

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут новітніх освітніх технологій
Кафедра обліку і оподаткування

ЛУПІЙЧУК Марія Михайлівна

**Виплати працівникам як об'єкт обліку, аналізу й аудиту / Employee
benefits as an object of accounting, analysis and audit**

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
Освітньо-професійна програма – Облік і оподаткування підприємництва

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ОПДзм-21
М.М. Лупійчук

Науковий керівник:
к.е.н., доцент,
Н.В. Починок

Тернопіль – 2024

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЙНОЇ ПІДСИСТЕМИ «ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ»...	7
1.1. Економічний зміст та нормативно-правове регулювання виплат працівникам.....	7
1.2. Порівняльний аналіз міжнародних та вітчизняних правил бухгалтерського обліку виплат працівникам.....	13
Висновки до розділу 1.....	17
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ.....	18
2.1. Організаційно-методичні засади бухгалтерського обліку виплат працівникам.....	18
2.2. Методика обліку виплат працівникам в системі нарахувань на соціальні заходи.....	20
2.3. Обліково-інформаційне забезпечення та відображення у звітності виплат працівникам.....	29
2.4. Концептуальні основи управлінського контролю та аналізу витрат на виплати працівникам	38
Висновки до розділу 2.....	48
ВИСНОВКИ.....	51
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	54

ВСТУП

Актуальність теми. У сучасних умовах ринкової економіки ключовим фактором забезпечення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств є ефективний механізм виплат працівникам, який реалізує принципи соціальної політики щодо трудових відносин. Методика обліку цих виплат досі недостатньо науково обґрунтована, а питання створення резервів для виплат працівникам, що дозволяють оптимізувати суперечливі інтереси працівників і роботодавців, не отримали належної уваги. Це, в свою чергу, негативно впливає на відтворення трудових ресурсів як важливого елемента національного багатства.

Теоретичне та практичне обґрунтування питань, пов'язаних з формуванням джерел виплат працівникам, було розглянуто як українськими, так і зарубіжними вченими. Дослідження зосереджуються на створенні ефективного механізму регулювання оплати праці в умовах сучасного господарювання, удосконаленні теоретичних і методичних аспектів організації оплати праці найманих працівників, а також вирішенні проблем автоматизації облікових систем розрахунків з оплати праці. Проте ці роботи не дають достатнього обґрунтування для удосконалення самого обліку виплат працівникам.

Беручи до уваги невирішені наукові та практичні питання в цій сфері, та не знижуючи значення попередніх досліджень, слід зосередити увагу на таких аспектах: уточненні складу виплат працівникам, розробці їх наукової класифікації, методиці обліку та аналізу цих виплат, а також підвищенні інформативності бухгалтерської звітності з урахуванням соціально-економічних процесів на рівні підприємства. Саме ці питання визначають актуальність даної дипломної роботи.

Метою кваліфікаційної роботи є теоретичне обґрунтування та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організації та методики обліку і аналізу виплат працівникам з метою усунення суперечностей інтересів між суб'єктами соціально-трудових відносин.

Для досягнення поставленої мети в роботі сформульовано такі завдання:

- Аналіз нормативних документів, законодавчих актів та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та їх впливу на організацію обліку виплат працівникам.
- Дослідження порядку облікових операцій, що стосуються виплат працівникам підприємства.
- Підвищення інформативності бухгалтерської звітності, зокрема, щодо виплат працівникам, шляхом адаптації її показників до змін соціально-економічних процесів підприємства.
- Удосконалення організаційних засад і послідовності аналізу та контролю виплат працівникам з метою ефективного управління персоналом та оцінки їх ефективності.

Об'єкт дослідження – обліковий процес та аналіз виплат працівникам.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, організаційно-методичних і практичних питань, пов'язаних з обліком і аналізом виплат працівникам.

Методи дослідження. Для вивчення сутності виплат працівникам і удосконалення їх класифікації застосовані загальнонаукові методи, зокрема теоретичне узагальнення, індукція та дедукція. Для критичного аналізу облікової практики використано методи спостереження, групування, історичний аналіз та статистичні методи. Метод моделювання застосований для опису алгоритмів формування фонду соціальних гарантій.

Інформаційна база дослідження включає нормативно-правові акти, що регулюють взаємодію між суб'єктами праці та роботодавцями, бухгалтерську звітність підприємств, наукові праці теоретиків і практиків, що стосуються обліку та аналізу відтворення трудових ресурсів, статистичну інформацію, а також періодичні видання.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці рекомендацій щодо удосконалення методики та організації обліку й аналізу виплат працівникам. Це сприятиме

більш ефективному відтворенню трудових ресурсів як основи розвитку національного багатства країни.

Основні результати дослідження, що відзначаються науковою новизною:

- **Удосконалення методичних підходів** до обліку виплат працівникам, що включає створення додаткових аналітичних номенклатур у системі субрахунків. Це допоможе зменшити невідповідність між даними обліку та звітності щодо соціальних виплат.
- **Покращення внутрішньої звітності**, зокрема, розробка нових форм «Звіт про виплати персоналу підприємства» та «Звіт за напрямками соціальної діяльності підприємства». Також, змінено фінансову звітність підприємства, зокрема додано розділ XIV «Фонд виплат соціальних гарантій: формування та напрями використання» в примітки до річної фінансової звітності (ф. №5). Це дозволить ефективно контролювати витрати та коригувати їх у залежності від фінансового стану підприємства.
- **Удосконалення теоретичних засад** аналізу виплат працівникам, що дозволить здійснювати більш точну оцінку ефективності виплат та їх доцільності, а також підвищити вартість людського капіталу.

Практичне значення отриманих результатів полягає в формулюванні рекомендацій щодо удосконалення процесу організації виплат персоналу та методичного забезпечення облікового відображення цих виплат.

Інформація про апробацію результатів роботи та публікації. Результати дослідження були опубліковані в Збірнику тез кафедри обліку і оподаткування 2024 року.

Обсяг і структура роботи. Дипломна робота складається з вступу, двох розділів і списку використаних джерел.

- Вступ містить обґрунтування актуальності теми, мету і об'єкт дослідження, а також короткий зміст роботи.

- Перший розділ аналізує сутність виплат працівникам і нормативно-правове регулювання таких виплат, як на національному рівні, так і згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.
- Другий розділ присвячений організації і методиці обліку виплат працівникам, а також управлінню витратами на оплату праці й обліку соціального пакету для працівників підприємства та узагальнює методику аналізу ефективності використання персоналу на будівельному підприємстві ТОВ «Тернопільбуд».
- У висновках підсумовуються основні пропозиції щодо вдосконалення методики обліку та аналізу зобов'язань за виплатами працівникам.

Повний обсяг роботи складає 59 сторінок тексту, включаючи 6 таблиць, 4 рисунки і список літератури з 55 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЙНОЇ ПІДСИСТЕМИ «ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ»

1.1. Економічний зміст та нормативно-правове регулювання виплат працівникам

Соціальна політика в українських підприємствах перебуває на низькому рівні, що зумовлено недостатньо розвинутою законодавчою базою, свавільністю роботодавців та незадовільним економічним станом країни. Найвищим нормативним документом є Конституція України, яка є основою для всього законодавства, включаючи трудове. Стаття 43 Конституції України проголошує, що «кожен має право на працю», що включає можливість заробляти на життя працею, яку він обирає або на яку вільно погоджується. Це підкреслює, що право на працю є невід'ємним правом громадян в демократичній державі. Конституція також гарантує право на відпочинок, соціальний захист, безпечні умови праці та заробітну плату, не нижчу за встановлений мінімум. Кожен має право на своєчасну оплату праці, а держава повинна створювати умови для повної реалізації цих прав.

Джерела фінансування оплати праці працівників підприємств включають частину доходу від господарської діяльності, а для бюджетних установ – асигнування з різних рівнів бюджетів і частину доходів спеціального фонду. Громадські об'єднання оплачують працю своїх працівників за рахунок коштів, сформованих відповідно до їхніх статутів.

У демократичній державі організація праці ґрунтується на трьох формах власності: приватній, колективній та державній. Правове регулювання цієї організації необхідне через потреби суспільного виробництва та встановлення конкретних форм залучення до праці, оскільки регулюванню підлягають не сама праця, а суспільно-трудові відносини, що виникають під час праці. Завдяки правовому регулюванню забезпечується впорядкованість цих відносин і сприяє координації трудової діяльності суб'єктів праці. Таке

регулювання однакове для всіх форм власності і реалізується через трудове законодавство України.

Виділяють три основні напрямки удосконалення організації виплат працівникам: «державне регулювання, договірне регулювання та механізм визначення індивідуальної заробітної плати, включаючи заводську тарифну ставку, нормування праці та системи оплати [12, с. 269]. Ми погоджуємося, що одним із ключових напрямків є розширення сфери державного регулювання виплат працівникам, що включає встановлення державних гарантій і форм оплати праці.

Державне регулювання виплат працівникам здійснюється через різні методи, які можна поділити на два типи: прямі та опосередковані. Прямі методи передбачають встановлення мінімальних рівнів і заборон щодо виплат, які є обов'язковими для всіх суб'єктів господарювання. Опосередковані методи не мають прямих обмежень, їх дія є непрямою. У більшості розвинутих країн основними методами є податкові та встановлення мінімальної заробітної плати, хоча в деяких випадках застосовуються прямі методи.

Договірне регулювання оплати праці, яке базується на проведенні переговорів і укладанні угод, є важливою складовою соціального партнерства. Законом України «Про колективні договори і угоди» передбачено укладання угод на трьох рівнях: державному, галузевому та регіональному. На рівні підприємств укладаються колективні договори, які визначають умови праці, охорони праці, пільги, гарантії, компенсації та норми оплати праці.

З розвитком ринку праці виникає потреба вдосконалення трудових угод, особливо щодо регулювання винагороди за працю. Колективні договори допомагають забезпечити захист інтересів як роботодавців, так і працівників. Проте укладання індивідуальних трудових договорів є більш ефективним, оскільки зменшується кількість сторін і є можливість врахувати індивідуальні умови для кожного працівника.

Згідно зі статтею 23 Кодексу законів про працю, існують різні види трудових договорів, зокрема безстрокові, строкові та на час виконання певної

роботи. Особливу увагу варто приділити контракту, який є оптимальним для ринкової економіки, оскільки дає можливість чітко визначити права та обов'язки сторін.

Аналізуючи форми регулювання праці, можна відзначити позитивну тенденцію розвитку договірного регулювання, яке має сприятливий вплив на соціально-економічну ситуацію в країні. Вважаємо, що законодавство має передбачити не тільки обов'язкові умови в договорах, але й відповідальність за їх порушення, що стане додатковим стимулом для виконання зобов'язань.

Методологічні підходи щодо обліку виплат працівникам (як у грошовій, так і в негрошовій формі) та їх відображення у фінансовій звітності визначені НП(С)БО № 26 «Виплати працівникам», що поділяються на п'ять основних груп, що наведені на рисунку 1.1.



Рис. 1.1. Схема виплат працівникам (адаптовано до НП(С)БО 26 та МСФЗ 19)

Елементи облікової політики, що стосуються виплат працівникам, визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам». Згідно з цим Положенням, виплати працівникам поділяються на різні категорії, як показано на рис. 1.2.

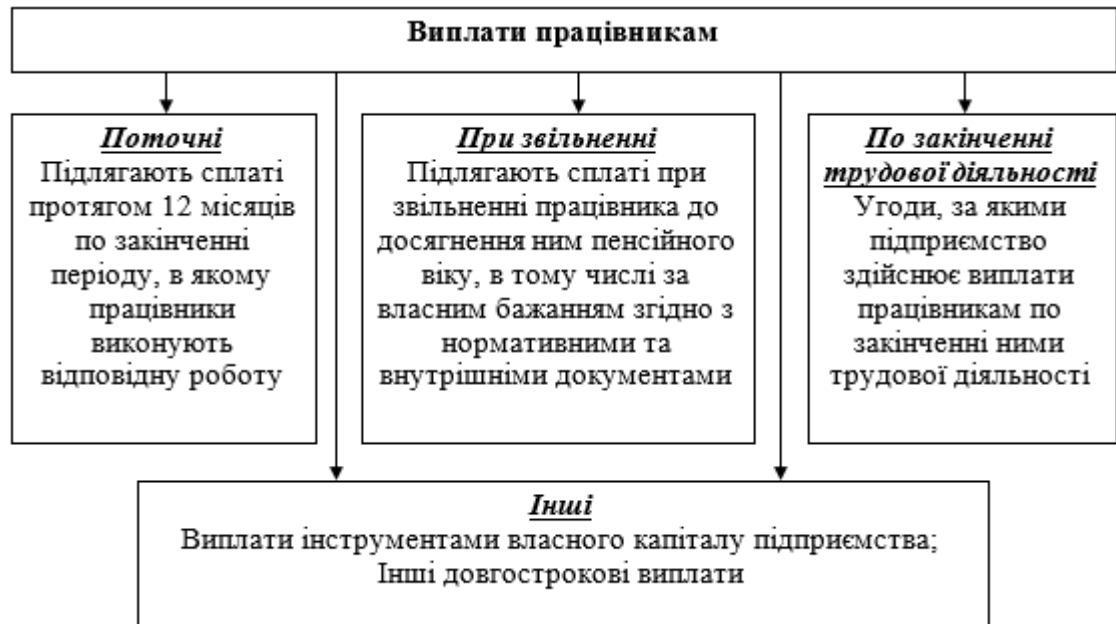


Рис. 1.2. Виплати працівникам відповідно до НП(с)БО 26 «Виплати працівникам»

Рівень та розміри виплат працівникам залежать від багатьох факторів, не тільки внутрішніх, а й зовнішніх. До внутрішніх чинників можна віднести показники продуктивності для підприємства, рівень кваліфікації працівника, складність умов праці. Але останнім часом на заробітну плату працівника і, відповідно, на винагороди дедалі сильніше впливають зовнішні чинники, які зазвичай не залежать від підприємства. Економічний стан галузі на ринку, рівень життя у регіоні, конкурентоспроможність продукції на ринку, попит на працівників, рівень заробітної плати у регіоні – дані показники впливають на зарплату працівників компанії. Однак варто пам'ятати, що системи оплати праці, включаючи розміри тарифних ставок, окладів (посадових окладів), доплат і надбавок компенсаційного характеру, встановлюються відповідно до трудового законодавства і дані показники піддаються перевірці з боку держави, що дає деякі гарантії працівникові, що його права буде дотримано.

Для оптимального розвитку підприємства необхідно контролювати розмір витрат на виплати працівникам. Бухгалтерський управлінський облік витрат на винагороди забезпечує менеджмент організації інформацією, необхідною для:

- «планування коштів на винагороди співробітників на основі стратегії та цілей економічного суб'єкта, його кадрової політики, принципах формування монетарних та немонетарних форм винагороди, підвищення витрат на винагороди при одночасному підвищенні організаційно-трудоного рівня виробництва та якості продукції;

- перевірки відповідності рівня витрат на винагороди працівників у частині витрат на пряму та непряму винагороду, а також витрат на винагороди фінансового та інвестиційного характеру прийнятим управлінським рішенням;

- роз'яснення стану об'єкта управління в цілому, у розрізі бізнес-одиниць організації, за напрямками діяльності, за групами персоналу та працівників, видами винагороди;

- внесення корективів в управлінські дії з метою реалізації прийнятих рішень щодо організації праці та використання фінансових ресурсів на його винагороду» [18].

Збір інформації, накопичення, переробка та аналіз одержуваних даних є необхідними умовами функціонування системи бухгалтерського управлінського обліку витрат на виплати. Дані функції забезпечують своєчасне реагування керівництва компанії на фактори, що швидко змінюються, впливу на витрати на виплати. Серед високої конкуренції необхідний постійний і глибокий аналіз зовнішніх і внутрішніх умов.

Виходячи з даних, організація може прогнозувати і складати план на довгострокові та короткострокові перспективи, аналізувати дані про витрати відповідно до показників діяльності співробітників компанії. Для зручнішого аналізу великі компанії ділять дані по підрозділах, відділах, дільницях роботи. Також проводиться аналіз, виходячи зі звітного періоду: за рік, квартал,

місяць, тиждень, день. Залежно від визначення цілей компанії та розрахунку параметрів витрат на винагороду організація може планувати набір нових кадрів та розміщення співробітників у компанії. Ефективно працююча компанія може претендувати збільшення обсягів виробництва, продажів, що спричинить перегляд витрат на винагороду. У такому разі можливим буде перегляд даних про преміальні виплати, про зміну посадових окладів та ставок, про розгляд подальших планів щодо стимулюючих виплат та запровадження нових заохочень. У процесі виконання планів на довгострокову перспективу організація повинна стежити за рівнем витрат для виявлення можливих відхилень та вжиття заходів щодо їх виправлення.

На відміну від довгострокових виплат, короткострокові є більш залежними від конкретного стану підприємства. Організація виплачує дані заохочення залежно від загального прибутку та фінансів компанії. З поставлених цілей формується інформаційна сукупність, що характеризує поточний процесуальний стан об'єкта управління - витрат на винагороди персоналу. Правила та регламенти організації, структура та види витрат на винагороду працівників, рівень професійних якостей співробітників, оцінка ефективності роботи – все це впливає на управлінські рішення щодо розподілу та використання коштів на винагороди працівників.

Необхідно враховувати, що існують інші фактори, що впливають на величину витрат на винагороди, до них відносяться: середньоденне вироблення, час простоїв, час запізньов і понаднормової роботи, роботи у вихідні та святкові дні, вечірні та денні зміни, відрядження, переклади та переміщення, заміна відсутніх співробітників, додаткові роботи, необхідні стабільної роботи підприємства. Для виявлення даних ситуацій необхідно вести звітність із змістом відомостей про результати кожного працівника [33, с.47].

Для управління витратами на виплати працівникам і організацією загалом необхідний контроль над усіма чинниками, оточуючими організацію. У свою чергу бухгалтерський облік витрат на виплати дозволяє прогнозувати

та контролювати політику витрат, приймати рішення щодо виплати монетарних та змішаних форм винагород, стежити за досягненням ділових цілей організації та забезпечувати раціональне використання коштів на заохочення працівників компанії.

1.2. Порівняльний аналіз міжнародних та вітчизняних правил бухгалтерського обліку виплат працівникам

Регулювання обліку виплат працівникам, як у контексті витрат, так і зобов'язань, здійснюється відповідно до МСБО (IAS) 19 «Employee Benefits» (виплати працівникам). В Україні аналогічним нормативним документом є НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» [96]. Примітно, що національний стандарт за своїм змістом майже повністю відповідає міжнародному. Використані у НП(С)БО 26 терміни відображають економічну сутність понять, наведених у МСБО 19.

Однак, важливо зазначити, що НП(С)БО 26 не містить прямого визначення терміну «виплати працівникам», а зосереджується на розкритті складових цих виплат. Відповідно до МСБО 19, виплати працівникам – це всі види компенсацій, які підприємство надає в обмін на послуги, виконані працівниками. Такі послуги можуть надаватися за умов як повної, так і часткової зайнятості, на постійній або тимчасовій основі. Вважається, що це визначення є прийнятним і може бути адаптоване для національної системи бухгалтерського обліку.

Виплати працівникам включають різні форми компенсацій, які можуть бути надані як самим працівникам, так і їхнім утриманцям. Виплати можуть здійснюватися у вигляді грошових сум, товарів або послуг, і спрямовуватися на працівників, їхніх родичів чи третіх осіб, таких як страхові компанії [5, с. 65].

У бухгалтерському обліку виплати працівникам відображаються як зобов'язання, які поділяються на поточні та довгострокові. Відповідно до п. 4

МСБО 19 і п. 30 П(С)БО 26, виплати поділяються на чотири основні категорії [96] (табл. 1.1), для яких встановлено окремі вимоги.

Таблиця 1.1

Виплати працівникам за НП(С)БО та МСБО: порівняльний аспект

Нормативний документ	Категорії виплат			
	Поточні виплати (Shot-term employee benefits)	Виплати після закінчення трудової діяльності (Post-employment benefits)	Інші довгострокові виплати (Other long-term employee benefits)	Вихідна допомога (Terminations benefits)*
МСБО 19	Виплати, приклади яких перераховано у п. 4а МСБО 19 і облік яких регулюється п. 8-23 цього Стандарту	Виплати, які перераховані у п. 4b МСБО 19 і облік яких регулюється п. 24-125 цього Стандарту	Виплати, які перераховані у п. 4c МСБО 19 і облік яких регулюється п. 126-131 цього Стандарту	Виплати, які перераховані у п. 4d МСБО 19 і облік яких регулюється п. 132-143 цього Стандарту
НП(С)БО 26	Виплати, які підприємство має намір здійснити у найближчі 12 місяців, перераховані у п. 5 НП(С)БО 26**, і деякі аспекти обліку яких регулюється пп. 5-8 цього НП(С)БО	Виплати за пенсійними планами, а також планами медичного страхування й іншими соціальними програмами, що забезпечують певні гарантії працівникам після їх виходу з працездатного віку або дострокової втрати працездатності (див. п. 13-29 НП(С)БО 26)	Будь-які довгострокові виплати, не пов'язані зі звільненням (див. п. 31 НП(С)БО 26)	Вихідна допомога, що підлягає виплаті працівникам при будь-якому звільненні, яким належить виплата такої допомоги, але не виході на пенсію (див. п. 9 - п. 12)

До поточних виплат відносяться всі виплати, що підприємство планує здійснити впродовж найближчих 12 місяців, наприклад, основна й додаткова заробітна плата, оплата відпусток, бонуси та негрошові компенсації. Окрім цього, МСБО 19 включає до поточних виплат і соціальні внески («social security contributions»). Це не стосується виключно внесків роботодавця, а також охоплює частину, що утримується із заробітної плати працівника.

МСБО 19 відображає специфіку західної методології обліку, де заробітна плата враховується за методом нетто, тоді як в Україні

використовується метод брутто. У національній практиці спочатку нараховують загальну суму заробітку, а потім здійснюють утримання. Натомість за західною методологією такі утримання реєструють через окремий рахунок витрат.

Виплати після закінчення трудової діяльності

До таких виплат належать пенсійні та медичні програми, що забезпечуються підприємствами або через страхові компанії. Пенсійний план визначає правила пенсійних виплат і джерела їх фінансування. Для обліку цих виплат у Плані рахунків передбачено рахунок 472 «Додаткове пенсійне забезпечення».

Система недержавного пенсійного страхування в Україні регламентується Законом України «Про недержавне пенсійне забезпечення» (№ 1057-IV від 09.07.2003). Ця система дозволяє громадянам, включно з іноземцями, самостійно накопичувати кошти на додаткову пенсію через внески до недержавних пенсійних фондів, страхових компаній чи банків.

З метою реформування пенсійної системи в Україні на сьогодні підготовлені два законопроекти: «Про загальнообов'язкове накопичувальне пенсійне забезпечення» (Проект № 1) та «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо загальнообов'язкового накопичувального пенсійного забезпечення» (Проект № 2).

Проект № 1 передбачає запровадження обов'язкової участі всіх категорій працюючих осіб у системі накопичувального пенсійного забезпечення без змін у фіскальному навантаженні на роботодавців та працівників. Накопичувальний внесок встановлюється на рівні 2 % від бази нарахування протягом першого року, збільшуючись на 2 % щороку, досягнувши 6 % на третій рік. Внески сплачуються автоматично через роботодавця, який залучає працівників до системи за принципом автозапису, при цьому працівники мають право відмовитись від сплати внеску, подавши відповідну заяву. Для фізичних осіб-підприємців та самозайнятих осіб внески є добровільними.

Відповідно до Проєкту № 1, накопичувальні кошти є власністю учасників пенсійної системи і, у разі їх смерті, переходять до спадкоємців. Пропонується створення комбінованої моделі функціонування накопичувальної системи, де перші три роки внески спрямовуються до державного фонду з корпоратизованою структурою управління, що відповідатиме Директиві ЄС 2016/2341. У подальшому учасники зможуть вибрати приватного пенсійного провайдера або залишитися в державному фонді.

Проєкт № 1 також передбачає створення системи гарантування пенсійних накопичень, що забезпечить стабільність та захист інтересів учасників. Контроль за діяльністю суб'єктів, які обслуговують кошти учасників, здійснюватиметься державними регуляторами, зокрема, Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку. Введення законодавства про накопичувальне пенсійне забезпечення планується з 1 січня 2026 року, при цьому початок здійснення накопичень можливий лише після завершення військового стану та створення необхідної нормативної та інфраструктурної бази.

Проєкт № 2 має на меті встановлення сприятливого податкового режиму для системи накопичувального пенсійного забезпечення. Зокрема, пропонується звільнення від оподаткування накопичувальних внесків, доходів від інвестування пенсійних активів та пенсійних виплат, що сприятиме розвитку національної економіки. Також передбачається узгодження термінології між двома проєктами та доповнення функцій контролюючих органів. Внески до системи не будуть включатися до загального оподаткованого доходу, а база оподаткування визначатиметься як нарахована заробітна плата, зменшена на суму накопичувального внеску.

Законопроєктом передбачено зменшення ставки податку на доходи фізичних осіб, починаючи з першого року впровадження накопичувальної пенсійної системи, з 17 % до 15 % на третій рік і надалі, що дозволить зменшити фіскальне навантаження на учасників системи.

Таким чином, облік виплат працівникам ґрунтується на поєднанні міжнародних і національних стандартів, які здатні ефективно враховувати як специфіку української економіки, так і світові тенденції.

Висновки до розділу 1

Сучасний ресурсно-орієнтований етап розвитку економіки, який супроводжується посиленням конкуренції та становленням нових форм і систем винагороди персоналу, викликає необхідність регулювання та зміцнення принципів і механізмів взаємозв'язку ділових намірів розвитку господарюючого суб'єкта з інтересами працівників і вимагає вдосконалення теоретико-методологічних та аксіологічних установок бухгалтерського управлінського обліку витрат на сукупні винагороди працівників.

Сучасна концепція бухгалтерського управлінського обліку витрат на винагороди працівників полягає в розширенні сфери дії обліку для цілей вироблення управлінських рішень у результаті організації інформаційних потоків за нормами міжнародних стандартів фінансової звітності. Запропонована інтеграційна модель бухгалтерського управлінського обліку витрат на винагороди, в основу якої покладені принцип єдності, що передбачає логічну сумісність методів генерації даних про витрати на сумарні винагороди, та системний підхід, який об'єднує рівні стратегічного та оперативного управління коштами, що спрямовуються на винагороди персоналу. Представлена модель узгодження стратегії оптимізації витрат на винагороди працівників з економічною стратегією розвитку комерційної організації з метою визначення напрямків розміщення та використання коштів на винагороди за їх формами та видами в рамках управлінського обліку.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ

2.1. Організаційно-методичні засади бухгалтерського обліку виплат працівникам

У сучасних ринкових умовах господарювання, що характеризуються динамічністю і потребують від економічних суб'єктів уміння пристосовуватися до зовнішнього середовища, що змінюється, особливого значення набувають завдання побудови та підтримки конкурентоспроможних програм винагороди працівників, що відповідають інтересам усіх сторін економічного процесу.

Нові підходи до винагороди працівників істотно впливають на здатність суб'єкта господарювання домагатися стратегічних цілей, оскільки саме в сфері винагороди персоналу перетинаються елементи мотивації працівників до праці та фінансової ефективності комерційної організації. Тим самим запроваджуються нові схеми та програми винагороди, що забезпечують довгострокові взаємини між роботодавцем і працівником, які потребують удосконалення методів їхнього обліку, що дозволяє формувати гнучкі інформаційні системи з метою оптимізації витрат на винагороди.

Розробка та реалізація планів щодо розподілу та використання коштів на винагороди працівників має істотне значення при здійсненні фінансових напрямів розвитку комерційної організації через те, що витрати на винагороди збільшуються у фактичному вираженні внаслідок їх зростання у довгостроковій перспективі. Разом з тим, політика витрат на виплати працівників зачіпає зовнішню конкурентоспроможність форм і систем винагороди і внутрішню структуру системи покриття трудового вкладу персоналу організації. Заданий вектор розвитку управління витратами на винагороди має власну динаміку як джерело перетворення та досягнення поставлених інтенцій, переоцінюється та вдосконалюється відповідно до змін в економічному русі компанії та ключових цінностях, що пред'являються до

працівників. Внаслідок цього переглядається система формування інформаційної сукупності про витрати на монетарні та немонетарні форми винагороди персоналу та, відповідно, перетворюються та модифікуються методи їх обліку.

Генерування інтегрованої інформаційної множини для цілей управління витратами на винагороди працівників є сукупністю обґрунтованих та логічно закономірних дій з підготовки детальних відомостей на основі процедур обліку та оцінки даних витрат, що мають внутрішні установки та націлені на зовнішні умови господарювання. Бухгалтерський управлінський облік сьогодні є тією системою розподілу та використання коштів економічного суб'єкта на сумарні винагороди працівників, яка забезпечує менеджмент компанії інформацією, необхідною як для формування довгострокових і короткострокових цілей, так і реалізації вироблених інтенцій [11].

Отже, напрямом удосконалення бухгалтерського управлінського обліку витрат на винагороди працівників може бути створення концепції комплексної взаємозалежності стратегічного та оперативного управлінського обліку даних витрат, в основі якої лежить розширена сучасна методична база.

Ринкова модель господарювання передбачає, що це, зокрема й у частині витрат на сукупні винагороди працівників, підпорядковані основним установкам ділового розвитку підприємства. У зв'язку з чим облікова система має бути орієнтована на створення інформаційних потоків, що дозволяють приймати стратегічні і відповідно оперативні рішення, задля досягнення поставлених найважливіших завдань. Для цього слід удосконалити облікове забезпечення формування збалансованої системи показників (BSC) з подальшою декомпозицією за ключовими показниками ефективності (KPI) діяльності персоналу; сформувати та систематизувати механізми та принципи реалізації концепції витрат за стадіями життєвого циклу продукту стосовно витрат на основну та додаткову винагороду працівників з урахуванням циклів їх трудової діяльності; розробити методологію актуарного обліку видатків на

пенсійні винагороди працівників у рамках стратегічного управлінського обліку.

Для цілей оперативного управління витратами на винагороди працівників облікова система має фіксувати стан об'єкта дослідження та надавати інформацію для поточного керівництва фінансовими ресурсами, що спрямовуються на сумарні винагороди працівників. Тому необхідно застосовувати сучасні методи бюджетування коштів на винагороди персоналу в розрізі виробничих бізнес-одиниць організації з використанням інструментів управлінського обліку (теорії обмежень); відображати як фактичні величини витрат на винагороди, так і бюджетні (планові) витрати, і навіть відхилення від нормативних витрат на винагороди основного виробничого персоналу змінної частини витрат із встановленням причин, у співвідношенні з використанням робочого дня; визначати взаємозв'язок та узгодженість видів управлінського контролю витрат на винагороди та виділяти контрольні показники на різних ієрархічних рівнях управління коштами, що спрямовуються на винагороди працівників.

Усі ці зміни дозволять розробити сучасну інтегровану, гнучку, змінну залежно від впливу факторів зовнішнього та внутрішнього середовища систему бухгалтерського управлінського обліку витрат на винагороди працівників.

2.2. Методика обліку виплат працівникам в системі нарахувань на соціальні заходи

Соціально орієнтована економіка потребує значних фінансових ресурсів, які залучаються як через державний бюджет, так і на рівні підприємств із використанням прибутку та інших матеріальних активів. Ефективність соціальних видатків повинна співвідноситися з якістю реалізації соціальної політики, яка спрямована на пошук прихованих резервів і можливість звітування перед зацікавленими сторонами, включаючи власників

ресурсів. Вирішення цих завдань залежить від функціонування інформаційної системи, що дозволяє узагальнювати дані про економічні процеси як на рівні окремих підприємств, так і в масштабах усієї економіки.

Оптимальним рішенням є впровадження системи обліку, яка враховує соціальну складову економічної діяльності. Така система має забезпечувати інформацію для власників, керівництва, державних органів, суспільства і учасників соціально-трудових відносин. Однак, у практичній площині цей аспект поки залишається недостатньо розвиненим.

Система обліку, як складова суспільних наук, має враховувати соціальні аспекти діяльності підприємств. Соціальний облік можна охарактеризувати як засіб надання даних про персонал, продукцію, послуги та вплив на навколишнє середовище [8]. При цьому соціальна місія бухгалтерського обліку полягає в забезпеченні інформації не тільки для внутрішнього управління, але й для зовнішніх зацікавлених осіб.

Ефективне вирішення соціальних питань передбачає аналіз економічних, політичних, фінансових, етичних і моральних аспектів. Як зазначається у фаховій літературі, рух до цивілізованого суспільства вимагає налагодження конструктивних відносин між працівниками, роботодавцями та державними інституціями. Раціональна організація обліку та об'єктивна звітність сприяють прозорості та аналізу всіх аспектів забезпечення соціальних гарантій [8].

Нормативне регулювання обліку соціальних виплат включає низку законодавчих і локальних актів, трудових договорів і внутрішніх положень підприємств.

Соціальна політика реалізується через механізми, що включають регулювання мінімальної заробітної плати, забезпечення пільг окремим категоріям громадян, компенсацій і доплат, пов'язаних із соціальними обставинами. Підприємства також зобов'язані фіксувати ці виплати у своїх облікових записах.

Економічна політика України спрямована на перехід до соціально орієнтованої ринкової моделі, яка враховує інтереси всіх соціальних груп. Реформування соціальної сфери вимагає створення економічних умов, здатних забезпечити добробут і захист населення.

Підприємства, як відкриті системи, залежать від гармонійної взаємодії з усіма учасниками економічного процесу. Особлива роль належить працівникам як суб'єктам соціально-трудова відносин. Механізм соціального партнерства забезпечує досягнення згоди між працівниками, роботодавцями та іншими сторонами.

Система обліку дозволяє підприємствам адаптуватися до потреб соціальних партнерів шляхом розробки облікової політики, створення звітних форм для окремих груп користувачів і впровадження сучасних технологій обліку.

Для вдосконалення облікової системи підприємства можуть застосовувати нові підходи, зокрема:

- Розробка спеціалізованих облікових форм;
- Використання сучасних програмних засобів;
- Інтеграція соціальних даних у систему управління підприємством.

Таким чином, облік відіграє ключову роль у забезпеченні ефективності соціальної політики як на рівні підприємств, так і в масштабах всієї економіки.

На порядку денному сучасних підприємств усе більшої актуальності набувають соціальні виплати та пільги, що надаються роботодавцями на додаток до передбачених законодавством гарантій. Такі виплати є частиною сукупного доходу працівників і сприяють підвищенню їхньої трудової активності та лояльності до підприємства [12, с. 273]. Ці виплати, не пов'язані з безпосередніми результатами праці, розглядаються як форма винагороди за сам факт роботи на підприємстві.

Напрями вдосконалення обліку соціальних гарантій

Для забезпечення соціальних виплат працівникам і підвищення ефективності їх обліку слід зосередитися на таких аспектах:

- **Формування та використання фонду соціальних гарантій.** Необхідно дослідити порядок створення фонду з валового прибутку підприємства, враховуючи напрями соціальної діяльності, які базуються на способах використання активів.
- **Розробка методики розподілу коштів.** Важливо визначити прозору і справедливу методику розподілу фінансів, акумульованих у фонді соціальних гарантій.
- **Додаткові аналітичні рахунки.** Включення таких рахунків у робочий план дозволить більш детально враховувати соціальні виплати та здійснювати точний розрахунок витрат.

Фонд соціальних гарантій у системі обліку

З метою підвищення мотивації працівників через виплати соціальних гарантій підприємство має створити спеціальний фонд у системі обліку. Оскільки чинне законодавство не визначає порядок формування ліквідних активів для здійснення соціальної політики, підприємствам слід розробляти власні методики управління такими фондами.

Алгоритм створення фонду, запропонований на основі аналізу, передбачає наступні кроки (рис. 2.1):

1. Визначення джерел фінансування (валовий прибуток, інші доходи підприємства).
2. Формування регламенту використання коштів фонду відповідно до соціальних пріоритетів підприємства.
3. Впровадження контролю за ефективним використанням ресурсів фонду.

Значення соціальних виплат

Соціальні виплати та пільги є інструментом не лише підтримки працівників, але й забезпечення довгострокової стабільності підприємства. Наявність ефективно організованого фонду соціальних гарантій сприяє зміцненню трудових відносин, підвищенню продуктивності праці та покращенню репутації компанії серед співробітників і суспільства. Для покращення обліку створення та використання фонду соціальних виплат

працівникам, а також аналітичного обліку під час розрахунку виплат працівникам, рекомендується запровадити додаткові рахунки для систематизації даних.

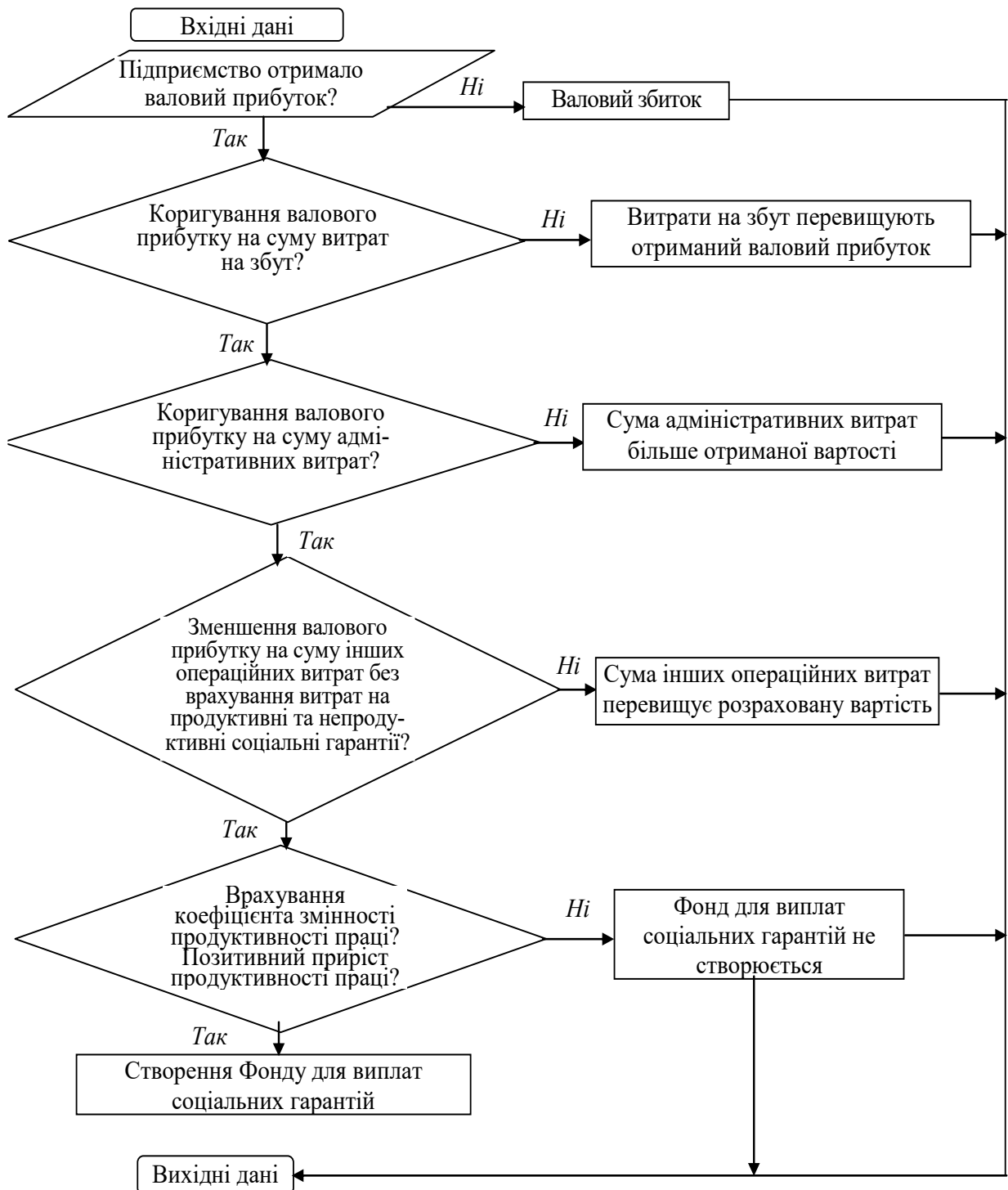


Рис. 2.1. Алгоритм створення фонду соціальних виплат працівникам

Це сприятиме підвищенню рівня інформативності облікової інформації та її адаптації до потреб різних груп користувачів (див. табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Система рахунків для відображення соціальних виплат працівникам

Діюча система	Запропонована система рахунків обліку
377 «Розрахунки з різними дебіторами»	377.1 «Розрахунки з працівниками підприємства за товари, роботи, послуги»
443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	443.1 «Напрями використання прибутку» 443.11 «Спрямування частини прибутку на соціальні гарантії відповідно до умов колективного договору» 443.12 «Спрямування частини прибутку для виплати дивідендів простими та привілейованими акціями працівникам підприємства»
472 «Додаткове пенсійне забезпечення»	472 «Фонд виплат соціальних гарантій»
654 «Розрахунки за індивідуальним страхуванням»	654.1 «Недержавне медичне страхування»
663 «Розрахунки за іншими виплатами»	663.1 «Виплати соціальних гарантій» 663.11 «Продуктивні соціальні гарантії» 663.12 «Непродуктивні соціальні гарантії»
671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	671.1 «Розрахунки за нарахованими дивідендами зовнішнім акціонерам» 671.2 «Розрахунки за нарахованими дивідендами внутрішнім акціонерам (працівникам)»
949 «Інші операційні витрати»	949.1 «Витрати соціальної діяльності підприємства» 949.11 «Витрати на продуктивні соціальні гарантії згідно з соціальним пакетом» 949.1101 «Надання матеріальної допомоги за підсумками роботи за рік» 949.1102 «Преміювання» 949.1103 «Надання подарунків та нагород за підсумками роботи за рік» 949.1104 «Інші витрати на продуктивні соціальні гарантії» 949.12 «Витрати на непродуктивні соціальні гарантії згідно з соціальним пакетом» 949.1201 «Надання фінансової допомоги» 949.1202 «Надання матеріального та нематеріального майна в безоплатне користування» 949.1203 «Безоплатне харчування працівників» 949.1204 «Здійснення підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів» 949.1205 «Недержавне медичне страхування» 949.1206 «Надання знижок працівникам на продукцію» 949.1207 «Оплата лікування працівникам в закладах охорони здоров'я» 949.1208 «Організація доставки працівників до місця роботи» 949.1209 «Організація дозвілля працівникам» 949.1210 «Оплата оренди житла» 949.1211 «Компенсація вартості санаторних путівок» 949.1212 «Інші витрати на непродуктивні соціальні гарантії»

Запропонована система рахунків дозволяє підприємствам ефективніше планувати соціальну діяльність, забезпечуючи заздалегідь джерела фінансування додаткових соціальних виплат. Це сприяє підвищенню лояльності працівників і продуктивності їхньої роботи. Крім того, рівномірний розподіл таких витрат протягом року дозволяє уникнути негативного впливу на фінансові результати підприємства та значних коливань собівартості продукції.

Для забезпечення об'єктивного відображення розміру соціальних виплат кожному працівникові пропонується додати до відомості на виплату грошей графу «Сума виплачених соціальних гарантій». У Колективному договорі варто чітко визначити перелік продуктивних і непродуктивних соціальних гарантій.

З метою вдосконалення обліку коштів, які формуються у вигляді фонду, та їх використання, доцільно передбачити у Плані рахунків бухгалтерського обліку новий рахунок – 472 «Фонд виплат соціальних гарантій», що замінить рахунок «Додаткове пенсійне забезпечення».

Для формування та використання фонду соціальних виплат працівникам рекомендовано запровадити рахунки 3131 «Поточний рахунок для забезпечення виплат соціальних гарантій» та 472 «Фонд виплат соціальних гарантій». Запровадження рахунку 3131 виправдано необхідністю моніторингу платіжної спроможності у межах сформованого фонду та управління відповідними фінансовими ресурсами. Раціональне використання коштів фонду соціальних гарантій передбачає їх акумулювання з високоліквідних активів, витрат операційної діяльності та розподілу прибутку.

Операцію резервування коштів на зазначеному рахунку не можна вважати їх повним вилученням з обігу, оскільки формування будь-якого фонду, зокрема фонду соціальних гарантій, має виключно цільове призначення.

Доцільно вносити коригування до фонду виплат соціальних гарантій працівникам на суму фактично використаних і документально підтверджених соціальних виплат. Це дозволить зменшити обсяг відрахувань на соціальні потреби, оптимізуючи управління фондами.

Пропоновані зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій забезпечать підвищення аналітичної точності обліку. Відкриття аналітичних рахунків до рахунку другого порядку 472 «Фонд виплат соціальних гарантій» дозволить деталізувати облік за структурними підрозділами, окремими працівниками та напрямками використання коштів фонду (рис. 2.2).

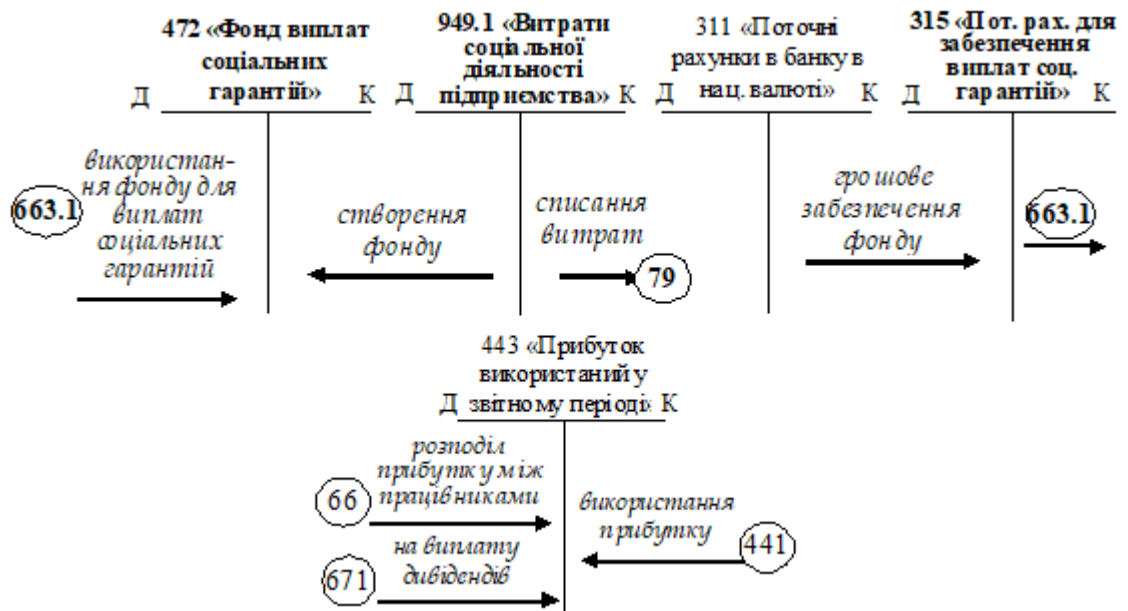


Рис. 2.2. Модель обліку формування та використання фонду соціальних виплат працівникам

Запропонована модель обліку формування джерел фінансування та виплат працівникам слугує основою для побудови алгоритмів роботи в умовах комп'ютеризованого середовища із використанням можливостей програмного забезпечення, яке застосовується для ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

При цьому організація обліку праці та її оплати в інформаційних системах підприємств має базуватися на таких основних принципах:

- обов'язкова реєстрація факту виконання роботи за відповідний звітний період (місяць, декада, доба, година);
- введення всієї облікової інформації з одного джерела в уніфікованому форматі;
- відповідність тривалості виконаних робіт у робочих годинах табельному робочому часу працівника за той самий період;
- оцінка вартості виконаних робіт залежить від рівня спеціалізації, відповідальності, складності завдання, творчого підходу, професіоналізму та особистих якостей працівників.

Ця модель дозволяє забезпечити точність обліку та підвищити його ефективність у цифровому середовищі.

2.3. Обліково-інформаційне забезпечення та відображення у звітності виплат працівникам

Соціальна звітність набуває важливого значення, оскільки доступ до інформації про соціальну відповідальність підприємств залишається обмеженим для зацікавлених сторін [13]. Ця звітність інформує про рівень соціальної відповідальності компаній, проте підходи до її складання розділяються на два протилежні погляди:

1. **Прозорість і міжнародні стандарти.** Деякі підприємства використовують соціальні звіти для демонстрації своєї активної соціальної політики, враховуючи як позитивні, так і негативні аспекти. Такі звіти свідчать про прагнення дотримуватися міжнародних стандартів і розвивати соціальні проєкти.
2. **Приховування наслідків.** Інші підприємства створюють звіти, що є лише риторикою, спрямованою на маскуванню негативних соціальних чи екологічних наслідків своєї діяльності.

Залежно від структури, форми та змісту звіту, підприємства можуть висвітлювати різні аспекти своєї діяльності або уникати деталізації певних показників. Це зумовлено тим, що соціальна діяльність не регламентована і залежить виключно від ініціативи власника.

Соціальні звіти можуть охоплювати такі напрями, як соціальний розвиток підприємства, майбутні завдання, аналіз змін порівняно з минулими періодами. Підприємства мають можливість визначати зміст звітів самостійно, зосереджуючись на заходах, які вони вважають соціально значущими [16].

Соціальна звітність не повинна сприйматися як інструмент реклами. Вона має надавати прозору інформацію про стратегію сталого розвитку підприємства, охоплюючи ключові аспекти соціальної політики.

Підприємствам, що планують активно реалізовувати соціальну політику, варто визначити свою стратегію, цільові показники та зібрати необхідну інформацію як у межах компанії, так і поза її межами. У міжнародній практиці існують стандарти соціальної відповідальності, наприклад ISO/CD 26000 «Настанова з соціальної відповідальності». Важливою частиною складання звіту є його незалежна оцінка аудитором, що забезпечує достовірність інформації.

В Україні вже понад 80% компаній мають ознаки соціально відповідального бізнесу, і їх кількість постійно зростає. Проте поки немає єдиних стандартів, що регулюють створення системи управління у цій сфері. Існуючі стандарти здебільшого використовуються для оцінки результатів, а не для розробки соціальних програм.

ISO працює над розробкою стандарту соціальної відповідальності ISO/CD 26000, який буде придатний для всіх типів організацій. Однак сертифікація за цим стандартом неможлива, оскільки він призначений для рекомендацій, а не формальних оцінок.

Система обліку відіграє ключову роль у формуванні даних для соціальної звітності. Хоча складання таких звітів є добровільним, їх

використання стає дедалі поширенішим і демонструє позитивний вплив на репутацію підприємства та його ринкові позиції.

Міжнародна організація із стандартизації (ISO) зробила значний внесок у вирішення питань соціальної відповідальності, розробивши стандарт SA 8000. Цей міжнародний стандарт уже активно впроваджується в діяльність підприємств та компаній, сприяючи вдосконаленню їх соціальної політики.

Публікація достовірної соціальної звітності дозволяє підприємствам зміцнювати свої ринкові позиції, покращувати відносини з суспільством і партнерами, підвищувати репутацію та формувати позитивний імідж. Крім того, це сприяє зростанню довіри інвесторів, мінімізує ризики претензій з боку громадських організацій, знижує плинність кадрів та налагоджує діалог із цільовими аудиторіями. Як результат, такі заходи допомагають удосконалити управління підприємством і забезпечують стійкість бізнесу.

Соціальна звітність, підготовлена відповідно до міжнародних стандартів, може бути підтверджена незалежним аудитором, що додає їй вагомості. Така практика стає дедалі популярнішою, зокрема серед українських компаній.

Розглянута методика обліку соціальних заходів, реалізованих як державою, так і підприємствами, демонструє, що такі операції формують витрати і зобов'язання, які впливають на фінансовий стан суб'єкта господарювання. Для відображення результатів соціальної діяльності підприємства звітують за різними формами: фінансовою, податковою, статистичною, а також звітністю до фондів соціального страхування.

Розкриття соціальної інформації здійснюється через такі форми звітності:

- **Форма №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».** У цій формі виділено рядки для поточних зобов'язань з оплати праці та страхування.
- **Форма №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».** Соціальні витрати включено до складу адміністративних, збутових і операційних витрат. У розділі III цієї форми («Елементи

операційних витрат») деталізуються відрахування на соціальні заходи, інші операційні витрати та витрати на оплату праці.

- **Форма №4 «Звіт про власний капітал».** Ця форма не має рядків для аналізу соціальних витрат, що потребує доповнень.
- **Форма №5 «Примітки до річної фінансової звітності».** Тут зазначено витрати на утримання об'єктів соціального призначення та резерви для виплати відпусток і додаткового пенсійного забезпечення.

Водночас фінансова звітність в Україні не орієнтована на відображення соціальної діяльності підприємств у повному обсязі. Інформація про соціальні витрати здебільшого є зведеною, що ускладнює аналіз рівня соціальної захищеності працівників та політики підприємства. З огляду на цю ситуацію, доцільно внести зміни у форми фінансової звітності:

1. **Форма №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».** Відобразити коригування валового прибутку у напрямі формування фонду виплат соціальних гарантій.
2. **Форма №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».** У розділі I запропоновано додати рядки для продуктивних і непродуктивних соціальних гарантій згідно із соціальним пакетом.
3. **Форма №4 «Звіт про власний капітал».** Додати рядки для обов'язкових відрахувань до фонду виплат соціальних гарантій та вартісного розподілу прибутку для виплат дивідендів працівникам-співвласникам.
4. **Форма №5 «Примітки до річної фінансової звітності».** Замінити назву рядка «Забезпечення наступних витрат на додаткове пенсійне забезпечення» на «Забезпечення наступних витрат на виплату соціальних гарантій». Також доцільно додати розділ для відображення продуктивних і непродуктивних соціальних гарантій.

Внесення запропонованих коригувань дозволить забезпечити прозорість і деталізацію інформації про соціальні витрати підприємства, а також ефективніше контролювати використання коштів на соціальні заходи. Це

відповідає вимогам НП(С)БО щодо повного висвітлення інформації у фінансовій звітності, яка може вплинути на прийняття управлінських рішень.

Запропоновані зміни до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) спрямовані на підвищення інформативності фінансової звітності щодо соціальної діяльності підприємств:

1. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»:

- Уточнити принцип повного висвітлення, зазначивши, що фінансова звітність має містити інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій і подій для суб'єктів мікро- та макрорівнів, яка впливає на прийняття рішень соціальними партнерами.

Таблиця 2.2

Показників соціальних виплат працівникам для фінансової звітності

Назва рядка
1
<i>ф. №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (пасив)</i>
Забезпечення виплат персоналу
в т.ч. фонд виплат соціальних гарантій
<i>ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»</i>
Витрати на збут
Інші операційні витрати, в т.ч. спрямовані на:
Витрати соціальної діяльності підприємства:
витрати на продуктивні соціальні гарантії згідно з соціальним пакетом
витрати на непродуктивні соціальні гарантії згідно з соціальним пакетом
Фінансові результати від операційної діяльності:
Прибуток
збиток
<i>ф. № 4 «Звіт про власний капітал»</i>
Розподіл прибутку:
Виплати власникам (дивіденди)
в т.ч. виплати власникам-працівникам (дивіденди)
Спрямування прибутку до статутного капіталу
Відрахування до резервного капіталу
Відрахування до фонду для виплат соціальних гарантій
<i>ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» (Розділ VII. Забезпечення)</i>
Забезпечення на виплату відпусток працівникам
Забезпечення наступних витрат на виплату соціальних гарантій
Забезпечення наступних витрат на виконання гарантійних зобов'язань
Забезпечення наступних витрат на реструктуризацію

Продовження таблиця 2.2

<i>ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» (Розділ VII. Забезпечення)</i>				
XIV. Фонд виплат соціальних гарантій: формування та напрями використання				
Назва показника та коротка характеристика	Розмір фонду на початок року	Збільшення фонду протягом звітного періоду	Використання фонду у звітному періоді	Розмір фонду на кінець року
Використання коштів фонду виплат соціальних гарантій на:				
надання матеріальної допомоги за підсумками роботи за рік				
преміювання				
надання подарунків та нагород за підсумками роботи за рік				
надання фінансової допомоги				
надання матеріального та нематеріального майна в безоплатне користування				
безоплатне харчування працівників				
здійснення підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів				
недержавне медичне страхування				
надання знижок працівникам на продукцію				
оплату лікування працівникам в закладах охорони здоров'я				
організацію доставки працівників до місця роботи				
організацію дозвілля працівникам				
оплату оренди житла				
компенсацію вартості санаторних путівок				
інші цілі				

- Доповнити форму №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» новими рядками, які розкривають напрями використання валового прибутку, як наведено в таблиці 2.2.

2. НП(С)БО 11 «Зобов'язання»:

- Замінити у пункті 13 «додаткове пенсійне забезпечення» на «виплати соціальних гарантій» для точнішого відображення цільового використання резервів.
- Додати пункт 15б, який регламентує порядок формування резерву для виплат відпускних, забезпечуючи єдину методологію.

Ці зміни створять нормативну базу для ефективного управління соціальною діяльністю підприємств на мікро- і макрорівнях.

Податкова звітність, зокрема форма 1-ДФ, використовується для відображення виплат працівникам. Проте існує невідповідність у трактуванні виплат, наприклад, допомоги на поховання, яка наразі відображається за кодом «09» як додаткове благо працівника. Це неправильно, оскільки отримувачем є не працівник, а його родичі. Доцільно відображати такі виплати за кодом «14», щоб уникнути неточностей.

Статистична звітність охоплює кількісні та якісні показники, що узагальнюють інформацію про діяльність підприємств за галузями, видами промисловості тощо. Юридичні особи зобов'язані подавати звіти зі статистики праці у встановлені строки, що забезпечує систематизацію даних на рівні держави.

Внутрішня звітність, що стосується розподілу коштів фонду виплат соціальних гарантій, повинна враховувати продуктивність праці робітників. Основні принципи її підготовки:

- **Цільове спрямування:** орієнтація на вирішення конкретних управлінських завдань.
- **Адресність:** звіт має бути призначений для певної особи або групи осіб.
- **Оптимальність:** уникнення надлишкової інформації.
- **Зрозумілість:** представлення даних у простій і наочній формі (таблиці, графіки).

На основі вищевикладеного підприємствам рекомендується використовувати спеціально розроблені форми управлінської звітності, що сприятимуть ефективній координації виплат працівникам із сумами, залученими з фонду соціальних гарантій (див. табл. 2.3).

Внесення запропонованих змін до законодавства та звітності дозволить підвищити якість обліку і звітності соціальних витрат, забезпечуючи прозорість і відповідність сучасним вимогам. Це стане основою для

ефективного управління соціальними відносинами як на рівні підприємств, так і на державному рівні.

Таблиця 2.3

Форми внутрішньоуправлінської звітності, що містять інформацію про виплати працівникам

<i>Назва внутрішнього звіту із соціальною компонентою</i>	<i>Рекомендований строк подання</i>	<i>Характеристика форми</i>
Форма С-1 «Звіт про виплати персоналу»	Складається щоквартально. Строк подання до 20 числа місяця, наступного за звітним кварталом	Дозволяє прослідкувати порядок та види соціальних виплат за кожним працівником, що здійснюються
Форма С-2 «Звіт за напрямками соціальної діяльності підприємства»	Складається один раз у рік. Строк подання до 20 лютого наступного за звітним року	Дає можливість оцінити ефективність тривимірного використання майна підприємства в розрізі забезпечення соціально виваженої політики по відношенню до кожного центру відповідальності, встановити причини відхилень та осіб, які відповідальні за їх виникнення

Для систематизації даних про види та характер виплат, наданих працівникам підприємства, доцільно запровадити форму внутрішньої звітності, розраховану на охоплення всього колективу. Ця форма належить до зведених звітів і надається у зручному табличному форматі з періодичністю раз на квартал (див. табл. 2.4).

Крім того, на законодавчому рівні та в рамках місцевого самоврядування держава повинна створити сприятливі та прозорі організаційно-правові умови для ведення бізнесу, які б ефективно стимулювали підприємства до реалізації активної соціальної політики. По-перше, діяльність підприємств повинна бути спрямована на впровадження сучасних, ефективних форм і методів соціальної політики в усіх її напрямках – внутрішньому, зовнішньому та суспільному, через затвердження корпоративних етичних норм, а також впровадження системи заходів із соціального захисту працівників.

Таблиця 2.4

Форма С-1 «Звіт про виплати персоналу підприємства»

ТОВ «Тернопільбуд» за січень 2024 року, грн.

Цех, відділ: Будівельна бригада

№ з/п	ПІБ	Посада	Сума нарахованих виплат					Сума додатково наданих виплат							Разом виплат
			Заробітна плата	Премії	Допомога з тимчасової втрати праездатності	Відпускні	Індексація заробітної плати	Винагороди за підсумками роботи	Одноразова матеріальна	Медичне страхування	Надання позики	Оплата півівок	Оплата навчання	Інші виплати	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1.	Буяк І.І.	Виконроб	24391,48	1717,44	-	4393,22	109,53	-	438,88	16,0	-	-	-	363,99	40430,54
...															
Разом виплат:															
- фактично															
- план															
- відхилення +/-															

Особа, яка склала звіт

(підпис)

(ПІБ, посада)

По-друге, оскільки фінансова звітність українських компаній не відображає достатньо прозоро їх соціально орієнтовану діяльність, кожному суб'єкту господарювання слід розробляти та подавати звітність, яка висвітлює соціальну складову. Такий підхід надає підприємствам численні переваги, зокрема, покращує управлінські процеси, дозволяє вирішувати поточні проблеми, налаштовує діалог з інвесторами та споживачами, сприяє формуванню стратегічних зв'язків у межах корпорації, допомагає виявляти потенційні проблеми в галузі та забезпечує залучення висококваліфікованих кадрів.

2.4. Концептуальні основи управлінського контролю та аналізу витрат на виплати працівникам

В сучасних умовах посилення конкурентних відносин та стрімкого розвитку виробничих і інформаційних технологій, що зумовлюють зростання інтенсивної та високопродуктивної праці, управління витратами на винагороди працівникам суттєво змінюється, що визначає та породжує модифікацію систем їхнього контролю. В умовах розвитку ринкових механізмів управлінський контроль витрат на сукупні винагороди набуває фундаментального значення для реалізації політики і практики винагород працівників компанії, розподілу, розміщення та використання коштів на грошові й негрошові форми винагород, стаючи гарантією ефективного функціонування економічного суб'єкта загалом.

Управлінський контроль є одним із найважливіших складових елементів бухгалтерського управлінського обліку витрат на винагороди працівникам. Вітчизняні та зарубіжні фахівці по-різному характеризують сутність управлінського контролю, що проявляється у різноманітності його видів, властивостей та відмінних ознак. Дослідження та систематизація існуючих підходів до трактування дефініції «управлінський контроль» дозволяють зробити висновок, що управлінський контроль, будучи елементом бухгалтерського управлінського обліку, виконує функції спостереження, перевірки та виявлення зовнішніх і внутрішніх обмежень, які заважають досягненню визначених цілей об'єктом управління, з метою інформування зацікавлених осіб для прийняття оптимізуючих управлінських рішень [37].

У рамках бухгалтерського управлінського обліку витрат на винагороди управлінський контроль являє собою сукупність способів і прийомів, які забезпечують порівняння фактичної інформації про чисельність і кваліфікацію персоналу, час робочого циклу, виробіток, суми і види винагород з установленими стандартами для забезпечення вирішення управлінських

завдань. Цілі та завдання управлінського контролю витрат на винагороди визначаються його роллю в системі оперативного управлінського обліку.

Сучасна концепція оперативного управлінського обліку витрат на сукупні винагороди виокремлює контроль для формування економічної інформації про стан об'єкта управління, яка дозволяє оцінювати та раціонально використовувати ресурси компанії, спрямовані на винагороди персоналу. При цьому особливо важливим елементом системи управління ефективністю бізнесу стає контроль витрачання коштів на сумарні винагороди у рамках бухгалтерського управлінського обліку, який дозволяє відстежувати відхилення та проблемні ситуації і сприяє менеджменту економічного суб'єкта у виробленні зважених оперативних рішень.

Реалізація основної мети управлінського контролю витрат на винагороди здійснюється через виконання таких завдань:

- верифікація (перевірка) відповідності збільшення витрат на основну та додаткову винагороду з підвищенням ефективності діяльності працівників. Дотримання цієї тенденції свідчить про зв'язок трудової винагороди співробітників із результатами роботи, задоволення потреб працівників у винагороді за їхні досягнення, значущість високоефективної праці для компанії та інформування персоналу про те, що результативна діяльність буде винагороджена.
- встановлення пропорційності зростання витрат на винагороди за відпрацьований і невідпрацьований час та винагороди інвестиційного характеру рівню компетентності, навичок, умінь і знань працівників. Підтримання цього принципу підтверджує важливість оплати праці залежно від здібностей працівників та їх заохочення до підвищення кваліфікації, забезпечення органічного взаємозв'язку між зростанням монетарних і контамінаційних (змішаних) винагород та навичками персоналу, використання більш широкого спектра навичок і знань працівників під час виконання трудових завдань;

- визначення пропорційності зростання витрат на винагороди фінансового та інвестиційного характеру тривалості служби персоналу. Дотримання цього курсу демонструє аргументоване та обґрунтоване встановлення винагороди, що залежить від тривалості роботи працівників у компанії: винагороди після завершення трудової діяльності, вихідної допомоги за рахунок фінансових результатів, додаткових видів страхування (медичні послуги, страхування життя, страхування від безробіття тощо). Вищезазначені очікувані результати управлінського контролю витрат на монетарні та контамінаційні (змішані) форми винагород, на нашу думку, конкретизуються наступними завданнями:
- систематичне відстеження правильності складання та своєчасного надходження документів з трудової винагороди працівників (рапорти, маршрутні листи, наряди, змінні завдання, відомості про виробіток, таблиці обліку робочого часу, листи про простої, акти про брак тощо);
- перевірка відповідності нарахованих сум основної (базової) винагороди кількості та якості виробленої продукції, установленим відрядним розцінкам і чинній системі стимулювання ефективності діяльності.
- перевірка пропорційності нарахованих сум основної (базової) частини трудової винагороди кількості відпрацьованого часу, прийнятим тарифним ставкам і існуючій системі мотивації працівників до високоефективної праці;
- детальне відстеження цілоденних і внутрішньозмінних простоїв, запізнень на роботу та залишення робочого місця раніше встановленого часу для скорочення компенсаційних виплат за нерезультативну роботу для потреб бізнесу;
- виявлення роботи понаднормово (надурочні роботи, робота у вихідні та святкові дні), що тягне за собою додаткові компенсаційні виплати працівникам;

- встановлення відхилень від нормальних умов праці через порушення визначеного виробничого процесу з причин, що залежать від окремих працівників, і обставин, що не залежать від персоналу, з метою скорочення витрат на виплати, пов'язані з додатковими трудовими витратами;
- перевірка оплати часткового браку з вини працівника та повного чи часткового браку з вини роботодавця або інших причин для зменшення витрат на винагороди за нерезультативну діяльність;
- спостереження за регулюванням чергових відпусток працівників, навчальних відпусток і їхнє узгодження з виробничим планом та/або сезонними коливаннями виконаних робіт для оптимізації витрат на невідпрацьований час;
- перевірка відповідності фактичної чисельності працівників плановим розрахункам, виходячи зі трудомісткості виробництва продукції (для нормованих робіт) і штатного розкладу (для ненормованих робіт), для запобігання плинності кадрів, а отже, додаткових витрат на винагороди інвестиційного характеру (навчання та підготовка персоналу, підвищення кваліфікації);
- відстеження змін чисельності працівників за категоріями, професіями, кваліфікацією, освітою, стажем роботи, статтю, віком та іншими ознаками у зв'язку з впливом цих факторів на витрати на контамінаційні (змішані) форми винагород (додаткова освіта, соціальні бенефіти, винагороди після завершення трудової діяльності, медичне страхування тощо).

Характер цілепокладання управлінської інформації генерує різноманіття форм і видів управлінського контролю, тому для успішного управління слід знаходити оптимальні співвідношення між загальними підходами до інформаційного забезпечення формування витрат на винагороди та їхніми індивідуальними особливостями.

У системі управлінського контролю витрат на винагороди працівників можна виділити дві основні фази.

«Початкова фаза – це встановлення сукупності причин і їх взаємозв'язку під час формування цих витрат. Розглядаючи контрольні аспекти, слід зазначити, що на стадії контролю операцією є виявлення відхилень зовнішніх і внутрішніх факторів та їх впливу на величину витрат на сукупні винагороди.

Кінцева фаза – визначення успіху реалізації поставлених цілей у частині розподілу та використання коштів на винагороди працівників. Фактичні витрати на винагороди співставляються з бюджетом, виявляються відхилення та оцінюється якість виконання управлінських рішень. У разі необхідності може бути ініційовано прийняття нових рішень з варіантами коригувальних дій відповідно до наслідків виявлених відхилень» [37].

Таким чином, управлінський контроль витрат на винагороди є засобом організації зворотного зв'язку, завдяки чому менеджмент компанії отримує інформацію про стан об'єкта управління та хід виконання управлінських рішень. Це дозволяє своєчасно реагувати на виявлені відхилення в організації праці та використанні коштів на його винагороди.

Інформація, згенерована в рамках управлінського контролю використання фінансових ресурсів на винагороди працівників, повинна відповідати певним правилам, умовам і відповідним принципам. На нашу думку, основою контролю для цілей оперативного управління витратами на сукупні винагороди працівників є такі принципи:

1. **Безперервність функціонування.** Постійне та належне функціонування контролю робочого часу, обсягів, змін та ефективності використання коштів на винагороди працівникам є обов'язковою умовою отримання об'єктивної картини їх розподілу. Контроль витрат на винагороди, який здійснюється нерівномірно, відображає випадкові характеристики об'єкта контролю.

2. **Критеріальність судження.** Розробка ознак контролю, на основі яких формується розуміння ситуації, дозволяє оцінити використання коштів на винагороди. Для цілей управлінського контролю фінансових ресурсів на винагороди необхідно застосовувати як фінансові, так і нефінансові показники залежно від їх інформативності: людино-дні, людино-години, нормо-години, машино-години, верстато-години тощо.
3. **Гнучкість контрольної процедури.** Система контролю витрат на різні види повної винагороди повинна мати здатність трансформуватися залежно від змін зовнішніх та внутрішніх умов функціонування суб'єкта господарювання.
4. **Своєчасність повідомлення про відхилення.** Для визначення причин і наслідків відхилень від нормативів і бюджету трудових витрат необхідна регламентація строків отримання відповідної інформації особами, уповноваженими приймати обґрунтовані рішення.
5. **Індивідуалізованість контролю.** Система контролю витрат на винагороди має бути спрямована на окремого керівника бізнес-одиниці та (або) вид витрат, враховуючи як специфіку діяльності, так і особливості тих чи інших виплат. Без цього неможливо отримати повноцінні результати щодо раціонального використання коштів на винагороди.
6. **Ефективність контролю.** Дані, отримані за допомогою управлінського контролю, повинні легко інтерпретуватися та слугувати основою для побудови моделей результативного розподілу фінансових ресурсів на винагороди працівникам. Таким чином, контрольна інформація повинна бути корисною, значущою та своєчасною для реалізації управлінських рішень.

Для реалізації політики та практики винагороди працівників, на наш погляд, контроль у контурі оперативного управлінського обліку доцільно здійснювати, спираючись на:

- сформульовані процеси класифікації робіт та їхньої оплати згідно з відрядними розцінками, тарифними ставками, посадовими окладами;
- установлені умови виплати компенсаційної винагороди (надурочна робота, простої не з вини працівника, виплати за нічний час роботи, виплати за виправний брак тощо);
- чітко зафіксовану та обґрунтовану структуру винагороди працівників відповідно до бюджету;
- конкретні приписи щодо перегляду бюджету витрат на винагороди у разі змін розцінок, ставок або інших умов оплати праці.

Побудова управлінського контролю має бути логічною та чіткою, щоб основи його функціонування сприяли управлінню внутрішніми відмінностями системи винагороди працівників, дозволяли змінювати вартість робочої сили під впливом коливань ринкових ставок або дефіциту навичок, забезпечували гнучкість у витрачанні коштів на винагороди, заохочували високі показники роботи працівників, їхній внесок та підвищення компетенції та кваліфікації.

Це також пов'язано з тим, що витрати на винагороди контролюються не лише менеджментом компанії при оцінці виконання працівниками трудових обов'язків і їхнього винагородження, але й самими працівниками.

При здійсненні самоконтролю для окремого працівника, на нашу думку, важливими є такі положення системи винагороди:

- ✓ Структура трудової винагороди: категорії та діапазони оплати праці, функціонування існуючої структури.
- ✓ Структура пільг: надані програми винагород, які заохочують працівника за досягнуті результати у короткостроковий та довгостроковий періоди, а також система пільг, що доповнюють монетарні виплати. Зокрема, докладна інформація про преміальні плани (акції, опціони, фантомні акції), пенсійні виплати та вихідну допомогу після завершення трудової діяльності.
- ✓ Категорія виконуваної працівником роботи і підстави для визначення поточної ставки оплати праці.

- ✓ Можливості підвищення оплати праці: межі діапазону зростання винагороди для даної посади, умови, за якими оплата співвідноситься з показниками роботи, набуття та використання навичок і компетенцій у процесі кар'єрного зростання.
- ✓ Показники результатів роботи: значення цих показників у трудовій винагороді працівника та їхня роль у формулюванні планів особистого розвитку співробітника та підвищення його трудових показників.
- ✓ Впровадження інновацій у систему винагород: докладна інформація про зміни в чинній системі, причини цих змін, їхній вплив на оплату праці окремого працівника.

Таким чином, управлінський контроль виконує роль регулюючого інструмента, що сприяє як формуванню та виконанню бюджету витрат на винагороди працівників, так і створенню політики компанії та реалізації практики винагород, що відповідає досягненню економічних цілей організації та задоволенню потреб персоналу.

У цьому контексті здійснюється попередній, поточний та заключний контроль розподілу та раціонального використання коштів на сукупні винагороди працівників.

Система синтезованої та узагальненої інформації, яка міститься в управлінських звітах, залежить передусім від рівнів управління об'єктом координації. Тому правила формування, вимоги до змісту та порядок подання бухгалтерської управлінської звітності належать до компетенцій менеджерів компанії. Склад управлінської звітності має бути розроблений таким чином, щоб обсяг інформації та її зміст відповідали запитам керівництва різних рівнів. Систематизація сукупності контрольованих оперативних показників, що розкривають величину витрат на винагороди працівників, дозволяє визначити їхній взаємозв'язок зі стратегічними критеріями в рамках бухгалтерського управлінського обліку.

Відповідно до запропонованої нами схеми взаємного співвідношення контрольних показників на різних стадіях управління витратами на сукупні

винагороди, на рівнях оперативного управлінського обліку доцільно виділяти оперативні ключові показники результативності (Operational Key Result Indicators, OKRI), які дозволяють визначати напрями діяльності раціонального витрачання коштів на винагороди.

Ці критерії характеризують використання факторів виробництва, зокрема робочої сили, дотримання технологічних і організаційних процесів, підвищення кваліфікації працівників та їхньої здатності до адаптації виробництва. OKRI розкривають поточну ситуацію та слугують основою для ухвалення рішень в умовах змін з метою підвищення результативності діяльності працівників і взаємопов'язані зі стратегічними ключовими показниками результативності (Strategical Key Result Indicators, SKRI).

SKRI формулюють характерні завдання та наміри для досягнення стратегічних корпоративних цілей у частині витрат на винагороди персоналу, що проявляється у вигляді факторів, які забезпечують успішні перспективи розвитку компанії в умовах конкурентного середовища. Ці групи показників взаємопов'язані та орієнтовані на досягнення результату щодо розподілу та використання коштів організації на винагороди працівникам.

Водночас вони різняться за цілями, а отже, і за змістом, що слід враховувати під час їхнього спостереження та перевірки. **SKRI** відображають загальний стан використання коштів на винагороди в перспективі, тоді як **OKRI** визначають курс і напрямки дій для оптимізації витрат на трудові винагороди в поточному періоді. Вони також вказують на події, що впливають на рівень цих витрат, які відбуваються протягом коротких часових інтервалів (зміна, доба, декада), з метою ухвалення рішень щодо їхньої негайної корекції.

Незважаючи на різницю в цілях, розглянуті групи показників взаємопов'язані та формують систему контрольних показників, що об'єднує і узгоджує цілі раціонального використання фінансових ресурсів на винагороди персоналу компанії через ланцюг причинно-наслідкових зв'язків (табл. 3.1). Звідси випливає, що ці типи контрольних показників з позиції орієнтації на

внутрішніх користувачів відображаються у різних за рівнем управління бухгалтерських управлінських звітах.

Таблиця 3.1

**Рекомендовані оперативні контрольні показники у системі
бухгалтерського управлінського обліку витрат на винагороди
працівників**

Стратегічний рівень	
SKRI	Критерії професійно-кваліфікаційних якостей персоналу. Рівень плинності кадрів за категоріями працівників. Середній рівень витрат на винагороди за категоріями працівників (робітники, спеціалісти, керівники) і групами персоналу (основні, допоміжні, обслуговуючі). Середній рівень витрат за видами винагороди за категоріями працівників і групами персоналу. Співвідношення витрат на змінну частину винагороди і витрат на постійну частину винагороди. Співвідношення середнього рівня витрат на винагороди кваліфікованих спеціалістів ключових посад (професій) виробничих бізнес-одиниць і керівників вищої ланки управління компанією.
Оперативний рівень	
OKRI	Чисельність працівників, які вийшли на зміну. Показники використання робочого часу за категоріями та професіями працівників. Час регламентованих і нерегламентованих перерв. Сумарний час, приділений наставництву. Час, присвячений навчанню. Чисельність навченої категорії працівників. Витрати на навчання одного працівника. Ефективність витрат на навчання та розвиток персоналу. Рівень виконання змінного завдання окремим працівником. Зведений рівень виробітку по ділянці (цеху). Рівень виробітку за окремими видами продукції. Рівень повернення продукції зі суміжних виробництв. Рівень браку окремим працівником. Рівень втрат від браку. Рівень продуктивності праці основного виробничого персоналу у розрізі кваліфікаційних груп. Співвідношення середнього рівня основної винагороди і продуктивності праці одного працівника. Рівень витрат на основну винагороду працівників на одиницю валової монетарної доданої вартості. Зарплатоємність продукції.

У цьому зв'язку слід більш уважно розглянути формування OKRI у рамках управлінської бухгалтерії витрат на винагороди працівників. Формування обліково-контрольної інформації управлінської звітності

передбачає розробку регламенту її організації, що включає терміни та адресати подання користувачам, а також комплект форм звітності, їхні формати, набір показників і порядок їхнього відображення у звітності.

Бухгалтерська управлінська звітність є комбінованою системою фінансових і нефінансових вимірників, у якій облікова інформація використовується в процесі реалізації функції управлінського контролю. У зв'язку з цим побудова добре налагодженої системи обліку та контролю робочого часу, яка не лише фіксує час робочого циклу, а й забезпечує контроль використання робочого часу та трудової дисципліни всередині компанії, а також дозволяє виявляти відхилення від бюджету витрат на винагороди, є першочерговим завданням обліку для оперативного управління.

Висновки до розділу 2

1. Аналіз організаційно-методичних засад обліку щодо виплат працівникам та виявлені проблеми в її практичному застосуванні дозволяють запропонувати ключові елементи, які повинні бути відображені в Наказі про облікову політику. Серед них: детальний склад поточних виплат працівникам; порядок визнання зобов'язань щодо виплат; облік виплат при звільненні та після завершення трудової діяльності; актуарні прибутки та збитки; різноманітні виплати працівникам; організація форм, систем та розмірів заробітної плати; створення фондів для виплати щорічної винагороди та інших премій; резервування на виплату відпускних; проведення інвентаризації розрахунків з оплати праці. Дотримання цих принципів дозволить ефективно регулювати інформаційні потоки між власниками, управлінським персоналом та працівниками, а також створить міцну мотиваційну основу для останніх.

2. Для вдосконалення обліку виплат працівникам і забезпечення соціальних гарантій, пропонується створення фонду соціальних гарантій у системі обліку підприємства. Діюче законодавство не регулює механізми акумулювання високоліквідних активів для реалізації соціальної політики,

тому запропонований порядок формування такого фонду передбачає коригування валового прибутку підприємства з урахуванням витрат на адміністративну діяльність, операційні витрати, але без врахування витрат на соціальні гарантії.

3.3 метою контролю ефективності виплат соціальних гарантій працівникам, пропонується коригування форм фінансової звітності. Це стосується відображення витрат на соціальні гарантії в звітах про фінансові результати та власний капітал, а також розкриття інформації про створення фонду соціальних гарантій у розрізі його використання для продуктивних та непродуктивних соціальних виплат. Це дозволить здійснювати ефективну мотиваційну політику та сприяти належному управлінню соціальними витратами.

4. Розроблено форми внутрішніх звітів, такі як «Звіт про виплати персоналу підприємства» та «Звіт за напрямками соціальної діяльності підприємства». Ці звіти дозволяють відслідковувати нарахування заробітної плати, інших виплат та соціальних гарантій для кожного працівника, а також здійснювати розподіл коштів фонду соціальних гарантій за напрямками, зокрема, через вилучення високоліквідних активів, витрати операційної діяльності та розподіл чистого прибутку підприємства.

5. При ухваленні рішень на основі даних бухгалтерської управлінської звітності щодо заохочення працівників необхідні заходи активного контролю. Виникнення відхилень, які призвели до зниження трудових зусиль цього колективу (працівника) або, навпаки, до збільшення витрат на винагороди, слід поділяти на залежні та незалежні від центру витрат, наприклад:

- постачання якісніших матеріалів, що спричинило скорочення робочого часу на обробку;
- придбання більш продуктивних машин і обладнання;
- зростання професійно-кваліфікаційних якостей працівника;
- розвиток інноваційних процесів у виробничій діяльності тощо.

У разі незалежних обставин слід враховувати дані вхідного контролю робочого часу та здійснювати підтверджувальний контроль.

Бухгалтерська управлінська звітність є основою управлінського контролю, композиційним елементом обліку для цілей управління, і призначена для спостереження та перевірки відповідності фактичного рівня витрат на винагороди оптимальному стану, передбаченому планами, проєктами та програмами на фінансові й нефінансові форми винагороди.

Внутрішня управлінська звітність задовольняє інформаційні потреби менеджменту компанії та, водночас, містить вихідну інформацію для проведення в подальшому управлінського аналізу витрат на окремі види винагород працівників. Таким чином, бухгалтерська управлінська звітність, з одного боку, відображає результати проведених контрольних процедур, а з іншого – є інформаційною базою для аналітичного дослідження об'єкта управління.

При реалізації контрольної функції в контурі управлінського обліку витрат на сукупні винагороди працівників суб'єкт управління створює необхідні передумови для адекватного функціонування компанії та досягнення цілей як у стратегічній перспективі, так і під час вирішення оперативних завдань. Водночас, в умовах освоєння та використання інноваційних технологій надзвичайну важливість набуває застосування таких моделей управлінського контролю витрат на винагороди, які реалізуються як в інтересах економічного суб'єкта, так і в інтересах працівників.

ВИСНОВКИ

1. Сучасний ресурсно-орієнтований етап розвитку економіки, який супроводжується посиленням конкуренції та становленням нових форм і систем винагороди персоналу, викликає необхідність регулювання та зміцнення принципів і механізмів взаємозв'язку ділових намірів розвитку господарюючого суб'єкта з інтересами працівників і вимагає вдосконалення теоретико-методологічних та аксіологічних установок бухгалтерського управлінського обліку витрат на сукупні винагороди працівників.

2. Сучасна концепція бухгалтерського управлінського обліку витрат на винагороди працівників полягає в розширенні сфери дії обліку для цілей вироблення управлінських рішень у результаті організації інформаційних потоків за нормами міжнародних стандартів фінансової звітності. Запропонована інтеграційна модель бухгалтерського управлінського обліку витрат на винагороди, в основу якої покладені принцип єдності, що передбачає логічну сумісність методів генерації даних про витрати на сумарні винагороди, та системний підхід, який об'єднує рівні стратегічного та оперативного управління коштами, що спрямовуються на винагороди персоналу. Представлена модель узгодження стратегії оптимізації витрат на винагороди працівників з економічною стратегією розвитку комерційної організації з метою визначення напрямків розміщення та використання коштів на винагороди за їх формами та видами в рамках управлінського обліку.

3. Аналіз організаційно-методичних засад обліку щодо виплат працівникам та виявлені проблеми в її практичному застосуванні дозволяють запропонувати ключові елементи, які повинні бути відображені в Наказі про облікову політику. Серед них: детальний склад поточних виплат працівникам; порядок визнання зобов'язань щодо виплат; облік виплат при звільненні та після завершення трудової діяльності; актуарні прибутки та збитки; різноманітні виплати працівникам; організація форм, систем та розмірів заробітної плати; створення фондів для виплати щорічної винагороди та інших

премій; резервування на виплату відпускних; проведення інвентаризації розрахунків з оплати праці. Дотримання цих принципів дозволить ефективно регулювати інформаційні потоки між власниками, управлінським персоналом та працівниками, а також створить міцну мотиваційну основу для останніх.

4. Для вдосконалення обліку виплат працівникам і забезпечення соціальних гарантій, пропонується створення фонду соціальних гарантій у системі обліку підприємства. Діюче законодавство не регулює механізми акумулювання високоліквідних активів для реалізації соціальної політики, тому запропонований порядок формування такого фонду передбачає коригування валового прибутку підприємства з урахуванням витрат на адміністративну діяльність, операційні витрати, але без врахування витрат на соціальні гарантії.

5. З метою контролю ефективності виплат соціальних гарантій працівникам, пропонується коригування форм фінансової звітності. Це стосується відображення витрат на соціальні гарантії в звітах про фінансові результати та власний капітал, а також розкриття інформації про створення фонду соціальних гарантій у розрізі його використання для продуктивних та непродуктивних соціальних виплат. Це дозволить здійснювати ефективну мотиваційну політику та сприяти належному управлінню соціальними витратами.

6. Розроблено форми внутрішніх звітів, такі як «Звіт про виплати персоналу підприємства» та «Звіт за напрямками соціальної діяльності підприємства». Ці звіти дозволяють відслідковувати нарахування заробітної плати, інших виплат та соціальних гарантій для кожного працівника, а також здійснювати розподіл коштів фонду соціальних гарантій за напрямками, зокрема, через вилучення високоліквідних активів, витрати операційної діяльності та розподіл чистого прибутку підприємства.

7. При ухваленні рішень на основі даних бухгалтерської управлінської звітності щодо заохочення працівників необхідні заходи активного контролю. Виникнення відхилень, які призвели до зниження трудових зусиль цього

колективу (працівника) або, навпаки, до збільшення витрат на винагороди, слід поділяти на залежні та незалежні від центру витрат, наприклад:

- постачання якісніших матеріалів, що спричинило скорочення робочого часу на обробку;
- придбання більш продуктивних машин і обладнання;
- зростання професійно-кваліфікаційних якостей працівника;
- розвиток інноваційних процесів у виробничій діяльності тощо.

У разі незалежних обставин слід враховувати дані вхідного контролю робочого часу та здійснювати підтверджувальний контроль.

Бухгалтерська управлінська звітність є основою управлінського контролю, композиційним елементом обліку для цілей управління, і призначена для спостереження та перевірки відповідності фактичного рівня витрат на винагороди оптимальному стану, передбаченому планами, проєктами та програмами на фінансові й нефінансові форми винагороди.

Внутрішня управлінська звітність задовольняє інформаційні потреби менеджменту компанії та, водночас, містить вихідну інформацію для проведення в подальшому управлінського аналізу витрат на окремі види винагород працівників. Таким чином, бухгалтерська управлінська звітність, з одного боку, відображає результати проведених контрольних процедур, а з іншого – є інформаційною базою для аналітичного дослідження об'єкта управління.

При реалізації контрольної функції в контурі управлінського обліку витрат на сукупні винагороди працівників суб'єкт управління створює необхідні передумови для адекватного функціонування компанії та досягнення цілей як у стратегічній перспективі, так і під час вирішення оперативних завдань. Водночас, в умовах освоєння та використання інноваційних технологій надзвичайну важливість набуває застосування таких моделей управлінського контролю витрат на винагороди, які реалізуються як в інтересах економічного суб'єкта, так і в інтересах працівників.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Байрактар Ю. П. Нефінансова звітність підприємств та етапи її формування. *Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова*. 2015. Т. 20. № 1/1. С. 57–60.
2. Гамкало О. Б. Нефінансова звітність як інструмент вимірювання соціальної діяльності вітчизняних підприємств. *Статистика України*. 2017. № 4. С. 79–86.
3. Економіка України під час війни: оперативна оцінка / Г. Вишлінський та ін. *Центр екон. стратегії*, 2022. 23 с.
4. Жиглей І. В., Захаров Д. М. Звіт з управління – складова фінансової, нефінансової чи інтегрованої звітності? *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2019. № 1(42). С. 18–24. [https://doi.org/10.26642/pbo-2019-1\(42\)-18-24](https://doi.org/10.26642/pbo-2019-1(42)-18-24).
5. Жиглей І.В. Облікове забезпечення заходів, пов'язаних з підвищенням мотивації праці, в світлі П(С)БО 26 «Виплати працівникам». *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки*. 2017. №3(49). С. 60–67.
6. Зінченко А., Резнік Н., Саприкіна М. Індекс прозорості сайтів українських компаній. Київ: Юстон, 2018. 28 с.
7. Іванова Н.А., Михайловина С.О., Матрос О.М. Шляхи удосконалення внутрішнього аудиту розрахунків за виплатами працівникам. *Інтернаука*. 2020. № 9. URL: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2020-9-6302>
8. Кононенко Л. В., Юрченко О. В. Нефінансова (соціальна) звітність підприємств та цілі сталого розвитку. *Advances in Technology and Science: матер. XII міжнар. наук.-практ. конф. (м. Берлін, 16–19.04.2021 р.)*. Берлін, 2021. С. 62–64.
9. Король С. Нефінансова звітність підприємства. *Вісник КНТЕУ*. 2011. № 6. С. 102–113.
10. Костенко О., Кравченко О., Овчарова Н., Олексіч Ж., Дмитренко А. Інтегрована звітність у процесі прийняття інвестиційних рішень: бібліометричний аналіз наукового ландшафту. *Agricultural and Resource Economics*. 2021. Vol. 7. No. 2. Pp. 141–159. <https://doi.org/10.51599/are.2021.07.02.08>.
11. Костирко Р. О. Інтегрована звітність – інструмент соціально відповідального бізнесу. *Часопис економічних реформ*. 2014. № 1(13). С. 49–54.
12. Лень В.С., Штупун М.П. Виплати працівникам: поняття, структура та облік. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2015. № 2. С. 266–274.
13. Макаренко І. О. Звітність зі сталого розвитку: перспектива для прийняття рішень стейкхолдерами, проблематичність для подання в інтегрованому форматі. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2016. № 4. С. 49–54. URL: <https://echas.vnu.edu.ua/index.php/echas/article/view/156/124>.

- 14.Макаренко І., Кравченко О., Овчарова Н., Земляк Н., Макаренко С. Стандартизація аудиту звітності зі сталого розвитку компаній. *Agricultural and Resource Economics*. 2020. Vol. 6. No. 2. Pp. 78–90. <https://doi.org/10.51599/are.2020.06.02.05>.
- 15.Мудрик М.В. Первинний та зведений облік праці та її оплати на сільськогосподарських підприємствах. Матеріали міжнародних наукових практичних конференцій. 2016. С. 42–45.
- 16.Оніщенко В. П. Порівняння національних та міжнародних вимог до складання звіту про управління. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2018. № 4(16). С. 230–238. [https://doi.org/10.25140/2411-5215-2018-4\(16\)-230-238](https://doi.org/10.25140/2411-5215-2018-4(16)-230-238).
- 17.Офіційний сайт Центру «Розвиток корпоративної соціальної відповідальності. CSR Ukraine. URL: <http://csr-ukraine.org>.
- 18.Очеретько Л.М., Хохлова І.А. Проблеми обліку та оподаткування розрахунків за виплатами працівникам і шляхи їх вирішення. *Ефективна економіка*. 2018. № 10. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6616>
- 19.Подання інформації про надання суб'єктом аудиторської діяльності послуг підприємствам, що становлять суспільний інтерес. ОСНАД – орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. URL: https://www.apob.org.ua/?page_id=3616.
- 20.Потриваєва Н.В., Савченко І.В. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці: теоретичний аспект. *Економічний форум*. 2014. №1. С. 93-98.
- 21.Починок Н. В. Взаємозалежність соціальних стандартів та інтелектуального капіталу підприємства // Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації : матеріали VIII міжнар. наук.-практ. конф. Львів : Вид-во ЛТЕУ, 2018. С. 267-269. URL: http://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/News/Academy/2018/05/2018.05.17_NewsMaterConf.pdf
- 22.Починок Н. В. Етапи становлення наукових досліджень інтелектуального капіталу в системі бухгалтерського обліку. Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації: матеріали IX міжнародної науково-практичної конференції. Львів : Видавництво ЛТЕУ, 2021. С. 229-233.
- 23.Починок Н. В. Значення бухгалтерського обліку для сталого розвитку суб'єктів господарювання. Стан і перспективи розвитку обліковоінформаційної системи в Україні : матеріали V міжнар. наук.-практ. конф., 31 травня – 1 червня 2018 р. Тернопіль. ТНЕУ, 2018. С. 208-210. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/29552/1/106.PDF>
- 24.Починок Н. В. Методика обліку процесу формування персоналу. *Економічний аналіз*. 2014. Т. 16 (2). С. 225–235.

25. Починок Н. В. Проблеми підвищення кваліфікації працівників на підприємствах. *Сучасні тенденції та проблеми розвитку інвестиційно-будівельного комплексу. Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції, 29-30 листопада 2007 року*. Тернопіль: Принтер-інформ, 2007. С. 135-138.
26. Починок Н., Лупійчук А. Облік і контроль транспортного переміщення матеріалів та працівників у смартбудівництві. *Вісник Економіки*. 3 (Nov. 2023), С. 68–82. DOI:<https://doi.org/10.35774/visnyk2023.03.068>.
27. Починок Н., Омецінська І. Проблемні аспекти ціноутворення у вітчизняних підприємствах. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2017. Вип. 3. С. 75-86.
28. Починок Н.В. Джерела формування кількісної та якісної складових персоналу підприємства. *Вісник Львівської комерційної академії*. Львів. Вид-во Львівської комерційної академії, 2011. Вип. 36. С. 309-315.
29. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>.
30. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
31. Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління: Наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 р. № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text>.
32. Реєстр великих платників податків (ВПП) України на 2022 рік. Оpendatabot. URL: <https://opendatabot.ua/open/large-tax-payers>.
33. Самчук К.І. Документування операцій з бухгалтерського обліку витрат на підбір персоналу. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки*. 2017. № 1 (79). С. 44–52.
34. Статистична інформація Державної служби статистики України. URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/oper_new.html.
35. Суліменко Л.А., Киян А.В., Вітер С.А. Облік і аналіз розрахунків з оплати праці. *Інфраструктура ринку*. 2018. № 18. С. 395–404.
36. Уманська В. Г., Бутко Н. В., Свиначенко І. В. (2021). Виплати працівникам підприємства: облік, оподаткування та контроль. *Економічний простір*, (166), 110-114. <https://doi.org/10.32782/2224-6282/166-19>
37. Ходаківська Л.О. Внутрішньогосподарський контроль розрахунків з оплати праці. *Економіка та суспільство*. 2018. № 17. С. 668–673. URL: <http://economyandsociety.in.ua>
38. Amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups: Directive 2014/95/EU of 22.10.2014 no. 2014/95/EU. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32014L0095>.
39. Amending Regulation (EU) No. 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability

- reporting: DIRECTIVE (EU) of 14.12.2022 no. 2022/2464. Official Journal of the European Union. 2022. 16 December. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32022L2464>.
40. Bose S., Khan H. Z. Sustainable development goals (SDGs) reporting and the role of country-level institutional factors: an international evidence. *Journal of Cleaner Production*. 2022. Vol. 335. 130290. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2021.130290>.
 41. Calabrese A., Costa R., Gastaldi M., Levialdi Ghiron N., Villazon Montalvan R. A. Implications for sustainable development goals: a framework to assess company disclosure in sustainability reporting. *Journal of Cleaner Production*. 2021. Vol. 319. 128624. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2021.128624>.
 42. D. Dejun, L. Xiaoqing and N. Pochynok, "AI and Big Data in Analyzing Family Business Governance: Non-Family CEOs' Impact on Accounting Irregularities," *2024 14th International Conference on Advanced Computer Information Technologies (ACIT)*, Ceske Budejovice, Czech Republic, 2024, pp. 240-245, doi: 10.1109/ACIT62333.2024.10712546.
 43. Eurostat. European Commission. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/data/database>.
 44. G3.1 Sustainability Reporting Guidelines. Global Reporting Initiative, 2011. 195 p. URL: <https://www.yumpu.com/en/document/read/21481965/g31-sustainability-reporting-guidelines-global-reporting-initiative>.
 45. Guidelines on non-financial reporting (methodology for reporting non-financial information): Communication from the Commission of 05.07.2017 no. C/2017/4234. URL: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52017XC0705(01)).
 46. IFRS Practice Statement 1: Management Commentary: of 08.12.2010. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/management-commentary-practice-statement>.
 47. Nataliia Pochynok, Mykola Parkhomets, Liudmyla Uniiat, Igor Matviy, Liudmyla Sybyrka, Serhii Kasian. *Business Process: Modelling Based on Logistics and Management Concepts*. Sustainable Economics. 2021. Vol. 39 No.
 48. On the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings: Directive 2013/34/EU of 26.06.2013 no. 2013/34/EU. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32013L0034>.
 49. Pasko O., Marenych T., Diachenko O., Levytska I., Balla I. Stakeholder engagement in sustainability reporting: the case study of Ukrainian public agricultural companies. *Agricultural and Resource Economics*. 2021. Vol. 7. No. 1. Pp. 58–80. <https://doi.org/10.51599/are.2021.07.01.04>.
 50. Pochynok N., Lupiichuk A. Building information modeling: financial and accounting aspect. *World of finance*, 0(2(79)), 2024. C.99-115. DOI: <https://doi.org/10.35774/sf2024.02.099>

51. Pochynok N., Muravskyi V., Farion V. Implementation of electronic communications in accounting of public procurement. *Technology Audit and Production Reserves*. 2021. № 4(60), P. 6-10.
52. Pochynok N., Muravskyi V., Reveha O., Chengyu L. Accounting and Control of Foreign Economic Electronic Transactions Using Cryptocurrencies. *The Herald of Economics*, n. 4, p. 44–60, jan. 2023.
53. Sustainable development report 2022. Cambridge University Press, 2022. 508 p. URL: <https://doi.org/10.1017/9781009210058>.
54. Yan M., Jia F., Chen L., Yan F. Assurance process for sustainability reporting: towards a conceptual framework. *Journal of Cleaner Production*. 2022. Vol. 377. 134156. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2022.134156>.
55. Zadorozhnyi, Z. M., Muravskyi, V., Pochynok, N., Muravskyi, V., Shevchuk, A., & Majda, M. (2023, September). Application of chatbots with artificial intelligence in accounting. In *2023 13th International Conference on Advanced Computer Information Technologies (ACIT)* (pp. 196-200). IEEE.