

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ АВІАЦІЙНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ ТА БІЗНЕС-АДМІНІСТРУВАННЯ
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

Допустити до захисту
Завідувач кафедри обліку та аудиту
_____ Кратт О.А.
(підпис) (прізвище, ініціали)
« _____ » _____ 20__ р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
ВИПУСКНИКА ОСВІТНЬОГО СТУПЕНЯ МАГІСТРА
ОСВІТНЬОЇ ПРОГРАМИ «ОБЛІК І АУДИТ»

Тема: «Організація і методика обліку, аналізу та аудиту виплат працівникам підприємства»

Виконавець: Гуренко Дар'я Сергіївна
(П.І.Б. – повністю) (підпис)

Керівник: к.е.н., доцент, Щепіна Тетяна Георгіївна
(науковий ступінь, вчене звання, прізвище, ім'я та по батькові) (підпис)

КИЇВ 2020

НАЦІОНАЛЬНИЙ АВІАЦІЙНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет економіки та бізнес-адміністрування
Кафедра обліку та аудиту
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри обліку та аудиту

(О.А. Кратт)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

« » 20 р.

ЗАВДАННЯ
на кваліфікаційну роботу
Гуренко Дар'ї Сергіївни

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи: «Організація і методика обліку, аналізу та аудиту виплат працівникам підприємства»
затверджена наказом по НАУ від «13» жовтня 2020 р. № 1987/ст
2. Термін виконання роботи з 05.10.2020 р. до 27.12.2020 р.
3. Вихідні дані роботи: нормативно-правова база, дані Державного комітету статистики, фінансово-господарська звітність АТ УкрНДІАТ, первинні документи, статут.
4. Зміст пояснювальної записки: 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ПІДПРИЄМСТВА; 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ НА ПУБЛІЧНОМУ АКЦІОНЕРНОМУ ТОВАРИСТВІ "УКРАЇНСЬКИЙ НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ АВІАЦІЙНОЇ ТЕХНОЛОГІЇ"; 3 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ НА ДОСЛІДЖУВАНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ; 4 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ НА ДОСЛІДЖУВАНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ.
5. Перелік обов'язкового ілюстративного матеріалу: таблиці, рисунки, діаграми, графіки ЛИСТ 1. Класифікація заробітної плати; ЛИСТ 2. Структура виплат працівникам; ЛИСТ 3. Розмір мінімальної заробітної плати; ЛИСТ 4. Діюча нормативно-правова база; ЛИСТ 5. Основні бухгалтерські проведення; ЛИСТ 6. Структура балансу; ЛИСТ 7. Показники ліквідності та фінансової стійкості; ЛИСТ 8. Порівняння валового та чистого прибутку, та показники рентабельності; ЛИСТ 9. Факторний аналіз фонду оплати праці; ЛИСТ 10. Аудит виплат працівникам; ЛИСТ 11. Методичні прийоми аудиту та характеристика суб'єктів внутрішньогосподарського контролю.

6. Календарний план-графік

№ з/п	Завдання	Термін виконання етапу роботи	Примітка
1	Написання та оформлення матеріалів першого розділу кваліфікаційної роботи та надання його керівнику	05.10.2020р.- 18.10.2020 р.	
2	Написання та оформлення матеріалів другого розділу кваліфікаційної роботи і надання його керівнику	19.10.2020 р.- 08.11.2020 р.	
3	Написання та оформлення матеріалів третього розділу кваліфікаційної роботи і надання його керівнику	09.11.2020 р.- 22.11.2020 р.	
4	Написання та оформлення матеріалів четвертого розділу кваліфікаційної роботи і надання його керівнику	23.11.2020 р.- 06.12.2020 р.	
5	1. Узгодження кваліфікаційної роботи з науковим керівником. 2. Проходження нормоконтролю. 3. Отримання рецензії та відгуку на кваліфікаційну роботу. 4. Перевірка кваліфікаційної роботи на плагіат. 5. Підготовка виступу.	07.12.2020 р.- 13.12.2020 р.	
6	1. Переплетення кваліфікаційної роботи. 2. Подання кваліфікаційної роботи та супровідних документів секретарю ЕК.	14.12.2020 р.- 22.12.2020 р.	

7. Консультація з окремих розділів:

Розділ	Консультант (посада, ПІБ)	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
РОЗДІЛ 1	<u>к.е.н., доцент Щепіна Тетяна Георгіївна</u>		
РОЗДІЛ 2	<u>к.е.н., доцент Щепіна Тетяна Георгіївна</u>		
РОЗДІЛ 3	<u>к.е.н., доцент Щепіна Тетяна Георгіївна</u>		
РОЗДІЛ 4	<u>к.е.н., доцент Щепіна Тетяна Георгіївна</u>		

8. Дата видачі завдання «05» жовтня 2020 р.

Керівник Щепіна Тетяна Георгіївна
(П.І.Б.) (підпис)

Завдання прийняв до виконання Гуренко Дар'я Сергіївна
(П.І.Б.) (підпис)

РЕФЕРАТ

Пояснювальна записка до кваліфікаційної роботи «Організація і методика обліку, аналізу та аудиту виплат працівникам підприємства»: 113 с., 8 рис., 21 табл., 54 літературних джерела.

Мета роботи: дослідження теоретичних та практичних питань обліку, аналізу і аудиту виплат працівникам на конкретному підприємстві.

Об'єктом дослідження є теоретичні та практичні аспекти обліку, аудиту та аналізу виплат працівникам підприємства.

Предметом дослідження є система розрахунків з оплати праці на Публічному Акціонерному Товаристві «Український Науково-Дослідний Інститут Авіаційної Технології».

Методи дослідження: аналіз, синтез, порівняння, класифікація, елементи системного підходу, спостереження, колективна генерація ідей і прийняття рішень, систематизація і формалізація інформації, математичне моделювання, використання абсолютних і відносних показників, індексів і коефіцієнтів, статистичної інформації, одиничних та інтегрованих показників; методи контролю і аудиту: спостереження, перерахунок, підтвердження, тестування, документування.

Інформаційними джерелами, що були використані під час виконання роботи є нормативно-правові акти України, статистичні матеріали Державної служби статистики України, інструктивний матеріал; періодичні видання, навчальні підручники і посібники з бухгалтерського обліку, аудиту і економічного аналізу; статутні, облікові та звітні дані базового підприємства тощо.

Практичне значення: використання у подальших дослідженнях обліку, аналізу та аудиту виплат працівникам, а також на підприємствах.

ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ, ЗАРОБІТНА ПЛАТА, ФОНД ОПЛАТИ ПРАЦІ, ОБЛІК ВИПЛАТ, АУДИТ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ, АНАЛІЗ ВИПЛАТ

ЗМІСТ

ВСТУП	6
1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ПІДПРИЄМСТВА.....	10
1.1 Економічна сутність виплат працівникам	10
1.2 Форми та системи оплати праці	20
1.3 Огляд нормативно-правової бази щодо виплат працівникам	23
1.4 Організаційно-економічна характеристика досліджуваного підприємства.....	31
Висновки до розділу 1	37
2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ НА ПУБЛІЧНОМУ АКЦІОНЕРНОМУ ТОВАРИСТВІ "УКРАЇНСЬКИЙ НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ АВІАЦІЙНОЇ ТЕХНОЛОГІЇ"	39
2.1 Нарахування виплат працівникам на АТ УкрНДІАТ.....	39
2.2 Облік утримань із заробітної плати на АТ УкрНДІАТ	46
2.3 Синтетичний та аналітичний облік виплат працівникам на АТ УкрНДІАТ	51
2.4 Автоматизація обліку	56
Висновки до розділу 2	58
3 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ НА ДОСЛІДЖУВАНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ	59
3.1 Аналіз результатів діяльності підприємства	59
3.2 Організаційно-інформаційна модель аналізу виплат працівникам на АТ УкрНДІАТ	79
3.3 Аналіз фонду оплати праці	84
Висновки до розділу 3	89
4 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ НА ДОСЛІДЖУВАНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ	91
4.1 Організація і методика аудиту виплат працівникам АТ УкрНДІАТ ...	91
4.2 Шляхи вдосконалення проведення аудиту виплат працівникам на АТ УкрНДІАТ	97
Висновки до розділу 4	102
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	104
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	109
ДОДАТКИ.....	114

ВСТУП

Актуальність теми. На сьогоднішній день винагорода за виконану роботу, під якою розуміється заробітна плата, є основним джерелом доходів працюючих. Облік, аналіз та аудит заробітної плати є невід'ємною частиною діяльності кожного підприємства. Економічна ситуація, яка виникла в країні в зв'язку з масовою епідемією, залишила без робочих місць, а в свою чергу і без заробітної плати, значну частину населення України. Відбувається скорочення чисельності працівників на підприємствах, значних змін зазнає організація праці та її оплати, тому проблема організації оплати праці є досить гострою.

Зацікавленість працівників в отриманні достойної заробітної плати забезпечує підвищення продуктивності праці та покращення кінцевих результатів діяльності.

В процесі взаємодії підприємства зі своїми працівниками відбуваються розрахунки, що в своїй більшості пов'язані з оплатою праці. Ведення бухгалтерського обліку передбачає відображення цих розрахунків в господарських операціях підприємства.

Проте витрати на заробітну плату не єдині витрати підприємства, пов'язані з використанням трудових ресурсів. До таких виплат відносять також витрати на залучення фізичних осіб, які не включені до облікового складу підприємства, для виконання ними робіт за потребою підприємства. Праця таких осіб може оплачуватися за договорами цивільно-правового характеру. Ще однією стороною виплат є різні надбавки та доплати, премії, компенсації тощо. Компенсаційні виплати певного виду можуть виплачуватися особам через підприємство, на яких ці громадяни працюють. Також підприємством утримуються із заробітної плати податки та збори на пенсійне та всі види соціального страхування, або ж суми іншого характеру.

Найбільш гострою є проблема організації оплати праці на підприємстві, тому що система зазнає постійних змін в організації та оплаті праці. На

ефективність роботи підприємства, підвищення продуктивності праці та збереження трудового колективу значною мірою впливає організація обліку, аналізу та аудиту виплат працівникам. Організація праці тісно пов'язана з формуванням трудового колективу та чисельності персоналу, його професійно-кваліфікаційний склад та його ефективне використання. Саме це робить обрану тему дослідження актуальною та визначає її теоретичне і практичне значення.

Теоретично-методологічну основу написання кваліфікаційної роботи складають законодавчі та нормативні акти, що стосуються питань обліку, аналізу та аудиту оплати праці та виплат працівникам, праці таких вчених, як: А.В. Базиліук, В.Ф. Андрієнко, Ф.Ф. Бутинець, Д.П. Богиня, А.С. Гальчинський, О.Ф. Златопольський, З.В. Задорожний, В.М. Данюк, Г.П. Журавель, М.Б. Ільченко, Г.Т. Куліков, М.І. Карлін, Я.Д. Крупка, А.М. Колот, А.А. Калина, І.Ф. Ломанов, В.М. Новіков, Л.В. Шаульська, В.П. Антонюк, В.Я. Брич, О.А. Дороніна, Н.В. Дудіна, М.Д. Ведерніков, В.Ф. Волик, Т.А. Костишина, Н.Д. Лук'янченко, В.М. Пастушенко, М.П. Соколик, В.Д. Лагутін, О.М. Уманський, О.В. Попович, О.М. Бондаренко, та інші.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних та практичних питань обліку, аналізу і аудиту виплат працівникам, вивчення стану організації і методики бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю і визначення шляхів їх вдосконалення.

Відповідно до поставленої мети основними завданнями кваліфікаційної роботи є:

- визначити економічну сутність виплат працівникам;
- дослідити форми та системи оплати праці;
- ознайомитися з нормативно-правовою базою щодо виплат працівникам;
- дослідити організаційно-економічну характеристику досліджуваного підприємства;
- дослідити нарахування виплат працівникам на досліджуваному підприємстві;
- дослідити облік утримань із заробітної плати на підприємстві;

- дослідити синтетичний та аналітичний облік виплат працівникам на досліджуваному підприємстві;
- оцінити автоматизацію обліку на досліджуваному підприємстві;
- провести аналіз результатів діяльності підприємства;
- визначити організаційно-інформаційну модель аналізу виплат працівникам на досліджуваному підприємстві;
- провести аналіз фонду оплати праці;
- дослідити організацію і методику аудиту виплат працівникам на досліджуваному підприємстві;
- визначити шляхи вдосконалення проведення аудиту виплат працівникам на досліджуваному підприємстві.

Об'єктом дослідження є теоретичні та практичні аспекти обліку, аудиту та аналізу виплат працівникам підприємства.

Предметом дослідження є система розрахунків з оплати праці на Публічному Акціонерному Товаристві «Український Науково-Дослідний Інститут Авіаційної Технології».

Наукова новизна. Набуло подальшого розвитку дослідження питань обліку, аналізу та аудиту виплат працівникам підприємства.

У кваліфікаційній роботі було визначено теоретичну сутність розрахунків з оплати праці підприємства, досліджено нормативно-правове регулювання виплат працівникам в Україні, розглянуто завдання обліку, аудиту та аналізу виплат працівникам. Досліджено організацію документообігу щодо виплат працівникам, визначено методику синтетичного та аналітичного обліку виплат працівникам за відпрацьований та невідпрацьований час. Розглянуто методику проведення аудиторських процедур виплат працівникам, проведена оцінка ефективності виплат працівникам.

Інформаційною базою дослідження є підручники, наукові публікації з обраної тематики вітчизняних та зарубіжних вчених, законодавчі та нормативні документи, національні та міжнародні стандарти обліку, положення, нормативно-правові акти національного та зарубіжного законодавства з питань

обліку розрахунків з працівниками, періодичні видання, навчальні підручники і посібники з бухгалтерського обліку, аудиту і економічного аналізу, фінансова звітність обраного, статут, наказ про облікову політику об'єкта дослідження.

Практичне значення одержаних результатів роботи полягає в розробці рекомендацій щодо вдосконалення системи обліку, аудиту та аналізу розрахунків з оплати праці на АТ УкрНДІАТ. Отримані результати дослідження можуть бути використані в подальших дослідженнях обліку, аналізу та аудиту виплат працівникам на підприємствах.

У кваліфікаційній роботі були використані такі методи дослідження як системний аналіз – для деталізації і розчленування об'єкта дослідження на окремі важливі складові елементи; синтез – для узагальнення різних аспектів обліку і аналізу розрахунків з оплати праці; дослідження документів та реєстрів обліку за формою і змістом; аналітичні розрахунки; порівняння – для зіставлення даних у динаміці; групування для визначення залежності показників одне від одного; середніх і відносних величин при аналізі розрахунків по оплаті праці. Також були використані такі методи, як класифікація, елементи системного підходу, систематизація і формалізація інформації, математичне моделювання, використання абсолютних і відносних показників, індексів і коефіцієнтів, статистичної інформації, одиничних та інтегрованих показників, використання існуючих методик аналізу і розрахунків, експеримент; методи контролю і аудиту: простеження, перерахунок, підтвердження, тестування, документування.

Структура, зміст та обсяг кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота складається із вступу, чотирьох розділів, висновків та пропозицій, переліку джерел посилання та додатків. Основний зміст кваліфікаційної роботи розміщено на 113 сторінках друкованого тексту, у тому числі 21 таблиця, 9 рисунків та 6 додатків. Список використаних літературних джерел налічує 54 найменування і подано на 5 сторінках.

1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Економічна сутність виплат працівникам

Від рівня забезпеченості населення залежить стан та розвиток економіки в країні. При отриманні винагороди за виконану працівником роботу, що обчислюється у грошовому вимірі, формується життєвий рівень індивіда в розрізі конкретного підприємства, а на наступному рівні і країни в цілому.

Як економічна категорія, оплата праці є однією із найскладніших, так як виступає засобом контролю на підприємстві за мірою праці та її рівень дає уявлення про діяльність кожного підприємства. Вона впливає на рівень соціально-трудоких відносин, так як відображає інтереси всіх учасників процесу – працюючих, роботодавців та держави. Заробітна плата допомагає оцінити кваліфікацію працівника та рівень складності роботи, яку він виконує. За допомогою правильної організації оплати праці підвищується ефективність виробництва, що в свою чергу пришвидшує темп та масштаби соціально-економічного розвитку країни.

В МСБО 19 під виплатами працівникам розуміють такі форми компенсацій, що виплачуються суб'єктом господарювання за надані робітником послуги [1]. Це обширне поняття включає в себе поточні виплати, кошти, що виплачуються у разі звільнення та по закінченню трудової діяльності, виплати за допомогою інструментів власного капіталу, інші довгострокові виплати [2].

Та все ж основною виплатою для працівників буде залишатися саме заробітна плата. Закон України «Про оплату праці» найточніше трактує поняття заробітна плата, як винагорода, що обчислюється у грошовому виразі, що передбачена трудовим договором та має бути виплачена роботодавцем працівникові за роботу, яку він виконав [3].

Також слід виділити такі визначення заробітної плати, які зустрічаються в сучасній економічній літературі:

- Кулішов В.В. під заробітною платою розуміє таку сукупність виплат, які отримує робітних за конкретний період часу, та може виражатися в грошовій (валютній) і (або) натуральній формі [4];

- в словнику термінів ринкової економіки це заробітна плата залежить від кількості та якості витраченої робітником праці, яка знаходить в грошовій формі як частина вартості [5].

Складність та умови роботи, що виконується, професійно-ділові якості та результати праці робітника, а також господарська діяльність підприємства впливають на розмір заробітної плати [3].

Заробітна плата виконує ряд функцій, перелік та детальний опис яких, наведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1 – Функції заробітної плати

Функція	Опис функції
1	2
Відтворювальна	Складається із забезпечення відтворення робочої сили на певному рівні споживання, можливості підтримувати і покращувати умови життя робітників та їх сімей.
Стимулююча	Полягає в бажанні робітників більш ефективно трудитися, підвищувати кількість і якість своєї трудової діяльності.
Регулююча	Ця функція встановлює залежність рівня оплати праці від кваліфікації робітника, ступеня складності завдань та їх напруженості.
Соціальна	Складається із забезпечення соціального статусу працівника, престижу професії на ринку і статусу компанії.
Вимірювально-розподільча	Характеризує міру участі живої праці в процесі утворення ціни створеного продукту, частку праці в сукупних витратах виробництва.

Кінець таблиці 1.1

1	2
Ресурсно-розміщувальна	Дає можливість ефективно розміщувати і використовувати трудові ресурси за рахунок їх трудової мобільності і трудових пересувань як на рівні галузей економіки і регіонів країни, так і всередині підприємств і організацій.
Формування платоспроможності попиту населення	Дозволяє встановлювати раціональні пропорції між товарним попитом і пропозицією, є формою прояву потреб робітника, забезпечених грошовими засобами.

Джерело: [4]

В П(С)БО 26 наведена деталізація виплат працівникам по групах, але чітке визначення поняття відсутнє. Виплати працівникам можна поділити на п'ять груп відповідно до П(С)БО 26, детальна схема яких наведена на рис. 1.1. «Структура виплат працівникам відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам».

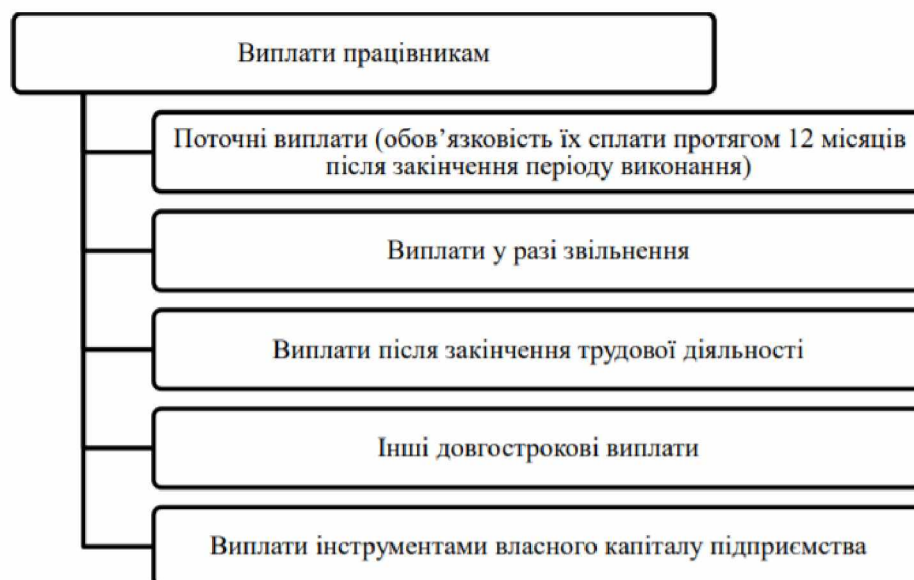


Рисунок 1.1 – Структура виплат працівникам відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам»

Джерело: [2]

Поточні виплати займають найважливіше місце в системі виплат працівникам, так як вони включають в себе:

- заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці;
- виплати за час, який не було відпрацьовано (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час);
- премії та інші заохочувальні виплати, що повинні були виплачені впродовж дванадцяти місяців по закінченню періоду, в якому працівниками було виконано роботу [2].

Виплати, які належать до поточних, отримали свою назву через те, що вони є регулярними і повинні бути сплачені (або заплановані до виплати) не пізніше 12 місяців з дати балансу.

Виплати при звільненні відбуваються у тому разі, якщо підприємство звільняє робітника, який не досягнув пенсійного віку або ж, коли працівник звільнюється за власним бажанням згідно із чинним законодавством.

Що стосується виплат у разі закінчення трудової діяльності, які включають в себе програми з визначеним внеском та програми з визначеними виплатами, в П(С)БО 26 передбачено механізм обліку виплат після закінчення трудової діяльності, проте на практиці широкого його не використовують. Це відбувається через складність обліку програм із визначеною виплатою. По кожній програмі із визначеною виплатою визнаються актуарні прибутки (збитки). Вони обчислюються на основі перевищення накопичених за період з початку програми невизнаних актуарних прибутків (збитків) на кінець попереднього звітного періоду [2].

Для того аби оцінити розмір виплат бухгалтери застосовується такий показник, як фонд оплати праці. До нього належать нараховані кошти найманим працівникам у грошовому або натуральному вимірнику (оцінені в грошовому виразі), за відпрацьований або невідпрацьований ними час, який потрібно оплатити, або ж за роботу, що було виконано не зважаючи на джерело фінансування таких виплат [6].

Закон України «Про оплату праці» поділяє заробітну плату на основну, додаткову заробітну плату та інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

I. До основної заробітної плати включаються винагороди за роботу, яка була виконана відповідно до затверджених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків) [6]. До основної заробітної плати належить:

1. Винагороди за роботу, що була виконана згідно зі встановленими нормами праці за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами керівників, фахівців, технічних службовців, включаючи в повному обсязі внутрішнє сумісництво.

2. Відсоткові або комісійні нарахування, що залежать від обсягів доходу (виручки), що отримується під час реалізації продукції (робот, послуг), в тому випадку якщо їх можна вважати основної заробітної платою.

3. Виплати в момент переведення працівника на роботу, що має нижчу оплату, в таких випадках та розмірах, які передбачені в чинному законодавстві, а також у випадках, коли працівником не було досягнуто норм виробітку та виготовленні продукції, що виявилася браком, не з вини працівника.

4. Під час підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників основного складу залучають висококваліфікованих спеціалістів, роботу яких потрібно оплачувати.

5. Під час відрядження праця також повинна оплачуватися (за винятком відшкодованих витрат, що пов'язані з відрядженням: добові, вартість проїзду, витрати на проживання).

6. У випадках виплат працівникам у натуральній формі, відносять вартість виданої продукції.

7. Оплата праці позаштатних працівників, в тому числі їх гонорари. Основною умовою є проведення розрахунків безпосередньо з працівником). Позаштатними працівниками можуть виконуватися такі роботи:

- згідно з договорами цивільно-правового характеру, в тому числі договір підряду (винятком є фізичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності);

- згідно з обов'язками особам, які є членами спостережної ради або ревізійної комісії акціонерного товариства;

- згідно з договорами між підприємствами про надання робочої сили (безробітним за виконання громадських робіт, учням та студентам, які проходять виробничу практику на підприємстві чи залучені на тимчасову роботу на період канікул) [6].

II. Додаткова заробітна плата – винагорода за виконану роботу понад встановлені норми. До додаткової заробітної плати належать:

1. Надбавки та доплати до тарифних ставок (окладів, посадових окладів) у розмірах, які передбачені чинним законодавством.

2. Премії та винагороди, до яких відносять вислугу років та мають систематичний характер, не зважаючи на джерела фінансування.

3. Додатково до тарифної ставки (окладу, посадового окладу) можуть виплатити відсоткові або комісійні винагороди.

4. Оплата роботи в надурочний час і у святкові та неробочі дні у розмірах та за розцінками, установленими чинним законодавством.

5. При вахтовому методі організації праці, робітникам оплачуються дні відпочинку, які можуть їм надаватися за понадурочну роботу, при підсумованому обліку робочого часу і в інших випадках, передбачених законодавством.

6. За час, який робітник перебуває в дорозі до місцезнаходження підприємства - місця роботи і назад, передбачені графіком роботи на вахті, виплачуються суми, які дорівнюють розміру тарифної ставки. Також оплачуються дні, в які працівник затримався через мете метеорологічні умови та з вини транспортних підприємств.

7. Суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників.

8. При порушенні термінів виплати заробітної праці, робітникам передбачені виплати компенсацій.

9. Окремим категоріям працівників безоплатно надаються житло, вугілля, комунальні послуги, послуги зв'язку, таку вартість включено до додаткової заробітної плати.

10. Включаються витрати, що пов'язані з правом безоплатного проїзду працівникам залізничного, авіаційного, морського, річкового, автомобільного транспорту та міського електротранспорту.

11. Вартість одягу (форми), який надається працівникам безкоштовно, та таке обмундирування, яке робітники використовуються за межами робочого місця і мають його в постійному розпорядженні, або знижки, якщо формений одяг було продано за зниженою ціною, тощо [6].

III. Інші заохочувальні та компенсаційні виплати включають виплати у формі винагород підсумовуючи річну роботу, премії за спеціальними системами та положеннями, компенсаційні та інші грошові та матеріальні виплати, що передбачено в актах чинного законодавства, або проводяться понад встановленні зазначеними актами норми [6]. До складу інших заохочувальних та компенсаційних виплат належать:

1. У випадку, якщо працівникам вимушено скоротили робочий час або ж якщо вони перебували у відпустках не з власного бажання (крім допомоги по частковому безробіттю), брали участь у страйках, включаються нарахування за час, який не було відпрацьовано.

2. Винагороди та заохочення, що робляться одноразово або раз на рік. Зокрема:

- винагороди за підсумками роботи за рік, щорічні винагороди за вислугу років (стаж роботи);

- премії, що виплачуються відповідно до встановленого порядку за спеціальними системами преміювання, виплачені відповідно до рішень уряду;

- у разі підтримки винахідництва та створення, опанування та запровадження нових технологій та техніки, ведення в дію в строк і достроково виробничих потужностей й об'єктів будівництва, своєчасну поставку продукції на експорт та інші, нараховуються премії;

3. Матеріальна допомога систематичного характеру, що надається всім або більшій частині працівників.

4. Соціальні виплати у грошовій і натуральній формі:

- витрати в розмірі страхових внесків підприємств на користь працівників, пов'язаних з добровільним страхуванням (особистим, страхуванням майна). Такі суми відносять до фонду оплати праці в тому ж самому місяці, що і відбуваються перерахунки страховою компанією;
- харчування працівників в закладах типу їдальня, буфет, профілакторій, оплачуються або мають дотації;
- оплата випадків, у разі коли діти працівників утримуються в закладах дошкільної освіти;
- оплата вартості, у випадках коли працівникам та їхнім сім'ям надаються путівки на лікування та відпочинок, екскурсії або суми компенсацій, які можуть бути видані замість путівок в грошовій формі;
- компенсуються кошти, витрачені на проїзdnі квитки. Ці кошти розподіляються та відшкодовуються працівникам за вартість проїзду у транспорті загального користування, тощо [6].

Також в системі оплати праці існує таке поняття як мінімальна заробітна плата, що встановлюється для працівників як на місяць, так і погодинний її розмір. Рівень заробітної плати працівника за місяць не може бути нижчим від встановленого розміру мінімальної заробітної плати. У випадках, якщо розмір заробітної плати за місяць нижче мінімальної, роботодавець повинен провести доплату до потрібного рівня. Шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати держава регулює оплату праці робітників на підприємствах державної та комунальної форми власності, а також працівників тих підприємств, установ та організацій, фінансування та дотації яких відбуваються з бюджету.

Закон України «Про оплату праці» визначає поняття мінімальна заробітна плата, як такий мінімальний розмір оплати праці, що встановлюється за ту роботу, що була виконана працівником за місячну (годинну) норму праці [3].

Затверджується та переглядається такий розмір мінімальної заробітної плати у відповідності до змісту статей 9 і 10 Закону України "Про оплату праці"

та не може бути нижчим від розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб [7].

Під мінімальною заробітною платою розуміють державну соціальну гарантію, що носить обов'язковий характер по всій території держави для підприємств, установ, організацій усіх форм власності і господарювання та фізичних осіб, які використовують працю найманих працівників, за будь-якою системою оплати праці [7].

Динаміка розміру мінімальної заробітної плати за 2019-2020 рік наведено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2 – Розмір мінімальної заробітної плати для працездатних осіб за 2018-2020 рік

Період	Розмір мінімальної заробітної плати	
	Місячний	Погодинний
01.01.2018-31.12.2018	3723 грн.	22,41 грн.
01.01.2019 - 31.12.2019	4173 грн.	25,13 грн.
01.01.2020 - 31.08.2020	4723 грн.	28,31 грн.
01.09.2020 - 31.12.2020	5000 грн.	29,20 грн.

Джерело: розраховано на основі даних [44]

Згідно Інструкції зі статистики заробітної плати виділено ряд інших виплат, які не належать до фонду оплати праці. Вони включають:

1. Внески, які роблять підприємства на користь загальнообов'язкового державного соціального страхування.

2. За допомогою коштів фондів державного соціального страхування відбуваються допомоги та інші виплати:

- допомога по тимчасовій непрацездатності;
- допомога під час вагітності та пологів;
- допомога при народженні дитини;
- допомога, яку виплачують по догляду за дитиною, поки вона не досягне трьох років;

- допомога на поховання;
- оплата путівок на санаторно-курортне лікування та оздоровлення;
- допомога у випадках часткового безробіття.

3. Перші п'ять днів тимчасової втрати працездатності оплачуються за рахунок власних коштів підприємства, установи, організації.

4. За рахунок коштів підприємства також виплачується соціальна допомога, що встановлена в колективному договорі (для працівників, які перебувають у відпустці для догляду за дитиною, на народження дитини, сім'ям з неповнолітніми дітьми).

5. Підприємствами робляться внески відповідно до договорів добровільного медичного та пенсійного страхування працівників і членів їхніх сімей.

6. Працівникам, які виходять на пенсії виплачується одноразова допомога, відповідно до умов чинного законодавства та колективного договору (вона включає допомогу державним службовцям та науковим (науково-педагогічним) працівникам).

7. Пенсіонерам, які працюють передбачено надбавки та доплати до пенсій.

8. У разі припинення трудового договору – суми вихідної допомоги.

9. Суми, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні.

10. Платне навчання робітників або когось із членів сім'ї робітника, що не передбачено виробничою необхідністю, оплачується відповідно договору підприємства та навчального закладу.

11. Видатки підприємств на покриття витрат Пенсійного фонду України на виплату та доставку пільгових пенсій.

12. Компенсуються виплати для осіб, які були потерпілими під час Чорнобильської катастрофи в установленому розмірі.

13. Компенсується моральна шкода працівникам за рахунок коштів підприємства, що виплачується за рішенням суду, тощо [6].

1.2 Форми та системи оплати праці

Так як в економіці існує тенденція до змін цін на товари і послуги, паралельно повинен змінюватися і рівень заробітної плати. На отримані кошти робітник може придбати певну кількість товарів та послуг. Для того аби охарактеризувати рівень оплати праці важливо розрізняти такі поняття як номінальна та реальна заробітна плата.

Номінальною вважають таку заробітну плату, що одержується працівниками за виконаний обсяг робіт, за кількість та якісь витраченої праці, результати праці за годину, день, місяць [8]. Вимірюється номінальна заробітна плата погодинною ставкою, яка в свою чергу визначається співвідношенням попиту та пропозиції у відповідному сегменті ринку.

Протягом року на одну й ту ж суму номінальної заробітної плати можна придбати різну кількість товарів та послуг, так як ціни мають тенденцію до змін, частіше в сторону збільшення. Через це виділяють поняття реальної заробітної плати, що виражається в кількості товарів та послуг, які можна придбати на номінальну заробітну плату.

До середніх показників номінальної заробітної плати відносять:

- Середню заробітну плату одного штатного працівника облікового складу. Аби її визначити потрібно поділити суму нарахованого фонду оплати праці штатних працівників на їх середньооблікову чисельність за відповідний період (місяць, квартал, півріччя, рік).

- Середню заробітну плату на одного працівника в еквіваленті повної зайнятості. Аби її визначити потрібно поділити суму існуючого фонду оплати праці штатних та позаштатних працівників на середню чисельність цих працівників, що працюють на умовах повної зайнятості.

- Середню заробітну плату на одну оплачену або відпрацьовану годину. Аби її визначити необхідно поділити суму обчисленого фонду оплати праці

штатних працівників на кількість оплачених або відпрацьованих цими працівниками людино-годин за відповідний період [6].

В основі організації оплати праці є тарифна система. За допомогою сукупності нормативних матеріалів, які вона собою являє для працівників підприємства встановлюється рівень заробітної плати. Кодекс Законів про працю України поділяє тарифну систему оплати праці на такі компоненти: тарифна сітка, тарифна ставка, схема посадових окладів і тарифно-кваліфікаційна характеристика [7].

В процесі розподілу роботи за ступенем складності, а працівників за їх кваліфікацією та тарифним розрядом, використовують тарифну систему оплати праці. Вона лежить в основі при формуванні та диференціації розміру зарплати [7].

В основі формування тарифної сітки (схеми посадових окладів) лежить тарифна ставка робітника з першим розрядом та міжкваліфікаційне (міжпосадове) співвідношення розміру тарифних ставок (посадових окладів)[7].

У випадках установ, закладів та організацій, що мають бюджетне фінансування, їх схема посадових окладів (тарифних ставок) формується за допомогою:

- мінімальних посадових окладів (тарифних ставок), який затверджено Кабінетом Міністрів України;
- міжпосадових (міжкваліфікаційних) співвідношень розмірів посадових окладів (тарифних ставок) і тарифних коефіцієнтів [7].

Розмір мінімального посадового окладу (тарифної ставки) не повинен бути меншим за розмір прожиткового мінімуму, що встановлюється для всіх працездатних осіб з 1 січня календарного року [7].

Форми та системи оплати праці займають важливе місце в механізмі визначення індивідуальної заробітної плати. На рис. 1.2 наведено основні форми та системи оплати праці.

У ст. 97 Кодексу законів про працю України вказано, що існують такі системи оплати праці, за якими здійснюється її оплата, як погодинна, відрядна або інші системи [7].

При погодинній формі оплати праці розмір винагороди залежить від кількості відпрацьованих робітником годин, а не від обсягів виконаної роботи. Проте за час своєї роботи працівник повинен виконати поставлені перед ним нормовані завдання. Існують такі її: проста погодинна та погодинно-преміальна.



Рисунок 1.2 – Системи та форми оплати праці

Джерело: [4]

Від часу, який відпрацьовано робітником та рівня його кваліфікації залежить розмір простої почасової заробітної плати. Годинна тарифна ставка та час, який відпрацював робітник впливає на суму коштів, яку отримає працівник при цьому виді оплати.

Почасово-преміальна система передбачає додаткове введення премій за якісне та своєчасне виконання завдань. Важливою умовою, яку потрібно виконати є встановлений місячний план по технологічних етапах та обслуговування працівниками-погодинниками робочих місць, а також відсутність браку та простою машин та обладнання [9].

При відрядній системі оплати праці розмір винагороди залежить від обсягу виконаної роботи та її якості. Відрядна система поділяється на пряму відрядну

та відрядну-преміальну. Відрядна форма оплати праці в свою чергу поділяється на відрядно-прогресивну та акордну форми [7].

При прямій відрядній формі оплати праці використовуються відрядні розцінки за одиницю обігу, а норма виробітку не враховують.

Відрядна форма оплати праці включає такі системи: пряма відрядна, преміальна, прогресивна, акордна та бригадна.

Заробітна плата за прямою відрядною системою може бути нарахована за виконану роботу або виготовлену продукцію.

Відрядно-преміальна система є різновидом відрядної форми оплати. Відмінними є лише виплата премії, при належному виконанні роботи.

Виконаний план робіт, який було встановлено за відрядною розцінкою для робітника, лежить в основі нарахування заробітної плати за відрядно-прогресивною системою. У випадку виконання роботи, що є більше за встановлену норму, нарахування відбуваються за прогресивно-зростаючою розцінкою з урахуванням відсотку перевиконання плану.

Акордну систему відносять до різновиду відрядної системи. При акордній системі передбачено встановлення норми та розцінки для конкретного робітника або для групи осіб за виконану роботу в комплексі.

Аби визначити суму, яка підлягає виплаті при відрядній бригадній системі оплати праці потрібно помножити розцінку за одиницю роботи на фактично виконаний обсяг робіт бригадою [10].

1.3 Огляд нормативно-правової бази щодо виплат працівникам

Для того аби врегулювати оплату праці в Україні використовуються численні закони, нормативні акти, законодавчі акти, Постанови Кабінету Міністрів України та інструкції, які ним затверджуються. Бухгалтерський облік виплат працівникам має бути правильно та однаково врегульованим на всіх підприємствах та організаціях. Функції в області оплати праці, які раніше

належали державі, все частіше реалізуються підприємствами самостійно. Кожне підприємство може самостійно встановити форму, систему та розмір оплати праці для конкретного працівника, самостійно визначити шляхи додатково матеріального стимулювання.

Облік виплат працівникам торкається матеріальних інтересів людей, тому потребує особливої уваги та точності, повинен бути чітко організованим. За допомогою системи обліку відбувається контроль за рівнем оплати праці та тим, як її використовують, як здійснюються розрахунки з робітниками та службовцями. Правильний облік стимулює до підвищення продуктивності праці, в повному розмірі використовується робочий час, правильно розраховується чисельність працівників.

Нормативно-правові акти, які регулюють облік оплати праці мають різну юридичну силу. Відповідно до цього всю нормативно-правову базу можна поділити на такі рівні:

- Конституційний рівень. На основі Конституції України, що є єдиним нормативно-правовим актом регулюються підприємницькі відносини.
- Законодавчий рівень, який включає Постанови Верховної Ради України, Укази і Розпорядження Президента України, а також Постанови і Розпорядження Кабінету Міністрів України. Акти на цьому рівні повинні регламентувати економічну, правову і організаційну базу оплати праці та її облік.
- До нормативного рівня відносяться національні П(С)БО, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств (організацій) та Інструкцію про його застосування. Саме на цьому рівні документів визначаються загальні правила та принципи, що стосуються ведення фінансового обліку. Також за їх допомогою формується повна, достовірна та неупереджена інформація про фінансово-майновий стан конкретного підприємства.
- Методичний рівень. Документи цього рівня розроблено в міністерствах та відомствах, що відповідають специфіці певної галузі. Характер цих документів – рекомендаційний, тобто дотримуватися їх не обов'язково.
- Виділяється також організаційно-розпорядчий рівень, до якого належать документи затверджені на рівні підприємства, його керівником.

Нормативних документів, що регулюють оплату праці в Україні існує чисельна кількість, основні з них наведено в табл. 1.3 з описом їх впливу на обліково-аналітичний процес.

Таблиця 1.3 – Діюча нормативно-правова база з питань оплати праці

Нормативний документ	Зміст та використання в обліково-аналітичному процесі
1	2
Конституція України від 28.06.1996 р.	Регулює основні права та обов'язки кожного громадянина України.
Господарський Кодекс України №436-IV від 16.01.2003 р.	У ГКУ визначено форми організації бухгалтерського обліку для кожного типу підприємства, розмежовує види підприємств.
Цивільний Кодекс України №435-IV від 16.01.2003 р.	З його допомогою регулюються правові взаємовідносини між підприємствами та працівниками, визначаються основні аспекти юридичних відносин підприємств.
Податковий кодекс України №2755-VI від 02.12.2010 р. зі змінами та доповненнями	ПКУ визначає яким чином будуть оподатковуватися всі види доходів фізичних осіб. Визначає якого розміру буде податкова соціальна пільга, як розраховувати податок з доходів працюючих, та правильність підготовки потрібних звітів.
Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 №108/95-ВР зі змінами та доповненнями	За допомогою Закону регулюються економічні, правові, організаційні основи оплати праці працівників. Визначає сутність та принципи оплати праці в Україні.

Кінець таблиці 1.3

1	2
Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №996-XIV від 16.07.1999 р.	Допомагає визначити порядок організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Відповідає за врегулювання складання звітності.
Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. №2464-VI	Закон застосовують для правильного визначення розміру єдиного внеску та платників, а також як буде стягуватися та використовуватися внесок.
П(С)БО 26 «Виплати працівниками», затверджене Наказом Мінфіну України від 28.10.2003 р. №601	В бухгалтерському обліку визначає методологічні принципи того, як буде утворюватися інформація про виплати. Також затверджує як будуть виплачуватися кошти працівникам в грошовій та негрошовій формі.

Джерело: [11]

Основним законодавчим актом, який регулює трудові відносини на підприємствах є Конституція України. В Конституції сказано, що в кожного громадянина є право працювати, відпочивати, мати соціальний захист та безпечні і здорові умови праці, і на заробітну плату, причому не нижче встановленого мінімуму [11].

Детальніше розглянемо нормативно-правові акти, які регулюють трудові відносини та оплату праці в Україні.

Кодексом законів про працю України регулюються трудові відносини всіх працівників, що сприяє підвищенню продуктивності праці, покращується якість роботи, підвищенню ефективності суспільного виробництва і піднесенню на цій основі матеріального і культурного рівня життя трудящих, зміцнюється трудова

дисципліна і поступово праця перетворюється на благо суспільства в першу життєву потребу кожної працездатної людини [7].

Чинності Кодекс законів про праці набув 10.12.1971 року. З того часу Кодекс надає гарантію кожному робітнику на оплачувану працю з рівнем заробітної плати, який не буде меншим мінімального. Кожен громадянин має право власноруч обирати свою професію, рід занять і роботу. Расова, національна приналежності, майновий та соціальний стан, політичні погляди та релігійна приналежність не обмежують громадян в трудових правах.

Кодекс регулює трудові відносини на підприємствах всіх форм власності, виду та галузі діяльності. Цей документ зобов'язує державу створювати належні умови для ефективної зайнятості населення, забезпечувати підвищення, підготовку та, за потреби, перепідготовку кваліфікації працівників.

Господарським кодексом України регулюються господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання, а також між цими суб'єктами та іншими учасниками відносин у сфері господарювання. Учасниками цих відносин виступають суб'єкти господарювання, споживачі, органи державної влади та органи місцевого самоврядування, які мають відповідну компетенцію, а також громадяни, громадські та інші організації, що є засновниками суб'єктів господарювання чи здійснюють щодо них організаційно-господарські повноваження на основі відносин власності [12].

Наступним важливим нормативним документом є Податковий кодекс України, який набув чинності 01.01.2011 року. Податковим кодексом України регулюються відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [13].

З 1 січня 2016 року набрав чинності Закон України № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень в 2016 році», яким внесли зміни до Закону України № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» в частині скасування утримання єдиного внеску з найманих працівників.

Цивільний Кодекс України був прийнятий 16 січня 2003 року. Кодекс призначений для врегулювання особистих немайнових та майнових відносин (цивільні відносини), в основу яким покладено юридичну рівність, вільне волевиявленні та майнова самостійність учасників. Кодекс не застосовується до бюджетних та податкових відносин, а також до майнових відносин, в основі яких лежить адміністративне або інше владне підпорядкування однієї сторони з іншою, якщо інше не передбачено законом [14].

Цивільним кодексом України регулюють правовідносини у приватній сфері. Цивільно-правові або трудові відносини мають місце бути між фізичною особою та підприємством; або між фізичною особою та фізичною особою-підприємцем. Особа, з якою заключають договір цивільно-правового характеру не може бути працівником підприємства або ФОП. Кодекс законів про працю регулює відносини між роботодавцем та найманим працівником, Цивільно-правовий Кодекс в свою чергу урегулює саме цивільно-правові відносини.

Законом України «Про оплату праці» визначаються економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності та господарювання (далі - підприємства), а також з окремими громадянами та сфери державного і договірного регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення відтворювальної і стимулюючої функцій заробітної плати [3].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 було прийнято 28 жовтня 2003 року. В стандарті описано, як потрібно висвітлювати в бухгалтерському обліку і звітності виплати працівникам.

В П(С)БО 26 визначено методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності. Норми Положення (стандарту) 26 застосовуються роботодавцями - підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності) [2].

Право на відпустки на державному рівні встановлює Закон України «Про відпустки», який було затверджено 15 листопада 1996 року. Також згідно цього Закону визначаються умови, тривалість та порядок надання відпусток працівникам. Відпустки надаються робітникам для відновлення своєї працездатності, підтримання здоров'я, у передбачених випадках для виховання дітей, для підвищення кваліфікації та розвитку персоналу підприємства.

Всі громадяни, що перебувають у трудових відносинах на підприємствах, установах, організаціях будь-якої форми власності та виду діяльності, мають право на відпустки, а також ті громадяни, що працюють за договором з фізичною особою-підприємцем [15].

Відпустки мають такі форми:

- основна відпустка;
 - додаткова відпустка за роботу із шкідливими та важкими умовами праці;
 - додаткова відпустка за особливий характер праці;
 - інші додаткові відпустки, передбачені законодавством;
- 2) додаткові відпустки у зв'язку з навчанням;
 - 3) творча відпустка;
 - 4) соціальні відпустки:
 - відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами;
 - відпустка для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку;
 - відпустка у зв'язку з усиновленням дитини [15].

Не менш важливим законодавчим актом у сучасних умовах господарювання, який регулює трудові відносини є Закон України «Про охорону праці», який було затверджено 21 листопада 2002 року.

Законом визначаються положення, відповідно до яких реалізуються конституційні права робітників, що стосується охорони життя і здоров'я на роботу. Встановлює належність, безпечність умов праці, регулює за участю відповідних органів державної влади відносини між роботодавцем і працівником з питань безпеки, гігієни праці та виробничого середовища і встановлює єдиний порядок організації охорони праці в Україні [16].

На існуючій системі угод відбувається локальне та індивідуально-договірне регулювання оплати праці на підприємствах. Угоди укладаються на державному (генеральна угода), галузевому (галузева угода), регіональному (регіональна угода) та виробничому (колективний договір) рівнях відповідно до Закону України «Про колективні договори і угоди» від 1 липня 1993 року.

Колективний договір це будь-яка письмова угода, що стосується умов роботи. Він укладається між роботодавцем та однією чи кількома організаціями працівників, належним чином обраних і уповноважених згідно із законодавством країни [17].

Дотримання законодавства по виплатах працівникам на підприємствах контролюють:

- Міністерство праці України та його органи;
- органи фінансів;
- Державна податкова інспекція;
- професійні спілки та інші організації, що мають право представляти права найманих працівників.

Всією нормативною базою, яка була розглянута у даному підрозділі та, яка регулює розрахунки по виплатам працівникам з їх відображенням в обліку, має бути забезпечено робоче місце кожного бухгалтера, який відповідає за певну ділянку обліку по розрахункам. Нормативна база може бути в наявності на робочому місці як роздрукована, так і на електронних носіях. В сучасних умовах

господарювання актуальнішим буде електронний вигляд, так як законодавство зазнає постійних змін та коригувань.

1.4 Організаційно-економічна характеристика досліджуваного підприємства

Український філіал Науково-дослідного інституту авіаційної технології було створено в 1964 році. Метою діяльності є допомога іншим заводам в Україні впроваджувати нові технології, допомагати опановувати серійне виробництво сучасних одиниць авіаційної техніки (АТ).

Основними напрямками діяльності Філії є:

- розроблювати директивну технологію та її документаційний супровід;
- підтримка авіаційних заводів при розробці і випуску нових одиниць АТ за допомогою інженерно-технологічного супроводу;
- оцінка технологічності конструкцій виробів (ТКВ) АТ та розробка рекомендацій для підвищення ТКВ;
- заснування та освоєння технологічного процесу та його автоматизація під час збирання високо-ресурсних з'єднань;
- за допомогою верстатів з ЧПК (CAM/CAE) автоматизувати виробництво;
- за допомогою композиційних матеріалів виготовляти конструкції;
- покращувати виробничі процеси.

На базі Філії в 1991 році створюється Український науково-дослідний інститут авіаційної технології (УкрНДІАТ). На інститут покладено функції головної організації України в галузі науково-технічного забезпечення за напрямком «Авіаційна промисловість», в області технології і матеріалознавства авіаційного виробництва, а також головної організації Міністерства промислової політики України з стандартизації в авіаційній галузі.

З метою захисту від економічних криз, інститут виробив власну концепцію розвитку та обрав політику «раціональної реструктуризації». В основу цієї концепції були покладені такі принципи:

- гнучка організаційна структура інституту, своєчасно реагує на зміни зовнішнього середовища, що дозволяє зберігати і розвивати інтелектуально-кадровий потенціал;
- технічна політика постійного переоснащення робочих місць сучасними засобами праці;
- збереження цілісності господарського комплексу інституту незалежно від структурних змін;
- підтримання інститутської інфраструктури в працездатному стані.

Основними напрямками в науково-технічній та проектно-конструкторській діяльності підприємства є:

- в галузі авіабудування та машинобудування розробляти та впроваджувати новітні технології;
- матеріалознавство;
- проводити роботи науково-дослідного, дослідно-конструкторського, проектно-конструкторського, технологічного характеру;
- проектувати технології на літакобудівних підприємствах;
- впровадження виробництва;
- розробляти та впроваджувати для авіаційної промисловості нове конкурентоздатне обладнання, механізований інструмент та інші промислові зразки виборів;
- для покращення системи якості підприємства розробляють документацію та готують підприємства до сертифікації;
- проводять експертизу та сертифікацію машинобудівних та інших підприємств.

Вказані напрями науково-технічної та проектно-конструкторської діяльності передбачені Статутом АТ УкрНДІАТ і підтверджують право виконання інституту робіт в галузі авіаційної техніки.

Організаційна структура АТ УкрНДІАТ наведено на рис. 1.3.

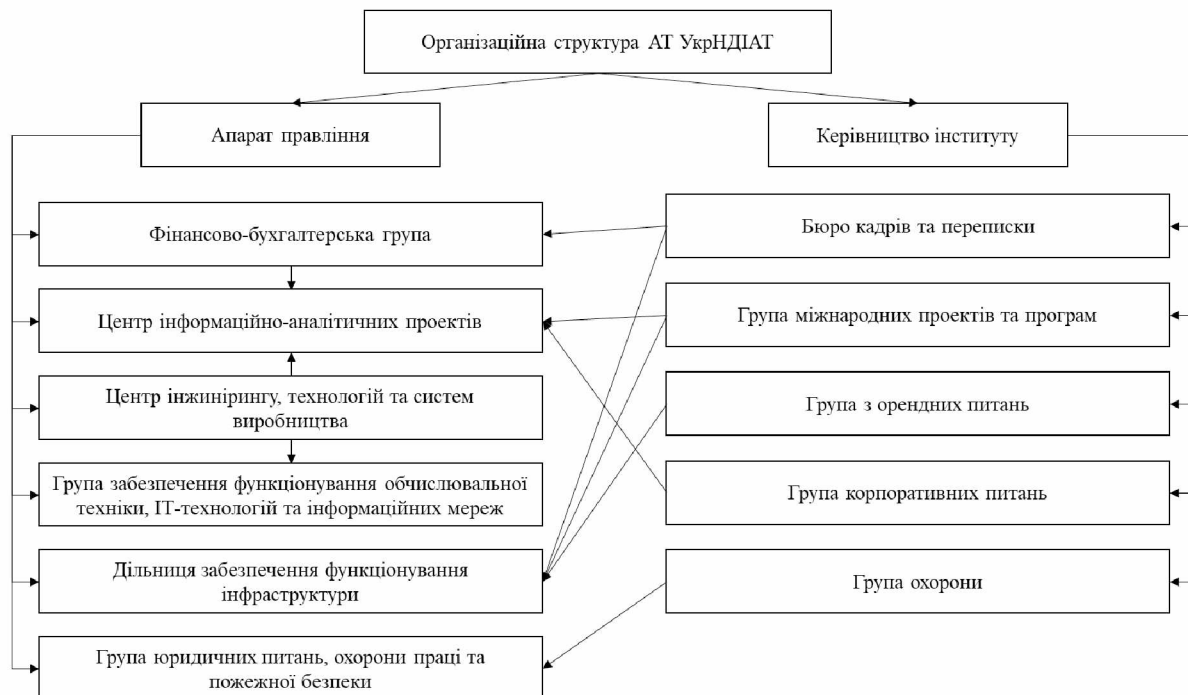


Рисунок 1.3 – Організаційна структура АТ УкрНДІАТ

Джерело: [18]

Підприємство має власну концепцію розвитку колективу. Ця концепція допомагає проводити політику реструктуризації, жорсткість або м'якість якої залежить від фінансування підприємства. Основними положеннями концепції є:

- першою умовою є гнучка структура підприємства. Вона адаптована до постійних змін в законодавчих документах, зміни умов фінансового забезпечення та інші чинники; при цьому зберігається та розвивається сформований інтелектуальний кадровий потенціал колективу, забезпечується своєчасна виплата коштів працівникам підприємства;

- другою умовою є збереження цілісності під час структурних змін та господарського комплексу;

- третьою умовою є те, що одним із найважливіших пріоритетів на підприємстві вважають підтримувати робочий стан функціонування комунікацій [18].

Підприємство не має дочірнього підприємства, філії чи інших відокремлених структурних підрозділів [18].

Впродовж численної кількості років АТ УкрНДІАТ займає місце основного учасника розробки, займається координацією важливих документів, що відносяться до майбутнього розвитку в авіабудівній промисловості та оборонно-промисловому комплексу держави.

Інститутом виконуються такі функції:

- є головною науково-технічною організацією, що займається розробкою (наказ Державного комітету промислової політики України від 29.12.2000р. №448) та посідає місце базової (координуючої) організації по реалізації (наказ Мінпромполітики України від 14.02.2002.р. №62) «Державної комплексної програми розвитку авіаційної промисловості України до 2010 року», затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 12.12.2001р. № 1665-25;

- є головною науково-технічною організацією (наказ Мінпромполітики України від 21.04.2003р. №163) з розробки «Загальнодержавної комплексної програми розвитку високих технологій» та відповідного Закону України №1676-1V від 09.04.2004р.;

- є головною науково-технічною організацією (наказ Мінпромполітики України від 26.08.2003.р. №355) з розробки «Державної програми реформування та розвитку оборонно-промислового комплексу України на період до 2010 року», затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 31.03.2004р. №423;

- є головною організацією (наказ Мінпромполітики України від 24.09.2009р. №665) з формування наукової частини та підготовки матеріалів «Державної комплексної програми розвитку авіаційної промисловості на період до 2020 року».

- Інститут є структурної одиницею, що забезпечує функціонування фонду нормативних документів Мінпромполітики України;

- є головною організацією зі стандартизації у сфері «Авіаційна техніка»;

- займає місце основної організації, що займається створенням та запровадженням інформаційних технологій.

Аби підприємство успішно функціонувало в умовах зовнішнього середовища, макросередовище допомагає в створенні відповідних умов. До факторів, які впливають на макроекономічне середовище можна віднести:

- економічний стан в країні;
- відносини в політико-правовому секторі;
- ефективне регулювання економіки на рівні держави;
- рівень науково-технічного прогресу;
- рівень соціального розвитку;
- стан культури, ціннісних орієнтацій в суспільстві;
- міжнародне становище;

Галузь авіабудування є однією з найбільш науко- і капіталомістких галузей машинобудування, вона має стратегічне значення для сучасної економіки України і являється одним з найважливіших і найперспективніших напрямів її розвитку. Українську авіаційну промисловість відносять до експортно-орієнтованої галузі, тому важливим та обов'язковим для розвитку галузі є міжнародні контракти у цивільному та військово-технічному напрямках [19].

В українському авіабудуванні в сучасних реаліях наявні такі проблеми, як велика тривалість пристосування до наявних умов на ринку та його вимог, наявність жорсткої конкуренції в світі, обмежена кількість зовнішніх інвестицій на розвиток та збільшення масштабу галузі. Для того аби зовнішньоекономічна діяльність була успішною, авіабудівним підприємствам необхідно досліджувати та бути в курсі останніх новин та особливостей міжнародного ринкового середовища.

Міжнародне ринкове середовище авіабудівної галузі характеризується рядом особливостей, що обумовлюють його специфіку. До них можна віднести наступні:

- під час проектування та виробництва літаків використовують такі технології, вимоги до яких часто зростають;
- довготривалий процес розробки та виробництва продукції;
- тривалий життєвий цикл продукції;
- висока капіталомісткість галузі;

- наявність значної конкуренції на ринку літаків через його насиченість; конкуренція не на рівні підприємств, а на рівні держав;
- підвищення ролі держави у фінансуванні і підтримці авіабудівних підприємств;
- для закріплення позицій на міжнародному ринку, відбувається зміцнення в міжнародній інтеграції авіабудівної промисловості різних держав.

Від рівня попиту на міжнародному ринку авіабудування залежить обсяг виробництва літаків та комплектуючих матеріалів до них. Також важливим є показник кількості пасажирських та вантажних авіапереvezень. Збільшення його рівня спонукає закуповувати нові літаки.

Українське літакобудування не можна назвати найрозвинутішим у світі. Ця галузь є дуже науко- та капіталомісткою. Для її фінансування в Україні відсутній достатній економічний потенціал. Проте, наприклад, транспортне літакобудування, має позитивний результат.

В Стратегічному плані діяльності Міністерства економічного розвитку і торгівлі України на 2017-2024 роки серед ряду заходів, які спрямовані на виконання завдань та досягнення однієї із стратегічних цілей, а саме «Створення умов для економічної незалежності» йдеться про реалізацію Стратегії відродження вітчизняного авіабудування на період до 2022 року. З цього можна зробити висновки, що галузь авіабудування має високий економічний потенціал для відновлення економіки країни.

Українське авіабудування витісняють іноземні компанії, як на світовому ринку, так і на ринку СНД. Замовлення в галузі за останні роки зменшились в декілька разів.

В секторі транспортної та регіональної пасажирської авіації провідне місце займає Україна. Так як саме Україна є однією із небагатьох країн в світі, що має повний цикл створення авіаційної техніки.

Що стосується великих літаків для пасажирських перевезень, їх освоєно лише на декількох міжнародних ринках. Найбільшими літаками вважаються аеробуси, пасажиромісткість яких близько 300 осіб. Їх випускають компанії

«Airbus» (Євросоюз) і «Boeing» (США). Також виробляють літаки з меншою пасажиромісткістю в країнах Європейського Союзу (компанії «ATR» і «Saab AB»), в Канаді («Bombardier»), в Бразилії («Embraer»), в Ірані (HESA) і в Україні — на Харківському авіазаводі і на Київському ДП «Антонов». Українська модель літаків типу «АН» випереджає аналогічні світові зразки на три-чотири роки.

В галузі авіа будівництва міститься більше 60 підприємств. Із них 25 відсотків займає машинобудування в Україні. Основних великих підприємств налічується п'ять, що забезпечують робочими місцями близько двох третіх працівників в галузі. Авіаційна промисловість має великий потенціал, що дає можливість збільшити обсяги розробки та виробництва авіаційної техніки, зокрема виробництво:

- регіональних пасажирських та транспортних літаків;
- авіаційних двигунів та агрегатів;
- бортового радіоелектронного обладнання, орієнтація якого буде спрямована на використання супутникових систем зв'язку, навігації та спостережень,
- вертольотів та літальних апаратів малої авіації (наприклад, безпілотників).

Висновки до розділу 1

В першому розділі кваліфікаційної роботи були розглянуті питання, що стосується нормативно правової бази по виплатам працівникам, економічної характеристики виплат, їх форми та види. Також в останньому підрозділі було розглянуто досліджуване підприємство, що належить до авіабудівної галузі промисловості.

Отже, в сучасних економічних умовах витрати на заробітну плату займають важливу складову витрат кожного підприємства. Ця ділянка регулюється великою кількістю законодавчих та нормативних актів, до яких постійно вносяться зміни. В зв'язку з цим, питання організації обліку виплат

працівникам є досить актуальним та потребує ретельного дослідження та контролю.

Кожне підприємство бажає підвищити рівень своєї продуктивності праці, зменшити витрати на виробництво та при цьому виготовляти якісні товари (послуги). Для цього підприємству потрібно аби діяльність трудового колективу була ефективною, а це в більшій мірі залежить від рівня розрахунків за оплатою праці.

Високий рівень виплат працівникам забезпечить довгостроковий розвиток та конкурентоспроможність кожного суб'єкту підприємницької діяльності. За допомогою інноваційного підходу до оплати праці підвищиться стимул та мотивація для працівників у вдосконаленні своїх професійних навичок та здібностей. Працівники будуть успішно досягати поставлених кінцевих результатів, що призведе до покращення фінансових результатів діяльності компанії.

2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ НА ПУБЛІЧНОМУ АКЦІОНЕРНОМУ ТОВАРИСТВІ "УКРАЇНСЬКИЙ НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ АВІАЦІЙНОЇ ТЕХНОЛОГІЇ"

2.1 Нарахування виплат працівникам на АТ УкрНДІАТ

Порядок бухгалтерського обліку виплат працівникам й розкриття інформації щодо таких виплат в фінансовий звітності підприємства АТ УкрНДІАТ визначає МСБО 19 "Виплати працівникам".

Виплати працівникам включають [1]:

1. короткострокові виплати працівникам, такі як вказані далі, якщо очікується, що вони будуть повністю сплачені у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому працівники надавали відповідні послуги:

- заробітна плата, внески на соціальне забезпечення;
- оплачені щорічні відпустки та тимчасова непрацездатність;
- участь у прибутку та преміюванні;

2. виплати по закінченні трудової діяльності, як, наприклад,

- пенсії (наприклад, пенсії та разові виплати при виході на пенсію); та
- інші виплати по закінченні трудової діяльності, такі як страхування життя по закінченні трудової діяльності та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності;

3. інші довгострокові виплати працівникам, такі як

- додаткові оплачувані періоди відсутності на роботі, наприклад, довгострокові відпустки за вислугу років або оплачувану академічну відпустку;
- виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років; та
- виплати за тривалою непрацездатністю; та виплати при звільненні.

Довгостроковими є виплати, які сплачують по закінченню трудової діяльності або інші виплати при звільненні.

Виплати робітникам - це всі форми компенсації, що їх надаються суб'єктом господарювання в обмін на послуги, надані працівниками, або при звільненні. При цьому працівник може надавати послуги як повний робочий день, так і неповний, постійна занятість, періодичної зайнятості та на тимчасовій основі [1].

Можна зробити висновок, що відповідно до МСБО 19, трудова діяльність працівників це послуги, за яку вони отримують компенсацію.

Короткострокові компенсовані періоди відсутності (відпустка, тимчасова непрацездатність, декретна відпустка батька або матері, тощо).

До зобов'язань відносять виплати, які накопичуються, за невідпрацьований час, шляхом створення забезпечень у звітному періоді (забезпечення на виплату відпусток) [18].

Щоквартально на підприємстві формується та коригується резерв невикористаних відпусток. Цей резерв необхідний для рівномірного розподілу витрат з оплати відпусток робітників.

На субрахунку 471 "Забезпечення виплат відпусток" обліковується рух та залишок коштів на оплату відпусток робітників. Сума цього забезпечення визначається щоквартально, шляхом множення фактично нарахованої заробітної плати працівникам на відсоток, що обчислюється шляхом відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці. Також субрахунок узагальнює інформацію про забезпечення обов'язкових відрахувань (зборів) від забезпечення виплат відпусток на відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [18].

По закінченню звітного року на підприємстві проводиться інвентаризація залишків невикористаних відпусток. Беручи за основу фактичні дані, перераховує резерв за звітний рік, проводяться коригування на різницю між резервом, який був нарахований попередньо за дев'ять місяців та перерахованих резервом за звітний рік.

На АТ УкрНДІАТ організація праці передбачає

- нормування праці;
- визначення системи оплати праці;

- вибір форми оплати праці;
- визначення фонду оплати праці.

Під нормуванням праці на підприємстві розуміється встановлення оптимального співвідношення між витратами на працю та її результатами, а також визначення співвідношень між чисельністю працівників та кількістю обладнання.

На підприємстві заробітна плата нараховується працівникам за посадовими окладами, що входить до тарифної системи оплати праці. На суму заробітної плати за посадовим окладом впливає фактичний відпрацьований робочий час.

Щоб розраховувати заробітну плату за посадовим окладом використовується формула (2.1):

$$ЗП_{\text{окл.}} = ПО \times \frac{Дв}{Др}, \quad (2.1)$$

де ЗП_{окл.} – заробітна плата відповідно до посадового окладу;

ПО – посадовий оклад, грн;

Дв – кількість днів, відпрацьованих за місяць;

Др – кількість робочих днів у місяці відповідно до робочого графіку (дні).

Обов'язковою умовою ведення кадрового обліку є особова картка працівника, яка містить дані про суму окладу для розрахунку заробітної плати. Ця картка обов'язково заповнюється для кожного робітника при влаштуванні на підприємство.

Посадовий оклад робітника цеху чотирнадцятого розряду складає 5087 грн. В місяці 21 робочий день, що в годинах складає 168. З 21 дня робітник пропрацював лише 15, що становить 120 годин. Виходить, що заробітна плата робітника цеху за місяць складе 3633,57 грн.

На АТ УкрНДІАТ система преміювання працівників має систематичний характер. Керівник підприємства видає наказ, за яким здійснюється заохочення працівників. Наказ попередньо узгоджується з фінансовим директором та

бухгалтерією. На підприємстві також є розроблене положення про преміювання, погоджене профспілковим комітетом.

Частіше за все працівникам на підприємстві нараховують премії за досягнення високих трудових показників, освоєння в новій техніці або технології, за якісне та повне виконання своїх обов'язків.

Також преміювання відбувається за результатами виконаних робіт виробничим персоналом, прямо пропорційно виробництву, що є основним критерієм виплати премії.

Доплати та надбавки до посадових окладів нараховуються за формулою (2.2):

$$ДН = ЗПокл \times Р, \quad (2.2)$$

де ДН – нараховано доплат та (або) надбавок;

ЗПокл. – заробітна плата за посадовим окладом;

Р – розмір доплат і надбавок в % до посадового окладу.

Доплати і надбавки передбачаються у разі:

- роботи в понадурочний час. При відрядній системі за понаднормову роботу сплачується доплата розміром у 100 відсотків тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації, оплата праці якого здійснюється за погодинною системою, - за всі відпрацьовані надурочні години [7];

- роботи у вихідні та святкові дні, сплачується у подвійному розмірі;
- роботи в нічний час.

Також на підприємстві застосовуються такі види нарахувань оплати за невідпрацьований час:

- надається щорічна основна відпустка,
- додаткові відпустки, пов'язані з навчанням, доглядом за дитиною або виплата компенсації за невикористані відпустки;
- робітники направляються до медичних закладів на обстеження;
- працівників, які були донорами, звільняють від роботи.

Сума нарахувань оплати за невідпрацьований час розраховується згідно з Порядком обчислення середньої заробітної плати, затвердженим постановою КМУ від 08.02.95 р. №100, зі змінами та доповненнями [20].

Основним видом нарахувань виплат за невідпрацьований час є відпустка, що надається громадянам, які перебувають у трудових відносинах. Це регламентується ст. 73 КЗпП та ЗУ «Про відпустки». Також в цих нормативних документах, а саме в ст. 115 КЗпП та ст.21 ЗУ «Про відпустки», вказано, що заробітна плата за нараховану відпустку повинна виплачуватися більше, як за три дні до її початку.

Відпускні розраховуються базуючись на середньоденній (годинній) заробітній платі та кількості днів відпустки. Для того аби дізнатися середньоденну заробітну плату, потрібно сумарний заробіток за 12 місяців перед наданням відпустки поділити на кількість календарних днів року (за виключенням святкових та неробочих днів, встановлених законодавством). Результат обчислення потрібно помножити на кількість днів відпустки.

Якщо працівник, якому потрібно нараховувати відпускні, працював в режимі неповного робочого тижня, то розрахунок середньоденної заробітної плати дещо інший. Аби провести розрахунок потрібно суму заробітку за останні 12 місяців поділити на кількість календарних днів року, та зменшити дні на святкові та неробочі дні відповідно до КЗпП, а також відняти кількість днів, протягом яких робота працівником не виконувалась.

При обчисленні середньої заробітної плати у всіх випадках її збереження включають: основну зарплату; доплати і надбавки (за надурочну роботу та роботу в нічний час; суміщення професій і посад; розширення зон обслуговування або виконання підвищених обсягів робіт робітниками-почасовиками; високі досягнення в праці (високу професійну майстерність); умови праці; інтенсивність праці; керівництво бригадою, вислугу років та інші) [20].

Відпускні на підприємстві розглядають як заробітну плату, аби оподатковувати їх суму. Із суми відпускних нараховується та утримується ЄСВ та утримується ПДФО.

Відпускні можна розрахувати за формулою (2.3):

$$B = \frac{M}{365-C} \times N, \quad (2.3)$$

де B – сума відпускних, компенсацій;

M – сума заробітку працівника за 12 місяців;

365– кількість днів у році;

C – кількість святкових днів, що передбачені законодавством;

N – тривалість відпустки в календарних днях.

Якщо працівник пропрацював на підприємстві менше року, то середня заробітна плата обчислюється опираючись на виплати за фактичний час роботи. Береться до уваги період часу з першого числа місяця після оформлення на роботу і до першого числа місяця, в якому працівник планує взяти відпустку або отримати компенсацію за невикористану відпустку.

Також на підприємстві існують такі види заохочувальних та компенсаційних виплат, що не входить до фонду оплати праці. До них відносять:

- суми коштів підприємства, що виплачуються за перші п'ять днів тимчасової непрацездатності;
- допомога під час тимчасової непрацездатності;
- допомога, що надається при народженні дитини;
- допомога на поховання;
- матеріальна допомога, що носить разовий характер;

Допомога по тимчасовій непрацездатності виплачується лише особам, які застраховані. Виплачувати кошти починають з шостого дня втрати працездатності за період до покращення стану працівника. Захворювання чи травма, внаслідок якої робітник став непрацездатним, не повинна бути пов'язана з нещасним випадком на виробництві.

Основні проведення, що стосуються нарахування заробітної плати і, які використовуються на досліджуваному підприємстві відображено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1 – Кореспонденція рахунків з нарахування заробітної плати

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1.	Нараховано заробітну плату працівникам:		
1.1	зайнятим будівництвом, виготовленням, установкою, монтажем, наладкою та поліпшенням необоротних матеріальних активів	151, 152, 153	661
1.2	зайнятим створенням нематеріальних активів, доведенням їх до стану, придатного для використання із запланованою метою, а також поліпшенням нематеріальних активів	154	661
1.3	які виконують вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів, а також зайнятим їх доведенням до стану, придатного для використання із запланованою метою	20, 22, 28	661
2.	Нараховано виробничому, загальновиробничому, адміністративно-управлінському персоналу, працівникам відділу збуту тощо:		
2.1	заробітну плату за окладами і тарифами	811	661
2.2	премії та заохочення	812	661
2.3	індексацію заробітної плати	813	661
2.4	відпускні	814	661
2.5	оплату іншого невідпрацьованого часу	815	661
2.6	матеріальну допомогу, що має систематичний характер та надається всім або більшості працівників	816	661

Джерело: [9]

Оплату тимчасової непрацездатності регламентує Закон України «Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування».

Середня заробітна плата для розрахунку допомоги з тимчасової втрати працездатності обчислюється відповідно до Порядку №1266 [21].

Щоб розрахувати середню заробітну плату для обчислення страхових виплат та оплати перших п'яти днів тимчасової втрати працездатності, потрібно брати за розрахунковий період останні 6 місяців перед місяцем, в якому відбулась подія. Якщо в цьому періоді були місяці, в яких працівник був відсутній з поважних причин, вони повинні бути виключені з розрахункового періоду.

Застрахована особа може працювати та сплачувати страхові внески менше ніж 6 календарних місяців. Середня заробітна плата за таких умов розраховується за фактичні місяці, які були відпрацьовані, та за які було сплачено страхові внески.

Також існують випадки, в яких страхові внески застрахованою особою сплачувались менше ніж календарний місяць. В такому разі середня заробітна плата розраховується за фактично відпрацьований час таким працівником до моменту коли настав страховий випадок.

2.2 Облік утримань із заробітної плати на АТ УкрНДІАТ

АТ УкрНДІАТ відповідно до законодавства України оподатковує зарплату працівників та здійснює це в таких видах:

1. Утримання із зарплати;
2. Нарахування на заробітну плату.

Утримання сплачують та проводить із заробітної плати роботодавці на користь третіх осіб. Що стосується нарахувань – вони сплачуються власними коштами підприємства.

Утримання зменшують суму заробітної плати працівника, яку йому нараховують за відпрацьований період. Самі утримання поділяються на

обов'язкові (їх визначено в IV розділі ПКУ), що сплачуються до бюджету, та необов'язкові, що сплачуються на користь третіх осіб або підприємства (рис.2.1).



Рисунок 2.1 – Види утримань

Джерело: [10]

Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) обов'язково сплачується до бюджету. Платниками податку є [13]:

- фізична особа - резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;
- фізична особа - нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;
- податковий агент.

Об'єктом оподаткування є загальний місячний дохід працівника. Ставки ПДФО визначена в ПКУ і становить з 01.01.2016р. 18% від нарахованої зарплати. За такою ж ставкою оподатковуються відпускні та лікарняні.

АТ УкрНДІАТ при виплаті ПДФО виступає податковим агентом. В обов'язок підприємства входить нарахування, утримання та перерахування податку до бюджету від імені кожного працівника. Також підприємство веде податкову звітність та у випадку порушень, що стосуються сплати ПДФО, несе відповідальність за порушення ПКУ.

Платнику податку надається право зменшити суму загального місячного оподаткованого доходу, який отримується від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги [13].

Якщо працівник одночасно із заробітною платою отримує з бюджету, наприклад, стипендію чи інше майнове забезпечення, то податкова соціальна пільга в такому випадку не застосовується. Щоб отримувати ПСП, працівник повинен проявити волевиявлення та оформити відповідну заяву, що подається роботодавцю. До заяви потрібно прикладати документи, що підтверджують право працівника на застосування ПСП. З дня отриманої роботодавцем заяви, починає застосовуватися ПСП.

Відповідно до п. 169.1 ст.169 ПКУ розрізняють такі види податкових соціальних пільг [13]:

1. у розмірі, що дорівнює 50 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, - для будь-якого платника податку

2. у розмірі, що дорівнює 100 відсоткам суми пільги - для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, - у розрахунку на кожну таку дитину

3. у розмірі, що дорівнює 150 відсоткам суми пільги - для такого платника податку, який:

- одинока мати (батько), вдова (вдівець) або опікун, піклувальник, розрахунок за кожну дитину до 18 років;

- особа, якою утримується дитина з інвалідністю розрахунок за кожну дитину до 18 років;

- особа, яку віднесено законом до першої або другої категорій осіб, постраждалих внаслідок Чорнобильської катастрофи, в т.ч. особи, нагороджені грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи;

- учні, студенти, аспіранти, ординатори, ад'юнкти;

- є особою з інвалідністю I або II групи, у тому числі з дитинства, крім осіб з інвалідністю, пільга яким визначена підпунктом "б" підпункту 169.1.4 цього пункту;

- є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів;

- є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту", крім осіб, визначених у підпункті "б" підпункту 169.1.4 цього пункту;

4. у розмірі, що дорівнює 200 відсоткам суми пільги - для такого платника податку, який є: Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями "За відвагу".

На АТ УкрНДІАТ є особи, щодо яких застосовується податкова соціальна пільга. Зокрема це особи місячний розмір заробітку яких менше 2940 грн, а також особи, що мають неповнолітніх дітей.

Наступним обов'язковим утриманням є військовий збір. Його ставка становить 1,5% бази оподаткування. База та об'єкт доходу є такими ж самими як і в ПДФО. Проте військовий збір відрізняється від ПДФО тим, що до нього не застосовується ПСП, а ним оподатковується весь місячний заробіток.

Військовий збір перераховується до бюджету одночасно з ПДФО та ЄСВ. Проте сплатити його потрібно не пізніше 30 календарних днів після закінчення звітного місяця.

До необов'язкових утримань із заробітної плати можна віднести:

- 1) Утримання за ініціативою судових органів та виконавчих служб. До них відносяться аліменти.

- 2) Утримання на основі заяви та ініціативи працівника, а саме:

- за комунальні послуги;

- на погашення кредитів на користь банків;

- на індивідуальне страхування на користь страхових компаній.

3) За ініціативою адміністрації підприємства можуть бути утримання за несвоєчасне повернення підзвітних сум, профспілкові збори.

Також із заробітної плати утримується і нараховується сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ), який регламентований Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування».

Під єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування розуміють консолідований страховий внесок, який обов'язково утримують до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування та регулярно, аби забезпечити захист у випадках, передбачених законодавством [22].

Базою для нарахування ЄСВ є сума нарахованого місячного доходу працівнику. ЄСВ, так само як і ПДФО та військовий збір сплачується та нараховується самостійно роботодавцем. Його ставка становить 22%, крім окремих випадків. Також ЄСВ нараховується при виплаті лікарняних, відпускних тощо.

На АТ УкрНДІАТ витрати, що пов'язані з виплатою ЄСВ відносяться а рахунок 23 «Виробництво» або на рахунки 9 класу, відповідно до виду робіт, що виконуються або ж враховується посада працівника (Дт-23,91,92,93,94,97 Кт-651).

На досліджуваному підприємстві заробітна плата виплачується не рідше, ніж 2 рази на місяць. Проміжок часу між виплатами не перевищує 16 календарних днів та виплачується не пізніше за 7 днів після закінчення періоду. У разі, якщо день виплати заробітної плати є вихідним, святковим або неробочим днем, то виплата відбувається напередодні.

Основні проведення, що стосуються утримань із заробітної плати, які використовуються на досліджуваному підприємстві відображено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2 – Кореспонденція рахунків утримань із заробітної плати

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1.	Утримано із заробітної плати:		
1.1	ПДФО	661	641
1.2	Військовий збір	661	642
2.	Утримано із заробітної плати працівника своєчасно не повернені суми, раніше видані під звіт	661	372
3.	Утримано із зарплати матеріально відповідальної особи суму завданої нею матеріальної шкоди	661	375
4.	Утримано із заробітної плати працівника вартість виданих проїзних документів, путівок до санаторіїв, будинків відпочинку тощо	661	331
5.	Утримано із заробітної плати вартість проживання у квартирах, гуртожитках житлово-комунального господарства підприємства	661	377

Джерело: [9]

2.3 Синтетичний та аналітичний облік виплат працівникам на АТ УкрНДІАТ

Підприємство АТ УкрНДІАТ для обліку розрахунків по оплаті праці використовує пасивний рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Субрахунки до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» регламентовані в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (рис.2.2).

В кредиті рахунку 66 відображають нарахування працівникам підприємстві, а саме основну та додаткову заробітну плату, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності та інші виплати.



Рисунок 2.2 – Синтетичний облік розрахунків по оплаті праці

За дебетом рахунку відображаються наступні виплати:

1. основна та додаткова заробітна плата;
2. премія;
3. допомога по тимчасовій непрацездатності;
4. вартості отриманих матеріалів, продукції та товарів на суму заробітної плати;
5. утримання податку з доходів фізичних осіб;
6. збір на обов'язкове державне пенсійне страхування;
7. внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
8. платежі за виконавчими документами;
9. інші утримання з виплат працівникам.

Відображення операцій по нарахуванню та виплаті заробітної плати в бухгалтерському обліку на АТ УкрНДІАТ наведені у табл.2.3.

Таблиця 2.3 – Основні бухгалтерські проведення з обліку нарахування та виплат працівникам

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нарахована заробітна плата за місяць		
1.1	Директору	92	661
1.2	Економісту	92	661
1.3	Слюсарю	23	661

Кінець таблиці 2.3

1	2	3	4
1.4	Прибиральниці	91	661
2.	Утриманий ЄСВ із заробітної плати		
2.1	Директора	661	651
2.2	Економіста	661	651
2.3	Слюсаря	661	651
2.4	Прибиральниці	661	651
3.	Утриманий ПДФО із заробітної плати		
3.1	Директора	661	641
3.2	Економіста	661	641
3.3	Слюсаря	661	641
3.4	Прибиральниці	661	641
4.	Нарахований ЄСВ на суми заробітної плати		
4.1	Директора	92	651
4.2	Економіста	92	651
4.3	Слюсаря	23	651
4.4	Прибиральниці	91	651
5.	Виданий аванс за місяці		
5.1	Директору	661	311
5.2	Економісту	661	311
5.3	Слюсарю	661	311
5.4	Прибиральниці	661	311
6.	Виплачена заробітна плата за місяць (за вирахуванням виплаченого авансу)		
6.1	Директору	661	311
6.2	Економісту	661	311
6.3	Слюсарю	661	311
6.4	Прибиральниці	661	311
7.	Сплачено в бюджет ПДФО		
		641	311
8.	Сплачено ЄСВ		
		651	311

Джерело: [9]

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображаються витрати на оплату праці управлінського персоналу.

Витрати по заробітній платі для працівників, які забезпечують збут продукції відображаються на рахунку 93 «Витрати на збут».

Що стосується виплати матеріальної допомоги працівникам, премій та роботи, не пов'язаної з виробничою діяльністю – відображається на рахунку 94 «Інші операційні витрати».

Під час ліквідації та списанні необоротних активів утворюються витрати. Їх відображають на рахунку 97 «Інші витрати».

Для того, аби нарахувати відпускні, на підприємстві створено резерв. Нарахування відпускних відображається таким проведенням: Д-т 23, 91, 92, 93 та ін. К-т 471.

В момент, коли працівник йде у відпустку, нарахована йому сума відпускних зменшує резерв відпусток, який було створено раніше, записом: Д-т 471 К-т 661.

Бувають випадки, в яких фактична сума відпускних перевищує резерв. В такому випадку на різницю складається проведення: Д-т 23, 91, 92, 93 К-т 661.

Виплати, що не належать до фонду оплати праці, обліковуються на субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами». Такі виплати проводяться на основі листка непрацездатності та бухгалтерської довідки. До цих виплат належать:

1. нараховується допомога за перші 5 днів непрацездатності та інші соціальні допомоги записом: Дт-949 Кт-663;

2. нарахування пенсії за рахунок коштів фонду соціального страхування (у зв'язку з інвалідністю, втратою годувальника, вислугою років) відображається проведенням: Дт-651 Кт-661;

3. нарахована допомога за рахунок коштів фонду соціального страхування (з тимчасової непрацездатності, встановлення інвалідності, по вагітності й пологах тощо): Дт-378 Кт-661.

Синтетичний облік розрахунків з оплати праці ведеться в Журналі № 5, 5А, журналах-ордерах № 10, 10/1, а також в електронних реєстрах. Журнал 5 відкривається кожного місяці, в ньому відображаються нарахування зарплати та пов'язаних з нею сум відрахувань на соціальні заходи та забезпечення майбутніх витрат [23].

На підприємстві АТ УкрНДІАТ на підставі Розрахунково-платіжної відомості або Книги обліку розрахунків з оплати праці відображають обороти в дебеті. Зведена відомість нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї по об'єктах обліку відображає розподіл праці та відрахування на соціальні заходи по об'єктах обліку. Підставою для складання цієї відомості є первинні документи з обліку праці, накопичувальні відомості, журнали обліку витрат. Вона містить інформацію про відпрацьовані години, суму оплати праці, що була нарахована та відрахування з неї.

Аналітичний облік на підприємстві АТ УкрНДІАТ розрахунків по виплатам працівникам ведуть в розрізі кожного працівника, виділяючи вили виплат та утримань. Для нових співробітників відкривається Особовий рахунок, що застосовується для записів всіх видів нарахувань та утримань із заробітної плати. Підставою для записів є первинні документи з обліку виробітку й виконання робіт, відпрацьованого часу і документів на різні види виплат [23].

Всі підрозділи підприємства у встановлений час здають до бухгалтерії первинні документи з обліку відпрацьованого часу та виробітку. В бухгалтерії ці документи опрацьовуються та групуються за табельними номерами, далі їх використовують для складання Розрахунково-платіжних відомостей. У відомості містяться дані про кожне із нарахувань по видам виплат, утримання із оплати праці та суми, що будуть видані кожному працівнику.

На підприємстві заробітна плата надходить на банківські платіжні картки. Для цього між підприємством та банком заключений договір про розрахунково-касове обслуговування підприємства, аби видавати зарплату за допомогою платіжної картки. Працівник підприємства повинен укласти договір з банком про відкриття карткового рахунку.

Синтетичний облік ведеться в розрізі синтетичних рахунків бухгалтерського обліку, відображаються операції по виплата працівникам в грошовому вимірі, аналітичний облік ведуть на підприємстві по кожному працівнику, розділяючи види виплат чи утримань.

2.4 Автоматизація обліку

Упровадження інформаційних систем фінансово-економічного характеру є необхідною умовою успішного функціонування підприємства в сучасних умовах. Ведення автоматизованого обліку праці, нарахування та виплата заробітної плати є важливими елементами системи обліку та управління підприємством, оскільки, з одного боку, допомагає визначити суму витрат підприємства на оплату праці й відповідно визначити фактичну собівартість виготовленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг. З іншого боку, дозволяє максимально ефективно використовувати наявні трудові ресурси підприємства [24].

Облік розрахунків по виплатам працівникам на підприємстві АТ УкрНДІАТ ведеться за допомогою програмного забезпечення «1С: Бухгалтерія». Автоматизація ділянки обліку заощаджує час бухгалтера, ведеться аналітичний облік, скорочується кількість арифметичних помилок.

У конфігурації «1С: Бухгалтерія 8.2» ведеться повноцінний кадровий облік. Документи, якими оформляються основні кадрові операції наведено в табл. 2.4.

В програмі автоматично нараховується заробітна плата та проводиться індексація. Також в бухгалтерії вручну додають решту нарахувань, до яких вводять суми самостійно. Цей алгоритм дозволяє перерахування зарплати на банківські рахунки співробітників.

Важливою опцією системи є можливість налаштувати відображення нарахувань (утримань) із зарплати та відображення витрати на оплату праці.

Також автоматично розраховуються внески до соціальних фондів у бухгалтерському та податковому обліку. По закінченню звітного періоду автоматично формуються звіти про фізичних осіб, звіти у фонди, статистична звітність, форми яких зарегламентовано.

Таблиця 2.4 - Кадрові операції в програмі «1С: Бухгалтерія 8.2»

Операція	Документ «1С: Бухгалтерський облік для України 8.2»
Реєстрація нових працівників	«Прийом на роботу в організацію» (призначений для налаштування ведення обліку розрахунків із заробітної плати)
Переведення працівника до іншого підрозділу, зміна посади, зміна табельного номера, зміна розміру нарахування зарплати	«Кадрове переміщення організацій» (призначений для налаштування або зміни настройок ведення обліку розрахунків із заробітної плати)
Відрядження працівників	«Відрядження організацій» (використовується для друкування бланка посвідчення про відрядження)
Звільнення з підприємства	«Звільнення з організацій» (реєструє звільнення працівників та припиняє щодо працівника розрахунки по заробітній платі)

Джерело: [25]

Програма дозволяє проводити [25]:

- планування потреб у персоналі;
- забезпечення бізнесу кадрами;
- управління компетенцією та атестацією працівників;
- управління навчанням персоналу;
- управління фінансовою мотивацією персоналу;
- ефективне планування зайнятості персоналу;

- облік кадрів і аналіз кадрового складу;
- трудові відносини, зокрема кадрове діловодство;
- розрахунок заробітної плати персоналу;
- розрахунок регламентованих законодавством податків і внесків із фонду оплати праці;
- відображення нарахованої зарплати і податків у витратах підприємства.

Висновки до розділу 2

В другому розділі кваліфікаційної роботи було розглянуто нарахування та утримання із заробітної плати на досліджуваному підприємстві. Також було розглянуто синтетичний та аналітичний облік виплат працівникам. Останній підпункт розділу містить інформацію про автоматизацію обліку по виплатам працівникам на АТ УкрНДІАТ за допомогою програмного забезпечення «1С: Бухгалтерія 8.2». При веденні обліку з оплати праці досліджуване підприємство дотримується чинного законодавства України. Нарахування та утримання відповідають методикам, викладених в нормативно-правових документах.

Утримання із зарплати проводяться та сплачуються підприємством на користь третіх осіб (ПДФО). Утримання поділяються на обов'язкові (зазначені в законодавстві та мають терміни сплати) та необов'язкові (з ініціативи підприємства чи інших органів). Нарахування ж сплачуються за власні кошти підприємства (ЄСВ). Підприємство сумлінно сплачує податки, відповідно законодавству та нормативним актам.

На рахунку 66 «Розрахунки з виплатами працівникам» на підприємстві ведеться облік розрахунків з оплати праці. Рахунок 66 має такі субрахунки, які використовуються для різних видів виплат: 661 «Розрахунки за заробітною платою», 662 «Розрахунки з депонентами», 663 «Розрахунки за іншими виплатами». Аналітичний облік на підприємстві ведеться у розрізі виду виплат працівникам.

3 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ НА ДОСЛІДЖУВАНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

3.1 Аналіз результатів діяльності підприємства

Для характеристики структури засобів підприємства та їх джерел, проведено вертикальний аналіз балансу. Розрахунки здійснено за три роки на основі даних балансу (Додаток А-В) на кінець 2017 року, на кінець 2018 року, а також на кінець 2019 року. Результати розрахунків наведено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Вертикальний аналіз балансу підприємства

Активи	На кінець року 2017, тис. грн	На кінець року 2018, тис. грн	На кінець року 2019, тис. грн	Частка у % до суми балансу на кінець 2017 року, %	Частка у % до суми балансу на кінець 2018 року, %	Частка у % до суми балансу на кінець 2019 року, %	Абсолютне відхилення частки, 2018-2017	Абсолютне відхилення частки, 2019-2018
1	2	3	4	5	6	7	8	9
I. Необоротні активи								
Нематеріальні активи	22	41	36	0,03	0,05	0,04	0,02	-0,01
Первісна вартість	36	67	84	0,04	0,08	0,1	0,04	-0,07
Накопичена амортизація	14	26	48	0,02	0,03	0,06	0,01	0,03
Основні засоби	80860	79470	79078	92,85	92,27	90,87	-0,58	-1,4
Усього за розділом I.	80882	79511	79114	92,87	92,32	90,91	-0,55	-1,41
II. Оборотні активи								
Запаси	2400	2498	2429	2,76	2,9	2,79	0,14	-0,11
Виробничі запаси	95	101	150	0,11	0,12	0,17	0,01	0,05
Незавершене виробництво	1952	2078	1952	2,24	2,41	2,24	0,17	-0,17

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Товари	353	319	327	0,41	0,37	0,38	-0,04	0,01
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1726	1188	1260	1,98	1,38	1,45	-0,6	0,7
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	15	15	15	0,02	0,02	0,02	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	474	590	2421	0,54	0,69	2,78	0,15	2,09
Гроші та їх еквіваленти	1388	2201	1320	1,59	2,56	1,52	0,96	-1,04
Рахунки в банках	1388	2201	1320	1,59	2,56	1,52	0,96	-1,04
Інші оборотні активи	206	122	468	0,24	0,14	0,54	-0,10	0,4
Усього за розділом II.	6209	6614	7913	7,13	7,68	9,09	0,54	1,41
Баланс	87091	86125	87027	100	100	100	-	-
Пасиви								
I. Власний капітал								
Зареєстрований (пайовий) капітал	4198	4198	4198	4,82	4,87	4,82	0,05	-0,05
Капітал у дооцінках	77156	75984	74812	88,59	88,23	85,96	-0,36	-2,27
Додатковий капітал	712	707	978	0,82	0,82	1,12	-	0,3
Резервний капітал	700	700	700	0,80	0,81	0,80	0,01	-0,01
Нерозподілений прибуток	532	616	688	0,61	0,72	0,79	0,11	0,07
Усього за розділом I.	83298	82205	81376	95,64	95,45	93,51	-0,19	-1,94
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення								
Довгострокові забезпечення	335	204	838	0,38	0,24	0,96	-0,14	0,72
III. Поточні зобов'язання і забезпечення								

Кінець таблиці 3.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Поточна кредиторська заборгованість за:								
Товари, роботи, послуги	18	18	46	0,02	0,02	0,05	-	0,03
Розрахунками з бюджетом	837	898	728	0,96	1,04	0,84	0,08	-0,2
У тому числі з податку на прибуток	56	186	57	0,06	0,22	0,07	0,16	-0,15
Розрахунками зі страхування	96	120	157	0,11	0,14	0,18	0,03	0,04
Розрахунками з оплати праці	379	470	644	0,44	0,55	0,74	0,11	0,19
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	2071	2076	2811	2,38	2,41	3,23	0,03	0,82
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	30	43	33	0,03	0,05	0,04	0,02	-0,01
Інші поточні зобов'язання	27	91	394	0,03	0,11	0,45	0,08	0,34
Усього за розділом III.	3458	3716	4813	3,97	4,31	5,53	0,34	1,22
Баланс	87091	86125	87027	100	100	100	-	-

Джерело: розраховано на основі даних додатків А-В

У структурі активу балансу переважають необоротні активи, які складають які на кінець 2017 року складають 92,87%, на кінець 2018 – 92,32%, на кінець 2019 – 90,91%. Суттєвих змін структура балансу не зазнала. У структурі необоротних активів у всіх періодах переважали основні засоби (92,85%, 92,27% і 90,87% загальної вартості активів відповідно). Частка оборотних активів збільшилась на 0,55% на кінець 2018р. з 7,13% на 7,68% та на 1,41% у 2019 порівняно з 2018 з 7,68% на 9,09%. Оборотні активи в усіх періодах були сформовані переважно за рахунок запасів (2,76% , 2,9% та 2,79% загальної

вартості активів відповідно), незавершеного виробництва (2,24%, 2,41% та 2,24% загальної вартості активів відповідно) та дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги (1,98%, 1,38% та 1,45% загальної вартості активів відповідно), при чому частка запасів на кінець 2019 року порівняно з кінцем 2017 збільшилась на 0,03%, а дебіторської заборгованість на кінець 2019 року порівняно з кінцем 2017 зменшилась на 0,53%. Спостерігається різке збільшення питомої ваги іншої поточної дебіторської заборгованості в 2019 році на 2,24% порівняно з кінцем 2017 року. Частка грошових коштів збільшилася на кінець 2018 року 0,97% і спостерігаємо її зменшення у 2019 році на 1,04%.

У структурі пасиву балансу переважає власний капітал, який на кінець 2017 року складає 95,64%, на кінець 2018 – 95,45% та на кінець 2019 – 93,51%. За аналізований період структура пасиву балансу значно не змінилась. У структурі власного капіталу у всіх періодах переважав капітал у дооцінках (88,59%, 88,23% і 85,96% загальної вартості пасиву балансу відповідно). Частка власного капіталу мала тенденцію до зменшення на кінець 2018 року на 0,19% та на кінець 2019 року на 1,94% порівнюючи з попереднім періодом. Спостерігається зростання довгострокових забезпечень у 2019 році порівняно з кінцем 2018 на 0,75%. Поточні зобов'язання і забезпечення у всіх періодах були сформовані за рахунок поточної кредиторської заборгованості розрахунків з бюджетом (0,96%, 1,04% в 0,84% загальної вартості пасиву балансу відповідно) та поточної кредиторської заборгованості за одержаними авансами (2,38%, 2,41% та 3,23% загальної вартості пасиву балансу відповідно), при цьому частка поточної кредиторської заборгованості за одержаними авансами на кінець 2019 року порівняно з кінцем 2018 збільшилась на 0,82%. Частка інших поточних зобов'язань мала тенденцію до збільшення на 0,08% на кінець 2018, та на 0,34% на кінець 2019 порівняно з попереднім періодом.

Горизонтальний аналіз балансу дозволяє порівняти кожну статтю балансу і розрахувати зміни абсолютних і відносних величин, а також якісну характеристику виявлених відхилень. За допомогою горизонтального аналізу порівнюються величини окремих статей, розділів і валюти балансу за певний

період. На підставі досліджень визначаються напрямки та тенденції змін цих показників. Також цей аналіз має назву трендовий.

Розрахунки здійснено за три роки на основі даних балансу на кінець 2017 року на кінець 2018 року, а також на кінець 2019 року. Результати розрахунків наведено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2 – Горизонтальний аналіз балансу

Активи	На кінець року 2017, тис. грн	На кінець року 2018, тис. грн	На кінець року 2019, тис. грн	Абс. Відхилення 2017–2018	Відносне відхилення	Абс. Відхилення 2019 – 2018	Відносне відхилення
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Необоротні активи							
Нематеріальні активи	22	41	36	19	86,36	-5	-12,2
Первісна вартість	36	67	84	31	86,11	17	25,37
Накопичена амортизація	14	26	48	12	85,71	22	84,62
Основні засоби	80860	79470	79078	-1390	-1,72	-392	-0,49
Усього за розділом I.	80882	79511	79114	-1371	-1,7	-397	-0,5
II. Оборотні активи							
Запаси	2400	2498	2429	98	4,08	-69	-2,76
Виробничі запаси	95	101	150	6	6,32	49	48,51
Незавершене виробництво	1952	2078	1952	126	6,45	-126	-6,06
Товари	353	319	327	-34	-9,63	8	2,51

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4	5	6	7	8
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1726	1188	1260	-538	-31,17	72	6,06
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	15	15	15	0	100	0	100
Інша поточна дебіторська заборгованість	474	590	2421	116	24,47	1831	310,34
Гроші та їх еквіваленти	1388	2201	1320	813	58,57	-881	-40,03
Рахунки в банках	1388	2201	1320	813	58,57	-881	-40,03
Інші оборотні активи	206	122	468	-84	-40,78	346	283,61
Усього за розділом II.	6209	6614	7913	405	6,52	1299	19,64
Баланс	87091	86125	87027	-966	-1,11	902	1,05
Пасиви							
I. Власний капітал							
Зареєстрований (пайовий) капітал	4198	4198	4198	0	100	0	100
Капітал у дооцінках	77156	75984	74812	-1175	-1,52	-1172	-1,54
Додатковий капітал	712	707	978	-5	-0,7	271	38,33
Резервний капітал	700	700	700	0	100	0	100
Нерозподілений прибуток	532	616	688	84	15,79	72	11,69
Усього за розділом I.	83298	82205	81376	-1093	-1,31	-829	-1,01
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення							

Кінець таблиці 3.2

1	2	3	4	5	6	7	8
Довгострокові забезпечення	335	204	838	-131	-39,1	634	310,78
III. Поточні зобов'язання і забезпечення							
Поточна кредиторська заборгованість за:							
Товари, роботи, послуги	18	18	46	0	100	28	155,56
Розрахунками з бюджетом	837	898	728	61	7,29	-170	-18,93
У тому числі з податку на прибуток	56	186	57	130	232,14	-129	-69,35
Розрахунками зі страхування	96	120	157	24	25,00	37	30,85
Розрахунками з оплати праці	379	470	644	91	24,01	174	37,02
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	2071	2076	2811	5	0,24	735	35,4
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	30	43	33	13	43,33	-10	-23,26
Інші поточні зобов'язання	27	91	394	64	237,04	303	332,97
Усього за розділом III.	3458	3716	4813	258	7,46	1097	29,52
Баланс	87091	86125	87027	-966	-1,11	902	1,05

Джерело: розраховано на основі даних додатків А-В

За наведеними в табл. 3.2 даними можна зробити висновки:

1. Загальна сума активів на кінець 2018 року зменшилася на 966 тис. грн. або більш, ніж на 1%, але на кінець 2019 року порівняно з кінцем 2018 року збільшилась на 902 тис. грн, так само більш ніж на 1%. Це зменшення на кінець 2018 року відбулось переважно за рахунок значного зменшення дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги. Абсолютна величина зниження у дебіторській заборгованості за товари, роботи, послуги склала 538 тис. грн 31,17% їх річної величини. Збільшення на кінець 2019 року відбулось за рахунок значного зростання іншої поточної дебіторської заборгованості. Абсолютна величина збільшення іншої поточної дебіторської заборгованості склала 1831 тис. грн. У той же час, спостерігаємо зниження основних засобів на 1390 тис. грн (1,72%) на кінець 2018 року та на 392 тис. грн (0,49) на кінець 2019 року.

2. Структури оборотних коштів знаходиться в нормі. Виробничі запаси збільшились на кінець 2018 року 6 тис. грн або на 6,32%, а на кінець 2019 року їх величина збільшилась на 49 тис. грн або на 48,51%. Це вказує на те, що оборот підприємства підвищився, що є позитивною тенденцією. Поруч з цим дебіторська заборгованість за товари та послуги зазнала зменшення — в абсолютному вимірюванні на кінець 2018 року на 538 тис. грн. (або на 31,17%). Це означає, що підприємство отримало раніше надані кредити від своїх партнерів по бізнесу. Тобто вони розраховалися за товари та послуги, що надало їм досліджуване підприємство.

3. Під час аналізу пасивів підприємства, помітним є скорочення його зобов'язань, у тому числі довгострокові зобов'язання на кінець 2018 року зменшилися на 131 тис. грн. (39,1%), але на кінець 2019 року збільшилися на 634 тис. грн (310,78%). Це означає, що розрахунки з постачальниками за виконані ними роботи та отримані послуги відбувались вчасно. Поруч з цим збільшуються поточні зобов'язання за розрахунками. До зобов'язань що збільшуються відносять розрахунки з оплати праці та аванси, що були отримані від інших підприємств за майбутню продукцію. Розрахунки з оплати праці на кінець 2018 року збільшилися на 91 тис. грн (24,01%), а на кінець 2019 року на 174 тис. грн (37,02%).

Показниками, які вказують на якісні зміни в майновому стані підприємства і ступінь їх прогресу, є: сума господарських засобів підприємства; частка активної частини основних засобів; коефіцієнт зносу; питома вага швидко реалізованих активів; частка орендованих основних засобів; питома вага дебіторської заборгованості.

До господарських засобів, якими розпоряджається підприємство, належать необоротні та оборотні активи. За допомогою цього показника можна узагальнити вартісну оцінку активів, що містяться в балансі підприємства. Сумарна ринкова оцінка активів підприємства не має відношення до цієї облікової оцінки. Майже по всіх статтях активу балансу на кінець 2018 року відбулось збільшення цього показника, що свідчить про нарощування майнового потенціалу підприємства. На кінець 2019 року порівняно з кінцем 2018 частка статей активу балансу, що збільшується стала меншою.

Частка активної частини основних засобів. До активної частини основних засобів відносять машини, обладнання і транспортні засоби. Якщо цей показник зростає в динаміці, то це слід вважати позитивним явищем, проте, що стосується аналізованого підприємства – частка основних засобів зменшується на 1390 тис. грн (1,72%) на кінець 2018 року та на 392 тис. грн (0,49%) на кінець 2019 року.

Коефіцієнт зносу. Вартість основних засобів, що залишається до того як її буде списано на витрати в майбутніх періодах, характеризує цей показник. Його використовують для характеристики стану основних засобів при їх аналізі.

Розрахунок коефіцієнту зносу за формулою (3.1):

$$K_z = (\text{Знос} / \text{Первісна вартість основних засобів}) \quad (3.1)$$

$$K_{z_{2018 \text{ п.р.}}} = 114753 / 195613 = 0,587$$

$$K_{z_{2018 \text{ к.р.}}} = 116227 / 195697 = 0,593$$

$$K_{z_{2019}} = 117758 / 196836 = 0,598$$

Протягом періоду, що розглядається спостерігалась тенденція до незначного збільшення рівня зносу основних засобів підприємства. Це може свідчити про незначне погіршення технічного стану машин та обладнання, що є нормальним, так як обладнання зношується.

Коефіцієнт придатності доповнює попередній показник до 100% (або одиниці). Все ж таки за фактичний знос основних засобів не відображається при розрахунку коефіцієнту зносу. Проте точну оцінку поточної вартості основних засобів не можна зробити за допомогою коефіцієнту придатності. На це впливає темп інфляції, положення кон'юнктури та попиту, чи правильно було визначено корисний термін експлуатації основних засобів і т.д. Хоч ці показники мають ряд недоліків, умовний розрахунок зносу та придатності має аналітичне значення.

Розрахунок коефіцієнту придатності за формулою (3.2):

$$K_{\text{прид.}} = 1 - K_z, \quad (3.2)$$

де $K_{\text{прид.}}$ – коефіцієнт придатності;

K_z – коефіцієнт зносу.

$$K_{\text{прид.}2018 \text{ п.р}} = 1 - 0,587 = 0,413$$

$$K_{\text{прид.}2018 \text{ к.р}} = 1 - 0,593 = 0,407$$

$$K_{\text{прид.}2019 \text{ к.р}} = 1 - 0,598 = 0,402$$

Динаміка коефіцієнту придатності, що є доповненням до коефіцієнту зносу так само свідчить про незначне погіршення стану основних засобів підприємства. Вважається небажаним, якщо значення коефіцієнта зносу більше 50% (а отже, коефіцієнта придатності менш 50%).

Важливим є аналіз структури і динаміки оборотних коштів. Гарний вплив має поступове зростання величини оборотних активів, тому що це вказує на збільшення господарської діяльності.

Так, за результатами фінансової звітності (Додаток Г-Ж) на досліджуваному підприємстві оборотні активи станом на кінець звітного 2019 року становлять 7913 тис. грн., на кінець попереднього 2018 року вартість оборотних активів становила 6614 тис. грн. Отже, оборотні активи підприємства збільшились на 1299 тис. грн.

Стабільність впродовж двох років спостерігається в структурі активів підприємства. На початок 2018 року оборотні активи становлять 7,19% від загальної вартості майна підприємства, на кінець 2018 спостерігається несуттєве

зростання до 7,68%, а в кінці 2019 зросло до 9,09%, що на 1,41% більше ніж в попередньому році.

Загалом структура активів вважається «важкою», так як присутня велика кількість необоротних активів (ця особливість притаманна промисловим підприємствам).

В табл. 3.3 проаналізовано склад і структуру оборотних активів підприємства.

Таблиця 3.3 – Склад та структура оборотних активів підприємства

Показники	На кінець року 2017, тис. грн	На кінець року 2018, тис. грн	На кінець року 2019, тис. грн	Частка у % до суми балансу на кінець 2017 року, %	Частка у % до суми балансу на кінець 2018 року, %	Частка у % до суми балансу на кінець 2019 року, %
1	2	3	4	5	6	7
Запаси в т.ч.:	2400	2498	2429	38,65	37,77	30,70
Виробничі запаси	95	101	150	1,53	1,53	1,90
Незавершене виробництво	1952	2078	1952	31,44	31,42	24,67
Товари	353	319	327	5,69	4,82	4,13
Дебіторська заборгованість, в т.ч.	2215	1793	3726	35,67	27,11	47,09

Кінець таблиці 3.3

1	2	3	4	5	6	7
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1726	1188	1260	27,80	17,96	15,92
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	15	15	15	0,24	0,23	0,19
Інша поточна дебіторська заборгованість	474	590	2421	7,63	8,92	30,60
Гроші та їх еквіваленти	1388	2201	1320	22,35	33,28	16,68
Інші оборотні активи	206	122	468	3,32	1,84	5,91
Усього оборотних активів	6209	6614	7913	100	100	100

Джерело: розраховано на основі даних додатків А-В

Розрахунки, виконані у табл. 3.3 свідчать, що станом на кінець 2017 року у власності підприємства були оборотні активи вартістю 6209 тис. грн. Порівняно з кінцем 2018 року вона зросла на 405 тис. грн. В кінці 2019 спостерігається зростання на 1299 тис. грн, порівняно з попереднім. Можна зробити висновки, що обсяги діяльності підприємства розширюються. Підвищується частка оборотних активів і, якщо їх ефективно використовувати, то це може призвести до прискорення оборотності сукупних активів підприємства.

Для прийняття більш точного висновку про фінансовий стан підприємства проаналізовано достатньо ресурсів. Їх можна буде використати аби погасити поточні зобов'язання, в чому допоможуть показники ліквідності (табл. 3.4).

На підприємстві розраховують такі коефіцієнти ліквідності:

- показник загальної ліквідності;
- показник швидкої ліквідності;
- показник абсолютної ліквідності.

Швидкість погашення підприємством короткострокових зобов'язань, не використовуючи повернену дебіторську заборгованість, відображає коефіцієнт ліквідності. Розрахунок показників ліквідності показав позитивну динаміку росту коефіцієнтів протягом трьох років.

Показник загальної ліквідності протягом трьох років зменшувався на 0,02 у 2018 та на 0,14 у 2019 році. Це вказує на негативну динаміку погашення. Проте значення показників знаходиться в межах допустимої норми.

Таблиця 3.4 – Показники ліквідності досліджуваного підприємства

Показники	Оптимальні межі	Роки			Абсолютне відхилення,(+,-)	
		2017	2018	2019	2018/2017	2019/2018
Коефіцієнт загальної ліквідності	1,0 - 2,0	1,8	1,78	1,64	-0,02	-0,14
Проміжний коефіцієнт ліквідності	1,5	1,04	1,07	1,04	0,03	-0,03
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,2 - 0,35	0,4	0,6	0,3	0,02	-0,03

Джерело: розраховано на основі даних додатків А-В

Показник проміжної ліквідності, нормальне значення якого має бути наближеним до 1,5 знаходиться в нормі. Було незначне коливання у 2018 році, що збільшило значення показника на 0,03, проте в 2019 році значення показника повернулось до значення 2017 року, при цьому зменшившись на 0,03.

Показник абсолютної ліквідності у 2018 році має позитивну динаміку і зростання на 0,02, але спостерігається значне зниження показника у 2019 році – на 0,03. Це може негативно вплинути на платоспроможність підприємства, та вказувати про несвоєчасність виплат боргів підприємством.

Розрахунок стабільності або фінансової стійкості підприємства є важливим показником під час дослідження фінансового стану підприємства. Фінансова стійкість підприємства – це коли за будь-яких умов на ринку підприємство має можливість оплатити заборгованість перед поза бюджетними фондами, обов'язками перед державою, контрагентами, працівниками.

Серед основних факторів, за допомогою яких визначають фінансову стабільність підприємства, виділяють фінансову структуру капіталу, фінансування необоротних активів та запасів.

Фінансову стійкість підприємства визначають наступні показники, розрахунок яких наведено в табл.3.5:

- за допомогою коефіцієнту автономії можна охарактеризувати суму коштів, що вносяться власниками до власного капіталу підприємства;
- за допомогою власного капіталу підприємство має змогу самостійно профінансувати частину своїх активів, саме це відображається коефіцієнтом фінансової залежності;
- при розрахунку коефіцієнту фінансового ризику визначається співвідношення залучених засобів і власного капіталу;
- коефіцієнт фінансового левериджу (фінансовий важіль) - це відношення позикових коштів до особистих;
- за допомогою коефіцієнту маневреності власного капіталу визначається, яка частка власного капіталу було спрямовано на фінансування оборотних активів;
- частина основних засобів і інших необоротних активів, які фінансуються за рахунок коштів зовнішніх інвесторів визначається коефіцієнтом структури покриття довгострокових вкладень;
- коефіцієнти структури довгострокових джерел фінансування, які в сумі дорівнюють 1.

Аналізуючи таблицю, можна зробити висновок що коефіцієнт автономії протягом трьох років мав тенденцію до незначного щорічного зниження на 0,01, тобто власний капітал стабільно зменшується.

Таблиця 3.5 – Розрахунок показників фінансової стійкості досліджуваного підприємства

№	Показники	Роки			Абсолютне відхилення, (+,-)	
		2017	2018	2019	2018/2017	2019/2018
1	Коефіцієнт автономії	0,96	0,95	0,94	-0,01	-0,01
2	Коефіцієнт фінансової залежності	1,05	1,05	1,07	-	0,02
3	Коефіцієнт фінансового ризику	0,05	0,05	0,07	-	0,02
4	Коефіцієнт фінансового левериджу	0,05	0,01	0,07	-0,04	0,06
5	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,03	0,04	0,03	+0,01	-0,01
6	Коефіцієнт структури покриття довгострокових вкладень	0,004	0,03	0,01	0,026	-0,2
7	Коефіцієнт довгострокового залучення позикових засобів	0,004	0,002	0,01	-0,002	0,008
8	Коефіцієнт фінансової незалежності капіталізованих джерел	0,996	0,998	0,99	0,0002	-0,008

Джерело: розраховано на основі даних додатків А-В

Щодо коефіцієнта фінансової залежності, то бачимо що у 2018 році залишився незмінним, а от в 2019 році зріс на 0,02 – це свідчить про те, що підприємство має можливість профінансувати свої активи самостійно. Можна сказати, що потенціал підприємства використовується не повністю.

Коефіцієнт фінансового ризику, який показує скільки одиниць залучених засобів приходиться на кожну одиницю власних не змінився в 2018 році, а незначна тенденція до зростання в 2019 році на 0,02 свідчить про несуттєве посилення залежності підприємства від зовнішніх інвесторів і кредиторів.

Показник маневреності власного капіталу знаходяться вище оптимальних меж (більше 0,1) і має позитивну динаміку, тобто АТ УкрНДІАТ успішно фінансує оборотні активи за рахунок власного капіталу.

Незначне збільшення коефіцієнта структури покриття довгострокових вкладень вказує, залежність підприємства від зовнішніх інвесторів зростає. Про добре розвинену стратегію підприємства свідчить те, що капітальні вкладення фінансуються за рахунок довгострокових джерел фінансування.

Зменшення коефіцієнту довгострокового залучення позикових засобів є позитивної тенденцією, це показує зменшення залежності підприємства від зовнішніх інвесторів. Проте спостерігається незначне збільшення цієї залежності в 2019 році на 0,008.

Важливо та актуально дослідити ділову активність (табл.3.6). Ділова активність відчувається в динаміці розвитку підприємства та як швидко обертаються засоби на підприємстві.

За допомогою показників ділової активності оцінюється на скільки ефективно підприємство використовує власні кошти. Сюди входять різні показники оборотності та справляють велике значення під час оцінки фінансового стану підприємства.

Табл. 3.6 показує, що коефіцієнт оборотності активів на АТ УкрНДІАТ мав тенденцію до збільшення в 2018 році на 0,03, проте в 2019 році показник не змінився. Цей показник відноситься до найважливіших при оцінюванні ефективності використання капіталу. Він показує як швидко виробничі запаси перетворюються у готову продукцію, та як ця продукція перетворюється у грошову форму. Отже динаміка цього показника свідчить, що активи на досліджуваному підприємстві використовуються ефективно.

Таблиця 3.6 – Оцінка ділової активності досліджуваного підприємства

№ п/п	Назва показника	Дані за 2017 рік	Дані за 2018 рік	Дані за 2019 рік	Зміна показника (2018/2017)	Зміна показника (2019/2018)
1	2	3	4	5	6	7
1	Коефіцієнт оборотності активів	0,01	0,04	0,04	+0,03	-
2	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	0,51	2,41	2,88	+1,9	0,47
3	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	15,01	142,56	84	+127,55	-58,56
4	Коефіцієнт оборотності запасів	0,34	1,32	1,09	+0,98	-0,23
5	Тривалість операційного циклу	0,85	3,73	3,97	+2,88	0,24
6	Тривалість обороту оборотного капіталу	15,86	146,29	87,97	+130,43	-58,32
7	Коефіцієнт оборотності основних засобів	0,01	0,03	0,03	+0,2	-

Кінець таблиці 3.6

1	2	3	4	5	6	7
8	Тривалість обороту дебіторської заборгованості	705,9	149,4	125	-556,5	-24,4
9	Період обороту кредиторської заборгованості	23,9	2,5	4,3	-21,4	1,8
10	Тривалість обороту запасів	1058,8	272,7	330,3	-786,1	57,6

Джерело: розраховано на основі даних додатків А-Е

Проаналізувати стан дебіторської та кредиторської заборгованостей є важливим при оцінці ділової активності. Умови, на яких підприємство розраховується з клієнтами, визначається розміром дебіторської заборгованості. Перевагою при послабленні цих умов є зростання обсягу реалізації та прибутку, до недоліків слід віднести нестачу оборотних коштів, сповільнення оборотності капіталу та збільшення сум безнадійної заборгованості.

Так, коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості на АТ УкрНДІАТ в динаміці збільшується із 0,51 у 2017 р. до 2,88 у 2019 р. При цьому спостерігається значне зменшення тривалості обороту. Так у 2017 р. тривалість обороту дебіторської заборгованості на підприємстві становила 706 днів, у 2018 р. вже 150 дні, а у 2019 р. 125 днів.

Протилежна тенденція спостерігається з коефіцієнтом кредиторської заборгованості. Значне збільшення коефіцієнта 142,56 в 2018 р., та зменшення майже вдвічі в 2019 році до 84. Це свідчить про те, що в 2018 році значно зросла швидкість погашення кредиторської заборгованості.

Середній термін повернення боргів (за винятком зобов'язань перед банками) на АТ УкрНДІАТ у 2017 р. становив 24 дні, у 2018 р. підприємство могло повернути свої борги за 3 дні, а в 2019 р. термін погашення становив 4 дні.

Оборотність запасів на підприємстві у 2017 р. становила 0,34 разів, у 2018 р. 1,32 рази, у 2019 р. 1,09 рази. Тривалість одного обороту запасів та витрат у 2017 р. становила 1059 днів, у 2018 р. 273 дня, у 2019 р. 330 днів.

Аналіз показників рентабельності займає важливе значення при аналізі фінансової діяльності підприємства. Показники рентабельності показують прибутковість діяльності підприємства. Чим вищі показники, тим ефективнішою вважається діяльність підприємства. Підприємство повинно бути спрямованим на підвищення показників рентабельності. До обов'язків керівництва підприємством відносять розробку шляхів до підвищення рентабельності.

Слід відмітити, що загальноприйнятих значень рентабельності, на які можна орієнтуватися при аналізі, не існує. Тому зростання усіх показників рентабельності в динаміці за звітні періоди розглядають як позитивну тенденцію. В табл. 3.7 містяться зведені показники для оцінки рентабельності досліджуваного підприємства.

Таблиця 3.7 – Зведені показники для оцінки рентабельності підприємства

Показники	2017 рік	2018 рік	2019 рік	Відхилення (2018/2017)	Відхилення (2019/2018)
1	2	3	4	5	6
1.Всього активів	6209	6614	7913	+405	+1299
2. Виробничі запаси	95	101	150	+6	+49
3. Власний капітал	83298	82205	81376	-1093	-829
4. Довгострокові зобов'язання	335	204	838	-130	+634
5.Виручка від реалізації продукції	709	2931	2934	+2222	+3

Кінець таблиці 3.7

1	2	3	4	5	6
6. Собівартість реалізованої продукції	578	2566	2688	+1988	+122
7. Інші операційні доходи	15703	18515	19605	+2812	+1090
8. Адміністративні витрати	8191	9922	11325	+1731	+1403
9. Інші операційні витрати	7709	8919	8509	+1210	-410
10. Прибуток від операційної діяльності	-66	39	14	-	-25
11. Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	757	860	949	+103	+89
12. Чистий прибуток	532	616	688	+84	+72

Джерело: розраховано на основі даних додатків Г-Е

Після зведення показників для оцінки рентабельності підприємства, відобразимо розраховані показники в табл. 3.8. Для отримання прибутків підприємством використовуються активи. Ефективність їх використання показує рентабельність активів. Визначається який прибуток буде приносити кожна гривня, що вкладена в активи.

Із розрахунків видно, що рентабельність активів на підприємстві протягом аналізованого періоду була позитивною і дорівнювала близько 9%. Це дозволяє стверджувати, що продуктивність ресурсів підприємства була на рівні 9%.

Оптимістичні значення має показник рентабельності власного капіталу. Позитивну рентабельність власного капіталу було зафіксовано в 2017 р. (64%), в 2018 р. (75%) та в 2019 р. (84%). Тобто, рентабельність інвестицій тримається на високому рівні. Підприємство правильно спрямувало інвестиції та реінвестувало їх згодом. Від'ємна рентабельність власного капіталу не виявлена.

Таблиця 3.8 – Розрахунок показників рентабельності

Показники	2017 рік	2018 рік	2019 рік	Відхил. 2018/ 2017	Відхил. 2019/ 2018
1. Рентабельність активів	8,57%	9,31%	8,69%	0,74	-0,62
2. Рентабельність виробництва	0,94%	1,08%	1,2%	0,14	0,12
3. Рентабельність власного капіталу	0,64%	0,75%	0,84%	0,11	0,09
4. Рентабельність вкладень (інвестицій)	0,91%	1,04%	1,15%	0,13	0,11
5. Рентабельність діяльності	75,04%	21,02%	23,44%	-54,02	2,42

Джерело: розраховано на основі даних додатків Г-Е

Безумовно, негативно. тенденцією є зниження загальної рентабельності підприємства з 75,04 % в 2017 р. до 23,44 % в 2019 р. Досягнутий рівень рентабельності є оптимальним для підприємств таких масштабів.

3.2 Організаційно-інформаційна модель аналізу виплат працівникам на АТ УкрНДІАТ

Важливим є аналіз показників, що пов'язані з рухом робочої сили, її якістю та продуктивністю. Вони важливі для дослідження стану розрахунків підприємства та персоналу, аби виявити резерви, які допоможуть збільшити обсяг виробництва та підвищити рентабельність. Основний важіль результату господарської діяльності – використання живої праці. Також це ж вирішальним фактором виробництва. Забезпеченість підприємства необхідними трудовими ресурсами, їх раціональне використання, високий рівень продуктивності праці

сприяють збільшенню обсягів виробництва продукції, ефективному використанню обладнання, машин, механізмів, зниженню собівартості та зростанню прибутку [26].

Серед важливих завдань підприємства в аналізі розрахунків з персоналом по оплаті праці виділяють:

- дослідити чи на підприємстві є необхідний освітній рівень персоналу, робочі місця, забезпечення підрозділів трудовими ресурсами;
- вивчення, на скільки ефективними є витрати підприємства на приріст вартості людського капіталу;
- оцінка використання трудових ресурсів (робочого часу) у процесі виробництва;
- вивчити, чи ефективно використовуються кошти на оплату праці;
- виявити резерви ефективного використання трудових ресурсів; визначення суми абсолютної і відносної перевитрати (економії) фонду заробітної плати та виявлення причин, що її зумовили;
- вивчення структури фонду заробітної плати (оплати праці), застосування матеріальних стимулів за високі результати праці;
- визначення резервів, які має підприємство для зменшення витрат на оплату праці і відповідно для підвищення рентабельності його роботи [26].

На досліджуваному підприємстві систематично здійснюється контроль за використанням фонду оплати праці, здійснюють виявлення можливої економії коштів фонду за рахунок підвищення продуктивності праці та зменшення трудомісткості продукції. Також встановлюють як відповідність рості середньої заробітної плати впливає на продуктивність праці. Важливою умовою є аби темп росту продуктивності праці був більшим, ніж темп росту її оплати, щоб отримувати бажаний прибуток та рівень рентабельності.

Інформаційне забезпечення аналізу розрахунків з персоналом з оплати праці АТ УкрНДІАТ представлено на рис. 3.1.

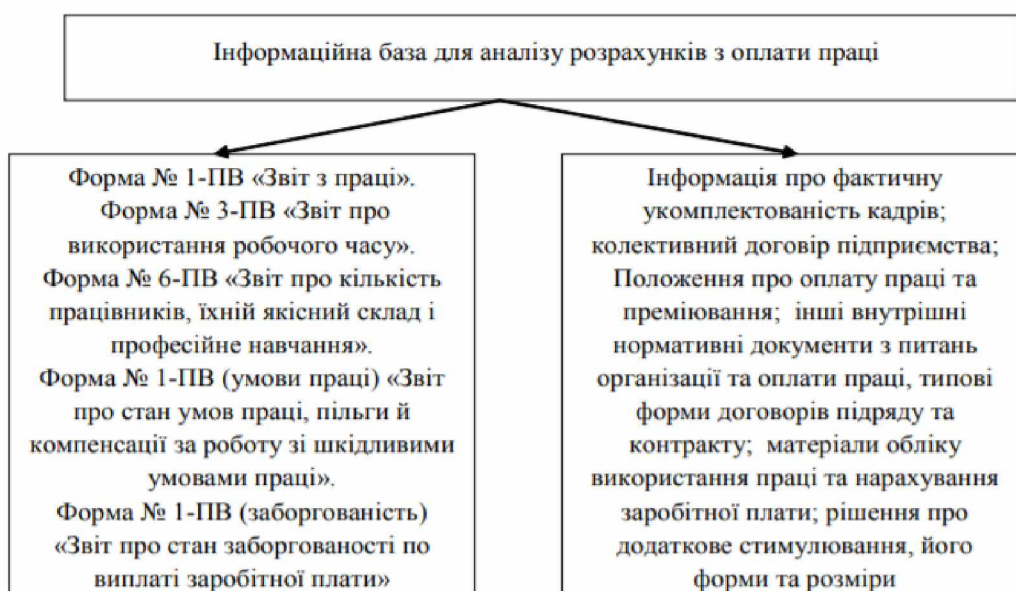


Рисунок 3.1 – Інформаційна база для аналізу розрахунків з оплати праці

До етапів проведення аналізу розрахунків з оплати праці на АТ УкрНДІАТ відносять:

1. Аналіз забезпеченості трудовими ресурсами. На цьому етапі на підприємстві визначають рівень освіти персоналу, здоров'я та забезпечення інформацією. Їх визначення потрібне для віднесення обов'язків, якими наділяють працівника.

2. Оцінка ефективності використання людського капіталу. Людський капітал є дуже важливим на підприємстві, так як співробітники повинні постійно покращувати свої професійні здібності, шляхом навчання, на підприємстві створюють умови для реалізації здібностей кожного, забезпечення медичним страхуванням. Від праці людей на підприємстві залежить його прибутковість, тому людський ресурс є таким, що підвищує вартість підприємства.

3. Аналіз витрат на оплату праці. Витрати на оплату праці аналізують в розрізі ефективного використання трудового потенціалу та збільшення продуктивності праці. Від виробітку працівників залежить рівень їх зарплати. На підприємстві оцінка використання ФОП проводиться етапах, що дозволяє визначати резерви зниження витрат на оплату праці та знайти раціональне співвідношення між продуктивністю праці та витратами на неї.

4. Аналіз факторів, що впливають на зміну обсягу фонду оплати праці.

Аналіз розрахунків з персоналом з оплати праці здійснюють за допомогою таких методів:

- горизонтальний аналіз — використовуються показники фінансової звітності за кілька періодів та розраховується їх динаміка;
- вертикальний аналіз — досліджують структуру фонду оплати праці;
- метод ланцюгових підстановок — за допомогою цього факторного аналізу досліджується зміна результативних показників та визначається вплив факторів, що спричинили його зміни;
- коефіцієнтним методом досліджуються основні показники, які свідчать про рух робочої сили, плинність кадрів, стан розрахунків з оплати праці;
- метод порівняння — це основний метод, який використовується при аналізі, за допомогою нього порівнюють показники у різні періоди часу, на різних підприємствах та інше;
- економіко-математичні методи — модель прогнозу доходів населення і рівня безробіття [27].

Горизонтальний та вертикальний аналіз підприємства було проведено в пункті 3.1. За допомогою горизонтального було проаналізовано абсолютні та відносні відхилення фактичних трудових показників від базових. За допомогою вертикального аналізу було вивчено структуру економічних явищ та процесів, наприклад, робочої сили та часу.

Щоб вивчити динаміку відносних показників (темп зростання чи приросту) застосовують трендовий аналіз. Його проводять на основі показників за кілька років, шляхом порівняння базового року, як при обчисленні радів динаміки [28].

На досліджуваному підприємстві під час аналізу розрахунків з персоналом розраховують такі показники:

- чисельність персоналу в динаміці;
- чисельність категорійної структури;
- рівень професійної підготовки;
- плинність працівників;
- використання робітниками і службовцями робочого часу;
- стан трудової дисципліни;

- динаміка середньої заробітної плати працівників і трудомісткості продукції.

Отримані результати на АТ УкрНДІАТ аналізують та на їх основі удосконалюють організацію обліку витрат по оплаті праці.

Вивчення руху робочої сили в процесі аналізу забезпеченості підприємства робочою силою є найбільш відповідальним етапом. Так як склад працівників підприємства зазнає постійних змін, що пов'язано із скороченням штату, звільненнями за власним бажанням робітника, досягнення працівника пенсійного віку та вихід на неї, переміщення та вибуття працівників з різних структурних підрозділів. Стаття додаткових витрат та підготовку та перепідготовку нового співробітника зростає за рахунок значної плінності кадрів. Кошти, які на це витрачаються можна було спрямувати в розвиток виробництва. Також плінність кадрів негативно впливає на активність праці, як нових робітників, що лише освоюються, так і тих, хто знаходиться на стадії звільнення, так як їм потрібен час для пошуку нової роботи [29].

Якщо провести економічний аналіз оплати провести в повному обсязі та правильно обґрунтувати, це допоможе створити гарний клімат для того аби підприємство ефективно розвивалось, також допомагає в боротьбі з «тіньовою» заробітною платою, так як це дозволяє створювати такі економічні умови праці, при яких робітники будуть законно працювати і отримувати законну заробітну плату з повному обсязі. Проте поки система організації заробітної плати має низку невирішених проблем, серед яких слід виділити те, що розміри заробітної плати практично відірвані від конкретних результатів праці окремих працівників і підприємств загалом; відсутність дієвого механізму соціального партнерства; заробітна плата немає місця та ролі в системі стимулювання ринкової економіки, а це все відноситься до прямих загроз економічної безпеки. Чітка система тарифної сітки має лежати в основі системи організації заробітної плати на підприємстві. Повинні бути чітко визначені співвідношення тарифів та тарифних розрядів і посадових окладів, на основних принципах економічної безпеки підприємництва і мотивації персоналу [29].

3.3 Аналіз фонду оплати праці

Етапи проведення аналізу фонду оплати праці:

- визначаються розміри і динаміка середньої заробітної плати по окремих категорій та професій працівників;
- виявляються відхилення чисельності працівників, середньої заробітної плати на витрати ФОП;
- вивчається на скільки ефективно застосовується система премій;
- досліджуються темпи зростання заробітної плати, їх співвідношення з темпами продуктивності праці;
- забезпечення випереджаючого зростання продуктивності праці порівняно з підвищенням його оплати;
- виявляються резерви, для подальшої мобілізації аби підвищити ефективність використання ФОП [30].

На досліджуваному підприємстві фонд оплати праці включає основну та додаткову заробітну плату та інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

На першому етапі аналізу ефективності системи оплати праці визначають динаміку та структуру фонду оплати праці. Динаміку фонду оплати праці АТ УкрНДІАТ наведено в табл. 3.9.

Дані табл. 3.9 свідчать, що фонд оплати праці у 2018 р. порівняно з 2017 р. зріс на 1743,4 тис. грн. (18,13%), а в 2019 р. порівняно з 2017 р. – на 1867,3 тис. грн. (15,51%).

Спостерігається підвищення по всім складникам. Проте зростання фонду основної заробітної плати має найбільш питому вагу.

Таблиця 3.9 – Динаміка фонду оплати праці АТ УкрНДІАТ

Найменування показника	2017 р., тис. грн	2018 р., тис. грн	2019 р., тис. грн	Абсолютне відхилення, +/-		Відносне відхилення, %	
				2018-2017	2019-2018	2018-2017	2019-2018
1. Фонд основної заробітної плати	5856,2	7532,5	8749,1	1676,3	1216,6	22,25	13,91
2. Фонд додаткової заробітної плати	1977,1	2015,1	2517,5	38,0	502,4	1,59	19,96
3. Заохочувальні та компенсаційні виплати	599,3	628,2	776,5	28,9	148,3	4,6	19,1
Фонд оплати праці	8432,4	10175,8	12043,1	1743,4	1867,3	18,13	15,51

Джерело: розраховано на основі даних [18]

Структура фонду оплати праці, наведена в табл. 3.10, показує, що в загальному фонді заробітної плати фонд основної заробітної плати у 2018 р. становить 74,02%, що менше порівняно з 2019 р. (72,65%) та більше порівняно з 2017 р. (69,45%). Тенденцію до зменшення мали фонд додаткової заробітної плати й інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Позитивною є тенденція до збільшення фонду заробітної праці на підприємстві в цілому. В 2018 році порівняно з 2017 роком на 1743,4 тис. грн, а в 2019 році порівняно з 2018 на 1867,3 тис. грн.

Під час аналізу використання фонду оплати важливо дослідити інформацію про розмір середньої заробітної плати працівників, його зміну та чинники, що впливають на це. Далі проаналізовано причини зміни середньої заробітної плати працюючих. З врахуванням того, що середньорічна заробітна плата працівників залежить від низки чинників: кількості відпрацьованих днів кожним працівником, тривалості робочого дня [31].

Таблиця 3.10 – Структура фонду оплати праці АТ УкрНДІАТ

Найменування показника	2017 р., тис. грн		2018 р., тис. грн		2019 р., тис. грн	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
1. Фонд основної заробітної плати	5856,2	69,45	7532,5	74,02	8749,1	72,65
2. Фонд додаткової заробітної плати	1977,1	23,45	2015,1	19,8	2517,5	20,9
3. Заохочувальні та компенсаційні виплати	599,3	7,1	628,2	6,18	776,5	6,45
Фонд оплати праці	8432,4	100	10175,8	100	12043,1	100

Джерело: розраховано на основі даних [18]

Середня заробітна плата є макроекономічним показником. Цей показник обчислюється шляхом знаходження середнього арифметичного значення заробітних плат певної групи працівників (наприклад, по підприємству, по галузі, по регіону). Розраховується, виходячи з фонду оплати праці працівників (включаючи оплату праці сумісників), премій, надбавок, винагород за підсумками роботи за рік та одноразових заохочень. Тобто під середньою заробітною платою варто розуміти економічний показник, що дозволяє охарактеризувати розмір нарахованої зарплати по кожному працівнику підприємства. Показник визначається шляхом ділення загальної суми нарахованої заробітної плати на середню чисельність працівників [31].

Показники аналізу середнього рівня оплати праці на досліджуваному підприємстві представлено в табл. 3.11.

Дані табл. 3.11 свідчать, що середньомісячна заробітна плата по підприємству в 2018 р. порівняно з 2017 р. зросла на 3322,5 грн., або на 25,51%, а в 2019 р. порівняно з 2018 р. – на 2319,2 грн., або на 14,1%.

Таблиця 3.11 – Середня заробітна плата працівників АТ УкрНДІАТ

Найменування показника	2017 р., тис. грн	2018 р., тис. грн	2019 р., тис. грн	Абсолютне відхилення, +/-		Відносне відхилення, %	
				2018- 2017	2019- 2018	2018- 2017	2019- 2018
Фонд заробітної плати, тис. грн	8432,4	10175,8	12043,1	1743,4	1867,3	18,13	15,51
Середньооблікова чисельність, осіб	65	60	61	-5	-7,69	1	1,64
Середньорічна оплата праці одного працівника, тис. грн	129,73	169,6	197,43	39,87	23,51	27,83	14,1
Середньомісячна оплата праці одного працівника, грн.	10810,8	14133,3	16452,5	3322,5	25,51	2319,2	14,1

Джерело: розраховано на основі даних [18]

За допомогою показника середньої кількості працівників можна охарактеризувати умовну кількість працівників (робочих місць), якими було відпрацьовано повний робочий день, та кількість працівників, яка потрібна аби виконати встановлений підприємством обсяг робіт (послуг).

Методика його визначення базується на перерахунку оплаченого робочого часу усього персоналу, що залучався до роботи у звітному періоді й отримував відповідну заробітну плату. Тобто середньооблікова чисельність працівників розраховується на підставі щоденних даних про облікову кількість працівників,

які уточнюються відповідно до наказів про прийняття, переведення працівника на іншу роботу та припинення трудового договору. При цьому облікова чисельність працівників за кожен день відповідає даним табельного обліку використання робочого часу працівників, на підставі якого визначається кількість працівників, що з'явилися або не з'явилися на роботі [31].

Методом ланцюгових підстановок проведемо дослідження впливу факторів на фонд оплати праці. Дослідження проводиться за 2017 – 2019 років на основі табл.3.12. Фонд оплати праці (ФОП) визначається шляхом множення середньоспискової чисельності працівників (ССЧ), середньої кількості відпрацьованих днів одним працівником (КД) та середньоденного рівня оплати праці (СДОП).

Таблиця 3.12 – Розрахунково-аналітична таблиця

№ підстановки	Фактори			Результативний показник	Вплив факторів
	ССЧ	КД	СДОП	ФОП	
Базис	65	70	5,37	8432,4	-
1	61	70	5,37	9554,2	$\Delta\text{ФОП}_{\text{ссч}} = 9554,2 - 8432,4 = +1121,8$
2	61	75	5,37	11321,4	$\Delta\text{ФОП}_{\text{кд}} = 11321,4 - 9554,2 = +1767,2$
3 (факт)	61	75	8,7	12043,1	$\Delta\text{ФОП}_{\text{сдоп}} = 12043,1 - 11321,4 = +721,7$

Джерело: розраховано на основі даних [18]

Перевірка аналізу відбувається за формулою (3.3):

$$\Delta\text{ФОП} = \Delta\text{ФОП}_{\text{ссч}} + \Delta\text{ФОП}_{\text{кд}} + \Delta\text{ФОП}_{\text{скоп}}, \quad (3.3)$$

де $\Delta\text{ФОП}$ – фонд оплати праці

$\Delta\text{ФОП}_{\text{ссч}}$ – середньоспискова чисельність працівників

$\Delta\text{ФОП}_{\text{кд}}$ – середньої кількості відпрацьованих днів одним працівником

$\Delta\text{ФОП}_{\text{скоп}}$ – середньоденного рівня оплати праці

$$\Delta\text{ФОП} = 1121,8 + 1767,2 + 721,7 = +3610,7$$

Із здійснених розрахунків можна зробити наступні висновки:

- відбулось зростання ФОП в звітному періоді порівняно з базисним на 3610,7 грн;
- зменшення середньоспискової чисельності працівників на 4 особи викликало збільшення фонду оплати праці на 1121,8грн;
- за рахунок того , що кількість днів відпрацьованих одним робітником збільшилась на 5 фонд оплати праці зріс на 1767,2 грн;
- позитивно вплинуло на динаміку фонду оплати праці збільшення середньоденної заробітної плати на 3,33 грн, що викликало збільшення результативного показника на 721,7 грн.

Проведений аналіз оплати праці показав, що загалом спостерігається тенденція зростання загального фонду оплати праці та середньомісячної заробітної плати одного працівника. Це явище є позитивним та призводить до підвищення якості праці.

До шляхів підвищення продуктивності праці та вдосконалення системи її мотивації можна віднести:

- підвищення соціально-побутових умов праці;
- взаємозалежність заробітної плати з результатом роботи;
- зворотній зв'язок від працівників про нові шляхи стимулювання.

Висновки до розділу 3

В третьому розділі було проведено аналіз результатів діяльності досліджуваного підприємства, аналіз фонду оплати праці та було досліджено організаційно-інформаційну модель аналізу виплат працівникам на підприємстві.

З проведеного аналізу результатів діяльності можна зробити висновок, що досліджуване підприємство досить прибуткове, проте фінансовий його стан нестійкий. Для продовження ефективного функціонування своєї діяльності, потрібно встановити основні напрямки розвитку та покращення стану

підприємства. Також потрібно вдіяти заходів, які будуть допомагати досягати прибуткової діяльності підприємства та ефективно використовувати всі наявні кошти, не зважаючи на короткострокові кредити і позики.

Структурні зміни активів і пасивів балансу ПАТ «Український Науково-Дослідний Інститут Авіаційної Технології» свідчать про нестабільну стратегію розвитку компанії. Відбулось значне зменшення чистого доходу в 2017 році (709 тис. грн) чистого доходу, проте в 2018 році він виріс до 2934 тис. грн., що майже в 4 рази більше та залишився на тому ж рівні в 2019 році. Щодо чистого прибутку ситуація аналогічна – низьке значення в 2017 році, та зріст в 2018 році. Протягом трьох років у компанії зростали поточні зобов'язання на 7,46% у 2018р. та на 29,52% у 2019 р. Відбулось значне зростання собівартості продукції компанії в 2018 році з 578 тис. грн (2017) до 2566 тис. грн (2018), в 2019 році сума незначно збільшилась. Це означає, що масштаби діяльності підприємства зростають, а сфери діяльності розширюються.

Що стосується удосконалення організаційно-інформаційної моделі аналізу підприємство повинно використовувати результати економічного аналізу, підходити до цього обґрунтовано, враховуючи доцільність та використовуючи результати наукових досліджень, передового досвіду.

Фонд оплати праці має позитивні тенденції до збільшення, також завдяки цьому збільшується рівень середньомісячної заробітної плати.

4 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ НА ДОСЛІДЖУВАНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

4.1 Організація і методика аудиту виплат працівникам АТ УкрНДІАТ

Кожному підприємству притаманно проводити внутрішній контроль, проте не завжди це відбувається ефективно. Невеликі підприємства часто мають недостатню кількість персоналу та ресурсів для побудови системи контролю. У більшості випадків директор або головний бухгалтер здійснюють контроль, а не окрема служба. Що до великих підприємств, які забезпечені матеріальною базою та службою контролю, такі як досліджуване підприємство, можуть мати теж свої мінуси, зокрема, погане керування. Це може нанести великих втрат підприємству, що негативно вплине на ефективність і фінансові результати діяльності підприємства.

На досліджуваному підприємстві аудит відносять до однієї з форм контролю. З його допомогою можна виявляють резерви задля підвищення ефективності та прибутковості підприємства. Так як аудит включає, як макротак і мікроекономічні показники, він охоплює значну частину елементів трудових відносин.

Аудит виплат працівникам, як в системі внутрішнього, так і зовнішнього контролю відіграє важливу роль на підприємстві. Облік по виплатам працівникам передбачає обробку великої кількості інформації, має багато операцій, що повторюються, тому потребує уваги та сконцентрованості.

Аудит розрахунків з оплати праці є трудомістким і відповідальним завданням, так як надає впевненості, шляхом поєднання елементів фінансового аудиту й аудиту на відповідність. Це пов'язано з необхідністю дотримання трудового та податкового законодавства при формуванні фінансової інформації про розрахунки з оплати праці та інші виплати працівникам [32].

Для проведення перевірки фінансово-господарської діяльності на досліджуваному підприємстві Загальні збори обирають Ревізійну комісію з трьох осіб терміном на 3 роки.

Основними завданнями аудиту виплат працівникам на АТ УкрНДІАТ є:

- виконання правил, що містяться в законодавчо-нормативній базі (КЗпП, П(С)БО);
- ефективно контролювати витрати на оплату праці всередині підприємства;
- обґрунтовувати нарахування та виплатами за трудовими договорами;
- виконувати встановлений порядок віднесення витрат та оплати праці та собівартість продукції;
- відповідність нарахувань та утримань;
- своєчасно перераховувати в бюджет стягненні суми податків та обов'язкових платежів;
- резервувати кошти, аби оплачувати відпустки та інші.

На рис. 4.1 запропоновану відповідну модель аудиту виплат працівникам, виходячи із завдань. Модель включає в себе об'єкти аудиту, джерела інформації, методичні прийоми і самого процесу контролю, і порядку узагальнення його результатів.

<i>Об'єкти аудиту</i>			
Відповідність трудового законодавства	Системи оплати праці	Первинна документація щодо обліку праці та зарплати	Звітність по фондах і статистична звітність
<i>Джерела інформації</i>			
Нормативно законодавча інформація щодо праці та заробітної плати	Первинна документація щодо праці та заробітної плати, та правильне її складання	Облікова політика та правила внутрішнього розпорядку	Регістри бухгалтерського обліку та звітність
<i>Методичні прийоми аудиту</i>			
Дослідження, спостереження, перерахунок, перегляд, оцінка фактичної наявності, зіставлення	Прийоми порівняльного аналізу	Інформаційне моделювання	Дослідження документів
<i>Методичні прийоми узагальнення та реалізації результатів аудиту</i>			
Відомість порушень, аналітичні таблиці, розрахунки	Аналіз угруповання результатів аудиту	Юридичне обґрунтування виявлених недоліків	Вилучення оригіналів документів
Системне викладення недоліків у документах проведення аудиту		Контроль за виконанням прийнятих рішень	

Рисунок 4.1 – Модель аудиту операцій щодо виплат працівникам

Джерело: [32]

Перед проведення аудиту складається план проведення перевірки. За допомогою плану можна згрупувати всі операції, які необхідно дослідити та призначити відповідальних за перевірку по кожній окремій операції. Детальний план перевірки потрібен для подальшої розробки програми аудиту.

Загальний план аудиторської на АТ УкрНДІАТ перевірки містить такі етапи:

1. Підготовчий етап має місце на початку аудиту, при його плануванні. Також протягом перевірки, під час коригувань в плановій документації. Метою цього етапу є краще зрозуміти систему трудових відносин на підприємстві та виявити неправильно відображених фактів у звітності. На підготовчому етапі застосовуються методи аудиту, які не пов'язані з розрахунками. Достатніми будуть загальні знання у сфері бухгалтерського обліку та розуміння системи контролю та обліку.

2. Детальна перевірка проводиться в процесі здійснення незалежних тестів по суті (оборотів та сальдо рахунків 47,65, 66, 81). На цьому етапі за мету є отримання аудиторських доказів. Докази забезпечать в подальшому розуміння чи ефективна система бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю по виплатам працівникам. Під час детальної перевірки мають місце методи порівняння фактичних показників з отриманими під час перевірки, процентні методи та метод балансової зв'язки.

3. Заключний етап застосовується в момент, коли аналізуються виявлені відхилення, під час виконання аналізу ефективності та при підготовці аудиторського звіту. На заключному етапі підтверджуються сформовані висновки та визначаються показники ефективності використання трудових ресурсів. До методів, які використовуються на цьому етапі належать логічний аналіз та оцінка отриманої інформації під час перевірки.

Під час перевірки потрібно ознайомитися з обліковою політикою та визначити її відповідність стандартам бухгалтерського обліку і звітності, вимогам чинного законодавства, вивчити систему внутрішнього контролю, окремі специфічні напрямки діяльності клієнтів [33].

Основні показники, що підлягають перевірці при проведенні аудиту на досліджуваному підприємстві схематично зображено на рис. 4.2.

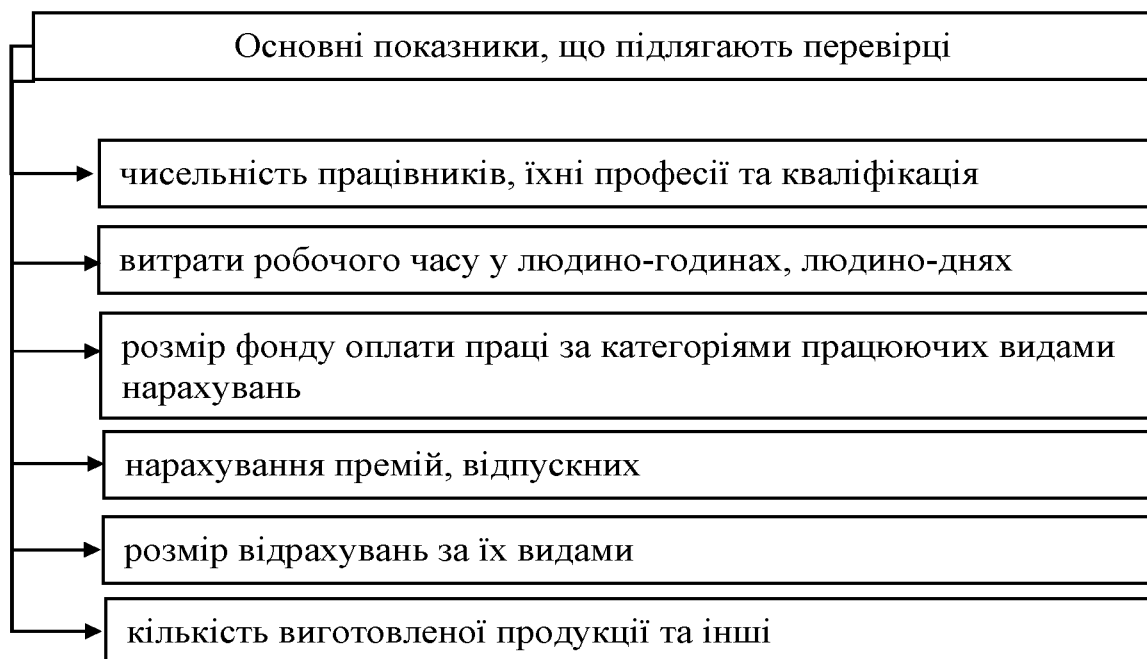


Рисунок 4.2 – Показники, які підлягають перевірці при проведенні аудиту виплат працівникам

Джерело: [33]

Виходячи з показників наведених на рис. 4.2, під час перевірки аудитор повинен перевірити:

- чи дотримується підприємство законодавства щодо організації ведення бухгалтерського обліку;
- чи достовірно відображено інформацію в первинних документах та формах звітності щодо чисельності працівників на підприємстві;
- чи правильно визначено обсяги виконаних робіт;
- наявність у документах обліку осіб, що не брали участі у виконанні робіт;
- чи достовірно відображено у документах облік виконаних робіт;
- чи відповідають дані аналітичного обліку з оплати праці показникам синтетичного обліку з рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» у Головній книзі;
- законність доплат і надбавок до основної заробітної плати;

- правильність підрахунків підсумків у первинних документах, реєстрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності;
- реальність віднесення витрат з оплати праці на собівартість продукції;
- відповідність даних відомостей на виплату заробітної плати тарифікаційним спискам працівників і відсутність у відомостях підчисток, необумовлених виправлень та підписів керівника та бухгалтера [33].

Методи й методичні прийоми, що використовуються під час аудиту схематично наведено на рис. 4.3.

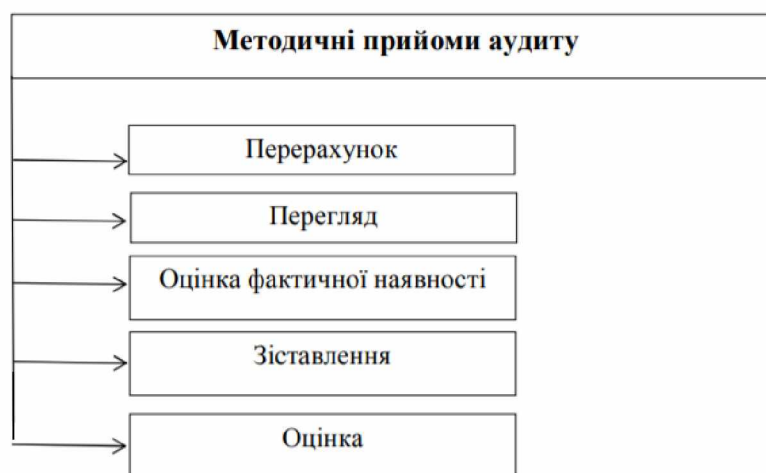


Рисунок 4.3 – Методичні прийоми аудиту

Джерело: [31]

Під час проведення аудиту по виплатам працівникам на досліджуваному підприємстві перевіряються такі документи, як розрахункові та платіжні відомості, особові рахунки працівників, первинні документи, серед яких особливу увагу приділяють табелям та нарядам, так як вони використовуються для нарахування заробітної плати. Звертається увага чи правильно заповнені перераховані документи, відповідно чинному законодавству. В залежності від форми оплати праці на підприємстві аудитор вибирає шлях перевірки. Для встановлення помилок у первинних документах або розрахункових відомостях застосовується метод арифметичного контролю.

Обов'язково звертається увага на правильність нарахування та оформлення премій, винагород за підсумками роботи, надбавок та доплат за

роботу в нічний час та понадурочні роботи, оплата відпусток та лікарняних, тощо.

Важливо враховувати, що нарахування премій затверджується керівником підприємства та повинно бути обумовлене в колективному договорі.

Важливо приділити увагу виплатам, які здійснюються на підставі договору підряду або іншими договорами цивільно-правового характеру. При перевірці правильності розрахунку середньої заробітної плати, важливо переглянути чи з розрахунку виключено оплати за понаднормову роботу, роботу у святкові дні, фактично невідпрацьований час робітниками-сумісниками, премії, що виключено з фонду оплати праці та інші виплати тимчасового характеру. Повнота та своєчасність утримань, правильність обчислення ПДФО та ВЗ в обов'язковому порядку перевіряється аудитором. За допомогою арифметичного контролю перевіряються суми утриманого податку. Чинним законодавством встановлено пільги, законність яких потрібно підтвердити, встановити випадки, в яких було частково неутримана або утримана сума прибуткового податку з матеріальної допомоги, подарунків та компенсаційних виплат. Також потрібно встановити чи перераховувались грошові кошти з рахунків підприємства на користь працівника за договором страхування, який укладався в добровільному порядку зі страховою компанією. Під час виплати суми страхового відшкодування повинні оподатковуватися прибутковим податком. Перевірити наявності особистої заяви працівника, про утримання за виконавчими листами. Переглянути наявність договорів або доручень-зобов'язань, на основі яких здійснюється утримання за товари, продані в кредит та за наданими позиками. Встановити чи правильно вказано кореспонденцію рахунків, зазначену в облікових реєстрах та правильність нарахувань заробітної плати та утримань з неї за період. Перевірити відповідність аналітичного обліку синтетичному, шляхом порівняння залишку, відображеного в балансі за рахунком на 1-ше число місяця, з даними розрахунково-платіжної відомості. Особливо уважно слід вивчати нарахування заробітної плати тимчасового (сезонного) робітника. Важливо встановити причину такого роду витрат та дізнатися чи не

нараховували раніше заробітну плату за підробленими документами або за допомогою підставних осіб [34].

Велике значення на АТ УкрНДІАТ має контроль використання коштів на виплати працівникам, проводячи який необхідно досліджувати як використовується фонд заробітної плати. Потрібно шукати шляхи для економії коштів, за рахунок зростання продуктивності та зменшення трудомісткості. Таким чином, контроль за виплатами працівникам, які займають значну частку у структурі витрат підприємства, потрібно проводити дуже ретельно та уважно, так як процес є трудомістким.

4.2 Шляхи вдосконалення проведення аудиту виплат працівникам на АТ УкрНДІАТ

Серед основних функцій управління господарською діяльністю підприємства виділяють аудит або внутрішній контроль, головним завданням якого є надання інформації про діяльність підприємства аби управлінські рішення приймалися ефективно. Під час організації аудиту з оплати праці на підприємстві слід дотримуватися методам системного підходу. Це в свою чергу дасть змогу забезпечити найбільшу результативність.

Спрямованість на вдосконалення управління підприємством системою внутрішнього контролю допомагає забезпечити високий рівень виконання завдань аудиту та дотримуватися чіткого порядку в процесі його ведення.

Керівництво підприємства буде забезпечене конкретною інформацією про стан справ на підприємстві, завдяки правильній організації внутрішнього контролю по виплатам працівникам. Це допоможе керівництву робити правильні висновки та ставити правильні цілі на перспективу розвитку підприємства.

Суб'єктами внутрішнього контролю або аудиту виступають [35]:

а) суб'єкти організації (керівник, власник або підпорядкований йому орган – в їх обов'язки входить організація контрольної діяльності на підприємстві);

б) суб'єкти здійснення контролю (працівники підприємства, які підпорядковуються керівнику; на підрозділи апарату управління делеговано контрольні функції адміністрацією).

На рис.4.4. зображено характеристику суб'єктів аудиту в розрізі завдань, що на них покладено.



Рисунок 4.4 – Завдання суб'єктів внутрішньогосподарського контролю або аудиту за дотриманням виплат працівникам

Джерело: [35]

Посадові інструкції управлінського персоналу та персоналу бухгалтерії передбачають проведення ними попереднього, поточного та наступного контролю. У первинних документах по виплатам працівникам, суб'єктами ведення бухгалтерського обліку, відображаються такі факти господарського життя:

- перевіряється чи дотримуються чинного законодавства та колективного договору;

- перевірка дотримання стосовно відображення в обліку соціального пакета;
- правильність розрахунку соціальних гарантій;
- чи забезпечуються єдині методологічні засади в обліку відображення виплат працівникам;
- коректність формування та подання фінансової, податкової, статистичної та управлінської звітності.

Перевірка законності виплат працівникам здійснюється бухгалтером на підставі поданих документів та в межах затвердженого рівня виплат у колективному договорі [36].

Для з'ясування специфіки здійснення контрольних процедур відносно виплат працівникам як об'єкту контролю було проаналізовано завдання, що висуваються перед суб'єктами контролю для дотримання умов соціально орієнтованої діяльності відносно до працівника як суб'єкта соціально-трудова відносин [36].

Організаційна стадія внутрішньогосподарського контролю передбачає [37]:

- визначити суб'єкти, щодо яких здійснюються контрольні процедури, об'єктів, що підлягають контролю;
- ідентифікувати питання для звернення на них уваги під час перевірки;
- здійснення планування контролю (розробити план, по якому буде здійснюватися внутрішньогосподарський контроль за обраним об'єктом, розробка класифікатора типових порушень, формування та розпис повноважень суб'єктів контролю);
- систематизувати джерела інформації, що лежать в основі здійснення контролю, розпис прийомів документального та фактичного контролю, що доцільно застосовувати відносно обраного об'єкта перевірки.

Під час методичної стадії аудиту встановлюється правильність оформлення та легітимності первинних документів з виплат працівникам, та

перевірка правильності їх відображення на їх підставі даних фактів господарського життя в системі рахунків бухгалтерського обліку [37].

Порядок дотримання виплат соціальних гарантій працівникам повинен бути під пильним контролем, так як саме вони є мотиваційним стимулом для підвищення ефективності роботи. Завдяки цьому досягаються бажані фінансові показники, передбачені керівництвом підприємства.

Наступним важливим кроком є здійснення перевірки правильного нарахування відпускних, компенсації в разі невикористання відпустки за поточний рік. В цьому розрізі мають дотримуватися норми чинного законодавства. Також слід здійснювати контроль за виплатами допомоги у разі тимчасової непрацездатності.

Далі потрібно встановити правильність нарахування та утримання податків та зборів до фондів соціального страхування із витрат працівникам. Важливо постійно слідкувати за актуальною інформацією в законодавстві про зміни ставок податків, так як це є зоною ризику. Так як система бухгалтерського обліку комп'ютеризована слід перевірити алгоритми розрахунку утримань і відрахувань податків і зборів.

Отже, послідовність застосування контрольних процедур на методичній стадії аудиту [38]:

- перевірити наявність та дотримання умов Колективного договору, Положення про оплату праці, Положення про соціальний пакет;
- перевірити чи правильно документально оформлено виплати працівникам та чи не суперечить це чинному законодавству та внутрішнім розпорядчим документам підприємства;
- перевірити чи відповідає база нарахувань оплати праці обсягам виконаних робіт при відрядній формі оплати праці та фактично відпрацьованим годинам при погодинній формі оплати праці;
- перевірити чи надаються соціальні гарантії працівникам та як вони відображаються в обліку;

- перевірити чи правильно обчислюються суми відпускних та розмір компенсацій за невикористану відпустку
- перевірити чи правильно нараховані виплати, пов'язані з допомогою по тимчасовій втраті працездатності з обов'язковим врахуванням страхового стажу працівника;
- перевірити чи правильно нараховують та утримують обов'язкові податки та збори, їх відповідність виконавчим листам;
- встановити правильність включення окремих виплат працівникам до собівартості продукції, робіт, послуг;
- перевірити законність і правильність відображення в обліку операцій з виплат працівникам;
- перевірити дані реєстрів синтетичного та аналітичного обліку операцій на відповідність;
- перевірка облікових реєстрів та звітності на відповідність;
- встановити чи правильно заповнена бухгалтерська звітність;
- прости інвентаризацію пасивів в частині зобов'язань з виплатами працівникам.

Сформувати план та програму внутрішнього контролю, аудиту оплати праці дозволить ранжування контрольних процедур. При цьому враховується специфіка діяльності підприємства, поділу його на малі, середні та великі залежно від кількості працюючих та обсягу валового доходу від реалізації продукції за рік, кількості працівників, що будуть здійснювати перевірку та ін [38].

На результативній стадії аудиту аналізуються причини відхилень, розробка методики усунення виявлених порушень та нівелювання їх впливу на господарську діяльність підприємства. Результати цієї стадії допоможуть вжити адміністративні міри до осіб, які є винуватцями в порушенням згідно з посадовими інструкціями [39].

Інспекційна стадія передбачає контроль керівником відділу контролю перевірити хід виконання прийнятих рішень, реалізації розроблених заходів на результативній стадії [39].

Описана методика проведення аудиту по виплатах працівникам допоможе здійснити вдосконалення контрольних процедур за об'єктами контролю, оптимізувати витрати часу суб'єктів контролю та удосконалити процес його проведення загалом.

Висновки до розділу 4

Було проведено дослідження організації та методики проведення аудиту на досліджуваному підприємстві. Так як українське законодавство зазнає постійних змін в умовах ринкового реформування економіки, потрібно постійно слідкувати за змінами в нормативно-правовій базі з питань оплати праці. Аудитор повинен відслідковувати ці зміни та брати їх до уваги в процесі своєї перевірки.

Наведено приклад моделі аудиту операцій щодо виплат працівникам на досліджуваному підприємстві, а також процедуру контролю за обліком використання робочого часу на підприємстві та послідовні етапи здійснення перевірки. Це все передбачає можливість дослідити правильність нарахування виплат та утримань із них.

Запропоновані шляхи вдосконалення системи внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві. Запропоновано послідовність застосування контрольних процедур на методичній стадії аудиту по нарахуваннях виплат та утримань із них. Зокрема потрібно перевіряти: наявність та дотримання умов Колективного договору, Положення про оплату праці, Положення про соціальний пакет; правильність документального оформлення виплат працівникам та несуперечність їх здійснення нормам чинного законодавства та положенням внутрішніх документів підприємства; відповідність бази нарахування оплати праці обсягам виконаних робіт при відрядній формі оплати

праці та фактично відпрацьованим годинам при погодинній формі оплати праці; надання соціальних гарантій працівникам та їх облікове відображення; чи правильно обчислено суми відпускних та розмір компенсацій за невикористану відпустку, тощо.

Аби підвищити ефективність контролю за виплатами працівникам доцільним буде проводити аудит частіше, наприклад, щоквартально. В його процесі можна аналізувати такі показники як зарплатовіддачі; коефіцієнт закріплення фонду оплати праці; рентабельність витрат на оплату праці; частка заборгованості з оплати праці у сумі позикових джерел фінансування підприємства; коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості підприємства з оплати праці.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Проведене дослідження підтвердило, що заробітна плата була і залишається однією із найскладніших соціально-економічних категорій в бухгалтерському обліку. Аналіз заробітної плати потребує комплексного підходу.

Виходячи із завдань, які були поставлені перед написанням кваліфікаційної роботи визначено та розкрито суть поняття «виплати працівникам». Під виплатами працівникам розуміють такі форми компенсацій, що виплачуються суб'єктом господарювання за надані робітником послуги

На основі проведеного дослідження методики обліку, аналізу та аудиту виплат працівникам підприємства отримані наступні висновки:

1. Поняття «розрахунки за виплатами працівникам» в своїй економічній сутності означає всі форми грошової компенсації за послуги, що надаються працівником. Послуги надаються працівником протягом повного чи неповного робочого дня, на основі постійної, періодичної чи тимчасової зайнятості.

2. Досліджено існуючі системи та форми оплати праці в підприємствах, установах, організаціях. Було визначено такі поняття, як номінальна та реальна заробітна плата. Номінальною називають ту суму коштів, що отримують працівники за виконані роботи. Також дослідили, що тарифна система лежить в основі організації оплати праці.

3. Дослідивши нормативно-правове регулювання виплат працівникам, їх можна розділити на дві групи: такі, що регулюють оплату праці та трудові відносини, та такі, що регулюють її податкове навантаження. На підприємствах нормативно-правове регулювання здійснюється на всіх рівнях. Зокрема закони, нормативно-правові акти, договори, які регулюють процес забезпечення розрахунків за виплатами працівникам та встановлюють податкове навантаження, терміни відпустки, розмір прожиткового мінімуму, розрахунок середньої заробітної плати тощо. Дослідивши зміну мінімальної заробітної плати

за 3 роки, виявлено, що доходи працівників мають тенденцію до зростання. Законодавчо-нормативні акти, що регламентують оподаткування витрат на оплату праці часто та кардинально змінюється. Тому для бухгалтера є важливим постійно актуалізувати свої знання.

4. Ознайомившись з організаційно-економічною характеристикою досліджуваного підприємства визначено, що підприємство було створено в 1964. Метою діяльності є допомога іншим заводам в Україні впроваджувати нові технології, допомагати опанувати серійне виробництво сучасних одиниць авіаційної техніки Основними напрямками діяльності підприємства є розробка директивної технології та технологічної документації, інженерно-технічна допомога авіаційним заводам у розробці серійної технології випуску нової АТ і освоєння їх виробництва; розробка і впровадження технологічних процесів і засобів механізації збирання високоресурсних з'єднань, тощо.

5. Розглянуто процес нарахування та виплати заробітної плати на АТ УкрНДІАТ. Досліджено, що на підприємстві заробітна плата надходить на банківські платіжні картки. Для цього між підприємством та банком заключено договір про розрахунково-касове обслуговування підприємства щодо видачі зарплати з використанням платіжних карток. Працівники підприємства укладають договір з банком про відкриття карткового рахунку. Методика розрахунку нарахувань та утримань на досліджуваному підприємстві відповідає методиці, викладеній у листах, інструкціях та нормативно-правових актах з обліку оплати праці. Також провідним напрямом в удосконаленні організації обліку розрахунків з оплати праці відзначимо створення на підприємстві графіку документообігу, який би посилив процедури внутрішнього контролю, дав би досить зрозумілу картину руху первинних документів на підприємстві.

Дослідивши порядок розрахунку відпускних, пропонуємо для нарахування та оплати відпускних за невідпрацьований час на АТ УкрНДІАТ. створити резерв оплати відпусток. Щомісячна сума резерву на відпустки визначається шляхом встановлення планового проценту до фактично нарахованої суми заробітної

плати. При цьому витрати виробництва будуть збільшуватися рівномірно протягом року.

6. Дослідивши утримання із заробітної плати зробили висновок, що утримання проводяться та сплачуються підприємством на користь третіх осіб (ПДФО). Утримання поділяються на обов'язкові (зазначені в законодавстві та мають терміни сплати) та необов'язкові (з ініціативи підприємства чи інших органів). Нарахування ж сплачуються за власні кошти підприємства (ЄСВ). Підприємство сумлінно сплачує податки, відповідно законодавству та нормативним актам.

7. Дослідження синтетичного та аналітичного обліку на досліджуваному підприємстві показало, що синтетичний облік ведеться в розрізі синтетичних рахунків бухгалтерського обліку, відображаються операції по виплатам працівникам в грошовому вимірі, аналітичний облік ведуть на підприємстві в розрізі кожного працівника, за видами виплат чи утримань. Для удосконалення аналітичного обліку доцільним було б впровадити на досліджуваному підприємстві додаткових субрахунків до 66 рахунку, а саме 663 «Розрахунки за іншими виплатами», 664 «Розрахунки за депонованою заробітною платою». Це допоможе деталізувати інформацію для прийняття управлінських рішень.

8. Облік розрахунків по виплатам працівникам на підприємстві АТ УкрНДІАТ ведеться за допомогою програмного забезпечення «1С: Бухгалтерія». Автоматизація ділянки обліку заощаджує час бухгалтера, ведеться аналітичний облік, скорочується кількість арифметичних помилок. В програмі автоматично нараховується заробітна плата та проводиться індексація. Також в бухгалтерії вручну додають решту нарахувань, до яких вводять суми самостійно. Як пропозиція для удосконалення процесу оформлення документів може стати обмеження в кількості документації та використовувати лише обліково-накопичувальні відомості та форми, які створюються за допомогою програмних продуктів та обчислювально-облікової техніки.

9. Було проаналізовано результати діяльності досліджуваного підприємства. У структурі активу балансу переважають необоротні активи, які

складають які на початку 2018 року складають 92,87%, на кінець 2018 – 92,32%, на кінець 2019 – 90,91%. У структурі пасиву балансу переважає власний капітал. Загальна сума активів на кінець 2018 року зменшилася на 966 тис. грн. Структури оборотних коштів знаходиться в нормі. Структура активів підприємства стабільна впродовж двох років. З проведеного аналізу результатів діяльності можна зробити висновок, що досліджуване підприємство досить прибуткове, проте фінансовий його стан нестійкий.

10. Визначивши організаційно-інформаційну модель аналізу виплат працівникам на досліджуваному підприємстві запропоновано важливий напрям підвищення ефективності розрахунків, а саме систематично проводити комплексний аналіз стану, динаміки та структури розрахунків з оплати праці з метою виявлення загальних тенденцій та закономірностей її розвитку і запобігання виникнення помилок.

Було визначено етапи проведення аналізу розрахунків з оплати праці на АТ УкрНДІАТ, які включають аналіз забезпеченості трудовими ресурсами, оцінка ефективності використання людського капіталу, аналіз витрат на оплату праці, аналіз факторів, що обумовили зміну обсягу фонду оплати праці. Також було вивчено методи проведення аналізу по виплатам працівникам.

11. Аналіз фонду оплати праці показав, що загалом спостерігається тенденція до збільшення загального ФОП та середньомісячної заробітної плати одного працівника. Це явище є позитивним та призводить до підвищення якості праці.

12. Дослідивши організацію і методику аудиту виплат працівникам запропоновано послідовність здійснення контрольних процедур при проведенні аудиторської перевірки, зокрема перевіряти: наявність та дотримання умов Колективного договору, Положення про оплату праці, Положення про соціальний пакет; правильність документального оформлення виплат працівникам та несуперечність їх здійснення нормам чинного законодавства та положенням внутрішніх документів підприємства; відповідність бази нарахування оплати праці обсягам виконаних робіт при відрядній формі оплати

праці та фактично відпрацьованим годинам при погодинній формі оплати праці; надання соціальних гарантій працівникам та їх облікове відображення; правильність обчислення сум відпускних та розміру компенсації за невикористану відпустку, тощо.

13. Серед шляхів вдосконалення проведення аудиту на досліджуваному підприємстві і для підвищення ефективності здійснюваних виплат працівникам запропоновано проводити щомісячно, щоквартально аналіз таких показників, як зарплатовіддачі; коефіцієнт закріплення фонду оплати праці; рентабельність витрат на оплату праці; частка заборгованості з оплати праці у сумі позикових джерел фінансування підприємства; коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості підприємства з оплати праці.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» від 01.01.2012. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011 (дата звернення: 02.11.2020).
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» від 28.10.2003 № 601. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03> (дата звернення: 02.11.2020).
3. Про оплату праці [Електронний ресурс]: закон України від 24.03.95 р. № 108/95-ВР, із змінами і доповненнями. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр> (дата звернення: 02.11.2020).
4. Кулішов В.В. Мікроекономіка: Основи теорії і практикум: навч. посібник. Львів: «Магнолія плюс», 2004. – 332 с.
5. Науменко В.І. Словник термінів ринкової економіки. К., 1996. 272 с.
6. Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Держкомстату України від 13.01.2004 №5. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04> (дата звернення: 05.11.2020).
7. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата звернення: 05.11.2020).
8. Ковальов В.М. Економіка праці і соціально-трудові відносини: навчальний посібник. Мін-во освіти і науки України, Донбаська держ. машинобудівна академія. К.: ЦНЛ, 2006. 256 с.
9. Гаркавін, Р. Розрахунки з оплати праці. Київ: Школа бухгалтера, 2006. С. 7–9.
10. Бурденко, І.М. Виплати працівникам: облік, аудит і автоматизація. Суми: Університетська книга. 2009. 283 с.
11. Конституція України : офіц. текст. Київ : КМ, 2013. 96 с.
12. Господарський кодекс України № 436-IV від 15 січня 2003 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 13.11.2020).

13. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17> (дата звернення: 13.11.2020).

14. Цивільний кодекс України від 16.01.03 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 13.11.2020).

15. Про відпустки: Закон України від 15.11.96 р. №504/ 96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 13.11.2020).

16. Про охорону праці: Закон України у редакції від 21.11.02р. №229 - VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2694-12#Text> (дата звернення: 16.11.2020).

17. Про колективні договори та угоди: Закон України від 01.07.93 р. №3356 – XII, URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3356-12#Text> (дата звернення: 16.11.2020).

18. Річна інформація емітента цінних паперів (річний звіт) за 2019 рік. URL: <http://www.ukrniat.pat.ua/emitents/reports/year/2019> (дата звернення: 16.11.2020).

19. «ДП «Антонов». Військово-технічне співробітництво в авіаційній галузі: Центр досліджень армії, конверсії и розоруження. URL: <http://www.cacds.org.ua/ru/comments/356> (дата звернення: 19.11.2020).

20. Постанова Кабінету Міністрів України від 08.02.95 р. № 100 Порядок обчислення середньої заробітної плати, із змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF#Text> (дата звернення: 19.11.2020).

21. Про обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням: Постанова КМУ від 26.09.01 р. № 1266. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1266-2001-%D0%BF#Text> (дата звернення: 19.11.2020).

22. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 8.07.2010 р. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text> (дата звернення: 19.11.2020).
23. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення : навч. посіб. для внз. Київ: Центр учб. літ., 2014. 600 с.
24. Марченко Д. Автоматизація бухгалтерського обліку як джерело зростання його ефективності. *Актуальні проблеми економіки*. 2009. Вип. 6. С. 248–254.
25. Крутова А., Нестеренко О. Облік праці та її оплати в інформаційній системі підприємства торгівлі. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. 2015. Вип. 2. С. 174–187. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2015_2_16.
26. Осавелюк О.М Облік фінансових результатів підприємства. *Вісник студентського наукового товариства "ВАТ РА"*. Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. Вінниця: Редакційновидавничий відділ ВТЕІ КНТЕУ, 2019. Вип. 72. 318 с.
27. Паянок Т.М., Лаговський В.В., Краєвський В.М Аналітика та прогнозування соціально-економічних процесів і податкових надходжень: монографія. К.: ЦП "Компринт", 2019. 426 с.
28. Назарова Г.В., Мішина, С.В., Мішин О.Ю. Облік і аналіз персоналу: навчальний посібник. Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2017. 300 с.
29. Живко З.Б. Економічний аналіз розрахунків з оплати праці в системі безпеки підприємства. Москва: Проблеми науки. 2012. Вип. 9. С. 33—37.
30. Бараник З.П., Карабанова О.В. Чинники впливу на стан та розвиток трудового потенціалу України: статистичний аспект. *Статистика України*. 2016. Вип. 1. С. 42–49.
31. Партин Г.О. Управлінський облік: практикум. Львів: Львівська політехніка, 2017. 364 с.
32. Полуянова О.І., Роліна К.В. Напрямки аудиту розрахунків з оплати праці. Посібник вищого навчального закладу «Донецький Національний Технічний університет». 2011. 219 с.

33. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: навч. посіб., – 2-ге вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2007. 394 с.
34. Мурашко В.М., Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності: навчальний посібник; за ред. П.В. Мельника. Київ: ЦУЛ, 2003. 311 с.
35. Барышников Н. П. Организация и методика проведения общего аудита, 5-е изд. Москва: Информационно-издательский дом "Филинь", 2000. 656 с.
36. Дрокіна О.Е. Шляхи вдосконалення аудиту оплати праці. Київ: Управління розвитком. 2013. Вип. 15 (155) 2013. С. 103-104.
37. Давидов Г. М. Аудит : навч. посібн. 2-ге вид. К.: Знання, 2001. 363 с.
38. Баранов О. Удосконалення системи аудиту оплати праці: проблеми та шляхи вирішення. *Довідник економіста*. 2009. Вип. 10. С. 50–55.
39. Рогов К. Удосконалення організаційно-економічного механізму аудиту оплати праці. Україна: аспекти праці. 2009. Вип. 3. С.12–15.
40. Бикова Г. Виплати лікарняних працівнику підприємства. *Дебет – Кредит*. 2006. – №47. С. 33 – 35.
41. Боброва О. Г. Організація і стимулювання праці: навчально-методичний посіб. Мін-во освіти і науки України, КНЕУ ім. Вадима Гетьмана. – 2-ге вид., без змін. К. : КНЕУ, 2006. 145 с.
42. Верига Ю. А. Звітність підприємств : навчальний посіб. Мін-во освіти і науки України, *КНЕУ*. К. : КНЕУ, 2005. – 322 с.
43. Соломченко Д. Організація обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Вісник Київського інституту бізнесу та технологій*. 2008. Вип. 1. С.46–50.
44. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 15.11.2020).
45. Ткаченко, Н. М. Бухгалтерський та фінансовий облік на підприємствах України: Підручник для студентів – 6-те вид. К.: А.С.К., 2002. 784 с.
46. Косміна, Р. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік: навч. посіб. за ред. Ю.Д. Чацкіса. К.: Вид-во «Вища шк.», 2008. С. 23.

47. Лепьохіна, І. О. Теоретичні аспекти формування заробітної плати та її функції. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2011. Вип. 2 (56). С. 82-84.
48. Грішнова, П. Н. Економіка праці та соціально-трудова відносини: підручник. 3-тє вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2007. 559с.
49. Бурденко, І.М. Виплати працівникам: облік, аудит і автоматизація. Суми : Університетська книга. 2009. 283 с.
50. Слободяник Ю.Б. Державний аудит: Навч. Посібник. ФОП Наталуха А.С., 2015. 340 с.
51. Оспіщев В. Удосконалення обліку витрат виробництва в підприємствах ресторанного господарства. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. Вип. 3. С. 16-19.
52. Задорожний З.П. Проблеми обліку витрат на оплату праці в будівництві. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2004. Вип. 10. С.37-42.
53. Кочетков В.М., Омельченко О.В. Основи аналізу діяльності підприємства. К.: "Каравела". 2003. С. 96.
54. Линенко А.В. Сутність й аналіз трудового потенціалу підприємства за показниками ефективності його використання. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2008. Вип. 4. С. 111-116.

