

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ**

Кафедра аудиту, ревізії та аналізу

Ярмолюк Оксана Петрівна

ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА ПРАЦІ ТА ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ

Спеціальність 0.71 «Облік та оподаткування»

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем “магістр”

Студентка групи ОЕЕМ-21

Ярмолюк О.П.

Науковий керівник:

к.е.н., доц. Будник Л. А.

Робота допущена до захисту

“ ___ ” _____ 2018 р.

В.о. зав. кафедри

к.е.н., доцент Адамик О.В.

ТЕРНОПІЛЬ - 2018

АНОТАЦІЯ

Ярмолюк О.П. Економічна експертиза операцій з нарахування і виплати заробітної плати. – Рукопис.

Дослідження на здобуття освітньо - кваліфікаційного рівня «магістр» за спеціальністю 071 «Облік та оподаткування» – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2018 рік.

Досліджені організація та методика економічної експертизи операцій з нарахування і виплати заробітної плати.

В роботі дані пропозиції щодо вдосконалення організації та методики економічної експертизи операцій з нарахування і виплати заробітної плати. Визначені основні принципи, об'єкти і суб'єкти, джерела інформації економічної експертизи операцій з оплати праці.

ANNOTATION

Yarmolyuk O.P. Economic assessment of operations of calculation and payment of wages. - The manuscript.

Study on obtaining an educational qualification level "Master" in specialty 071 "Accounting and Taxation" - Ternopil National Economic University, Ternopil, 2018.

The organization and methods of economic examination of payroll and payrolls are investigated.

In the work there are presented suggestions for improving the organization and methods of economic examination of payroll accrual and payment operations. The basic principles, objects and subjects, sources of information of economic examination of wage transactions are determined.

ЗМІСТ

Вступ

Розділ 1. Оплата праці, як об'єкт економічної експертизи

1.1. Оцінка сучасного стану організації оплати праці

1.2. Системи та форми оплати праці, їх переваги і недоліки

1.3. Мета і завдання економічної експертизи оплати праці

Висновки до розділу 1

Розділ 2. Інформаційне забезпечення економічної експертизи

розрахунків з оплати праці

2.1. Інформаційна база економічної експертизи нарахування і виплати заробітної плати

2.2. Формування інформації про утриманні із заробітної плати

2.3. Організація обліку розрахунків з оплати праці в умовах використання комп'ютерних інформаційних технологій

Висновки до розділу 2

Розділ 3. Організація і методика економічної експертизи нарахування і виплати заробітної плати

3.1. Етапи економічної експертизи нарахування і виплати заробітної плати

3.2. Методика економічної експертизи праці та її оплати

3.3. Використання аналітичних процедур в ході експертного дослідження розрахунків з оплати праці

Висновки до розділу 3

Висновки

Список використаних джерел

Додатки

РОЗДІЛ 1.

ОПЛАТА ПРАЦІ, ЯК ОБ'ЄКТ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

1.1. Оцінка сучасного стану організації оплати праці

Виробництво продукту здійснюється завдяки застосуванню його факторів, до яких відноситься й праця . Вона приносить своєму власнику відповідний дохід – заробітну плату . В свою чергу праця – це ключовий елемент ринкової економічної системи, а ринок праці – є складовим елементом ринку ресурсів і з'ясування його функціонування та рівноваги має неабияке значення. Варто зазначити, що для виробництва продукту необхідно вирішити важливу суспільну проблему – поєднання засобів виробництва та власне праці у єдиному процесі .

На початкових стадіях розвитку суспільства засоби виробництва і праця поєднувались природним шляхом. Щоб мати знаряддя та засоби праці, працівник сам виробляв ці предмети, або купував їх на ринку. Проте поділ праці та виробництва призвели до того, що засоби виробництва та праці роз'єднались, відокремились один від одного. Але виробництво не може відбуватись, якщо засоби виробництва не поєднанні з працею. Історії відомі різні соціально – економічні форми такого поєднання такі , як наприклад: первісно – обштинна , рабовласницька ,феодальна , ринкова [4, с.57].

Ринкова система формує ринок праці , як соціально – економічну форму поєднання праці та засобів виробництва .

Праця – процес взаємодії людини з природою, коли людина пристосовує речовину природи до своїх потреб, виготовляючи життєві блага. Праця - це процес цілеспрямований та осмислений [4, с.59].

Структурними елементами праці є :

- кількість праці
- вид праці
- складність праці

- співвідношення творчих і механічних функцій
- напруга праці
- умови праці [20, с.27].

Ці всі елементи пов'язані не лише між собою, а й з структурними елементами робочої сили, до яких належать: витрати робочої сили, фах, кваліфікація, схильність до творчої чи механічної праці, фізичні можливості людини, стан здоров'я. Структурні елементи праці і робочої сили показано на рис. 1.1.

З'ясувавши суть праці, повернемося до питання про суть заробітної плати, адже в економічній літературі це питання є одним з дискусійних. Для більшості домогосподарств ставка заробітної плати – найважливіша ціна в економіці. Це головне джерело доходів. Відомо також, що в економічно розвинених країнах заробітна плата займає близько $\frac{3}{4}$ національного доходу [4, с.59]. Варто зазначити, що в світовій економічній науці існує розмаїття визначень суті заробітної плати.

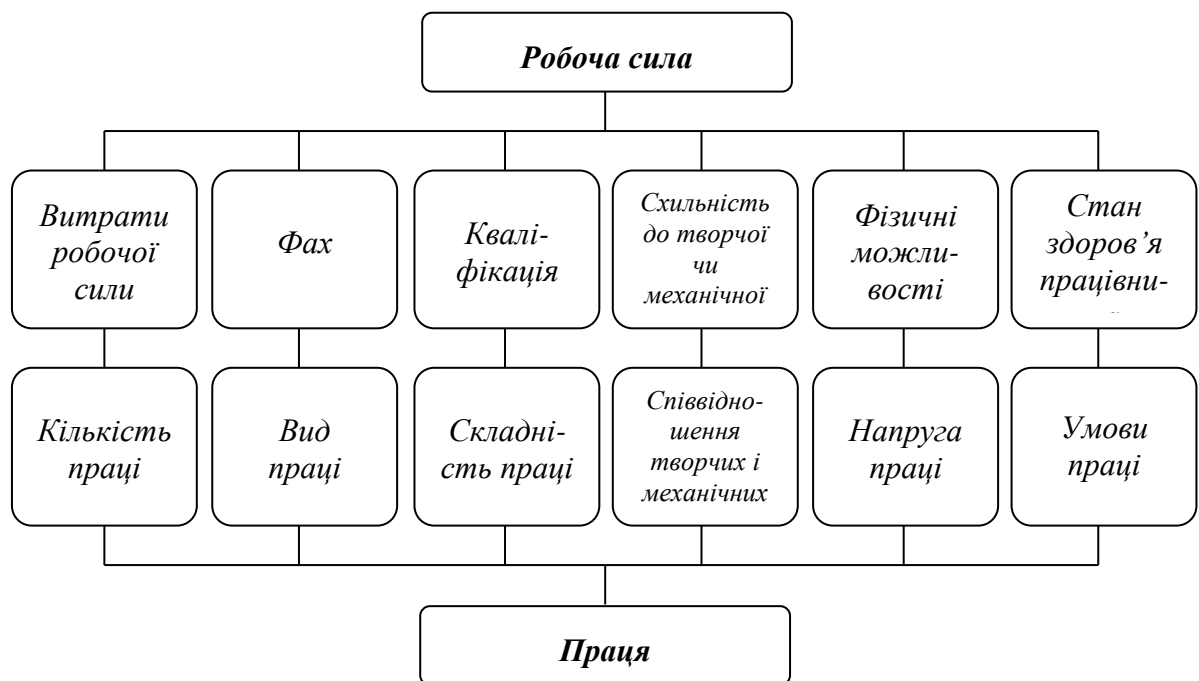


Рис. 1.1 Структурні елементи праці і робочої сили та їх взаємодія [30, с.27]

Що ж таке заробітна плата з точки зору працівника та працедавця? Насамперед зазначимо, що найманий робітник є власником єдиного товару – своєї робочої сили, який він продає роботодавцю і за який прагне одержати найбільшу ціну у формі заробітної плати, оскільки, нагадаємо, для нього це один з найбільших доходів. Роботодавець у свою чергу, купуючи цей товар, розглядає його як один з елементів витрат на робочу силу, а значить, прагнучи зменшити витрати, зменшуватиме заробітну плату. Тобто цілком природно, найманий робітник і роботодавець щодо заробітної плати мають на ринку праці протилежні цілі. Але природним це явище є тільки в період первинного нагромадження капіталу, коли підприємець будь-якою ціною прагне одержати найбільші прибутки і не зважає на стосунки з найманим робітником, які не рідко мають у таких умовах конфліктний характер [45, с.308].

Для цієї ситуації підходить дуже поширене визначення заробітної плати як частини доходу, який спрямований для індивідуального споживання. А заробітна плата конкретного працівника залежить від результатів затраченої ними праці, її кількості та якості з урахуванням наслідків господарської діяльності підприємства. Отже, з позиції роботодавця таке визначення цілком правильне, бо дає йому змогу встановити рівень заробітної плати на свій розсуд і у відповідності з його метою [66, с.186].

Але для того, щоб роботодавець став на позиції найманого робітника, а найманий робітник – на позиції роботодавця, необхідно, щоб між ними існували відносини соціального партнерства, які ґрунтуються на тому, що обидва партнери на ринку праці розуміють і враховують інтереси один одного. Таким чином, і робітник, і роботодавець в умовах соціального партнерства повинні розуміти заробітну плату, з одного боку, як винагороду, обчислену, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором, роботодавець, або уповноважений ним орган виплачує робітникові за виконану ним роботу чи надані послуги, а з другого – як перетворену форму

вартості і ціни робочої сили. Заробітна плата – це винагорода обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [29, с.239].

Винятково важлива роль заробітної плати в механізмі функціонування ринкової економіки зумовлена тим, що вона має виконувати принаймні п'ять основних функцій, а саме:

1. Джерела коштів для розширеного відтворення робочої сили (відтворювальна функція). Ця функція полягає у забезпеченні працівників та членів їхніх сімей необхідними життєвими благами для відновлення робочої сили, дня відтворення поколінь. Вона тісно пов'язана з особливостями державного регулювання заробітної плати і встановленням на державному рівні такого її мінімального розміру, який би забезпечував відтворення робочої сили.

2. Основної ланки мотивації високоефективної праці, встановлення безпосередньої залежності заробітної плати від кількості і якості праці кожного працівника, його трудового внеску (стимулююча функція).

3. Засобу перерозподілу робочої сили з урахуванням ринкової кон'юнктури (регулююча функція). Ця функція полягає у оптимізації розміщення робочої сили й за регіонами, галузями господарства, установами з урахуванням ринкової кон'юнктури. В ринкових умовах вища заробітна плата на ефективніших робочих місцях стимулює перехід сюди працівників із неефективних робочих місць.

4. Забезпечення соціальної справедливості, однакової винагороди за однакову працю (соціальна функція). Ця функція полягає у забезпеченні справедливості, по-перше, при розподілі доходу між найманими працівниками й власниками засобів виробництва, по-друге, при розподілі між найманими працівниками у відповідності з результатами їхнього трудового внеску, і, по-третє, при диференціації оплати праці різної якості та складності.

5. Формування платоспроможного попиту населення (узгоджувальна функція). Призначення цієї функції з узгодженні платоспроможного попиту, під яким розуміють форму виявлення потреб, забезпечених грошовими коштами покупців, і виробництва споживчих товарів та послуг - з іншого боку. Оскільки платоспроможний попит формується під дією двох основних факторів-потреб та доходів населення, то за допомогою заробітної плати в ринкових умовах установлюються пропорції між товарною пропозицією та попитом.

Отже, заробітна плата має бути водночас і «годувальницею», і «пряником», і «батогом», і «кермом». Ці функції заробітної плати тісно взаємопов'язані і лише за їхньої сукупної наявності досягається ефективна організація заробітної плати. Протиставлення, а тим більше гіпертрофія будь-якої з них сприяє, як свідчить і світовий, і вітчизняний досвід, кризовим явищам в економіці.

Заробітна плата „компенсує” муки праці. Проте, працедавця цікавить власне не праця, а її результати (кількісні і якісні), саме їх він оцінює заробітною платою.

Хоча на практиці заробітна плата може мати форму премії, гонорарів, комісійних винагород, місячних окладів, в економічній літературі термін «заробітна плата» використовується для позначення ставки заробітної плати в одиницю часу.

Диференціація заробітної плати залежно від трудового внеску працівника в результати діяльності підприємства, від змісту і умов праці, від місце положення підприємства, його галузевої належності. Цей принцип заснований на необхідності посилення матеріальної зацікавленості працівників у підвищенні кваліфікації, у виконанні більш складної роботи, забезпечення високої якості продукції. При цьому треба врахувати різницю у кількості матеріальних благ, необхідних для відтворення робочої сили в різних умовах праці, економічних та географічних умов життя.

Однакова оплата за однакову працю. В умовах ринкової економіки цей принцип слід трактувати, по - перше, як недопущення дискримінації в оплаті праці за статтю, віком, національністю тощо, і по-друге, як принцип справедливості при розподілі в середині підприємства, що передбачує адекватну оцінку праці через її оплату.

Варто зазначити, що розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства. Разом з тим розмір заробітної плати повинен бути таким, щоб робітник міг оновлювати свої фізичні сили, поповнювати професійні знання, підвищувати духовний та кваліфікаційний рівень, матеріально забезпечувати свою сім'ю тощо [57, с.33].

Отже, працівник повинен розуміти заробітну плату не тільки вузько – як грошові виплати, а й широко – як грошові та не грошові соціальні доплати та пільги (надання безплатних фізкультурно – оздоровчих, освітніх та інших послуг, подарунки членам сім'ї до свят тощо).

1.2. Системи та форми оплати праці, їх переваги і недоліки

Центральним поняттям організації оплати праці є визначення сфери застосування адекватних умовам підприємства систем та форм оплати за виконану роботу. Є дві основні системи оплати праці :

1. Почасова;
2. Відрядна.

Почасова оплата праці – це плата за відпрацьований час: чим більше годин працює робітник, тим вища його заробітна плата [57, с.34]. Така оплата праці провадиться за годинними або денними тарифними ставками із застосуванням нормативних завдань за місячними окладами. Варто зазначити, що ця система заробітної плати була історично першою. В період зародження ринкової економіки рівень продуктивності праці різних робітників відрізнявся мало оскільки – ручна праця нівелювала різницю у вмінні працівників. Тому встановлювалася почасова заробітна плата. Робочий день у той період продовжувався 12-14 годин [31, с. 347]. По мірі зростання продуктивності праці і обмеження тривалості робочого дня почали застосовувати відрядну заробітну плату.

Відрядна заробітна плата –це плата за кількість виконаної роботи. При такій системі оплати праці заробіток нараховувався за кількість вироблених одиниць товару. Тепер дохід найманого працівника залежав від ефективності його власної праці. За відрядної оплата праці провадиться за нормами та розцінками, встановленими відповідно до розгляду виконаних робіт. Присвоєний працівникові кваліфікаційний (тарифний) розряд є підставою для надання йому можливості виконувати роботу відповідної складності.

Але на різних стадіях розвитку ринкової економіки ще не раз повертались до почасової системи заробітної плати. Роль почасової оплати праці посилюється і сьогодні в умовах високоавтоматизованого виробництва, коли працівник перестає бути безпосереднім учасником виробництва, а

починає виконувати функції контролю та спостереження за виробничим процесом [25, с.155].

В першу чергу, варто зазначити, що тарифно-кваліфікаційні довідники об'єднані в єдиний тарифно - кваліфікаційний довідник робіт та професій працівників, являють собою збірники нормативних актів, які вміщують кваліфікаційні характеристики робіт та професій, згруповані в розділи по виробництвах і видах робіт.

В свою чергу єдиний тарифно – кваліфікаційний довідник служить для тарифікації робіт, присвоєння кваліфікаційних розрядів працівникам, а також для оформлення програм по підготовці та підвищенню кваліфікації працівників.

Тарифно – кваліфікаційні характеристики, які включені до єдиного тарифно–кваліфікаційного довідника, містять опис основних, найбільш поширених робіт по професіях працівників. Кожна з тарифно – кваліфікаційних характеристик складається з трьох розділів. В свою чергу, у першому розділі „Характеристика робіт” наведені характеристики тих з них, які повинен виконувати працівник даної кваліфікації. У другому розділі „Повинен знати” зазначається, що має знати робітник відповідної професії і розряду (кваліфікації) про технологію, обладнання, фізико – хімічні властивості матеріалів. У третьому розділі наведені приклади типових робіт, які повинен виконувати працівник даного розряду, що дозволяє точно і швидко визначити, до якого конкретного розряду слід віднести ту чи іншу роботу.

Кваліфікаційний довідник посад керівників, спеціалістів і службовців є нормативним документом, який вміщує загально галузеві кваліфікаційні характеристики.

У кваліфікаційних характеристиках зазначають посадові обов'язки, вимоги до знань, рівня і профілю підготовки керівників, спеціалістів, і службовців. Кваліфікаційні характеристики по кожній посаді складаються із трьох розділів:

- «Посадові обов'язки»
- «Повинен знати»
- «Кваліфікаційні вимоги»

Довідник, що розглядається призначається для застосування на підприємствах з метою забезпечення раціонального поділу праці, підбору, розстановки і використання кадрів, визначення посадових обов'язків кваліфікаційних вимог.

Одним з елементів тарифної системи, який регулює рівень заробітної плати залежно від кваліфікації і складності робіт, що ними виконуються, є тарифні сітки.

Останні являють собою шкалу кваліфікаційних розрядів і відповідних їм тарифних коефіцієнтів, за допомогою яких встановлюється безпосередня залежність заробітної плати робітників від їх кваліфікації.

Кваліфікаційний розряд певною мірою характеризує рівень кваліфікації працівника. Він залежить від ступеня складності, точності і відповідальності виконуваних ним робіт. Найпростіші роботи належать до першого (нижчого) розряду, а найскладніші – до найвищого. Відповідно працівники нижчого (початкового) рівня кваліфікації тарифікуються першим розрядом, а вищого – останнім розрядом [4, с.95]. Однак найточнішу уяву про співвідношення кваліфікаційного рівня працівників, віднесених до різних розрядів, дають тарифні коефіцієнти.

Кількість кваліфікаційних розрядів і коефіцієнтів визначається складністю виробництва і робіт, що виконується. У даний час на деяких підприємствах використовується шести розрядна тарифна сітка. Тарифні коефіцієнти показують, у скільки разів тарифні ставки другого і наступних розрядів сітки вищі від ставки першого розряду. Тарифний коефіцієнт першого розряду завжди дорівнює одиниці. Абсолютне і відносне зростання тарифних коефіцієнтів – це основа диференціації заробітної плати робітників залежно від тарифних розрядів. А що ж таке середній тарифний коефіцієнт?

Середній тарифний коефіцієнт – це середньозважена величина добутку чисельності погодинників певного розряду і відповідного тарифного коефіцієнта або добутку трудомісткості робіт по певному розряду і відповідного тарифного коефіцієнта для відрядників.

Середній тарифний коефіцієнт ($P_{сер}$) обчислюється за формулою:

$$P_{сер} = \frac{K_{сер} - K_{менш}}{K_{більш} - K_{сер}} + P_{менш}, \quad (1.1)$$

де $K_{менш}$, $K_{більш}$ – відповідно менший і більший із двох суміжних тарифних коефіцієнтів ;

$P_{менш}$ – менший із двох суміжних тарифних розрядів .

Важливими елементами тарифної системи є тарифні ставки. Тариф –це ставка оплати праці. Тарифні ставки встановлюють за кваліфікацію, робочий стаж. Важливе значення мають тарифні ставки першого розряду, які визначають мінімальну оплату праці працівників за виконання найпростіших робіт в одиницю робочого часу (годину, день, місяць). Тому розрізняють годинну, місячну, денну тарифні ставки. Перехід від тарифної ставки до денної та місячної здійснюється множенням годинної ставки на кількість годин та днів.

Мінімальна тарифна ставка або ставка першого розряду, на будь-якому підприємстві не може бути нижчою визначеної як державна гарантія.

На основі мінімальної тарифної ставки розробляється система встановлення тарифних ставок. Основним фактором їх встановлення є складність праці. Поряд з цим тарифні ставки диференціюються за професіями робітників, видами заробітної плати. Через диференціацію тарифних ставок за професіями робітників встановлюються вищі тарифні ставки в межах одного і того ж розряду для професій працівників, які виконують роботи підвищеної складності і відповідальності [21, с.279].

На деяких підприємствах здійснюють диференціацію тарифних ставок за формами заробітної плати. При цьому тарифні ставки для робітників –

відрядників встановлюються вищим, ніж для почасовиків того ж розряду з метою відшкодування додаткових витрат, пов'язаних з більшою інтенсивністю відрядних робіт .

Для оплати праці керівників , спеціалістів , службовців використовують посадові оклади . Їх розміри встановлюються залежно від посад, які займають керівники, спеціалісти та службовці, кваліфікації, умов праці, масштабів, складності виробництва, обсягів і складності робіт .

Варто зазначити , що одне з основних питань вдосконалення заробітної плати на сучасному етапі – подальший розвиток тарифної системи. Посідає питання, чи виконала тарифна система свою історичну місію, чи вона й у подальшому об'єктивно необхідна? Існує думка, що за умов ринкових відносин необхідність у тарифній системі відпала. Проте світовий досвід переконує, що і за ринкових умов необхідний універсальний регулятор, за допомогою якого можна об'єктивно виміряти, а отже, справедливо відшкодувати суспільно необхідні витрати праці у вигляді оплати. І дану роль може ефективно виконувати тарифна система (разом з так званою безтарифною системою, сутність якої буде викладено нижче), забезпечуючи реалізацію принципу рівної оплати за рівну працю .

З метою запобігання зрівнялівці розробляють додаткові умови диференціації нарахованої заробітної плати . Беруться до уваги якість роботи, виконання виробничих завдань, трудова дисципліна, взаємодопомога тощо .

Підсумовуючи, варто зауважити, що головна суть безтарифної системи оплати праці полягає у паюванні колективного заробітку за заздалегідь встановленими коефіцієнтами співвідношень в оцінці праці різної складності . Основним призначенням цієї системи є мотивація ефективної праці кожного індивідуума і колективу, як єдиного цілого. Адже заробіток кожного окремого працівника залежить від :

- кінцевих результатів колективної діяльності;
- встановленого працівникові коефіцієнта;

➤ особистого ставлення кожного працівника до своєї роботи.

Необхідно зазначити, що в період розвитку ринкової економіки найбільш розповсюдженою стала саме колективна форма заробітної плати. Адже умови виробництва вимагають колективної праці – в бригадах, групах тощо. Лише бригада в складі операторів, програмістів, технологів, контролерів могла обслуговувати автоматизоване виробництво з його комп'ютерною системою управління. Результативність праці кожного визначалась і визначається ефективністю праці бригади. Колективна оплата праці здійснюється, як правило в відрядній формі .

Акордна в свою чергу полягає в оплаті праці за виконання всього обсягу робіт у визначений час і виплаті щомісячних авансів в попередній період. Ця форма, зокрема, широко використовується в будівництві. Вона передбачає встановлення розцінки не за одиницю виконаної роботи, а відразу за весь обсяг робіт зі встановленням строку його виконання. Загалом серед відрядно – преміальних форм найбільш поширене преміювання за економію сировини, матеріалів, електроенергії, бережливе ставлення до інструментів та обладнання, підвищення продуктивності праці тощо; із форми колективного преміювання (що належить до безтарифної системи оплати праці) найбільш поширена форма – участі в розподілі прибутків. Остання полягає в тому, що працівникам частина заробітної плати виплачується акціями, облігаціями фірми, в якій вони працюють. Стаючи співвласниками підприємства, працівники одержують додатковий грошовий дохід у вигляді дивіденду чи проценту на облігацію. Як правило так розподіляються привілейовані акції. Ця форма оплати праці сьогодні одержала дуже широке розповсюдження. І зумовлено це насамперед тим, що існуючі форми оплати праці не викликають у працівників реальної зацікавленості у значних загальних результатах роботи підприємства. А справедливий і зрозумілий, на мій погляд, розподіл частини прибутку між власником підприємства, адміністрацією, спеціалістами і робітниками створює умови для хорошого психологічного клімату в колективі і процвітання підприємства.

Не варто забувати й про те, що важливу роль у формуванні оплати праці відіграє керівник підприємства, в тому числі й комунального, як комунальне підприємство по благоустрою. Він, тобто керівник, обирає систему і форму оплати праці, встановлює працівникам премії, винагороди, надбавки і доплати на умовах передбачених колективним договором . Джерелом коштів на оплату праці підприємств є частина доходу, одержаного в результаті їх діяльності, а для бюджетних організацій та установ – кошти, що виділяються з відповідних бюджетів, а також частина доходу, одержаної в результаті господарської діяльності та з інших джерел.

Розглядаючи системи та форми оплати праці з економічної точки зору важливо також виділити грошову , або номінальну, і реальну заробітну плату. Номінальна заробітна плата – це сума грошей, отриманих за годину, за день, тиждень тощо.

Реальна заробітна плата – це кількість товарів і послуг, які можна придбати за номінальну заробітну плату. Реальна заробітна плата – це „купівельна спроможність” номінальної заробітної плати.

Цілком очевидно, що реальна заробітна плата залежить від номінальної, а також цін на товари та послуги. Іншими словами реальна зарплата прямо пропорційна номінальній заробітній платі і обернено пропорційна рівню цін на предмети споживання та послуги.

Звичайно, підвищення номінальної заробітної плати повинно було б привести до зростання реальної, та слід звернути увагу на те, що номінальна та реальна заробітна плата не обов'язково змінюються в одному і тому ж напрямі.

Існує велика розбіжність між рівнями реальної заробітної плати окремих країн, регіонів, різних видів діяльності і індивідів. Загальний, або середній рівень заробітної плати, як і загальний рівень цін, є складним поняттям, яке включає широкий діапазон різних конкретних ставок заробітної плати .

На рівень заробітної плати впливає рівень номінальної заробітної плати, а також інфляція, яка веде до зростання цін . Величина номінальної заробітної плати визначається у першу чергу попитом і пропозицією на працю, станом ринку праці. Але в процес формування рівня заробітної плати втручаються інші фактори, які врешті решт призвели до зростання як номінальної так і реальної заробітної плати .

Одним з таких факторів є науково – технічний прогрес, який безпосередньо впливає на рівень заробітної плати . Він полягає у перекладанні функцій живої праці на засоби виробництва. Важливу фізичну роботу беруть на себе машини. Тому й не дивно, що обсяг живої праці в сучасному виробництві швидко скорочується, але зростає попит на висококваліфіковану працю .

Щоб підготувати такого працівника сьогодні необхідні значні витрати на навчання та це в свою чергу передбачає значне збільшення доходів працівника у вигляді номінальної заробітної плати.

Отже, є дві системи оплати праці: почасова і відрядна. Комунальне підприємство по благоустрою використовує переважно почасову форму оплати праці. Щодо форм, то використовуються: пряма почасова та почасова - преміальна. Під час формування преміальної системи пропонується прийняти такі положення: премія не повинна нараховуватись за результати і діяльність працівника, що є обов'язковими і оплачується в межах тарифної частини заробітної плати; незначне за розмірами, але широке за охопленням працівників і часте преміювання перетворюється в стабільну форму виплат і не є чинником – мотиватором .

1.3. Мета і завдання економічної експертизи оплати праці

В економічній літературі, поняття експертиза в багатьох випадках ототожнюють із судовою експертизою. Судова експертиза - це дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів досудового розслідування чи суду [54, с. 19].

Слід зазначити, що ревізія, аудит і судово-економічна експертиза, як діяльність по дослідженню первинних і зведених документів бухгалтерського обліку і звітності, істотно відрізняються один від одного, в першу чергу за програмними цілями їх проведення.

Для проведення судово-економічної експертизи призначається експерт-економіст - особа, що володіє спеціальними знаннями в галузі бухгалтерського обліку, аналізу, аудиту.

В даний час судово-економічні експертизи проводяться співробітниками експертно-криміналістичних підрозділів в системі правоохоронних органів, а також приватними експертами-економістами [23, с.56].

Розрахунки з працівниками були і залишаються найскладнішим ділянкою облікової роботи. А, отже, і проведення судово-економічної експертизи даної ділянки є, на наш погляд, найбільш трудомістким процесом.

Основним доходом більшості повнолітніх людей є заробітна плата. Іншими словами, кожному працівникові за його працю покладається винагороду в формі зарплати.

До складу зарплати (оплати праці) входять наступні елементи:

- винагороду за працю;
- компенсаційні виплати;
- стимулюючі виплати.

На розгляд судово-економічної експертизи заробітної плати можуть бути поставлені питання, пов'язані з дотриманням трудового законодавства і правильності розрахунку суми податкових платежів до бюджету за розрахунками з працівниками підприємства, а також невиклата заробітної плати в установлені законодавством терміни [9, с. 9].

Джерелами інформації для дослідження операцій з праці та заробітної плати є нормативно-правові документи, внутрішні нормативні документи, первинні документи, реєстри синтетичного і аналітичного обліку, фінансова звітність.

Документом, що визначає економічні, правові й організаційні основи оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах на підставі трудового договору з підприємствами, установами, організаціями всіх форм власності та господарювання, а також з окремими громадянами, є Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР [86]. Розмір заробітної плати залежить від складності й умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства. Згідно зі ст. 2 Закону «Про оплату праці», визначена структура заробітної плати: основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; інші заохочувальні й компенсаційні виплати.

В інструкції зі статистики заробітної плати подано детальний перелік найменувань виплат, які входять до фонду оплати праці, й виплат, які не належать до нього. Згідно із Законом України «Про колективні договори та угоди» договірне регулювання на виробничому рівні забезпечується колективним договором. Згідно з установчими документами, підприємство розробляє штатний розпис – внутрішній нормативний документ, у якому викладено перелік посад (професій), передбачених на підприємстві, із зазначенням їх посадових окладів. Правомірність наявності його на підприємстві зумовлена п. 3 ст. 64 ГКУ, згідно з якими підприємство самостійно визначає свою організаційну структуру, встановлює чисельність працівників і затверджує штатний розпис.

З урахуванням вище викладеного мінімальні рівні ставок та окладів працівників повинні виходити з мінімальної заробітної плати.

Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 06.12.2016 № 1774-VIII (Закон № 1774) викладено в новій редакції визначення поняття «мінімальна заробітна плата» в Кодексі законів про працю України (КЗпП) та Законі України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР. Так, мінімальна заробітна плата - це встановлений законом мінімальний розмір оплати праці за виконану працівником місячну (годинну) норму праці. Мінімальна заробітна плата встановлюється одночасно в місячному та погодинному розмірах. До 2017 року мінімальна зарплата визначалася як розмір зарплати за просту некваліфіковану працю, нижче якого не могла провадитися оплата. З 2017 року прив'язки до некваліфікованої праці визначення «мінімалки» не містить [67, с. 22].

Питання мінімальної заробітної плати багатовекторне. Термін «мінімальна заробітна плата» в нормативному полі України використовується найчастіше у сенсі:

1) гарантованого законом мінімуму при оплаті праці (згідно ст. 3 Закону України «Про оплату праці» від 24.03.95 р. № 108/95-ВР, а також ст.ст. 95, 2527 Кодексу законів про працю);

2) для порівняння і визначення потреби в проведенні індексації заробітної плати (згідно пункту 5 Порядку проведення індексації грошових доходів населення, затвердженого постановою КМУ від 17.07.2003 р. № 1078);

3) показника для визначення мінімального розміру статутного капіталу, наприклад - у розмірі 1250 мінімальних з– для публічного товариства – 1250 мінімальних заробітних плат, а для ТОВ – одна мінімальна заробітна плата в розмірі, що визначається на момент створення товариства та ін.

Необхідно відзначити, що з 1 січня 2010 року термін «мінімальна заробітна плата» вже застосовується не тільки до місяця, але й до години

відпрацьованого часу. Інформація про зміну мінімальної заробітної плати у 2014 – 2017 роках наведена в таблиці 1.1.

Одночасно мінімальна заробітна плата відіграє і негативну роль, зменшуючи зайнятість.

Таблиця 1.1.

Розміри мінімальної заробітної плати в період з 1.01.2014 р. по теперішній час

Період	Місячна мінімальна заробітна плата	Абсолютна динаміка	Відносна динаміка	Годинна мінімальна заробітна плата	Абсолютна динаміка	Відносна динаміка
01.01.2014 по 31.12.2014	1218 грн.	0	0,0%	7,30грн	0.00	0.0%
01.01.2015 по 31.08.2015	1218 грн.	0	0,0%	7,29грн	-0.01	-0.1%
01.09.2015 по 31.12.2015	1378 грн.	+160	13,1%	8,29грн	+1.00	+14.3%
01.01.2016 по 30.04.2016	1378 грн.	0	0,0%	8,29грн	0.00	0.0%
01.05.2016 по 30.11.2016	1450 грн.	+72	5,2%	8,69грн	+0.40	+5.0%
01.12.2016 по 31.12.2016	1600 грн.	+150	10,3%	9,59грн	+0.90	+11.3%
01.01.2017	3200 грн.	+1600	100%	19,34гр н	+9.75	+108.3%

Деякі економісти вважають, підвищення її рівня призводить до збільшення витрат на робочу силу і знижує ділову активність підприємців. У

результаті деякі низькооплачувані працівники, для допомоги яким і призначається цей мінімум, можуть взагалі залишитись без роботи.

В умовах ринкових відносин поставлено завдання дальшої активізації політики удосконалення оплати праці, недопущення зрівнялівки; забезпечення обґрунтованої диференціації в оплаті праці. У зв'язку з цим оплата праці повинна бути поставлена у залежність від конкретного внеску кожного працівника у кінцеві результати праці.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

Отже, заробітна плата – це дохід на фактор праці (робочої сили) при розподілі національного доходу, який виступає ринковою ціною праці. Заробітна плата має бути водночас і «годувальницею», і «пряником», і «батогом», і «кермом». Ці функції заробітної плати тісно взаємопов'язані і лише за їхньої сукупної наявності досягається ефективна організація заробітної плати. Протиставлення, а тим більше гіпертрофія будь-якої з них сприяє, як свідчить і світовий, і вітчизняний досвід, кризовим явищам в економіці.

Є дві основні системи оплати праці :

1. Почасова;
2. Відрядна.

Розрахунки з працівниками були і залишаються найскладнішим ділянкою облікової роботи. А, отже, і проведення економічної експертизи даної ділянки є, на наш погляд, найбільш трудомістким процесом. На розгляд судово-економічної експертизи заробітної плати можуть бути поставлені питання, пов'язані з дотриманням трудового законодавства і правильності розрахунку суми податкових платежів до бюджету за розрахунками з працівниками підприємства, а також невиклата заробітної плати в установлені законодавством терміни.

РОЗДІЛ 2

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

2.1. Інформаційна база економічної експертизи нарахування оплати праці

Процес економічної експертизи неможливий без відповідного інформаційного середовища, яке можна розподілити на такі складові: документальні джерела (первинні та зведені документи, реєстри кількісного та вартісного обліку), фактичні (інвентаризаційні дані), а також дані, що отримують за допомогою засобів автоматизації [94, с.112]. Інформаційна база економічної експертизи розрахунків з оплати праці формується за даними оперативного та бухгалтерського обліку.

Облік персоналу забезпечує інформацію про списковий склад у розрізі категорій, професій, кваліфікації, освіти, стажу роботи, віку, національності та інших показників. Аналіз даних про персонал дає можливість виявити основні кількісні та якісні характеристики трудового колективу, знайти резерви для подальшого поліпшення щодо чисельності та якості його складу, цілеспрямовано формувати команду управлінців та виконавців високого рівня, які здатні забезпечити успішне функціонування й тривале існування підприємства .

Особовий склад персоналу обліковується відділом кадрів, який фіксує його наявність, зміни у складі працівників та їх причини. Відділ кадрів відкриває особову справу на кожного працівника, веде облік приймання, переміщення та звільнення особового складу, оформляє надання відпусток, присвоєння кваліфікації, змін тарифних ставок і окладів та інші оперативні дані (дні народження, вихід на пенсію, наявність пільгових категорій працівників тощо). Такі дані відображаються в особових справах на основі

записів про приймання, переміщення чи звільнення, наказів і розпоряджень адміністрації та інших документів. Накази щодо руху персоналу обов'язково доводяться до відома працівників бухгалтерії, які ведуть облік розрахунків з оплати праці.

Документи обліку особового складу працівників використовуються не тільки відділом кадрів, але й іншими відділами і службами. Так, у бухгалтерії на підставі копій наказів відкриваються картки – довідки або особові рахунки на кожного працівника, прийнятого на роботу. Видаються розрахункові книжки, заноситься прізвище в табель. Приймаючи працівника на роботу з відповідним записом в його трудовій книжці адміністрація підприємства вступає, таким чином, із ним у трудові відносини, що зазначені Законом України «Про працю». Основним документом, що регулює ці відносини є колективний договір.

На комунальному підприємстві по благоустрою укладений достатньо повний і змістовний колективний договір, який забезпечує стабільні відносини між працівниками і роботодавцями, чітко визначає права та обов'язки сторін, є надійною правовою основою для створення належних умов праці, зокрема оплати праці.

Законодавчо встановлена тривалість участі працівників у процесі виробництва називається робочим часом. Одним із факторів росту продуктивності праці є раціональне використання і економія робочого часу. Робочий час можна вивчати за різними календарними періодами. У нормуванні робочий час вивчається протягом встановленої законодавством тривалості робочого дня. Склад робочого часу залежить від характеру трудового процесу, виду операції, типу виробництва.

У зміцненні трудової дисципліни та підвищенні продуктивності праці важливу роль відіграють контроль за своєчасністю явок на роботу, облік відпрацьованого часу.

Контроль за дотриманням розпорядку трудового дня здійснюється за допомогою табельного обліку і формалізується у вигляді табеля обліку використання робочого часу.

Табельний облік застосовують для аналізу і контролю за використанням робочого часу і станом трудової дисципліни. Дані табельного обліку використовують також для визначення заробітку працівників, які перебувають на погодинній оплаті праці, та окремих виплат іншим працівникам.

Табель є іменним списком усіх працівників відділу, служби та іншого структурного підрозділу установи з позначками проти кожного прізвища про використання робочого часу і ведеться окремо за категоріями, а в межах категорії працівників — за табельними номерами або в алфавітній послідовності. Табель містить відомості про прізвище, ім'я, по батькові працівника; табельний номер; кількість відпрацьованих годин і днів; години понаднормової роботи, запізнення і неявки, причини яких зашифровують умовними позначками. Значно спрощується табельний облік у разі реєстрації тільки відхилень від нормальної тривалості робочого дня (через хвороби, відрядження, прогули, простої, години понаднормової роботи тощо). Підставою для позначок у таблиці про час, невідпрацьований з поважних причин, є листки тимчасової непрацездатності, накази (розпорядження) про надання відпусток, посвідчення про відрядження та інші документи.

Табель відкривають щомісячно за 2 - 3 дні до початку розрахункового періоду на підставі табеля за минулий місяць із зазначенням прізвища, ім'я, по батькові, посади, табельного номера кожного працівника. Для обліку використання робочого часу застосовують табель П – 14, який веде уповноважена особа. Форми № П-12 та П-13 застосовують для обліку використання робочого часу всіх категорій працівників, для контролю за дотриманням працівниками встановленого режиму робочого часу. Форма П – 14 призначена тільки для обліку працівників з твердим місячним окладом чи ставкою.

Умовні позначення відпрацьованого часу, наведені на титульному аркуші форми № П-12, застосовують і під час заповнення форми № П-13, П-14.

Наприкінці місяця за табелем підраховують загальну кількість понад нормованих, неявки за причинами. Оформлений належно табель засвідчується підписами відповідальних осіб (начальником структурного підрозділу, табельником) і в установлений термін подається до облікової служби установи для нарахування заробітної плати [21, с.1385].

Правильність розрахунку заробітної плати багато в чому залежить від обліку відпрацьованого часу працівника. Робочим часом слід вважати період, коли працівник відповідно до трудового договору і правил внутрішнього розпорядку виконує свої трудові обов'язки і розпорядження роботодавця.

Контроль за своєчасною явкою працівників на роботу та її закінченням організовується за такими системами:

- картковою (з допомогою контрольного годинника, який на листку з табельним номером працівника пробиває час /години і хвилини);
- жетонною (з використанням жетонів із табельним номером працівника; при явці на роботу жетони навішуються на спеціальну дошку з табельними номерами або кидаються у ящик, після чого табельник дані про явку записує у табель використання робочого часу);
- перепустковою (шляхом здавання перепусток на початку зміни та отримання їх у кінці зміни від контролера);
- рапортно - відомістю (з використанням рапортів, табельних відомостей, отриманих від майстрів, і інших відповідальних осіб).

На досліджуваному підприємстві використовуються табельні відомості. Метою подібного контролю є виявлення неявок (запізнь, надурочної роботи), забезпечення точності фіксування робочого часу, що важливо для нарахування заробітної плати погодинникам.

Отже, відпрацьований час треба ретельно фіксувати в табелях, аналізувати втрати робочого часу та використовувати інформацію для

пошуків резервів підвищення продуктивності праці та зниження собівартості продукції.

Для забезпечення правильного нарахування заробітної плати необхідно точно обліковувати виробіток продукції або обсяг робіт, виконаних кожним працівником. Залежно від технології та організації виробництва застосовують пізні системи обліку продукції або виконання робіт.

Облік виробітку робітниками-відрядниками у промисловості здійснюють за типовими формами залежно від технологічного процесу виробництва, системи організації та оплати праці.

Первинними документами про виробіток є рапорти або відомості виробітку бригади. В них визначають прізвище, табельний номер робітника, розряд і кількість відпрацьованих годин. При розподілі бригадного заробітку враховують і коефіцієнт трудової участі (КТУ) кожного члена бригади.

Оплата працівникам часу, протягом якого вони не працювали (виконання державних або громадських обов'язків, оплата пільгових годин матерям для догляду за дітьми до одного року, доплата підліткам до середнього заробітку за скорочений робочий день, оплата чергових відпусток, тимчасової непрацездатності тощо), здійснюється за даними довідок-розрахунків та інших додаткових документів (наказів директора підприємства, лікарняних листків тощо).

Для нарахування основної заробітної плати працівникам з погодинною оплатою праці необхідні відомості про посадові оклади (штатний розклад), присвоєні розряди (накази), годинні тарифні ставки (тарифну сітку), а також дані табельного обліку відпрацьованого ними часу за відповідний період (місяць). Нарховують заробітну плату раз на місяць.

Крім первинних документів, для розрахунку заробітної плати потрібно враховувати нормативні акти, що регулюють нарахування заробітної плати на підприємствах і в установах різних профілів.

Дані аналітичного обліку відіграють важливу роль в управлінні виробничим процесом та його організації, характеризуючи розміщення та

склад персоналу за місцями його використання, відпрацьований і невідпрацьований час, обсяг наданих послуг, виконання норм виробітку, фонд заробітної плати і його структуру, динаміку заробітної плати за категоріями персоналу, місцями витрат, видами продукції і наданих послуг.

Для аналітичного обліку необхідно організувати документооборот таким чином, щоб первинні документи своєчасно надходили з підрозділів та служб підприємства на обробку. Якісне складання документів про невідпрацьований час забезпечує своєчасність і точність інформації, яка фіксується в аналітичному обліку. Завданням бухгалтерії є перевірка правильності даних у первинних документах з нарахування заробітної плати, документи щодо якої обробляються в певному порядку – за окремими підрозділами та службами; в підрозділах – за категоріями персоналу (робітники, спеціалісти, керівники); далі – за табельними номерами працівників, а їх дані враховуються при складанні розрахункових відомостей.

Розрахункові або розрахунково – платіжні відомості складають за кожною одиницею підприємства у розрізі категорій персоналу і табельних номерів працівників. Розрахункові відомості мають таку будову:

- у лівій частині вказується ідентифікаційний номер працівника, прізвище, ім'я, по – батькові, рік народження, кількість дітей та нарахування заробітної плати за окремими видами – нараховано погодинно, відрядникам, за надурочні, святкові дні чи години, пільгові години підлітків та матерів, що годують немовлят, премії за видами, гарантії та компенсації. Оскільки нарахувань за видами дуже багато, то в розрахунковій відомості відведено відповідну кількість граф для відображення даних та загальної суми нарахованої заробітної плати;

- у правій частині вказуються: утримання із заробітної плати, податок з доходів фізичних осіб, внески у фонди, за виконавчими листами, за заявами працівників та загальна сума утримань.

- в кінці відомості визначається сума до виплати (від суми нарахованої заробітної плати вираховується сума утримань).

У розрахунково – платіжній відомості, крім названих, є графа „розписка в отриманні грошей”, тому цей реєстр обліку є комбінованим, в якому сполучаються розрахункова і платіжна відомості. Розрахунково – платіжні відомості доцільно складати на підприємствах з обмеженою чисельністю працівників (до 200-300 осіб). Якщо їх чисельність перевищує 300 осіб, то доцільно складати два реєстри – розрахункову відомість і платіжну відомість на видачу заробітної плати [6, с.218].

Для складання розрахункових відомостей необхідно використовувати:

- таблиці обліку використання робочого часу (для розрахунку погодинної заробітної плати та інших доплат – надурочні, прості за час непрацездатності тощо);
- нагромаджувальні картки заробітної плати (для відрядників);
- довідки – розрахунки бухгалтерії (на додаткову заробітну плату);
- розрахункові відомості за минулий місяць (для розрахунку податку з доходів фізичних осіб);
- виконавчі листи (на утримання за рішенням судових органів);
- платіжні відомості (на видачу авансів);
- інші документи.

Кожний запис у розрахунковій відомості повинен бути обґрунтований первинними документами. Після її складання відкривають платіжну відомість, в яку переносять суму до видачі. Відомість містить такі дані: ідентифікаційний номер працівника, прізвище, ім'я, по батькові, суму до видачі, розписку особи про отримання грошей. На відомості є розпорядчий напис про видачу грошей та зазначена загальна сума до видачі. Її підписує керівник підприємства та головний бухгалтер, вказується строк виплати (протягом 3-х днів). Після його закінчення касир зобов'язаний перевірити підписи, суми виданої і невиданої (депонованої) заробітної плати, а проти прізвищ працівників, які не отримали заробітної плати, у графі підпис поставити штамп або записати «депоновано».

Касир закриває відомість підсумковим записом, зазначаючи яку суму видано і депоновано. Депоновані суми необхідно записати в реєстр депонованої заробітної плати, в якому зазначається табельний номер, найменування цеху (відділу), номер платіжної відомості, прізвище, ім'я, по батькові, дата виникнення заборгованості, сума, відмітка про списання (дата, № документа). Реєстр підписує касир та головний бухгалтер.

На суму виданої заробітної плати виписується випадковий касовий ордер з відображенням його у касовій книзі. Суми депонованої заробітної плати необхідно здати в банк для зарахування на поточний рахунок, при цьому в об'яві на внесення готівки вказується „депоновані суми”, що важливо для банку, оскільки він зобов'язаний цю суму видати клієнту на його вимогу.

Видача депонованої суми оформляється видатковим ордером із відображенням факту видачі в реєстрі депонованої заробітної плати (№ касового ордера, дата). Депонована заробітна плата зберігається протягом трьох років, після чого перераховується в бюджет. Для відображення операцій із перерахування заробітної плати та утримань з неї призначено рахунок 66 „Розрахунки за виплатами працівникам”.

Підставою для складання проводок з нарахування та утримання із заробітної плати служать підсумкові дані розрахункових відомостей в розрізі відділів тощо, які необхідно згрупувати в цілому по підприємству. Для цього складаються таблиці 1 і 2.

Таблиця 1 „Зведення даних за рахунками з робітниками і службовцями” характеризує розгорнуте сальдо (окремо за дебетом і кредитом) рахунка 66 на початок і кінець місяця, загальна сума нарахованої, сплаченої заробітної плати.

У таблиці 2 „Зведення заробітної плати за її складом і категоріями працівників” наводяться дані про нараховану заробітну плату за її складом (основна і додаткова) і категоріями працівників.

Вказані таблиці служать для контролю правильності записів у реєстрах обліку і Головній книзі та аналізу формування і використання фонду оплати праці.

Аналітичний та синтетичний облік передбачає оплату за невідпрацьований час і включає різноманітні види оплат:

1. Поєднання (суміщення) професій чи посад передбачається КЗпП України статтею 105, яка свідчить, що працівники, які суміщають на підприємстві разом з основною роботою, передбаченою трудовим договором, додаткову роботу за іншою професією (посадою) або виконують обов'язки тимчасово відсутнього працівника отримують доплату за поєднання професій (посад). Розмір доплат визначається на умовах, передбачених колективним договором.

2. Робота у святкові та неробочі дні оплачується подвійному розмірі:

а) погодинникам у розмірі погодинної чи денної ставки;

б) відрядникам за подвійними відрядними розцінками;

в) працівникам із місячним окладом у розмірі одинарної погодинної чи денної ставки понад оклад за умови, що робота у святковий чи неробочий день здійснювалась у межах місячної норми робочого часу, або в розмірі подвійної погодинної чи денної ставки за умови, що робота здійснювалась понад місячну норму (стаття 108).

3. Невиконання робіт, передбачених відрядним нарядом, не з вини працівника оплачується в частині виконаної роботи за існуючими нормами і розцінками. При невиконанні норм виробітку оплата проводиться за фактично виконану роботу, але місячна заробітна плата при цьому не може бути нижчою від установленого розряду (окладу). При невиконанні норм виробітку з вини працівника оплата здійснюється відповідно до обсягу і розцінок за фактично здійснену роботу (статті 109 і ПІ).

4. Оплата часу простою, допущеного не з вини працівника, передбачається в розмірі не нижчому від двох третин тарифної ставки (окладу) працівника. При цьому працівник повинен попередити власника

(майстра) про початок простою. При виникненні простою внаслідок ситуації, яка небезпечна для життя і здоров'я працівника чи осіб, що його оточують, а також в разі екологічної катастрофи за працівником зберігається середній заробіток за період такого простою за відсутності його провини. В інших випадках простої не оплачуються.

Встановлений у П(С)БО 26 «Виплати працівникам» порядок визнання окремих видів зобов'язань за виплатами працівникам на дату балансу (пункти 7-8, 11-12, 15, 16 та 31), міжнародна й вітчизняна практика обліку дозволяє запропонувати нові рахунки і субрахунки до Плану рахунків і внести певні зміни до методики обліку розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам (табл. 2.2).

Заробітну плату виплачують працівникам у терміни, встановлені колективним договором, але не рідше від двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів. У разі, коли день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, заробітна плата виплачується напередодні.

Під час кожної виплати заробітної плати працівнику повинно бути повідомлено такі дані стосовно оплачуваного періоду:

- загальна сума заробітної плати за видами виплат;
- розміри та підстави відрахувань і утримань із заробітної плати;
- сума заробітної плати, що підлягає виплаті.

Повністю заробітна плата повинна бути виплачена не пізніше від місяця, наступного за тим, у якому вона була нарахована. Заробітна плата працівникам за весь час щорічної відпустки виплачується не пізніше ніж за три дні до початку відпустки. Виплачуватися заробітна плата може в готівковій і безготівковій формах.

Підприємства та організації можуть виплачувати зарплату своїм працівникам не через касу, а перераховувати її на персональні карткові рахунки працівників у банку. Саме таку форму виплати обрали на комунальному підприємстві по благоустрою.

Така форма виплати зарплати є зручною та економічно вигідною і самому підприємству, і її працівникам. Підприємство у такий спосіб позбувається необхідності інкасації, уникає черг за зарплатою і не має зайвих витрат, пов'язаних з її виданням. Належні суми зарплати та інших виплат просто перераховують на персональні карткові рахунки кожного працівника, який використовує їх на свій розсуд:

- одержувати готівку через банкомат;
- розраховуватись за придбані товари або купувати іноземну валюту .

Отже, аналітичний та синтетичний облік відіграють важливу роль в управлінні виробничим процесом. Вони характеризують розміщення та склад персоналу за місцями його використання, відпрацьований та невідпрацьований час, фонд заробітної плати та його структуру тощо. Якісне складання документів на невідпрацьований час забезпечує своєчасність і точність інформації, яка фіксується в аналітичному обліку.

2.3. Формування інформації про утриманні із заробітної плати

З процесом нарахування і виплати заробітної плати пов'язана необхідність нарахувань відповідних сум, які підприємство розраховує виходячи з загального розміру виплат відповідним категоріям працівників і самостійно перераховує у вигляді податків та зборів так звані нарахування на заробітну плату, а також відрахувань, під якими розуміють суми, що утримуються і перераховуються підприємством і розраховуються, виходячи із сум доходу (заробітної плати) кожного працівника, так звані утримання із заробітної плати.

Законодавство України передбачає утримання із заробітної плати працівників підприємства частини коштів, що обумовлено системою оподаткування. Крім того здійснюють й інші утримання із заробітної плати (рис.2.2).

Склад платників, база обкладання, ставка, порядок стягування і перерахування, а також штрафні санкції визначенні по кожному податку й обов'язковому платежу відповідними законодавчими та нормативними документами.

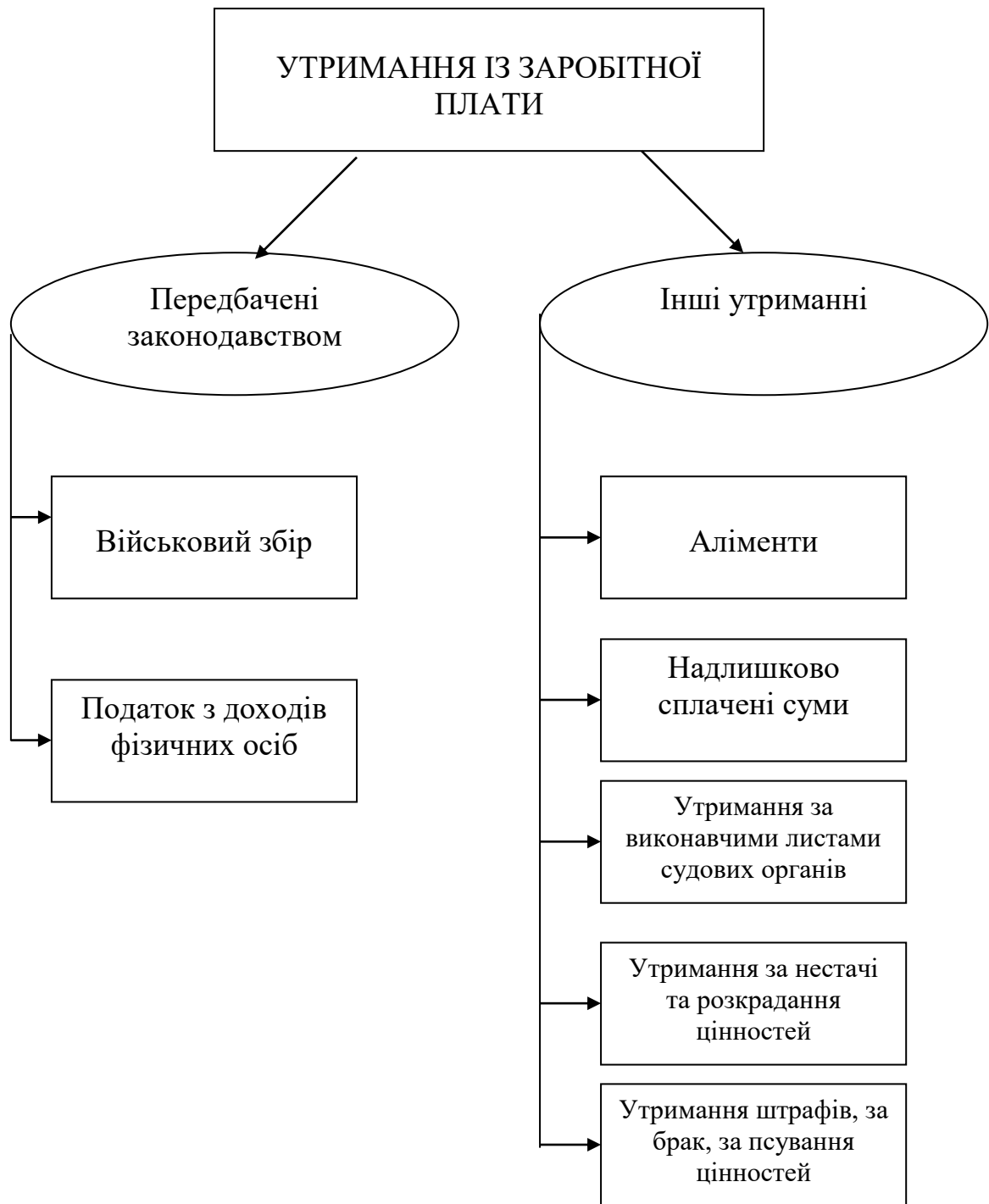


Рис. 2.2. Види утримань із заробітної плати

Підпунктом 164.2.1 п.164.2 ст.164 Податкового кодексу визначено, що доходи платника податку у вигляді заробітної плати (інші прирівняні до неї згідно з законодавством виплати, компенсації та винагороди), нараховані

(виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту) (далі-заробітна плата), включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу такого платника і оподатковуються за основною ставкою - 18% [78].

Крім того, ст.169 цього Кодексу передбачено право платників податку на застосування податкової соціальної пільги, яка надає змогу платникам податку на доходи фізичних осіб зменшити нарахований загальний місячний оподаткований дохід у вигляді заробітної плати. Сума податкової соціальної пільги, на яку зменшується заробітна плата, визначається як відсоток прожиткового мінімуму для працездатних осіб (у розрахунку на місяць), встановленого законом на 1 січня звітного податкового року, тобто протягом звітного податкового року розмір податкової соціальної пільги залишається незмінним.

Статтею 7 Закону про Держбюджет-2017 встановлено, що прожитковий мінімум для працездатних осіб на 01.01.2017р. становить 1600,00грн, отже, розмір «загальної» податкової соціальної пільги, на яку має право будь-який платник податку, становить 50% прожиткового мінімуму - 800,00 грн.

Податкова соціальна пільга для багатодітних платників податку- 800,00грн.

Розмір підвищених податкової соціальної пільги: 150% - 1 200,00 грн.; 200% - 1600,00 грн.

Граничний розмір доходу у вигляді заробітної плати, до якого можливе застосування податкової соціальної пільги - 2240,00 грн. (розмір ПМ×1,4 та округлений до найближчих 10грн), за винятком особливостей, встановлених ст.169 Податкового кодексу для багатодітних платників податку.

Податкова соціальна пільга застосовується з дня отримання роботодавцем заяви платника податку про застосування пільги та документів, що підтверджують таке право [78].

Уразі перевищення нарахованої місячної зарплати понад установлений Податковим кодексом розмір питання щодо надання податкової соціальної пільги не розглядається незалежно від категорії платника податку.

Крім податку на доходи фізичних осіб, Податковим кодексом передбачено тимчасово, до набрання чинності рішенням Верховної Ради про завершення реформи Збройних Сил України, справляння військового збору заставкою 1,5%, зокрема, з доходів у вигляді заробітної плати [78].

Нарахування, утримання та сплата (перерахування) податку на доходи фізичних осіб і військового збору до бюджетів здійснюються у порядку, встановленому ст.168 Податкового кодексу, тобто вони сплачуються (перераховуються) до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування податку та збору до бюджетів.

Якщо оподатковуваний дохід нараховується податковим агентом, але не виплачується (не надається) платнику податку, то податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, перераховується до бюджету податковим агентом у строки, встановлені Податковим кодексом для місячного податкового періоду.

Відповідальним за утримання, нарахування та сплату податку та збору із заробітної плати платника податку до бюджетів є податковий агент - роботодавець, який виплачує такі доходи на користь платника.

Крім виконання функції податкового агента при нарахуванні заробітної плати своїм працівникам, роботодавці незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або інших умовах, передбачених законодавством, чи за цивільно-правовими договорами, є платниками єдиного соціального внеску (п.1 частини першої ст.4 Закону про ЄСВ).

Базою нарахування єдиного внеску для роботодавців є сума нарахованої кожній застрахованій особі заробітної плати за видами виплат,

які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону про оплату праці, та сума винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами.

Єдиний внесок для роботодавців становить - 22% до бази нарахування єдиного внеску.

У разі якщо база нарахування єдиного соціального внеску не перевищує розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць (з 01.01.2017р. - 3200,00грн), за який отримано дохід, сума єдиного внеску розраховується як добуток розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід (прибуток), та ставки єдиного внеску. При нарахованні заробітної плати (доходів) фізичним особам з джерел не за основним місцем роботи ставка єдиного внеску (22 %) застосовується до визначеної бази нарахування незалежно від її розміру.

Нарахування єдиного соціального внеску здійснюється в межах максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, встановленої цим Законом, яка дорівнює 25 розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб на дату нарахування.

Максимальна величина бази нарахування ЄСВ

- з 01.01.2017р.- 40000 грн
- з 01.05.2017р.- 42100 грн
- з 01.12.2017р.- 44050 грн

Єдиний соціальний внесок нараховується на суми заробітної плати, не зменшені на суму відрахувань податків, інших обов'язкових платежів, що відповідно до закону сплачуються із зазначених сум, та на суми утримань, що здійснюються згідно із законом або за договорами позики, придбання товарів та виплат на інші цілі за дорученням отримувача.

Частиною другою ст.9 Закону про ЄСВ встановлено, що обчислення єдиного внеску здійснюється на підставі облікових та інших документів, відповідно до яких провадиться нарахування (обчислення) або які

підтверджують нарахування (обчислення) виплат (доходу), на які згідно із цим Законом нараховується єдиний внесок.

Єдиний внесок нараховується на суми, визначені базою нарахування, незалежно від джерел їх фінансування, форми, порядку, місця виплати та використання, а також від того, чи виплачено такі суми фактично після їх нарахування до сплати (додаток А).

Відповідно до частини восьмої ст.9 Закону про ЄСВ платники єдиного внеску - роботодавці зобов'язані сплачувати єдиний внесок, нарахований за календарний місяць, не пізніше 20 числа наступного місяця, крім гірничих підприємств, які зобов'язані сплачувати єдиний внесок, нарахований за календарний місяць, не пізніше 28 числа наступного місяця.

При цьому платники єдиного соціального внеску - роботодавці під час кожної виплати заробітної плати, на суми якої нараховується єдиний внесок, одночасно з виплатою зазначених сум зобов'язані сплачувати нарахований на ці виплати єдиний соціальний внесок у розмірі, встановленому для таких платників (авансові платежі). Винятком є випадки, коли внесок, нарахований на ці виплати, вже сплачено у строки, встановлені абзацом першим частини восьмої ст.9 Закону про ЄСВ, або за результатами звірення платника з фіскальним органом за платником визнано переплату єдиного внеску, сума якої перевищує суму внеску, що підлягає сплаті, або дорівнює їй. Кошти перераховуються одночасно з отриманням (перерахуванням) коштів на оплату праці, у тому числі в безготівковій чи натуральній формі. При цьому фактичним отриманням (перерахуванням) коштів на оплату праці (виплату доходу, грошового забезпечення) вважаються отримання відповідних сум готівкою, зарахування на рахунок одержувача, перерахування за дорученням одержувача на будь-які цілі, отримання товарів (послуг) або будь-яких інших матеріальних цінностей у рахунок зазначених виплат, фактичне здійснення з таких виплат відрахувань згідно із законодавством або виконавчими документами чи будь-яких інших відрахувань[93,с.499].

Періодом, за який платники єдиного внеску - роботодавці подають звітність до органу доходів і зборів (звітним періодом), є календарний місяць. Звіт з ЄСВ роботодавцями подається згідно з Порядком №435 за формою №Д4.

Профспілкові внески також належать до утримань із заробітної плати працівника. Порядок стягування профспілкових внесків регламентовано Законом України «Про професійні спілки, їх права і гарантії діяльності» від 15.09.1999 р. № 1045 – XIV, зі змінами та доповненнями.

Згідно із Законом профспілкові кошти формуються як за рахунок доходів працівників підприємства – членів профспілок, так і за рахунок коштів підприємств, установ, організацій. Як правило сума таких внесків становить 1% від нарахованої працівнику заробітної плати.

Для обліку сум профспілкових внесків у фінансовому обліку рекомендується використовувати субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» рахунка 68 «Розрахунки за іншими операціями». Утримання профспілкових внесків із заробітної плати працівників відображається в фінансовому обліку проводкою :

Дт 661 «Розрахунки за заробітною платою»

Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Створення профспілкових організацій спонукає підприємство до необхідності виконувати вище згаданий Закон, зокрема, забезпечувати гарантії діяльності профспілок. У регістрах фінансового обліку нарахування профспілкових сум, що підлягають сплаті, відображається такими записами. Підприємства, що використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами»:

Дт 84 «Інші операційні витрати»

Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності»

Кт 84 «Інші операційні витрати».

Отже, облік нарахувань і утримань із заробітної плати посідає особливе місце в роботі бухгалтерії кожного підприємства. Суми, які спрямовуються підприємством на оплату праці, так чи інакше є визначальною мірою для надходження податків і обов'язкових зборів (внесків) до бюджету та цільових фондів. Тому кожне підприємство має здійснювати нарахування відповідних сум на заробітну плату, та здійснювати відрахування, під якими розуміють суми, що утримуються і перераховуються підприємством і розраховуються, виходячи із сум доходу кожного працівника.

2.3. Організація обліку розрахунків з оплати праці в умовах використання комп'ютерних інформаційних технологій

В умовах жорсткої конкуренції між підприємствами більше шансів на перемогу має той, хто в будь-який момент може чітко уявити, які послуги мають найбільший попит і в якому обсязі слід здійснювати подальше їх виробництво або придбання.

Ефективне вирішення цих питань при великому обсязі інформації неможливе без виконання комп'ютерних систем автоматизації оперативного і фінансового обліку.

На відміну від облікових програм, які здебільшого забезпечують складання звітності, системи оперативного та управлінського обліку – це інструмент комп'ютеризації фінансового і управлінського обліку підприємства, що й намагається зробити підприємство.

Сучасна комп'ютерна форма фінансового обліку базується на використанні персональних комп'ютерів та обчислювальних мережах.

Застосування комп'ютерів дозволило автоматизувати робоче місце бухгалтера і підняти на новий рівень процес реєстрації господарських операцій.

Бухгалтер працює з машиною в діалоговому режимі, використовує зворотній зв'язок в процесі обробки інформації і отримання відповідних вихідних документів.

Єдність інформаційної бази і повний автоматизований технологічний процес забезпечується за рахунок одноразового введення інформації, інтеграція обробки даних первинного обліку і адаптованість програмного забезпечення до задач користувачів досягається шляхом застосування різних комп'ютерних програм. Технологічний процес обробки даних при комп'ютерній формі обліку можна поділити на три етапи. Початковим етапом облікового процесу є збирання і реєстрація первинних даних для обробки на комп'ютері.

На другому етапі проводиться формування масивів облікових даних на електронних носіях, журналу господарських операцій, структури синтетичних і аналітичних рахунків, довідників аналітичних об'єктів тощо. Одночасно здійснюється контроль процесу, обробка інформації, записаної в масивах облікових даних.

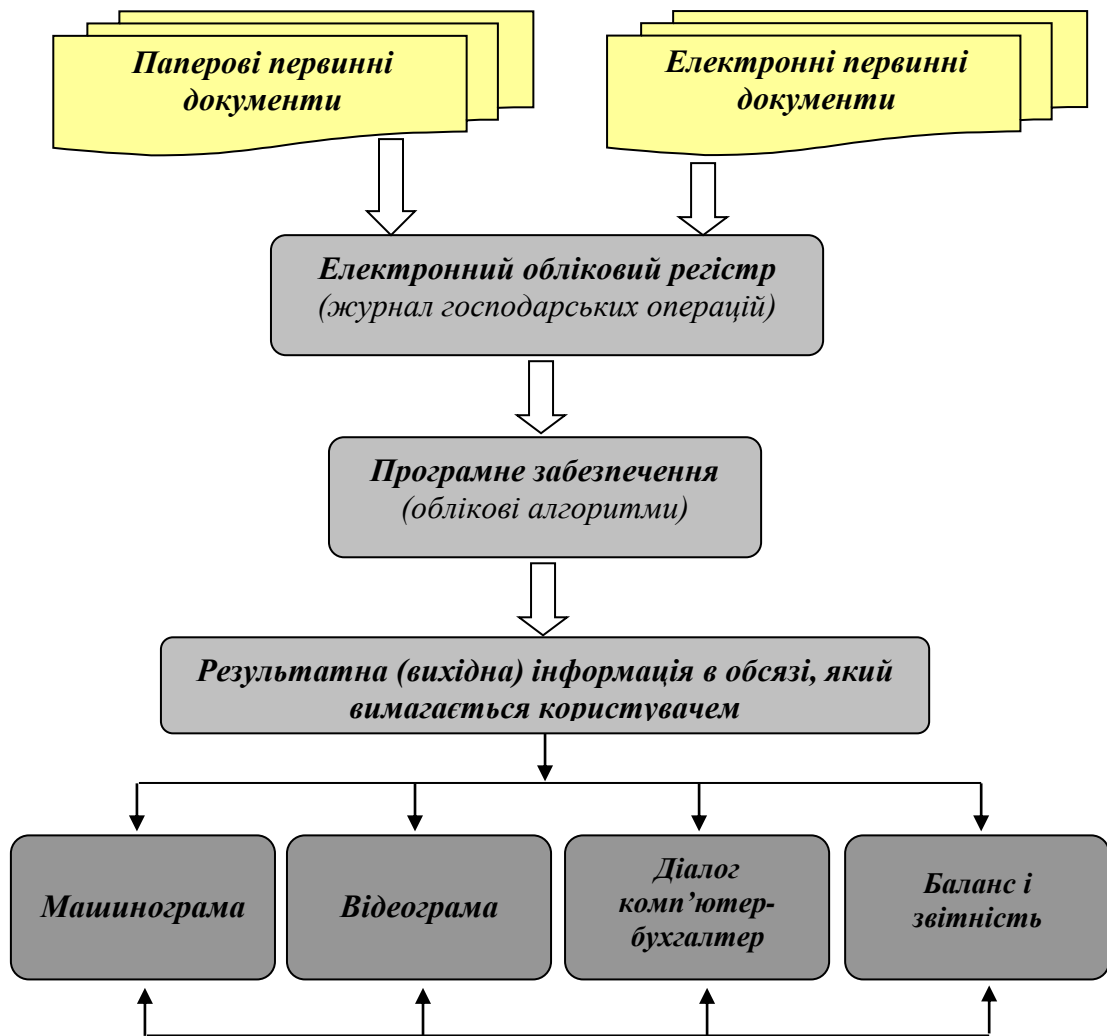
Заключним етапом процесу є тримання результатів за звітний період за запитом користувача або у вигляді реєстрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок з фінансових розрахунків або відображенням на екрані дисплею потрібної інформації [1, с.348].

Таким чином, комп'ютерна система обліку – це вдале поєднання професійних якостей і функцій користувача з інтелектуальними можливостями комп'ютерів, які дають можливість отримати необхідну для управління і оперативного контролю інформацію.

Порядок введення облікових записів при комп'ютерній формі обліку наведений на рис. (див. рис.2.4).

При комп'ютерній формі обліку оборотна відомість формується на підставі записів про фінансові операції в Журналі господарських операцій, тому бухгалтер не має проміжних підсумків роботи над нею, які можуть бути необхідними для складання звітності і аналізу діяльності підприємства .

В результаті цього єдиний процес фінансової роботи поділився на дві задачі, що вирішуються окремо одна від одної. З однієї сторони, по всіх операціях складається баланс, з іншої сторони, за деякими даними складається звітність. В результаті виділення проблеми складання звітності з єдиного облікового процесу в самостійну задачу зросла імовірність виникнення помилок у звітності. Помилки можуть виникнути, зокрема, внаслідок включення в той чи інший звіт не всіх сум окремих операцій, які повинні бути в ньому враховані.



Умовні позначення: запис 

Рис.2.4. Комп'ютерна форма обліку [37, с.57].

Лише за умови глибокого організаційного підходу вдається подолати консерватизм і нечіткий розподіл апарату бухгалтерії, нечіткий розподіл виконуваних обов'язків та дублювання в роботі, а отже, підвищити рівень організації праці бухгалтерів на підприємствах. Саме організаційний принцип дає змогу виявити шляхи вдосконалення обліку використання робочого часу і виробітку кожним окремим працівником даного підприємства.

Але цю проблему можна вирішити. Річ в тому, що при комп'ютерній формі обліку ключовим моментом, який формує як вигляд регістрів, так і

послідовність облікових записів, є алгоритм, конкретну програмне забезпечення.

Тому якість та безпомилковість звітної інформації залежить від ретельності та якості реалізації облікових процедур програмістами.

АРМ з обліку праці та заробітної плати накопичує формування набору електронних реєстрів, передбачає розв'язання реєстрів, передбачає розв'язання великого кола завдань з розрахунку всіх видів нарахувань та утримань із заробітної плати, зі складання розрахунково-платіжної документації, довідок тощо.

Головним завданням при автоматичному оформленні розрахунково – платіжної документації є обчислення суми нарахованої заробітної плати (сума утримань із заробітної плати) за такими ознаками: табельний номер, структурний підрозділ, категорія персоналу, напрямок витрат тощо. Крім того, за табельним номером нараховується сума до оплати (або сума боргу), яка належить працівникові.

Зауважимо, що при формуванні розрахунково – платіжної документації обов'язково наприкінці місяця друкуються розрахункова і платіжна відомості. Для відображення в автоматизованому обліку виплати заробітної плати призначений однойменний документ Виплата ЗП. Цей документ не тільки формує платіжні відомості, а й створює фінансові проведення, що відображають факт виплати заробітної платні співробітникам.

Діалогову форму документа починають заповнювати з вибору періоду, за який виплачуватимуть зарплатню. Далі зазначають вид виплати (тут можливі три варіанти: Основна заробітна плата, Аванс і Внесення залишків), а також рахунки обліку оплати праці.

Для завдання відсотка від суми до видачі, що заплановано виплатити, призначений реквізит Відсоток виплати.

Значення реквізиту Каса потрібно вибрати з довідника Рахунки нашої фірми, воно повинно відповідати касі організації, через яку виплачують зарплатню.

Табличну частину документа можна заповнити автоматично за допомогою кнопки Заповнити.

У випадку автоматичного заповнювання для документів з видом виплати Аванс або Внесення залишків потрібно вибрати один із документів Нарахування заробітної плати, на підставі якого заповнюватиметься таблична частина нашого документа .

Для вибору будуть запропоновані всі документи Нарахування, що мають також значення реквізиту Вид виплати і введені в поточному місяці.

Якщо ж у документі Виплата заробітної плати /Виплата і введені у поточному місяці якщо ж у документі Виплата заробітної плати / задано як Основна з/п, то під час його автоматичного заповнення таблична частина заповниться значеннями поточного сальдо взаємо розрахунків зі співробітниками (тобто враховано заборгованість з зарплатні або переплата. Що була в попередніх місяцях).

За допомогою кнопки Друкувати отримують друковану форму платіжної відомості для виплати заробітної платні.

Крім того, потрібно оформити також видатковий касовий ордер на суму виплаченої згідно з платіжною відомістю заробітної платні. Без цього ордера автоматично не сформується звіт за формою 1ДФ.

Дані про розрахунки зі співробітниками з оплати праці можна отримати, використавши стандартні звіти.

Зокрема, звіт Аналіз рахунка за субконто для рахунка 66 дасть змогу отримати щодо кожного співробітника інформацію про суму нарахованої зарплатні, стягнені податки і суму до виплати.

Для цього треба під час налаштування параметрів звіту вибрати період звітності, рахунок 66 у полі Рахунок , для реквізиту Вид субконто 1 задати значення Співробітники, а для реквізиту Вид субконто 2 –Місяць нарахування зарплатні; для обох видів субконто вибрати прапорець Розгортати. Наслідком цих дій буде звіт.

Загальні цифри, що відображають загальний стан розрахунків зі співробітниками з заробітної платні за певний період, можна побачити, сформувавши за цей певний період стандартний звіт Оборотно – сальдова відомість. Рядок для рахунка 66 „Розрахунки за виплатами працівникам” міститиме необхідні дані.

Отримана в результаті автоматизованого розв’язування даної задачі інформація використовується для прийняття управлінських рішень з добору на підприємстві спеціалістів; поліпшення якісного складу керівних працівників і спеціалістів за посадами.

Отже, розглянуте АРМ здійснює первинне узагальнення даних та призначені для автоматизації обробки інформації, що надають первинні документи.

Їх функціонування дозволяє охопити найбільш трудомісткі операції з реєстрації первинної інформації в цехах, на складах та інших підрозділах підприємства.

Форми обліку, що передбачають застосування комп’ютерів, дозволяють ефективно задовольнити вимоги розподілу облікової праці, аналітичності та оперативності . При повній комп’ютеризації господарської діяльності підприємства поняття форми обліку переходить в поняття системи обліку, що має наступні характерні ознаки (рис.2.5).

Рис. 2.5. Основні принципи комп'ютерної системи обліку [27, с.114].

Отже, використання комп'ютерних програм – єдиний шлях для ведення обліку в умовах комп'ютерних технологій.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

Інформаційна база економічної експертизи формується за даними оперативного та бухгалтерського обліку. Облік персоналу забезпечує інформацію про списковий склад у розрізі категорій, професій, кваліфікації, освіти, стажу роботи, віку, національності та інших показників. Аналіз даних про персонал дає можливість виявити основні кількісні та якісні характеристики трудового колективу, знайти резерви для подальшого поліпшення щодо чисельності та якості його складу, цілеспрямовано формувати команду управлінців та виконавців високого рівня, які здатні забезпечити успішне функціонування й тривале існування підприємства .

Процес формування звітної інформації про розрахунки з оплати праці залежить від стану нормування праці, застосовуваних систем оплати та стимулювання праці й інших елементів загального механізму організації оплати праці на окремому підприємстві.

Удосконалення методики та організації обліку розрахунків з оплати праці передбачає їх узгодження з нормами П(С)БО 26 «Виплати працівникам», трудового й податкового законодавства та міжнародною практикою формування звітної інформації про поточні, довгострокові виплати працівникам і їх забезпечення. Кожна із категорій виплат має специфічні характеристики, що потребує різного порядку їх визнання, оцінки й обліку в системі запропонованих рахунків і субрахунків синтетичного та аналітичного обліку.

Організаційні аспекти процесу формування звітної інформації про розрахунки з оплати праці потребують їх узгодженості з сучасними вимогами стосовно документального оформлення обліку робочого часу та контролю точності розрахунку окремих виплат працівникам. Ефективне вирішення цих питань при великому обсязі інформації неможливе без виконання комп'ютерних систем автоматизації управлінського і фінансового обліку.

Форми обліку, що передбачають застосування комп'ютерів, дозволяють ефективно задовольнити вимоги розподілу облікової праці, аналітичності та оперативності. При повній комп'ютеризації господарської діяльності підприємства поняття форми обліку переходить в поняття системи обліку.

РОЗДІЛ 3.

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА ПРАЦІ ТА ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ

3.1. Етапи економічної експертизи нарахування і виплати заробітної плати

Основними завданнями, які вирішуються у процесі економічної експертизи операцій, пов'язаних з розрахунками з оплати праці, є:

- перевірка правильності встановлення тарифних ставок та окладів робітникам підприємств, установ та організацій;
- перевірка стану розрахунків з оплати праці;
- контроль за правильністю визначення заробітку робітників, які перебувають на почасовій оплаті праці;
- перевірка законності та правильності нарахування виплат та утримань із заробітної плати, а також порядку нарахування працівниками внесків у державні цільові фонди;
- перевірка та підтвердження достовірності розрахункових та платіжних відомостей із заробітної плати;
- установлення причин, що сприяли вчиненню корисливих зловживань.

В процесі проведення судово-економічної експертизи важливим об'єктом є нанесені збитки в результаті правопорушень у оплаті праці, виявлені в результаті перевірки державними контролюючими органами, їх обґрунтованість і відповідальні особи.

Економічна експертиза – це процес, який складається з відповідних етапів. Під процесом розуміють певну узгоджену послідовність виконання визначених дій для досягнення поставленої мети.

Доцільно розглянути окремо послідовність проведення судово-економічної експертизи операцій щодо розрахунків по оплаті праці, оскільки

вона має особливості, пов'язані з процесуальним характером такої експертизи.

При підготовці до призначення судово-економічної експертизи і формулюванні питань слідчий повинен зібрати і потім разом з постановою про призначення експертизи представити експерту матеріали, які є об'єктами експертизи: а) первинні і зведені бухгалтерські документи; б) облікові реєстри; в) документи бухгалтерської звітності; г) акти раніше проведених ревізій; д) протоколи вилучення та огляду документів; е) протоколи виїмки та обшуків; ж) протоколи допитів обвинувачених і свідків, а також очних ставок, в яких висвітлюють досліджувані господарські операції; з) постанову про залучення до справи документів; і) висновки експертів інших спеціальностей.

Судово-економічна експертиза вважається призначеною з дня винесення відповідного визначення судом або постанови судді, особи, що проводила дізнання, слідчого або прокурора.

Визнавши необхідність проведення судово-економічної експертизи, слідчий виносить постанову, де вказується:

- підстава для призначення судово-економічної експертизи;
- дата і місце винесення постанови;
- прізвище, ім'я та по батькові експерта-економіста, його посаду й найменування експертної установи, де проводитиметься судово-економічна експертиза;
- питання до експерта-економіста;
- матеріали, надані експерту-економісту [69, с.324].

На третій стадії експерт-економіст формально фіксує отримані результати, тобто, складає письмовий висновок і засвідчує його своїм підписом, а потім передає його слідчому. Крім того, на даній стадії можуть бути розроблені пропозиції по профілактиці правопорушень, встановлених експертизою.

Якщо питання, поставлені на розгляд експерту, виходять за межі його компетенції або якщо наданих йому матеріалів недостатньо для вирішення поставленого питання, а витребувані додаткові матеріали не були одержані, експерт у письмовій формі повідомляє орган, який призначив експертизу, про неможливість складання висновку.

Таким чином, порядок проведення судово-економічної експертизи, зокрема, операцій з розрахунків за виплатами працівникам, починається з дня винесення постанови судом або слідчим і закінчується складанням висновку експерта-економіста за матеріалами справи.

Отже, організована належним чином економічна експертиза дозволяє не лише виявляти та усувати проблеми, а й забезпечує передумови для недопущення їх у майбутньому.

3.2. Методика економічної експертизи праці та її оплати

На розгляд експертизи можуть бути поставлені питання, пов'язані з дотриманням трудового законодавства і правильністю розрахунку суми податкових платежів до бюджету за розрахунками з працівниками підприємства.

Перевірка арифметичних розрахунків клієнта (перерахунок) використовується для підтвердження достовірності арифметичних підрахунків сум з оплати праці персоналу і точності відображення їх у бухгалтерських записах. Перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій дозволяє здійснювати контроль над обліковими роботами, виконаними бухгалтерією, і кореспонденцією рахунків по оплаті праці.

Підтвердження використовується для отримання інформації про реальність залишків на рахунках розрахунків з оплати праці, з бюджетом та позабюджетними фондами. Усне опитування застосовується в ході отримання відповідей при попередній оцінці стану обліку розрахунків з персоналом з оплати праці, а також в процесі їх перевірки, при уточненні у фахівців окремих здійснених господарських операцій, що викликають сумнів [94, с.111].

Перевірка документів дозволяє переконатися в реальності певного документа. Вибираються певні записи в бухгалтерському обліку з урахуванням поставлених перед експертом питань, і простежується відображення операцій в обліку аж до того первинного документа, який повинен підтверджувати реальність і доцільність виконання цієї операції.

Відстеження використовується при вивченні кредитових оборотів за аналітичними рахунками, відомостями, звітам, синтетичними рахунками, відбитим у Головній книзі; при цьому звертають увагу на нетипові кореспонденції рахунків. Аналітичні процедури застосовуються при зіставленні фонду заробітної плати звітного періоду з даними попередніх

періодів, аналізі динаміки заробітної плати по кожному працівнику організації, оцінці зміни заборгованості перед персоналом, в тому числі простроченої.

У числі розрахунково-аналітичних прийомів експерти використовуються методи арифметичної перевірки документів або розрахунків та економічного аналізу [28, с.69].

При погодинній формі оплати праці важливо перевірити правильність застосування тарифної ставки (окладу). Тарифні ставки (оклади) повинні бути затверджені керівником організації і оформлені у вигляді штатного розкладу, яке є важливим елементом внутрішнього контролю. Штатний розклад затверджується керівником організації за погодженням з профспілковим комітетом. Підприємства, крім бюджетних, мають право самостійно визначати тарифи, посадові оклади, премії, надбавки та інші виплати за умови, що заробітна плата не повинна бути нижче встановленого мінімального розміру заробітної плати.

Якщо на підприємстві використовується відрядна форма оплати праці, то заробітна плата працівника нараховується на підставі нарядів або інших документів на виконанні протягом місяця роботи відповідно до затверджених норм виробітку і розцінок. У цьому випадку перевіряється наявність нарядів, підписаних посадовими особами, які призначаються наказом (розпорядженням) керівника організації. При відрядній оплаті праці перевіряється відповідність виконання кількісних і якісних показників роботи, а також правильність застосування норм і розцінок. Окремі підприємства використовують оплату праці за кінцевим результатом (у відсотках від отриманих доходу або прибутку).

Праця працівників, з якими укладено договори цивільно-правового характеру, оплачується на умовах, передбачених цими договорами і кошторисами, доданими до них. Роботи, виконані за договорами, оплачуються на підставі актів прийому виконаних робіт. Тут перевіряється відповідність нарахованих сум договірної вартості робіт (послуг).

При перевірці нарахованої заробітної плати за конкретним співробітником слід звернути увагу на те, в якій сфері працює цей співробітник: у виробничій або невиробничій. Якщо він працює в невиробничій сфері, то його заробітна плата відноситься на відповідні джерела фінансування. Заробітна плата, нарахована працівникам виробничої сфери і пов'язана з певними видами робіт, відноситься на відповідні рахунки обліку витрат за цими видами робіт[22, с.104].

Джерелами інформації для перевірки правильності розрахунку суми нарахованої та виплаченої заробітної плати служать накази керівника, штатний розпис, таблиць обліку робочого часу, наряди на виконання робіт, заяви працівників тощо.

При виявленні невідповідності експерт в робочих документах повинен показати суми відхилень і причини їх утворення.

Розрахунково-платіжні та платіжні відомості доцільно піддати арифметичній перевірці, що дозволить виявити можливе завищення підсумкових сум у відомостях при правильному підрахунку підсумків по окремо взятих співробітникам. Такого роду порушення можуть призвести не тільки до завищення витрат на оплату праці, а й до присвоєння грошових коштів.

На початку перевірки слід звернути увагу на документальне оформлення трудових відносин з працівниками підприємства. Взаємовідносини між працівником і підприємством регулюється Кодексом законів про працю. В рамках цього документа трудові відносини можуть бути оформлені одним з трьох основних способів: 1) колективним договором, 2) трудовим договором або 3) договором цивільно-правового характеру. Експерт повинен перевірити наявність усіх документів, трудових договорів та договорів цивільно-правового характеру. Кожен з них перевіряється по суті, тобто зміст документа на відповідність законодавству і внутрішнім документам підприємства.

При перевірці документального оформлення трудових відносин необхідно звернути увагу на наявність трудових договорів, підписаних сторонами і завірених печаткою підприємства, а так само первинних документів-наказів, якими повинні оформлятися прийом на роботу, переведення співробітника з одного структурного підрозділу в інше, надання працівникові відпустки, звільнення з роботи. На кожного працівника заводять особову картку і відкривають особовий рахунок. Слід звернути увагу на те, що первинні документи повинні відповідати уніфікованим формам. Застосування бланків застарілих і довільних форм не допускається.

При перевірці документального оформлення розрахунків з оплати праці необхідно вивчити наявність і достовірність первинних документів, правильність заповнення, відповідність вимогам нормативних документів.

Перевірці піддаються таблиці обліку робочого часу, накази, листки обліку виробітку, розрахункові і розрахунково-платіжні відомості, розрахунки відпускних та інших видів доплат та ін. Звертають увагу на повноту і правильність заповнення всіх обов'язкових реквізитів, наявність підписів посадових осіб, відповідальних за облік робочого часу і виконання робіт, не обумовлені виправлення і підчищення. Необхідно з'ясувати, чи немає випадків включення в таблиці обліку робочого часу вигаданих (підставних) осіб, приписок невиконаних робіт.

В процесі експертної перевірки розрахунків з оплати праці слід встановити відповідність даних синтетичного і аналітичного обліку. Для цього експерт здійснює такі процедури. Перевіряється відповідність сальдо на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» в Головній книги відповідними статтями балансу. Порівнюються дані зведеного нарахування заробітної плати за її складом і категоріями працівників, операції за розрахунками з робітниками і службовцями за кожен місяць і обороти на рахунку 66 в Головній книги. Для порівняння можуть бути взяті дані розрахунково - платіжної, розрахункової, платіжної відомості. Перевіряється відповідність сум заробітної плати, виданих працівникам підприємства з

каси, шляхом звірення даних на рахунку 30 «Готівка», або на рахунки в банку (рахунок 31) і дебетових оборотів Головної книги по рахунку 66 за кожен місяць.

При перевірці контрактної форми оплати праці, експерту слід враховувати, що контракт є особливою формою трудового договору з строком його дії від 1 до 5 років, в якому права, обов'язки і відповідальність сторін, умови організації праці та припинення дії визначається за згодою сторін. При цьому експерт повинен перевірити доцільність застосування контрактної системи оплати праці та умови контракту з матеріального стимулювання, визначені Законом «Про оплату праці» і Положенням про оплату праці підприємства.

З метою правильності визначення фонду оплати праці експерту слід перевірити включення до нього різних доплат: за стаж роботи, звання майстра, клас кваліфікації, суміщення професій, персональних надбавок, якість виконаних робіт тощо.

Важливим етапом економічної експертизи є перевірка дотримання підприємством інструкції про кошти, що відносяться до фонду оплати праці та джерел формування фонду, а також правильності та своєчасності відображення коштів фонду оплати праці в обліку та фінансовій звітності.

При експертизі необхідно порівняти відображення у обліку і фінансовій звітності коштів, спрямованих на оплату праці і отриманих працівниками підприємств, як власниками цінних паперів та вкладів у майно підприємства за такими напрямками: витрати на оплату праці, що відносяться на собівартість продукції, а також експлуатаційні витрати інших виробництв, які знаходяться на балансі основної діяльності; виплати у грошовій та натуральній формах за рахунок нерозподіленого прибутку, з фондів спеціального призначення; доходи виплачені працівникам за цінними паперами і вкладеними у майно підприємства.

Експертну оцінку правильності відображення в фінансовому обліку витрат на оплату праці потрібно здійснювати за такими напрямками:

- 1) виплат із фонду оплати праці;
- 2) виплат за рахунок нерозподіленого прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства.

При цьому експерту потрібно особливу увагу звернути на виплати із фонду оплати праці, які відносяться на собівартість продукції (в дебет рахунку 23 «Виробництво»), виплати за відрядними розцінками, окладами, тарифними ставками; доплати за роботу згідно із законодавством в особливо важких умовах праці, доплати за роботу в святкові дні, понаднормові години; виплати щорічних відпусток; компенсації за невідпрацьований час, процентні надбавки за вислугу років, стаж роботи (надбавки за стаж роботи за спеціальністю на даному підприємстві), передбачені чинним законодавством; оплата праці робітників, що не перебувають у штаті підприємств, за виконання робіт згідно з договорами громадсько-правового характеру; заробітна плата за кінцевим підсумком роботи за рік; виплати різниці в окладах працівникам, працевлаштованим з інших підприємств із збереженням, протягом деякого часу, розміру посадового окладу на колишньому місці роботи, а також при тимчасовому заміщеній; оплата праці кваліфікованих робітників, керівників, що працюють без звільнення від основної роботи, з підготовки і підвищення кваліфікації працівників; пільгові години підлітків; вартість продукції, що видається як натуральна оплата праці, доплата за шкідливі умови праці тощо.

При подальшій перевірці необхідно експерту з'ясувати правомірність відображення в обліку та звітності наданих працівникам пільгових виплат; додаткових відпусток понад ті, що передбачені законодавством; надбавок до пенсій; виплат за путівки за рахунок підприємства, надання матеріальної допомоги; дивідендів, процентів на акції.

3.3. Використання аналітичних процедур в ході експертного дослідження розрахунків з оплати праці

Аналітичні процедури передбачають застосування методів економічного аналізу для перевірки. З цією метою розраховуються економічні показники і проводиться аналіз соціального становища на підприємстві: показники працевлаштування та звільнення працівників, плинності кадрів, продуктивності праці, темпи зростання заробітної плати тощо. Експерт на основі цієї інформації може дати економічну оцінку обґрунтованості витрат на оплату праці та штатного розпису підприємства.

Результати господарської діяльності залежать передовсім від ефективності використання праці – найбільш активного і, власне, вирішального фактора виробництва. Забезпеченість підприємства необхідними трудовими ресурсами, їх раціональне використання, високий рівень продуктивності праці сприяють збільшенню обсягів виробництва продукції, наданих послуг, ефективному використанню обладнання, машин, механізмів, зниженню собівартості та зростанню прибутку.

Одним із найважливіших завдань експертного дослідження є оцінка правильного і ефективного використання трудових ресурсів.

Аналіз забезпеченості підприємства робочою силою здійснюється способом порівняння фактичної чисельності працівників за категоріями із плановими показниками і з показниками, досягнутими в минулому періоді. Це дає можливість визначити рівень виконання плану (завдання), а також динаміку показників [20, с.255].

Аналіз забезпеченості робочою силою та використання її проводиться в тісному зв'язку з аналізом обсягу виробництва продукції надання послуг, продуктивності праці, трудомісткості та використання робочого часу.

Мета аналізу – якісно оцінити трудові ресурси, ефективність їх використання, виявлення внутрішньовиробничих резервів підвищення продуктивності праці та соціального захисту працівників. Основними

показниками використання трудових ресурсів є дані про чисельність персоналу різних категорій і професій, його кваліфікацію та освітній рівень, про витрати робочого часу в людино-днях, людино-годинах, кількість виробленої продукції або виконаних робіт, а також відомості про рух особового складу підприємства.

Зміни особового складу працівників підприємства відображаються в первинних документах: наказах та розпорядженнях про приймання, переведення, звільнення, надання відпусток.

Розрахункову чисельність працівників (особовий склад) визначають за планово-нормативними розрахунками самого підприємства; фактичну чисельність беруть за даними облікового складу, які наявні в службі (відділі) кадрів.

Для аналізу трудових ресурсів використовується інформація звітних форм 1-ПВ “Звіт із праці”, дані планово-нормативної, облікової та оперативної інформації зі звітів підрозділів підприємства, інші оперативні дані, фінансову звітність.

Слід зазначити, що найважливішими характеристиками зміни кількості та структури робочої сили є:

а) відносне скорочення приросту кількості працюючих відповідно до зростання обсягу виробництва (надання послуг) та фінансових результатів господарської діяльності;

б) підвищення частки основних працівників у складі промислово-виробничого персоналу як передумови зростання продуктивності його праці.

Оскільки кількість працівників залежить від обсягу виконання виробничої програми, то одночасно з розрахунком абсолютного відхилення чисельності необхідно розрахувати відносне відхилення, яке визначається через порівняння фактичної чисельності і плановою, скоригованою на відсоток виконання плану або обсягу виробництва.

Вважаємо, важливе значення має аналіз забезпеченості підприємства кваліфікованими кадрами та надлишку чи нестачі робітників у виробничих

підрозділах за професіями та спеціальностями. Періодичний аналіз професійного складу робітників є важливий для поліпшення технологічного процесу і дає змогу виявити нестачу чи надлишок робочої сили тієї або іншої професії, спеціальності та вживати оперативних заходів для поліпшення професійного складу робочих кадрів.

Важлива умова успішної роботи підприємства – постійний склад робочих кадрів. Склад працюючих постійно змінюється, що характеризується коефіцієнтами обороту. Аналіз проводимо в таблиці 3.1.

Кількість працівників підприємства за звітний рік збільшилася на 7 осіб, або на 21,9%. На підприємстві плинність кадрів досить висока. Протягом дев'яти місяців року кількість працівників, які вибули з причин плинності кадрів – 11 осіб, а за два досліджувані періоди цей показник становить 14 працівники. У комунальному підприємстві по благоустрою за аналізований період спостерігалася досить висока плинність кадрів.

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

Слід зазначити, що аналіз використання робочого часу здійснюється на підставі даних балансу робочого часу та оперативного табельного обліку. Враховуючи недостовірність даних для аналізу, зазначимо, що облік витрат часу на основі табелів має низку недоліків, що не дає змоги одержати реальні відомості про кількість практично відпрацьованих людино-днів і людино-годин. Облік присутності на роботі ведуть незалежно від того, виконував робітник продуктивну роботу чи ні. Широко застосовують практику надання дозволених невиходів замість понаднормових годин, які раніше відпрацьовані, неточно відзначаються відпрацьовані за зміну години. Якщо в таблиці відзначено день, то автоматично відзначається повна його тривалість. Практично документуються лише прості понад 30 хвилин і то не з вини працівника, за які оплачують. Це не сприяє виявленню реальних резервів

зростання продуктивності праці. Для аналізу втрат робочого часу вивчають баланси за минулий рік (розрахунковий) і фактичний звітний року одного середньоспискового працівника.

Ефективність використання фондів робочого часу вивчається на основі розрахунку коефіцієнтів їх використання. Відношенням фактично відпрацьованого часу до календарного, табельного, максимально можливого, явочного розраховують коефіцієнти використання цих фондів. Дано оцінку використанню робочого часу працівниками підприємства, проаналізуємо динаміку втрат робочого часу та оцінимо показники руху робочої сили за даними таблиці 3.2

У звітному періоді працівниками підприємства було відпрацьовано 53311 людино-годин, що на 9118 людино-годин або на 20,63 % більше від попереднього періоду. Загальні втрати робочого часу становлять 4016 людино-годин. Порівняно з минулим періодом вони зросли на 432 людино-годин або на 12,05%. Таке значне зростання пов'язане із збільшенням щорічних та навчальних відпусток та тимчасової непрацездатності. Оцінку ефективності використання фонду робочого часу дає коефіцієнти використання фонду. Фонд робочого часу використано на 93%. Порівняно з попереднім періодом спостерігається невелика позитивна динаміка цього показника.

У системі узагальнюючих показників ефективності виробництва продуктивності праці належить особлива роль. З одного боку, вона характеризує досягнутий рівень розвитку матеріально-технічної бази виробництва, ефективності використання трудового потенціалу і досягнень науково-технічного прогресу, а з іншого боку – продуктивність праці є основою росту національного доходу, реальних доходів населення і соціального розвитку країни.

Реальне підвищення продуктивності праці виявляється в зниженні трудомісткості окремих видів продукції, що забезпечується впровадженням у виробничий процес досягнень науково-технічного прогресу. Науково-

технічний прогрес сприяє безперервному і якісному удосконалюванню всіх трьох елементів процесу виробництва: засобів праці, предметів праці і робочої сили, а також методів їх з'єднання, тобто різних форм наукової організації виробництва і праці.

Слід зазначити, що продуктивність формується під впливом всієї сукупності трудових факторів. Однак зростання продуктивності праці потрібно відрізнити від її інтенсивності (підвищення ступеня експлуатації), оскільки це суттєво для управління трудовими відносинами і дія забезпечення соціальної справедливості. На жаль, за діючими методиками аналізу і при наявній інформаційній базі відрізнити ці показники нелегко. Зауважимо, що зростання продуктивності праці можливе лише за умови додаткових інвестицій (капіталізації праці), що передбачає вихідну оцінку обґрунтованості завдань із зростанням її продуктивності.

Аналіз зміни продуктивності праці за техніко-економічними факторами найдоцільніший в оцінках годинного виробітку одного робітника. Щодо аналізу середньомісячного чи середньорічного виробітку одного робітника, то треба врахувати використання робочого часу. Зокрема, середньорічний виробіток одного робітника аналізують за впливом:

- зміни кількості відпрацьованих кожним робітником робочих днів у році;
- зміни тривалості робочого дня;
- зміни середньогодинного виробітку одного робітника.

Для аналізу продуктивності праці використовують дані форм статистичної звітності 1-ПВ і 1п, звіти підрозділів підприємстві про виконання завдань з продуктивності праці (табл. 3.3).

Наведені в табл. 3.3 дані свідчать про те, що продуктивність праці на підприємстві зросла. Середня продуктивність одного працюючого зросла у звітному періоді проти минулого на 50,72 тис. грн. або 104,3 %, а одного робітника — на 55,24 тис.грн. або на 90,1%. Аналіз також показує, що

продуктивність праці зросла за всіма показниками проти минулорічних, але не однаковою мірою.

Сума коштів, яка потрібна для оплати праці, називається фондом заробітної плати. Він охоплює основну та додаткову заробітну плату персоналу підприємства п інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Аналіз використання фонду оплати праці починається з оцінки зміни його обсягу. Зіставляючи фактично нараховану заробітну плату з плановою за місяць, квартал, наростаючим підсумком з початку року, за рік загалом і за групами персоналу на підприємстві, а також у цехах, дільницях, бригадах, визначаємо абсолютну економію чи перевитрати коштів на заробітну плату (табл. 3.5).

Як видно з таблиці 3.5, порівняно з минулим періодом фонд заробітної плати зріс на 933,4 тис. грн., в тому числі зріс фонд основної заробітної плати на 910 тис. грн., додаткової заробітної плати – на 10,3 тис. грн., заохочувальні і компенсаційні виплати – на 13.4 тис. грн. У звітному періоді зменшились виплати працівникам за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності на 29,8 тис. грн.

Абсолютна перевитрата фонду заробітної плати всього персоналу, в тому числі промислово-виробничого, без урахування виконання плану з обсягу виробництва продукції не дає змоги оцінити ефективність використання коштів на оплату праці.

Слід зазначити, що аналіз використання трудових ресурсів, зростання продуктивності праці необхідно розглядати у взаємозв'язку з оплатою праці. Зі зростанням продуктивності праці створюються реальні передумови підвищення її оплати. При цьому кошти на оплату праці потрібно використовувати таким чином, щоб темпи зростання продуктивності праці випереджали темпи зростання її оплати. Тільки за такої умови створюються реальні можливості для нарощування темпів розширеного виробництва.

Аналізуючи ефективність використання трудових ресурсів, необхідно оцінити ефективність використання коштів на оплату праці. Для цього розраховують співвідношення обсягу виробництва, чистого доходу, валового або чистого прибутку до фонду заробітної плати; вивчають динаміку цих показників, проводять порівняння з наявною інформацією з інших підприємств; визначають вплив факторів на зміну кожного показника. На підставі результатів проведеного аналітичного дослідження приймаються відповідні управлінські рішення щодо підвищення ефективності використання трудових ресурсів.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Однією із сучасних проблем судово-економічної експертизи в Україні є обмеження повноважень експерта, оскільки експерт-економіст може проводити дослідження лише на базі наданих йому слідчим документах, не проводячи фактичного контролю, проведення якого входить як до компетенції ревізора, так і до компетенції експерта. Це, у свою чергу, призводить до того, що фактично він не може провести порівняння даних первинного обліку розрахунків з оплати праці з фактичним станом цього питання на підприємстві.

Метою економічної експертизи в дослідженні операцій з праці та її оплати є активізація господарського механізму на раціональне використання трудових ресурсів, стимулювання працівників за результатами їхньої праці, тобто правильне здійснення розподільних функцій за розміром трудових затрат у знову створений продукт.

У процесі експертного дослідження встановлюється порушення трудового законодавства та інших нормативних актів з праці та її стимулювання, які негативно впливають на результати праці, коли оплата праці випереджає зростання продуктивності праці робітників.

Аналітичні процедури передбачають застосування методів економічного аналізу для перевірки. З цією метою розраховуються економічні показники і проводиться аналіз соціального становища на підприємстві: показники працевлаштування та звільнення працівників, плинності кадрів, продуктивності праці, темпи зростання заробітної плати тощо. Експерт на основі цієї інформації може дати економічну оцінку обґрунтованості витрат на оплату праці та штатного розпису підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. IAS 38. Intangible Assets [Електронний ресурс] // Summaries of International Financial Reporting Standards. IAS Plus, 2009. – Режим доступу: <http://www.iasplus.com/standard/ias38.htm>.
2. Адамик О.В., Сисюк С.В. Інформаційні системи управління підприємством: вибір базових технологій та програмного забезпечення // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Випуск 14. – С. 891-895
3. Адамик О. В., Саченко С. І. Аудит функціональної частини програмного забезпечення КСБО // Бізнес Інформ. – 2017. – №11. – С. 293–299.
4. Адамик О.В. Інформаційна технологія автоматизованого вирішення задач обліку необоротних активів // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф. 11 травня 2016 року. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 2016. – 432 с. – С. 29-32
5. Андросова О.Ф. Шляхи удосконалення обліку нарахувань на заробітну плату/О.Ф. Андросова, Ю. Є. Аскерова//Актуальні проблеми економіки – 2013. - № 9. – С. 250.
6. Баранов В. Світовий досвід побудови ефективної системи оплати праці на підприємстві/В. Баранов//Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2011. – Вип. 20(1). – С. 139–145.
7. Безбатько О. Удосконалення системи оплати праці: проблеми та шляхи вирішення/О. Безбатько, В. Манакіна // Довідник економіста. – 2007. – № 12. – С. 70–74.
8. Бобиль // Збірник наукових праць. – Д. : Вид-во Дніпропетр. нац. ун-ту залізн. трансп. ім. акад. В. Лазаряна. - 2012. – Вип. 3. – С. 18 – 22.
9. Богоявленська Ю. В. Економіка та менеджмент праці: Навч. посіб. для студ. вищих навч. закл./ Ю. В. Богоявленська, Є. І. Ходаківський. — К.: Кондор, 2005. — 329с.

10. Будник Л.А. Внутрішній контроль як засіб підвищення економічної безпеки бізнесу/ Будник Л.А., Саченко С.І.// Галицький економічний вісник».- 2011. - № 4(33). — С.191-195.
11. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. Навч. Посібник./ Ф. Ф. Бутинець , Л.Л Горецька – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544с.
12. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку./ Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л.Томашевська. - Житомир: ПП «Рута», 2006. – 467с.
13. Варакута Ю.М. Шляхи удосконалення організації оплати праці в системі управлінського обліку на підприємствах / Ю.М. Варакута, В.В.
14. Власова Т.В. Социальная экспертиза : уч. пособ. / Т.В. Власова, М.Д. Сущинская. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ. – 2009. – 152 с.
15. Водоп'янова О. Заробітна плата від А до Я: практичні поради та приклади, судова практика зі спірних питань, типові помилки та шляхи їх виправлення, (спец. вип. 29). [О. Водоп'янова, Г. Бикова, Г. Беднарчук, Б. Андрущак] - К.: Дебет-Кредит, 2012, - 319 с.
16. Волкова І.А. Судово-бухгалтерська експертиза : навчальний посібник для студ.вищ.навч.закладів/І.А.Волкова. -К.:Центр учбової літератури, 2009.-84с.
17. Воронко, Р. М. Облік у зарубіжних країнах: [навч.посіб.] / Р. М. Воронко. – Львів : «Магно- лія 2006», 2012. – 744 с.
18. Гаєвая О. В. Визначення деяких аспектів державних норм у регулюванні оплати праці / О. В. Гаєвая //Актуальні проблеми права: теорія і практика. - 2012. - № 24. - С. 168-175.
19. Гапоненко Н.В. Оплата праці в сільському господарстві: аспекти удосконалення / Н.В. Гапоненко, Л.В. Мельянова // Науковий вісник НУБіП України – № 163. – Частина 1. – 2011. – С. 208–213.
20. Герасимчук Л.С. Шляхи вдосконалення обліку оплати праці / Л.С. Герасимчук, О.В. Кантаєва // Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ, Серія: Економічні науки. – 2012. – №12. – С. 186-194.

21. Герасимчук Л.С. Шляхи вдосконалення обліку оплати праці /Л.С. Герасимчук, О.В. Кантаєва // Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ, Серія: Економічні науки. – 2012. – №12. – С. 186-194.
22. Гнатенко Є. П. Аспекти обліку та законодавчо-нормативного регулювання оплати праці/ Є. П. Гнатенко, О. В. Санченко. //Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(1). – С.132137.
23. Гнибіденко І. Скільки функцій у зарплати./І. Гнибіденко // Дніпро. — 2014. — № 56. — С. 80-83.
24. Голяш І.Д. Аналіз інтелектуального капіталу підприємства /І.Д. Голяш, Л.А. Будник.// Економічний аналіз. – Тернопіль: «Економічна думка».- 2010. -№7. - С.254-257.
25. Голяш І.Д. Кадровий аудит: проблеми впровадження та перспективи застосування /І.Д. Голяш, Л.А. Будник.// Економіка: проблеми теорії та практики. – Дніпропетровськ. - 2010.-Випуск 264. -Т.5. – С.1385.
26. Голяш І.Д. Організація кадрового аудиту в системі управління трудовими ресурсами підприємства/І.Д. Голяш, Л.А. Будник// Інноваційна економіка. – Тернопіль.- 2009. - №1(11). – С. 104-107.
27. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. №436-IV. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi? nreg=436-15>
28. Грабовецький Б.Є. Економічний аналіз. Навчальний посібник./ Б.Є. Грабовецький .– К.: ЦУЛ, 2014. – 356 с.
29. Гриньова В. Економіка праці та соціально-трудові відносини: Навчальний посібник./ Гриньова В., Шульга Г. – К.: Знання, 2010. – 310 с.
30. Грішнова О.А. Економіка праці та соціально-трудові відносини Підручник. - 3-тє вид., випр. і доп./ О. А. Грішнова - К.: Т-во «Знання», КОО, 2007. - 559 с.
31. Гудкова В. Особливості системи мотивації та оплати праці персоналу на підприємстві/ В. Гудкова, І. Коваленко //Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер. : Економіка і управління. - 2016. - Вип. 36. - С. 179-186.

32. Гуцаленко Л.В. Судово-бухгалтерська експертиза : навч.посібник / Л.В.Гуцаленко, Л.Г.Михальчишина, В.М.Сидорчук, І.К.Пентюх. – К.:Центр учбової літератури, 2011. – 352с.
33. Дікань Л.В. Судово-економічна експертиза : навч. посіб. / Л.В.Дікань, В.Д.Понікаров, О.В.Кожушко. - Харків : ХНЕУ, 2014. - 431с.
34. Доманчук Д. П. Економіка праці: Навч. посібник. /Д. П. Доманчук, С. Д. Лучик, А. Д. Чикуркова. — Кам'янецьПодільський : Абетка, 2004. — 332с.
35. Дондик Н.Я. Спеціальні бухгалтерські знання та їх застосування під час розкриття та розслідування економічних злочинів: монографія/ Н.Я.Дондик. – К. : Атака, 2007. – 144с.
36. Дубій О. 12 уроків з ІС:Бухгалтерії. 2-ге оновлене вид./О. Дубій. – Львів: “Бак”, 2002. – 232 с.
37. Духновська Л.М. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посіб./ Л.М.Духновська. – НУХТ, 2012. – 143с.
38. Економіка праці та соціально-трудова відносина: Підручник / Грішнова О. А. - 4-те вид., оновлене. - К.: Знання, 2009. - 390 с.
39. Економіка: Навчальний посібник: За ред. Степаненка С.В. — К: КНЕУ,2011.—306 с.
40. Економічна теорія: Політекономія Підручник / За ред. В.Д. Базилевича. — 7-ме вид., перероб. і доп. — К.: Знання-Прес, 2008. — 719 с.
41. Економічний аналіз: теорія і практика: Підруч./ Г.І.Кіндрацька, М.С.Білик, А.Г.Загородній; За ред. проф. А.Г.Загороднього.- Вид. 2-ге, перероб. і доп.- Львів: «Магнолія 2006», 2007.- 440 с.
42. Експертизи у судочинстві України : наук.- практ. посіб. / [С.Б.Бойченко та ін.]; за заг. ред. проф. В.Г.Гончаренка та І.В.Гори ; Акад. адвокатури Ураїни. - Київ : Юрінком Інтер, 2015. – 502с.
43. Заробітна плата в умовах ринкової економіки.//Економіка праці і соціально – трудових відносин. —2014. - №5. — с. 138 160.
44. Іванчук Н. В. Оподаткування фонду оплати праці у високо-розвинених країнах світ/ Н. В. Іванчук // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія : Економіка. - 2017. - Вип. 4. - С. 129-134

45. Іванюта П.В. Управлінські інформаційні системи в аналізі та аудиті: Навчальний посібник./П.В. Іванюта. — К.: Центр учбової літератури. 2007. - 180 с.
46. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. пос./ С.В. Івахненко. – К.: “Знання-Прес”, 2003. – 349 с.
47. Інструкція зі статистики кількості працівників, Затверджена Наказом Державного комітету статистики України від 28.09.2005 № 286. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.uapravo.net/data>
48. Кадацька А. Удосконалення обліку оплати праці в сучасних умовах/А. Кадацька, О. Пономаренко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/34_NIEK_2012/Economics/74744.doc.htm.
49. Кантаєва О.В. Шляхи удосконалення обліку оплати праці/ О.В. Кантаєва, Л.С. Герасимчук// Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ. – 2012. - №2. – С. 186.
50. Кім Г.С. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навч. посіб. / Г.С. Кім, В.В. Сопко, Ю.Г. Кім; 2-ге вид., перероб. та доп. - К. : Центр навчальної літератури, 2009. - 480 с.
51. Клевець В.Б. Облікова політика підприємств за стандартами: Монографія./В.Б.Клевець. - Тернопіль: Економічна думка, 2014.- 313 с.
52. Ковальова О.В. Судово-бухгалтерська експертиза : навч.посіб. / О.В.Ковальова, О.В.Бардаков. – Х. : Апостроф, 2012. – 221с.
53. Кодекс законів про працю. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.uapravo.net/data/base05/ukr05448.htm>
54. Колесов Н.Д. Экономическая теория. Учебник./Н.Д. Колесов, А.Ф. Сидоров.— СПб., 2002. —580 с.
55. Костырко Р.А. Финансовый анализ: Учеб. пособ./Р.А.Костырко. - Харків: «Фактор», 2017.- 784 с.
56. Кошик В. Автоматизація обліку праці та заробітної плати на сучасному етапі / В. Кошик // Економічний дискурс. – 2014. – Вип. 2. – С. 342–344.

57. Крищенко К. Удосконалення організаційно-економічного механізму управління оплатою праці / К. Крищенко // Україна: аспекти праці. – 2017. – № 6. – С. 9–16.
58. Крутова А. Облік праці та її оплати в інформаційній системі підприємства торгівлі / А. Крутова, О. Нестеренко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2015. – Вип. 2. – С. 174–187.
59. Крушельницька О.В. Управління персоналом: Навчальний посібник./О.В. Крушельницька, Д.П. Мельничук. — К.: Кондор. — 2013. — 296 с.
60. Крючко О. С. Удосконалення оплати праці в контексті соціально-економічного розвитку регіонів/ О. С. Крючко // Фінансовий простір. - 2013. - № 1. - С. 106-108.
61. Кужельний М. В. Організація обліку : підручник / М. В. Кужельний, С. О. Левицька. – К. : ЦУЛ, 2010. – 352 с.
62. Куліков П.М. Економічний аналіз. Навчальний посібник.- 3-є вид.[Куліков П.М., Серікова Т.М., Отенко І.П., Кожанова Є.П.]. - К.: ИНЖЭК, 2009. – 344с.
63. Лазаренко В.І. Судова бухгалтерія : навч. посіб./ В.І.Лазуренко. – Донецьк : Світ книги, 2012. – 510с.
64. Левченко Н.М. Судово-бухгалтерська експертиза розрахунків за виплатами працівникам / Н.М.Левченко // Сталий розвиток економіки. – 2015. - №3. – С.198-205.
65. Литвин Н.Б. Облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник./Н.Б. Литвин. - Київ: Атіка, 2007.- 208с.
66. Ліпич Л. Процедура проектування нових систем оплати праці на підприємстві/ Л. Ліпич, О. Хілуха, М. Кушнір, О. Товстенюк // Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. - 2017. - № 1. - С. 33-44.
67. Ліпич Л. Чинники впливу на формування системи оплати праці/ Л. Ліпич, О. Хілуха, М. Кушнір // Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. - 2017. - № 2. - С. 38-44.

68. Лубенченко О. Методика та організація обліку, аналізу і аудиту прямих витрат на оплату праці/ О. Лубенченко, С. Мохонько // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер. : Економіка і управління. - 2016. - Вип. 37. - С. 199-209.

69. Макух Я. Д. Кадрове діловодство: Навч. посіб./Я.Д. Макух, І. Р. Залуцький. - К.: Знання, 2016. - 143 с.

70. Мандрикіна О.С. Послідовність запровадження системи виплати заробітної плати за допомогою платіжних карток / О.С. Мандрикіна // Управління розвитком. – 2011. – №7(104). – С. 69-72

71. Мельник С.І. Облік у зарубіжних країнах. Підручник для ВНЗ / С.І. Мельник, О.М. Губачова. - К.: ЦУЛ, 2008 . – 432 с.

72. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MethodRek/metod_uchet_polit.aspx

73. Михайлишин Н.П. Правовий статус судового експерта-економіста, зміст його спеціальних знань і компетенцій./ Н.П. Михайлишин, Л.А. Будник//Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія : матеріали міжнародної науково- практичної інтернет-конференції (м. Тернопіль, 30 червня 2017 р.) – Тернопіль: ТНЕУ, 2017. – С. 324-326

74. Модорский А.В. Стимулирующая функция заработной платы в системе функций заработной платы/А.В. Модорский//Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. – 2014. – Вып. 1(20). – С. 98-102.

75. Мочерний С. В. Економічна теорія: Учбовий посібник./С.В. Мочерний. —К.: Академія, 2003.—584с.

76. Мустаца І. В. Актуальні питання оплати праці суб'єктів державного сектору/І. В. Мустаца//Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія : Економічні науки. - 2017. - № 4. - С. 22-24.

77. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень, затверджені Наказом Міністерства

юстиції України №53/5 від 08.10.1998р. (у редакції наказу Міністерства юстиції України №1350/5 від 27.07.2015р.).

78. Негреєва М. В. Формування програм аудиту заробітної плати на промисловому підприємстві/ М. В. Негреєва, О. М. Панченко //Економіка і управління. - 2012. - № 4. - С. 71-76.

79. Нецька Л. Про відповідальність власника підприємства, установи, організації за порушення законодавства про оплату праці / Л. Нецька //Вісник Академії адвокатури України. - 2012. - Число 3. - С. 233-235.

80. Олійник Л.Г. Судово-бухгалтерська експертиза: сучасний стан та перспективи розвитку/Л.Г.Олійник //Вісник Хмельницького національного університету. – 2014. - №5. – С.233-237.

81. Олійник О.О. Зарубіжний досвід адміністративно-правового регулювання судово-експертної діяльності /О.О.Олійник // Митна справа. - 2013. - № 4(2). - С.270-274.

82. Осовий Г. Питання реформи оплати праці в Україні в контексті реалізації Плану дії щодо Євроінтеграції./Г. Осовий. // Україна: аспекти праці. — 2015. — № 3. — С. 3-11.

83. Островерха Р.Е. Організація обліку: навч. посіб. /Р.Е. Островерха. – К. : Центр учб. л-ри, 2012. – 568 с.

84. Павловська Н. Роль науки у реформуванні оплати праці та деякі дискусійні питання щодо її вдосконалення/Н. Павловська// Україна: аспекти праці. — 2014. — № 7. — С. 39-41.

85. Пашинська І.І. Концептуальні основи судово-економічної експертизи / І.І.Пашинська// Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2013. - №1. – С.296-298.

86. Плахтій Т. Удосконалення моделі аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам/ Т. Плахтій, В. Калашник // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 1(2). – С. 239–247.

87. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://uazakon.com/documents/date_a1/pg_ivwdsg.htm

88. Покатаєва О. Шляхи вдосконалення системи оплати праці на підприємстві/ О. Покатаєва, Г. Кошулинська // Держава та регіони. Науково-виробничий журнал. Серія: Економіка та підприємництво. – 2016. – № 3. – С. 139–141.

89. Попович П. Я. Організація і методологія операційного аналізу : монографія/П. Я. Попович. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – 260 с.

90. Порядок ведення Державного реєстру атестованих судових експертів, затверджений Міністерством юстиції України від 29.03.2012р. №492/5(із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства юстиції № 1059/5 від 25.06.2015).

91. Потриваєва Н.В. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці: теоретичний аспект/Н.В. Потриваєва, І.В.Савченко// Економічний форум. – 2014. – №1. – С. 93-98.

92. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України, прийнятий Верховною Радою України 16 липня 1999р. №996- XVI (зі змінами і доповненнями). [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

93. Про відпустки:Закон України № 505/96-ВР від 15.11.1996 (із змінами і доповненнями). [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

94. Про колективні договори і угоди . Закон України № 3357 – XII від 01.07.1993 (із змінами і доповненнями). [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=108%2F95-%E2%F0>

95. Про оплату праці. Закон України № 108/95-ВР від 24.03.95 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=108%2F95-%E2%F0>

96. Протопопова Я. Особливості компенсації моральної шкоди внаслідок порушення конституційного права на оплату праці/Я. Протопопова //Юридичний вісник. - 2017. - № 1. - С. 100-108.

97. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник./ М. С. Пушкар. – Тернопіль: “Карт-бланш”, 2002. – 628 с.

98. Романів С.Р. Кадровий аудит на сучасному підприємстві./С.Р. Романів, Л.А.Будник// Розвиток науки і аудиторської діяльності в Україні за 20 років/ Матеріали Науково – практичної конференції, 26-27 квітня 2013р./ Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль,2013. – С.111-114

99. Ротань В. Норма тривалості робочого часу./В.Ротань. // Справочник кадровика. — 2012. — № 5. — с. 8 - 11.

100. Саченко С.І. Передумови застосування онтологічних підходів до управління знаннями в обліку/ С.І. Саченко, Л.А.Будник// Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – №2 (56). – Ч.1.- С.203-209

101. Севрюков В. В. До питання про оплату праці в Україні/ В. В. Севрюков //Вісник Академії адвокатури України. - 2012. - Число 3. - С. 235-237.

102. Секіріна Н.В. Удосконалення організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємствах / Н.В.Секіріна, І.О. Лобанова // Вісник Київського інституту бізнесу та технологій. – 2012 . - №2. – С. 34.

103. Сліпенчук Г. В. Еволюція теорії та практики регулювання оплати праці працівників/ Г. В. Сліпенчук, І. В. Жакун //Будівельне виробництво. - 2013. - № 55. - С. 87-92.

104. Соболева І. В. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці та нарахування ЄСВ на підприємстві/ І. В. Соболева, К. Б. Лобань //Молодий вчений. - 2017. - № 6. - С. 498-501.

105. Соломахіна О.М. Ознаки судової експертизи та порядок її призначення у цивільному процесі України /О.М.Соломахіна //Актуальні проблеми держави і права. – 2012. – Вип. 66. – С.354-359.

106. Соломонов С. Аккордная оплата труда /С. Соломонов //Справочник экономиста. – 2013/1. – №1. – С.67–76.

107. Сотченко Ю.К. Оплата праці та напрями її вдосконалення в умовах економічної кризи/Ю.К. Сотченко //Держава та регіони. Серія: Економіка і підприємництво. – 2006. – № 6. – С. 433–436.

108. Сурніна К. С. Отримання аудиторських доказів методом застосування аналітичних процедур/ К. С. Сурніна // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. - 2012. - № 2. - С. 30-34

109. Теорія та практика судової експертизи і криміналістики : збірник наукових праць. Вип.14 / ред. кол. : М.Л.Цимбал, В.Ю.Шепітько, Л.М.Головченко та ін. – Х. : Право, 2014. – 488с.

110. Терещенко О.О. Антикризове фінансове управління на підприємстві / Терещенко О.О. – К. : КНЕУ, 2010. - 268 с

111. Тибінка Г. Державні заходи детінізації оплати праці в Україні/Г. Тибінка //Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК. - 2016. - № 23(1). - С. 171-175.

112. Ткаченко Н.А. Напрями удосконалення організації облікового відображення оплати праці в реєстрах журнально-ордерної форми / Н.А. Ткаченко // Економіка АПК. – 2013. – № 10. – С. 64–71.

113. Тютюник В. Облік відрядної заробітної плати / В. Тютюник // Незалежний аудитор. – 2013/2. – №9. – С.74–76.

114. Шипка О. Як підприємству знизити витрати на оплату праці/О. Шипка, Н. Ковтун, О.Руденко, Н.Чорна. // Все про бухгалтерський облік. - 2012.- №33.- С.9-11

115. Шквір В.Д. Інформаційні системи і технології в обліку./В.Д. Шквір, А.Г.Загородній, О.С.Височан. – Львів: Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2003. – 268 с.

116. Штик Ю. В. Організація оплати праці на підприємстві в сучасних умовах економічного розвитку України /Ю. В. Штик // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2014/1. – №1. – С. 256–259.

117. Штик Ю. В. Формування облікової політики щодо витрат на оплату праці в Україні/ Ю. В. Штик //Економіка. Фінанси. Право. - 2015. - № 4(1). - С. 22-26.