

мінімальну межу корисного використання різних видів основних засобів, що сприятиме зниженню терміну їх використання.

З метою удосконалення обліку основних засобів доцільним є введення до Плану рахунків окремого рахунку для відображення витрат на ремонт основних засобів із субрахунками поточного та капітального ремонтів. Цей рахунок повинен бути активним і калькуляційним, де за дебетом відображають витрати на ремонт основних засобів. З кредиту цього рахунку слід списувати витрати закінчених ремонтів на витрати звітного додаткового капіталу: дооцінку доцільно відображати як його збільшення, а уцінку – як його зменшення.

В процесі господарської діяльності та в зв'язку із суттєвими змінами в побудові облікового процесу на підприємствах доцільно деталізувати ведення обліку операцій з основними засобами в наказі з облікової політики. Оскільки, рекомендації надані Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку забезпечують тільки загальні засади організації обліку основних засобів.

Загалом, із запровадженням нормативної бази з обліку основних засобів значно зменшились розбіжності методики обчислення первісної та ліквідаційної вартості, порядку здійснення їх переоцінки, зменшилась робота облікових працівників, оскільки непотрібно визначати балансову вартість та вартість, яка амортизується одночасно з метою обчислення амортизації.

5.2. Методичні аспекти аналізу праці та заробітної плати на сільськогосподарських підприємствах

В сучасних умовах господарювання сільськогосподарських підприємств методичні аспекти аналізу праці та заробітної плати набуває дедалі важливішого значення. Заробітна плата виступає основним джерелом доходів працівників сільськогосподарських підприємств і сильним мотиватором трудового потенціалу для більшості населення. Бухгалтерський облік праці й заробітної плати на сільськогосподарських підприємствах – один із суттєвих і складних ділянок роботи, що потребують достовірних, точних та оперативних

даних щодо діяльності, у яких відображається зміна чисельності працівників сільськогосподарських підприємств, витрати робочого часу, категорії працівників, виробничих витрат, тощо. На величину заробітної плати працівників сільськогосподарських підприємств постійно впливають такі фактори як: величина мінімальної заробітної плати, кількість відпрацьованого часу, продуктивність праці та інші. Крім того, облік праці і заробітної плати в Україні постійно зазнає законодавчих змін. Так, з 01.01.2016 року вступив в силу Закон України від 24.12.2015 р. № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році», яким внесено суттєві зміни в механізм утримання та нарахування податків та внесків з заробітної плати.

Питання аналізу праці та її оплати досліджували у своїх роботах такі вчені, як: Є.В. Мних, В.М. Івахненко, Б.Є. Грабовецький, Г.В. Савицька М.А. Болюх, С.С. Черниш та інші.

Проведення аналізу праці та заробітної плати на сільськогосподарських підприємствах дозволяє оцінити стан забезпеченості сільськогосподарського підприємства трудовими ресурсами, ефективність використання робочого часу, економію чи перевитрату фонду оплати праці, вплив зовнішніх змін на фонд оплати праці на сільськогосподарському підприємстві тощо.

В процесі дослідження нами проведений аналіз праці та заробітної плати на сільськогосподарському підприємстві ТОВ «Лугіни Агро», що займається вирощуванням зернових та однорічних овочевих культур. ТОВ «Лугіни Агро» створене у 2014 році.

Джерелами інформації для аналізу праці та заробітної плати на сільськогосподарському підприємстві ТОВ «Лугіни Агро» виступили звітні форми про використання трудових ресурсів (зокрема, статистичні форми №1-ПВ «Звіт з праці», №3-ПВ «Звіт про використання робочого часу»), про основні економічні результати діяльності підприємства, дані первинного обліку,

відомості нарахування заробітної плати, дані відділу кадрів, інші облікові реєстри.

Для проведення аналізу праці та заробітної плати на сільськогосподарському підприємстві ТОВ «Лугіни Агро», необхідно попередньо провести аналіз використання робочого часу працівниками. Виплата заробітної плати працівників сільськогосподарського підприємства прямо пропорційна використанню робочого часу, що аналізується за допомогою таких показників: середньої кількості днів, відпрацьованих одним робітником за звітний період; середня тривалість робочого дня²⁸³.

За даними звіту з праці за період з січня по грудень 2015 року: середньооблікова чисельність працівників ТОВ «Лугіни Агро» станом на грудень 2015 року складає 25 осіб, а з початку року 19 осіб.

Середня кількість днів, відпрацьованих одним робітником за звітний період характеризує тривалість робочого періоду в днях. На цей показник впливають такі фактори: втрати робочого часу і в тому числі прогули; невиходи з дозволу або з ініціативи адміністрації; масові невиходи на роботу; кількість днів чергової відпустки; кількість вихідних і святкових днів, кількість днів тимчасової непрацездатності, відпустки у зв'язку з навчанням.

Тривалість робочого дня робітника залежить від таких факторів, як: величина нормативно встановленого робочого тижня; часу простого тижня; часу надурочної роботи; часу простою протягом робочої зміни; неповного робочого часу; часу інших скорочень робочого дня передбачених законодавством.

Повне використання трудових ресурсів можна оцінити за кількістю відпрацьованих за звітний період днів і годин одним працюючим і одним робітником, а також за інтенсивністю використання робочого часу. Під час аналізу праці та заробітної плати на сільськогосподарському підприємстві ТОВ «Лугіни Агро» необхідно визначити відхилення фактичних показників від

²⁸³ Грабовецький Б.Є. Економічний аналіз: навч. посіб. / Б.Є. Грабовецький – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 256 с.

планових або від аналогічних показників минулих періодів і встановити конкретні причини можливих відхилень. Такий аналіз потрібно провести щодо кожної категорії працівників, кожного підрозділу і щодо підприємства в цілому за звітний період і в динаміці²⁸⁴.

Оскільки підприємство фактично не відпрацювало два повних роки то аналіз праці ТОВ «Лугіни Агро» проведемо лише за звітний період. Порівнюючи планові показники з наявними. Використання робочого часу по ТОВ «Лугіни Агро» наведено в табл. 5.4.

Таблиця 5.4

Використання робочого часу в ТОВ «Лугіни Агро» за 2015 р.

Показники	2015 рік		Відхилення (+; -)
	За планом	Фактично	
1. Середньо-облікова чисельність робітників, осіб	25	19	-6
2. Відпрацьовано одним робітником			
а) днів	250	247	-3
б) годин	2004	1852,5	-151,5
3. Середня тривалість робочого дня, год.	8	7,5	-0,5
4. Фонд робочого часу, год.	50100	35197,5	-14902,5

З табл. 5.4 видно, що ТОВ «Лугіни Агро» заплановано фонд робочого часу на 14902,5 годин більше ніж фактично відпрацьовано відповідно це вплинуло на економію коштів фонду заробітної плати. Причинами зменшення даного показника є нижчий показник середньооблікової чисельності працівників на 6 одиниць, а також часті прогули деяких працівників, що значно вплинуло на їх оплату праці на початку звітного року.

В ТОВ «Лугіни Агро» керівники підрозділів слідкують за виходами працівників на роботу, а в кінці місяця складають графіки фактично відпрацьованого часу. Неявка на роботу значною мірою впливає на величину оплати праці. З квітня 2015 року працівники стали більш дисциплінованими і прогули значно скоротилися. Це вплинуло і на якість праці і на її оплату.

²⁸⁴ Економічний аналіз діяльності підприємства: Навч. посіб. — 3-тє вид., випр. і доп. Рекомендовано МОН / Савицька Г.В. — К., 2007. — 668 с.

Ще важливо провести фактичний аналіз продуктивності праці на сільськогосподарському підприємстві (табл. 5.5). Продуктивність праці найважливіший якісний показник використання трудових ресурсів підприємства і головний фактор зростання обсягів виробництва продукції. Він з одного боку, характеризує ефективність використання персоналу підприємства, а, з іншого боку, показує здатність працівника випускати певну кількість продукції за одиницю часу. Вимірюється продуктивність праці двома способами: кількістю продукції, випущеної до одиниці часу, або кількістю часу, затраченого на виготовлення одиниці продукції.

Під час аналізу обчислюють годинну, денну і місячну продуктивність праці одного працюючого або одного робітника. Перші два показники визначаються як відношення обсягу товарної продукції до загальної кількості відпрацьованих усіма робітниками людино-годин і людино-днів, а інші – як відношення того самого обсягу до середньоспискової чисельності робітників або всіх працівників.

Таблиця 5.5

Аналіз продуктивності праці ТОВ «Лугіни Агро» за 2015 р.

№ з/п	Показник	Умовні позначення	2015 рік		Відхилення від плану (+, -)	
			План	Факт	Абсолютне	Відносне, %
1	2	3	4	5	6	7
1	Сільськогосподарська продукція власного виробництва, тис. грн..	П	2008	1503	-505	-74,85
2	Чисельність працівників, осіб	ЧП	25	19	-6	-76,00
3	З них робітників	ЧР	20	13	-7	-65,00
4	Питома вага робітників у загальній чисельності працівників, %	ПВр	80	68	-12	-85,00
4а	Кількість відпрацьованих робітниками, люд.-днів. тис.	ЛДр	5000	3211	-1789	-64,22
4б	Людино-годин, тис.	ЛГр	40080	24082,5	-15997,5	-60,10
5	Кількість днів відпрацьованих одним робітником	Д	250	247	-3	-98,80
6	Тривалість робочого дня, год.	Тз	8	7,5	-0,5	-93,75

Продовження табл. 5.5

1	2	3	4	5	6	7
7	Середня кількість годин, відпрацьованих одним робітником (р. 4б:р. 3)	Гз	2004	1852,5	-151,5	-92,44
8	Середня продуктивність праці одного робітника за рік (р1:р3) тис. грн..	РВр	100,4	115,6	+15,2	+115,10
9	Середня продуктивність праці одного робітника за день(р1:р4а)*100, грн..	ДВр	401,6	468,1	+66,5	-116,60
10	Середня продуктивність праці одного робітника за годину(р1:р4б)*100, грн.	ГВр	50,1	62,41	+12,31	-124,60

Продуктивність праці характеризується вартісними, трудовими та натуральними показниками. Аналізуючи продуктивність праці в динаміці, товарну продукцію необхідно перерахувати в порівняних цінах, що певною мірою забезпечить можливість об'єктивного аналізу затрат праці на виготовлення продукції.

Одним із основних факторів, що впливає на продуктивність праці, є використання робочого часу. Зменшення втрат робочого часу і нераціональних його витрат веде до зростання продуктивності праці, ліпшого використання трудових ресурсів без додаткових заходів і витрат²⁸⁵.

ТОВ «Лугіни Агро» в 2015 році заплановано дохід від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва на загальну суму 2008 тис. грн.. з використанням робочої сили 20 робітників із загальної кількості 25 штатних одиниць. Продуктивність праці одного працівника в рік повинна становити 100,4 тис. грн. або 401,6 грн за день. Фактично ж використавши робочу силу 13 робітників підприємство отримало дохід від продажу продукції власного сільськогосподарського виробництва на суму 1503 тис грн.. що на 25% нижче від запланованого рівня, але продуктивність праці при цьому має

²⁸⁵ Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» 8 июл. 2010 г. – Верховна Рада України; Закон від 08.07.2010 № 2464-VI (Редакція станом на 07.01.2016) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

вищий показник на 15% за рік, 16 % за один робочий день і майже на 25% за одну годину роботи.

Це лише порівняння з запланованими показниками, з часом картина може змінюватись адже результат праці в сільському господарстві дуже залежить від погодних умов і родючості землі.

Зробивши вибірку із звітів нами проаналізовано динаміку і структуру фонду заробітної плати та єдиного соціального внеску (табл. 5.6).

Таблиця 5.6

Дані для проведення аналізу динаміки фонду заробітної плати

ТОВ «Лугіни Агро» за 2015 рік

Місяці року	Середньо-облікова чисельність працівників, осіб	Нараховано заробітної плати, грн	Нараховано ЄСВ, грн	Разом фонд оплати праці, грн	Фонд заробітної плати у розрахунку на одного працівника
січень	13	18234,15	6781,28	25015,43	1924,26
лютий	13	19334,62	7190,55	26525,17	2040,40
березень	15	26697,64	9928,85	36626,49	2441,77
квітень	15	27442,93	10206,02	37648,95	2509,93
травень	14	26079,50	9698,97	35778,47	2555,61
червень	15	38457,00	14302,16	52759,16	3517,28
липень	24	57612,19	21425,97	79038,16	3293,26
серпень	25	61540,00	22886,73	84426,73	3377,07
вересень	26	64714,55	24067,34	88781,89	3414,69
жовтень	26	65101,34	24211,19	89312,53	3435,10
листопад	23	59862,11	22262,72	82124,83	3570,64
грудень	23	56930,61	21172,49	78103,10	3395,79
Всього	19	522006,64	194134,27	716140,91	2931,32

З табл. 5.6 видно, що середня заробітна плата протягом 2015 року постійно зростала. Відповідно зростали й нарахування ЄСВ на заробітну плату. Рівень середньої заробітної плати зріс майже вдвічі. Це було зумовлене наступними факторами: зростання мінімальної заробітної плати загалом по Україні, підвищення продуктивності праці на підприємстві, підвищення рівня дисциплінарної відповідальності.

З 01.01.2015 року внесені зміни до окремих статей Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне

страхування» № 2464-VI від 08.07.2010 р. Так, зокрема зміни торкнулися нарахування єдиного внеску на фонд оплати праці. Відтепер нарахування повинно проводитися окремо на зарплату кожного працівника. (ст.7 ЗУ 2464-VI). Крім того, згідно ст.8 ЗУ 2464-VI сума ЄСВ повинна бути не меншою ніж мінімальний внесок. Тобто, якщо застрахованій особі виплачується заробітна плата в розмірі меншому, ніж мінімальна, то ЄСВ нараховується на суму мінімальної заробітної плати, яка встановлена на цей період. Утримання внесків в цьому випадку проводиться виходячи з нарахованої суми²⁸⁶.

Наказом директора ТОВ «Лугіни Агро» від 05 травня 2015 року було приведено у відповідність до вищевказаного закону нарахування заробітної плати працівникам і підвищено заробітну плату працівникам у межах діючого закону, а значить не нижче розміру мінімальної заробітної плати. Порівняємо показники з оплати праці за грудень 2014 року та грудень 2015 року у табл. 5.7.

Таблиця 5.7

**Порівняння показників з оплати праці ТОВ «Лугіни Агро»
за грудень 2014 року та грудень 2015 року**

Місяці року	Середньо-облікова чисельність працівників, осіб	Нараховано заробітної плати, грн	Нараховано ЄСВ, грн	Разом фонд оплати праці, грн	Фонд заробітної плати у розрахунку на одного працівника, грн
грудень 2014 року	13	8742,05	3251,17	11993,22	922,56
грудень 2015 року	23	56930,61	21172,49	78103,10	3395,79

Якщо в грудні 2014 року середня заробітна плата разом з нарахуванням єдиного соціального внеску по підприємству становила 922,56 грн то в грудні 2015 року ця сума зросла більш як в три рази. Найменша заробітна плата залишається у робітника на низькокваліфікованих ручних роботах у сільському господарстві, станом на 01.02.2016 року вона становить 2120 грн. це на 1,5 разів вище розміру мінімальної заробітної плати встановленої загалом по Україні (з грудня 2015 року – 1378 грн).

²⁸⁶ Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». Праця, зазначена на с. 330.

Найвища ж заробітна плата у керівника підприємства – 3230 грн., що в 2,3 рази перевищує розмір мінімальної заробітної плати.

Звичайно ж рівень оплати праці є дуже низьким. Але відповідно до Закону про ЄСВ в разі якщо база нарахування єдиного внеску не перевищує розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід, сума єдиного внеску розраховується як добуток розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід (прибуток), та ставки єдиного внеску. З часом керівництво ТОВ «Лугіни Агро» в межах своїх фінансових можливостей планує підвищити заробітну плату своїм працівникам до більш достойного рівня.

Ще одним з цікавих моментів є зниження нарахування єдиного соціального внеску з 37,19 % до 22% відповідно до Прийняття бюджету на 2016 рік (Закон № 928-VIII від 25.12.2015) та внесення змін і правок Законом України № 909-VIII від 24.12.2015г. в Закон № 2464-VI від 08.07.2010 року. Проаналізуємо це у табл. 5.8.

Таблиця 5.8

**Порівняння показників з оплати праці ТОВ «Лугіни Агро»
за грудень 2015 року та січень 2016 року**

Місяці року	Середньо-облікова чисельність працівників, осіб	Нараховано заробітної плати, грн	Нараховано ЄСВ, грн	Разом фонд оплати праці, грн	Фонд заробітної плати у розрахунку на одного працівника
грудень 2015 року	23	56930,61	21172,49	78103,10	3395,79
січень 2016 року	15	37657,04	8284,55	45941,59	3062,77

З табл. 5.8 видно, що фонд оплати праці на одного працівника у середньому зменшився приблизно на 300 грн, що дозволяє підприємству значно скоротити витрати на відрахування до бюджету і використати кошти за іншими потребами, навіть збільшити нарахування заробітної плати працівникам.

Неможливість отримання високої оплати праці призводить до знецінення соціальних цінностей, зневажання гідності людини, зневіри у власні сили й

загалом формує незадоволеність працею та життям, зумовлює низький рівень продуктивності праці, тобто є руйнівною для стану професійного розвитку працівника²⁸⁷.

Запропонована методика проведення аналізу праці та заробітної плати на сільськогосподарських підприємствах дає змогу управлінцям реально оцінити потребу в працівниках відповідних спеціальностей, знайти шляхи вирішення підвищення продуктивності праці, планування резервів на виплату відпусток, премій та заохочень працівникам сільськогосподарського підприємства, планування фонду оплати праці відповідно до діючого законодавства.

5.3. Вдосконалення методичних підходів до автоматизації стратегічного управлінського обліку підприємства

Підтримка конкурентоспроможності вітчизняних підприємств в сучасних умовах можливе тільки за наявності повного та своєчасного інформаційного забезпечення. Сьогодні вже питання не в тому, що на сучасному підприємстві обчислювальна техніка суттєво підвищує якість обробки інформації, а в тому, що через застосування інформаційних технологій збільшується ефективність управління розвитком підприємства. Тому проблема ефективного інформаційного забезпечення стратегічного управлінського обліку з використанням автоматизованих систем є досить актуальною.

Вагомий внесок у дослідження теоретичних та практичних проблем інформаційного забезпечення стратегічного управлінського обліку зробили такі науковці, як М. М. Бенько²⁸⁸, С.А. Гаркуша²⁸⁹, Н.В. Голячук²⁹⁰, С.О.

²⁸⁷ Гапоненко Н.В. Оплата праці в сільському господарстві: аспекти удосконалення / Н.В. Гапоненко, Л.В. Мельянова // Науковий вісник НУБіП України. – № 163. – Частина 1. – 2011. – С. 208-213.

²⁸⁸ Бенько М. М. Новітні інформаційні технології в бухгалтерському обліку / М. М. Бенько // Вісн. Львівської комерційної акад.: зб. наук. пр. Сер. економічна. – 2011. – Вип. 35. – С. 29-33.

²⁸⁹ Гаркуша С. А. Автоматизація облікових процесів: впровадження та переваги роботи системи / С. А. Гаркуша // Вісн. Сумського нац. аграр. ун-ту. Сер. «Економіка і менеджмент».– Суми, 2012. – Вип. 4 (52). – С. 60-65.

²⁹⁰ Голячук Н. Обліково-аналітичне забезпечення як важлива складова управління підприємством / Н. Голячук // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 408-410.