-аналітик інформує менеджера (керівників) про випадки відхилень отриманих результатів від планових показників за окремими дільницями виробництва (за окремими напрямками господарської діяльності), тим самим допомагає здійснювати процес контролю і регулювання, проводячи оперативний аналіз виробничих результатів і визначаючи слабкі місця виробництва.

Цей спосіб управління (за відхиленнями) звільняє менеджерів (керівників) від необхідності приділяти час і увагу тим операціям виробничого процесу, які

здійснюються відповідно до планів, і дає можливість інформувати вище керівництво про те, на яких ділянках виробництва не вдається досягти планових показників. Таким чином, для здійснення процесу контролю і регулювання використовуються дані інтегрованого обліку у вигляді зведених даних про отримані результати, в яких дається порівняльний аналіз фактичних результатів і запланованих для кожного центру відповідальності показників.

Зазначимо, що аналіз кадрового забезпечення підприємства не дозволяє зробити висновок про повноту використання робочої сили. Оцінка ефективності використання персоналу підприємства може бути отримана на основі аналізу використання фонду робочого часу і аналізу продуктивності праці. При цьому аналіз використання фонду робочого часу дозволяє дати характеристику екстенсивного використання трудових ресурсів, а аналіз динаміки продуктивності праці – характеристику їх інтенсивного використання (Додаток Ж)

Підвищення продуктивності праці дозволяє знизити витрати на виробництво і реалізацію продукції, товарів, збільшити обсяг виробництва і реалізації продукції, забезпечити зростання прибутку і заробітної плати працівників, підвищити конкурентоспроможність підприємства.

Аналіз динаміки продуктивності праці проводиться як в цілому по підприємству, так і за окремими виробничими підрозділами і ділянками, видами продукції або робіт. Найбільш загальним показником продуктивності праці є середньорічний виробіток одного працівника основної діяльності в порівняльних цінах.

Представлені в дослідженнях методики передбачають можливість автоматизації розрахунків на основі запропонованої системи аналітичних таблиць, які можуть бути доопрацьовані з урахуванням специфіки функціонування конкретного підприємства.

### **3.3. Організація і методи здійснення внутрішнього контролю виплат з оплати праці як способи виявлення і попередження неефективних витрат**

Внутрішній контроль передбачає здійснення різних видів перевірки, які відрізняються залежно від предмета і об'єктів перевірки, поставлених цілей і завдань. Такий контроль включає спостереження, збір інформації, перевірку, аналіз, контроль, ревізію, пропозиції щодо об'єктів контролю для суб'єктів, що контролюються. Пропонуємо його здійснювати безперервно, лише окремі контрольні заходи можна здійснювати у міру потреби.

Усунення виявлених недоліків в організації обліку та внутрішнього контролю витрат на виробництво хліба і хлібобулочних виробів є можливістю до більш ефективної організації обліку витрат.

Завданням контролю на хлібопекарних підприємствах є: встановлення правильності документального оформлення, накопичення та списання витрат діяльності; перевірка правильності ведення обліку фактичних витрат та наступного включення їх до собівартості продукції, підтвердження законності і правильності відображення на рахунках обліку операцій з витрат діяльності; перевірка повноти, правильності та достовірності і відображення реальної інформації про витрати в оперативній бухгалтерській та інших видах звітності.

Незважаючи на значні досягнення в розвитку внутрішнього контролю, є ще ціла низка проблем у сфері теоретичних основ, методологічних положень та методики контролю на сучасних хлібопекарних підприємствах. Ряд проблем, що пов'язані із запровадженням та функціонуванням внутрішнього контролю потребують подальшого поглибленого вивчення та вирішення. Нині стан такого контролю на хлібопекарних підприємствах характерний відсутністю єдиного підходу до категоріального визначення; недосконалістю загальної методології та методики здійснення внутрішнього контролю витрат; відсутністю ефективної методики контролю.

У понятійно-термінологічних словниках з контролю, аудиту і ревізії внутрішній контроль трактується як система контрольних процедур, план

організації та методи управління підприємством з метою ефективного проведення бізнесу, захисту активів, запобігання помилок; поділяють контроль за характером господарських операцій на організаційно-технічний, адміністративно-економічний, внутрішньогосподарський. Головне призначення контролю полягає в тому, щоб рішення відповідних органів управління були оперативно передані відповідним структурам і ефективно реалізовані.

Викривлене відображення (або приховування) фактів діяльності підприємства в обліку може бути обумовлено: неправильним застосуванням законодавства, некоректним застосуванням облікової політики підприємства; неточностями в обчисленнях; помилковою класифікацією або оцінкою фактів, недобросовісними діями посадових осіб підприємства.

Недостатня розробка методичних документів та недоліки в підготовці кваліфікованих кадрів призводять до нерозуміння принципів та процедур здійснення внутрішнього контролю, що впливає на його розвиток та впровадження. Для кожного типу і виду підприємства будуть свої завдання контролю.

Недоліки внутрішнього контролю полягають у відсутності методичного забезпечення, зокрема типових форм робочих документів; недосконалої чинної нормативно-правової бази; недостатності кваліфікованих внутрішніх контролерів, що призводить до ототожнення його з фіскальним контролем, який викликає недовіру до такої системи та знижує її ефективність. Враховуючи це, постає проблема розробки ефективної стратегії розвитку внутрішнього контролю на підприємстві. Внутрішній контроль як підсистема управління підприємством бере за основу мету діяльності підприємства, створює і дотримується процедур, спрямованих на вклад у стійкий розвиток підприємства. Однак персонал не завжди їх розуміє або не завжди їх дотримується. Обов'язками служби внутрішнього контролю є оптимізація ризиків діяльності підприємства та забезпечення надійності показників звітності, сформованих на підставі даних інтегрованого обліку.

Підтверджувальний контроль полягає у перевірці значної кількості фактичного матеріалу, різних бухгалтерських записів для того, щоб зробити загальний висновок. Мету системи внутрішнього контролю визначає керівництво підприємства. Такий контроль може здійснюватись апаратом управління або спеціально створеною структурою.

Внутрішній контроль – це самостійна форма контролю, здійснюваного за виробничою, господарською і фінансовою діяльністю всередині окремої організації, її підрозділів, в безпосередньому взаємозв'язку з громадськими організаціями, завданням якого є систематичне і повсякденне спостереження за використанням всіх видів ресурсів і максимальне підвищення ефективності виробництва.

Внутрішньогосподарському контролю І. А. Белобжецький дав наступне визначення: «Бухгалтерський внутрішньогосподарський контроль – це одна з функцій управління, що виконується бухгалтерією підприємства, з метою об'єктивної оцінки економічної обґрунтованості, фінансової результативності та законності прийнятих управлінських рішень» [9].

Внутрішньогосподарський контроль, на думку В. І. Подольського, за діяльністю філій, цехів, дільниць, бригад, відділів, служб та інших внутрішньогосподарських формувань проводиться на підприємствах їх керівниками, фахівцями, штатними контролерами-ревізорами (контролерами) [173]. Терехов А. А. розглядає внутрішньогосподарський контроль як адміністративний і економічний (в тому числі бухгалтерський) [222].

Головним завданням внутрішнього контролю, з нашої точки зору, повинно бути забезпечення потреб органів управління в частині надання контрольної інформації з найрізноманітніших питань. Виділимо основні функції такого контролю: оцінка адекватності системи контролю – перевірка ланок управління (в тому числі бухгалтерської служби), надання обґрунтованих пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і рекомендацій щодо підвищення ефективності управління; оцінка ефективності діяльності – здійснення експертної оцінки різних

сторін функціонування підприємства (в тому числі сфери розрахунків з контрагентами) і надання обґрунтованих пропозицій щодо їх вдосконалення.

Важливо знати і вміти використати джерела інформації з оплати праці, без цього здійснювати перевірку неможливо.

Суб'єктами внутрішнього контролю виступають: суб'єкти підприємства (керівник, власник або підпорядкований йому орган – на них покладено обов'язок організувати контрольну діяльність на підприємстві); суб'єкти здійснення контролю (працівники підприємства, які підпорядковані керівнику підприємства; підрозділи апарату управління, на яких делеговано контрольні функції адміністрацією).

Об'єкти внутрішнього контролю залежать від особливостей підприємства і вимог його керівництва або власників, ними є не лише факти господарського життя і об'єкти обліку (майно, джерело його походження, господарські операції), а й економічні явища, які вже відбулися, і ті, які ще не є фактами, а перебувають у процесі розробки або виконання.

Об'єктами внутрішнього контролю, на думку проф. М. Т. Білухи, мають бути: система бухгалтерського обліку підприємства, достовірність звітності, стан майна, забезпеченість власними обіговими коштами, фінансова стійкість, платоспроможність, система управління підприємством, якість роботи економічних служб, оподаткування, нормування організації виробництва, виконавча дисципліна тощо [11].

Предметом внутрішнього контролю є: питання оцінки ефективності дії системи обліку на підприємстві; окремі питання прийняття управлінських рішень та управління засобами, зокрема напрямки діяльності і функції «центрів відповідальності»; засоби, що виділяються на вирішення поставлених завдань керівництвом підприємства; окремі найважливіші питання управління фінансовими ресурсами; організація виконання бюджетів.

Варто звернути увагу на правильність документального оформлення виплат працівникам та несуперечність їх здійснення нормам чинного законодавства та

положенням внутрішніх документів підприємства, ознайомлення з якими відбулися на першому етапі методичної стадії внутрішнього контролю.

З точки зору фахівців у сфері систем управління, до контрольних функцій рекомендовано віднести: оперативну, підпорядковуючу, превентивну, комунікативну, інформативну та захисну.

Про контрольні функції системи обліку судять за рівнем досягнення наступних показників безпомилковості реєстрації і обробки господарських операцій підприємства: наявність – відображені дійсно проведені операції; повнота – відображені всі реальні операції; арифметична точність – всі операції правильно підраховані; рознесення по рахунках – всі операції правильно рознесені по відповідних бухгалтерських рахунках; формальні дозволи – на кожну операцію отримано загальний або спеціальний формальний дозвіл; тимчасова визначеність – всі операції віднесені до відповідного звітнього періоду; подання і розкриття даних у звітності – всі дані правильно підсумовані і узагальнені, дотримані встановлені вимоги щодо порядку та обсягу розкриття інформації у звітності.

Головне завдання контролю виробничого циклу хлібопекарних підприємств – це контроль формування витрат за місцями їх виникнення і центрами відповідальності, виявлення конкретних причин відхилень від нормативних показників, виявлення винуватців, які впливають на витрати виробництва, якість готової продукції і забезпечують необхідною інформацією фахівців для прийняття ефективних управлінських рішень.

Необхідність дослідження проблем створення і розвитку внутрішнього контролю в хлібопекарних підприємствах обумовлена тим, що контроль є одним з доступних і недооцінених ресурсів, правильність використання яких може підвищити ефективність діяльності підприємства; він стає необхідним для власників підприємств, які передають безпосереднє ведення справ професійним менеджерам.

Хлібопекарне виробництво має свої особливості обліку і контролю, в яких приховані резерви підвищення його ефективності. Організація внутрішнього



контролю за ходом виробничого процесу та урахування особливостей технології виробництва сприятимуть підвищенню якості продукції, що випускається.

Організація дієвого контролю фактичного витрачання борошна та інших основних матеріалів на виробництво, відповідно до встановленого завдання, перевірка правильності оцінки матеріалів, списаних на виробництво, порядку нарахування оплати праці персоналу, непрямих витрат, пов'язаних з випуском хліба і хлібобулочних виробів,— все це складові системи внутрішнього контролю витрат на виробництво.

Ефективність здійснюваних процедур контролю залежить від чіткості визначення і зрозумілості їх посадовими особами. Сутність процедури контролю полягає в побудові організаційних та інформаційних моделей контролю, які дозволяють оптимізувати його здійснення за часом і якістю із застосуванням відповідної техніки. Для дотримання процедур контролю необхідне їх правильне документальне оформлення: цілі контролю; послідовність дій; періодичність здійснення контролю; відповідальний за контроль співробітник; документ, в якому відображено факт здійснення контролю.

Напрямки організації внутрішнього контролю пов'язані не лише з перевіркою відповідності фактичних витрат на виробництво до їх планових чи нормативних величин, а й з порядком визначення собівартості продукції, що виробляється.

Основними документами для здійснення внутрішнього контролю витрат на виробництво хліба і хлібобулочних виробів є звіти матеріально-відповідальних осіб. Виявлення відхилень між фактичними і нормативними (планованими) витратами за центрами відповідальності і відображення їх в обліку забезпечать постійний внутрішній контроль рівня витрат і ефективність використання всіх видів ресурсів, що задіяні у виробництві.

Внутрішній контроль вимагає від контролюючих осіб знання процедур контролю, методики їх застосування. Перераховані процедури становлять систему і використовуються з метою виявлення та попередження недоліків у діяльності підприємства.

На основі проведеного дослідження пропонуємо використовувати такі види процедури контролю:

1. *Санкція* – це дозвіл на здійснення господарських операцій – обов’язковий реквізит будь-якого первинного документа
2. *Розподіл відповідальності*: між різними особами чи підрозділами за виконання господарської операції; за виконання різних етапів здійснення господарської операції; під час ведення облікових реєстрів та складання звітності
3. *Обмеження доступу до активів*: укладення договорів про матеріальну відповідальність; затвердження переліку осіб, які мають право давати дозвіл на здійснення господарських операцій
4. *Фізичний контроль*: інвентаризація, контрольний обмір, контрольний запуск, лабораторний аналіз, спостереження
5. *Перевірка результатів діяльності*: перевірка та аналіз фактичних результатів діяльності порівняно з бюджетом; розгляд і порівняння відповідних категорій даних; порівняння внутрішніх даних із даними зовнішнього джерела; перевірка результатів за певними видами діяльності.

Об’єктами контролю є не самі виробничі ресурси і технологічний процес виробництва, а дії працівників (майстрів, лаборантів, експедиторів, зав. складом) відповідальних за збереження та ефективність використання виробничих ресурсів і готової продукції.

Чинна на обстежуваних нами підприємствах система внутрішнього контролю не повною мірою відповідає вимогам, що ставляться до неї, і має ряд суттєвих недоліків. Вирішення питань контролю покладено на різні функціональні служби підприємства, між якими не завжди досягається взаємозв’язок у роботі, спостерігаються розбіжності між працівниками в обов’язках і відповідальності щодо здійснення внутрішнього контролю.

Діяльність підприємства вимагає планування, управління, обліку, аналізу і контролю. Дотепер внутрішній контроль має певні недоліки у функціонуванні та потребує удосконалення та уточнення вимог до нього. Організація такого контролю є незмінним процесом, гарантом досягнення поставлених перед

підприємством цілей, а також необхідним важелем для прийняття раціональних і оперативних рішень з питань розвитку підприємства.

Внутрішній контроль в Україні не набув широкого застосування через відсутність необхідної інформації про способи і порядок його проведення, роль, функції, об'єкти, прийоми та способи. Відсутність розробок, що стосуються внутрішнього контролю, призвела до того, що на практиці його почали ототожнювати з бухгалтерією, що вважається принциповою помилкою.

Поняття «контроль» часто ототожнюють з ревізорами і податківцями. Насправді контроль – це складний процес зниження рівня інформаційного ризику, де контролери використовують різні технологічні прийоми і методи, які в цілому формують методологію контролю. Контроль – це процес забезпечення досягнення підприємством своїх цілей.

Термін «внутрішній контроль» ми визначаємо як збір інформації про об'єкт контролю, який здійснюється менеджментом підприємства в рамках виконуваних ним функцій. В широкому розумінні – це безперервний процес, що включає збір і аналіз інформації для прийняття оперативних управлінських рішень, орієнтованих на ефективну діяльність підприємства.

Під контролем розуміють організовану на підприємстві систему нагляду за дотриманням встановленого порядку ведення обліку та надійністю здійснюваних перевірок, що діють в інтересах управління або власників та регламентовані внутрішніми документами.

Система внутрішнього контролю на підприємстві складається з трьох самостійних, але взаємно скоординованих форм контролю: самоконтроль, або контроль власної роботи кожним працівником щодо себе; функціональний контроль, що здійснюється в рамках посадових обов'язків у вигляді нагляду особами, які займають керівні посади; інституційний контроль, здійснюваний шляхом виділення структурного підрозділу (посади), завдання якого – виконання контрольних функцій щодо всіх організаційних одиниць підприємства.

Методична стадія контролю орієнтована на встановлення правильності оформлення та легітимності первинних документів з виплат працівникам та

відображення на їх підставі даних фактів господарського життя в системі рахунків бухгалтерського обліку. Особливо повинна контролюватися виплата за договорами цивільно-правового характеру. На кожній ділянці повинні бути затверджені особи, відповідальні за правильність обліку персоналу і складання документів на оплату праці. На великих підприємствах доцільно розробляти і затверджувати ліміти витрат на оплату праці на кожній контрольованій ділянці виробничо-господарської діяльності.

Після закінчення кожного місяця бухгалтерія в терміни, передбачені Положенням про преміювання ( Додаток А), повинна надавати управлінському персоналу довідки про розрахунок премії працівникам основних структурних підрозділів підприємства за виконання запланованих показників виробництва [59,с.100].

Така довідка розглядається управлінням підприємства, яке здійснює коригування розміру стимулювальних виплат відповідно до виконаних показників підрозділу. Після контролю показників виробництва управлінським персоналом підприємства довідка повертається у відділ бухгалтерії, зокрема бухгалтеру по заробітній платі, який розраховує та нараховує премії, спираючись на Положення про преміювання підприємства.

Довідку про виконання обсягів виробництва відповідними виробничими цехами підприємства можна оформити наступним чином (табл. 3.2.).

При формуванні завдання щодо контролю матеріального стимулювання працівників перевірити усі операції, що стосуються облікового відображення таких операцій на підприємстві потрібно організувати внутрішній контроль за матеріальним стимулюванням.

Систему контролю необхідно будувати економічно виправданою, тобто витрати на її функціонування повинні бути меншими за втрати підприємства через її відсутність. Необхідність створення служби внутрішнього контролю зумовлена тим, що власник або керівник хоче знати реальний стан справ на підприємстві.

## Довідка про розрахунок премії цеху № 1

<i>Показник</i>	<i>План</i>	<i>Виконання</i>	<i>%</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Виробництво номенклатури товарів			
Фонд оплати праці			
Середня заробітна плата			
Продуктивність праці			
Зниження собівартості продукції			
Норми витрачання часу (нормо-години)			

Примітка. Запропоновано автором за результатами проведеного дослідження.

Узагальнюючи завдання, що постають перед суб'єктами здійснення внутрішнього контролю операцій з оплати праці та матеріального стимулювання персоналу, пропонуємо загальну схему послідовності проведення внутрішньогосподарського контролю (рис. 3.5.).

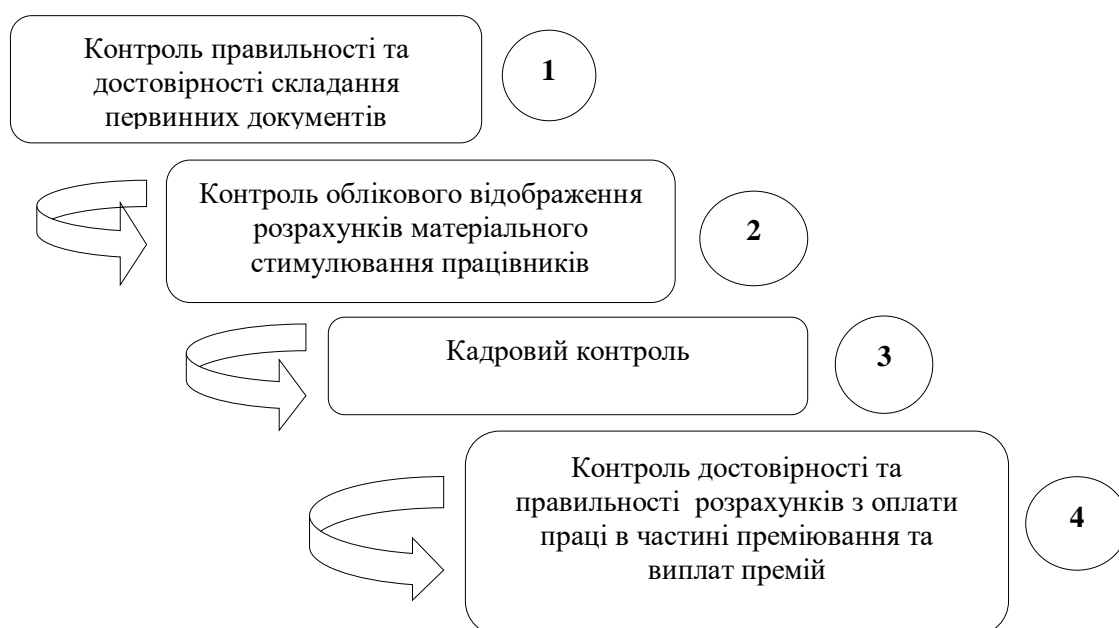


Рис. 3.5. Завдання здійснення внутрішнього контролю операцій з оплати праці та матеріального стимулювання

Використання такої схеми внутрішнього контролю операцій з оплати праці

не суперечить логічній послідовності елементів методу бухгалтерського обліку, тобто і контроль здійснюватиметься у логічній послідовності відповідно до відображення операцій в обліку [64,с.100].

Важливою ланкою в процесі контролю є облік за центрами відповідальності. Для цього обліку необхідно ввести нову класифікацію витрат: підконтрольні; невідконтрольні; достовірні; змінювані; неминучі, або обов'язкові.

Підконтрольні витрати – витрати, на які значний вплив може чинити менеджер центру відповідальності. Здатність контролювати витрати залежить від умов конкретного центру відповідальності. Підконтрольність здебільшого передбачає істотний вплив. Норма виходу продукції повинна в обов'язковому порядку бути перерахована, виходячи з фактичної вологості борошна, оскільки збільшення вологості спричиняє погіршення якості продукції. Фактичний вихід готової продукції порівнюється з виробничим завданням, виявлені при цьому відхилення аналізуються, визначаються їх причини та працівники, відповідальні за виробниче завдання. Основними причинами відхилень є перевитрата, розкрадання і зміна вологості борошна (табл.3.3.).

Контроль первинних документів з оплати праці є надзвичайно важливим, адже саме тут можливі помилки, спотворення і зловживання, що ведуть до зайвих витрат коштів і розкрадання грошей безпосередньо з каси підприємства. Необхідно контролювати персонал підприємства і наявність документів про його прийом на роботу. Дані обліку робочого часу і виробітку продукції вибірково зіставляються з даними інших документів, що свідчать про наявність і обсяги продукції, виготовленої в окремі дні. Необхідно перевіряти суми надмірно великих заробітків.

Внутрішній контроль законності та точності нарахування заробітної плати, премій та інших виплат полягає в перевірці виробітку кожного працівника і його відповідності встановленим розцінкам виплат за відпрацьований і невідпрацьований час, вихідні та святкові дні, а в разі недотримання трудових норм – за простої виробництва і браковану продукцію.

## Внутрішній контроль за центрами відповідальності

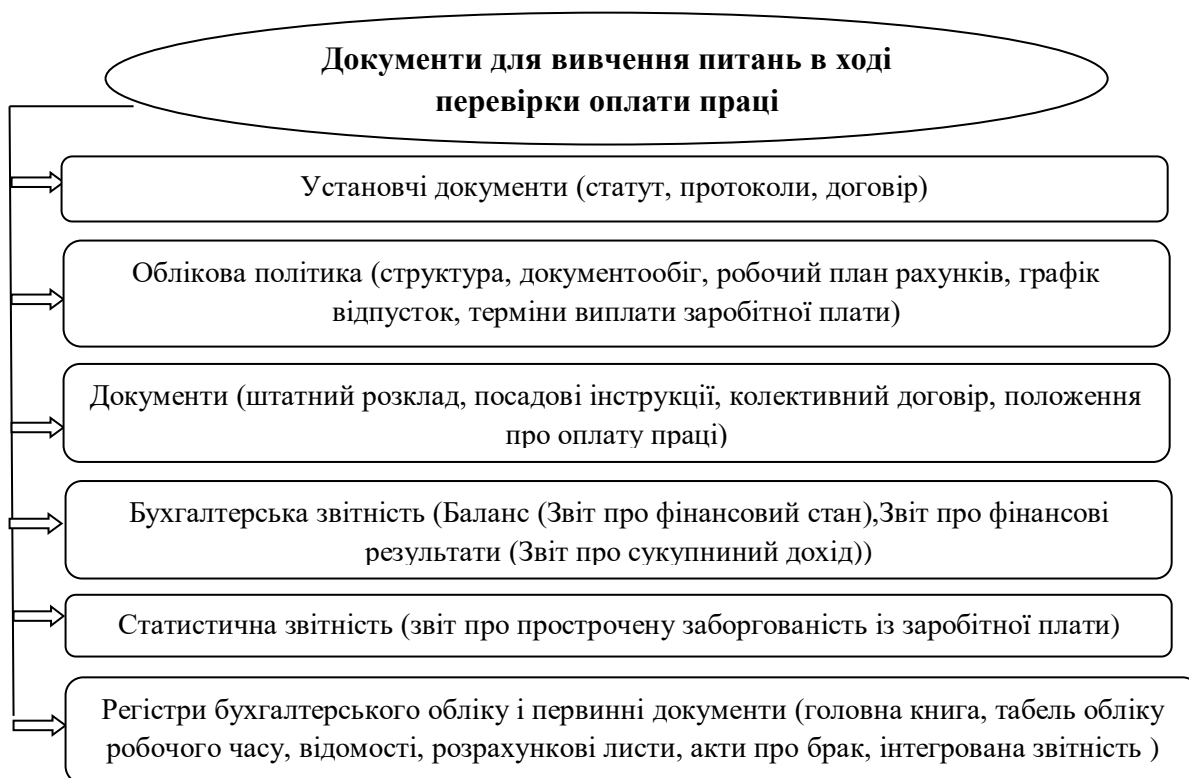
Центр відповідальності	Характеристика діяльності центру
Центри витрат	Центри відповідальності, які відповідають за підконтрольні їм витрати. Цей тип ділиться на дві категорії: центри нормативних витрат і центри дискреційних витрат
Центри нормативних витрат	Підрозділ, діяльність якого підлягає вимірюванню. Виміряти діяльність центрів дискреційних витрат не представляється можливим і не простежується чітка залежність між вихідними ресурсами і отриманими результатами
Центри доходів	Підрозділи, що відповідають тільки за фінансові результати, у вигляді надходжень від реалізації продукції (робіт, послуг)
Центри прибутків	Підрозділи, до повноважень яких належить як управління витратами, так і управління надходженнями
Центри інвестицій	Центри відповідальності, керівники яких мають право приймати рішення не тільки з надходжень від реалізації, витрат, а й ефективного використання оборотних коштів

Примітка. Запропоновано автором за результатами проведеного дослідження.

Витрати на робочу силу є основною статтею витрат для більшості сучасних підприємств, ефективне управління ними має принципове значення для загального успіху підприємства. Продумана система винагороди дозволяє підприємству контролювати витрати на робочу силу, забезпечуючи при цьому наявність необхідних співробітників (додаток Ж).

У ході перевірки використовуються документи (джерела інформації), представлені на рис. 3.6.

Перевірка документів дає змогу переконатися в реальності кожного окремого документа. Рекомендується обрати певні записи в бухгалтерському обліку і простежити відображення операцій в обліку до того первинного документа, який повинен підтверджувати реальність і доцільність виконання цієї операції.



*Рис. 3.6.* Документи для здійснення перевірки щодо оплати праці

Примітка. Запропоновано автором за результатами проведеного дослідження.

Спостереження використовується під час вивчення кредитових оборотів за аналітичними рахунками, відомостями, звітами, синтетичними рахунками, відображеннями у Головній книзі, при цьому треба звернути увагу на нетипові кореспонденції рахунків. Аналітичні процедури використовуються при зіставленні нарахованого фонду оплати праці звітного періоду з даними попередніх періодів.

Варто мати на увазі, що тут мова йдеться про застосування документів при здійсненні перевірки за квартал, півріччя чи рік.

Необхідно також встановити відсутність повторного включення робіт у документи з обліку праці та її оплати або повторного нарахування сум за раніше оплаченими первинними документами. Особливу увагу доцільно звернути на розрахунки з оплати праці з працівниками, які прийняті на роботу за трудовою угодою. Встановити реальність таких трудових відносин, тобто чи не є вони фіктивними. Отже, необхідно визначити, за яку роботу і в якому обсязі нарахована



така оплата праці, якими документами підтверджується обсяг виконаних робіт і розмір нарахованої заробітної плати.

Також потрібно перевірити, чи не включено в первинні документи з обліку праці осіб, які не брали участь у виконанні цих робіт. Це порушення виявляють шляхом порівняння прізвищ працівників зі штатним складом бригади, підрозділу, а також шляхом опитування окремих осіб, звірки підписів у трудовій книжці, заяв про прийом на роботу і платіжних документів.

З метою перевірки правильності визначення обсягів виконаних робіт порівнюють обсяги виконаних робіт, зазначених в первинних документах з обліку праці та її оплати, з аналогічними показниками технологічних карт, довідками норм виробітку, а також контрольними вимірами фактично виконаних робіт; в разі необхідності контролер особисто перевіряє обсяг виконаних робіт.

Оцінюючи ефективність, системи контролю необхідно, щоб обрані критерії відповідали специфіці діяльності об'єкта перевірки це і є основою для отримання результатів перевірки. Для кожної мети перевірки, використовуються свої критерії оцінки ефективності результатів діяльності об'єктів, що перевіряються, які повинні бути надійними, зрозумілими і достатніми.

Помилки у фінансовій звітності можна визначити як: пропуск інформації або надання недостовірної інформації у звітності в результаті невикористання або зловживання достовірною інформацією, яка була або повинна була бути в наявності на момент складання фінансової звітності.

Облікові помилки – це помилки в обчисленнях, дворазове нарахування заробітної плати за один і той же період і т. п. Не можуть вважатися рахунковими помилки в застосуванні закону та інших нормативно-правових актів, в тому числі колективного договору, які не пов'язані з обчисленнями.

Перевірка оплати, нарахованої працівникам за встановленими окладами, передбачає встановлення правильності розрахунку відпрацьованого часу працівником і відповідність фактично отриманих сум розміру окладу, згідно зі штатним розкладом (або відпрацьованому часу відповідно до наказу по підприємству).

Внаслідок облікових помилок бухгалтер, як правило, завищує або занижує місячний фонд оплати праці. Тому виправляються вони шляхом: - сторнувальних проводок (якщо зарплата завищена); - донарахування відповідних сум (якщо зарплата занижена). Помилки при нарахуванні заробітної плати виникають з різних причин (наприклад, арифметична помилка або неправильне застосування законодавства).

Наявність помилок в бухгалтерському обліку призводить до неправильного надання реальної інформації про господарську діяльність підприємства, що може відштовхнути зацікавлених інвесторів або інших суб'єктів економічної діяльності. Тому дуже важливо для кожного підприємства не тільки своєчасне виявлення допущених помилок, а й коректне їх виправлення. При цьому, вибираючи один із способів виправлення помилок, бухгалтер повинен завжди передбачати можливі негативні наслідки і зупинитися на такому способі, який ці наслідки максимально виправить.

Найпоширенішими помилками обліку є: відсутність обов'язкових документів з обліку оплати праці і (або) порушення вимог до їх оформлення; порушення термінів виплати зарплати; помилки при нарахуванні виплат за середнім заробітком; неповний облік виплат, що мають характер оплати праці; відсутність обліку наданої працівникам матеріальної вигоди; помилки в розрахунках лікарняних, відпускних; помилки у проведенні утримань та нарахувань податків і зборів.

Більшість авторів завдання контролю операцій з розрахунками з оплати праці вбачають у правильності нарахування заробітної плати та проведення всіх утримань і відрахувань до фондів соціального страхування та податків. При цьому вони виділяють нетотожні завдання, що свідчить про відсутність науково обґрунтованого підходу до завдань щодо проведення внутрішнього контролю за операціями з виплат персоналу.

Платіжні відомості потрібно звіряти хоча б вибірково, з первинними документами про нарахування оплати праці. Це також один зі способів виявлення приписок сум у платіжних відомостях, а також фактів введення в них "мертвих

душ", тобто осіб, на яких зовсім не складались первинні документи, або які не працювали на даному підприємстві.

У ході дослідження специфіки здійснення внутрішнього контролю виплат працівникам виявлено, що методика контролю зводиться лише до перевірки розрахунків з оплати праці та відрахувань до відповідних фондів соціального спрямування без врахування соціальної компоненти трудових відносин та антагоністичних інтересів суб'єктів цих відносин, що можуть спричиняти негативний вплив на інші підконтрольні даній системі об'єкти.

До типових порушень розрахунків з оплати праці та їх вплив на достовірність звітності, за нашими дослідженнями, можна відносити: суми нарахованої заробітної плати за даними первинних документів не відповідають даним облікових реєстрів, заниження (завищення) сум нарахованих податків та внесків у зв'язку з невірним розрахунком оподаткованих баз та ставок, порушення строків перерахування ЄСВ та ПДФО, застосування до підприємства штрафних санкцій, використання коштів не за призначенням або за непідтвердженими документами, неправильний розрахунок ПДФО – не включені виплати, які підлягають оподаткуванню.

Перевірка розрахунків з праці є однією з найважливіших і складних ділянок контролю, оскільки безпосередньо зачіпає економічні інтереси усіх без винятку працівників підприємства.

Головним завданням контролю розрахунків з оплати праці є: перевірка дотримання штатного розкладу на підприємстві; вивчення організації і нормування праці, використання робочого часу; оцінка системи оплати праці та її відповідності умовам праці; перевірка правильності та своєчасності розрахунків з працівниками, а також цільового використання коштів, призначених на оплату праці; контроль за правильністю відрахувань із заробітної плати .

До типових, окрім вищеназваних, порушень можна віднести: завищення обсягів робіт у документах на оплату праці щодо фактично виконаних; використання підставних осіб при виконанні тимчасових, сезонних робіт; неправильне віднесення нарахованих сум заробітної плати на відповідні рахунки

бухгалтерського обліку; застосування пільг при розрахунку ПДФО без наявності документів, що підтверджують пільги; несвоєчасність сплати нарахувань на фактичні витрати на оплату праці відповідним органам; заниження фактичних витрат на оплату праці з метою зменшення відповідних нарахувань та утримань із заробітної плати; несвоєчасність розрахунків з працівниками з оплати праці.

При здійсненні перевірки з метою розкриття порушень в обліку розрахунків з оплати праці доцільно визначити дії контролюючих осіб, наявність обов'язкових документів з обліку оплати праці і порушення вимог до їх оформлення. Необхідно перевірити колективний договір, положення про оплату праці, положення про відпустки, положення про преміювання, посадові інструкції та встановити відповідність даних документів чинному законодавству, з'ясувати, чи всі реквізити дотримані при складанні документів, якими особами вони затверджені, чи не погіршують ці документи умови праці та становище працівників порівняно з положеннями, встановленими Кодексом законів України про працю (КЗпП).

Під час перевірки розрахунків з оплати праці важливо переконатися в дотриманні працівниками чинного законодавства з оплати праці, відсутності порушень умов оплати праці працівників, а з іншого боку – перевірити правильність здійснених відрахувань податків і зборів із заробітної плати працівників, а також відповідність відображення операцій в бухгалтерському обліку і достовірність їх висвітлення у фінансовій звітності підприємства. З огляду на це, запропоновано схему проведення перевірки нарахування і розрахунків із заробітної плати та інших виплатах працівникам (рис.3.7.)

Запропонована методика контролю виплат працівникам надасть змогу вдосконалити контрольні процедури за підконтрольними об'єктами, описати алгоритмічну модель дій суб'єктів контролю, що оптимізує витрати їх часу та поліпшить контрольний процес в цілому.

Система внутрішнього контролю підприємства повинна забезпечувати порядок документування й санкціонування керівництвом виплат премій, затвердження платіжних відомостей. Процедури санкціонування рекомендовано щодо операцій з готівкою, виплат тимчасовим і позаштатним працівникам, а

також працівникам, які працюють неповний робочий день. Система внутрішнього контролю повинна забезпечувати аналіз виплачених сум по підрозділах підприємства, вибірково перевіряти їхнє відображення в бухгалтерському обліку, вчасно виявляти відхилення від чинних норм.



Рис. 3.7. Схема проведення перевірки нарахування і розрахунків із заробітної плати та інших виплат працівникам

Примітка. Запропоновано автором за результатами проведеного дослідження.

Адміністрація розробляє політику і процедури контролю, однак персонал може не завжди її розуміти або не завжди їх виконувати. Менеджери не мають достатньо часу перевірити це виконання і своєчасно виявити недоліки.

Метою підготовки рекомендацій з усунення виявлених порушень повинні бути чітко аргументовані сформовані раніше висновки, щоб унеможливити можливості їх опротестування або неоднозначне трактування стороною, яку перевіряли, оскільки негативно позначитися на ефективності самого контролю. Рекомендації повинні бути точно орієнтовані на прийняття конкретних заходів і бути адресними, тобто спрямовуватися на адресу посадових осіб, безпосередньо відповідальних за прийняття конкретних управлінських рішень. У формуванні рекомендацій необхідно визначити показники оцінки їх виконання, які давали б можливість об'єктивно контролювати зазначений процес.

Проведені дослідження дають можливість зробити висновки, що в сучасних умовах ведення підприємницької діяльності перед керівником постає питання зменшення ризиків, які негативно вплинуть на кінцевий результат і взагалі на роботу підприємства. Дослідження сутності бюджетування, обліку, аналізу і контролю дає можливість уточнити роль внутрішнього контролю в системі обліково-аналітичного забезпечення розрахунків з оплати праці в частині розвитку контрольної функції щодо системи інтегрованого обліку. Діяльність з контролю необхідно базувати на законності, об'єктивності, рівності людини перед законом, гласності адміністративного процесу, єдиних правилах ведення виробництва, економічності і ефективності процесу, відповідальності за порушення правил процесу і за прийняте рішення. Чим вищий рівень надійності інтегрованого обліку, тим нижчий ризик внутрішнього контролера, але він ніколи не повинен повністю покладатися на чинну систему обліку і контролю.

За фактом проведення аналізу та виявлення результатів виконання бюджетів-плані необхідно визначити, кого потрібно заохотити, а кого покарати. Крім того, план-факторний аналіз повинен бути обов'язково завершений прийняттям управлінського рішення про те, коли і ким повинні бути усунені ті негативні показники, які були виявлені в процесі контролю.

Бюджетування без зворотного зв'язку – це даремно витрачений час. Бюджетування – це теж система, досить серйозна і відповідальна система фінансового планування бізнесу, і вона повинна передбачати відповідно

зворотний зв'язок. Роль зворотного зв'язку в даному випадку відіграє контроль виконання бюджету. Система контролю виконання бюджету на підприємстві є своєрідним моніторингом фінансового стану підприємства.

Методика контролю виконання фінансових планів підприємства складається з декількох кроків: виявлення та оцінка відхилень, аналіз причин відхилень, прийняття управлінських рішень. Розрізняють регулярний і остаточний контроль виконання бюджету.

Бюджетний контроль – процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень і внесення необхідних коригувань. Бюджетний контроль здійснюють за допомогою звіту про виконання бюджету, який складається бухгалтером-аналітиком і надається менеджеру, що відповідає за прийняття відповідних рішень. Для реалізації визначеного бюджетного завдання необхідно встановити персональну відповідальність керівників структурних підрозділів за виконання тих чи інших бюджетних показників.

Систему контролю управлінських служб визначають: розподіл функцій між управлінськими службами з контролю виконання бюджету; система внутрішнього документообігу (рух інформаційних потоків «знизу вгору», від підрозділів до служб апарату управління – про поточне виконання бюджетного завдання, і «зверху вниз» – директиви і рекомендації щодо коригування поточної діяльності); система внутрішніх нормативних актів (Положення про підрозділи, Положення про планування, Положення про діловодство, посадові інструкції керівників та ін.), яка регламентує функції управлінських служб і систему внутрішнього документообігу.

Перелік причин відхилень від норм трудових витрат може мати таку структуру: помилки в технологічній документації; невідповідність розряду робіт; невідповідність розряду робітника; виконання додаткових операцій, не передбаченому технологічними процесами; виконання робіт на менш продуктивному обладнанні, не передбачений технологічним процесом; незадовільне налагодження устаткування; виконання додаткових операцій, викликаних невідповідністю матеріалів встановленим стандартам і технічним

умовам; заміна одного виду сировини або матеріалу іншим; застосування інструментів і пристосувань, які не відповідають технологічним процесам; заміна напівфабрикатів і деталей власного виробництва купівельними і навпаки; інші відступи від нормальних умов роботи (понаднормові роботи, роботи у вихідні та святкові дні); невідповідність фактично нарахованої заробітної плати робітників-погодинників за відпрацьований час нормативної заробітної плати; інші причини.

Пропонуємо хлібопекарним підприємствам використовувати розроблене Положення (Додаток А), що регламентує діяльність служби внутрішнього контролю, окремі робочі документи внутрішнього контролю, які будуть сприяти раціональній організації проведення перевірок, що в свою чергу дозволить отримувати достовірну і повну інформацію про діяльність підприємства та представляти її як зовнішнім, так і внутрішнім користувачам.

У результаті дослідження доведено, що структура внутрішнього контролю підприємства включає умови здійснення і процедури контролю, систему обліку. Кожен елемент передбачає наявність правил, процедур, методики і документації, розроблених для захисту своїх засобів, видачі надійної інформації, підвищення ефективності роботи і дотримання певних вимог, що забезпечують підприємству зниження небажаного ризику в діяльності, а також у системі інтегрованого обліку.

### **Висновки до розділу 3**

У процесі дослідження проблем з обліку оплати праці здійснено оцінку шляхів аналізу і внутрішнього контролю та вирішення трудових спорів, в результаті чого виявлено наступні проблеми та запропоновано шляхи їх вирішення.

1. Виявлено, що питання трудових спорів майже не висвітлюється в літературі з обліку. Проаналізувавши реєстр судових справ у м. Вінниця, можна зробити висновок, що найчастіше трудові спори виникають через неправильне нарахування заробітної плати, різних незаконних утримань, несвоєчасну виплату заробітної плати, і в результаті непорозуміння підприємство несе зайві судові витрати, а бухгалтер стає безпосереднім учасником трудових спорів.



Запропонована система інтегрованого обліку дозволить усунути та попередити ряд помилок в обліку заробітної плати та стимулювальних виплат шляхом періодичного, можливо щоденного, контролю фонду оплати праці та стимулювальних виплат за центрами відповідальності і в цілому по підприємству.

2. Теперішній аналіз не розглядає питання кількості і якості виготовленого продукту, досліджуються лише факти минулого і тільки в грошовому вимірі. Аналіз повинен бути оперативним, щоденним, у найрізноманітніших розрізах та одиницях виміру; основну роль при його здійсненні повинні становити дані інтегрованого обліку. Аналіз пропонується використовувати як спосіб контролю, який дозволяє виявляти вплив факторів на результати господарювання та за допомогою спеціальних прийомів кількісно і якісно вимірювати величину факторів, що негативно впливають на результати діяльності. Такий аналіз дозволяє розкрити невикористані резерви зростання ефективності виробництва. Аналіз разових (випадкових) відхилень дає можливість оцінити результати діяльності центру відповідальності і зрозуміти, що спонукало відхилення, їх причини, вчасно визначити тенденцію відхилення.

3. З метою оцінювання ефективності витрат на оплату праці, запропоновано для проведення аналітичних процедур показники трудомісткості: господарської діяльності (ТГД), бізнесу (ТБП) та доданої вартості (ТДВ). В аспекті продуктивності праці аналіз дав можливість визначити інтенсивні та екстенсивні фактори зростання продуктивності праці і на цій основі виявити, класифікувати та розрахувати вплив факторів; дослідити якість застосовуваних норм виробітку, їх виконання і вплив на зростання продуктивності праці; виявити резерви подальшого росту продуктивності і розрахувати їх впливу на динаміку продукції. Проведене дослідження використання робочої сили (за допомогою здійсненого аналізу) дало можливість визначити: її чисельність, склад і структуру, рівні кваліфікації та шляхи підвищення культурно-технічного рівня; дані про використання робочого часу та розробку необхідних організаційно-технічних резервів тощо.

4. Сформовано авторську позицію в частині визначення контролю як функції управління підприємством і як системи спостереження контролерів за економічною діяльністю підприємства, які глибоко інтегровані в систему господарювання і контролю процесу діяльності. Розроблено поетапну схему методики здійснення внутрішнього контролю операцій з матеріального стимулювання, розглянуто прийоми документального та фактичного контролю, які можна застосовувати у процесі внутрішнього контролю матеріальних стимулів. Основу взаємодії різних центрів відповідальності становить вхідна та вихідна інформація. Доведено, що контроль ефективності праці та її оплати повинен включати стадії збору, накопичення, систематизації та обробки інформації про об'єкт дослідження.

5. Дослідженням доведено, що визначення об'єктів контролю і здійснення його за центрами відповідальності дозволяє підвищити дієвість, оцінити якість роботи керівників підрозділів таких центрів. Об'єктами спостереження тут є не виробничі ресурси і процес виробництва, а дії працівників, відповідальних за правильне нарахування і ефективне використання фонду оплати праці і дотримання законодавства в процесі здійснення операцій. Пропонується організація системи внутрішнього контролю в ході здійснення бюджетного процесу на хлібопекарних підприємствах, де набув широкого поширення контроль ланцюжком: бюджетування, облік, контроль, аналіз прийняття управлінських рішень і встановлення зв'язку контрольованих показників з діями відповідальних осіб.

6. Систематизація наявних прийомів і способів контролю дозволила запропонувати принципово новий прийом документального контролю – перевірку діяльності підприємства з використанням інформації єдиного контрольно-інформаційного ресурсу; запропонована до застосування методика контролю діяльності центрів витрат, що включає загальні положення, цілі і завдання контролю їх діяльності, порядок контролю за центрами витрат.

7. У результаті дослідження доведено, що структура внутрішнього контролю підприємства включає: умови здійснення і процедури контролю, систему обліку. Кожен елемент передбачає наявність правил, процедур, методики і документації,

розроблених для захисту своїх засобів, видачі надійної інформації, підвищення ефективності роботи і дотримання певних вимог, що забезпечують підприємству зниження небажаного ризику в діяльності, а також у системі інтегрованого обліку. Доцільно з позицій практичної цінності вдосконалювати способи збору і обробки інформації, проводити перевірки та реалізацію їх результатів. Внесені нами пропозиції щодо вдосконалення служби внутрішнього контролю спрямовані на поліпшення кадрової та зарплатної політики. Пропозиції щодо структурування служби внутрішнього контролю повинні ініціюватися провідними менеджерами і розглядатися радою директорів. Головні вимоги до проекту організації системи внутрішнього контролю – його колегіальне обговорення і вибір прийнятної для всіх організаційної форми.

Основні результати дослідження за розділом 3 опубліковані у працях:  
[ 64], [66], [67], [71], [76], [77], [80], [81], додатки [А], [Ж], [Н].

## ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукового завдання, що полягає в розвитку теоретичних, методичних та практичних положень з обліку й внутрішнього контролю оплати праці та її стимулювання. Основні теоретичні та науково-практичні результати дисертаційної роботи полягають у наступному:

1. Заробітна плата, як складна економічна категорія, є одним із чинників ефективності діяльності підприємства, важливим об'єктом бухгалтерського обліку, аналізу і контролю, а своєчасність і повнота розрахунків з працівниками впливають на якість праці найманих працівників. Заробітна плата на хлібопекарних підприємствах встановлюється за різними видами, формами і системами та повинна залежати безпосередньо від результатів праці й у той же час впливати на її показники, стимулювати розвиток виробництва, ефективність роботи, підвищення кількісних і якісних результатів праці. У сфері оплати праці політику підприємства слід спрямувати на удосконалення положення про оплату праці, вжиття заходів для посилення контролю за додержанням чинних норм та своєчасної виплати зарплати, посилення залежності оплати праці від кінцевих результатів виробництва, професійного та кваліфікаційного рівня працівників. Запропоновані основні правила управління мотивацією праці та врахування їх в обліку сприятимуть поліпшенню мотивації працівників.

2. Дієва організація обліку і внутрішнього контролю дозволяє виявити зловживання і скорегувати відповідно діяльність підрозділу до того, як ці проблеми переростуть в кризу і негативно вплинуть на економічну безпеку підприємства. Формування повної й достовірної інформації в документах з метою управління сприяє забезпеченню економічної безпеки на рівні всіх підрозділів і підприємства взагалом. Необхідно здійснювати додаткову роз'яснювальну роботу щодо підвищення престижу офіційної зарплати і негативних наслідків тіньової економіки шляхом постійного інформування, соціальної реклами та інших методів впливу для формування правої і трудової поведінки громадян.

Розроблені пропозиції спрямовані на попередження та своєчасне виявлення тіньової оплати праці.

3. Запропонована система інтегрованого обліку дозволить усунути та попередити ряд помилок та зловживань в обліку заробітної плати та стимулюючих виплат шляхом періодичного, за можливості щоденного, контролю за фондом оплати праці й стимулюючими виплатами в розрізі центрів відповідальності та взагалом по підприємству. Організований порядок отримання інформації з інтегрованого обліку дає можливість: використовувати інформацію про господарську діяльність багато разів у різних видах обліку, що заощадить не тільки витрати на персонал, але і скоротить зайвий документообіг; усунути розбіжності між даними різних облікових систем та бюджетування, а при їх появі чітко пояснити причини їх виникнення; інвестувати значні кошти в автоматизацію такого обліку; зняти бар'єри між бухгалтерією та іншими економічними службами підприємства, досягти взаєморозуміння. Основна мета інтегрованого обліку – забезпечити поточною аналітичною та прогнозною інформацією керівництво і менеджерів, відповідальних за досягнення конкретних економічних показників, щоденно надавати керівництву інформацію про реальний стан виконання передбаченого завдання, що дозволяє оперативно виявляти і попереджувати будь-які відхилення.

4. Для забезпечення точності відображення операцій, фіксації фактів якості роботи та її оплати необхідно, щоб облікова політика враховувала потреби всіх підрозділів підприємства. Кінцевою метою розробки облікової політики є створення комплексу взаємопов'язаних документів, які дозволять забезпечити єдність методики при організації та веденні бухгалтерського, управлінського обліку та податкових розрахунків на підприємстві, підвищити якість і достовірність всіх видів звітності в інтересах менеджменту підприємства та інших зацікавлених користувачів.

5. Облік у філіях підприємства доцільно здійснювати відповідно до прийнятої облікової політики головного підприємства, що необхідно закріплювати в положенні про структурний підрозділ. Бухгалтерський облік у філіях або інших

структурних підрозділах (місцевих одиницях) може здійснюватися у визначених організаційних формах в залежності від призначення підрозділів, джерел фінансування їх витрат, структури управління ними, територіального розташування, інших особливостей та в умовах застосування різних видів, форм і систем оплати праці.

6. Бюджетування, облік, контроль необхідно інтегрувати. Без організації інтегрованого обліку витрат на виробництво, включаючи елемент «витрати на оплату праці» і запропоновані статті калькуляції («основна заробітна плата», «додаткова заробітна плата», «виплати соціального пакету», «інші нарахування та виплати працівникам») бюджетування втрачає своє значення. Запропонований облік за центрами відповідальності передбачає посилення контролю за витратами через встановлення персональної відповідальності менеджерів різних рівнів за використання ресурсів. Така організація обліку забезпечує відображення, накопичення, контроль, аналіз та надання інформації про витрати, доходи і результати центрів й дозволяє дати оцінку діяльності окремих структурних підрозділів та їх керівників. Дані контролю є основою для проведення аналізу, а бюджетування, як метод управління в умовах інтегрованого обліку, виконує ряд важливих функцій: координування, мотивації, комунікації, обліку, контролю й аналізу конкретних бюджетів з урахуванням умов господарювання. Розроблене положення про бюджетування враховує особливості облікового процесу різних видів, форм і систем оплати праці на хлібопекарних підприємствах сприятиме покращенню управління ними.

7. Трудові спори виникають внаслідок неврегульованих безпосередніх переговорів між працівником і працедавцем з приводу неправильного нарахування заробітної плати, різних незаконних утримань, несвоєчасної виплати заробітної плати. Результати проведених досліджень дозволяють упорядкувати в системі інтегрованого обліку інформацію про доходи працівників, через які виникають трудові спори, з відображенням відповідної інформації на рахунках бухгалтерського обліку.

8. Для оцінки ефективності оплати праці доцільно застосувати запропоновані

показники трудомісткості, які включають показники трудомісткості господарської діяльності, бізнесу та доданої вартості, що розраховуються як відношення витрат на оплату праці, відповідно, до операційних витрат підприємства, чистого доходу підприємства, доданої вартості, що створена на підприємстві.

9. В процесі бюджетування та аналізу всі відхилення щодо оплати праці слід групувати за двома важливими ознаками: з точки зору особливостей їх виникнення і формування інформації про них; з точки зору наслідків їх впливу на процес виробництва, кінцевий результат господарської діяльності та роботу конкретних працівників. Усунення виявлених недоліків і застосування запропонованих заходів сприятимуть оперативності, наочності обліку та контролю, створенню економічно обґрунтованої та достовірної інформації про працю та її оплату, дозволять стежити за законністю операцій, пов'язаних з нарахуванням і виплатою належного заробітку, усуненням непродуктивних виплат, прихованих та явних втрат робочого часу, ефективністю застосовуваних форм організації і стимулювання праці на різних ділянках господарської діяльності.

10. Запропонована система внутрішнього контролю за витратами на оплату праці дозволяє своєчасно реєструвати відхилення та попереджати їх, тобто управляти витратами в реальному часі. Обґрунтована необхідність інтеграції інформаційної та функціонально-управлінської методики обліку й контролю, забезпечує логічну цілісність і послідовність оцінювання взаємопов'язаних бюджетно-облікових інструментів. Розроблене положення про службу внутрішнього контролю та окремі робочі документи внутрішнього контролю сприятимуть раціональній організації проведення перевірок що, в свою чергу, забезпечить отримання достовірної і повної інформації про діяльність підприємства.

Викладені в дисертації результати можуть бути використані для подальшого розвитку теоретичних і емпіричних досліджень в області інтегрованого обліку оплати праці, а також методологічних основ розробки облікової моделі обліку з

точки зору освоєння передових підходів в управлінні оплатою праці персоналу підприємств та облікового відображення в системі обліку.

Практичне значення одержаних результатів полягає у науковій обґрунтованості та прикладній спрямованості на удосконалення обліку оплати праці та її стимулювання в хлібопекарних підприємствах. Основні результати дослідження використовуються у діяльності Виробничого підприємства «Вінницяхліб» Приватного акціонерного товариства «Концерн Хлібпром», Приватного підприємства «Кондитерський дім «САНКРУА», Приватного акціонерного товариства «Вінницький олійножировий комбінат», в навчальному процесі Вінницького фінансово-економічного університету, Поліського національного університету (Додаток Р,С,Т,У,Ф).



## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ ЛІТЕРАТУРА

1. Агеева О. А., Ребизова А. Л. Международные стандарты финансовой отчетности : учеб. для вузов. Москва : Юрайт, 2013. 447 с.
2. Адамов Н. А., Чернышев В. Е. Организация управленческого учета в строительстве. СПб : Питер, 2006. 192 с.
3. Андрієнко В. О. Принципи формування фінансової звітності на підприємствах України та за кордоном. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2009. № 3 (49). С. 12–15.
4. Андроcова О. Ф., Аскерова Ю. Є. Шляхи удосконалення обліку нарахувань на заробітну плату. *Актуальні проблеми економіки*. 2010. № 9. С. 250
5. Андрющенко А. М., Бурляй А. П., Костюк В. С. Економічна теорія : навч. посіб. Київ : Центр учб. літ., 2009. 520 с.
6. Бабаев Б. Д., Карякин М. А., Терехова Н. Р. Оплата труда на предприятии: вопросы теории и практики : учеб. пособие. Ивановский гос. энерг. ун-т. Иваново, 2002. 192 с.
7. Баранов В. Світовий досвід побудови ефективної системи оплати праці на підприємстві. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2011. Вип. 20, ч. 1. С. 139–145.
8. Баранов С. О. Тіньова економіка: сутність, причини, соціально-економічні наслідки та шляхи подолання в Україні. *Вісник Національної академії державного управління при Президентові України*. 2015. № 3. С. 47–55. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vnadu\\_2015\\_3\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vnadu_2015_3_9) (дата звернення: 14.01.2016).
9. Белобжецкий И. А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой. Москва : Финансы, 1979. 160 с.
10. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія. Київ : КНТУ, 2010. 336 с.
11. Білуха М. Т., Мікітенко Т. В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, контроль. Київ : Українська академія оригінальних ідей, 2005. 888 с.

12. Бірюченко С. Ю. Методологічні основи формування доходу персоналу підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету. Серія «Економічні науки»*. 2010. № 6. Т. 2. С. 182–188.
13. Болотіна Н. Б. Трудове право України : підручник. Київ : Вікар, 2003. 725 с.
14. Болотіна Н. Б., Чанишева Г. І. Трудове право : підручник. Київ : Знання, 2000. 564 с.
15. Брадул О. М., Шепелюк В. А. Управлінський облік : навч.-практ. посіб. 2-ге вид., перероб. і допов. Київ : Кондор, 2018. 349 с.
16. Бражнікова Л. М., Гарна С. О., Шнурко А. М. Особливості формування системи електронної звітності на підприємствах України. *Інфраструктура ринку*. 2020. № 39. С. 365–370. URL: <https://www.market-infr.od.ua/uk/39-2020> (дата звернення: 02.01.2020).
17. Брезицька К. Ф. Аналіз сучасних систем оплати праці в зарубіжних країнах. *Управління розвитком*. 2015. № 8(105). С. 30–31.
18. Бруханський Р. Ф., Пуцентейло П. Р. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій : монографія. Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. 388 с.
19. Брюханов М. В. Фальсификация финансовой отчетности: обнаружение и предотвращение : автореф. дис. ...канд. екон. наук : 08.00.12. Москва, 2009. 23с.
20. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Житомир, 2003. Ч. 2. 524 с.
21. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку : підручник для студентів спеціальності «Облік і контроль» вищих навчальних закладів. 3-тє вид., допов. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2002. 592 с.
22. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні : навч.-практ. посіб. / за ред. С. Ф. Голова. Дніпропетровськ : ТОВ «Баланс-Клуб», 2000. 768 с.
23. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. *Економіка і регіон*. ПолтНТУ, 2016. № 1(56). С. 125.

24. В Україні скоротилось виробництво хліба, де і скільки спекли. URL: <https://www.unian.ua/economics/agro/10739127-v-ukrajini-skorotilosya-virobnictvo-hliba-de-i-skilki-spekli.html> (дата звернення 16.12.2020)
25. В Україні скоротилося виробництво хліба на 15,6 %. *Agravery*. URL: <https://agravery.com/uk/posts/show/v-ukraini-skorotilosa-virobnictvo-hliba-na-156>. (дата звернення 17.02.2021)
26. Варакута Ю. М. Шляхи удосконалення організації оплати праці в системі управлінського обліку на підприємствах : зб. наук. праць. Дніпропетровськ : Вид-во Дніпропетровського нац. ун-ту залізн. трансп. ім. акад. В. Лазаряна, 2012. Вип. 3. С. 18–22.
27. Варналій З. С. Шляхи детінізації економіки України та її особливості *Банківська справа*. 2007. № 2. С. 56–57.
28. Васильчак С. В. Теоретичні основи реформування оплати праці на підприємстві. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. № 21. С. 153.
29. Васюренко Л. В. Еволюція теоретичних засад щодо поняття організації оплати праці. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. № 22. URL: <http://global-national.in.ua/archive/22-2018/29.pdf> (дата звернення 20.11.2019)
29. Вегера В. М. Оплата праці: поняття, особливості. *Актуальні проблеми держави і права*. 2014. Вип. 73. С. 419–424.
30. Вербило О. Ф., Мельянова Л. В. Удосконалення обліку праці та її оплати. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2010. № 17. С. 25–29.
31. Вітвицька Н. В. Контроль і ревізія розрахунків з оплати праці : навч. посіб. Київ : Знання, 2009. 244 с.
32. Войнаренко М. П. Проблеми оплати праці за умов ринкових відносин. *Вісник ХНУ*. 2006. № 5, Т. 1. С. 12–14.
33. Гаврилова О. Типичные ошибки процесса бюджетирования. *Консультант*. 2009. № 3. С. 30–32.
34. Гапоненко Н. В., Мельянова Л. В. Оплата праці в сільському господарстві: аспекти удосконалення. *Науковий вісник НУБіП України*. 2011. № 163, ч. 1. С. 208–213.

35. Гарасим П. М., Журавель Г. П., Хомин П. Я. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах. Тернопіль : Економічна думка, 2003. 480 с.
36. Гарасим П. М., Хомин П. Я. Бухгалтерський облік за журнальною формою рахівництва : навч. посіб. Тернопіль : Астон, 2003. 296 с.
37. Герасимчук Л. С. Шляхи вдосконалення обліку оплати праці. *Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ. Серія «Економічні науки»*. 2012. № 12. С. 186–194.
38. Гетьман О. О., Шаповал В. М. Економіка підприємства : навч. посіб. 2-ге вид. Київ : Центр учбової літератури, 2010. 488 с.
39. Голов С. Ф. Методи бюджетного планування. *Фінанси України*. 2009. № 12. С. 37–46.
40. Голов С. Ф. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / за ред. С. Ф. Голов. Київ : Федерація професійних бухгалтерів і контролерів України, 2000. 1272 с.
41. Голов С. Ф. Управлінський облік. Київ : Лібра, 2006. 710 с.
42. Головай Н. М., Ясишена В. В. Дослідження ролі та місця бухгалтерського обліку в сучасній системі управління. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»* 2014. Вип. 5, ч. 4. С. 176–178.
43. Головай Н. М., Ясишена В. В. До питання формування облікової політики як фактора управління діяльністю суб'єкта господарювання. *Ефективна економіка*. 2018. № 4. URL: [http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/4\\_2018/40.pdf](http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/4_2018/40.pdf) (дата звернення: 25.04.2020).
44. Гончар Л. В., Гарна С. О., Шнурко А. М. Актуальні питання сучасного стану заробітної плати в Україні. *Інноваційна економіка*. 2019. № 5–6(80). С. 139–143.
45. Гончаров В. В. В поисках совершенства управления: руководство для высшего управленческого персонала. Опыт лучших промышленных фирм США, Японии и стран Западной Европы. Москва : МП «Сувенир», 1993. 488 с.
46. Гончаров С. М., Кушнір Н. Б. Тлумачний словник економіста / за ред. проф. С. М. Гончарова. Київ : Центр учб. літ., 2009. 264 с.

47. Горбенко О. В., Царенок Ц. Ю. Сучасні інформаційні системи управління складом. *Управління проектами, системний аналіз і логістика*.
48. Гуцаленко Л. В. Облік оплати праці: проблеми та напрямки вдосконалення. *Економіка і суспільство*. 2018. № 18. URL: <http://economyandsociety.in.ua> (дата зверн 20.12.2019)
49. Гуцаленко Л. В., Білодон Д. Д. Прикладні програми для обліку розрахунків з оплати праці. *Електронне фахове видання. Серія «Ефективна економіка»*. 2019. № 10. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7299> (дата звернення 25.09.2020)
50. Гуцаленко Л. В., Ніколенко М. С. Особливості обліку розрахунків з оплати праці в умовах пандемії. *Bioeconomyand Agrarian Business*. 2020. № 3, Т. 11.
51. Давидович І. Є. Управління витратами : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2008. 320 с.
52. Дандон Э. Организационная инновация. Инновации. Как определять тенденции и извлекать выгоды. URL: <http://www.management.com.ua/qm/qm096.html>. (дата звернення: 14.09.2019)
53. Данилова Е. Типичные ошибки при создании системы мотивации. URL: [http://www.cfin.ru/management/people/motivation/motivation\\_mistakes.shtml](http://www.cfin.ru/management/people/motivation/motivation_mistakes.shtml). (дата звернення 19.01.2021)
54. Данюк В. М., Колот А. М. Организация оплаты труда. Методические рекомендации. Київ : Знание, 1993. 28 с.
55. Державна служба статистики України : офіційний веб-сайт. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 02.01.2020).
56. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: моногр. Тернопіль: ТНЕУ: Екон. думка, 2009. 272 с.
57. Дерій В. А. Облік, аудит і аналіз екологічної діяльності підприємств: поняття, стан та напрямки розвитку. *Економічний аналіз*. 2015. Т. 19, № 2. С. 193–200.
58. Дерій В. А. Організація бухгалтерського обліку в підприємстві : курс лекцій. Тернопіль : Джура, 2003. 92 с.
59. Дерій В. А., Гуменна-Дерій М. В. Управлінський облік і аналіз бізнес-процесів у підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку*,

контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць. Житомир : ЖДТУ, 2018. Вип. 2(40). С. 12–18.

60. Долюк А. В. «Витрати», «Видатки», «Виплати» та «Затрати» на оплату праці: сутність понять, відмінність та взаємозв'язок. *Нормативні, управлінські та міжнародні аспекти соціально-економічного розвитку* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. м. Львів, 24–25 жовт. 2014 р. Львів : ЛЕФ, 2014. С. 97–100.

61. Долюк А. В. Взаимосвязь понятий системы материального стимулирования и производительности труда. *Политэкономические проблемы развития современных агроэкономических систем* : материалы междунар. науч.-практ. конф., посвященной 100-летию каф. экон. теории и мировой экономики. г. Воронеж, 20 ноябр. 2014 г. Воронеж : ФГБОУ ВПО Воронежский ГАУ, 2014. С. 17–21.

62. Долюк А. В. Витрати на оплату праці та політика винагороди персоналу корпорації: економічний зміст. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації* : зб. наук. праць. 2013. Вип. 2(11). С. 82–88.

63. Долюк А. В. Витрати на оплату праці як економічне поняття та об'єкт бухгалтерського обліку. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2013. Вип. 1(63). С. 59–65.

64. Долюк А. В. Внутрішній контроль операцій з матеріального стимулювання продуктивності праці. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. 2014. № 4(44). С. 100–106.

65. Долюк А. В. Економічна сутність категорії «витрати», «затрати», «збут». *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2012. Вип. 4(62). С. 76–79.

66. Долюк А. В. Ефективність системи внутрішнього контролю. *Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація*. Київ, 2018. С. 81–85.

67. Долюк А. В. Колективний договір як локальний нормативний акт підприємства з питань оплати праці. *Економіка та управління підприємствами, регіонами та країнами в умовах ризиків* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. м.

Чернігів, 27–28 груд. 2014 р. Дніпропетровськ : НГУ, 2014. С. 118–122.

68. Долюк А. В. Комп'ютеризована система обліку матеріального стимулювання праці («1С:Бухгалтерія»). *Проблеми та перспективи розвитку теорії і практики обліку, контролю, економічного аналізу і статистики* : зб. тез доп. міжнар. наук.-практ. конф. м. Тернопіль, 5 груд. 2014 р. Тернопіль : Астон, 2014. С. 36–39.

69. Долюк А. В. Матеріальне стимулювання оплати праці в аграрній галузі. *Наукові пріоритети розвитку аграрної сфери в умовах глобальних змін* : матеріали міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. м. Тернопіль, 4–5 груд. 2014 р. Тернопіль : ДСГДС ІКСГП НААН, 2014. С. 135–138.

70. Долюк А. В. Методика відображення в бухгалтерському обліку матеріального стимулювання продуктивності праці. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. 2015. № 1(45). С. 150–157.

71. Долюк А. В. Методика внутрішнього контролю витрат на оплату праці. *Облік, аналіз і контроль в умовах сучасних концепцій управління економічним потенціалом і ринковою вартістю підприємства* : зб. тез доп. II міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. м. Житомир, 23–24 січ. 2014 р. Житомир, 2014. С. 49–51.

72. Долюк А. В. Негативні тенденції розвитку неофіційної оплати праці на підприємствах України (на прикладі хлібопекарних підприємств Вінниччини). *Напрями модернізації фінансово-економічної системи держави, регіонів, підприємств, організацій* : зб. матер. всеукр. наук.-практ. конф., м. Вінниця, 17 квіт. 2019 р. Тернопіль : Крок, 2019. Т. 1. С. 236–239.

73. Долюк А. В. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку матеріального стимулювання продуктивності праці. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія «Економічні науки». 2014. Вип. 8, ч. 5. С. 185–189.

74. Долюк А. В. Обліково-економічні проблеми оплати праці (на прикладі хлібопекарної галузі України). *Напрями модернізації фінансово-економічної системи держави, регіонів, підприємств, організацій* : зб. матер. всеукр. наук.-практ. конф., м. Вінниця, 17 квіт. 2019 р. Тернопіль : Крок, 2019. Т. 1. С. 230–233.

75. Долюк А. В. Обов'язки бухгалтера з обліку праці та заробітної плати згідно з

посадовою інструкцією. *Інноваційно-інвестиційний розвиток регіонів: проблеми та перспективи розвитку* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. для студ., аспірант. та молод. учених, м. Київ, 21–22 листоп. 2014 р. Київ : Аналітичний центр «Нова Економіка», 2014. С. 65–68.

76. Долюк А. В. Організація бухгалтерського обліку матеріального стимулювання продуктивності праці. *The institute of accounting, control and analysis in the globalization circumstances* : міжнар. зб. наук. праць. 2014. Вип. 3. С. 62–66.

77. Долюк А. В. Проблемні питання з обліку та контролю витрат на оплату праці. *Сучасні тенденції економічного та соціального розвитку: держава, регіон, підприємство*. 19 лют. 2014 р. Луганськ, 2014. С. 82–84.

78. Долюк А. В. Сутність продуктивності праці та шляхи її зростання. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації* : зб. наук. праць. 2014. Вип. 2(13). С. 55–62.

79. Долюк А. В. Тіньова економіка: обліково-економічні наслідки ( на прикладі хлібопекарних підприємств Вінниччини). *Регіональна бізнес-економіка та управління: науковий, виробничо-практичний журнал*. Вінниця : ТОВ «Нілан – ЛТД», 2019. № 1. С. 24–30.

80. Долюк А. В. Трудові спори з оплати праці як облікові проблеми : порядок їх вирішення. *Реалізація компетентнісного підходу у підготовці фахівців з обліку і оподаткування* : всеукр. наук.-практ. конф., присвяч. 30-річчю кафедри обліку і аудиту, 22 листоп. 2018 р. Рівне : НУВГП, 2018. С. 30–34.

81. Долюк А. В. Управління витратами на оплату праці. *Реформування економіки України: стан та перспективи* : зб. матеріал. ІХ міжнар. наук.-практ. конф. м. Київ, 25 груд. 2014 р. Київ : Науковий парк, 2014. С. 30–32.

82. Долюк А. В., Кургінян А. З. Порівняльна характеристика визнання, оцінки і відображення в обліку та звітності підприємств витрат діяльності за міжнародними та національними стандартами. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2012. Вип. 3(24). С. 145–153.



83. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет / под ред. С. А. Табалиной. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1994. 560 с.
84. Дяченко Я. Я. Детінізація економіки у системі макроекономічного регулювання. *Фінанси України*. 2006. № 2. С. 68–77.
85. Дячун О. В. Організація, нормування та оплата праці : навч. посіб. Львів : Афіша, 2001. 220 с.
86. Економіка праці і соціально-трудова відносини : навч. посіб. / М. Г. Акулов та ін. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 328 с.
87. Європа: тіньова економіка. URL: <http://zgroup.com.ua/article.php?articleid=4841>].
88. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/> ( дата звернення 10.01.2021)
89. Єршова Н. Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 8 (158). С. 368–374.
90. Жогова О. Б. Аудит розрахунків з оплати праці. Незалежний аудитор. 2013. № 7(18). С. 10–15.
91. Жуков А. Л. Аудит как стимулятор труда и мотивации персонала. *Труд и социальные отношения*. 2009. № 11. С. 38–44.
92. Жуковська Т. О. Методологія формування інноваційних систем управління мотивуванням продуктивності праці персоналу підприємств машинобудування в Україні. *Проблеми науки*. 2010. № 7. С. 35–43.
93. Заборгованість із виплати заробітної плати станом на 1серпня 2020року. *Економічний дискусійний клуб*. URL: <http://edclub.com.ua/analityka/zaborgovanist-iz-vyplaty-zarobitnoyi-platy-stanom-na-1-serpnya-2020> (дата звернення 14.09.2020)
94. Завгородній В. П. Бухгалтерський облік в Україні. Київ : А.С.К., 2011. 848 с.
95. Завіновська Г. Т. Економіка праці : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2008. 300 с.
96. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2006. 336 с.
97. Задорожний З. Проблеми законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в Україні. *Економічний аналіз* : зб. наук. праць каф. екон. аналізу ТНЕУ.

Тернопіль, 2009. Вип. 4. С. 350–353.

98. Задорожний З. Проблемні питання якості інформації бухгалтерського і управлінського обліку малоцінних активів. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2018. Вип. 1. С. 115–124.

99. Задорожний З.-М. В. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку в Україні. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 163–169.

100. Задорожний З.-М. В., Аверкин Я. Ф. Управлінський облік: особливості та принципи. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2019. Т. 1, № 28. С. 114–120.

101. Задорожний З.-М. В., Крупка Я. Д., Омецінська І. Я. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 320 с.

102. Іванілов О. С. Економіка підприємства : підручник. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 728 с.

103. Інструкції зі статистики заробітної плати : затв. наказом Державного комітету статистики України від 13.01.2004 р. № 5.

104. Кабушкин Н. И. Основы менеджмента : учебное пособие. Москва : Новое знание, 2007. 335 с.

105. Калайтан Т. В. Контролінг : навч. посіб. Львів : Новий Світ. 2008. 252 с.

106. Калина А. В. Економіка праці. Київ : МАУП, 2009. 272 с.

107. Калина А. В. Организация и оплата труда в условиях рынка (аспект эффективности) : учеб. метод. пособие. Київ : МАУП, 2001. 312 с.

108. Кантаєва О. В., Герасимчук Л. С. Шляхи удосконалення обліку оплати праці. *Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ*, 2012. № 2. С. 186.

109. Карпова Т. П. Управленческий учет : учебник для вузов. 2-е изд., перераб. и допол. Москва : Юнити-Дана, 2004. 351 с.

110. Карпушенко М. Ю. Організація обліку : навч. посіб. Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. Харків : ХНАМГ. 2011. 239 с.

111. Керимов В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы : учебник. Москва : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2005. 484 с.
112. Кім Г. С., Сопко В. В., Кім Ю. Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. та допов. Київ : Центр навчальної літератури, 2009. 480 с.
113. Коваленко М. М., Тивончук С. В. Заробітна плата в системі матеріального стимулювання та її відображення в обліковій політиці підприємства. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2013. Вип. 10(3). С. 303–309.
114. Коваленко С. О. Основи легалізації тіньової економіки в Україні. Київ : «Знання», 1999.
115. Коваленко С. О., Базилюк А. В. Тіньова економіка в Україні. Київ : НДЕІ Мінекономіки України, 1998.
116. Ковальська К. В., Рак Р. В. Нові підходи до мотивації персоналу в стратегічному управлінні корпораціями. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2010. № 1. С. 29–30.
117. Кодекс законів про працю України : затв. Законом УРСР від 10.12.1971 р. № 322-VIII. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1971.
118. Колот А. И. Мотивація, стимулювання й оцінка персоналу. Київ : КНЕУ, 1998. 198 с.
119. Кончаковський Є. О. Ефективність сільськогосподарської праці: резерви та шляхи зростання. *Економіка і регіон*. 2007. № 1(12). С. 133, 135.
120. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація : монографія. Київ : ІВЦ Держкомстату України, 2007. 429 с.
121. Корінько М. Д., Титаренко Г. Б. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, методологія, організація : монографія. Київ : Книги для бізнесу, 2009. 471 с.
122. Корягін М., Попкова О. Аспекти ведення бухгалтерського обліку інших заохочувальних та компенсаційних виплат персоналу. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. № 21. С. 211–215.

123. Котляр Б. А. Способы повышения реального содержания заработной платы работников. *Металлург*. 2006. № 11. С.11–17.
124. Кошик В. Автоматизація обліку праці та заробітної плати на сучасному етапі. *Економічний дискурс*. 2014. Вип. 2. С. 342–344.
125. Краснокутська Н. В. Інноваційний менеджмент : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2003. 504 с.
126. Красноперова О. Л. Учетная политика организаций на 2004 год. Москва : ЗАО «Издательский Дом Главбух», 2003. 240 с.
127. Краус Н. М. Кадрова політика в тіньовому секторі економіки. *Методологія та практика менеджменту на порозі ХХІ століття: загальнодержавні, галузеві та регіональні аспекти : матеріали ІV міжнар. наук.-практ. конф.* 15–16 трав. 2008 р. Ч. 2. Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2008. С. 255–257.
128. Краус Н. М. Соціальний аспект тіньової економіки. *Національна економіка у сучасній глобальній економічній системі: механізм функціонування, динаміка, економічна безпека : матеріали міжнар. наук.-практ. конф.* Полтава : РВВ ПУСКУ, 2010. С. 81–84.
129. Крупнова А. В., Химченко Г. В. *Консультант бухгалтера* : произв.-практ. журн. для бухгалтеров, спец. экон. служб, юристов. "ПромКомплекс", 2007. № 1-12. № 3. С. 4-13.
130. Крушельницька О. В., Мельничук Д. П. Управління персоналом : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. та допов. Київ : Кондор, 2006. 308 с.
131. Кужельний М. В. Організація обліку : підручник. Київ : Центр навч. л-ри. 2010. 352 с.
132. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : КНЕУ, 2001. 334 с.
133. Кулініч І. О. Психологія управління : підручник. Київ : Знання, 2011. 415 с.
134. Куцик В. І., Горбатюк І. В. Технологія бюджетування як інструмент управління підприємством. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип. 21(5). С. 248–254.

135. Лагутін В. Д. Оплата праці в умовах переходу до ринкових відносин. Київ : Либідь, 1993. 37 с.
136. Ламанов А. Мотивація персонала в інноваційному бізнесі. URL: <http://www.chelt.ru/2003/2-03/lamanov-2-03.html>. (Дата звернення 21.03.2020)
137. Лебедева С. Регулирование заработной платы и обеспечение устойчивого экономического развития: методологические и методические подходы. *Україна: аспекти праці*. 2008. № 8. С.12–22.
138. Левченко О. П. Проблеми організації обліку оплати праці. *Таврійський державний агротехнічний університет*. 2009. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/> (дата звернення 15.03.2020)
139. Лисенко Н. М. Облікова інформація в системі управління підприємства (на прикладі житлово-комунального господарства). *Формування ринкових відносин в Україні*. 2005. № 9(52). С. 62–68.
140. Лишиленко О. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам. *Бухгалтерський облік та аудит*. 2012.
141. Ловінська Л. Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні : монографія. Київ, 2006. 237 с.
142. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія. Житомир, 2005. 548 с.
143. Малюга Н. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи : дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.04. Житомир, 2006. 539 с.
144. Михайленко Ю. О. Організація обліку і контролю розрахунків за заробітною платою. *Молодий вчений*. 2017. № 2(42). С. 287–294. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/2/69.pdf> (дата звернення 16.04.2019)
145. Михальчук Л. В. Мотиваційний механізм як фактор підвищення продуктивності праці персоналу підприємства. *Економіка: проблеми теорії та практики*. Дніпропетровськ, 2008. Вип. 238, Т. 5. С. 1079–1083.

146. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 (МСБО 19) «Виплати працівникам» від 01.01.2012. URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_011](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011). (дата звернення 17.10.2019)
147. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / за ред. С. Ф. Голова. Київ : Федерація професійних бухгалтерів і контролерів України, 2000. 1272 с.
148. Мінімальна зарплата в Україні. URL: <http://dt.ua/ECONOMICS/> (дата звернення: 02.02.2020).
149. Монастирська Г. В. Творці інновацій: оплата праці в ЄС, США і Україні. *Вісник Хмельницького національного університету. Серія «Економічні науки»*. 2009. № 5, Т. 2. С. 87–91.
150. Моссаковський В. Концепція побудови бухгалтерського обліку в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 10. С. 18–25.
151. Нападівська Л. В. Управлінський облік : підручник. 2-ге вид., доопрац. та допов. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 648 с.
152. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам» : Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2011 р. № 1798. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0121-12>. (дата звернення 17.10.2019)
153. Николаева С. А. Учетная политика организации. Принципы формирования, содержание, практические рекомендации, контрольная проверка. Москва : Аналитика-Пресс, 1998. 168 с.
154. Новіков С. П. Філії: податки й облік без проблем. *Дебет-Кредит*. 2001. № 51. С. 24–26.
155. Ньюстром Дж. В., Девіс К. Организационное поведение. СПб : Питер, 2000. 448 с.
156. Обух В. URL: <https://agroreview.com/news/ukrayinci-yidyat-vse-menshe-hliba-berezhemo-hamanci-zdorov%E2%80%99ye-fihuru?page=57> (дата звернення 05.10.2019)

157. Овсюк Н. В. Ключові аспекти формування базових засад концепції взаємозв'язку обліку і контролю у сфері трудових правовідносин. *Інформаційно-аналітичний журнал «Економіка. Фінанси. Право»*. 2017. Вип. № 3/1. С. 39–43.
158. Овсюк Н. В. Облікова політика підприємства в частині оплати праці. *Вісник ЖДТУ*. 2012. № 4. С. 162–165.
159. Озерський І. В. Тіньовий сегмент економіки. *Економіка. Фінанси. Право*. 2005. № 1. С. 28–31.
160. Олійник Я. В. Концептуальні засади нормативного забезпечення облікової політики підприємств. *Фінанси України*. 2014. № 5. С. 116–126.
161. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. / за ред. В. С. Леня. Київ : Центр навч. л-ри, 2006. 696 с.
162. Організація бухгалтерського обліку : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. 3-тє вид., допов. і перероб. Житомир : ПП «Рута». 2002. 592 с.
163. Осовий Г. Питання реформи оплати праці в Україні в контексті реалізації Плану дій щодо євроінтеграції. *Україна: аспекти праці*. 2005. № 3. С. 3–11.
164. Островерха Р. Е. Організація обліку : навч. посіб. Київ : Центр учб. л-ри, 2012. 568 с.
165. Павловська Н. Роль науки у реформуванні оплати праці та деякі дискусійні питання щодо її вдосконалення. *Україна: аспекти праці*. 2004. № 7. С. 39–41.
166. Панкова М., Соловйова Г. Актуальні питання оплати праці за умов фінансової кризи в Україні. *Схід*. 2009. № 1. С. 29–32.
167. Пархоменко В. М., Баранцев П. П. Реформування бухгалтерського обліку в Україні. Плани рахунків: загальний та спрощений. Регістри бухгалтерського обліку. Луганськ : Футура ДСД «Лугань», 2001. 464 с.
168. Петращак О. О. Анкетування працівників як шлях виявлення факторів росту продуктивності. *Науковий вісник Чернігівського державного інституту економіки і управління*. «Серія 1: Економіка». 2012. Вип. 1. С. 157–163.

169. Плахтій Т. Ф. Якість в бухгалтерському обліку: економічний аспект. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2016. № 1. С. 51–61.
170. Плахтій Т., Калашник В. Удосконалення моделі аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам : зб. наук. праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2013. № 1(2). С. 239–247.
171. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 17.01.2020).
172. Подмешальська Ю. В., Панченко А. М. Удосконалення організації обліку заробітної плати. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 1. С. 58–63. URL: [http://www.investplan.com.ua/pdf/1\\_2020/11.pdf](http://www.investplan.com.ua/pdf/1_2020/11.pdf) (дата звернення 14.12.2020)
173. Подольский В. И., Савин А. А., Сотникова Л. В. Международные и внутрифирменные стандарты контролёрской деятельности : учебн. пособ. для вузов / под ред. В. И. Подольского. Москва : Вузовский учебник, 2006. 302 с.
174. Показник середньої заробітної плати за 2020 р. URL: <https://www.pfu.gov.ua/2121350-pokaznyk-serednoyi-zarobitnoyi-platy-za-2020-rik/> (дата звернення 06.01.2020)
175. Покатаєва О. В., Кошулинська Г. О. Шляхи вдосконалення системи оплати праці на підприємстві. *Держава та регіони. Науково-виробничий журнал. Серія «Економіка та підприємництво»*. 2010. № 3. С. 139–141.
176. Поліщук Д. І, Качмарик Я. Д. Мотивація як чинник підвищення продуктивності на підприємстві. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.8. С. 209.
177. Поліщук П. В. Аналіз методів та систем оцінки і оплати праці. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2011. № 3, Т. 3. С. 255–258.
178. Потриваєва Н. В., Бабенко М. Д. Перспективи удосконалення обліку оплати праці в сучасних умовах господарювання. *Вісник аграрної науки Причорномор'я*. 2008. № 3. С. 31.



179. Потривасва Н. В., Савченко І. В. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці: теоретичний аспект. *Економічний форум*. 2014. № 1. С. 93–98.
180. Потьомкін Л. М. Удосконалення оплати праці у промисловості. *Економіка і регіон*. 2003. № 1(1). С. 129–135.
181. Предборський В. А. Тінізаційний аспект процесів початкового нагромадження капіталу в Україні. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2007. № 6(73). С. 26–30.
182. Предборський В. А. Тіньова економіка як загроза національній безпеці. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2005. № 9(52). С. 14–18.
183. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. URL: <http://www.minfin.gov.ua> (дата звернення 12.03.2019)
184. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>. (дата звернення 22.03.2019)
185. Про захист заробітної плати : Конвенція МОП від 01.07.1949 р. № 95. URL: <Http://portal.rada.gov.ua>. (дата звернення 15.03.2019 )
186. Про колективні договори і угоди : Закон України від 01.07.1993 № 3357-XII (зі змінами та доповненнями) від 01.01.2015 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3356-12#Text> (дата звернення 25.10.2019)
187. Про оплату праці : Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <Http://zakonl.rada.gov.ua>. (дата звернення 14.06.2020)
188. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 25.04.2020).
234. Про безпечність та якість харчових продуктів: Закон України від 23.12.1997 № 771/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/771/97-вр#Text> (дата звернення: 25.04.2020).

189. Проблемні аспекти та перспективи розвитку обліку, контролю, аналізу і оподаткування суб'єктів господарювання в умовах глобалізації економіки : кол. моногр. Кривий Ріг : ДонНУЕТ, 2017. 408 с.
190. Пушкар М. С. Метатеорія обліку, або якою повинна стати теорія : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2007. 359 с.
191. Пушкар М. С. Облікова політика і звітність : навч. посіб. Тернопіль : Карт-бланш, 2003. 141 с.
192. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): моногр. Тернопіль: Екон. думка, 1999. 422 с.
193. Пушкар М. С., Щирба М. Т. Теорія і практики формування облікової політики: моногр. Тернопіль Карт-бланш, 2010. 260 с.
194. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні аспекти : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 1999. 422 с.
195. Пушкар М. С. Філософія обліку : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 156 с.
196. Пушкар М. С., Чумаченко М. Г. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація. Тернопіль : Карт-бланш, 2011. 336 с.
197. Пушкар М. С., Щирба, М. Т. Теорія і практика формування облікової політики : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2010. 260 с.
198. Радчук О. Повернення трудових мігрантів: що не так робить держава. *Слово і діло*. 18 жовт. 2019. URL: <https://www.slovoidilo.ua/2019/10/18/kolonka/aleksandrradchuk/suspilstvo/povernenny-a-trudovux-mihrantiv-ne-tak-robyt-derzhava> (дата звернення: 02.01.2020).
199. Рівень тіньової економіки в Україні зріс до 31% від обсягу ВВП-Мінфін. URL: <https://prm.ua/riven-tinovoyi-ekonomiki-v-ukrayini-zris-do-31-vid-obsyagu-vvp-minfin/> (дата звернення 03.09.2020)

200. Рівень тіньової економіки в Україні перевищив 30%. *Smida*. URL: <https://smida.gov.ua/news/allnews/riventinovoiekonomikivukrainiperevisiv30> (дата звернення 15.08.2020)
201. Роббинз С. П. Основы организационного поведения : учебник. Москва : Издательский дом «Вильямс», 2006. 448 с.
202. Розвиток соціально-трудової сфери України: теорія, практика, перспективи : кол. моногр. / за ред. д.е.н., проф. І. Л. Петрової, к.е.н. В. В. Близнюк. НАН України, ДУ «Ін-т економіки та прогнозування НАН України». Київ, 2016. 326 с.
203. Рябчикова Т. А. Реализация функций заработной платы через элементы организации оплаты труда на предприятии. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/realizatsiya-funktsiy-zarabotnoyplaty-cherez-elementy-organizatsii-oplaty-truda-na-predpriyatii>. (дата звернення 20.06.2019)
204. Садовніков О. А., Сировой Г. В. Сучасні проблеми обліку розрахунків з оплати праці та удосконалення їх шляхів. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*. 2011. № 8(162), ч. 1. С. 76–83.
205. Сандугей В. В. Проблеми тінізації сфери зайнятості в Україні. *The scientific potential of the present*: зб. наук. праць. «ЛОГОΣ». 2016. 348 с.
206. Семенов Г. А. Організація обліку розрахунків з персоналом з оплати праці. URL : <http://www.nbu.gov.ua> (дата звернення 19.05.2019)
207. Семенов Г. Впровадження безтарифної системи оплати праці. *Держава та регіони: економіка і підприємництво*. 2013. № 2. С. 174–181.
208. Секіріна Н. В., Лобанова І. О. Удосконалення організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємствах. *Вісник Київського інституту бізнесу та технологій*. 2012. №2. С. 34.
209. Сирцева С. В. Проблеми обліку розрахунків за виплатами працівникам в сучасних умовах. *Вісник Причорноморської регіональної науково-практичної конференції професорсько-викладацького складу*. Миколаїв, 2011. 133 с.
210. Сімутіна Я. В. Методи правового регулювання заробітної плати на сучасному етапі (правові проблеми) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.05. Київ, 2006. 210 с.

211. Слинков В. Н. Мотивация, стимулирование и оплата труда : практические рекомендации. Киев : Дакор КНТ, 2010. 336 с.
212. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. Москва : Финансы и статистика, 2005. 496 с.
213. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2012. 526 с.
214. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник. Київ : КНЕУ, 2004. 412 с.
215. Сорока И. В. Теневая экономика и проблемы мотивации труда и предпринимательства в переходный период. *Академічний огляд*. 1999. № 1. С. 54.
216. Стан корупції в Україні. Порівняльний аналіз загальнонаціональних досліджень: 2007, 2009, 2011 та 2015. *Київського міжнародного інституту соціології*. URL: [http://www.kiis.com.ua/materials/pr/20161602\\_corruption/Corruption%20in%20Ukraine%202015%20UKR.pdf](http://www.kiis.com.ua/materials/pr/20161602_corruption/Corruption%20in%20Ukraine%202015%20UKR.pdf)
217. Стан розвитку науки і техніки, результати наукової і науково-технічної діяльності за 2017 рік : аналітична довідка. *Сайт Міністерства освіти і науки України*. URL: [https://mon.gov.ua/storage/app/media/nauka/informatsiyno-analitychni/AD\\_NAUKA\\_2017.pdf](https://mon.gov.ua/storage/app/media/nauka/informatsiyno-analitychni/AD_NAUKA_2017.pdf) (дата звернення: 25.04.2020).
218. Степанцова Ю. М. Мотивація персоналу та важливість її вимірювання на вітчизняних підприємствах. *Сталий розвиток економіки*. № 3. 2012. С. 106–108.
219. Стичинський Б. С., Зуб І. В., Ротань В. Г. Науково-практичний коментар до законодавства України про працю. 4-те вид. Київ : А.С.К, 2003. 1024 с.
220. Сук Л. К., Сук П. Л. Організація бухгалтерського обліку : підручник. Київ : Каравела, Піча Ю. В., 2009. 624 с.
221. Тенденції тіньової економіки в Україні I квартал 2016 року. *Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України*. URL: <http://www.me.gov.ua> (дата звернення 12.09.2018)
222. Терехов А. А. Контроль. Москва : Финансы и статистика, 1998. 512с .
223. Терещенко Л. О., Матієнко-Зубенко І. І. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2005. 187 с.

224. Терещенко О. О. Антикризове фінансове управління на підприємстві. Київ : КНЕУ, 2010. 268 с.
225. Тищук Т. А., Харазішвілі Ю. М., Іванов О. В. Тіньова економіка в Україні: масштаби та напрями подолання : аналіт. доп. / за заг. ред. Я. А. Жаліла. Київ : НІСД, 2011. 96 с.
226. Тіньова економіка в Україні. URL: <https://bank.gov.ua/ua/news/all/doslidjennya-tinovoyi-ekonomiki-v-ukrayini--mayje-chvert-vvp--abo-846-mlrd-griven--perebuvaeye-v-tini>. (дата звернення 18.05.2019)
227. Тіньова економіка: сутність, особливості та шляхи легалізації : монографія / за ред. З. С. Варналія. Київ : Вид-во НІСД, 2006. 576 с.
228. Ткаченко Л. Г. Продуктивність та оплата праці: діалектика взаємодії. *Демографія та соціальна економіка*. 2013. № 1. С. 132–141. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/dse\\_2013\\_1\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/dse_2013_1_15). (дата звернення 17.08.2019)
229. Ткаченко Н. А. Облікове забезпечення складання звітності з оплати праці. *Економіка АПК*. 2012. № 7. С. 89–94.
230. Трудове право : підручник / за ред. М. І. Іншина та В. І. Щербини. Київ : Ніка Нова, 2012. 560 с.
231. Турецький О. А. Економіка України на порозі ХХІ століття: уроки минулого і кроки в майбутнє. Одеса : СМІЛ, 1999. 199 с.
232. Турецький О. А. Національна економіка і її регулювання. Одеса : СМІЛ, 2002. 270 с.
233. Україна у цифрах у 2004 р. : стат. довід. *Держкомстат України*. Київ, 2005. 261 с.
234. Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р. Экономика. Москва : Дело, 1993. 568 с.
235. Філіпповський В. Економіко-правові питання розвитку державної служби і служби в органах місцевого самоврядування : *Збірник наукових праць УАДУ*. Київ, 2000. Вип. 2, ч. 3. С. 146–151.
236. Харазішвілі Ю. М., Дмитренко Н. М. Методичний підхід до оцінювання тіньової зайнятості в Україні. *Економіка України*. 2010. № 12. С. 16–28.

237. Хмельницкий В. А., Гринь Т. А. Критерии и показатели оценки эффективности финансово-хозяйственного контроля и направления ее повышения в современных условиях. *Бухгалтерский учет и анализ*. 2008. № 5. С. 8–11.
238. Хома Д. М. Проблеми обліку та аудиту розрахунків з оплати праці. *Сталий розвиток економіки: науково-виробничий журнал*. 2011. № 3. С. 222–227.
239. Чабанюк О. М. Облік оплати праці в ринкових умовах. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. № 21.3. С. 298–304.
240. Чепінога В. Г. Економічна теорія : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2011. 656 с.
241. Шахно А. Ю. Система грейдуння як сучасна форма оплати праці на підприємстві. *Інноваційна економіка*. 2013. № 6. С. 187–194.
242. Шевченко Т. В. Нестандартные методы оценки персонала. Саратов : Ай Пи Эр Медиа, 2010. 128 с.
243. Шегда А. В. Менеджмент : підручник. Київ : Знання, 2006. 645 с.
244. Шелешкова С. Заробітна плата як мотиваційна складова продуктивної зайнятості. *Україна: аспекти праці*. 2006. № 2. С. 9–16.
245. Шигун М. М. Розвиток теорії та методології моделювання системи бухгалтерського обліку : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Державна академія статистики, обліку та аудиту, 2010. 36 с.
246. Шульга Н. В. Сутність оплати праці, її форми і системи. *Проблеми формування ринкової економіки : міжвід. наук. збірник*. Київ : КНЕУ, 2012. Вип. 10. С. 73–77.
247. Шуть О. Н. Информация как экономический ресурс. *Экономика России: основные направления совершенствования*. 2005. № 7. URL: [http // www/cfin.ru](http://www/cfin.ru). (дата звернення 23.05.2019)
248. Щирба І. М. Сутність облікової політики підприємства щодо витрат на оплату праці та факторів впливу на її формування. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_gum/Vzhdtu\\_econ/2009\\_4/41.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/41.pdf). (дата звернення 17.05.2019)

249. Щирба І. М. Сутність облікової політики підприємства щодо витрат на оплату праці та факторів впливу на її формування. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2009. Вип. 4(50). С. 191–193.
250. Ярмолюк О. Ф. Удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства. *Ефективна економіка*. 2014. № 4. С. 78–93.
251. Яругова А. В. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран. Москва : Финансы и статистика, 2011. 240 с.
252. Badaracco J. «Knowledge links». *The Knowledge Link: how Firms Compete through Strategic Alliances*. Boston, MA : Harvard Business School Press, 1991. Ch. 5. P. 107–128.
253. Dolyuk A.V. Methods and types of stimulation of work. *Problems of social and economic development of business*. 2014. Vol. 2. С. 153–157.
254. Dolyuk, A. Remuneration and incentives for labor in the integrated accounting system. *VUZF Review*. 2020. № 5(4). P. 50–58. URL: <https://doi.org/10.38188/2534-9228.20.4.06> (дата звернення 15.01.2021)
255. Financial Accounting of E\$ Business Enterprises. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal* / M. Garbowski and other. 2019. Vol. 23, iss. 2. URL: [https://www.abacademies.org/articles/financial\\$accounting\\$of\\$ebusiness\\$enterprises\\$8223.html](https://www.abacademies.org/articles/financial$accounting$of$ebusiness$enterprises$8223.html) (дата звернення 28.01.2020)
256. Jevons W. S. Notice of a general mathematical theory of political economy. *British Association for the Advancement of Science: report of the 32 Meeting*. Cambridge, 1862.
257. Hatfield H. R. *Modern Accounting, its principles and some of its problems*. New York: D. Appleton, 1909.
258. Iwata I. *Rijun Keisan Denri*. Tokyo, 1956.
259. King, R. S. *Cluster Analysis and Data Mining: An Introduction*. Mercury Learning & Information, 2014. 300 p.
260. Larry L. Howell. *Compliant Mechanisms*. New York : Wiley-Interscience, 2001. 356 p.
261. Reynolds A. Clustering Rules: a Comparison of Partitioning and Hierarchical Clustering Algorithms. *Journal of Mathematical Modelling and Algorithms*. 2006. Vol.

5. С. 475–504.

262. StatSoft: [электронный учебник по статистике.](http://statsoft.ru/home/textbook/modules/stcluan.html#joining) URL: <http://statsoft.ru/home/textbook/modules/stcluan.html#joining> (дата звернення 20.10.2020)

263. Thorsten Schulten. Recent Developments of Minimum Wages in Europe under the Conditions of the Crisis. *European Trade Union Confederation (ETUC)*. Collective Bargaining Coordination Committee : Brussels, 2010. 27 p. URL: <http://www.wageindicator.org/documents/minimum-wages/Developments-Minimum-Wages-Europe-2010.pdf>.

264. Rostow W. W. The Stages of Economic Growth. *The Economic History Review*. 1959. Vol. 12, № 1. P. 1–16. (New Series).

265. Vasurenko L. Innovative approaches in the organization of remuneration. *Innovation management in marketing: modern trends and strategic imperatives* : international scientific-practical conf. April 12–13th, 2018 y. Mieszko I School of Education and Administration : Poznan, Poland, 2018. С. 273–275.

266. Vasyurenko L. Kukxa I. Some aspects of state regulation of organization of remuneration. *Національна безпека у фокусі викликів глобалізаційних процесів в економіці* : міжнар. наук. інтернет-конф., 28–29 черв. 2018 р. : Київ-Баку, 2018. С. 8–11.

267. Vasyurenko L. Kukxa I. Motivation as a factor in the organization of remuneration. *Національна безпека у фокусі викликів глобалізаційних процесів в економіці* : міжнар. наук. інтернет-конф., 12–14 жовт. 2018 р. Київ-Баку, 2018. С. 9–11.

268. Warfield T. D., Weygandt J. J., Kieso D. E. *Intermediate Accounting: Principles and Analysis*. 2nd Edition. Wiley, 2008.

269. Weitzman M. L., Kruse D. L. Profit Sharing and Productivity. URL: <https://scholar.harvard.edu/weitzman/files/profitsharingproductivity.pdf> (дата звернення 20.12.2020)



**Положення про оплату праці працівників на виробничому підприємстві ВінницьяХліб  
ПАТ «Концерн Хлібпром»**

1. Загальні положення

1.1. Метою цього Положення є забезпечення мотивації персоналу на ефективну працю, спрямовану на задоволення потреб працівників виробничого підприємства ВінницьяХліб ПАТ «Концерн Хлібпром» (надалі за текстом Підприємства) і досягнення цілей Підприємства в умовах існуючої економічної ситуації в Україні.

1.2. Основними законодавчими документами формування «Положення про оплату праці» (далі — Положення) є:

- Кодекс законів про працю України;
- Господарського кодексу України;
- Закон України "Про оплату праці" від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР;
- Закон України "Про охорону праці" від 14.10.1992 р. № 2694-ХІІ;
- Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Держкомстату № 5 від 13.01.2004 р. зі змінами та доповненнями;
- Статут підприємства.

1.3. Цим Положенням визначаються структура заробітної плати, склад і джерела витрат на оплату праці.

1.4. Це Положення визначає систему оплати праці на підприємстві, її структуру, строки і періодичність виплати заробітної плати, інші питання оплати праці працівників підприємства.

1.5. Джерелом коштів на оплату праці є частина доходу та інші кошти, одержані у результаті господарської діяльності підприємства відповідно до чинного законодавства.

1.6. Критеріями рівня оплати праці працівників підприємства є:

- результати господарської діяльності та рівень доходності підприємства;
- внесок кожного працівника з урахуванням фактично відпрацьованого часу і результатів його роботи;
- посадові оклади працівників, визначені на основі тарифної системи оплати праці відповідно до норм чинного законодавства і колективного договору.

1.7. Положення може бути доповнено або змінено відповідно до умов колективного договору або за погодженням із профспілковим комітетом підприємства.

2. Системи оплати праці

З урахуванням специфіки, змісту і напрямків господарської діяльності на підприємстві застосовуються:

- почасова і почасово-преміальна системи оплати праці;
- відрядна і відрядно-преміальна системи оплати праці;
- індивідуальна форма організації та оплати праці.

### 3. Структура заробітної плати

#### 3.1. Основна заробітна плата:

а) посадовий оклад, встановлений працівникам відповідно до штатного розпису, крім працівників за посадами «Представник з реклами», «Продавець непродовольчих товарів», «Водій» та «Робочий»;

б) посадовий оклад, встановлений відповідно до штатного розпису, збільшеного на 25 % вартості залученої реклами у звітному місяці, — для працівників за посадою «Представник з реклами»;

в) посадовий оклад, встановлений відповідно до штатного розпису, збільшеного на 3 % вартості реалізованої продукції у звітному місяці, що перевищує одну тисячу гривень, — для працівників за посадою «Продавець непродовольчих товарів»;

г) часова ставка оплати праці – для працівників за посадою «Водій».

д) розрахунок оплати праці згідно затверджених нарядів на виконання робіт – для працівників за посадою «Робочий».

Посадові оклади працівникам за посадами «Представник з реклами» і «Продавець непродовольчих товарів» встановлюються в розмірі мінімальної заробітної плати, визначеному законодавством.

За умови почасової (погодинної) форми оплати праці основна заробітна плата робітників визначається множенням тарифної ставки на кількість одиниць відпрацьованого часу. Керівникам, професіоналам, фахівцям і технічним службовцям посадовий оклад виплачується повністю, якщо відпрацьовано встановлену для відповідної категорії та професійної групи працівників норму робочого часу.

При відрядній формі оплати праці тарифна ставка (оклад) виплачується, якщо виконано встановлені норми. Якщо ж норм виробітку (часу) не виконано, працівникові виплачується лише частина тарифної ставки (окладу). За умов перевиконання норм виробітку (часу), крім тарифної ставки (окладу), працівникові нараховується відрядний приробіток.

#### 3.2. Додаткова заробітна плата:

а) надбавки, доплати, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством;

б) премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань (посадових обов'язків) (за окремим положенням).

### 3.3. Заохочувальні і компенсаційні виплати:

#### а) надбавки:

— за високі досягнення у праці — у розмірі до 60% посадового окладу (часової ставки);

— за вислугу років (за окремим положенням);

#### б) доплати:

— за інтенсивність і складність роботи — у розмірі до 80% посадового окладу (працівникам керівного складу підприємства);

— за збільшення обсягів роботи, розширення сфери обслуговування — у розмірі до 50 % посадового окладу (часової ставки);

— за виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників (у разі хвороби, перебування у відпустці та з інших причин) — до 100 % посадового окладу (часової ставки) відсутнього працівника (штатним заступникам керівників структурних підрозділів підприємства ця доплата не виплачується).

Надбавки за високі досягнення у праці та доплати за інтенсивність і складність роботи скасовуються або зменшуються у разі несвоєчасного виконання завдань, погіршення якості роботи, порушення трудової дисципліни за рішенням директора підприємства;

#### в) заохочення (у грошовій формі):

— за виконання особливо важливих завдань — у розмірі до одного посадового окладу;

— у зв'язку з ювілеєм (50 та 60 років) — у розмірі до двох посадових окладів;

г) винагорода за підсумками роботи за рік (за окремим положенням).

## 4. Перегляд та індексація розміру заробітної плати

4.1. Розмір заробітної плати (посадові оклади) переглядаються, як правило, один раз на рік з урахуванням змін або доповнень до колективного договору.

4.2. У період між переглядами розміру заробітної плати індивідуальна заробітна плата індексується згідно з чинним законодавством.

## 5. Порядок оплати праці

5.1. Оплата праці здійснюється у вигляді нарахування й виплати працівникам заробітної плати та інших додаткових виплат, передбачених чинним законодавством України, Колективним договором і цим Положенням.

5.2. Розмір заробітної плати працівника Підприємства залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та результатів діяльності Підприємства за звітний період (місяць) (ч. 2 ст. 94 КЗпП України).

5.3. Заробітна плата встановлюється з такого розрахунку, що вона не може бути нижче за встановлений державою мінімальний розмір (ч. 1 ст. 95 КЗпП України) при виконаній працівником місячній, погодинній нормі праці (виконаному обов'язі робіт).

5.4. В разі підвищення законодавчо встановленого розміру мінімальної заробітної плати адміністрація Підприємства повинна відновити міжкваліфікаційні (міжпосадові) співвідношення розмірів тарифних ставок (посадових окладів).

5.5. Працівники Підприємства, що працюють за сумісництвом, одержують заробітну плату за фактично виконану роботу (ч.1 ст.102 КЗпП України).

5.6. Працівникам Підприємства, які виконують поряд зі своєю основною роботою додаткову роботу за іншою професією (посадою) чи обов'язки тимчасово відсутнього працівника без звільнення від своєї основної роботи, провадиться доплата за суміщення професій (посад) або виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника (ч.1 ст.105 КЗпП України).

5.7. Заробітна плата виплачується працівникам Підприємства регулярно в робочі дні у строки, встановлені Колективним договором, але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів (ч.1 ст.115 КЗпП України).

5.8. У разі, коли день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, заробітна плата виплачується напередодні (ч.2 ст.115 КЗпП України).

5.9. Заробітна плата працівникам Підприємства за весь час щорічної відпустки виплачується не пізніше ніж за три дні до початку відпустки (ч.3 ст.115 КЗпП України).

5.10. Підставою для нарахування бухгалтерією заробітної плати працівникам за підсумками роботи за місяць є:

5.10.1. Штатний розклад Підприємства;

5.10.2. Табелі обліку робочого часу;

5.10.3. Акт виконаних робіт по трудовій угоді;

5.10.4. Наказ про нарахування інших заохочувальних та компенсаційних виплат.

5.10.5. Наряд на виконання відрядних робіт

6. Строки і періодичність виплат заробітної плати

6.1. Заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні в строки, встановлені у колективному договорі та правилах внутрішнього трудового розпорядку, двічі на місяць через проміжок часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів.

6.2. Якщо день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, заробітна плата виплачується напередодні.

6.3. За бажанням працівників підприємство може здійснювати виплату заробітної плати через установи банків і поштовими переказами відповідно до чинного законодавства.

## 7. Обмеження розміру утримань із заробітної плати

7.1. Утримання із заробітної плати працівників здійснюються тільки у випадках, передбачених чинним законодавством.

## 8. Відповідальність

### 8.1. Керівник Підприємства несе відповідальність за:

- забезпечення нарахування та виплати заробітної плати відповідно до чинного законодавства України, Колективного договору та цього Положення;

- своєчасне затвердження та підписання документів, що є підставою для нарахування заробітної плати (штатний розклад, накази).

### 8.2. Головний бухгалтер Підприємства несе відповідальність за:

- забезпечення своєчасного та правильного нарахування і виплати заробітної плати;

- забезпечення своєчасного надання працівнику інформації щодо його заробітної плати.

## 9. Вирішення трудових спорів з питань оплати праці

9.1. Трудові спори з питань оплати праці розглядаються і вирішуються згідно із законодавством про трудові спори.

## **Положення про підприємство - філії виробничого підприємства Вінницьяхліб ПАТ «Концерн Хлібпром»**

### 1. Загальні положення.

1.1. Підприємство філія – виробничого підприємства Вінницьяхліб ПАТ «Концерн Хлібпром» (далі іменоване «Товариства»), є його відокремленим підрозділом (далі іменуються «Філія»).

1.2. Підприємство увійшло до Товариства на правах його відокремленого структурного підрозділу (не юридичної особи) при затвердженні Товариства в процесі приватизації та на підставі його Статуту, затвердженого Комітетом з управління майном.

1.3. Найменування виробничого підприємства Вінницьяхліб ПАТ «Концерн Хлібпром» підприємству, як відокремленому підрозділу акціонерного товариства, розташованого поза місцем його знаходження, встановлено відповідно до закону України «Про акціонерні товариства» і відображено в новій редакції зареєстрованого Статуту товариства.

- філія відкритого акціонерного товариства «Вінницьяхліб».

1.4. Термін діяльності Філії не обмежений.

### 2. Правовий статус філії.

## Продовження додатку А

2.1. Правовий статус Філія визначається законодавством України, Статутом акціонерного товариства і цим Положенням про філію.

2.2. Філія має розрахунковий та інші рахунки в банківських установах, відокремлене майно, що враховується як на його окремому балансі, так і на балансі Товариства.

2.3. Філія самостійно веде встановлену законодавством бухгалтерську і статистичну звітність, несе відповідальність за її достовірність.

2.4. Філія несе відповідальність за своїми зобов'язаннями всім майном, що перебуває в його розпорядженні, на яке може бути звернено стягнення відповідно до чинного законодавства.

Філія несе відповідальність за зобов'язаннями Товариства, так само як і Товариство несе відповідальність за зобов'язаннями Філії.

2.5. Втручання в діяльність Філії з боку державних, громадських та інших організацій не допускається, якщо це не обумовлено їх правами щодо здійснення контролю і ревізії відповідно до чинного законодавства.

2.6. Філія має круглу печатку, штампи і бланки з найменуванням Філії та акціонерного Товариства та іншу атрибутику.

2.7. Філії самостійно вибирає форму і структуру своєї внутрішньої організації, систему оплати та стимулювання праці працівників, в межах чинного в Товаристві Положення.

2.8. Філія за згодою Товариства має право від його імені укладати договори, набувати майнові права і позикові кошти-кредити банків, продавати, здавати в оренду або безоплатне користування частину закріпленого за ним майна, вести розрахунки з фізичними та юридичними особами, виступати позивачем і відповідачем в судах, здійснювати інші дії, що не суперечать чинному законодавству та Статуту Товариства.

### 3. Майно філії.

3.1. Майно Філії складається з основних виробничих фондів і оборотних коштів, закріплених за філією в момент його створення, а також за рахунок додаткового майна придбаного філією самостійно за рахунок своїх доходів. Балансова вартість майна виробничого підприємства Вінницяхліб ПАТ «Концерн Хлібпром» - філія на 01.01.2017р. склала 38900 тис. грн.

3.2. Філія самостійно здійснює оперативне управління та розпорядження майном відповідно до цілей Товариства були визначені довіреністю.

3.3. Філії надається режим самофінансування із здійсненням всіх витрат за рахунок своїх доходів.

### 4. Мета і види діяльності філії.

4.1. Основною метою діяльності Філії є отримання прибутку.

4.2. Для досягнення своєї мети Філія самостійно здійснює такі види діяльності.

## Продовження додатку А

- Розвиток виробництва конкурентно-здатних хлібобулочних, кондитерських, макаронних виробів та інших товарів народного споживання, виконання платних послуг;
- організацію збуту готової продукції;
- підвищення ефективності використання матеріальних, фінансових та інших ресурсів;
- забезпечення надійної і взаємовигідної кооперації виробництва, раціональних господарських зв'язків з постачальниками і споживачами;
- освоєння нових видів конкурентно-здатних продовольчих та інших товарів, впровадження нових прогресивних технологій;
- вивчення купівельного попиту і кон'юнктури ринку, проведення аналізу економічної та виробничо-господарської діяльності;
- посередницьку і торгово-закупівельну діяльність;
- забезпечення природоохоронних заходів;

Отримати повний текст

- технічне переозброєння виробництва;
- інші види діяльності, не заборонені законодавством.

4.3. Філія реалізує свою продукцію і послуги за цінами, які розробляються самостійно і узгоджених на місцях, за винятком цін і тарифів затверджуються централізовано.

4.4. Прибуток Філії після сплати податкових платежів до бюджету, за зобов'язаннями перед банками.

5. Керівництво діяльністю філії.

5.1. Керівництво діяльністю Філії здійснюється рішеннями Ради директорів, наказами та розпорядженнями Генерального директора Товариства та директором Філії, що діє за дорученням, що видається Товариством.

5.2. До компетенції Ради директорів Товариства відносяться:

- затвердження, внесення змін і доповнень до цього Положення про підприємство - філії;
- визначення основних напрямків діяльності Філії;
- встановлення розміру частки прибутку, що відраховується Філією до фондів Товариства;
- затвердження річних звітів за результатами діяльності Філії, звітів і висновків аудитора та ревізійної комісії.

- Прийняття рішень про створення та припинення діяльності Філії, призначення ліквідаційної комісії, затвердження ліквідаційного балансу;

- Інші питання, віднесені до компетенції Ради директорів Статутом Товариства.

5.3. До компетенції Генерального директора відносяться:

- призначення на посаду директора Філії;

## Продовження додатку А

- прийом і звільнень за поданням директора філії головного інженера, головного бухгалтера філії та інших головних фахівців за номенклатурою Товариства;
- укладення трудових договорів (контрактів) з зазначеними посадовими особами Філії;
- видання наказів, розпоряджень і вказівок, обов'язкових для всіх працівників філії;
- інші питання, віднесені до його компетенції Статутом Товариства.

## 5.4. Директор філії:

- діє від імені Товариства в межах повноважень, визначених довіреністю, цим Положенням та іншими рішеннями Товариства;
- здійснює керівництво поточною виробничо-господарською та фінансовою діяльністю Філії;
- розпоряджається коштами Філії в межах наданих йому прав, укладає угоди в рамках предмета діяльності Філії;
- в межах наявних повноважень видає накази і вказівки, обов'язкові для всіх працівників Філії;
- розробляє основні напрямки діяльності Філії та погоджує їх з Товариством;
- відкриває в банках розрахункові та інші рахунки Філії;
- розробляє штатний розклад Філії, приймає на роботу та звільняє з роботи працівників Філії, крім працівників номенклатури Товариства, приймає до них заходи заохочення та накладення стягнень відповідно до правил трудового законодавства, встановлює форми і розміри оплати праці, в межах чинного в Товаристві Положення стверджує правила внутрішнього трудового розпорядку;
- здійснює належний контроль за законним витрачанням коштів і матеріальних цінностей, своєчасними розрахунками з бюджетом та позабюджетними фондами, кредиторами і дебіторами Філії, своєчасним проведенням інвентаризацій і ревізій;
- здійснює інші дії, необхідні для досягнення цілей і завдань Філії, певні виданої йому довіреність та інші рішеннями Товариства.

## 6. Контроль за діяльністю філії.

6.1. Контроль за діяльністю Філії здійснюється у формі ревізії, тематичних перевірок здійснюються самостійно, або із залученням ревізійної комісії Товариства або аудиторських служб.

6.2. Члени ревізійної комісії Товариства та аудитори вправі вимагати від посадових осіб філії надання їм необхідних матеріалів, бухгалтерських чи інших документів та особистих пояснень в період перевірки Філії.

6.3. Члени ревізійної комісії Товариства та аудитори направляють результати проведених ними перевірок до Ради директорів, або генеральному директору Товариства.

## 7. Розподіл прибутку філії.



## Продовження додатку А

7.1. Прибуток, що отримується філією в результаті його діяльності після сплати податків, інших обов'язкових платежів, відсотків за кредит, штрафів та інших санкцій, відрахувань до фондів Товариства з його прийнятим рішенням, використовується Філією самостійно, із затвердженням на загальних зборах акціонерів Товариства.

#### 8. Бухгалтерський облік і звітність філії.

8.1. Філія враховує результати своєї діяльності, веде бухгалтерську звітність в порядку, встановленому чинним законодавством України.

8.2. Головний бухгалтер Філії несе відповідальність і користується правами, встановленими для головних бухгалтерів підприємств та організацій. Головний бухгалтер Філії підпорядковується безпосередньо директору філії і гл. бухгалтеру Товариства.

8.3. За місцем знаходження Філії ведеться і зберігається документація, в тому числі:

- Статут Товариства, це Положення, а також інші документи, що регулюють відносини між Філією і Товариством, відносини всередині Філії;

- документи бухгалтерського обліку і звітності, а також акти перевірок відповідними органами згідно з чинним законодавством;

- список членів органів управління, виконання і контролю Товариства;

- протоколи (витяги з протоколів) засідань Ради директорів, зборів акціонерів;

- реєстр акціонерів Філії;

- інші документи, необхідні для діяльності Філії.

#### 9. Припинення діяльності філії.

9.1. Діяльність Філії припиняється:

- за рішенням Ради директорів Товариства;

- з підстав рішення арбітражного суду при неплатоспроможності Товариства, або Філії або у випадках систематичного і глибокого порушення Філією чинного законодавства.

9.2. Ліквідація Філії проводиться призначеною товариством або судом ліквідаційною комісією.

9.3. З моменту призначення ліквідаційної комісії до неї переходять повноваження по управлінню справами філії. Ліквідаційна комісія оцінює наявне майно Філії, виявляє його дебіторів і кредиторів і розраховується з ними, складає ліквідаційний баланс і подає його Раді директорів Товариства.

9.4. Наявні у Філії грошові кошти, включаючи виручку від продажу його майна при ліквідації, після розрахунків з бюджетом, оплати праці працівникам філії, розрахунків з кредиторами розподіляються відповідно до рішення Ради директорів Товариства.

9.5. Ліквідаційна комісія несе майнову відповідальність за шкоду, заподіяну суспільству, а також третім особам відповідно до законодавства.

10. Процедура затвердження та внесення змін до положення про філії.

10.1. Положення про Філії затверджується Радою директорів Товариства. Рішення про затвердження приймається більшістю голосів членів Ради директорів.

10.2. Доповнення та зміни вносяться до Положення про філію більшістю голосів членів Ради директорів.

10.3. Якщо в результаті зміни законодавства російської Федерації окремі статті цього Положення про Філії вступають в протиріччя з ними, ці статті втрачають чинність і до моменту внесення змін до Положення, слід керуватися законодавчими актами України.

### **Положення про службу внутрішнього контролю**

1. Загальні положення.

1.1. Це Положення про службу внутрішнього контролю (далі - Положення) розроблено відповідно до законодавства України, Статуту підприємства.

1.2. Положення визначає цілі та завдання, принципи, а також функції осіб, відповідальних за внутрішній контроль.

2. Цілі внутрішнього контролю

2.1. Основна мета служби внутрішнього контролю - це надання можливого сприяння раді директорів і виконавчого керівництва організації у виконанні ними своїх обов'язків по досягненню цілей підприємства

2.2. Служба внутрішнього контролю у взаємодії з вищим органом управління підприємством бере участь в розробці заходів щодо поліпшення систем управління ризиками, контролю з метою забезпечення:

- ефективності їх управління
- надійності та ефективності системи внутрішнього контролю
- дотримання законодавства

2.3. Діяльність служби внутрішнього контролю є незалежні і об'єктивні гарантії та консультації.

3. Підпорядкованість і забезпечення незалежності системи внутрішнього контролю

3.1. Для забезпечення дотримання принципів незалежності та об'єктивності внутрішнього контролю керівник служби внутрішнього контролю підпорядковується функціонально - загальним зборам акціонерів і адміністративно - генеральному директору організації.

## Продовження додатку А

3.2. Загальні збори акціонерів затверджує умови трудового договору з керівником служби внутрішнього контролю, а також приймає рішення про його заохочення чи покарання керівника.

Претендент на посаду керівника служби внутрішнього контролю повинен отримати більшість голосів учасників загальних зборів акціонерів. Порядок ухвалення рішення про припинення повноважень керівника служби внутрішнього контролю аналогічний порядку прийняття працівника на посаду.

3.3. Загальні збори акціонерів має затвердити план роботи служби на рік, а також її структуру.

3.4. У функції керівника служби внутрішнього контролю входить підбір персоналу для служби внутрішнього контролю.

3.5. Визначення об'єктів та обсягу внутрішнього контролю, а також перелік робіт і порядок подання звіту проводиться співробітниками служби внутрішнього контролю самостійно.

#### 4. Відповідальність керівника служби внутрішнього контролю

4.1. Керівник служби внутрішнього контролю несе відповідальність перед загальними зборами акціонерів та вищим керівництвом організації за роботу служби внутрішнього контролю та виконання поставлених завдань.

4.2. Керівник служби внутрішнього контролю щорічно звітує перед загальними зборами акціонерів та вищим керівництвом організації про результати діяльності служби внутрішнього контролю. У звітах повинні бути представлені результати перевірок, включаючи суттєві ризики, проблеми контролю, інші відомості, необхідні загальним зборам акціонерів і вищого керівництва для виконання своїх обов'язків.

#### 4.3. Керівник служби внутрішнього контролю:

- надає загальним зборам акціонерів та вищого керівництва на твердження щорічний план діяльності служби внутрішнього контролю, а також щомісяця надає інформацію генеральному директору про виконання плану діяльності

- надає загальним зборам акціонерів та вищого керівництва щорічний звіт по оцінці надійності та ефективності системи внутрішнього контролю

- своєчасно надає загальним зборам акціонерів і вищого керівництва інформацію про суттєві недоліки системи внутрішнього контролю, а також рекомендації щодо їх поліпшення

- інформує загальні збори акціонерів і вище керівництво про хід виконання рекомендованих за результатами проведеного контролю заходів

- інформує загальні збори акціонерів і вище керівництво про обмеження, які не дають можливість службі внутрішнього контролю працювати з максимальною ефективністю.

#### 5. Обов'язки

## Продовження додатку А

## 5.1. Керівник і співробітники служби внутрішнього контролю:

- за результатами проведеного аналізу ризиків складають план і програму контролю, де визначають пріоритети внутрішнього контролю відповідно до цілей діяльності організації;
- своєчасно і на високому професійному рівні виконують план і програму контролю і надають керуючому персоналу звіти про результати роботи;
- сприяють керуючому персоналу в розробці заходів за результатами проведених контролерів, а також відстежують результати виконання прийнятих заходів;
- консультують адміністративно управлінський апарат з питань управління ризиками, контролю, управління;
- знаходяться в постійному взаємозв'язку з усіма підрозділами організації з питань ведення внутрішнього контролю;
- працюють в тісному взаємозв'язку з зовнішнім контролером для зниження дублювання зусиль і мінімізації витрати на контроль;
- працюють в тісному взаємозв'язку з співробітниками слідчих органів при розслідуванні шахрайств та інформують загальні збори акціонерів і вище керівництво про результати розслідувань ;
- виконують інші завдання і беруть участь в інших проектах за запитом загальних зборів акціонерів і вищого керівництва.

## 6. Повноваження

Керівник і співробітники служби внутрішнього контролю уповноважені:

- складати плани і програми контролю, самостійно визначати терміни, обсяги і об'єкти контролю;
- мати повний доступ до всієї документації підприємства, робити копії необхідних документів;
- перевіряти й оцінювати всі необхідні для перевірки документи і направляти ці документи або інформацію по ним загальним зборам акціонерів і вищого керівництва;
- запитувати і отримувати необхідну допомогу співробітників підрозділів, де проводиться внутрішній контроль та інших підрозділів;
- доводити до відома загальних зборів акціонерів і вищого керівництва пропозиції щодо поліпшення процедур, методів ведення діяльності, а також коментарі з питань, що належать до відання внутрішнього контролю;
- при недостатності знань в конкретних областях, залучати експертів з боку.

## 7. Обмеження

Керівник і співробітники служби внутрішнього контролю не повинні:

- виконувати інші посадові обов'язки, крім робіт, пов'язаних зі службою внутрішнього контролю

- очолювати інші підрозділи;

- використовувати інформацію, що є «комерційною таємницею», в особистих інтересах або якщо це заборонено законодавством.

#### 8. Професійні вимоги до співробітників служби внутрішнього контролю

Працівники служби внутрішнього контролю повинні:

- мати вищу економічну освіту, знання законодавства, практичний досвід роботи не менше 3 років, знання управлінського обліку;

- володіти знаннями англійської мови;

- підвищувати кваліфікацію: 40 годин на рік для практикуючих внутрішніх контролерів, 20 годин на рік для що не практикують внутрішніх контролерів;

- не менш 25 % від кількості годин підвищення кваліфікації, повинні бути отримані в спеціалізованій галузі знань.

#### 9. Відповідальність за порушення

9.1. У разі неналежного виконання своїх посадових обов'язків співробітниками служби внутрішнього контролю або недотримання норм цього Положення до внутрішніх контролерів можуть бути застосовані дисциплінарні стягнення.

9.2. У разі якщо працівником служби внутрішнього контролю, в ході неналежного виконання своїх посадових обов'язків або недотримання норм цього Положення завдано матеріальних збитків, то він полегить відшкодуванню в повному обсязі.

9.3. У разі неодноразового порушення норм цього Положення та недбалого ставлення до виконання своїх посадових обов'язків співробітниками служби внутрішнього контролю до них можуть бути застосовані штрафні санкції згідно чинного законодавства.

9.4. Якщо працівником навмисно або в особистих інтересах не виконуються належним чином посадові обов'язки або не дотримуються норми цього Положення, то на працівника може бути накладено штраф згідно чинного законодавства.

9.5. Якщо працівником навмисно або в особистих інтересах не виконуються належним чином посадові обов'язки або не дотримуються норми цього Положення, і в результаті цього організації завдано матеріальних збитків, то на працівника може бути накладено штраф згідно чинного законодавства та повним відшкодуванням матеріальних збитків.

#### 10. Стандарти діяльності

10.1. Керівник і співробітники служби внутрішнього контролю в своїй роботі повинні керуватися Кодексом професійної етики внутрішнього контролю і Міжнародними професійними

стандартами внутрішнього контролю.

#### 11. Заключні положення

11.1. Це положення, а також всі зміни та доповнення до нього повинні бути затверджені загальними зборами акціонерів.

### **ПОЛОЖЕННЯ ПРО БЮДЖЕТУВАННЯ**

#### 1. Загальні положення

1.1. «Положення про бюджетування» (Далі Положення) є основним документом, що описує систему бюджетування на виробничому підприємстві Вінницяхліб ПАТ «Концерн Хлібпром» (далі Підприємство), організаційні основи, методологію та принципи її функціонування.

1.2. Дійсне Положення розробляється Фінансовим відділом Підприємства та погоджується з фінансовим директором.

1.3. Дійсне Положення затверджується генеральним директором підприємства та вводиться у дію Наказом генерального директора Підприємства.

Будь-які зміни та доповнення до Дійсного Положення погоджуються з директором з фінансів та вводяться в дію наказом генерального директора Підприємства.

1.4. Дійсне Положення визначає:

- принципи бюджетування;
- організаційні та методологічні основи складання бюджетів;
- регламенти бюджетування;
- розподіл відповідальності за складання та використання бюджетів по центрах фінансового обліку;
- методи бюджетного контролю та способи матеріального стимулювання за виконання бюджетних показників.

1.5. Чинне Положення є основою при розробці наступних документів:

- Положення про фінансову структуру Підприємства;
- Положення про бюджетну структуру;
- Положення про центри фінансового обліку.

#### 2. Основні поняття, категорії та базові принципи

##### 2. Основні поняття та категорії:

2.1.1. Бюджетування – технологія фінансового планування, обліку та контролю доходів та витрат, отриманих від діяльності Підприємства на всіх рівнях управління, котра дозволяє аналізувати

2.1.2. прогнозовані та отримані фінансові показники по кожному з центрів фінансового обліку в рамках затвердженої фінансової структури Підприємства.

2.1.3. Фінансова структура Підприємства – Набір бізнес-процесів та сфер фінансової відповідальності, складених в ієрархію центрів фінансового обліку, що взаємодіють між собою через бюджети.

2.1.4. Центр фінансового обліку (далі ЦФО) – підрозділ Підприємства або група підрозділів, що здійснюють визначений набір господарських операцій, здатне здійснювати безпосередній вплив на витрати та/або доходи від даної діяльності та, відповідно, відповідає за ці статті доходів та/або витрат.

2.1.5. Бюджетна структура Підприємства - система бюджетів, що ведуться у відповідних розрізах діяльності або функціональних областях, котрі утворюють зведений бюджет Підприємства, що є його фінансовим планом на наступні періоди діяльності.

2.1.6. Бюджет – це фінансовий план в грошовому вираженні, що охоплює всі сторони діяльності Підприємства та ЦФО, що входять в його склад на визначений період часу, в котрому визначені ймовірні доходи та витрати, розміри поступлень грошових коштів, порядок здійснення розрахунків з постачальниками та клієнтами, порядок витрачання отриманих грошових коштів за операціями, динаміка активів та зобов'язань.

2.1.7. Регламент бюджетування – порядок розробки та складання бюджетів, що визначає етапи роботи (підготовка, погодження, затвердження), учасників кожного етапу (посада та підрозділ), дії кожного учасника (послідовність та терміни), джерела та формати отримання та передачі інформації.

2.1.8. Бюджетний комітет – постійно діючий орган управління, що вирішує питання, пов'язані з формуванням, погодженням, затвердженням та контролем виконання Бюджету Підприємства.

2.2. Ціль системи бюджетування міститься в:

- підвищенні фінансової стійкості та покращення фінансового стану підприємства;
- збільшенні ефективності використання наявних у розпорядженні підприємства або цфо ресурсів та активів та відповідальності керівників цфо за надані в їх розпорядження ресурси та активи (за перевищення лімітів товарних запасів, протермінування оплати товарних кредитів та т.п.);
- підвищенні обґрунтованості виділення фінансових ресурсів (на сам перед, інвестицій та кредитів), товарних кредитів по окремих напрямкам господарської діяльності;
- проведенні моніторингу фінансової ефективності окремих видів господарської діяльності;

- прогнозування, аналіз та оцінка різних сценаріїв зміни фінансового стану підприємства, його структурних підрозділів та видів діяльності для оперативного прийняття відповідних управлінських рішень;

- визначенні найбільш ефективних (з врахуванням кон'юнктури, що склалася та інших факторів) видів та напрямків господарської діяльності;

- визначенні напрямків інвестиційної політики підприємства;

- підвищенні фінансової обґрунтованості управлінських рішень, що приймаються на всіх рівнях управління;

- забезпеченні кращого взаємозв'язку між інтересами окремого підрозділу та інтересами підприємства загалом;

- удосконаленні стимулювання керівників та працівників структурних підрозділів підприємства для підвищення рентабельності здійснюваних ними видів діяльності, підвищенні відповідальності за пов'язані з цим доходи та видатки, за загальні кінцеві фінансові результати;

- навчанні керівників та працівників структурних підрозділів підприємства, чия діяльність пов'язана з отриманням доходів, основам фінансового планування та фінансового менеджменту, кращому співставленню доходів та витрат, пов'язаних з господарською діяльністю їх підрозділів.

2.3. Система бюджетування базується на наступних засадах:

- уніфікація всіх бюджетних форм за основними статтями для всіх цфо, незалежно від специфіки їх діяльності;

- уніфікація бюджетних періодів;

- уніфікація процедур розробки бюджетів різних рівнів;

- сумісність операційних та допоміжних бюджетних документів з основними бюджетними формами;

- забезпечення можливості складання зведеного бюджету;

- стабільність процедур бюджетування та встановлених цільових нормативів та показників протягом всього первинно встановленого бюджетного періоду;

- безперервність процедури складання бюджетів, що передбачає регулярний перегляд та коригування раніше зроблених прогнозів на новий період, не очікуючи закінчення діючого;

- перед всіма підрозділами заздалегідь формулюються фінансові цілі у вигляді планових показників, нормативів та завдань.



2.4. облік доходів та витрат, поступлень та списань грошових коштів необхідно проводити у співставленні в часі величинах обліку.

2.5. Результат бюджетування – зведений бюджет Підприємства на наступний період з деталізацією по ЦФО, погоджений зі всіма учасниками процесу, затверджений керівництвом та прийнятий до виконання всіма підрозділами Підприємства.

### 3. Етапи процесу бюджетування

3.1. Підготовка – процес збору або отримання вихідної інформації, складання або розрахунку на її основі планових показників в заданому форматі бюджету та/або передача даних іншому виконавцю для продовження на даному етапі або виконавцю наступного етапу.

3.2. Погодження – процес обговорення (зміни або коригування) показників підготовленого бюджету між підрозділами (або з вищим керівництвом) з метою видалення можливих протиріч таким чином, щоб бюджет відповідав можливостям та інтересам всіх сторін, що учащують при його виконанні, зберігаючи при цьому задану керівництвом цільову установку.

3.3. Затвердження - процес прийняття керівниками ЦФО та керівництвом Підприємства підготовлених та погоджених бюджетів. Затверджені бюджети стають директивними, тобто затвердженими до виконання як окремими ЦФО, так і Підприємством в цілому.

3.4. Система контролю – це логічна структура формальних та/або неформальних процедур, призначених для аналізу та оцінки ефективності управління ресурсами, витратами, зобов'язаннями підприємства під час бюджетного періоду, тобто періодичний моніторинг текучої діяльності, порівняння об'ємів витрат з бюджетними стандартами та запобігання понаднормових витрат.

### 4. Організація процесу бюджетування

4.1. Управління процесом бюджетування здійснюється в двох рівнях:

*Рівень 1.* Генеральний директор та Бюджетний комітет.

*Рівень 2.* Керівники ЦФО

4.2. Бюджетний комітет створюється для організації контролю за функціонуванням бюджетного процесу та виконанням всіх Положень про бюджетування та фінансове планування на Підприємстві.

4.3. Основні завдання та функції Бюджетного комітету:

- контроль та моніторинг процесу бюджетування на підприємстві;
- затвердження скорегованих варіантів бюджетів всіх рівнів;
- організація перевірки причин відхилень розходжень отриманих результатів з плановими бюджетними показниками;

- розгляд та затвердження аналізу причин невиконання бюджетів, представлених фінансовим відділом підприємства;
- розгляд та затвердження рекомендацій фінансового відділу про заходи що до виправлення фінансової ситуації в окремому цфо та/або підприємстві в цілому;
- проведення якоїсь попередньої експертизи з питань здійснення бюджетного процесу на всіх рівнях управління підприємства.

4.4. Рішення Бюджетного комітету по всім питанням, що відносяться до компетенції ЦФО, носять рекомендаційний характер та виступають в якості обґрунтування для наступних рішень керівництва Підприємства.

4.5. Всі питання, що розглядаються на Бюджетному комітеті, готуються фінансовим менеджером Підприємства. В своїй діяльності Бюджетний комітет може запитувати будь-яку інформацію в любого підрозділу Підприємства.

4.6. Функціональний розподіл обов'язків фінансового відділу, що відносяться до процесу бюджетування:

4.6.1. Фінансовий менеджер:

- розробка методів та техніки процесу бюджетування;
- розробка організаційної та фінансової структур процесу бюджетування;
- розробка документації (положень, наказів, інструкцій), що регламентують процес бюджетування;
- розробка інформаційного забезпечення процесу бюджетування;
- розробка форм бюджетів та переліку статей витрат;
- консолідація зведеного бюджету підприємства з бюджетів цфо;
- контроль за значеннями фінансових показників роботи підприємства протягом усього періоду;
- комплексний фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства;
- проведення «план - факт» аналізу отриманих результатів;
- аналіз відхилень та розробка заходів з недопущення їх в майбутньому;
- фінансове прогнозування.

4.6.2. Фінансовий директор:

- змістовна та тимчасова координація діяльності підрозділів в процесі планування та розробки бюджетів;
- аналіз планів на координованість, відповідність цілям та досяжність;
- аналіз управлінської діяльності підприємства по виконанні стратегічних планів;

- складання платіжних календарів, кредитних планів та контроль за їх виконанням;
- управління та контроль за дебіторською та кредиторською заборгованістю.

#### 4.6.3. Бухгалтерія:

- облік фактичних даних в форматі, прийнятому для бюджетного планування та аналізу бюджетних показників;
- забезпечення надійності та якості процедур збору та обробки вихідних (фактичних) даних для складання бюджетів та проведення «план – факт» аналізу.

### 5. Організація бюджетного контролю

5.1. Контроль процесу бюджетування на Підприємстві здійснюється Бюджетним комітетом.

5.2. Контроль за правильністю заповнення форм бюджетів ЦФО та достовірністю включеної інформації здійснює фінансовий менеджер.

5.3. Контроль за виконанням Зведеного бюджету Підприємства здійснює фінансовий менеджер. Він здійснює аналіз наданої інформації та виявлення причин відхилень.

5.4. Результати виконання бюджетів ЦФО щомісячно доповідаються Бюджетному комітету. По наданим даним Бюджетний комітет та генеральний директор Підприємства приймають рішення про заходи з виправлення негативних тенденцій в невиконанні бюджетних показників та заохоченні тих ЦФО, котрі виконали бюджетні нормативи.

### 6. Цільові показники контролю

6.1. Бюджетний контроль здійснюється на основі цільових показників, що встановлюються для ЦФО на весь бюджетний період.

6.2. Перелік цільових показників встановлюється виходячи з цілей та стратегії Підприємства та може змінюватися за рішенням генерального директора Підприємства.

6.3. Перелік цільових показників встановлюється до початку бюджетного періоду та залишається стабільним протягом всього бюджетного періоду.

6.4. Цільові показники формулюються в письмовому вигляді та доводяться до ЦФО наказом по Підприємству про розробку Бюджету на наступний рік. Перегляд (коригування) показників здійснюється по завершенні даного бюджетного періоду в процесі розробки бюджету на новий бюджетний період.

6.5. До цільових показників відносять:

- об'єм продаж за продуктами в натуральних показниках;
- чистий дохід від продаж за методом відвантаження;

- структура змінних та постійних витрат за окремими статтями;
- величина чистого прибутку та рентабельності власного капіталу;
- параметри розподілу чистого прибутку.

#### 7. Структура бюджетів

7.1. Структура бюджетів для Підприємства розробляється в трьох рівнях:

*Рівень 1.* Зведений бюджет Підприємства.

*Рівень 2.* Бюджети ЦФО в складі Зведеного бюджету Підприємства.

*Рівень 3.* Підбюджети підрозділів ЦФО в складі бюджетів ЦФО.

7.2. Структура бюджетів за рівнями та виконавцями бюджетів визначені Положенням про бюджетну структуру.

Бюджети розробляються для організації в цілому, для кожного ЦФО та окремих проектів (бізнес-планів), що характеризують комерційну оцінку конкретних нових напрямків господарської діяльності.

7.3. Типи ЦФО, перелік підрозділів, що входять в ЦФО визначені Положенням про фінансову структуру Підприємства.

7.4. Доходи та витрати Підприємства класифікуються за наступними видами діяльності:

- операційна діяльність;
- інвестиційна діяльність;
- фінансова діяльність.

7.5. ЦФО відповідають за всі витрати та доходи по кожному виду діяльності, за отриманий прибуток та/або понесені збитки, пов'язані з веденням свого виду діяльності в залежності від типу ЦФО. Керівник ЦФО має право приймати рішення з оперативних питань та несе відповідальність за виконання бюджетів

Для кожного бюджету складаються схеми його формування. Для його виконання розробляється регламент по кожному періоду бюджетування.

#### 8. Період бюджетування

8.1. На Підприємстві бюджетний період вводиться на 12 місяців з поквартальною та помісячною деталізацією всіх бюджетів.

8.2. Звіти про виконання бюджетів можуть складатися: щоквартально; щомісячно; щотижнево; щоденно.

#### 9. Основні засади бюджетного регламенту

## Продовження додатку А

9.1. В основі принципів бюджетного регламенту лежить змінний графік розробки, що припускає постійне коригування бюджетних намірів по мірі завершення кожного місяця бюджетного періоду.

9.2. Річний бюджет розробляється в останній місяць поточного року на наступний. Одночасно з ним готується бюджет першого кварталу та бюджет першого місяця.

Початковий річний бюджет не коригується і служить для проведення «План – факт» аналізу відхилень по результатам фактичного виконання річного бюджету.

9.3. Протягом року на Підприємстві розробляються 4 квартальних бюджети. Бюджет на перший квартал розробляється одночасно з річним.

Розробка кожного бюджету на наступний квартал проводиться в останній місяць поточного. Одночасно з ним готується бюджет першого місяця наступного кварталу.

Початковий квартальний бюджет не коригується і служить для проведення «План – факт» аналізу відхилень по результатам фактичного виконання річного.

9.4. Протягом кожного кварталу на Підприємстві розробляється 3 місячних бюджети.

Бюджет на перший місяць першого кварталу розробляється одночасно з квартальним та річним бюджетами.

Бюджет на перший місяць наступного кварталу розробляється одночасно з квартальним бюджетом.

Розробка бюджетів на 2 та 3 місяці кожного кварталу проводиться в останню декаду місяця попереднього планованому.

9.5. За підсумками першого місяця 1 кварталу корегуються прогнози і оцінки на наступні місяці того ж (1) кварталу, а також на 2, 3, 4 квартали.

9.6. За підсумками другого місяця 1 кварталу корегуються оцінки на третій місяць того ж кварталу, складаються прогнози на 2 квартал з помісячною розбивкою та корегуються оцінки на 2, 3, 4 квартали.

9.7. За підсумками 1 кварталу корегуються дані на 1, 2, 3 місяці 2 кварталу та розробляється попередній загальний прогноз (проформа) на п'ятий (наступний на 2) квартал (тобто 1 квартал наступного року).

9.8. Далі здійснюється підведення підсумків по кожному з бюджетних періодів та прийняття управлінських рішень.

9.9. Засади бюджетного регламенту є основою для формування регламентів складання, погодження, затвердження та подання бюджетів.

## Узагальнені концепції інтегрованого обліку оплати праці

Назва концепції	Характеристика концепції
Концепція послідовності узгодженості	Підприємство повинно бути послідовним у своїй обліковій обробці аналогічних об'єктів в межах одного звітного періоду і від одного звітного періоду до іншого з метою уникнення різних методів обліку подібних операцій від одного року до іншого
Концепція нарощування	Тобто витрати і доходи слід узгоджувати між собою і розглядати їх протягом звітного періоду, до якого вони належать
Концепція взаємозаліку	Активи, зобов'язання, доходи і витрати не повинні бути компенсовані у звітності, але вони повинні бути представлені окремо. Взаємозалік допускається тільки при дозволі на наявність іншого IAS / IFRS, або якщо це дозволено законом
Концепція чинного підприємства	Стверджує, що фінансова звітність повинна бути підготовлена відповідно до принципу, що підприємство буде продовжувати свою діяльність в доступному для огляду в майбутньому, і немає наміру або необхідності ліквідувати або суттєво скоротити масштаби операцій
Концепція зіставлення (порівняння) інформації	Звітність завжди повинна включати в себе результати роботи підприємства за попередній період, щоб дати можливість користувачам порівняти результати поточного періоду з попереднім
Концепція частоти звітності	Підприємство повинно представляти повний комплект звітності (включаючи порівняльну інформацію) щонайменше раз на рік (період 12 місяців)
Концепція розсудливості	Збитки підприємства слід показати відразу, але прибуток доходи повинні бути відображені, коли вони виявляються у вигляді грошових коштів або іншого активу, який практично не викликає сумнівів, що ці кошти будуть остаточно зібрані
Концепція пріоритету змісту над формою	Формо стверджує, що операції слід відображати в документах підприємства відповідно до їх змісту, а не за їх юридичною силою. Концепція сутєвості або матеріальності: звітність повинна окремо висвітлювати пункти, які є індивідуальними матеріальними або незвичайними.
Концепція альтернативності витрат	Або витрат втрачених можливостей ґрунтується на тому, що будь-яке фінансове рішення приймається в результаті порівняння альтернативних витрат. Альтернативні витрати, які також називають ціною шансу, або ціною втрачених можливостей, являють собою суму економії (приріст доходу), яку могло б отримати підприємство, якби обрало інший варіант використання ресурсів
Концепція транзакційних витрат (Р. Коуза і О. Вільямсона)	Заснована на виділенні в ході економічної взаємодії (угоди, транзакції) двох видів витрат: виробничих (операційних); транзакційних. Транзакційних витрат без оплати праці практично не буває

Джерело: розроблено автором

## Порівняльна характеристика обліку оплати праці

Облік оплати праці	США	Великобританія	Росія	Німеччина	Франція
1	2	3	4	5	6
Поняття	Заробітна плата – це оплата праці, що витрачена на виробництво або прямо не пов'язана з виробництвом	Заробітна плата (основна) – це винагорода за виконану роботу згідно з встановленими нормами праці та згідно трудового договору.	Заробітна плата - це винагорода за працю	Заробітна плата – це винагорода за виконану роботу	Заробітна плата – це винагорода за виконану роботу згідно трудового договору.
Складові заробітної плати	Заробітна плата складається з прямої та непрямої заробітної плати та виплати робітникам і службовцям, які пов'язані з затратами робочого часу.	Виділяють: короткострокові виплати працівникам, виплати по закінченню трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні працівників, компенсаційні виплати інструментами капіталу підприємства	Розрізняють: реальну та номінальну, а також основну та додаткову	Основна та додаткова заробітна плата	Згідно з законодавством форми та системи оплати праці встановлюються підприємством самостійно в колективному договорі

Документування	Облік використання робочого часу веде табельник або спеціальні автомати. Табельник складає картку обліку часу, картки об'єднують з маршрутними листами, щоденними рапортами, робочими рапортами, тощо	Для обліку робочого часу використовують : платіжні відомості, відомості нарахування заробітної плати, довідки, тощо	Використовують: особову картку, наказ про прийняття на роботу, наказ про переведення на іншу роботу, табель обліку використання робочого часу, розрахунково-платіжна відомість	Використовують табеля, особові картки, наряди, платіжні та розрахунково-платіжні відомості	Використовують базові документи: робочі звіти, внутрішні звіти робітників, платіжні відомості, тощо
Синтетичний облік	Відсутність плану рахунків зумовлює те, що підприємства використовують власні плани рахунків, супроводжується таким записом: Д-т „виробництво” або постійні виробничі накладні витрати” К-т „Заробітна плата”	Облік витрат на оплату праці ведеться згідно з планом рахунків ЄС, тобто використовують клас 4 „Рахунки розрахунків”, відповідно рахунок 42 „Персонал”	Для обліку використовують рахунок 66 „Розрахунки з персоналом по оплаті праці”	Обліковуються на рахунках 4 класу „Зобов'язання та пасивні статті, що розмежовують витрати та доходи по суміжних періодах”	На рахунках витрат секцій, що використовуються для обліку витрат за однорідними центрами та подальшого розподілу в разі необхідності. Вони являють собою збірно-розподільчі рахунки

Джерело: розроблено автором



## Визначення сутності поняття «витрати на оплату праці» в економічній літературі

№ 3/п	Автор	Визначення
1	2	3
<i>Довідникова література</i>		
1	Загородній А.Г. Облік і аудит: термінологічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин. – Львів: “Центр Європи”, 2002. – 671 с.	<b>Витрати на оплату праці</b> – заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, компенсаційні витрати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці (с. 203)
2	Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.	<b>Витрати на оплату праці</b> – елемент собівартості продукції (робіт, послуг), в якому відображаються витрати на оплату праці основного виробничого персоналу підприємства, включаючи премії робітників та службовців за виробничі результати, мотиваційні і компенсаційні виплати, в т.ч. компенсації з оплати праці у зв’язку з підвищенням цін та індексацією доходів в межах норм, передбачених законодавством, компенсації, що виплачуються в установленому законодавством розмірі жінкам, що перебувають в частково оплаченій відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею визначеного законодавством віку, а також витрати на оплату праці працівників, що не перебувають в штаті підприємства, але зайняті в основній діяльності (с. 231)
3	Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – Львів: Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2005. – 714 с.	<b>Витрати на оплату праці</b> – заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, компенсаційні витрати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці (с. 176)
4	Економічний енциклопедичний словник: у 2 т. [Т. 1] / Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І. ; за ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.	<b>Витрати на оплату робочої сили</b> – частина собівартості продукції (робіт, послуг), яка відображає витрати на оплату вартості робочої сили, а частково і праці, залежної від вартості робочої сили, результативності праці, кон’юнктури ринку (с. 104)

## Продовження додатку Г

5	<p>Началов А.В. Современный толковый налоговый словарь / А.В. Началов; под ред. А.Э. Сердюкова. – М.: ООО ИИА “Налог Инфо”, ООО “Статус-Кво 97”, 2006. – 480 с.</p>	<p><b>Витрати на оплату праці</b> – витрати, пов’язані з виробництвом і реалізацією, будь-які нарахування працівникам в грошовій і (або) натуральній формі, стимулюючі нарахування і надбавки, компенсаційні нарахування, пов’язані з режимом роботи чи умовами праці, премії і одночасні мотиваційні нарахування, витрати, пов’язані з утриманням працівників, передбаченими нормами російського законодавства, трудовими договорами (контрактами) і (або) колективними договорами (с. 289)</p>
6	<p>Загородній А.Г. Фінансовий словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко. – [2-ге вид., випр. та доп.]. – Львів: Видавництво “Центр Європи”, 1997. – 576 с.</p>	<p><b>Витрати на оплату праці</b> – елемент собівартості продукції (робіт, послуг), який відображає витрати на оплату праці основного виробничого персоналу підприємства включно з преміями робітникам і службовцям за виробничі результати, стимулюючими та компенсаційними виплатами. Сюди зараховують і компенсації щодо оплати праці у зв’язку з підвищенням та індексацією доходів у межах норм, передбачених законодавством, а також витрати на оплату праці нештатних працівників підприємства, котрі належать до основного виробництва (с. 94)</p>
7	<p>Сазерленд Дж. Бухгалтерский учет и финансы: Ключевые понятия / Дж. Сазерленд, Д. Кэнуэлл; под ред. А.В. Григораши. – [пер. с англ.] – Днепропетровск: Баланс Бизнес Букс, 2005. – 400 с.</p>	<p><b>Витрати на оплату праці</b> – затрати на непряму працю (не беручи участі безпосередньо в процесі виробництва) в компанії. Витрати на оплату праці непрямої праці рахуються другорядними для виробничих операцій підприємства, тому вони отримали назву “витрати” (с. 261)</p>
8	<p>Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.</p>	<p><b>Витрати на оплату праці</b> відображають затрати на оплату праці основного виробничого персоналу підприємства, включаючи премії робітникам і службовцям за виробничі результати, стимулюючі і компенсаційні виплати, в т.ч. компенсаційні виплати з оплати праці у зв’язку з підвищенням цін та індексацією доходів в межах норм, передбачених законодавством, компенсації, що виплачуються в установлених законодавством розмірах жінкам, які перебувають в частково оплачуваній відпустці</p>

## Продовження додатку Г

		з догляду за дитиною до досягнення нею визначеного законодавством віку, а також затрати на оплату праці неперебуваючих в штаті підприємства працівників, зайнятих основною діяльністю (с. 379)
<i>Навчальна література</i>		
9	Бухгалтерський фінансовий облік [текст]: підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП. “Рута”, 2009. – 912 с.	<b>Витрати на оплату праці</b> включають заробітну плату за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальну допомогу та компенсаційні виплати, оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці (с. 631)
10	Дядечко Л.П. Економіка туристичного бізнесу / Л.П. Дядечко. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 224 с.	<b>Витрати на оплату праці</b> – виплата заробітної плати всім працівникам підприємства за певний період часу
<i>Наукова література</i>		
11	Білоусова Л.І. Облік витрат на оплату праці / Л.І. Білоусова // Збірник тез доповідей учасників VI міжнар. наук. конф., присвяченої пам’ятки д.е.н., проф., заслуженого діяча науки і техніки України О.С. Бородкіна [“Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація”]. – Київ, 2008. – 203 с.	<b>Витрати на оплату праці</b> реалізуються у формі заробітної плати (с. 10)
12	Слюсарчук Л.І. Облік і аналіз виробництва та продажу готової продукції. (Методолого-прикладний аспект): [наук. вид.] / Л.І. Слюсарчук. – К.: “Альтерпрес”, 2001. – 258 с.	<b>Витрати на оплату праці</b> включають виплати: за окладами й тарифами; премії та заохочення; компенсаційні виплати; оплата відпусток; оплата невідпрацьованого часу (простої з вини адміністрації); інші витрати на оплату праці (с. 122)
13	Стрибулевич Т.О. Зарубіжний та вітчизняний досвід ідентифікації соціальних витрат в обліково-аналітичних системах / Т.О. Стрибулевич // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2007. – № 3(39). – С. 278-290	<b>Витрати на оплату праці</b> – заробітна платня за окладами і тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці (с. 281)

Джерело: розроблено автором

**Підходи науковців, щодо розкриття поняття заробітна плата в літературних джерелах**

Джерело	Визначення
1	2
Абалкин Л.Щ	Заробітна плата - дохід, отриманий працівником від роботодавця за працю. В ринковій економіці заробітна плата - ціна праці в відносинах купівлі продажу робочої сили
Борисов А.В.	Заробітна плата - грошовій формі частина національного доходу призначена для особистого споживання.
Бутинець Ф.Ф.	Заробітна плата - форма розподілу особистого споживання між працівниками відповідно до частки їх участі у сукупній суспільній праці, кількості та якості затраченої ними праці
Дахно І.І.	Заробітна плата - це винагорода, нарахована, як правило, в грошовому виразі, яку власник чи уповноважений ним орган виплачує робітнику за виконану роботу
Золотогоров В.Г.	Заробітна плата - сукупність виплат в грошовій (валютній ) і (чи) натуральній формі, отриманих робітником (нарахованих йому) за визначений період часу (день, місяць, рік)
Золотогоров В.Г., Кузнецова	Заробітна плата - вираз в грошовій формі частина національного доходу, яка виділяється державою для особистого споживання робітникам у відповідності з кількістю і якістю затраченої праці
Костюк П.А	Заробітна плата - частина національного доходу суспільства, яка призначена для особистого використання робочих і службовців
Кудрицький А. В.	Заробітна плата - за соціалізму виражена в грошовій формі частина національного доходу, призначена для розподілу праці
Лозовский Л. Ш, Райзберг Б.А.	Заробітна плата - грошова винагорода за працю; частина вартості створеного працюю продукту, доходу від його продажу, видана робітнику підприємством, установою на якому він працює чи іншим
Мочерний СВ.	Заробітна плата - грошове вираження вартості та ціни товару «робоча сила» та частково результативності її функціонування
Морчерного СВ.	Заробітна плата - грошовий вираз вартості і ціни робочої сили. Визначається вартістю засобів існування, необхідних для її
Науменко В.І.	Заробітна плата - частина доданої вартості у грошовій формі, яка в результаті її розподілу надходить працівникам залежно від кількості і якості затраченої ними праці
Осипова В.И.	Заробітна плата - винагорода, яку підприємство зобов'язане виплатити робітникам і службовцям в залежності від кількості і якості праці по раніше встановленим нормам, які передбачені трудовим договором (контрактом) або законодавчими актами

Прохоров А.М.	Заробітна плата - при капіталізмі перетворена форма вартості і ціни робочої сили. Заробітна плата яка по формі виступає, як оплата праці, скриває присвоєння неоплаченої праці, маскує відносини капіталістичної експлуатації
Райзберг Б.А., Лозовський	Заробітна плата - грошова винагорода за працю; частина вартості створеного працею продукту, доходу від його продажу, видана робітнику підприємством, установою на якому він працює чи іншим
Сиденко А.В. Матвеева В.М.	Заробітна плата - грошова винагорода робочих, нарахована на основі відрядної оплати, виходячи із годинних ставок. Залежить від результатів діяльності

Джерело: розроблено автором

### Порядок оформлення матеріального стимулювання працюючих

№	Напрямок організації оплати праці	Порядок документального оформлення
1	2	3
1	Вибір форми стимулюючих виплат працівникам	Оформлюється Положенням про оплату праці, наказом про облікову політику, Положенням про преміювання
2	Укладення колективного договору	Основою для складання такого договору є Закон України “Про колективні договори і угоди”
3	Зарахування працівників на роботу	Трудовий договір, трудова угода, контракт, цивільно-правова угода
4	Правильний і повний облік відпрацьованого часу і облік праці	Оформлення первинних документів
5	Аналіз облікових даних про результати трудової активності працівників та затвердження підстав для виплати премій	Огляд первинних документів, порівняння показників із затвердженими показниками Положення про преміювання та Положення про оплату праці, оформлення Наказу по преміювання
6	Нарахування заробітної плати та стимулюючих виплат працівникам	Оформлення відомостей, виплати за різні види робіт відповідно до законодавства
7	Визначення фонду преміювання працівників	Інструкція № 5 визначає склад основної, додаткової заробітної плати та інших компенсаційних виплат
8	Розподіл нарахованих премій, доплат, надбавок по видам витрат підприємства	Формування відомостей по рахункам витрат на базі бухгалтерських проводок
9	Розрахунок нарахувань і утримань в фонди соціального страхування	Формування відомостей по рахункам витрат на базі бухгалтерських проводок і формування рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням”
10	Розрахунок і утримання податку з доходів фізичних осіб	Формування рахунку 6411 “Розрахунки за податками”
11	Формування особових рахунків	Особові рахунки формуються по кожному працівнику підприємства в розрізі його підрозділів
12	Складання форм звітності по нарахуванню заробітної плати	Податковий розрахунок по формі 1-ДФ, статистичні звіти, звіти в фонди соціального страхування

Джерело: розроблено автором

**Продуктивність праці і середньомісячна заробітна плата одного працюючого на виробничому підприємстві Вінницяхліб ПАТ «Концерн Хлібпром»**

	Один. Виміру	Звіт 2018 р.	Звіт 2019 р.	2018 р в % до 2019 р.
1. Обсяг продукції в діючих цінах	тис. грн.	139538,9	162702,4	116,6
2. Обсяг продукції в порівнянних цінах на 01.01.2019 р.		130811,2	129503,1	99,0
3. Середньооблікова чисельність ПВП	чол.	699	681	-18 <u>97.5</u>
4. Продуктивність праці:				
В діючих цінах	грн.	199626	238752	119,6
В порівнянних цінах	грн.	187140	190134	101,6
5. Середньомісячна заробітна плата ПВП	грн. коп.	3633,70	3971,6	109,3

Джерело: досліджено автором

**Плинність кадрів на виробничому підприємстві Вінницяхліб ПАТ «Концерн Хлібпром»**

№ п/п	Найменування показника	Одиниця виміру	Фактично		Відхилення
			2018 р.	2019 р.	
1	Середньооблікова чисельність всього	чол	734	707	-27
	Середньооблікова чисельність робітників	чол	583	564	-19
2	Середньооблікова чисельність штатних працівників	чол	803	775	-28
3	Прийнято за рік	чол	112	102	-10
4	Вибуло за рік – всього	чол	149	148	-1
	В т.ч. за власним бажанням	чол	66	46	-20
	За порушення трудової дисципліни		0	0	
	з причин скорочення штатів	чол	4	8	+4
	з інших причин	чол	79	94	+15
5	Облікова кількість працівників на кінець року	чол	766	729	-37
6	Коефіцієнт обороту по прийому	%	16,0	15,3	-0,7
7	Коефіцієнт обороту по вибуттю	%	19,7	20,3	+0,6
8	Коефіцієнт плинності кадрів	%	11,3	9,0	-2,3

Джерело: досліджено автором



**Середньооблікова чисельність персоналу виробничому підприємстві  
Вінницьяхліб ПАТ «Концерн Хлібпром»**

№ п/п	Найменуван ня показника	За 2018 р.		За 2019 р.		Відхиленн я від 2019 р. (чол.)	Відхиленн я питомої ваги Збільш.+ Зменш.-
		Кількіст ь (чол.)	Питом а вага %	Кількіст ь (чол.)	Питом а вага %		
1	Чисельність всього:	734	100	707	100	-27	
	В т.ч. ПВП	699	94,2	681	95,2	-18	+1,0
	Непромисло вий персонал	34	5,8	24	4,8	-10	-1,0
2	Структура ПВП:	699	100	681	100	-18	
	Робітники	583	84,0	564	83,4	-19	-0,6
	ІТР всього:	116	16,0	117	16,6	+1	+0,6
	з них: керівники	45	6,3	45	6,4	0	+0,1
	Професіонал и, фахівці	71	9,7	72	10,2	+1	+0,5

Джерело: досліджено автором

**Використання робочого часу персоналу виробничому підприємстві Вінницяхліб ПАТ «Концерн Хлібпром»**

	Одиниця виміру	2018 р.		2019 р.	
		Абсолютне значення	% до відпрацьов. часу	Абсолютне значення	% до відпрацьов. часу
1. 1. Календарний фонд робочого часу :	л/дні	277672		286964	
2. Неробочі дні (святкові, вихідні)	л/дні	73408		73591	
3. Невикористаний час – всього	л/дні	34759		47577	
4. Корисний фонд робочого часу	л/дні	169505		165796	
5. Фонд робочого часу, всього:	л/ год	1580306	100	1505732	100
6. Відпрацьовано, всього:	л/ год	1360895	86,1	1330529	88,4
З відпрацьованого часу:					
Невикористаний час – всього	л/ год	219411	13,9	175203	11,6
Щорічні відпустки	л/ год	125631	8,0	109900	7,3
Відпустки з дозволу адміністрації	л/ год	11511	0,7	12008	0,8
Відпустки матерям 2х дітей	л/ год	4590	0,3	3471	0,2
Відпустки навчальні	л/ год	2998	0,2	571	0,04
Тимчасова непрацездатність	л/ год	72384	4,6	46568	3,1
Передбачені законодавством	л/ год	272	0,02	48	0,003
Неявки з дозволу адміністрації	л/ год	2025	0,1	2637	0,2
Прогули	л/ год	-		-	
7. Корисний фонд робочого часу на одного працюючого	л/ год	1788		1813	
8. Фонд робочого часу за який нарахована заробітна плата штатним працівникам, всього	л/ год	1494386		1444519	
9. Середня тривалість робочого дня	год	7,99		7,99	

Джерело: досліджено автором.

**Використання коштів на оплату праці на виробничому підприємстві  
Вінницьхліб ПАТ «Концерн Хлібпром»**

№	Показник	Одиниця виміру	2018 р.	2019 р.	Зростання до 2019 р.	
					сума	%
1	Фонд заробітної плати всього:	тис.грн	31901,9	33609,1	1707,2	105,7
	В т.ч. ПВП	тис.грн	30550,5	32475,2	1924,7	106,7
	Із них: робітники	тис.грн	23610,3	24872,7	1262,4	105,6
	ІТР	тис.грн	6940,2	7602,5	662,3	110,5
	Непромисловий персонал	тис.грн	1351,4	1133,9	-217,5	86,1
2	Фонд основної заробітної плати всього:	тис.грн	15055,3	16560,4	1505,1	111,1
	В т.ч. ПВП	тис.грн	14281,6	15824	1542,4	112,1
	Із них: робітники	тис.грн	10257,0	11099,2	842,2	108,9
	ІТР	тис.грн	4024,6	4724,8	700,2	121,1
	Непромисловий персонал	тис.грн	773,7	736,4	-37,3	95,4
3	Фонд додаткової заробітної плати всього:	тис.грн	15886,7	16942	1055,3	107,1
	В т.ч. ПВП	тис.грн	15336,9	16508,9	1172,0	108,3
	Із них: робітники	тис.грн	12614,2	13822,4	1208,2	110,6
	ІТР	тис.грн	2722,7	2886,3	163,6	106,4
	Непромисловий персонал	тис.грн	549,8	433,1	-116,7	82,5
4	Інші заохочувальні та компенсаційні виплати всього:	тис.грн	959,9	106,7	-853,2	52,9
	В т.ч. ПВП	тис.грн	932,0	142,3	-789,7	54,1
	Із них: робітники	тис.грн	739,1	150,9	-588,2	55,7
	ІТР	тис.грн	192,9	42,9	-150	48,9
	Непромисловий персонал	тис.грн	27,9	7,9	-20	30,5
5	Середня заробітна плата працівників всього:	грн.коп	3609,20	3924,07	314,87	109,6
	В т.ч. ПВП	грн.коп	3633,70	3943,04	309,34	109,3
	Із них: робітники	грн.коп	3372,17	3653,96	281,79	109,1
	ІТР	грн.коп	4948,13	5347,06	398,93	108,8
	Непромисловий персонал	грн.коп	3119,76	3434,6	314,84	111,2

Джерело: досліджено автором.

**Собівартість 1тн хлібобулочних виробів за 2019 рік порівняно з 2018 роком  
(грн.коп) на виробничому підприємстві Вінницяхліб ПАТ «Концерн Хлібпром»**

№ п/п	Калькуляційні статті витрат	Фактична собівартість 1т хлібобулочних виробів		Відхилен ня +збільш. -зменш.
		2018 р.	2019 р.	
1	2	3	4	5
1.	Сировина, основні матеріали	2648,89	3085,6	+436,71
2.	Паливо	261,29	287,59	+26,30
3	Електроенергія	105,94	115,81	+9,87
4	Заробітна плата	546,15	595,49	+49,34
5	Нарахування на з/плату	202,52	217,99	+15,47
6	Загальновиробничі витрати	704,38	842,35	+137,97
7	Виробнича собівартість	4469,17	5144,83	+675,66
8	Адміністративні витрати	372,85	483,03	+110,18
9	Витрати зі збуту	859,14	1060,29	+201,15
10	Фінансові витрати	26,12	52,24	+26,12
10	Разом витрати	5727,28	6740,39	+1013,11
11	Прибуток (+), збиток (-)	+342,50	+313,09	-29,41
12	Оптова ціна	6069,78	7053,48	+983,70
13	Рентабельність	6,0	5,0	

Джерело: досліджено автором

### Оціночні вимоги, що пропонується використовувати на підприємстві

№	Критерії роботи	Характеристика критеріїв
1	Прагнення до зростання професійної майстерності	Це не тільки заочне навчання у вузі або на курсах підвищення кваліфікації, а й знання досягнень, інтерес до спеціальної літератури.
2	Уміння оперативно вирішувати поточні ділові питання без бюрократичних узгоджень	Якщо працівник управлінського персоналу біжить узгоджувати кожне виникле питання з різними службами, колегами, керівництвом, відриваючи від своєї справи чимале число зайнятих людей, то не може бути ніяких сумнівів у тому, що це поганий працівник.
3	Уміння брати на себе відповідальність	Велика кількість управлінських працівників не хочуть нічого самостійно вирішувати. Ухвалення будь-яких рішень чи виконання будь-яких дій затягується на цілі дні і тижні.
4	Добре знання своєї справи	Ринкова економіка не може існувати без професіоналів. Хороший професіонал - це найцінніший капітал будь-якого підприємства.
5	Особиста зацікавленість в успішній роботі підприємства	Це перш за все ставлення до виробничих питань, від яких залежить діяльність підприємства. Байдужість, недбалість, неухважність до поточних питань, розтягування і розкраданням матеріалів, сировини, запчастин - небезпечний симптом, який свідчить про поганому підборі управлінських кадрів.
6	Знання законів про працю	Йдеться перш за все про знання законодавства про працю. Зазвичай в поточній роботі виявляється знання або незнання управлінським працівником законів про працю.
7	Уміння плідно використовувати робочий час	При аналізі слід враховувати як обсяг виконаної роботи, так і її якісні показники, Доцільно, щоб в кінці опрацьованого місяця кожен управлінський працівник передавав водієві перелік основних виконаних робіт і вирішених питань за поточний місяць.
8	Знання основних законів ринкової економіки	Це дозволить працівнику позбутися стереотипів свідомості; якщо він приходить на роботу, то підприємство зобов'язане виплачувати йому зарплату. Крім худий щоб свідомо і сумлінно виконувати свої обов'язки, повинен знати дуже багато, і добре розуміти, що завтра підприємство, в якому він працює, може стати банкрутом і піти з молотка на аукціонних торгах.
9	Уміння працювати з людьми	Якщо управлінському працівникові властиві хамство, грубість, схильність до скандалів, то звільнення його закономірний підсумок.

## Продовження додатку И

10	Особиста зацікавленість в успішній роботі підприємства	Визначається відношенням робітника до виконання виробничих замовлень.
11	Ступінь інтенсивності виконуваної роботи	Високу інтенсивність праці слід оцінювати лише при хорошій якості продукції, що виготовляється. Якщо за короткий проміжок часу токарь Іванов виточив багато деталей низької якості, то це одні збитки для підприємства.
12	Уміння плідно використовувати робочий час	Тут потрібно враховувати вміння робочого повністю завантажити свій робочий день і виконати масу різноманітних замовлень яри хорошій якості.
13	Результативність праці	Тут потрібно враховувати кілька факторів: обсяг і якість виготовленої продукції; участь в раціоналізації виробничого процесу; швидкий професійний ріст, оперативність виконання виробничих замовлень.
14	Здатність до раціоналізаторства	Тут потрібно враховувати не тільки кількість впроваджених рацпропозицій, автором яких є робочий, але і загальна кількість поданих пропозицій.
15	Бажання і вміння освоїти новітнє обладнання	Людина, що не проявляє інтересу до нової техніки, з якою йому належить працювати, - поганий працівник. Потрібно враховувати, наскільки швидко робітник освоїв новітнє обладнання, його дбайливе ставлення до нової техніки.
16	Старанність та дисциплінованість	Часті перерви в роботі, запізнення, необґрунтований відхід з робочого місця - все це негативно позначається на ефективності праці робітника.
17	Уміння оперативно виконати доручену роботу	Так як в цехах часто виникають ситуації, коли потрібно дуже терміново виготовити будь-яку деталь, то робочий, який уміє швидко і якісно це зробити, заслуговує особливого ставлення до себе. Потрібно частіше здійснювати матеріальне заохочення таких робітників.
18	Особистий внесок у технічне вдосконалення виробничих процесів	Особистий внесок - це практичні пропозиції робітника, які знайшли застосування в удосконаленні та раціоналізації виробничого процесу.
19	Суворе дотримання правил техніки безпеки	Це неодмінна умова діяльності, так як травматизм може надовго вивести працівника з ладу, зробити його інвалідом. Тому важливо, щоб робітник не приступав до роботи в нетверезому вигляді.
20	Прагнення до професійного росту	Якщо робітник виконує складні роботи, то йому слід вчасно привласнювати черговий розряд, який свідчить про його професійному зростанні. Важливо побачити інтерес і бажання робочого виконувати складну роботу.

Джерело: розроблено автором

### Помилки, що виявляються в ході контролю розрахунків з оплати праці

Види і найменування помилок	Вплив на достовірність бухгалтерської звітності, оподаткування та дотримання законодавчої і нормативної бази
Включення в собівартість продукції для цілей оподаткування оплати праці за проведення будівельних робіт	Завищення собівартості продукції, зниження оподаткованого прибутку
Чи не включалися до сукупного доходу працюючих суми премій та виданих подарунків	Зниження бази оподаткування з податку на доходи фізичних осіб та інших видів утримань
Невірно проводилося нарахування податку на доходи фізичних осіб	Зниження суми податку на доходи фізичних осіб
Невірно розраховувалися суми по іншим видам оплат	Зниження бази оподаткування
<i>Помилки при оформленні трудових відносин</i>	
На підприємстві відсутній колективний договір	Соціально-трудова відносина між роботодавцем і працівниками не відрегульовані
Умови колективного договору погіршують порівняно з законодавством становище працівника	Дані умови колективного договору є недійсними
Відсутність (помилки в оформленні) трудових договорів	Порушення прав працівника на отримання оплати праці та гарантій, встановлених трудовим законодавством
Відсутність наказу про переведення працівника на іншу роботу (в відпустку, у відрядження)	Порушення права працівника на отримання оплати праці та гарантій, встановлених трудовим законодавством
<i>Порушення дотримання трудового законодавства</i>	
Понаднормова робота понад норми, затверджених трудовим кодексом	Порушення права працівника
Залучення неповнолітніх до роботи понад покладеного часу або в порушення норм і умов праці	Порушення прав працівника
<i>Порушення при нарахуванні оплати праці</i>	
Помилки при нарахуванні заробітної плати	Порушення прав працівника, спотворення розрахунків з працівником, сум відрахувань до фондів

## Продовження додатку К

Помилки при нарахуванні виплат за середнім заробітком (відпускних, компенсація за невикористану відпустку)	Порушення прав працівника, спотворення розрахунків з працівником, сум відрахувань до фондів
Помилки при нарахуванні відпустки	Порушення прав працівника, спотворення розрахунків з працівником, сум відрахувань до фондів
Помилки при нарахуванні допомоги по тимчасовій непрацездатності	Порушення прав працівника, спотворення розрахунків з працівником, ПДФО. Спотворення розрахунків з ФСС. Неможливість підтвердження правомірності витрачання коштів ФСС
Помилки в оплаті понаднормових робіт, робіт у нічний час, роботи у вихідні, святкові та неробочі дні	Порушення прав працівника, спотворення розрахунків з працівником, сум відрахувань до фондів
<i>Помилки при оподаткуванні та розрахунку різних утримань</i>	
Неправильно застосовані податкові відрахування	Заниження (завищення) суми ПДФО. Недостовірність рядка «Кредиторська заборгованість перед бюджетом»
Неправильно застосовані ставки ПДФО	Заниження (завищення) суми ПДФО. Недостовірність рядка «Кредиторська заборгованість перед бюджетом»
У базу оподаткування ПДФО не включені види виплат, які підлягають оподаткуванню	Заниження суми ПДФО. Недостовірність рядка «Кредиторська заборгованість перед бюджетом»
Завищені (занижені) суми нарахованих страхових внесків внаслідок неправильного обчислення оподатковуваних баз і ставок	Спотворення рядки «Кредиторська заборгованість по соціальному страхуванню і забезпечення» балансу, розрахунків з окремими позабюджетними фондами
Витрачання коштів ФСЗ в обліку підприємства не підтверджено документами, необхідними для виплати допомоги, відповідно до чинного законодавства	Неможливість підтвердження правомірності витрачання коштів ФСЗ. Неможливість підтвердження даних рядка «Кредиторська заборгованість по соціальному страхуванню і забезпечення» балансу.
Період включення в собівартість продукції (робіт, послуг) для цілей оподаткування оплати праці робіт, за надані послуги, виконані сторонньою особою, не відповідає даті підписання акту про виконані роботи	Несвоєчасне включення в собівартість продукції (робіт, послуг) для цілей оподаткування, завищення собівартості звітного періоду, заниження оподаткованого прибутку звітного періоду



## Продовження додатку К

Включення в собівартість продукції (робіт, послуг) для цілей оподаткування оплати праці за надані послуги, виконані сторонньою особою при відсутності акту про виконані роботи	Завищення для цілей оподаткування собівартості продукції (робіт, послуг) і зниження податкової бази по податку на прибуток підприємства
<i>Помилки документального оформлення</i>	
Суми нарахованої заробітної плати за даними первинної документації не відповідає даним облікових реєстрів	Спотворення оборотів і залишків за рахунком 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Недостовірність рядка «Кредиторська заборгованість з оплати праці» балансу підприємства
Не застосовуються типові форми первинних документів з оплати праці	Утруднена перевірка даних
Чи не ведуться таблиці обліку робочого часу	Не можна перевірити правильність нарахування почасових та інших видів оплат
<i>Помилки при відображенні в обліку даних операцій</i>	
На підприємстві немає аналітичного обліку розрахунків з персоналом з оплати праці або іншими операціями	Невідповідність даних аналітичного і синтетичного обліку, порушення інструкції по застосуванню Плану рахунків
Неналежне ведення бухгалтерського обліку (неправильна кореспонденція рахунків, розбіжності між даними аналітичного і синтетичного обліку)	Недостовірність бухгалтерського обліку, спотворення собівартості продукції (робіт, послуг), спотворення оподаткованого прибутку, невідповідність даних аналітичного і синтетичного обліку

Джерело: розроблено автором

## Структура і динаміка трудового потенціалу підприємства

Показники	2018 р.	2019 р.	Зміна у% до базисному році
Середньооблікова чисельність персоналу-всього, чол.	130	158	131,6
У тому числі середньооблікова чисельність промислово-виробничого персоналу	354	460	130,7
З них:			
робочі	280	364	130,0
керівники, фахівці, службовці	74	96	112,50
Розподіл робітників за характером виконання виробничих операцій, чол:			
основні робочі	210	265	164,3
допоміжні робочі	70	99	118,2
Склад працівників основної діяльності за статтю, чол.			
чоловіки	12	21	175,0
у тому числі робітники	10	17	170,0
жінки	76	94	123,7
у тому числі робітники	74	91	123,0
Склад основних виробничих робітників за стажем роботи на підприємстві, чол.			
до року	3	2	66,7
від року до 2 років включно	10	14	140,0
від 2 до 5 років включно	16	18	112,50
5 років і понад	27	29	107,40
Віковий склад основних виробничих робітників, чол.			
до 18 років	1	2	200,0
від 18 до 25 років	12	14	116,7
від 26 до 36 років	21	23	109,5
37 років і старше	22	24	109,10
Фондоозброєність робітників, тис. грн. / чол.	131	200	152,7
Чисельність робітників, зайнятих на немеханізованих ділянках, чол.	24	21	87,5

## Продовження додатку Л

Склад працівників за освітнім рівнем, чол: робітники, що мають:			
загальну середню освіту	1	-	-
середню технічну освіту	10	6	60,0
керівники, спеціалісти та службовці, які мають:			
вища освіта	59	85	144,1
середню технічну освіту	21	24	114,3
практики	4	3	75,1
Розподіл допоміжних робітників за характером механізації праці, чол.:	2	2	-
управління машиною, механізмом	-	-	-
виконання операцій за допомогою механізованого інструменту			
Кваліфікаційний склад робітників, чол.:			
1 - 2 розрядів	10	18	180,0
3 - 4 розрядів	12	18	150,1
5-6 і більш високих розрядів	48	55	114,6

Джерело: розроблено автором

## АНКЕТА

**Про оплату праці та її стимулювання в підприємствах хлібопечення**

1) Ваша оцінка ефективності чинної системи стимулювання персоналу в підприємстві

Варіанти відповіді :

а) Так ; б) швидше так, в) швидше ні, г) ні.

ніж ні ; ніж так;

2) Чи є необхідність у проведенні аналізу продуктивності праці у підприємстві, цеху, структурному підрозділі ?

Варіанти відповіді: а) так ; б) ні.

3) Продуктивність праці варто розраховувати на основі ?

Варіанти відповіді:

а) прибутку;

б) якості продукції ;

в) виробленої або реалізованої продукції.

4) Чи задовольняє рівень продуктивності праці в підприємстві ?

Варіанти відповіді:

а) задовольняє ;

б) швидше не задовольняє ;

в) швидше задовольняє, ніж ні ;

г) зовсім не задовольняє.

5) Які елементи матеріального стимулювання праці використовуються у підприємстві ?

Варіанти відповіді:

а) участь у прибутках підприємства;

б) соціальні пільги;

в) медичне обслуговування;

в) харчування безкоштовне;

г) розроблена підприємством система штрафів ;

д) залежність заробітної плати від кінцевих результатів роботи;

е) надання особистої частки у власності підприємства;

є) дієва система преміювання;

ж) достатній рівень заробітної плати;

з) ваш варіант.

б) Як ви оцінюєте чинну систему стимулювання праці в підприємстві?

Варіанти відповіді:

а) ефективна;

б) неефективна;

в) швидше неефективна.

7) Які види стимулювання використовуються в підприємстві ?

Варіанти відповіді:

а) наявність матеріальної винагороди

б) наявність матеріальних стягнень

8) На вашу думку, як потрібно стимулювати працівників індивідуально чи колективно?

Варіанти відповіді:

а) індивідуально; б) колективно;

9) Чи задоволені ви рівнем матеріального стимулювання, які використовуються на підприємстві ?

Варіанти відповіді:

а) швидше так ; б) швидше ні;

10) Чи повинна залежати заробітна плата від результатів роботи ?

Варіанти відповіді:

а) так ; б) ні;

11) Ваше ставлення до матеріальних стимулів чи є вони важливими для вас?

Варіанти відповіді:

а) так ; б) ні;

12) На вашу думку, основними факторами продуктивності праці є? (виберіть п'ять найвагоміших на вашу думку)

Варіанти відповіді:

а) матеріальна зацікавленість у результатах праці ;

б) підвищення контролю за дисципліною ;

в) перспективи для підвищення кваліфікації ;

г) додаткові преміальні виплати ;

д) гарантія стабільної роботи та перспективи для кар'єрного росту ;

е) суттєве зростання оплати праці ;

є) сприятливий мікроклімат в колективі ;

ж) повага з боку колективу;

з) повага з боку керівництва;

к) гнучкий графік роботи ;

л) зниження трудового навантаження;

м) удосконалення виробничого обладнання;

н) поліпшення умов праці, розвиток допоміжних виробництв;

п) важлива та цікава робота.

13) Визначіть причини, які стримують зростання результативності праці персоналу ?

Варіанти відповіді:

а) збільшення роботи без збільшення заробітної плати;

б) відсутність зацікавленості у результатах роботи ;

в) поганий контроль за дисципліною і відсутність зацікавленості у роботі;

г) свій варіант.

14) Чи зрозумілим є для вас механізм нарахування заробітної плати та стимулюючих виплат?

Варіанти відповіді:

а) зрозумілий ; б) частково; в) не зрозумілий.

15) Чи влаштовує вас розмір заробітної плати ?

а) Задоволені; б) незадоволені ; в) частково задоволені.

16) На вашу думку чи реалізовуєте ви свої здібності у повній мірі ?

а) реалізують у повній мірі;

б) реалізують більшою мірою;

в) реалізують меншою мірою;

г) не реалізують.

17. Чи змогли б ви працювати краще ?

а) так; б) ні; в) важко сказати

**Анкетне опитування для виявленні рівня організаційної культури**

№ п/п	Запитання	Відповідь	
		Так	Ні
1	Чи довіряєте Ви керівнику свого підрозділу (менеджеру, директору, начальнику цеху і т.п.)		
2	Чи були Ви незадоволені рішенням керівника Вашого структурного підрозділу за останні 3 (чи ін. на вибір) місяці		
3	Чи самокритичний керівник Вашого структурного підрозділу		
4	Чи зрозумілою є для Вас система стимулювання, яка застосовується на підприємстві		
5	Чи підтримуєте Ви існуючий підхід до мотивації та оплати праці, який діє на підприємстві зараз		
6	Чи поважаєте Ви свого керівника за його професіоналізм		
7	Чи можна вважати Вашого керівника об'єктивним		
8	Чи готові Ви навчатися, щоб у подальшому отримувати вищу заробітну плату		
9	Чи задоволені ви моральним кліматом у колективі		
10	Чи правильним є підхід до підбору кадрів на Вашому підприємстві		
11	Чи хотіли б Ви змінити процедуру підбору кадрів		
12	Чи хотіли б Ви замінити керівника іншою людиною		
13	Чи відповідають затрати Вашої праці оплаті, яку Ви за неї отримуєте		
14	Чи можна вважати Ваш структурний підрозділ „командою”		
15	Чи здатні Ви об'єктивно оцінити вклад кожного працівника у виконання поставленого перед структурним підрозділом завдання		
16	Чи здатний хтось із Вашого колективу адекватно оцінювати інших		
17	Чи відповідає рівень освіти членів Вашого колективу завданням, які вони виконують		
18	Чи готові Ви до інновацій в галузі оплати праці		
19	Чи здатні члени Вашого колективу до інноваційної діяльності		
20	Чи має Ваш керівник авторитет серед членів структурного підрозділу, у якому Ви працюєте		
21	Чи здатні Ви відмовитися від наявних матеріальних заохочень для отримання можливості у майбутньому брати участь у розподілі прибутків підприємства		
22	Чи можна адекватно обчислити вклад кожного працівника в загальні результати діяльності		

## Продовження додатку М

23	Чи правильно є оцінка продуктивності кожного працівника на підприємстві		
24	Чи слід здійснювати навчання молодих фахівців		
25	Чи цікавою буде для Вас пропозиція часткового відшкодування вартості навчання Ваших дітей взамін на відмову від існуючих доплат за продуктивність		
26	Чи впроваджуються інновації, запропоновані співробітниками		
27	Чи доцільно розвивати соціальну інфраструктуру підприємства (наприклад відкрити базу відпочинку)		
28	Чи відмовилися б Ви від доплат за результати праці за умови безкоштовного відпочинку на базі, що належить підприємству		
29	Чи доцільно вдосконалювати організацію праці		
30	Чи потребує оновлення існуюча матеріально-технічна база підприємства		
32	Чи готовий Ваш керівник прийти на допомогу у скрутну хвилину		
33	Чи доцільно проводити конкурсний підбір персоналу		
34	Чи вважаєте Ви, що при прийомі на роботу необхідно проводити співбесіду		
35	Чи важливо мати інформацію про релігійні погляди потенційного працівника		
36	Чи вживається керівником у процесі діяльності нецензурна лексика		
37	Чи має керівник бути обізнаний з особистими життєвими обставинами підлеглого		
38	Чи поставили б ви Вашому керівнику оцінку „відмінно” за його рівень професійності		
39	Чи поставили б ви Вашому керівнику оцінку „добре” за його рівень професійності		
40	Чи поставили б ви Вашому керівнику оцінку „задовільно” за його рівень професійності		
	ВСЬОГО (підрахунок результатів)		

### Найбільш поширені причини трудових спорів

1. Про оплату праці осіб, які працюють за трудовими договорами.
2. Про виплату премій, винагороди за підсумками роботи за рік чи за вислугу років, надбавок і доплат.
3. Про припинення трудового договору і виплати вихідної допомоги.
4. Про порядок прийняття в односторонньому порядку рішення з питань оплати праці, які погіршують умови встановлені законодавством, угодами і колективним договором.
5. Про оплату праці членів виробничих бригад.
6. Про працівників, які працюють за сумісництвом.
7. Про працівників з неповним робочим днем понад передбачений трудовим договором час.
8. Про роботу у вихідний день та компенсація за згодою сторін.
9. Зі збереження середнього заробітку за працівником, переведеним на нижче оплачувану роботу.
10. З доплати за роботу в нічний час.
11. Зі стягнення заробітної плати у зв'язку із затримкою розрахунку при звільненні.
12. З визначення середньої заробітної плати.
13. Про індексацію заробітної плати або компенсацію працівникам втрати її частини у зв'язку із затримкою її виплати.
14. З виплати грошової компенсації за невикористану відпустку.
15. Про терміни та періодичність виплати заробітної плати працівникам.
16. З розбіжностей, які виникають між найманими працівниками та власником підприємства.

Джерело: Сформовано автором в результаті проведеного дослідження.



**Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:**

1. Долюк А.В. Економічна сутність категорії «витрати», «затрати», «збут». *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Серія: Економічні науки. 2012. Вип.4 (62). С.76–78.(0,44 д.а.).
2. Долюк А.В., Кургінян А.З. Порівняльна характеристика визнання, оцінки і відображення в обліку та звітності підприємств витрат діяльності за міжнародними та національними стандартами. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012.Вип.3(24). С.145–153. (1,4д.а./ 0,7 д.а.; внесок автора: визнання, оцінка і відображення в обліку та звітності підприємств витрат діяльності за міжнародними стандартами).
3. Долюк А.В. Витрати на оплату праці як економічне поняття та об'єкт бухгалтерського обліку. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Серія: Економічні науки. 2013. Вип.1(63). С.59–64.(1,0 д.а.).
4. Долюк А.В. Витрати на оплату праці та політика винагороди персоналу корпорації: економічний зміст. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*: зб. наук. праць. 2013. Вип.2(11). С.82–87. (0,43 д.а.).
5. Долюк А.В. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку матеріального стимулювання продуктивності праці. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія: Економічні науки. 2014. Вип.8,Ч.5. С.185–189. (0,40 д.а.).
6. Долюк А.В. Внутрішній контроль операцій з матеріального стимулювання продуктивності праці. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. 2014. №4 (44). С.100–105. (0,48 д.а.).
7. Долюк А.В. Сутність продуктивності праці та шляхи її зростання. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. Збірник наукових праць.2014. Вип.2 (13). С.54–61.(0,4д.а.).
8. Долюк А.В. Методика відображення в бухгалтерському обліку матеріального стимулювання продуктивності праці. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. 2015. №1(45). С.150–156. (0,44 д.а.).
9. Долюк А.В.Тіньова економіка: обліково-економічні наслідки ( на прикладі хлібопекарних підприємств Вінниччини). *Регіональна бізнес-економіка та управління*. 2019. № 1.С.24–30.(0,5д.а.).
10. Dolyuk A. Remuneration and incentives for labor in the integrated accounting system. *VUZF Review (Bulgaria)*. 2020. 5(4). P. 50–58. URL.:<https://doi.org/10.38188/2534-9228.20.4.06> (0,7 д.а.).

**Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:**

11. Dolyuk A.V. Methods and types of stimulation of work. *Problems of social and economic development of business* (Collection of scientific articles published on the results of the International scientific and practical conference «Problems of social and economic development of business» (Canada, Monreal, 28.11.2014р.)) 2014. Vol. 2. Publishing house “Breeze”, Montreal, Canada, 2014.p153–157. (0,16 д.а.).
12. Долюк А.В. Матеріальне стимулювання оплати праці в аграрній галузі. *Наукові пріоритети розвитку аграрної сфери в умовах глобальних змін: матеріали міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції (4-5грудня 2014р., м. Тернопіль)*. Тернопіль: Крок, 2014. С.135–137. (0,15 д.а.).
13. Долюк А.В. Колективний договір як локальний нормативний акт підприємства з питань оплати праці. *Економіка та управління підприємствами, регіонами та країнами в умовах ризиків: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (27-28грудня 2014р., м. Чернігів)*. Дніпропетровськ : НГУ, 2014.С.118–121. (0,14 д.а.).

14. Долюк А.В. Обов'язки бухгалтера з обліку праці та заробітної плати згідно з посадовою інструкцією. *Інноваційно-інвестиційний розвиток регіонів: проблеми та перспективи розвитку*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції для студентів, аспірантів та молодих учених (21-22 листопада 2014 р., м. Київ). Київ: Аналітичний центр «Нова Економіка», 2014. Ч. 2. С.65–67. (0,16 д.а.).
15. Долюк А.В. Управління витратами на оплату праці. *Реформування економіки України: стан та перспективи*: збірник матеріалів ІХ Міжнародної науково-практичної конференції (25 грудня 2014 року, м. Київ). Київ: Науковий парк КНЕУ, 2014. С.30–32.(0,11 д.а.).
16. Долюк А.В. «Витрати», «Видатки», «Виплати» та «Затрати» на оплату праці: сутність понять, відмінність та взаємозв'язок. *Нормативні, управлінські та міжнародні аспекти соціально-економічного розвитку*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (24-25 жовтня 2014 року, м. Львів). Львів: ЛЕФ, 2014. Ч.3. С.97–100.(0,20 д.а.).
17. Долюк А.В. Комп'ютеризована система обліку матеріального стимулювання праці («1С:Бухгалтерія»). *Проблеми та перспективи розвитку теорії і практики обліку, контролю, економічного аналізу і статистики*: збірник тез доповідей міжнародної науково-практичної конференції (5 грудня 2014 року, м. Тернопіль). Тернопіль: Астон, 2014. С.36–38. (0,11 д.а.).
18. Долюк А.В. Організація бухгалтерського обліку матеріального стимулювання продуктивності праці. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації* (збірник наукових праць за результатами міжн. наук.-практ. інтернет-конференції «Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в умовах інституціональних змін глобальної економіки» (16 грудня 2014р., м. Луцьк)). Тернопіль: Крок, 2014. Вип.3. С.62–65. (0,45 д.а.).
19. Долюк А.В. Взаимосвязь понятий системы материального стимулирования и производительности труда. *Политэкономические проблемы развития современных агроэкономических систем*: материалы междунар. науч.-практ. конф., посвященной 100-летию каф. экон. теории и мировой экономики (Воронеж, 20 ноября 2014 г.). Воронеж : ФГБОУ ВПО Воронежский ГАУ, 2014. С.17–21.(0,38 д.а.).
20. Долюк А.В. Ефективність системи внутрішнього контролю. *Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація*: збірник тез доповідей учасників XVI Всеукраїнської наукової конференції (23 березня 2018р., м. Київ). Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агенство», 2018. С.81–85. (0,29 д.а.).
21. Долюк А.В. Трудові спори з оплати праці як облікові проблеми : порядок їх вирішення. *Реалізація компетентнісного підходу у підготовці фахівців з обліку і оподаткування*: Всеукраїнська науково-практична конференція, присвячена 30-річчю кафедри обліку і аудиту (22 листопада 2018 року, м. Рівне) [Електронне видання]. Рівне: НУВГП, 2018. С.30–34. (0,2 д.а.).
22. Долюк А.В. Негативні тенденції розвитку неофіційної оплати праці на підприємствах України (на прикладі хлібопекарних підприємств Вінниччини). *Напрями модернізації фінансово-економічної системи держави, регіонів, підприємств, організацій*: зб. матер. Всеукр.наук.-практ. конф.( м. Вінниця, 17 квітня 2019 р.) Тернопіль: Крок, 2019. Т. 1. Ч. 1. С. 236–239.(0,2 др. арк.).

## Відомості про апробацію результатів дисертації

№ з/п	Назви конференція, конгресу, симпозіуму, семінару, школи	Місце проведення	Дата проведення	Форма участі
1	2	3	4	5
1	Міжнародна науково-практичних конференція «Проблеми соціально-економічного розвитку бізнесу»	Канада, Монреаль	28 листопада 2014р	заочна
2	Міжнародна науково-практичних конференція «Реформування економіки України: стан та перспективи»	Київ	25 грудня 2014 р.	заочна
3	Міжнародна науково-практична конференція «Наукові пріоритети розвитку аграрної сфери в умовах глобальних змін»	Тернопіль	4-5 грудня 2014 року	очна
4	Міжнародна науково-практична конференція «Нормативні, управлінські та міжнародні аспекти соціально-економічного розвитку»	Львів	24-25 жовтня 2014року	заочна
5	Міжнародна науково-практична конференція «Проблеми та перспективи розвитку теорії і практики обліку, контролю, економічного аналізу і статистики»	Тернопіль	05 грудня 2014р.	очна
6	Міжнародна науково-практична конференція «Економіка та управління підприємствами, регіонами та країнами в умовах ризиків»	Чернігів	27-28 листопада 2014 року	заочна
7	Міжнародна науково-практична конференція «Інноваційно-інвестиційний розвиток регіонів: проблеми та перспективи розвитку»	Київ	21-22 листопада 2014 р.);	очна

## Продовження додатку П

8	Міжнародна науково-практична конференція «Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в умовах інституціональних змін глобальної економіки»	Луцьк	16 грудня 2014р.	заочна
9	Міжнародна науково-практична конференція «Політико-економічні проблеми розвитку сучасних агроекономічних систем»	Воронеж	20 листопада 2014р.	заочна
10	Всеукраїнська науково-практична конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»	Київ	23 березня 2018 року	очна
11	Всеукраїнська науково-практична конференція «Реалізація компетентнісного підходу у підготовці фахівців з обліку та оподаткуванні»	Рівне	22 листопада 2018 року	заочна
12	Всеукраїнська науково-практична конференція «Напрями модернізації фінансово-економічної системи держави, регіонів, підприємств, організацій»	Вінниця	17 квітня 2019 року	очна

Приватне акціонерне товариство  
«Концерн Хлібпром»

79035 Україна, м. Львів, вул. Хлібна, 2  
тел. +38 (032) 297 72 70  
ел. пошта: info@hlibprom.com.ua



Public Joint-Stock Company  
«Concern Khlіbprom»

2, Khlіbna St., Lviv, 79035, Ukraine  
tel. +38 (032) 297 72 70  
e-mail: info@hlibprom.com.ua

www.hlibprom.com.ua

№ 88 від 14.03.2018р.

ДОВІДКА 03/20

про впровадження результатів дисертаційного дослідження

Долюк Алли Вікторівни

Виробниче підприємство Вінницяхліб приватного акціонерного товариства «Концерн Хлібпром», підтверджує, що розроблені пропозиції Долюк Алли Вікторівни впроваджено в діяльність підприємства, зокрема:

- теоретичні, організаційні та методичні засади, технології використання в управлінні облікового процесу бюджетування, що сприяє успішному веденні бізнесу і визначає перспективи його розвитку;
- методичний підхід до облікового відображення оплати праці в розрізі кожного працюючого на основі обґрунтованого застосування чинного законодавства про оплату праці та концепції її відображення в особовому рахунку кожного працюючого, що дозволяє застосовувати правові аспекти достовірного нарахування та виплати зарплати;
- методичний підхід до оцінки платоспроможності та забезпеченості підприємства грошовими коштами шляхом уточнення завдань, методичних процедур відображення оплати праці протягом кожного місяця і кварталу для дотримання правових режимів фонду оплати праці з метою підвищення обґрунтованості і якості нарахування та виплати зарплати в співставленні з бюджетом.

Керівник

Головний бухгалтер

Грабовський Ю.Я.

Павленко Ю.А.

Код ЄДРПОУ 05511001, н/р 26002201301928  
АТ «ОТП Банк» в м. Київ, МФО 300528

**ПП «КОНДИТЕРСЬКИЙ ДІМ «САНКРУА»**

ЄДРПОУ 37979952 м.Вінниця, вул.Кропивницького 3/9; e/mail:suncrua@gmail.com

№ 118 від 28.02.2018р.

**ДОВІДКА**

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження**

**Долюк Алли Вікторівни**

Приватне підприємство «Кондитерський дім «Санкруа», підтверджує, що розроблені пропозиції Долюк Алли Вікторівни впроваджено у діяльність підприємства, зокрема:

- організаційні засади інтегрованого обліку оплати праці в частині розвитку організаційної, методичної та технічної складових всіх відомих видів обліку, що дозволяє застосувати системний підхід до об'єднаного обліку зарплати дотримуючись правових основ та їх змін для збереження і ефективного використання бюджету фонду оплати праці та необхідних показників кожному працюючому;
- застосування системи організації оплати праці, яку складають мотивація і стимулювання як об'єкти інтегрованого обліку та методичне забезпечення облікового відображення операцій з нарахування всіх видів оплати праці та стимулювання кожного працюючого, що забезпечує застосування правового режиму нарахування і утримання із оплати праці працівників за передбаченим способом забезпечення виконання підприємством договірних зобов'язань, підвищення достовірності й повноти інформації в розрізі кожного працюючого.

Керівник \_\_\_\_\_ (В.О. керівника Бурко Р.В.)

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_ Яськова Є.О.





**ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО  
«ВІННИЦЬКИЙ ОЛІЙНОЖИРОВИЙ КОМБІНАТ»**

21034, м. Вінниця, Немирівське шосе, 26; тел. (0432) 27-46-26, факс: 65-54-00,  
Офіційна веб-сторінка: <http://vmzhk.vioil.com/index.htm>; e-mail: [vmjk@vioil.com](mailto:vmjk@vioil.com), [vmjk@vprk.com](mailto:vmjk@vprk.com);  
Код в ЄДРЮОФОІІтаГФУ: 00373758; р/п 26003000002864 у АТ «Укресімбанк», МФО 322313.

*Б/185108 від 10.12.2019р.*

**ДОВІДКА**

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
Долук Алли Вікторівни**

Приватне акціонерне товариство «Вінницький олійножировий комбінат», підтверджує, що розроблені пропозиції та рекомендації Долук Алли Вікторівни впроваджено у діяльність підприємств, зокрема:

1. Удосконалення обліку оплати праці, розподіл її за сферами виробництва, а також своєчасний аналіз дають можливість виявляти нові резерви в підвищенні оплати кожного працюючого.
2. Впровадження інтегрованого обліку, який налагоджено так, щоб за кожним видом кінцевої роботи було видно, нормативні і фактичні витрати, запропонована методика взаємодії його елементів на інституціональній основі, що сприяють прийняттю якісних управлінських рішень;
3. Запропонована загальна модель контролю соціальних витрат, згідно якої підприємство здійснює: попередній, поточний та наступний. контроль. Основна увага приділяється попередньому контролю витрат, оскільки на цьому етапі приймаються рішення про доцільність і необхідність їх здійснення.

Керівник підприємства :

Чаленко Д.А.

Головний бухгалтер:

Зоря І.О.



**Вінницький фінансово-економічний  
університет**

Україна, 21037, м. Вінниця, вул. Пирогова, 71а  
тел./факс.: (0432) 53-47-27  
тел.: (0432) 53-62-59, 53-36-80  
електронна пошта: [rektor-vfeu@ukr.net](mailto:rektor-vfeu@ukr.net)

**Vinnitsa Financial Economical  
University**

71a, st. Pirogova, Vinnitsa, 21037, Ukraine  
tel./fax.: (0432) 53-47-27,  
tel.: (0432) 53-62-59, 53-36-80  
E-mail: [rektor-vfeu@ukr.net](mailto:rektor-vfeu@ukr.net)

№ 171 від «31» листопада 2017 р.

**ДОВІДКА**  
про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
Долюк Алли Вікторівни в навчальний процес  
Вінницького фінансово-економічного університету

Підтверджуємо внесок здобувача Долюк Алли Вікторівни в навчальний процес Вінницького фінансово-економічного університету, а саме: пропозиції з удосконалення курсів і окремих тем в навчальних дисциплінах «Бухгалтерський облік» і «Бухгалтерська фінансова звітність».

Ректор  
доктор економічних наук  
професор



Білоконний П.Г.



Міністерство освіти і науки України  
ПОЛІСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ

10008, м. Житомир, бульвар Старий, 7  
тел. (0412) 41-37-22  
факс: (0412) 47-13-56  
e-mail: [znau\\_dilovod@i.ua](mailto:znau_dilovod@i.ua)  
[www.znau.edu.ua](http://www.znau.edu.ua)  
код ЄДРПОУ 00493681

Ministry of Education and Science of Ukraine  
POLISSIA NATIONAL  
UNIVERSITY

7, Staryi Blvd, Zhytomyr, 10008  
phone: (0412) 41-37-22  
fax: (0412) 47-13-56  
e-mail: [znau\\_dilovod@i.ua](mailto:znau_dilovod@i.ua)  
[www.znau.edu.ua](http://www.znau.edu.ua)  
USREOU 00493681



Від 22.12.2020 № 12/07  
на № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

**ДОВІДКА**  
**про впровадження результатів наукових досліджень**  
**Долюк Алли Вікторівни в навчальний процес**  
**Поліського національного університету**

Результати наукового дослідження на тему «Бухгалтерський облік і контроль оплати праці та її стимулювання», отримані здобувачем Поліського національного університету Долюк Аллою Вікторівною, впроваджені в навчальний процес.

Отримані здобувачем теоретичні та методичні результати дослідження використовуються:

- при реалізації освітньо-професійної програми університету «Облік і оподаткування» для першого (бакалаврського) рівня вищої освіти за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» галузі знань 07 «Управління і адміністрування» при підготовці та проведенні лекцій, практичних та семінарських занять таких компонент ОПП, як «Організаційні основи професіограми спеціальності на підприємствах, установах, організаціях», «Фінансовий облік», «Управлінський облік»;

- при підготовці на кафедрі бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту наукових та навчально-методичних праць обліково-економічного спрямування з проблемних питань бухгалтерського обліку, оподаткування та контролю оплати праці та її стимулювання.

Отримані результати сприяють удосконаленню методики викладання обліково-економічних дисциплін, що в цілому спрямоване на якісне покращання підготовки фахівців з обліку та оподаткування.

Довідка видана для представлення спеціалізованій вченій раді Д 58.082.03 Західноукраїнського національного університету.

Проректор з наукової роботи та інноваційного розвитку Поліського національного університету,  
доктор сільськогосподарських наук,  
професор



*Л. Романчук* Л.Д. Романчук

Гарант освітньо-професійної програми  
«Облік і оподаткування»,  
доктор економічних наук, професор

*Ю.С. Цаль-Цалко* Ю.С. Цаль-Цалко

Професор кафедри бухгалтерського обліку,  
оподаткування та аудиту,  
доктор економічних наук, професор

*Н.М. Малюга* Н.М. Малюга