Міністерство освіти і науки України

Західноукраїнський національний університет

Факультет фінансів та обліку

Кафедра фінансового контролю та аудиту

Гаріян Сергій Васильович

ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА ОПЕРАЦІЙ З НАРАХУВАННЯ І ВИПЛАТ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ

Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»

освітньо-професійна програма – «Економічна експертиза та аудит бізнесу»

Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем рівнем «магістр»

Науковий керівник:

к.е.н., доц. Саченко С.І.

_____

Тернопіль 2020

ВСТУП

Актуальність теми. Заробітна плата є основним джерелом доходів і вагомим мотиватором для більшості працівників. За умов недосконалості ринкових регуляторів формування заробітної плати, процеси у сфері оплати праці набули значною мірою стихійного характеру. Різко погіршилася структура та зменшилася частка заробітної плати у валовому внутрішньому продукті. Заробітна плата перестала виконувати свої функції: відтворювальну, стимулюючу та регулюючу. Реальна заробітна плата знизилася до рівня, який не забезпечує працівникові обсягів споживання матеріальних благ і послуг, достатніх для розширеного відтворення його фізичної та інтелектуальної здатності до праці. Наслідком цього є різке зниження купівельної спроможності населення, згортання внутрішнього ринку. Неефективність існуючого механізму організації заробітної плати вимагає вдосконалення механізмів державного та колективно-договірного регулювання заробітної плати, визначення шляхів та механізмів її реального зростання, посилення захисту прав працівників за її своєчасне одержання. В силу зазначеного, як на державному рівні, так і на окремих підприємствах виникає необхідність у виробленні власної політики організації заробітної плати. Вона повинна враховувати інтереси різних груп працівників і власників, передбачати ефективну систему зайнятості населення й винагороди за працю, заходи до соціального захисту населення, механізми з підтримання доходів на рівні, що забезпечує людині гідне життя.

Початок вивченню проблеми пов’язаних з оплатою праці поклали представники різних економічних шкіл, зокрема: У. Петті, К.Маркс, М.Туган-Барановський, Ж.Б.Сей, Дж. Б. Кларк, Л. Вальрас, А. Маршалл та ін. Сучасними вітчизняними і закордонними дослідниками питань, пов’язаних з розробленням політики управління персоналом, організацією обліку, аналізу та контролю розрахунків із заробітної плати є: Г. Арап, Ф. Бутинець, С. Дзюба, З. Задорожний, А. Колот, Т. Костишина, О.Лишиленко, Н.Огруй, Ю. Одегов та ін.

У сучасних умовах господарювання часто категорія «заробітна плата» відображає різні види виплат, які нараховуються працюючим згідно з нормами трудового законодавства. Джерелами отримання грошових доходів працівників все частіше, окрім традиційних, стають дивіденди, відсотки за пайовими цінними паперами, вкладами у капітал підприємства. Через це розмір виплат персоналу немає меж і враховує його особисті внески у діяльність організації. Однак, практика свідчить, що ряд вітчизняних підприємств керуються принципами і правилами регулювання оплати праці працівників, що сформувалися ще за часів командно-адміністративної системи, і не беруть до уваги сучасні реалії та вимоги ринку і потреби бізнесу.

З розвитком ринкових відносин все більшого значення набуває економічна експертиза у практиці судово-експертної і аудиторської діяльності при розслідуванні економічних порушень, а також з метою об'єктивного розв'язання господарських спорів у суді. Проведені попередньо аудиторами економічні дослідження до призначення судової експертизи дозволяють уникнути непередбачених висновків.

Усе це обумовило вибір теми магістерської роботи, її науково-практичну значимість, мету та завдання.

Мета і завдання дослідження. Метою магістерської роботи є дослідження існуючих теоретичних і практичних рекомендацій щодо удосконалення організації і методики економічної експертизи операцій з нарахування та виплати заробітної плати на підприємстві.

Відповідно до цільової спрямованості у магістерській роботі поставлені та вирішені такі завдання:

- розкрити науково-теоретичні підходи до визначення сутності економічної категорії «заробітна плата»;
- розглянути загальні засади застосування різних форм і систем заробітної плати, виокремити критерії їх вибору суб'єктами господарювання;
- проаналізувати стан та проблеми з оплати праці на підприємствах України;

- узагальнити діючу методику економічної експертизи операцій з нарахування та виплати заробітної платити;
- вивчити основні напрямки економічної експертизи системи матеріального стимулювання оплати праці з метою оцінки її відповідності стратегії розвитку підприємства.

Об'єктом дослідження є операції з нарахування та виплати заробітної плати, а також дані бухгалтерського обліку .

Предметом дослідження є теоретико-методичний інструментарій та практичні аспекти організації і методики економічної експертизи розрахунків з із заробітної плати господарюючих суб'єктів .

Методи дослідження. У магістерській роботі використовувались наступні методи: діалектичний – для вивчення сутності категорії «заробітна плата»; аналіз і синтез, групування, деталізація – для розчленування об'єкта дослідження на окремі складові елементи та узагальнення різноманітних аспектів методики економічної експертизи розрахунків із заробітної плати; порівняння – для зіставлення показників, які характеризують розрахунки з оплати праці; спеціальні методи, розроблені наукою про господарський контроль – для опрацювання фактографічних даних аналізованого підприємства; графічний – для наочного зображення результатів дослідження.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості використання запропонованих рекомендацій щодо удосконалення методики експертних економічних досліджень розрахунків і заробітної плати персоналу підприємства з метою підвищення ефективності господарювання.

Публікації. За темою дослідження опубліковано дві наукові праці у Збірнику наукових праць кафедри фінансового контролю і аудиту.

Обсяг і структура роботи. Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків до кожного розділу, загальних висновків та пропозицій, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1
ЕКОНОМІЧНІ, ПРАВОВІ ТА СОЦІАЛЬНІ ЗАСАДИ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

1.1.Сутність, функції та механізм організації заробітної плати

Перші спроби щодо визначенні сутності заробітної плати були зроблені у XVII столітті англійським дослідником У. Петті (1623-1687р.р.). Він намагався трактувати заробітну плата з позицій «мінімуму засобів існування», розуміючи під нею грошове вираження мінімального обсягу засобів для існування осіб найманої праці та членів їх сім'ї. У. Петті вважав, що при зростанні заробітної плати вище мінімального рівня добробут працівників поліпшується, що обов'язково супроводжується зростанням народжуваності, яке згодом зумовить ріст пропозиції праці і зниження до мінімального рівня розміру заробітної плати. Цінним у результатах дослідження У. Петті є розуміння сутності заробітної плати як ціни праці, яке вже кілька століть поділяється науковцями.

Критиком тлумачення заробітної плати як ціни праці виступив К.Маркс (1818-1883р.р.). Він вважав заробітну плату грошовим виразом вартості та ціни робочої сили. З марксистських позицій «праця» і «робоча сила» є різними категоріями. Праця не може мати ні ціни, а ні вартості, адже сама вартість вимірюється затратами праці, тому на ринку відбувається купівля-продаж не праці, а робочої сили, тобто здатності до праці [33].

Видатний український економіст М.І.Туган-Барановський (1865-1919р.р.) виступив з критикою марксистської концепції заробітної плати, розробивши теорію соціальної заробітної плати. К.Маркс вважав, що заробітна плата регулюється та обмежується факторами, що формують вартість робочої сили як товару, а український економіст заперечував це обмеження, вказуючи на те, що розмір заробітної плати визначається певною часткою розміру суспільного продукту, яка у грошовій формі складає дохід найманих працівників. З позицій

дослідника заробітна плата може мати обмеження, однак ними є не вартість робочої сили, а внесок найманого працівника у суспільний продукт [33].

Однак найбільшого розповсюдження у світовій економічній науці набуло тлумачення заробітної плати за допомогою різноманітних варіантах теорії «трьох факторів виробництва», творцем якої можна вважати видатного французького теоретика-дослідника Ж.Б. Сея (1767-1832р.р.). Згідно даної теорії заробітна плата є функцією такого виробничого фактора, як праця. Це зумовлює її розгляд як доходу на працю, як грошове вираження частини вартості продукту [33].

Отримані результати стали основою для наступних досліджень у напрямку вивчення економічної сутності заробітної плати. Напрацювання наступних науковців привело до виникнення різних варіантів її інтерпретації. Так, деякі дослідники вважають, що розмір заробітної плати регулюється граничним рівнем продуктивності праці, тобто продуктивністю праці найменш кваліфікованого працівника. Таким чином береться до уваги найнижчий з можливих рівнів продуктивності праці. Представником таких поглядів є американський теоретик Дж. Б. Кларка (1846-1938р.р.) і його теорія граничної продуктивності праці. При цьому граничний продукт праці (продукт, створений додатковою одиницею праці, або додатковим працівником) вимірюється певною величиною вартості, а рівень заробітної плати визначається конкретним показником ефективності праці. Такі економісти як Л. Вальрас і А. Маршалл пропонували граничний продукт праці визначати не за обсягом витрат праці, а за рівнем його граничної корисності [33].

Сучасні послідовники теорії «трьох факторів» виробництва (зокрема, шведський економіст К. Еклунд) трактують суть заробітної плати з позицій рівноважного розподілу національного доходу. При цьому вони виходять із того, що розподіл доходів за факторами виробництва регулюється попитом на ці фактори та їх пропозицією. Якщо ринок відчуває нестачу капіталів і природних ресурсів (землі), то частка їх власників у національному доході збільшується (зростають процент і рента). Це зумовлює зменшення доходу на

працю, тому рівень заробітної плати знижується. Коли ж виникає дефіцит робочої сили (нестача праці), то особи, що працюють за наймом, починають вимагати вищої заробітної плати, тоді її частка у національному доході зростає [33].

Заробітна плата тісно пов'язана перш за все з працею, з процесом виготовлення продукції, наданням послуг. Через це її можна представити як економічну формою заохочення людей до праці. Формування механізму залучення людей до праці через заробітну плату передбачає виокремлення таких понять як «людина», «робоча сила» та «праця» (рис. 1.1). Це дозволяє глибше зрозуміти сутність такої складної економічної категорії, якою є заробітна плата.

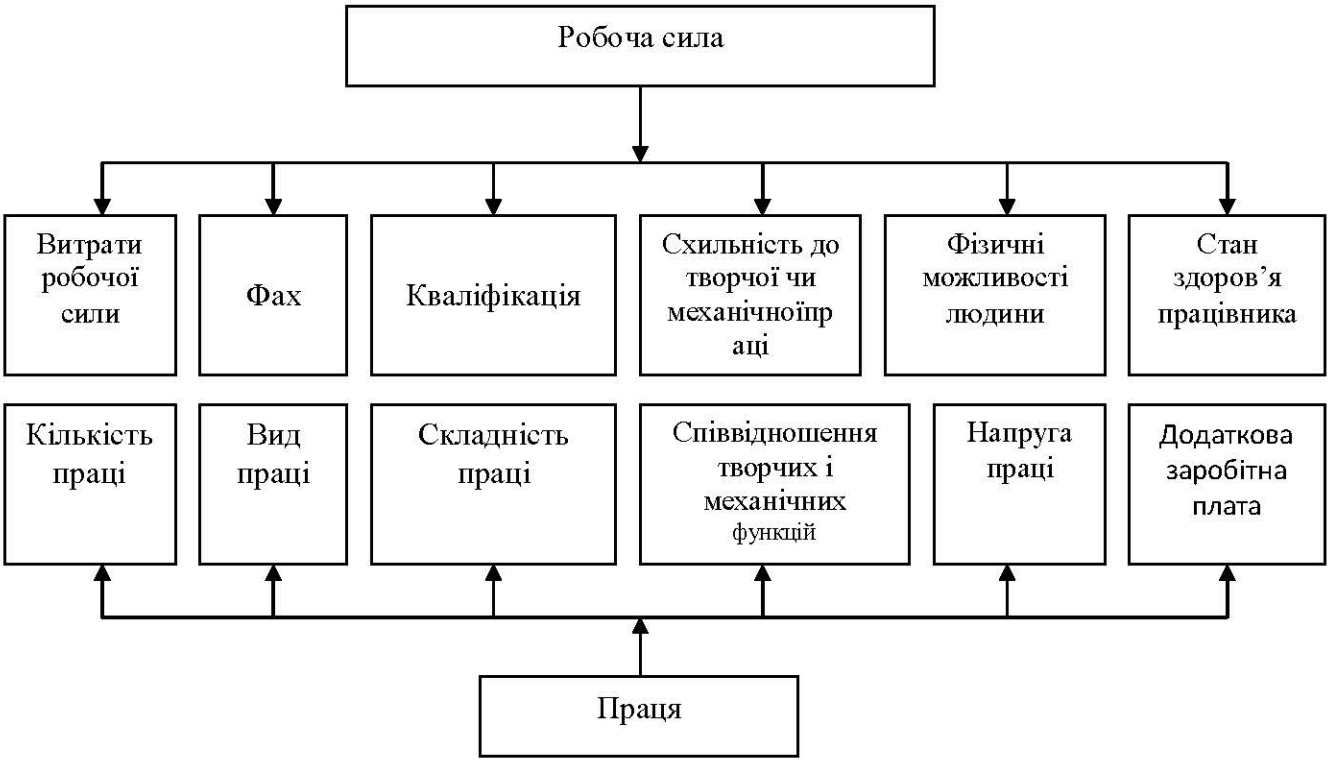

Рис. 1.1. Структурні елементи праці і робочої сили та їх взаємодія [27]

Заробітну плату отримує особа, що є носієм робочої сили, а саме здатності до праці. Водночас заробітна плата зв'язана з різними характеристиками або параметрами праці: кількістю відпрацьованого часу, інтенсивністю, складністю та результатами праці, наявністю творчих начал (винахідництво, раціоналізація тощо), ефективністю використання предметів і засобів праці. Перераховані параметри праці залежать від здібностей

працівників, ставленням до виконання своїх обов'язків, фаху, кваліфікації, фізичних можливостей (стану здоров'я, статі), рис характеру і формують елементи робочої сили.

Таким чином, можна стверджувати, що заробітна плата формується під впливом факторів, що оцінюють не саму людину і не її робочу силу, а безпосередньо працю. У зв'язку з існуванням взаємозалежності між заробітною платою і параметрами праці, заробітна плата виходить за ці межі. За цих умов заробітна плата вирішує не лише проблеми праці, а й сприяє набуттю працівниками ознак робочої сили (фаху). Проте на ринку праці вимірюється рівень здібностей працівника, якість його робочої сили. Тут праця і заробітна плата присутні уявно, і матеріалізуються згодом – у виробничому процесі, а на ринку праці їх «представником» є робоча сила та її характеристики. Представник працедавця, який наймає робочу силу є професіоналом, що може її оцінити так, як товарознавець оцінює певний товар. Найманий працівник (продавець робочої сили) також знає ціну власної праці, свої можливості як працівника. Таке розуміння дозволяє укласти індивідуальну чи колективну трудову угоду між ними на ринку праці щодо обов'язків працівника, умов праці і рівня її оплати. На ринку продається робоча сила, а корисність реальної праці трансформується у заробітну плату.

Таким чином, на ринку продається робоча сила, що втілена у праці. Працедавцеві потрібна не людина, не її здатність до праці, а процес застосування робочої сили, тобто сама праця. Робоча сила відображає потенційну здатність до праці, однак, заробітною платою оцінюються лише послуги праці.

Разом з тим відносини з продажу та купівлі праці виникають між людьми – працедавцями і найманими працівниками. Треба зазначити, що поняття «людина» значно місткіше ніж поняття «робоча сила» і «праця», однак вони нероздільні, роз'єднати їх можна лише теоретично.

Таким чином, праця – це процес, у якому споживається робоча сила, витрачається фізична, розумова і духовна енергія людини. Проте, працедавця

цікавить власне не праця, а її результати (кількість і якість), саме їх він і оцінює заробітною платою.

Узагальнення результатів досліджень науковців з проблем заробітної плати дозволяє визначити її сутність, а саме:

- заробітна плата є економічною категорією, що характеризує взаємовідносини між працедавцем та найманим працівником щодо розподілу новоствореної вартості. У зв'язку з цим доречніше користуватися поняттям «оплата праці», бо акумулює в собі ще інші витрати, які несе наймач робочої сили;
- заробітна плата є винагородою або заробітком, що розраховується у грошовому вираженні та згідно трудової угоди сплачується працедавцем працівникові найманому працівнику за виконану роботу.
- заробітна плата є елементом ринку праці, що формується як наслідок взаємодії попиту і пропозиції на ринку праці і є ринковою вартістю робочої сили. Це передбачає формування середніх ставок оплати праці певної якості;
- заробітна плата є основною частиною трудового доходу працівника, який він одержує унаслідок реалізації своє здатності до праці, що дозволяє йому відтворити свою робочу силу;
- заробітна плата для господарюючого суб'єкта є елементом витрат виробництва і статтею калькуляції, і водночас формує основний фактор матеріальної зацікавленості працівників у результатах своєї праці;
- заробітна плата є доходом на фактор праці (робочу силу) під час розподілі національного доходу, формує ринкову ціну праці.

Заробітна плата відіграє важливу є роль у механізмі функціонування ринкових економіки у зв'язку з виконанням різних функцій [3]. Розглянемо найважливіші з них.

Відтворювальна функція полягає у створенні необхідних умов для відтворення робочої сили, які б забезпечували працівників та членів їх родин життєвими благами, необхідними для нормального рівня життя. Така функція

тісно пов'язана з державним регулюванням заробітної плати, який передбачає встановлення її мінімального необхідного розміру.

Стимулююча функція заробітної плати передбачає встановлення її розміру від кількості й якості праці конкретних працівників, їх вкладу у результати діяльності підприємства. Залежність між розміром заробітку та результатами праці повинна заохочувати працівників до постійного росту останніх.

Регулююча функція заробітної плати сприяє оптимізації розміщення робочої сили за регіонами, галузями економіки, господарюючими суб'єктами. Ефективно функціонуючий ринок праці повинен створити найманому працівнику свободу у виборі місця працевлаштування, яке би максимально задовольняло його професійні потреби і підвищувало життєвий рівень. Реалізація цієї функції стимулює працівника на пошук та перехід на ефективні робочі місця.

Соціальна функція заробітної плати передбачає встановлення соціальної справедливості при розподілі доходу між найманими працівниками і власниками підприємств, між найманими працівниками (за однакову роботу працівники повинні отримувати однакову плату).

Функція формування платоспроможного попиту населення передбачає забезпечення працівників грошовими коштами для узгодження платоспроможного попиту з товарною пропозицією.

За ринкових умов господарювання стають жорсткішими вимоги до організації заробітної плати. Під нею розуміють її побудову, об'єднання її елементів у певну систему, яка дозволяє пов'язати кількість і якість праці із розмірами заробітної плати. Адже, господарюючі суб'єкти (крім бюджетних установ) самостійно здійснюють заходи із організації праці та заробітної плати, встановлюють розмір фонду оплати праці, визначають тарифні ставки і посадові оклади, проводять преміювання працівників. З іншого боку, з метою забезпечення конкурентоспроможності на ринку, їм необхідно шукати можливості зниження витрат на заробітну плату і підвищувати якість продукції.

У зв'язку з цим особливої актуальними є розуміння принципів організації оплати праці, а саме [57]:

- врахування розміру мінімальної зарплати, який визначається державою;
- визначення розміру заробітної плати кожного працівника, враховуючи його особистий трудовий внесок у результат колективної праці;
- дотримання співвідношення між рівнем продуктивності (темпами її зміни) і рівнем заробітної плати (темпами її зміни);
- забезпечення оптимального співвідношення при оплаті розумової та фізичної, складної та простої праці;
- формування у працівників матеріальної зацікавленості у рості продуктивності праці;
- вибір раціональних форм і систем заробітної плати для окремих працівників;
- забезпечення соціального захисту працівників підприємства на підставі державних гарантій і соціальних пакетів, розроблених підприємством;
- забезпечення оптимальної частки заробітної плати як у структурі внутрішнього валового продукту, так і в собівартості продукції підприємства.

До складу механізму організації праці входять такі елементи: ринкове регулювання; державне регулювання; колективно-договірне регулювання; способи розрахунку індивідуальної заробітної плати на підприємстві, нормування праці та ін.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» [39] держава здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності встановлюючи розмір мінімальної заробітної плати, інших державних норм і гарантій, умов і розмірів оплати праці керівників підприємств, які засновані на державній і комунальній власності, працівників підприємств, установ, організацій, які фінансуються або дотуються з бюджету, а також шляхом оподаткування доходів працівників.

Мінімальна заробітна плата відображає встановлений державою рівень

місячної, годинної оплати простої некваліфікованої роботи, нижче якої оплата проводитися не може. За допомогою мінімальної заробітної плати держава [59]:

- здійснює координацію своєї економічної і соціальної політики з динамікою соціально-економічного розвитку;
- протидіє тенденціям зменшення реальної заробітної плати в умовах конкуренції та інфляції;
- формує механізм захисту від бідності;
- створює ресурс з мінімально необхідного рівня відтворення робочої сили.

Мінімальна заробітна плата є нижньою межею оплати простої некваліфікованої праці, формує вихідну величину (соціальний норматив), який впливає на формування мінімальної тарифної ставки (окладу) найманих працівників.

До складу мінімальної заробітної плати не входять доплати за роботу у важких, шкідливих та особливо шкідливих умовах праці, доплати за відпрацьований понаднормовий час, доплати за роботи в особливих природних географічних і геологічних умовах, умовах підвищеного ризику для здоров'я, матеріальна допомога, а також премії до ювілейних дат і т.д.

Законом України «Про Державний бюджет України на 2020 рік» встановлено розміри прожиткового мінімуму та мінімальної зарплати на 2020 рік. Так, для працездатних осіб прожитковий мінімум з 1 січня 2020 року складає 2027,00 грн., з 1 липня – 2118,00 грн., з 1 грудня 2189,00 грн. Мінімальний місячний розмір заробітна плата впродовж 2020 року – 4723,00 грн., а годинний – 28,31 грн. [42].

Крім Закону України «Про оплату праці» мінімальні державні гарантії встановлюються ще Законом «Про соціальні стандарти та державні гарантії» [41], Кодексом Законів про працю [56].

Питання заробітної плати, що не регламентовані законодавством, регулюються системою угод, які укладаються на національному рівні (генеральна угода), на галузевому рівні (галузева угода), територіальному

рівні(територіальна угода) і виробничому рівні (колективний договір) відповідно до Закону України «Про колективні договори і угоди» [40].

Між Кабінетом міністрів України, Українською спілкою промисловців і підприємців і вітчизняними профспілковими організаціями укладається Генеральна угод. Вона державному рівні регулює основні принципи, норми соціально-економічної політики і трудових відносин. Серед них:

- гарантії праці та забезпечення продуктивної зайнятості;
- мінімальні соціальні гарантії в оплаті праці, які б забезпечували пристойний рівень життя;
- мінімальний розмір прожиткового мінімуму та мінімальних нормативів соціального страхування;
- система трудових відносин, режим праці та відпочинку;
- необхідні заходи з охорони праці та навколишнього середовища;
- встановлення міжгалузевих співвідношень в оплаті праці.

Сторонами галузевої угоди є власники або уповноважені ними органи і профспілкові організації, які володіють повноваженнями, достатніми для ведення переговорів, підписання угоди і реалізації її норм більшістю галузевих підприємств. Галузева угода регулює принципи і норми соціально-економічної політики, пов'язані з [40]:

- нормуванням праці;
- встановленням для галузевих підприємств мінімальних гарантій в оплаті праці залежно від кваліфікації;
- встановленням для галузевих підприємств розмірів мінімальних доплат та надбавок на підставі врахування специфіки умов праці професійних груп і категорій працівників;
- встановленням мінімального рівня соціальних гарантій, компенсацій та пільг;
- формуванням трудових відносин;
- розробкою заходів охорони праці;

- житлово-побутовим, медичним, культурним обслуговуванням, організацією оздоровлення та відпочинку працівників;
- формування міжкваліфікаційних співвідношень у заробітній платі.

Галузеві угоди не можуть погіршувати становища працівників у порівнянні з генеральною угодою.

Угоду на територіальному рівні укладають місцеві органи державної влади чи регіональні об'єднанням підприємців, які володіють відповідними повноваженнями та профспілкові організації. Територіальні угоди на регіональному рівні здійснюють регулювання норм соціального захисту найманих працівників підприємств. Вони включають вищі порівняно з генеральною угодою гарантії, компенсації та пільги [40].

Згідно з ст. 97 КЗпП на підприємствах, установах, організаціях форми і розміри заробітної плати встановлюються власниками або уповноваженими ним органом [56]. Вони узгоджуються з трудовим колективом шляхом укладання колективного договору. При відсутності колективного договору, власник підприємства повинен узгодити ці питання з профспілковим органом або іншим органом, який уповноважений на представництво трудовим колективом.

Між працівниками і власником підприємства укладається трудовий договір . Він відображає угоду за якою працівник бере на себе зобов'язання виконати роботу, яка зазначена в договорі, підпорядковуватися внутрішньому розпорядку. Власник підприємства, у свою чергу, бере на себе зобов'язання виплачувати працівнику заробітну плату та створити умови праці, потрібні для виконання роботи та дотримуватися законодавства про працю.

Сукупність принципів і підходів до організації праці формують певну систему, яка визначає спосіб визначення розміру винагороди відповідно до затрат праці і її результатів. Вибір системи заробітної плати визначається особливостями організації технологічного процесу, формами організації праці, вимогами щодо якості виробів чи роботи, стану нормування праці, облік затрат

праці. Оплата праці може здійснюватися за тарифною чи безтарифною системами.

Тарифну систему оплати праці можна представити як сукупність норм праці (виробіток, кількість каналів обслуговування, якість) і сукупність норм оплати (погодинні, денні тарифні ставки, схеми посадових окладів або штатний розклад, відрядні розцінки, доплати, гарантійні компенсаційні виплати). Ця система передбачає доплату працівникам за кваліфікацію і перевиконання норм праці. Крім того, розмір заробітної плати при використанні тарифної системи залежить від природно-кліматичних умов, умов праці, які можуть бути нормальними, шкідливими, важкими та особливо шкідливими.

Тарифну систему оплати праці використовують для розподілу робіт відповідно до їх складності, а працівників – за розрядами тарифної сітки відповідно до їх кваліфікації. Її основними елементами можна вважати тарифні ставки, тарифні коефіцієнти, тарифно-кваліфікаційні довідники, посадові оклади.

Тарифні ставки відображають розмір винагороди працівника за виконану ним роботу відповідно до кількості та затраченої праці, її складності і інтенсивності. З підвищенням розряду зростає і тарифна ставка, яка відображає рівень складності робіт та рівень кваліфікації працівника. Встановлюються тарифні ставки кожному працівнику відповідно до результатів атестації і присвоєного розряду за тарифною сіткою. Такі розряди, також конкретні посадові оклади зазначаються у наказах і контрактах працівників підприємства.

Основою тарифної системи оплати праці є мінімальна заробітна плата, яка встановлюється законодавчо. Вона лежить в основі розміру тарифної ставки працівника першого розряду. Для співвідношення тарифних ставок різних розрядів формується тарифна сітка, коефіцієнти якої показують наскільки тарифна ставка працівника певного розряду вища від тарифної ставки попереднього. Діапазон тарифної сітки відображає співвідношення тарифних ставок крайніх розрядів.

Для працівників бюджетних організацій в Україні використовується єдина тарифна сітка. У ній законодавчо встановлено 25 розрядів, кожному з них відповідає свій тарифний коефіцієнт.

Тарифно-кваліфікаційні довідники (стандарти) відображають перелік професій та встановлюють основні види робіт із визначенням вимог до працівників певної кваліфікації. Їх об'єднують у єдиний тарифно-кваліфікаційний довідник (стандарт). Він дозволяє встановити кількість кваліфікаційних розрядів за кожною професією (спеціальністю), визначити складність робіт. За допомогою такого довідника забезпечується єдність визначення розміру заробітку працівникам однакової кваліфікації; допомагає у формуванні програм з підготовки та підвищення їх кваліфікації.

Формуються тарифно-кваліфікаційні довідники на рівні центральних органів виконавчої влади, що дозволяє формувати державну політику у галузі трудових відносин та соціального захисту працюючих.

Віднесення виконуваних робіт до певних тарифних розрядів і присвоєння кваліфікаційних розрядів робітникам провадиться власником або уповноваженим ним органом згідно з тарифно-кваліфікаційним довідником за погодженням із профспілковим або іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом (ст. 96 КЗпП [56]).

Посадові оклади працівникам установлює власник або уповноважений ним орган відповідно до посади та кваліфікації працівника. За результатами атестації власник або уповноважений ним орган має право змінювати посадові оклади службовцям у межах затверджених у встановленому порядку мінімальних і максимальних розмірів окладів на посаді.

Безтарифну систему оплати праці формує колективна оплата за кінцевим результатом. Кожен із її варіантів можна вважати унікальною розробкою менеджменту конкретного підприємства, однак спільними рисами для них є:

- гарантування лише мінімального обов'язкового рівня заробітної плати, який обумовлений законодавчо;

- визначення на початку загальної суми заробітної плати, яку зароблено колективом, потім вирахування з неї суми гарантованої мінімальної оплати всіх працівників підприємства, а далі – розподіл залишку між працівниками за певними встановленими раніше правилами;
- рівні можливості щодо впливу на розмір своєї заробітної плати у усіх працівників підприємства, незалежно від категорії і посади. Правила розподілу колективної заробітної плати формуються так, аби заінтересувати кожного працівника у покращенні кінцевого результату роботи. Враховуючи те, що таке покращення можна вважати необмеженим, то і можливості росту індивідуальної заробітної плати також є не обмеженими;
- наявність колективу, працівники якого добре знають один одного і можуть оцінити роботу інших та цілком довіряють керівництву.

Узагальнюючи вище викладе, можна зробити висновок, що роботи з організації заробітної плати на підприємстві полягають у виборі моделі формування заробітної плати, форм та систем заробітної плати, розробленні умов, правил преміювання.

1.2. Форми і системи і заробітної плати: загальні засади і критерії вибору

Системою заробітної плати вважають чинний на підприємстві організаційно-економічний механізм, який характеризує взаємозв'язком між показниками норми праці та її оплати залежно від досягнутих результатів праці (стосовно норми), тарифних умов оплати праці і ціною послуг робочої сили, погодженою між працівником і роботодавцем. Застосована на підприємстві система оплати праці є з'єднувальною ланкою між нормуванням праці і тарифною системою та засобом для досягнення певних якісних і кількісних показників.

У складі тарифної системи оплати праці, залежно від показник який використовується з метою визначення норми праці, усі системи заробітної плати поділяють на дві великі групи. Їх прийнято називати формами заробітної

плати. Якщо для міри (норми) праці використовують кількість відпрацьованого робочого часу, то йде мова про погодинну форму заробітної плати. При використанні кількість виготовлених виробів чи наданих послуг як міри праці, то має місце відрядна форма заробітної плати. Таким чином, форма заробітної плати є однією з ознак класифікації системи оплати праці, що характеризує міру (норму) праці.

Першою виникла погодинна форма заробітної плати у вигляді, так званої, поденщини. Її використання довгий час влаштовувало підприємців. Невисоку продуктивність праці компенсували збільшенням тривалістю робочого дня. Інколи вона становила 10 або більше годин. Роль «стимуляторів» праці виконували майстри та спеціальні наглядачі, якими регулювався трудовий процес, а ще можливе безробіття справляло певний психологічний вплив. Однак, наукові дослідження доводили, що продовжувати робочий день економічно не вигідно, адже з його збільшенням продуктивність працівників падає, а в організмі працівників накопичується втома, яка загрожує перерости у хронічну. Суперечності були вирішені введенням відрядної оплати праці замість погодинної. Протягом, приблизно, півстоліття відрядна форма оплати праці була переважаючою у виробничих підрозділах підприємства. Потреба у використанні праці наглядачів та контролерів відпала, виникли та стали швидко розповсюджуватися служби з нормування праці. Працівники, розуміючи пряму залежність між результатами праці і своєю заробітною платою, самі намагалися збільшувати продуктивність праці.

У сучасних умовах найбільш розповсюдженою знову стала погодинна форма оплати праці. Так, у США майже 80% працівників отримують заробітну плату залежно від відпрацьованого часу [52]. Це пов'язано з автоматизацією виробничих процесів з примусовим ритмом праці, де інтенсивність робіт залежить від швидкості руху конвеєра.

На рис. 1.2 представлено існуючі у вітчизняній обліковій практиці форми і системи оплати праці.

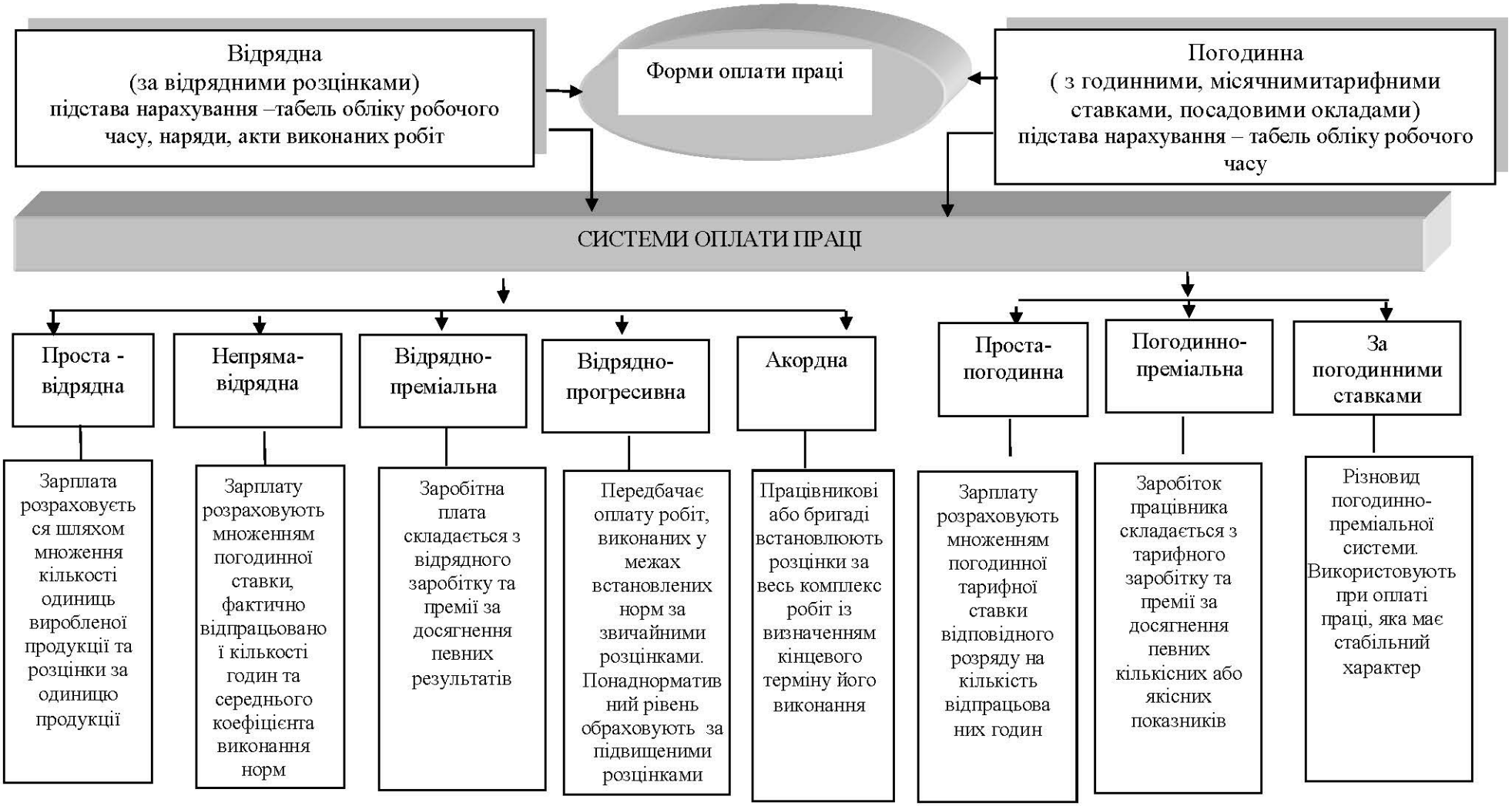

Рис.1.2 Форми і системи заробітної плати

Варто зазначити, що правильно підібрана система заробітної плати, яка враховує особливості технології виробництва і вимоги до конкретного робочого місця, професії і кваліфікації працівника і пов'язана з його інтересами, є ефективним фактором і мотивуючим механізмом. Через це роботодавцю потрібно періодично аналізувати ефективність систем, які використовується на підприємстві, і, за необхідності, вносити до них потрібні зміни.

Застосування певних систем чи форм заробітної плати визначається сферою діяльності працівника, характером трудових операцій у межах технологічних процесів. При виборі форм заробітної плати потрібно дотримуватися певних умов, при яких їх використання можна вважати доцільним. Відрядна форма заробітної плати застосовується тоді, коли результат діяльності значною мірою залежить від інтенсивності праці виробничих робітників. Серед умов, які роблять доцільними застосування відрядної форми оплати праці є [11]:

- потреба у стимулюванні росту виробітку продукції та зменшення чисельності працюючих за рахунок інтенсифікації праці;
- реальна можливість у працівників збільшувати виробіток більше встановленої норми в існуючих організаційно-технічних умов виробництва;
- можливість та економічна доцільність розробки та застосування технічно обґрунтованих норм праці та обліку виробітку працівників. Це значить, що економічний ефект від збільшення виробітку перекриває витрати, пов'язані з нормуванням виробничих операцій та їх обліком;
- наявність позитивного впливу відрядної форми оплати на рівень дотримання технологічних режимів, техніки безпеки, якості продукції, використання матеріальних ресурсів.

За відсутності зазначених умов, необхідно використовувати погодинну форму заробітної плати.

Залежно від факторів формування заробітку діючі систем оплати праці поділяють на прості і складні.

У простих системах розмір заробітної плати формується під впливом двох показників, один з яких відображає міру (норму) праці. Так, при використанні простої погодинної форми оплати праці розмір заробітної плати визначається кількістю відпрацьованого часу і відповідної тарифної ставки (посадового окладу). При простій відрядній – заробітну плату працівника визначають обсяг виготовленої продукції і відрядні розцінки за одиницю продукції. Відрядні розцінки встановлюють шляхом ділення добової тарифної ставки працівника на норму його виробітку за зміну.

При використанні складних систем оплати праці розмір заробітної плати визначається трьома і більшою кількістю показників. З них, як правило, два – основні, а інші – додаткові. Зокрема, погодинно-преміальна система заробітної плати порівняно з простою погодинною веде до росту продуктивності праці працівників, бо працівники мають можливість отримувати премії за досягнення високих показників роботи. Премія нараховується працівникам за досягнуті результати і за фактично відпрацьований час у розмірі від 10 до 25 % тарифної ставки чи окладу. За відрядно-преміальною системою заробітної плати, крім заробітку, який нарахований за відрядними розцінками, виробничим робітникам виплачують премії за досягнення високих результатів. При нарахуванні заробітку за відрядно-прогресивною системою у межах встановленого плану застосують звичайні відрядні розцінки, а за випуск продукції більше плану – завищені.

Акордна система є різновидом відрядної форми оплати праці. При її використанні працівникові або бригаді встановлюють відрядні розцінки за весь комплекс робіт із визначенням кінцевого терміну його виконання без обмеження тривалості робочого дня. Розмір акордної оплати встановлюється на підставі діючих норм виробітку і розцінок. Така оплата дозволяє посилити матеріальну зацікавленість у скороченні терміну робіт. Ця система може поєднуватися з преміюванням.

Комісійна оплата праці застосовується за умов безтарифної системи. Вона отримала широке використання у зв’язку з виникненням таких професій, як

брокери, дилери, торгові агенти, посередники. Заробітна плата таких працівників визначається кінцевими результатами роботи і встановлюється у процентах від одержаного доходу. Така оплата праці стимулює ріст продуктивності, зближує інтереси працівників та роботодавців.

У підприємствах сервісного обслуговування різновидом комісійної оплати праці є застосування ставок трудових винагород. Розмір ставки розраховується як фіксований відсоток від суми, що надходить від клієнта за виконану роботу.

Оплата праці, яка базується на «плаваючих» ставках, передбачає, зміну посадових окладів спеціалістів залежно від результативної діяльності їх підлеглих або від отриманого прибутку. Таким чином, залежно від результатів господарювання, власник підприємства може коригувати розміри тарифних ставок і посадових окладів.

Діюча на підприємстві система оплати має сприяти реалізації інтересів роботодавця і працівників. В інтересах першого система оплати праці має вести до досягнення запланованих показників, серед яких випуск певного обсягу продукції у визначені терміни, забезпечення високого рівня її конкурентоспроможності, зниженні витрат у розрахунку на одиницю продукції. В інтересах працівника система оплати праці має сприяти підвищенню матеріального достатку, залежно від трудового внеску, реалізації наявних здібностей, досягнення самореалізації як особистості. Залежно від того, наскільки достатньо чинні системи оплати праці забезпечують одночасно реалізацію інтересів роботодавців і найманих працівників, їх можна розподілити на заохочувальні, гарантуючі та регламентовано-примусові. Мотиваційний потенціал цих систем оплати праці істотно відрізняється.

Заохочувальними є ті системи оплати праці, організаційно-економічний механізм побудови яких забезпечує вирішення трьох завдань [12]:

- спонукає працівників до підвищення трудової активності, збільшення трудового внеску;

- забезпечує прямий, безпосередній зв'язок трудового внеску і розміру винагороди за послуги праці;
- оптимізує інтереси роботодавців і найманих працівників.

Характерною ознакою гарантуючих систем оплати праці є те, що вони не передбачають безпосередню залежність винагороди за послуги праці від рівня основних зарплатоутворюючих чинників – кількості, якості й результатів праці, а забезпечують нарощування обумовленого заробітку.

Застосування гарантуючих систем оплати залежить відрізних причин, серед яких можна виділити [57]:

- необхідність зберегти «кадрове ядро» незалежно від результатів поточної діяльності, що має місце в умовах реструктуризації підприємства, економічної нестабільності та прихованого безробіття;
- бажання залучити висококваліфіковану робочу силу із зовнішнього ринку праці, в розрахунку на її «віддачу» в перспективі;
- формування кадрового потенціалу на етапі становлення підприємства.

Застосування регламентовано-примусових систем оплати праці найчастіше обумовлюються жорсткою конкуренцією на ринку збуту, вимогами технологічного процесу, намаганням будь-що втриматися в конкурентній боротьбі. Ознаки цих систем багатоманітні – це і висока інтенсивність праці й обов'язкове досягнення однозначно встановленого високого рівня показників, що не допускає відхилення.

Оплата праці може здійснюватися за цивільно-правовим договором. При цьому відносини між працівником і роботодавцем визначаються не трудовим законодавством, а виключно цивільним. При укладенні таких договорів дві рівноправні сторони домовляються:

- про виконання робіт чи надання послуг відповідно до їх вичерпного переліку. Факт виконання робіт обов’язково підтверджують складанням акту актом виконаних робіт чи наданих послуг;
- про конкретні терміни виконання робіт чи надання послуг, можливим є встановлення термінів для кожного окремого етапу робіт;

- вартість і виконання робіт чи надання послуг.

Виконавець за цивільно-правовим договором отримує заробіток не за процес праці, а за її результат. На відміну від працівників, які працюють за трудовим договором, таких працівників не включають до штатного розпису. Вони не зобов'язані виконувати правила трудового розпорядку і не отримують державні соціальні гарантії (наприклад, оплату тимчасової непрацездатності). Кожна зі сторін у цивільно-правового договору може у будь-який момент його розірвати. Строк цивільно-правового договору визначається відповідно до домовленості сторін (ст. 905 ЦКУ), а строки виконання окремих етапів, згідно з ст. 846 ЦКУ, встановлюються на підставі договору підряду [109]. Таким чином, законодавчо не встановлено мінімальних чи максимальних термінів, на які можуть укладатися цивільно-правові договори, однак вони не можуть укладатися на невизначений строк.

Таким чином, системи заробітної плати, розміри тарифних ставок, відрядних розцінок, посадових окладів, премій та інших виплат, співвідношення їх розміру обираються роботодавцем з врахуванням необхідного у певних умовах стимулюючого ефекту, залежно від значимості професії, потреби у спеціалістах. Вони мають відображатися у колективних договорах та нормативно-розпорядчих документах підприємства та узгоджуватися з працівниками у встановленому законодавством порядку.

1.3. Стан та проблеми з оплати праці на підприємствах України

За сучасних умов господарювання на підприємствах загальноекономічні зміни зумовлюють зміни і в організації оплати праці. Проаналізуємо динаміку основних показників з оплати праці з використанням даних Державної служби статистики за останні роки.

Протягом 2018року в економіці України спостерігалася тенденція зростання рівня номінальної заробітної плати, темпи її росту були найбільшими за останні 7 років. До складу номінальної заробітної плати входять нарахування за тарифними ставками (посадовими окладами), премії, доплати, надбавки,

оплата за невідпрацьований час, а також обов'язкові утримання: податок на доходи фізичних осіб та військовий збір.

Номінальна заробітна плата одного штатного працівника суб'єкта господарювання за місяць зросла у 2018 році порівняно з 2017 роком на 13,5 0% і складала 7103,79 грн.. Це у 2,2 рази більше від рівня мінімальної заробітної плати, який у 2018 році становив 3200 грн. У червні 2019 році середня номінальна заробітна плата штатного працівника вже склала 9141 грн. Це 2,5 рази більше від рівня мінімальної заробітної плати, який дорівнює 3723 грн.

Серед чинників, що вплинули на зростання показників, слід зазначити ріст мінімальної заробітної плати та виплати, які пов'язані з індексацією заробітної плати.

У 2019 році оплаті праці, як і раніше, була притаманна суттєва міжгалузева диференціація (додаток А і Б). Найбільшу заробітну плату в країні отримують працівники професійної, науково-технічної діяльності, фінансових, страхових, інформаційних і телекомунікаційних організацій, підприємств авіаційного транспорту. Поміж підприємств промислових видів діяльності потрібно відмітити підприємства добувної промисловості та розробки кар'єрів, а також з виготовлення основних фармацевтичних продуктів та фармацевтичних препаратів. У цих видах діяльності розмір заробітної плати перевищує середній по економіці у 1,4–4,2 рази.

Поряд з цим рівень заробітної плати у закладах охорони здоров'я є у три рази нижчим від середнього показника по економіці, а в освіті – на 6,43 % менше. Близько 9,1% освітян та 12,8% працівників охорони здоров'я і надання соціальної допомоги отримують заробітну плату на рівні прожиткового мінімуму для працездатної особи [79; 99].

Досить низькою є заробітна плата працівників підприємств, які займаються будівництвом, тимчасовим розміщуванням й організацією харчування, діяльністю у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування, а також каналізацією, текстильним виробництвом, пошиттям одягу, працюють у бібліотеках, архівах, музеях і інших закладів культури.

Співвідношення у рівнях заробітної плати у зазначених працівників порівняно із середнім по економіці не перевищує 75,0%.

Диференціація розмірів заробітної плати за видами економічної діяльності є головним чинником міжрегіональних відмінностей (додаток В і Г). Найвищу заробітну плату, що на 2,0–57,1% перевищувала середній рівень,у 2018-2019 роках традиційно отримували працівники підприємств м. Києва, а також Донецької та Київської областей. Найнижчі показники (на 18,0–19,7% нижчі за середній рівень) були у Тернопільській, Чернівецькій та Чернігівській областях (додатки В і Г).

В цілому у структурі фонду оплати праці у 2018 році суттєвих змін не зафіксовано: 60,9% становив фонд основної заробітної плати (оплата за тарифними ставками та посадовими окладами), третину (34,0%) – фонд додаткової заробітної плати. Основними складовими останнього були доплати та надбавки до тарифних ставок і посадових окладів, премії за виробничі результати (три чверті від фонду додаткової заробітної плати). Питома вага інших заохочувальних і компенсаційних виплат (матеріальна допомога, соціальні пільги тощо) залишилася незначною та становила 5,1% фонду оплати праці. Однак, за видами діяльності спостерігалися значні коливання частки основної заробітної плати у фонді оплати праці. Так, у сільському господарстві, операціях з нерухомим майном, текстильному виробництві, виробництві одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів фонд оплати праці більше як на три чверті складався з оплати за тарифними ставками та посадовими окладами. І навпаки, у державному управлінні й обороні; обов'язковому соціальному страхуванні, добуванні кам'яного та бурого вугілля частка фонду основної заробітної плати становила близько половини.

Серед працівників, які у червні 2019 році відпрацювали 50% і більше робочого часу (7,3 млн. осіб), 7,4 0%, мали нарахування в межах мінімальної заробітної плати (у 2018 році – 9,0%). червні 2019р. нарахування в межах мінімальної заробітної плати мали 7,4% штатних працівників (у червні 2018р. – 9,0%). Частка працівників із заробітною платою від 3723 грн до 6000 грн

становила 39,6%, понад 6000 грн – 53,0%, при цьому у 26,8% штатних працівників нарахована заробітна плата перевищувала 10000 грн. [79; 99.

Найбільша частка працівників з нарахуваннями у межах мінімальної заробітної плати у 2018 році спостерігалась у тих видах діяльності, які характеризуються низьким рівнем середньої заробітної плати. Серед них працівники підприємств сфери творчості, мистецтва і розваг (12,0%), наданні інших видів послуг (12,7%) [79].

В цілому у 2018 році більше ніж у дві третини працівників отримували заробітну плату, яка не перевищувала середній рівень по країні. У більшості працівників (кожного шостого), які працюють на підприємствах авіаційного транспорту, виробництва основних фармацевтичних продуктів і фармацевтичних препаратів, фінансової та страхової діяльності, добування кам'яного та бурого вугілля заробітна плата була більше10000 грн.

У продовж двох останніх років зберігається певна диспропорція в оплаті праці чоловіків і жінок (додаток К). Серед видів економічної діяльності рівень оплати праці жінок був на 23,7% нижчим, ніж чоловіків. Суттєва гендерна різниця у розмірах заробітної плати зафіксована у галузях промисловості зі шкідливими та важкими умовами праці, а також у сфері мистецтва, спорту, розваг та відпочинку, фінансових та страхових установ, поштової та кур'єрської діяльності.

Протягом останніх років зберігається заборгованість із виплати заробітної плати. До цієї суми входять всі нарахування, включені до фонду заробітної плати(у грошовій та натуральній формах без врахування обов'язкових утримань)термін виплати яких минув до кінця місяця, у якому вони мали бути виплачені.

Загальна сума заборгованості з виплати заробітної плати протягом січня-червня 2018 року постійно зростала і на початок липня на третину (на 33,6%) або на 600,9 млн.грн перевищувала відповідний показник на початок 2017року. Станом на 1 липня 2018 року загальна сума заборгованості з виплати заробітної плати становила 2723411 тис.грн, або 106,3% порівняно з 1 червня 2018 року

(додаток Л). Ця сума відображає своєчасно невиплачену заробітну плату всім категоріям працівників: штатним працівникам, особам, які не перебувають в обліковому складі підприємства – сумісникам і працюючим за договорами, а також звільненим працівникам.

На 1 липня 2018 року основна частка загальної суми боргу припадала на підприємства промисловості (75,9%) та транспорту, складського господарства, поштової та кур'єрської діяльності (9,1%) [79.]

Загальна сума невиплаченої заробітної плати протягом січня-червня2018 року збільшилася у 6 регіонах країни, найсуттєвіше – у Чернівецькій (на 67,8%), Волинській (на 61%), Черкаській (на 39,9%),Рівненській (на 13,3%) областях. Водночас суттєве погашення боргу за цей період відбулось у у Тернопільській (на 84,1%), Херсонській (на 63,8%), Вінницькій (на 41,2%), Хмельницькій (на 28,5%) областях [79].

Загальна сума заборгованості формується 3-х категорій підприємств: економічно активних; тих, щодо яких реалізовуються процедури відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом; економічно неактивних підприємств (тих, які призупинили або припинили діяльність і не повідомили про погашення заборгованості).

На 1 липня 2018 року заборгованість на економічно активних підприємствах становила 1566348 тис.грн. Протягом січня-червня заборгованість знизилася на 8,7%.Зростання боргу відбулось у 7 регіонах, найсуттєвіше – у Чернівецькій (на 71,0%), Черкаській (на 46,9%), Херсонській (на 39,3%), Луганській (на 15,5%) областях. У решті регіонів сума заборгованості економічно активних підприємств зменшилася [79].

Найбільшу суму невиплаченої заробітної плати у 2018 році спостерігалося на виробництві хімічних речовин і хімічної продукції (на 165,0 млн.грн), на виробництві автотранспортних засобів, причепів напівпричепів та інших транспортних засобів (на 75,2 млн.грн), на водопостачанні, каналізації поводженні з відходами (на 53,6 млн.грн), на транспорті, складському господарстві, поштовій та кур'єрській діяльності (на 31,6 млн.грн).

У цілому з кожних 100 грн, не виплачених економічно активними підприємствами, 77 грн. заборгували своїм працівникам підприємства промисловості, 8 грн. – установи, які здійснюють професійну, наукову та технічну діяльність, 5 грн. – підприємства будівництва, ще 4 грн. – підприємства транспорту, складського господарства, поштової та кур'єрської діяльності.

Сума заробітної плати, не виплаченої працівникам підприємств-банкрутів, протягом 2018 року збільшилася на 6,7% і на 1 липня 2018 року становила 28,3% від загальної суми боргу. Серед регіонів найбільша частка суми заборгованості перед працівниками підприємств-банкрутів була у Хмельницькій, Івано-Франківській та Київській областях (93,5–95,5%) [79].

Якщо в цілому по країні на категорію економічно неактивних підприємствах підприємств припадає 14,2% від загальної суми боргу, то ситуація в регіонах є різною. Найбільше заборгували своїм працівникам економічно неактивні підприємства Луганської (63,4% від загальної суми боргу в регіоні), Львівської (38,6%) та Житомирської (29,6%) областей. Переважно це підприємства промисловості та транспорту, складського господарства, поштової та кур'єрської діяльності, на які припадає 94,9% загальної суми боргу цієї категорії підприємств.

Протягом січня-червня 2018 року заборгованість працівникам із виплати допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності зменшилася майже на половину і на 1 липня 2018 року становила 21,5 млн.грн.

Кількість працівників, які вчасно не отримали заробітну плату на 1 липня 2018 року становила 150,7 тис. осіб, або 2,0% від середньооблікової кількості штатних працівників, зайнятих в економіці. Кожному із зазначених працівників не виплачено в середньому 8754 грн, що на 31,9% перевищує середньомісячну заробітну плату за січень-червень 2017року [79].

Заборгованість із виплати заробітної плати з бюджетів усіх рівнів у січні-червні 2018 році також збільшилась (на 89,9%) і на початок липня становила 2,1 млн.грн, що дорівнює 0,2% від обсягу боргу економічно активних

підприємств. Причому майже дві третини (66,3%) цієї суми складали невиплати за рахунок коштів місцевих бюджетів.

Наведені цифри свідчать, що в сучасних умовах заробітна плата в Україні повною мірою не виконує жодну із зазначених функцій, адже протягом тривалого часу перебувала і перебуває на досить низькому рівні. Для багатьох найманих працівників вона, по-суті, є невеликою, інколи ще й негарантованою, соціальною виплатою, що не сприяє росту їх добробуту. Низький рівень оплати праці не формує у працівників зацікавленості у підвищенні результатів своєї праці. Працедавці, застосовуючи дешеву робочу силу, у свою чергу, не зацікавлені у підвищення продуктивності праці шляхом здійснення інвестицій в оновлення основних засобів та розвиток персоналу. Часто дешева робоча сила є причиною не тільки низького рівня продуктивності праці, але і низької якості продукції, що зумовлює її низьку конкурентоспроможність.

Крім того, низький рівень оплати праці веде до зростання прихованого безробіття і значного падіння купівельної спроможності населення. Тому, низький рівень заробітної плати можна вважати не тільки наслідком, а однією з важливих причин нинішнього стану економіки України. Тому вкрай важливим завданням є проведення докорінних змін в організації заробітної плати, поетапного її підвищення і створення ефективного мотиваційного механізму, який ґрунтується на поєднанні економічних стимулів і соціальних гарантій.

До перерахованих проблем в організації заробітної плати можна додати низьку є питому вагу витрат із заробітної плати у виробничій собівартості продукції та у внутрішньому валовому продукті; значну різницю у розмірах оплати праці працівників у державному і приватному секторах економіки, що володіють однаковим рівнем професійної кваліфікації; ріст «тіньових виплат» заробітної плати; порушення диференціації між розумовою і фізичною працею; деформоване є співвідношення між максимальною і мінімальною заробітною платою; порушення роботодавцями нормативно-правових актів у сфері праці і її оплати тощо [111].

Серед складних проблем, пов’язаних з формуванням і функціонуванням

мотиваційного механізму до праці важливе значення відіграє мінімальна заробітна плата. А сам, порядок її визначення, затвердження та практичне застосування. Світовий та вітчизняний досвід свідчить, що ці питання є досить складні та конфліктні. Через це вимагають до себе постійної уваги всіх сторін соціального партнерства. Відповідно з міжнародними трудовими нормами при визначенні мінімальної заробітної плати враховують потреби працівника і його родини з врахуванням загального рівня оплати праці в країні, соціальні виплати, рівень життя різних соціальних груп; вимоги економічного розвитку, рівень продуктивності праці, необхідність підтримки високого рівня зайнятості і т.п. При визначенні визначення розміру мінімальної заробітної плати необхідно враховувати середній розмір середньої заробітної плати, який склався в економіці країни. Як справедливо зазначає український економіст Г.Куліков [65], лише при досягненні оптимальних співвідношень між рівнем середньої та мінімальної заробітної плати можливе виконання заробітною платою своїх основних функцій.

Для забезпечення реалізації заробітною платою зазначених вище функцій необхідне дотримання таких найважливіших принципів [59]:

- ріст реальної заробітної плати є вимірником зростання ефективності виробництва і праці. Недотримання цього принципу веде, з одної сторони, до виплати незароблених грошей, і спричиняє інфляцію, знецінення одержаної номінальної заробітної плати. Це у кінцевому підсумку зумовлює зниження реальної заробітної плати. З іншої сторони, виплачується занижена заробітна плата, яка не відповідає трудовому внеску працівника не задовольняє його потреби, зменшує платоспроможний попит;

- диференціація оплати праці залежно від трудового внеску працівника підприємства у загальні результати господарювання, від характеру та умов праці, від місцезнаходження підприємства та його галузевої приналежності;

- однакова плата за однакову працю. У сучасних умовах цей принцип потрібно розуміти, як недопущення дискримінації у заробітній платі за статтю, віком, національністю тощо, як принцип справедливості при розподілі фонду

заробітної плати у межах підприємства, який вимагає адекватної оцінки праці через її оплату.

- державне регулювання оплати праці, яке складається із господарського і податкового законодавства у сфері праці, встановлення оптимальної залежності між динамікою індивідуальних доходів та інфляцією. Засобом державного регулювання заробітної плати, яка забезпечує соціальну захищеність працівників, є встановлення її мінімального рівня;
- простота та зрозумілість сутностей форм та систем заробітної плати. Працівники мають чітко розуміти як підвищити рівень заробітної плати, тобто рівень їх матеріального достатку;
- підвищення рівня мінімальної заробітної плати. Відновлення та ріст купівельної спроможності мінімальної заробітної плати повинні стати активним спонукальним мотивом у питаннях вдосконалення організації виробництва і підвищення ефективності господарювання. Це у свою чергу, приведе до створення необхідних передумов для зростання реальної зарплати.

Узагальнюючи вищевикладене, можна стверджувати, що:

По-перше, механізм формування і функціонування мінімальної заробітної плати є різноманітним і залежить від рівня економічного розвитку країни, її соціальної політики, рівня розвитку системи соціального партнерства, особливостей соціально-трудових відносин і інших факторів.

По-друге, функції, які повинна виконувати мінімальна заробітна плата у процесах відтворення робочої сили та соціального захисту найманих працівників можна вважати втраченими. Це зумовлює зниження ціни робочої сили, матеріальної захищеності найманих працівників, збільшує масштаби бідності. Така ситуація веде до розвитку нелегальних форм зайнятості і виплати заробітної плати. Таким чином, мінімальної заробітної плати ще не є дієвим інструментом регулювання заробітної плати і мотивації ефективної праці.

По-третє, потрібно удосконалювати механізм державного регулювання мінімальної заробітної плати, для чого потрібно вдосконалити методику її визначення і механізм її перегляду.

По-четверте, для більшості працівників заробітну плату можна вважати основним джерелом доходів. У зв'язку з цим розв'язання проблеми з підвищення заробітної плати в країні в цілому, і мінімальної зарплати зокрема є надзвичайно актуальним.

Висновок до розділу 1

1. Узагальнення результатів досліджень науковців з проблем заробітної плати дозволяє визначити її сутність, а саме: заробітна плата є економічною категорією, що характеризує взаємовідносини між працедавцем та найманим працівником щодо розподілу новоствореної вартості; винагородою або заробітком, що розраховується у грошовому вираженні та згідно трудової угоди сплачується працедавцем працівникові найманому працівнику за виконану роботу; елементом ринку праці, що формується як наслідок взаємодії попиту і пропозиції на ринку праці; основною частиною трудового доходу працівника, який він одержує унаслідок реалізації своє здатності до праці, що дозволяє йому відтворити свою робочу силу; доходом на фактор праці (робочу силу) під час розподілі національного доходу, формує ринкову ціну праці; елементом витрат виробництва і статтею калькуляції, і водночас формує основний фактор матеріальної зацікавленості працівників у результатах своєї праці.

2. Заробітна плата відіграє важливу роль у механізмі функціонування ринкових економіки у зв'язку з виконанням різних функцій – відтворювальної, стимулюючої, регулюючої, соціальної та формування платоспроможного попиту населення.

3. Ринкова економіка ставить більш жорсткі вимоги до організації заробітної плати, під якою розуміють її побудову, приведення її елементів у певну систему, що забезпечує взаємозв'язок кількості і якості праці з розмірами заробітної плати. З одного боку, підприємства повністю незалежні в організації праці та заробітної плати, визначенні розміру фонду заробітної плати, встановленні тарифних ставок і посадових окладів, преміюванні працівників. З іншого боку, підприємствам потрібно вирішувати можливості зниження витрат на заробітну плату і підвищення якості продукції, для забезпечення

конкурентоспроможності на ринку. Тому особливої актуальності набувають знання і дотримання принципів організації оплати праці.

4. Механізм організації праці складається з таких елементів: ринкове регулювання; державне регулювання; колективно-договірне регулювання; механізм визначення індивідуальної заробітної плати безпосередньо на підприємстві, нормування праці та ін. У сукупності принципи і підходи до організації праці створюють певну систему, під якою розуміють спосіб розрахунків розміру винагороди відповідно до затрат і результатів. її вибір залежить від особливостей організації, технологічного процесу, форм організації праці, вимог щодо якості продукції або роботи, стану нормування праці і облік її затрат. Оплату праці можна організувати за тарифною чи безтарифною системою.

5. Правильно підібрана система заробітної плати, яка враховує особливості трудового процесу та завдання, що стоять перед конкретним робочим місцем, професією та кваліфікацією робітника, його особисті інтереси, є ефективним організаційним засобом і мотивуючим фактором. Тому роботодавцям доцільно періодично аналізувати ефективність системи, що застосовується на підприємстві, і за необхідності вносити до неї необхідні корективи.

6. В умовах ринкової економіки вибір форми оплати праці має обґрунтовуватися вимогами економічної доцільності. Відрядну форму оплати праці доцільно застосовувати тоді, коли є: необхідність стимулювання до збільшення виробітку продукції і скорочення чисельності працівників за рахунок інтенсифікації їхньої праці; реальна можливість застосування технічно обґрунтованих норм; наявність у працівників реальної можливості збільшувати виробіток понад встановлену норму за існуючих організаційно-технічних умов виробництва; відсутнім є негативний вплив цієї форми оплати на якість продукції, рівень дотримання технологічних режимів і вимог техніки безпеки, раціональність використання матеріальних ресурсів. Якщо зазначені умови відсутні, потрібно застосовувати погодинну форму заробітної плати.

7. Вивчення статистичних даних та вітчизняної практики дає можливість виділити ряд проблем в організації заробітної плати, а саме: достатньо низьким є рівень оплати праці, що зумовлює недостатній рівень для відтворення робочої сили; низькою є питома вага витрат із заробітної плати у виробничій собівартості продукції та у внутрішньому валовому продукті; існує значна різниця у розмірах оплати праці працівників у державному і приватному секторах економіки, що володіють однаковим рівнем професійної кваліфікації; недостатнім є взаємозв'язок між розмірами заробітної плати та затратами праці; значним є ріст «тіньових виплат» заробітної плати; наявне деформоване співвідношення між максимальною і мінімальною заробітною платою, остання не виконує своїх функцій; порушена диференціація між розумовою і фізичною працею; існує порушення роботодавцями нормативно-правових актів у сфері праці і її оплати тощо.

РОЗДІЛ 2
ТЕОРЕТИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

2.1. Економічна експертиза: сутність, види та завдання

Виважені рішення у будь-якій сфері людської діяльності не можуть бути прийняті без урахування вагомої думки експерта, тобто кваліфікованого, обізнаного фахівця у відповідній галузі наукових знань чи практичної діяльності. В економічному словнику [75] експертиза визначається як дослідження якої-небудь справи, якогось питання з метою формування правильного висновку, надання правильної оцінки відповідному явищу. Згідно з юридичної позиції експертиза є вивченням, перевіркою, аналітичним дослідженням, кількісною чи якісною оцінкою висококваліфікованим фахівцем, установою, організацією певного питання, явища, процесу, предмету, які вимагають спеціальних знань у відповідній сфері суспільної діяльності [105].

Сучасні умови господарювання, пов'язані з роздержавленням власності, реорганізацією, банкрутством підприємств, ускладненням податкових розрахунків привели до виникнення такої аудиторської послуги як економічна експертиза. Аудиторська Палата України, надавши дозвіл на виконання аудиторами таких послуг [82], не роз'яснила їх сутність. Це призводить до проблем у розумінні сукупності робіт, які її визначають. Як показує практика, аудитори проводять експертизу фінансового і податкового обліків, звітності для встановлення правомірності нарахування та сплати податків і зборів з метою обґрунтованості застосованих фінансових санкцій з боку фіскальних органів, правильності документального оформлення фактів господарської діяльності і т.п. Об'єктами економічної експертизи можуть бути різні процеси і системи підприємства: системи управління, систем управління персоналом, системи матеріального стимулювання та оплати праці персоналу; інформаційні системи (технології), системи інформаційної безпеки і т.д.

Оскільки надання послуг з економічної експертизи ініціюють самі підприємства, то і самі ж формулюють питання для дослідження. Дана послуга дозволяє помітно поліпшити якісний рівень менеджменту підприємства та її інвестиційну привабливість.

Необхідність проведення експертиз під час податкового контролю встановлюється Податковим кодексом (ст.84) [81]. Експертизи з оцінки майна і бізнесу підприємства здійснюється у порядку, який передбачений Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [45]. Про необхідність проведення економічної експертизи при підготовці справи про банкрутство до розгляду або під час її розгляду господарським судом вказує Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» [44]. Важливою сферою застосування спеціальних знань досвідчених фахівців є судово-експертна діяльність, що базується на принципах законності, незалежності, компетентності, об'єктивності та повноти дослідження, організаційно правові засади якої визначені Законом про судову експертизу [46].

Судово-експертна діяльність відповідно до інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень, є особливим видом діяльності, пов'язаним з організацією та проведенням судових експертиз, експертних досліджень (надання висновків поза межами судочинства), спрямованих на забезпечення судово-слідчих органів, юридичних та фізичних осіб незалежними, кваліфікованими та об'єктивними висновками [50] (рис 2.1).

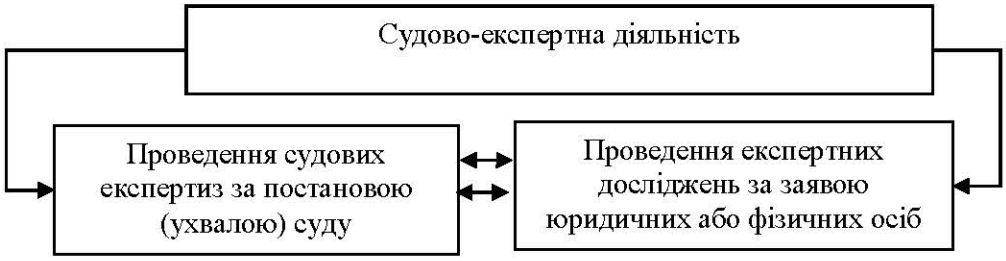

Рис. 2.1. Складові судово-експертної діяльності

Доцільно вказати, що даний вид діяльності в Україні здійснюють такі державні спеціалізовані установи як: науково дослідний інститут судових

експертиз Міністерства юстиції України, судово-медичні, судово-психіатричні установи Міністерства охорони здоров'я України, експертні служби МВС України, Міноборони України, СБУ та Державної прикордонної служби України та приватні судові експерти.

Ряд порушень фінансового, економічного характеру як фізичними, так і юридичними особами відображається у відповідних облікових регістрах. Тому, при розслідуванні економічних порушень, а також з метою об'єктивного розв'язання господарських спорів у суді, окрім юридичної підготовки, фахівці повинні володіти насамперед спеціальними знаннями в галузі бухгалтерського та податкового обліку. Саме із-за цього, доволі тривалий період, значний клас судових експертиз, об'єктом дослідження якого є первинна облікова документація, регістри бухгалтерського, податкового обліку, фінансова звітність, традиційно як в юридичній літературі так і слідчий практиці найменувався судово-бухгалтерською експертизою.

Так, Глібко В.М. пояснює, що судово-бухгалтерська експертиза – це дослідження фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, яке в межах чинного законодавства здійснюється особою, котра володіє спеціальними знаннями у галузі бухгалтерського обліку (експертом-бухгалтером), з метою подання висновку стосовно кола питань, поставлених органами дізнання, попереднього слідства чи суду [18].

Однак, розвиток ринкових відносин і ускладнення економічних правопорушень вимагають від експертів-економістів успішного вирішення різних економічних проблем стосовно оподаткування, кредитування, ціноутворення, зовнішньоекономічної та інших сфер господарської діяльності підприємств та організацій. Через розширення переліку завдань, які доводиться виконувати експертам на сучасному етапі, рішенням Президії науково-консультативної та методичної ради з проблем судової експертизи при Міністерстві юстиції України від 30.01.2001 р., назву цього виду експертизи було змінено на судово-економічну.

Тому, Остап'юк Н. А. трактує судово-економічну експертизу як діяльність обізнаних осіб з вирішення питань, поставлених перед ними слідчим або судом, що здійснюється у певній процесуальній формі [80].

Більш розширене визначення цього виду експертизи подається у [95]. Під судово-економічною експертизою науковець розуміє процесуальну форму дослідження первинних облікових документів, бухгалтерських та податкових регістрів і фінансової звітності суб'єктів господарювання різних форм власності на основі застосування спеціальних знань у різних сферах економіки, аналізу, ревізії та контролю з метою вирішення широкого кола питань, що виникають при розслідуванні економічних злочинів та судовому розгляді господарських суперечок.

Судово-економічна експертиза, відповідно до сучасних умов господарювання полягає у проведенні економічних досліджень різних конфліктних ситуацій, що виникають у діяльності підприємств та стають об'єктами розслідування правоохоронних органів з метою усунення та запобігання їх виникненню у майбутньому. У зв'язку з цим виникає потреба комплексного використання правових та економічних знань для успішного вирішення економічних спорів та розкриття злочинів економічного характер. Як зазначає В.М. Жук, судово-економічною експертизою повинні займатися сертифіковані фахівці мобільних наукових установ, адже це відповідає умовам розвитку вітчизняного інституційного середовища й науки [31].

У Законі про судову експертизу вказується, що судово-економічна експертиза – це процесуальна дія, спрямована на отримання доказів шляхом проведення судовим експертом на основі його спеціальних знань з бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансів дослідження об'єктів (первинних документів, облікових регістрів і звітності), які містять інформацію про фактичні дані та обставини справи, що перебуває упровадженні.

Відповідно до [50] проведення судових економічних експертиз та експертних досліджень виконуються за такими судово-експертними напрямами: дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку і

звітності; дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій; дослідження документів фінансово-кредитних операцій.

Приблизний перелік питань, які можуть вирішуватися за перерахованими напрямками наведено у [50]. Таким чином, судово-економічна експертиза це засіб доказування за допомогою якого всебічно, повно й об'єктивно досліджуються обставини справи, ухвалюються законні та обґрунтовані судові рішення.

Судово-економічна експертиза є необхідною як під час судового розслідування справ пов'язаних із майновими питаннями, розслідуванні справ щодо адміністративних правопорушень стосовно фінансів та підприємницької діяльності, так і при розслідуванні кримінальних справ стосовно злочинів господарської діяльності. Необхідність судово-економічної експертизи виникає у випадках:

- коли результат (висновок) ревізії суперечить матеріалам справи, а усунення таких суперечностей вимагає висновку експерта;
- коли є суперечності у висновках первинної і повторної документальних ревізій;
- коли наявними є суперечності стосовно правильності розрахунку сум податків, обов'язкових платежів, пені фіскальними службами;
- коли необхідно оцінити фінансовий стан боржника щодо провадження справи про банкрутство ;
- коли експерт іншої спеціальності з метою обґрунтування висновку вимагає додаткового вивчення матеріалів справи експертом-економістом;
- коли обвинувачений подає обґрунтоване клопотання щодо призначення експертизи.

Експертні ж дослідження, як пізнавальна діяльність судових експертів, які за допомогою знань з бухгалтерського обліку, оподаткування, фінансів, економічного аналізу встановлюють фактичні дані та обставини справи, є необхідними саме поза межами судового провадження. х виконують за дорученнями правоохоронних органів, посадові осіб Державної фінансової

служби України, Державної виконавчої служби та на вимогу адвокатів, захисників та осіб, які самостійно захищають свої інтереси, їх представників, нотаріусів, банківських структур, інших юридичних, фізичних осіб.

Основними характеристиками судово - економічної експертизи є її процесуально - правовий зміст та характер використаних спеціальних пізнань.

Згідно першої характеристики, судово-економічна експертиза розглядається як процес керований системою правил, які закріплені законодавчо.

Згідно другої характеристики, а саме використання спеціальних пізнань, зміст судово-економічної експертизи відображається в реалізації системи знань у галузі економіки, бухгалтерського обліку, фінансів, економічного аналізу, контролю тощо. Саме на підставі вказаних особливостей судово-економічна експертиза є самостійним видом судових експертиз.

До основних завдань, які вирішує судово - економічна експертиза, можна віднести [30]:

1. Завдання щодо ідентифікації об'єктів. Наприклад, необхідно встановити посадову особу, яка відповідає за здійснення та документальне оформлення господарської операції, що визнається незаконою.

2. Завдання діагностичного характеру. Такі завдання зводяться до виявлення механізму подій, встановлення часу, способу та послідовності дій, що призвели до правопорушення, а також якісного та кількісного оцінювання наслідків з вчинених діянь. Наприклад, розкриття механізму розкрадання виробничих запасів на підприємстві та визначення суми завданої йому шкоди.

3. Завдання пов'язані із експертною профілактикою. Такі завдання полягають у вивченні конкретних причин, що зумовили скоєння правопорушення (злочину), та розробці превентивних заходів щодо їх запобігання. Наприклад, розроблення на основі експертного дослідження рекомендацій щодо удосконалення обліку матеріальних ресурсів підприємства та методів контролю за їх збереженням і витрачанням у виробничому процесі.

Судово-економічна експертиза будучи інструментом захисту законних

інтересів фізичних та юридичних осіб виконує і цілий ряд конкретних завдань, а саме у процесі її проведення [26]:

- досліджуються документи з метою перевірки та виявлення фактів, як обсягу нестачі, так і лишків матеріальних цінностей, грошових коштів, а також з'ясування часу і місця їх виникнення;
- вивчається та аналізується зміст документів, що послужили підставою для складання експертного висновку (щодо правильності списання на виробництво сировини, матеріалів, законності руху готових виробів;
- визначається та підтверджується розмір матеріальної шкоди, що завдали підприємству посадові і матеріально відповідальні особи внаслідок вчинення умисних корисливих правопорушень;
- встановлюється відповідність відображення в бухгалтерському обліку фактів господарської діяльності вимогам, які передбачені чинними нормативними актами бухгалтерського обліку та звітності;
- підтверджуються виявлені недоліки в організації бухгалтерського обліку, звітності та контролю діяльності, що завдали матеріальних збитків суб'єкту господарювання;
- встановлюється правильність визначення підприємствами різних форм власності величини прибутку (доходу), що підлягає оподаткуванню та розрахунок у суми податків;
- встановлюються причини, які зумовили умисні зловживання;
- встановлюється документальне обґрунтування вимог позивача та заперечень відповідача у частині доцільності позову.

Як бачимо, спектр завдань що вирішуються в межах судово-економічної експертизи є досить значним. Перелік інформаційних даних, матеріалів, що надаються експерту-економісту визначається завданнями, які ставить, перед ним слідчий чи суд стосовно кожної конкретної справи.

Проведення судово-економічної експертизи доручають досвідченим спеціалістам, науковцям, які володіють необхідними знаннями та вміють застосовувати новітній методичний інструментарій досліджень.

Для належного виконання завдань поставлених перед судовими експертами, з метою повного, обґрунтованого, переконливого формулювання ними висновків проводяться судово-економічні експертизи різних видів. Вивчення економічної літератури з даної проблематики дає підстави стверджувати, що обґрунтована класифікація судово-економічних експертиз за різними ознаками поки що відсутня. Судово-економічні експертизи, як правило, групують за тими ж основними ознаками, що й судові експертизи, а саме: за місцем проведення, організацією та послідовністю призначення, складом експертів, обсягом та складністю дослідження[14; 18; 22; 105].

Так, за ознакою місце проведення, судово-економічні експертизи можна згрупувати на ті, які здійснюють експертні установи та ті, які проводять поза експертними установами.

Беручи до уваги організаційну ознаку, розрізняють основну та додаткову судово-економічні експертизи. Основною вважають експертизу у процесі проведення якої повністю вирішуються всі питання справи, що потребує розслідування або перебуває у суді. Судово - економічна експертиза є додатковою, коли необхідно вирішити додаткові питання, або у випадку неповного дослідження всіх поставлених питань чи неконкретних відповідей на них у процесі основної експертизи. Якщо є потреба дослідити нові об'єкти, або інші обставин справи, то призначають нову експертизу, яку не вважають додатковою.

Відповідно до послідовності проведення дослідження розрізняють первинні та повторні судово-економічні експертизи. Первинною є експертиза, якщо у процесі її проведення всі об'єкти вивчаються вперше.Повторною є експертиза, яка призначається за тією ж справою, що й первинна, за умови коли висновки за нею визнаються необґрунтованими чи сумнівними.

За ознакою чисельність і склад виконавців судово-економічні експертизи поділяють на одноосібні, комісійні, комплексні. Одноосібну експертизу проводить виключно один експерт, а комісійна вимагає участі декількох експертів-бухгалтерів (фахівців в одній галузі знань). Якщо дослідження

виконується за участю декількох експертів, фахівців різних галузей знань (бухгалтерів, медиків і т.д.) та таку судово - економічну називають комплексною.

За обсягом дослідження судово-економічні експертизи диференціюють на невеликі, середні, великі та дуже великі, а за складністю дослідження – прості, середні, складні, та особливо складні. Вказані ознаки є підставою для визначення строків виконання судово-економічної експертизи.

Слід вказати, що науково обґрунтована класифікація судово-економічних експертиз не вичерпується розглянутим нами переліком ознак. Оскільки, економічна експертиза включає дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності; дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій; дослідження документів фінансово-кредитних операцій, то відповідно за напрямами дослідження її можна поділити на:

- ✓ бухгалтерську;
- ✓ фінансову-економічну;
- ✓ фінансово-кредитну.

Можна погодитись також із думкою тих науковців та практиків, які вважають, що судово-економічну експертизу слід групувати відповідно до галузей національної економіки (експертиза в промисловості, експертиза у сільському господарстві, експертиза у будівництві, тощо) видів економічної діяльності (експертиза страхової діяльності, оподаткування тощо) [64].

При проведенні економічних експертиз експертом-аудитором встановлюється документальна обґрунтованість розміру нестачі або надлишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, відображення в обліку грошових коштів, цінних паперів, операцій з нарахування та виплати заробітної плати, інших виплат, установлення відповідності чинному законодавству відображення в податковому обліку доходів та витрат за фінансово-господарськими операціями, що підлягають оподаткуванню податком на прибуток, податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану

вартість, проводиться аналіз показників фінансового стану, інші питання щодо фінансово-господарської діяльності підприємства.

Різновидом експертної діяльності аудиторських фірм може бути експертиза інвестиційних проектів: системне дослідження ефективності вкладення капіталу в майбутню підприємницьку діяльність, що запобігає втратам капіталу інвесторами. Аудитори також здійснюють експертизи виконання фінансово-правових аспектів укладених господарських угод, дають експертну оцінку перспективної інформації бізнес-планів, а в окремих випадках оцінюють ефективність облікової політики підприємства, форми бухгалтерського обліку, системи внутрішнього контролю тощо.

Узагальнюючи вищевикладене, слід зазначити, що обставини конкретної справи, сукупність питань, які необхідно вирішити експерту, а також характерні особливості об'єкта дослідження і є тими чинниками, які зумовлюють проведення (виконання) того чи іншого виду судово-економічної експертизи.

2.2. Система інформаційного та методичного забезпечення економічних експертиз

Інформаційне забезпечення експертизи є сукупністю відомостей, що відображають фактичний стан об'єкта дослідження і його законодавчо-нормативне, нормативно-правове забезпечення, яке лежить в основі здійснення економічної експертизи. На рис 2.4 відображена система інформаційного забезпечення судово-економічної експертизи.

Рис. 2.4. Система інформаційного забезпечення судово-економічної експертизи

Судово-економічна експертиза має правову основу та ґрунтується на принципах та нормах загальної системи права і кримінального процесу. У кримінальному судочинстві правовою основою судово-економічної експертизи, крім Закону України «Про судову експертизу» [46], є Кримінально-процесуальний кодекс України [63], Цивільно-процесуальний кодекс [108], Кодекс адміністративного судочинства [60], Господарський процесуальний кодекс [17], постанова Пленуму Верховного Суду України «Про судову експертизу в кримінальних і цивільних справах» [89].

Законність судово-експертної діяльності зумовлюється також підзаконними нормативними актами, які приймаються державними органами виконавчої влади. Такі нормативно-правові акти визначають організаційні, методичні положення діяльності експертних установ, порядок здійснення судових експертиз та експертних досліджень, формують правила складання експертних висновків [46].

У ході експертизи експерт використовує «Методики», які внесені до відповідного Реєстру, який ведеться відповідно до вимог нормативно-правових

актів. Доступ до їх текстів надається за запитами зацікавлених осіб Міністерством юстиції України. Під терміном «методика судової експертизи» розуміють детально регламентовану програму виконання експертного завдання, яка формується з послідовних практичних і розумових операцій, спрямованих на пізнання досліджуваних матеріальних об'єктів, явищ, подій. Програма передбачає застосування системи методів, засобів, правил при проведенні експертизи. Атестації та реєстрації методик здійснюється за процедурою, яка передбачена постановою Кабінету Міністрів «Про затвердження Порядку атестації та державної реєстрації методик проведення судових експертиз» [101]. «Методики», які застосовують судові експерти у своїй діяльності – це різноманітні посібники, методичні рекомендації тощо.

Крім Реєстру методик, Міністерством юстиції затверджуються та оновлюються перелік рекомендованої науково-технічної і довідкової літератури, програмних продуктів, які можуть застосовуватися судовими експертами у ході проведення судових експертиз та експертних досліджень.

Визначення способу проведення експертизи, а саме вибір методик, методів дослідження відноситься до компетенції судового експерта. Дискусійним залишається питання щодо можливості проведення судовим експертом експертизу за відсутності у Реєстрі певної методики. Як свідчить практика, така ситуація залишається на розсуд та відповідальність самого експерта.

Аудиторська палата України у своєму рішенні про порядок надання аудиторами та аудиторськими фірмами аудиторських послуг у формі експертиз роз'яснила порядок її проведення [86]. При наданні такої послуги аудиторам слід дотримуватись вимог Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг» та МСЗВН 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» [70].

Слід зазначити, що МСЗВН 3000 розроблений для загального застосування до завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом

історичної фінансової інформації. Аудиторська палата України у своєму рішенні не роз'яснює сутності «економічної експертизи» як аудиторської послуги. Це призводить до суперечок у її розумінні та сукупності робіт, які її визначають. У зв'язку з цим, доречним є визначення у нормативних актах, що регулюють аудиторську діяльність сутність поняття «економічна експертиза», сукупність робіт, які її визначають, принципи здійснення тощо.

Документи, які досліджуються експертом підлягають формально-логічній перевірці та перевірці по суті.

Всі документи, які досліджує експерт-економіст можуть бути доброякісними і недоброякісними. Доброякісними вважають документи, які правильно оформлені і достовірно характеризують оформлений ними факт господарської діяльності. Недоброякісними називають документи, які оформлені неправильно і відображають факт господарської діяльності у спотвореному вигляді. Таким чином, недоброякісними можуть бути документи як за формою, так і за суттю відображених у них господарських операцій.

Недоброякісні документи за формою можуть бути недооформленими через відсутні у них деяких реквізитів та неправильно оформленим (наприклад, у зв'язку з використанням бланків документів не встановлених форм). Такими категоріями можуть вважатися документи лише за умови достовірного відображення господарських операцій.

Вимоги щодо оформлення первинної документації відображені у Положенні «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [93].

Серед документів, які є недоброякісним за суттю можна виокремити ті, які містять випадкові помилки; ті, які відображають незаконні операції; і ті, які є фальсифікованими.

Випадковими можна вважати помилки в облікових документах, які містять спотворення у назві підприємства, у номері її поточного рахунку, у інвентаризаційному номері основних засобів і т.п.

Документи, якими відображають незаконні операції є правильно оформленими, однак зафіксовані у них операції не відповідають чинному законодавству. Для прикладу, наявний видатковий касовий ордер на видачу готівки працівнику під звіт без повного звітування ним щодо раніше виданих коштів.

Фальсифікованими є документи, які містять фальсифіковані реквізити, підписи посадових осіб, спотворену суть відображеної господарської операції. Такі документи можна поділити на три групи.

Першу групу формують документи, які містять матеріальні підробки. У таких документах є видимі незаконні виправлення, підчистки і т.п. (наприклад, видатковий касовий ордер з підробленим підписом). При виявленні документів, підписи на яких викликають підозру, експерт-економіст повинен порівняти підписи на сумнівних документах з підписами тих же осіб на інших документах, а також застосувати методи перевірки відображених у документах операцій по суті.

Другу групу фальсифікованих документів формують документи з інтелектуальними підробками. У таких документах містяться неправдиві дані про характер і обсяги операцій (наприклад, дані про свідомо завищені обсяги ремонтних робіт для привласнення грошових коштів шляхом нарахування фактично не зробленого заробітку).

Третя група фальсифікованих документів містить документи, які поєднують матеріальну та інтелектуальну підробку.

Фальсифіковані документи поділяються на безтоварні (повністю або частково) та безгрошові (повністю або частково). Безтоварними називають документи, які відображають рух товарно-матеріальних цінностей у той час, коли вони були викрадені або привласнені. Документи, якими оформлені фіктивні операції з грошовими коштами називають безгрошовим.

Такий поділ документів сприяє вибору раціональної методики експертного дослідження і полегшує експерту отримання відповідей на поставлені питання.

Під час проведення експертизи експерт-економіст використовує сукупність загальнонаукових, розрахунково-аналітичних і спеціальних методів.

Загальнонаукові методи, які що використовуються при проведенні судово-економічних експертиз, включають аналіз і синтез, індукцію і дедукцію, аналогію і моделювання, абстрагування та конкретизацію.

Розрахунково-аналітичні прийоми включають: економічний аналіз; статистичні розрахунки; економіко-математичні методи.

Судова та слідча практики у вигляді доказів у кримінальній справі враховують не всі матеріали економічного аналізу, а лише ті, які, характеризують негативну динаміку, не піддаються економічним поясненням, і логічно відображають зв'язок із розслідуваними злочинами. Однаке виявленні в під час економічного аналізу негативні тенденції та відхилень від нормативного ходу виробничих процесів не є порушенням законодавства. Вони лише відображають напрям проведення ретельнішого подальшого дослідження.

З метою встановлення протиправних дій у сфері економіки користуються спеціальними методами, які напрацювала наука про господарських контроль.

До спеціальних методів відносяться документальні методи документальної перевірки. Вони включають:

- формальну і арифметичну перевірку документів;
- логічну перевірку об'єктивної можливості здійснення документально оформлених фактів господарської діяльності;
- нормативно-правове оцінювання господарських операцій, які відображені у документах;
- взаємний контроль документів, які відображають різні аспекти однієї і тієї ж господарської операції;
- зустрічну перевірку документів, які містяться у різних підрозділах підприємства або у взаємопов'язаних підприємств та організацій, з якими підприємство, має господарські зв'язки;
- оцінювання законності та обґрунтованості господарських операцій на підставі кореспонденції облікових рахунків та ін.

За допомогою арифметичної перевірки визначається правильність підсумкових показників в первинних документах та облікових регістрах з врахуванням горизонтальних і вертикальних рядків документа.

За допомогою нормативно-правової перевірки виявляють документи, які оформлені належним чином, але є незаконними за своїм змістом. Наприклад, підприємства і індивідуальні підприємці, що мають податкову заборгованість, повинні здійснювати виплати, пов'язані з оплатою праці, виключно за рахунок коштів, отриманих з установ банків. Тому будь-які доброякісні, оформлені належним чином документи, що засвідчують виплату заробітної плати на підприємствах-боржниках із готівкою виручки, є незаконними з точки зору Указу Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм обігу готівки»[87].

За допомогою методу зустрічної перевірки здійснюється зіставлення різних примірників одного і того самого первинного документа, адже більшість з них оформляються у кількох примірниках. Причому примірники документів можуть знаходитися у різних структурних підрозділів одного підприємства, або у інших організацій, з якими підприємство підтримує господарські зв'язки. У ході такого зіставлення встановлюють тотожність даних, які містяться у всіх примірниках відповідного документа. Для прикладу, у примірнику квитанції прибуткового касового ордеру, які видані особам у зв'язку з внесенням грошових коштів, вказано фактично отриману суму, а у примірнику прибуткового касового ордера, який є підставою відображення такої операції у фінансовому обліку підприємства – менша для привласнення частини грошових коштів. Різновид зустрічної перевірки полягає у зіставленні облікових записів, які відображають одну і ту ж господарську операцію на двох різних підприємствах. Наприклад, при виконанні ремонтних робіт підрядним способом зіставлення актів виконаних робіт підприємства і його підрядника дає можливість виявити факти завищеного виконання робіт. Для виявлення таких випадків експерту-економісту потрібно зробити запит про обсяг виконаних робіт і дату їх виконання. Письмова відповідь підрядника підлягає зустрічній

перевірці за даними документів підприємства. Таким чином, зустрічна перевірка дозволяє виявити фіктивні документи, а значить нереальні операції; а також встановити факти не повного і відображення господарських операцій на рахунках обліку.

За допомогою методу взаємного контролю здійснюється зіставлення різних документів і облікових даних, які відображають різні аспекти однієї і тієї ж операція, яка перевіряється. У цьому випадку можуть зіставлятися результати різних видів обліку: фінансового, податкового, статистичного і оперативного.

Перераховані методи використовуються у різних видах господарського контролю (аудиті, ревізії, економічній експертизі). Конкретні ж процедури дослідження облікових документів залежать від способів використання облікових даних для порушення законодавства і приховування зловживань.

Порушення законодавства, як правило, пов'язане з наявністю невідповідностей у змісті окремого документа чи кількох взаємопов'язаних документів; порушенням існуючого порядку відображення господарських операцій.

Контрольні процедури, пов'язані з дослідженням окремого документа дозволяють виявити порушення, які виникають через незаконні дії, наслідком яких є протиріччя у змісті документа або між його окремими реквізитами. Ця група контрольних процедур включає перевірку документів за формою, арифметичну і нормативно-правову перевірку згідно зі статею 9 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [34].

Основними ознаками, які можуть свідчити про фальсифікацію документів можуть бути:

- використання нетипових форм документів;
- не заповнення всіх реквізитів документу (відсутність номера документа, дати, адресів юридичних і фізичних осіб і т.п.) ;
- оформлення документів зайвими реквізитами (зайві резолюції, підписи), що створюють зовнішні ознаки законності;
- підписання документів особами, які не мають на це права.

- взаємна невідповідність окремих реквізитів документа невідповідність назви підприємства, яка вказана в документі та на штампі чи печатці;
- наявність антидатованих документів, тобто виданих минулим числом;
- відсутність необхідних додатків до документів

При виявленні у документах сумнівних виправлень, експерт може ставити питання про призначення різних кримінальних експертиз, які встановлюють доброякісність цих документів.

Процедури дослідження кількох документів, які відображають одну і ту саму операцію або взаємопов'язані операції, використовують тоді, коли в окремих документах відсутні протиріччя. Однак у результаті їх зіставлення виявляються зловживання і розкрадання шляхом внесення змін до деяких облікових документів; факти не відображення фактично здійснених операцій, помилки у повноті відображення господарських операцій на рахунках обліку.

Процедури перевірки порядку відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку дозволяють встановити відхилення у складанні облікових записів від чинних нормативно-правових актів, які регулюють ведення бухгалтерського обліку.

Методи узагальнення, оцінювання і реалізації результатів експертизи включають класифікацію і групування правопорушень, складання експертного висновку і передачу його правоохоронним органам. -

Висновки до розділу 2

1. Вивчення господарської практики вказує на те, що потреба у проведенні економічної експертизи існує у роботі фіскальних органів, в оціночних, аудиторських і консалтингових фірмах. Економічну експертизу проводять також у ході розгляду справи про банкрутство підприємства, під час судового розгляду справи за рішенням судового або слідчого органу.

2. Згідно з дозволеним переліком аудиторських послуг, аудитори можуть надавати послуги з економічних експертиз (за виключенням судових експертизі і експертних досліджень, які здійснюються за вимогою правоохоронних органів). Однак, Аудиторська палата України не роз'яснює сутності «економічної експертизи» як аудиторської послуги. Це призводить до суперечок у її розумінні та сукупності робіт, які її визначають. У зв'язку з цим, доречним є визначення у нормативних актах, що регулюють аудиторську діяльність сутність поняття «економічна експертиза», сукупність робіт, які її визначають, принципи здійснення тощо.

3. Найбільш регламентованим є процес проведення судово-економічної експертизи. У результаті теоретичного дослідження та узагальнення підходів науковців до розуміння сутності судово-економічної експертизи запропоноване її визначення як процесуальної форми дослідження інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період із використанням спеціальних знань у сфері бухгалтерського обліку, економічного аналізу та фінансово-господарського контролю з метою вирішення широкого кола питань, що виникають при розслідуванні економічних злочинів та судовому розгляді господарських суперечок органами дізнання, попереднього слідства чи суду. Дане визначення є більш містким та враховує предметну область перевірки. Стосовно змісту судово-економічної експертизи оплати праці, то він розкривається через мету, предмет та завдання.

4. Розглянуто основні характеристики судово-економічної експертизи, а саме: процесуально-правовий зміст та характер використання спеціальних знань. Згідно першої, судово-економічна експертиза розглядається як процес керований системою правил, які закріплені законодавчо. Згідно другої – її зміст полягає у реалізації спеціальної системи знань у галузі економіки, бухгалтерського обліку, фінансів, економічного аналізу, контролю тощо. Саме на підставі вказаних особливостей судово-економічну експертизу можна розглядати як самостійний вид судових експертиз.

5. Визначено окремі випадки, що вимагають проведення судово-економічної експертизи та експертних досліджень. Вказано, що судово-економічна експертиза, як інструмент захисту законних інтересів фізичних та юридичних осіб виконує як основні завдання (ідентифікації об'єктів, завдання діагностичного характеру та експертної профілактики), так і цілий ряд конкретних завдань залежно від мети, об'єктів та матеріалів дослідження.

6. Вивчення економічної літератури дає підстави стверджувати, що обґрунтована класифікація судово-економічних експертиз за різними ознаками поки що відсутня. Судово-економічні експертизи, як правило, групують за тими ж основними ознаками, що й судові експертизи, а саме: за місцем проведення, організацією та послідовністю призначення, складом експертів, обсягом та складністю дослідження. Відповідно до розглянутих класифікаційних ознак подано їх характеристику; удосконалено класифікацію судово-економічних експертиз шляхом доповнення її такими класифікаційними ознаками як напрями дослідження і види економічної діяльності. За напрямами дослідження запропоновано поділяти її на бухгалтерську; фінансово-економічну; фінансово-кредитну; за видами економічної діяльності – на експертизу страхової діяльності, банківської діяльності, експертизу з питань оподаткування тощо. Таке групування дозволить всебічно й об'єктивно дослідити обставини справи, ухвалювати законні та обґрунтовані судові рішення.

7. Організація економічної експертизи є комплексом заходів, спрямованих на її підготовку та проведення, що включає окремі дії з її налагодження та упорядкування. Відповідно виокремлено такі складові організації судово-економічної експертизи як організація експертної діяльності та організація окремого експертного дослідження. Організацію експертної діяльності запропоновано розглядати, як сукупність заходів з її координації, шляхом видачі дозволів (свідоцтв судових експертів) на проведення судово-економічної експертизи та налагодження взаємодії між суб'єктом її призначення та експертом-економістом. Організацію ж судово-економічної експертизи за конкретною справою як її підготовку, планування, налагодження

та упорядкування, а також визначення засобів і методів її проведення, що може бути виражено послідовністю етапів здійснення: підготовчого, організаційно-методичного, дослідного та етапу узагальнення результатів експертизи.

8. Організацію економічної експертизи як аудиторської послуги запропоновано представляти такими трьома етапами: планування, збір і аналіз інформації, необхідної для збору аудиторських доказів, написання звіту (висновку).

РОЗДІЛ 3
ОСНОВНІ НАПРЯМКИ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ОПЕРАЦІЙ З НАРАХУВАННЯ І ВИПЛАТИ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ

3.1. Економічна експертиза операцій із заробітною платою та соціальними виплатами

Облік розрахунків з оплати праці є доволі трудомістким процесом, йому притаманні певні особливості: це і велика кількість нормативно-правових актів, які його регламентують, щомісячний характер виплат, наявність мінімального розміру заробітної плати, нарахування податків і т.п. Відповідно трудомістким і складним є і економічна експертиза цієї ділянки облікової роботи.

До основних завдань, які, як правило, виконує експерт-економіст є перевірка [2; 30; 67]:

- дотримання на підприємстві чинного трудового законодавства, штатної дисципліни;
- достовірність, законність та своєчасність та правильність розрахунків із заробітної плати;
- правильність документування норм праці, правильність розрахунку розміру заробітку;
- правильність оподаткування розрахунків з оплати праці;
- правильність відображення розрахунків з оплати праці на облікових рахунках;
- своєчасність та повноту відображення фактів господарської діяльності у фінансовому обліку та фінансовій звітності;
- правильності проведення інвентаризації по розрахунках з персоналом.

Предметом дослідження, які виникають у ході економічної експертизи є господарські операції, пов'язані із заробітною платою, а також відносини, що при цьому виникають. Предмет економічної експертизи деталізується у його об'єктах, тобто об'єкт – це окремий елемент предмету, на який спрямована дія експерта.

Сучасна парадигма реформування вітчизняної облікової системи ґрунтується на закордонних аналогах, в результаті зміст багатьох об'єктів обліку доповнюється. Як приклад можна навести поняття «виплати працівникам». В економічній літературі існують різні підходи до визначення сутності даного поняття. Найбільш поширеним є сприйняття виплат як синоніму заробітної плати. Логіку використання терміну «виплати» можна обґрунтувати причетністю персоналу до реалізації цілей підприємства і підвищенням його ролі як людського капіталу у посиленні конкурентних переваг підприємства на ринку праці. Виплати персоналу є сукупністю різних виплат і пільг, що знаходяться між собою у взаємозв'язку і спрямовані на досягнення бізнес-цілей підприємства і визначають трудову поведінку працівника. Виплати є доходом працівника, що формується через виконання ним обумовлених трудовим договором функцій, яка складається під впливом сукупності факторів економічного і соціального характеру, джерелом формування якого є собівартість і чистий прибуток і зменшується на величину податку на доходи фізичних осіб.

Для більш глибокого розуміння сутності категорії «виплати персоналу» спробуємо узагальнити та систематизувати класифікаційні ознаки виплат персоналу, що знайшли відображення в сучасній науковій і навчальній літературі [77; 111]. Розподіл за різними класифікаційними ознаками винагород персоналу представлено на рис.3.1.

Терміном «виплати працівникам» повинні користуватися підприємства, які за законодавством складають фінансову звітність за міжнародними стандартами. Такий термін введено П(С)БО 26 «Виплати працівникам». Це положення трактує виплати працівникам як всі форми компенсації підприємством послуг, які надані працівниками. При цьому, працівник може надавати послуги підприємству на основі повного або неповного робочого дня, постійної або періодичної зайнятості та на тимчасовій основі. Згідно з П(С)БО 26 виплати працівникам включають:

Ознаки класифікації	Види виплат
За джерелами фінансування	Виплати за рахунок собівартості Виплати за рахунок прибутку
Відповідно до агентських груп	Виплати власникам Виплати членам ради директорів (наглядової ради) Виплати вищому керівництву Вплати лінійним керівникам Виплати професіоналам, фахівцям, технічним службовцям Виплати робітникам
За видами виплат	Основна заробітна плата Додаткова заробітна плата Інші заохочувальні і компенсаційні виплати Пенсійні виплати Програми участі в капіталі Соціальні пакети, які гарантовані підприємством
За стадіями життєвого циклу підприємства	Виплати на стадії росту Виплати на стадії зрілості Виплати на стадії спаду Виплати на стадії ліквідації
За порядком відображення на рахунках обліку	Витрати виробничих робітників Виплати загальновиробничому персоналу Виплати адміністративному персоналу Виплати працівникам збуту Виплати, які включаються в склад активів Вплати, які включаються в склад зобов'язань
За функціями процесу виробництва	Виробничі Управлінські Комерційні
За умови регулювання	Колективні Індивідуальні
За відношенням до обсягу виробництва	Зміні Постійні

Рис. 3.1. Класифікація виплат працівникам [77]

- поточні виплати, які здійснюються регулярно або в межах 12 місяців з часу їх нарахування (заробітна плата за окладами та тарифами, відрядними розцінками; відпускні виплати та виплати за інший невідпрацьований час; премії та інші заохочувальні виплати);

- виплати по закінченні трудової діяльності, які здійснюються при звільненні працівника за власним бажанням, а також при досягненні працівниками пенсійного віку та інші зобов'язання, які підприємство бере на себе щодо своїх колишніх працівників. Треба зазначити, що для обліку пенсійних виплат передбачено спеціальний рахунок 472 «Додаткове пенсійне

забезпечення». На цьому рахунку відображають створені резерви на додаткове (недержавне) пенсійне забезпечення працівників. Джерелом таких виплат є власні засоби підприємства або заробітна праця працюючих. Але, в Україні практично відсутнє законодавство, яке б визначало діяльність недержавних пенсійних фондів, тому немає підприємств, що створюють пенсійні фонди за власні засоби;

- виплати інструментами власного капіталу підприємства, за якими працівнику надається право отримати фінансові інструменти емітовані господарюючим суб'єктом;
- інші довгострокові виплати. До них можна віднести всі ті, які не планують провести протягом найближчих 12 місяців. Враховуючи довгостроковий характер виплат, їх необхідно дисконтувати.

Найбільшу частку у складі виплат працівникам складають виплати, які можна віднести до основної та додаткової заробітної плати, а також заохочувальні та компенсаційні виплати. Їх склад деталізовано на рис.3.2.

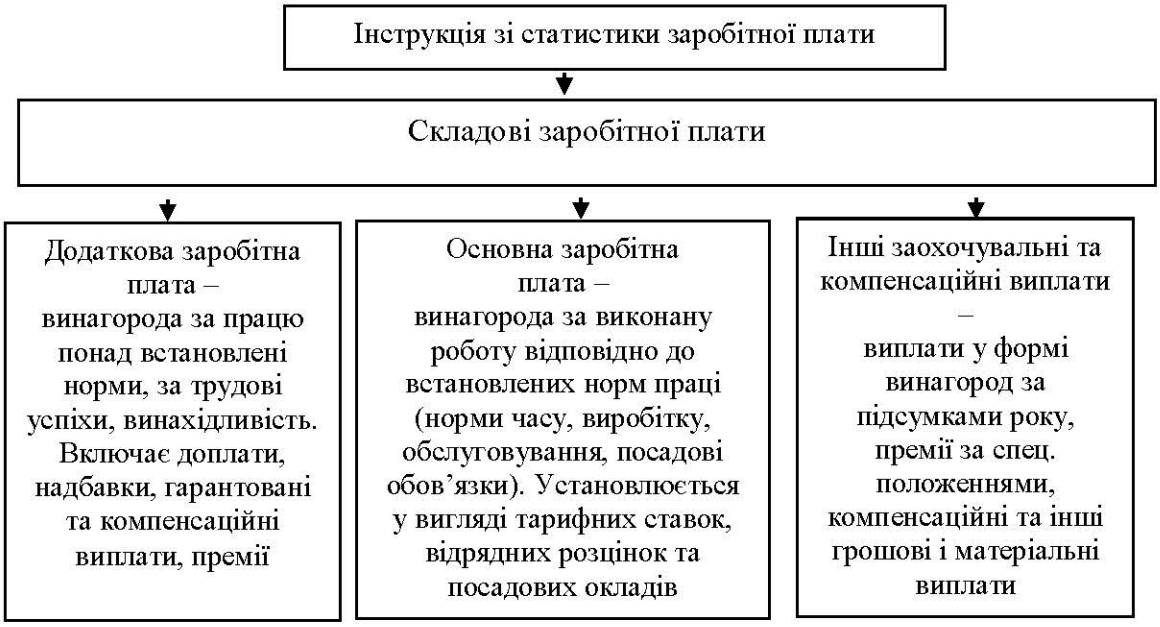

Рис.3.2. Складові заробітної плати працівника [51]

На рис. 3.3 відображено основні об'єкти економічної експертизи системи оплати праці та відповідні їм джерела інформації. Останні ґрунтуються на даних відділів праці та заробітної плати, кадрів, бухгалтерії.

Рис. 3.3. Сукупність об'єктів та джерел економічної експертизи розрахунків із оплати праці та відповідні їм джерела інформації [30]

У процесі економічної експертизи використовують облікові і не облікові джерела інформації. Якщо первинні документи єдині майже для всіх підприємств, то регістри аналітичного і синтетичного обліку можуть бути різні.

Вид регістру буде визначатися обраною на підприємстві формою ведення фінансового обліку (журнальною, комп'ютерною).

У ході економічної експертизи дотримання підприємством діючого трудового законодавства звертають увагу на правильність процедур з приймання і звільнення працівників. Приймають працівника на основі наказу про прийняття на роботу. На нього у відділі кадрів відкривають особову картку, до якої заносять відомості про працівника і присвоюють табельний номер, водночас роблять відмітку у трудовій книжці. Трудові взаємовідносини, пов'язані з укладанням та виконанням трудового договору, регулюються Кодексом законів про працю України. Якщо оплата праці здійснюється на підставі угод цивільно-правового характеру, то правовідносини між учасниками здійснюється за цивільним законодавством. У цьому випадку підприємство не несе відповідальності при настанні нещасних випадів на виробництві, усі ризики покладаються на фізичну особу.

Перевірка наявність і вивчення змісту Колективного договору, Положення про оплату праці, Положення про преміювання дозволяє експерту отримати знання про:

- умови прийняття на роботу, форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні ставки, схеми посадових окладів;
- порядок введення і розміри надбавок, премій та інших доплат;
- норму тривалості робочого часу та скорочену тривалість з переліком працюючих, яких вона стосується, змінність та графіки роботи;
- перелік посад і професій, для яких встановлений ненормований робочий день і т.п.

Треба відмітити, що змістовний колективний договір є надійною правовою базою для створення нормальних умов праці та її оплати. Вітчизняне законодавство не передбачає відповідальності за відсутність цих документів, однак ухиляння осіб, які представляють власників від участі у переговорах з трудовим колективом визнається адміністративним правопорушенням.

Перевіряючи правильність нарахування заробітної плати, експерт звертає увагу на правильність оформлення первинних документів: наявність підписів, відсутність виправлень. Основними документами при перевірці заробітної плати працівників-відрядників є наряди, акти виконаних робіт, маршрутні листи, змінні рапорти. Їх перелік визначається специфікою виробництва: індивідуальне, серійне чи масове.

Щоб перевірити правильність нарахування заробітної плати працівника-погодинникам потрібні дані штатного розпису про посадові оклади та присвоєні кваліфікаційні розряди, а ще дані табельного обліку робочого часу. Перевіряючи у цехах і відділах постановку цього обліку, експерту треба встановити, чи підтверджуються в табелях дані про час роботи та перерв за поважних причин, відповідними виправдувальними документами (листками про тимчасову непрацездатність, наказами про надання відпусток, довідками лікувальних установ, повістками військових комісаріатів тощо).

Для працівників, які знаходяться на відрядній системі оплати праці, насамперед, необхідно зіставити показники виробітку, прийняті для розрахунку заробітної плати, з фактичними даними про здачу готової продукції на склад.

У процесі економічної експертизи здійснюється нормативна перевірка: встановлюється правильність використання тарифних ставок і відрядних розцінок. Крім заробітку, який формуються за тарифними ставками, відрядними розцінками чи за посадовими окладами, працівники можуть отримувати різні доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати.

Доплати можуть виникати через суміщення професій, роботу у святкові і вихідні дні, уночі, за понадурочні роботи. За умови простою, який виник не з вини працівника йому оплачується не нижче 2/3 тарифної ставки погодинника (окладу). Оплата браку, який виник не з вини працівника здійснюється у розмірі 2/3 тарифної ставки окладу. Доплати працівникам-відрядникам здійснюються на основі листів на доплату, простій, актів про брак, якщо вони мали місце не з вини працівника. Відпрацьований час у межах норм, а також понад норму зазначається у табелях обліку робочого часу.

Кодексом законів про працю встановлена нормальна тривалість робочого часу. Вона не повинна перевищувати 40 годин на тиждень. Однак є категорії працюючих, які мають право скорочений робочий день. У трудовому договорі працівника зазначається тривалість робочого часу, однак вона не може бути більшою від її нормативного значення. Якщо працівник працює понадурочно, то перші дві години йому оплачують у розмірі 1,5 тарифної ставки, а наступні години оплата подвоюється. Праця у святкові дні оплачується у розмірі не менше подвійних ставок [56].

Експерт звертає увагу на обґрунтованість і правильність нарахувань премій, надбавок, доплат у зв'язку із відступом від нормальних умов праці, за понаднормові години, за простої, за роботу в тяжких та шкідливих умовах тощо.

Надбавки до заробітної плати належать до виплат стимулюючого характеру, якими заохочують окремих працівників. Надбавки виплачують за високоякісну професійну майстерність, за високі досягнення у праці, за виконання особливо важливої роботи на певний термін і т.п.

Вітчизняним законодавством передбачено такі основні компенсаційні виплати як: оплата за час виконання державних і суспільних обов'язків, компенсації при переїзді на роботу в іншу місцевість, за час перебування у відрядженні, на навчанні з підвищення кваліфікації. У цих випадках за працівником зберігається середній заробіток, який обчислюється відповідно до «Порядку обчислення середньої заробітної плати», що затверджений постановою Кабінету Міністрів № 100 від 08.02.95 року [90].

Перевірки на законність вимагають операції з оплати праці працівників, що працюють за сумісництвом. Бувають випадки, коли роботи за сумісництвом виконуються працівниками під час виконаннями своїх основних обов'язків, одержуючи заробітну плату за невідпрацьований час. Такий факт виявляється експертом на основі зіставлення часу роботи сумісника з часом його роботи на інших підприємствах. Це дозволяє встановити випадки, коли працівник був на роботі у різних підприємствах у один і той самий час, і тим самим визначити

кількість невідпрацьованих годин. Працювати за сумісництвом працівник може не більше 4-х годин на день і цілий робочий день у вихідний.

У процесі перевірки експерт встановлює факти наявності нарахування заробітної плати за раніше виплаченими первинними документами (табелями, актами, нарядами, разовими документами).

Підлягає перевірці і індексація заробітної плати, яку повинні здійснювати роботодавці за умови перевищення індексу споживчих цін (те саме, що і індекс інфляції) більше, ніж на 103%, тобто, коли індекс споживчих цін наростаючим підсумком перевищив поріг індексації. Величина приросту індексу споживчих цін поділена на сто відсотків є ні чим іншим, як коефіцієнтом індексації.

Збільшення заробітної плати через індексацію проводять з першого числа місяця, що слідує за місяцем, у якому Державною службою статистики оприлюднені індекси споживчих цін. Індексують заробітну плату за окладами і тарифами, включаючи доплати і надбавки у межах прожиткового мінімуму. Індексації підлягають грошові доходи населення у межах прожиткового мінімуму, встановленого для відповідних соціальних і демографічних груп населення. Якщо мова йде про індексацію заробітної плати, то необхідно орієнтуватися на прожитковий мінімум для працездатних осіб. Наприклад, працівник отримує заробітну плату в розмірі 3800 грн. якщо поріг індексації перевищено та заробітна плата підлягає індексації, індексуватися повинна лише її частина, яка дорівнює прожитковому мінімуму для працездатних осіб, який у 2020 році складає з 1січня 2027,00 грн., з 1 липня – 2118,00 грн., з 1 грудня – 2189 грн.

Індексацію зобов'язані проводити всі без виключення роботодавці: підприємства, установи та організації незалежно від форми власності і господарювання, а також фізичні особи, що використовують працю найманих працівників.

У загальному визначенні, індексації підлягають грошові доходи населення, одержані ними в гривнях на території України, які не мають разового характеру. Перелік доходів, які підлягають і не підлягають індексації

визначено у Законі України «Про індексацію грошових доходів громадян». Індексації не підлягають [47]:

- доходи від оренди, цінних паперів, ведення особистого підсобного господарства, доходи від ведення підприємницької діяльності;
- лікарняні (сюди включаються суми оплати перших п'яти днів за рахунок роботодавця та допомога за всі інші дні за рахунок фонду соціального страхування);
- виплата для організації підприємницької діяльності, разова виплата у разі стійкої втрати працездатності або смерті внаслідок нещасного випадку на виробництві;
- допомога у зв'язку з вагітністю та пологами, допомога при народженні дитини, допомога на поховання;
- цільова разова матеріальна допомога, одноразова допомога при виході на пенсію, суми соціальних пільг, компенсації (крім виплат, визначених пунктом 2 цього Порядку), винагорода за підсумками роботи за рік тощо;
- державна соціальна допомога малозабезпеченим сім'ям, допомога на дітей, які перебувають під опікою чи піклуванням, допомога на дітей одиноким матерям, допомога по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку.

Законодавством передбачено, що працівник, який перебуває у трудових відносинах з підприємством, має право на щорічну оплачувану відпустку. Така державна гарантія встановлюється Законом «Про відпустки» [35]. У процесі перевірки розрахунків по щорічних відпустках потрібно встановити правильність розрахунку середнього заробітку, адже суму відпускних визначають шляхом множення середньоденного заробітку на кількість календарних днів відпустки. Розрахунковим періодом для розрахунку середнього заробітку є останні 12 календарних місяців, що передують місяцю, в якому надається відпустка. Для прикладу, працівнику надано відпустку у серпні 2020 р., то розрахунковим буде вважатися період з серпня 2019 р. по липень 2020 р. (12 місяців). Місяць, у якому працівнику надають відпустку

заробітна плата у ньому не враховується. До розрахункового періоду не включаються святкові, неробочі дні, також час під час якого працівник не працював і за ним не зберігався середній заробіток чи зберігався лише частково з певних причин. Такими причинами можуть простої не з вини працівника або відпустки без збереження заробітної плати (ст. 25 і 26 Закону про відпустки [35]). Винятком є період тимчасової непрацездатності, який повністю зараховується за складу розрахункового періоду (абз. 4 п. 3 Порядку № 100 [90]).

Розрахунок середнього заробітку регламентується законодавчо (пп. 3-4 Порядку № 100 [90]). Усі виплати входять у розрахунок середньої зарплати у нарахованому розмірі без віднімання будь-яких стягнень. Якщо при цьому розмір середньої заробітної плати виявиться менший за розмір мінімальної зарплати (4723 грн), то доплату до розміру мінімальної зарплати не проводять.

Бувають випадки, коли розрахунковий період є менший, ніж 12 місяців. У такому разі середню заробітну плату обчислюють на підставі виплат за фактично відпрацьований час роботи, а саме з першого числа місяця після зарахування на роботу до першого числа місяця, у якому працівник йде у відпустку або йому виплачують компенсацію (п. 2 Порядку № 100). Однак, якщо працівник почав працювати з першого числа місяця (або з першого робочого дня місяця відповідно до графіку роботи підприємства), то такий місяць повністю включається при розрахунку середньої заробітної плати. При відсутності розрахункового періоду, визначення середньої заробітної плати проводиться на підставі тарифної ставки, посадового (місячного) окладу, які установлені у трудовому договорі (п. 4 Порядку № 100 [90]). При відрядній заробітній платі за відсутності інформації оперативного обліку, заробітна плата за останній місяць ще невідома. У такому випадку останній місяць до розрахункового періоду можна не включати, а пізніше провести перерахунок відпускних і відкоригувати їх суму з наступною заробітною платою. Можливим є використання іншого варіанту, а саме застосування планових зарплатних показників за цей місяць, з наступним коригуванням (за необхідності).

Відпускні мають бути виплачені не пізніше ніж за 3 календарні дні до початку відпустки (ст. 115 КЗпП та ст. 21 Закону про відпустки [35]).

Для відшкодування майбутніх витрат на виплату відпускних згідно П(С)БО 11 «Зобов'язання», на підприємствах повинні створюватися забезпечення таких витрат. Для цього використовують субрахунок 471 «Забезпечення виплат відпусток». За кредитом зазначеного субрахунку відображують нарахування забезпечення, а за дебетом його використання. Крім забезпечення відпускних виплат, на субрахунку 471 враховують також забезпечення внесків на соціальне страхування, що нараховують на суми відпускних.

Суму забезпечення визначають щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці.

Нарахування забезпечення відображають за кредитом субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток» у кореспонденції з дебетом рахунків: 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» залежно від того, за яким підрозділом закріплено працівника, що йде у відпустку. Використання забезпечення відображають за дебетом субрахунку 471 у кореспонденції з кредитом субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» на суму нарахованих відпускних і рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» на суми ЄСВ.

За рахунок нарахованої суми забезпечення можна відшкодовувати тільки ті витрати, для покриття яких воно створено, а саме витрати з нарахуванню відпускних і внесків до фонду соціального страхування. Якщо створеного забезпечення недостатньо для відшкодування відпускних витрат, то суму перевищення забезпечення відпускних і нарахувань до фонду соціального страхування відносять у дебет рахунків 23, 91, 92, 93, 94.

У процесі експертизи встановлюють відповідність даних аналітичного і синтетичного обліку розрахунків з оплати праці. Аналітичний облік розрахунків з персоналом ведеться по кожному працівнику, видах оплат і утримань.

Одним із напрямків економічної експертизи є перевірка правильності нарахування допомоги по тимчасовій непрацездатності. У ході її здійснення експерт виявляє відповідність кількості оплачених днів і сум виплаченої допомоги за поданими листками тимчасової непрацездатності з днями і сумами, що відображені у фінансовому обліку підприємства та розрахунково-платіжних відомостях. Крім того, звіряє відповідність кількості днів зазначених у листках непрацездатності з даними табелів обліку використання робочого часу. Повторюючи облікову процедуру, експерт перевіряє правильність визначення розміру страхових виплат за час лікарняних. Страхові виплати розраховують шляхом множення середньоденного заробітку за один календарний день на кількість календарних днів лікарняного і на понижувальний відсоток страхового стажу, який встановлений законодавчо у відсотках.

Для розрахунку середньої заробітної плати за 1 календарний день потрібно заробітну плату нараховану за останні 12 місяців поділити на кількість календарних днів за 12 місяців. У розрахунку враховують тільки повні 12 календарних місяці (з 1-го до 1-го числа) протягом яких працівник перебував у трудових відносинах перед місяцем настання страхового випадку. При визначені лікарняних враховують повністю всі календарні дні, включаючи святкові і неробочі дні, як при визначені середньої зарплати, так і при визначенні розрахункового періоду. Однак до останнього не включають календарні дні, які відпрацьовані з таких поважних причин як: тимчасова непрацездатність, відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами, відпустка по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку та шестирічного віку за медичним висновком, відпустка без збереження заробітної плати. Не включаються до заробітної плати і отримані з таких причин виплати.

Якщо працівником відпрацьовано менше ніж повних 12 календарних місяці, то у розрахунковий період включають фактичну кількість повних місяців (з 1-го до 1-го числа). Якщо працівником відпрацьовано менше одного місяця, то розрахунок проводять за весь фактичний час, протягом якого працівник перебування в трудових відносинах перед страховим випадком. кількості днів непрацездатності.

Необхідність нарахування ЄСВ у межах регламентованої максимальної бази встановлено ч. 3 ст. 7 Закону № 2464. Максимальна сума доходу, з якої стягується ЄСВ, становить 15 розмірів мінімальної заробітної плати (далі — МЗП), установленої законом. У 2019 році місячний розмір МЗП — 4173 грн. (ст. 8 Закону про держбюджет-2019). Отже, максимальна величина бази нарахування ЄСВ у 2019 році — 62595,00 грн.

Заробітна плата працівника підприємства за серпень 2019 року становила 63215,00 грн. Визначимо базу нарахування ЄСВ.

Оскільки заробітна плата працівника перевищує максимальну величину бази нарахування ЄСВ, що діє в серпні 2019 року (63215,00 грн. > 62595,00 грн.), ЄСВ нараховують тільки на частину заробітної плати працівника, яка дорівнює 62595,00 грн. Сума перевищення над зазначеною величиною — 620,00 грн. (63215,00 грн. - 62595,00 грн.) до бази нарахування ЄСВ не потрапить.

Особливо уважними потрібно бути в разі нарахування «перехідних» виплат, а саме лікарняних, декретних і відпускних. Річ у тому, що максимальну величину, з якої сплачується ЄСВ, при нарахуванні таких виплат застосовують окремо за кожен місяць (абзац другий п.п. 2 п. 3 розд. IV Інструкції № 449).

Варто відрізняти страховий стаж і трудовий стаж. До 01.01.2011 р. страховий стаж визначається за записами в трудовій книжці, а після – за даними персоніфікованого обліку у Держреєстрі загальнодержавного обов'язкового соцстрахування. При страховому стажі до 3-х років понижувальний відсоток складає 50 %, від 3 до 5 років –60%, від 5 до 8 років –

7%; понад 8 років – 100 %. Є особи для яких понижувального відсотку не встановлено. Ними є ветерани війни, учасники АТО і особи, які підпадають під дію Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», донори, які одержали право на пільгу згідно зі ст. 10 Закону України «Про донорство крові та її компонентів». Право на пільгу таким особам надається за умови надання копій відповідних посвідчень.

Для застрахованих осіб, у яких перед настанням страхового випадку протягом 12 місяців страховий стаж складав менше ніж шість місяців, максимальна сума допомоги по [38]:

- тимчасовій непрацездатності обмежується розміром допомоги, яка розрахована виходячи з мінімальної зарплати на час настання страхового випадку;
- вагітності та пологах обмежується розміром допомоги, яка визначається на підставі подвійного розміру мінімальної зарплати на час настання страхового випадку.

Місячний розмір допомоги по вагітності та пологах не повинен перевищувати максимальну величину бази нарахування єдиного внеску, з якої сплачували страхові внески. А також не може бути менший від розміру допомоги, яка розрахована із мінімальної зарплати на час настання страхового випадку[38].

У фінансовому обліку виплати працівникам за п’ять перших днів непрацездатності визнаються витратами підприємства. При цьому кредитується субрахунок 663 «Розрахунки за іншими виплатами» у кореспонденції з дебетом витратних рахунків. Починаючи з шостого дня, оплата лікарняних здійснюється за рахунок Фонду соціального страхування і відображається за дебетом 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами» та кредитом 663.

При догляді догляд за дитиною чи хворим членом сім’ї лікарняні сплачуються за рахунок фонду соціального страхування вже з першого дня. Такий порядок виплат використовують застрахованим інвалідам, які працюють на підприємствах і в організаціях товариств УТОГ і УТОС.

Сума нарахованих заробітних плат по всіх працівниках дорівнює обороту по кредиту синтетичного рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» за звітний період. Сума всіх утримань із заробітної плати працівників і сума виплаченої заробітної плати дорівнюватиме дебетовому обороту по рахунку 66. Кредитове сальдо даного рахунку відображається у розрахунково-платіжній відомості. Це сума, що належить до виплати працівникам.

Коли підприємство використовує тільки 9 клас рахунків, то нарахування витрат на оплату праці і обов'язкових внесків буде відноситись в дебет рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». При використанні 8 і 9 класу рахунків нарахування заробітної плати відображається по кредиту 66 і одночасно по дебету 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи». Потім з кредиту цих рахунків витрати на оплату праці списуються на відповідні витрати діяльності рахунків 9 класу. При використанні тільки 8 класу рахунків витрати на оплату праці, що обліковані на рахунках 81 та 82 не списуються на рахунки 9 класу, а у кінці звітного періоду списуються у повній сумі на фінансові результати, тобто у дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

Вивчення контрольної практики дає можливість узагальнити типові порушення розрахунків з оплати праці і методи їх виявлення. Порушення можуть бути пов'язані з:

- неправильним відображенням обсягів виконаних робіт у документах по обліку норм виробітку. Такі порушення виявляють шляхом застосування методів фактичного і документального контролю, а саме контрольним обміром фактично виконаних робіт та взаємним контролем документів з обліку норм праці і документів, якими оприбутковують готову продукцію;
- неправильним застосуванням норм виробітку, тарифних ставок, посадових окладів і відрядних розцінок. Такі порушення виявляють проведенням нормативної перевірки на основі зіставлення з Колективним

договором, Положенням про оплату праці та іншими нормативно-правовими документами;

- неправильними розрахунками в окремих документах з обліку праці, Такі порушення виявляють арифметичною перевіркою;
- використанням «підставних осіб», тобто осіб, які не працівниками підприємства або, які не брали участі у виконанні конкретних робіт. Такі порушення виявляють шляхом використання даних відділу кадрів, зіставляючи прізвищ працівників зі обліковим складом підприємства і його структурних підрозділів. Крім того, проводять опитуванням окремих осіб, звіряють підписи працівників;
- заниження витрат з плати праці з метою заниження бази оподаткування при сплаті податку на доходи фізичних осіб і єдиного соціального внеску. Порушення виявляються шляхом використання нормативної перевірки;
- неповне і несвоєчасне утримання податків і зборів, застосування пільг при оподаткуванні заробітної плати без наявності документів, що їх обґрунтовують. Порушення виявляють з використанням хронологічного контролю записів в первинних документах і облікових регістрах, взаємного контролю документів;
- некоректним відображенням розрахунків з оплати праці у фінансовому обліку. З метою виявлення даних порушень потрібно переглянути головну книгу, шахову відомість, оборотно-сальдову відомість і виявити нетипові облікові проведення. Шляхом використання аналітичних процедур можна отримати інформацію про «незвичайні відхилення» у розмірах нарахованої заробітної плати за категоріями працюючих, неочікувану їх динаміки та виявлення зон можливих навмисних і ненавмисних помилок;
- розкраданням грошей шляхом привласнення депонованих сум через підробку підпису у випадку виплати грошових засобів через касу підприємства. Виявити такі шахрайські дії можна взявши до уваги платіжні відомості за попередній період, перевіривши реєстр депонованих сум, видаткові касові

ордери, касову книга, касовий звіт. Крім того експерт може шляхом опитування працівників отримати у них підтвердження щодо одержання депонованих сум.

3.2. Економічна експертиза операцій з оподаткування заробітної плати

Важливим напрямом економічної експертизи є перевірка правильності оподаткування розрахунків з оплати праці, а саме повноти, правильності утримань та своєчасності перерахувань податку з доходів фізичних осіб та єдиного соціального внеску, військового збору. Перевірку здійснюють за такими позиціями: база оподаткування; ставка платежів, правильність відображення у фінансовому обліку та звітності, своєчасність оплати.

Процес проведення економічної експертизи з оподаткування розрахунків з оплати праці можна зобразити у вигляді схеми (рис.3.4.).

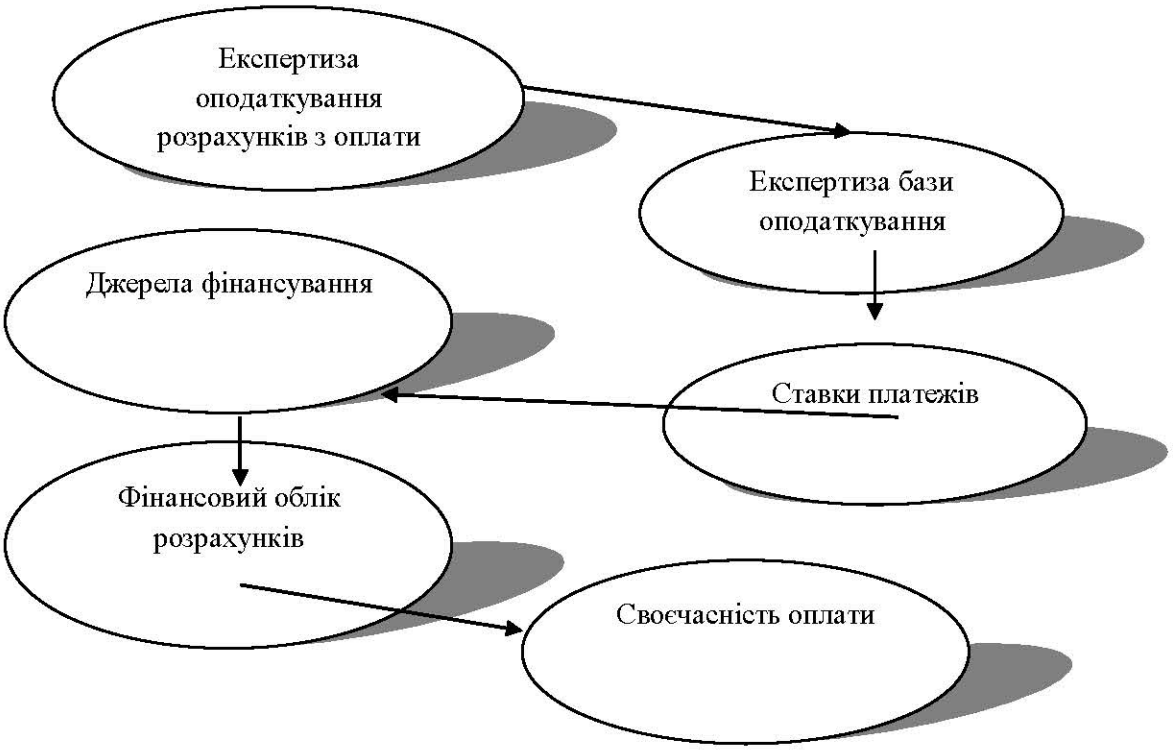

Рис. 3.4. Схема проведення економічної експертизи оподаткування розрахунків з оплати праці

Податок з доходів фізичних осіб з 2016 року визначається у розмірі 18% (п. 168.1.1 ПКУ) від нарахованої заробітної плати за вирахуванням податкової

соціальної пільги. Страхові виплати за час лікарняного, декретні виплати також є об'єктом нарахування податку на доходи за ставкою 18%.

Право працівника на податкову соціальну пільгу та її розмір пов'язаний з розміром мінімальної заробітної плати та прожитковим мінімумом, який діє на 1 січня звітного податкового року. Згідно з Податковим кодексом України податкову соціальну пільгу застосовують до доходу, нарахованого на користь платника податку, якщо розмір його заробітної плати не перевищує суми, яка дорівнює сумі місячного прожиткового мінімуму, працездатної особи на 1січня звітного податкового року, помноженої на 1.4 та округленої до найближчих 10 грн. Певні категорії громадян мають право на отримання соціальної пільги більшого розміру, а саме: 150 % або 200% — одинокі батьки, вдівці або вдови, батьки дітей-інвалідів, особи, що постраждали від Чорнобильської катастрофи 1 і 2 категорій, інваліди I або II групи, учні, студенти, аспіранти, військовослужбовці строкової служби тощо (стаття 169 Податкового Кодексу України) [81].

У таб. 3.1 відображено розміри податкової соціальної пільги і розмір, який дає право на її отримання у 2018 році.

Таблиця 3.1

Розмір податкової соціальної пільги у 2020 році

Вид податкової соціальної пільги (норма ПКУ)	Розмір податкової соціальної пільги , грн.	Граничний розмір доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги, грн.
Звичайна (п.п. 169.1.1)	1051,00	2940,00
Звичайна на «дітей» (п.п. 169.1.2)	1051,00 х кіл-сть дітей до 18 років	Для одного із батьків: 2940,00×кіл-сть дітей. Для іншого – 2240,00
Підвищена на «дітей» (пп. «а» и «б» п.п. 169.1.3)	1576,50 х кіл-сть дітей до 18 років	2940,00 × кіл-сть дітей
Підвищена (пп.«в»—«е» п.п. 169.1.3)	1576,50	2940,00
Підвищена (п.п. 169.1.4)	2102,00	2940,00

Із виплат за цивільно-правовим договором утримуються ті ж самі податки, що із зарплати за трудовим договором. Однак варто вказати на те, що

оподаткування ПДФО нарахованої заробітної плати і виплат за цивільно-правовим договором дещо відрізняється. Відмінність полягає у визначенні бази оподаткування. Відповідно до п. 164.6 ПКУ при оподаткуванні заробітної плати, вона і є базою оподаткування, яка зменшується на суму ПСП при її застосуванні. При оподаткуванні виплат за цивільно-правовим договором базою оподаткування ПДФО є вся нарахована сума.

Варто зазначити, що цивільно-правові договори укладаються на не тривалий строк на відміну від трудових. Досить часто при проведені економічної експетизи такі договори можуть бути перекваліфіковані у трудові. Причинами цього може бути некоректне, розпливчасте формулювання предмету договору, а також системність виконання послуг (для прикладу, договір про надання юридичних послуг укладено на рік і щомісячно виставляється акт виконаних робіт).

Таблиця 3.2

Строки сплати утримань із заробітної плати податковими агентами

Строк виплати	Податку на доходит фізичних осіб, війського збору	Єдиного соціального внеску
Виплата заробітної плати за першу (аванс) і другу половину місяця		
Гроші отримані з банківського рахунку	Одночасно з отриманням грошей у банку	У день виплати заробітної плати, на яку нарахований єдиний соціальний внесок
Гроші перераховані у безготівковій формі на рахунок працівника	Одночасно з перерахуванням грошей на рахунок	
Виплата готівкою з каси, яка надійшла,як виручка	Протягом трьох банківських днів з дня, наступного за днем виплати	
Виплата у натуральній формі		
Несвоєчасна виплата заробітної плати		
Зарплата нарахована, але не виплачена	Протягом 30 клендарих днів, наступних за останнім днем місяця, в якому нарахована заробітна плата	Не пізніше за 20-те число наступного місяця (для гірничих підприємств – не пізніше за 28-ме число наступного місяця

Це зумовлено великими ризиками виникнення штрафних санкцій унаслідок порушення підприємством податкового законодавства та

законодавства, яке регулює питання у сфері державного обов'язкового соціального страхування.

Згідно п. 119.2 ПКУ до 2020 року за неподання розрахунку за формою 1ДФ, подання його з порушенням термінів, у не повному обсязі чи з недостовірними даними або помилками, які привели до збільшення чи зменшення суми податку з доходів фізичних осіб, накладається штраф у розмірі 510 гривень. Якщо протягом року порушення повторюється штраф зростає до 1020 гривень.

Якщо під час виплати доходу за цивільно-правовим договором не було зроблено нарахувань і утримань чи не сплачено до бюджету податку з доходів фізичних осіб, то штраф складає 25% від суми податку, який треба було нарахувати чи сплатити. При повторному порушенні протягом 1095 днів штраф – 50% суми податку, при послідуючих порушеннях протягом 1095 днів – 75% суми ПДФО (п. 127.1 ПКУ).

При неподанні звіту форми Д4 або несвоєчасному поданні або поданні не за встановленою формою штраф складає 170 гривень за кожне порушення. При повторному порушенні протягом року штраф зростає до 1020 гривень.

Відповідно до п. 2 ч. 11. ст.25 Закону про ЄСВ [38] за несплату або несвоєчасну сплату єдиного соціального внеску підприємство сплачує штраф у розмір 20% своєчасно не сплачених сум. При донарахуванні фіскальним органом чи суб'єктом господарювання своєчасно не нарахового єдиного соціального внеску штраф складає 10% суми донарахованого внеску за кожен повний або неповний звітний період, але не більше 50% суми донарахованого ЄСВ (п. 3 ч. 11. ст.25 Закону про ЄСВ). На суму недоїмки нараховують пеню в розмірі 0,1% суми недоплати за кожен день прострочення платежу (ч. 10. ст.25 При самостійно виявленій недоплаті або несвоєчасній сплату військового збору, підприємство повинно сплатити пеню (п. 129.1 ПКУ). Вона нараховується після 90 днів, які настають за останнім днем граничного строку сплати зобов'язання. Таким днем вважається день виплати доходу фізичній

особі, з якого утримують податок з доходів фізичних осіб або військовий збір. При невиплаті доходу – гранична дата сплати (ст. 168.1.2 ПКУ).

Згідно ст. 1634 КпАП до підприємців або посадових осіб юридичних осіб застосовуються адміністративні санкції за не утримання або не перерахування до бюджету податку з доходів фізичних осіб під час виплати доходу найманому працівнику, за не подачу чи несвоєчасну подачу звіту 1ДФ. Ними є попередження або штраф у розмірі від 34 до 51 гривні. Повторне схоже порушення протягом року зумовлює штраф від 51 до 85 гривень.

Штрафи за порушення трудового законодавства у 2020 році є такими:

1. За фактичний допуск працівника до роботи без оформлення трудового договору (контракту).

За оформлення працівника на неповний робочий час у разі фактичного виконання роботи повний робочий час, установлений на підприємстві.

За виплату зарплати (винагороди) без нарахування та сплати ЄСВ і податків.

Розмір штрафу до 01.02.2020 (включно) - 30 розмірів мінзарплати, установленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, щодо якого скоєно порушення.

З 02.02.2020 року - 10 розмірів мінімальної зарплати, установленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, щодо якого скоєно порушення.

У 2020 році — 47230 грн.

До юросіб та ФОПів, які використовують найману працю та є платниками єдиного податку 1–3 груп, застосовують попередження.

За повторне протягом двох років із дня виявлення порушення — 30 розмірів мінімальної зарплати за кожного працівника, щодо якого скоєно порушення

2. Порушення встановлених строків виплати зарплати працівникам, інших виплат, передбачених законодавством про працю, більш як за один місяць, виплата їх не в повному обсязі

Розмір штрафу до 01.02.2020 (включно) - 3 розміри мінзарплати, установленої законом на момент виявлення порушення.

З 02.02.2020 року - 14169 грн

3. Недотримання мінімальних державних гарантій в оплаті праці

Розмір штрафу до 01.02.2020 (включно) - 10 розмірів мінзарплати, встановленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, щодо якого скоєно порушення.

З 02.02.2020 року - 2 розміри мінзарплати, установленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, щодо якого скоєно порушення. У 2020 році — 9446 грн.

4. Недотримання встановлених законом гарантій та пільг працівникам, залученим до виконання військових обов'язків

Розмір штрафу до 01.02.2020 (включно) - 10 розмірів мінзарплати, установленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, щодо якого скоєно порушення.

З 02.02.2020 року - 4 розміри мінзарплати, установленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, щодо якого скоєно порушення. У 2020 році — 18892 грн. До юросіб та ФОПів, які використовують найману працю та є платниками єдиного податку 1–3 груп, застосовують попередження

5. Недопущення до проведення перевірки з питань додержання законодавства про працю, створення перешкод у її проведенні

Розмір штрафу до 01.02.2020 (включно) - 3 розміри мінзарплати, установленої законом на момент виявлення порушення

З 02.02.2020 року - 14169 грн.

6. Недопущення до проведення перевірки, перешкоджання в її проведенні з питань неоформлених працівників, неповної зайнятості та неповної сплати ЄСВ і податків.

Розмір штрафу до 01.02.2020 (включно) - 100 розмірів мінзарплати, установленої законом на момент виявлення порушення.

З 02.02.2020 року - 16 розмірів мінзарплати, установленої законом на момент виявлення порушення.

У 2020 році — 75568 грн.

7. Порушення інших вимог трудового законодавства, крім перелічених вище.

З 02.02.2020 року - 1 розмір мінзарплати.

У 2020 році - 1 розмір мінзарплати за кожне таке порушення. У 2020 році — 4723 грн.

За повторне протягом року з дня виявлення порушення — 2 розміри мінзарплати за кожне таке порушення

Штрафи накладає Управління Держпраці на підставі винесених постанов у ході планової чи позапланової перевірки роботодавця. Виконання цих постанов покладається на Державну виконавчу службу.

Вивчення податкової практики та літературних джерел дозволяє стверджувати, що характерною особливістю сучасного оподаткування є масове ухилення від сплати податків, причиною якого виступає відсутність довіри до державних інституцій. Україні потрібна така система оподаткування, яка б будувалася з врахуванням існуючих соціально-економічних умов. Вони вимагають визначення більш справедливої бази оподаткування за допомогою оптимізації звільнення від оподаткування, оптимізації податкових ставок, покращенні податкової дисципліни через реформу податкового адміністрування та створення зручних умов сплати податків, зборів, внесків.

З метою форування ефективної системи оподаткування доходів громадян, можна запропонувати такі шляхи.

По-перше, замість соціального податкової пільги для фізичних осіб ввести прогресивні ставки податку, що дадуть змогу підтримати не лише малозабезпечені верстви населення, але дасть поштовш до формування середнього класу. За будь-якого доходу, може вилучатися у вигляді податку тільки та частина доходу, яка йде на накопичення, а не використовується на споживання. Такий захід зняв би соціальне напруження у суспільстві.

По-друге, не оподатковувати мінімальну заробітну плату податком на доходи фізичних осіб, адже це порушує гарантії на отримання реальної мінімальної заробітної плати.

По-третє, надавати пільги в оподаткуванні родинам, які виховують навіть одну дитину до 18 років, адже допомога на дитину, яку виплачує держава є незначною.

По-четверте, необхідно розширити діапазон доходів громадян, який дозволить отримувати податкову соціальну пільгу. Такий захід стане сприятливим для зменшення кількості «заробітних плат у конвертах», адже розмір сплаченого працівником податку на доходи фізичних осіб буде компенсуватися отриманням податкової соціальної пільги.

По-п'яте, значно спростити податкове законодавство та податкову звітність, зробити їх зрозумілішими для платників податку.

По-шосте, підняти рівень податкової культури та податкової дисципліни платників, їх довіри до державних інституцій, тобто кожен громадян має бути впевнений, що сплачені податки повернуться у вигляді соціальної допомоги та різних послуг.

3.3. Економічна експертиза системи стимулювання праці

Процес застосування до працюючих певних зовнішніх заходів впливу для активізації їх роботи, підвищення добросовісності при виконанні конкретних завдань дістав назву стимулюванням. А під системою стимулювання персоналу розуміють вчинення роботодавцем тих чи інших дій, здатних спонукати працівників до дій, які відповідають цілям підприємства. Використання різних стимулів допомагає власникам підвищити якість праці кожного працівника, а це, у свою чергу, веде до росту ефективності господарювання підприємства в цілому.

Стимулювання праці передбачає створення умов, при яких активна трудова діяльність стає необхідною і достатньою умовою задоволення значних

і соціально обумовлених потреб працівника, формування у нього мотивів до праці. Система мотивів і стимулів праці має опиратись на певну нормативно-правову базу. Працівник має знати, які вимоги ставляться перед ним, яка буде винагорода при їх отриманні і які санкції будуть застосовуватися у випадку невиконання вимог. Стимулювання праці ефективне тільки у тому випадку, коли органи управління уміють добиватися і підтримувати той рівень роботи, за який платять. Ціль стимулювання – не спонукати людину працювати взагалі, а зацікавити її працювати краще, продуктивніше, ніж це обумовлено трудовими відносинами.

Розрізняють різні методи стимулювання праці: адміністративні, економічні (матеріальні), моральні, соціально-регулятивні. Адміністративні – мають вплив на індивіда, групу через накази, завдання тощо, економічне (матеріальне стимулювання) праці передбачає внесення у процес мотивації вартісних важелів залучення людей до праці, тобто безпосередній економічний вплив на мотивацію, забезпечення особистої і групової заінтересованості суб'єктів праці в матеріальному заохоченні. Тут застосовуються як безпосередні (зарплата, премії, доходи від прибутку та ін.), так і опосередковані (ціни, податки, кредити) важелі регуляції трудової поведінки [24].

Найбільш розповсюдженими формами матеріального стимулювання є [28]:

- виплата комісійних - працівник отримує певний відсоток від сум, виплачених покупцями за придбаний у нього товар ;
- грошові виплати за досягнення поставлених цілей - здійснюються при досягненні працівником встановлених економічних показників ;
- винагороди як визнання цінності того чи іншого працівника (наприклад, премії, які виплачуються за володіння навичками, гостро необхідними підприємству в даний період) ;
- програми розподілу прибутку, відповідно до яких працівники одержують або певний відсоток прибутку підприємства у вигляді

індивідуальних винагород за відмінно виконану роботу, або у вигляді прибутку, розділеного на всіх співробітників;

- акції та опціони на їх купівлю - в цьому випадку працівники не отримують готівкових грошей, але підприємство надає їм можливість безоплатного отримання у власність певне число акцій або право придбання пакета акцій на пільгових умовах.

Стимулювання працівників може набирати негрошової форми. Такими формами часто є: подарунки працівникам з нагоди свят, дня народження; оплата медичної страховки; знижки на придбання продукції підприємства , подарункові сертифікати і т. п.; корпоративні заходи, навчання працівника за рахунок підприємства; зміни, пов'язані з робочим місцем виділення окремого кабінету, надання додаткової офісного обладнання та службового автомобіля і т.п.

Моральне стимулювання передбачає використання системи оцінювання заслуг, ділових якостей працівників, виховання у них почуття гордості за свою фірму, відданості їй, відчуття необхідності, потрібності їх на підприємстві. Таке стимулювання реалізується через дисциплінарне заохочення або ж зауваження, догану, штраф.

Соціально-регулятивні методи стимулювання праці фактично збігаються з соціальною регуляцією праці – соціальною мотивацією трудової поведінки, коли спонукання до діяльності здійснюється через задоволення різноманітних потреб особистості, соціальної групи чи трудового колективу. Воно пов’язане з формуванням раціонального режиму праці, гнучкими графіками роботи;забезпеченням високого рівня охорони праці, підвищення змістовності, привабливості праці.

Трудове законодавство не зобов’язує роботодавців стимулювати своїх працівників, відсутні там і пояснення самого поняття «стимулювання». Розробка та впровадження дієвої системи стимулювання, виявлення тих факторів, які призведуть до підвищення ефективності роботи підприємства є одним із ключових завдань управління персоналом. Її значення зростає за

умови зміни стратегії розвитку підприємства. Тому своєчасно проведена експертиза системи стимулювання підприємства допоможе визначити рівень зрозумілості працівникам стратегії розвитку підприємства, а також оцінити рівень задоволення їх матеріальних потреб, сприятиме розробці ефективних стимулюючих заходів.

Таким чином, основною метою економічної експертизи є оцінювання регламентованості, ефективності і відповідності системи матеріального і нематеріального стимулювання стратегії розвитку підприємства, а також надання допомоги його власникам у формуванні дієвої системи стимулювання персоналу, в основі якої лежить дотримання балансу інтересів менеджменту і найманих працівників.

Для проведення економічної експертизи системи стимулювання праці на підприємстві можна скористатися послугами зовнішніх аудиторів-експертів.

Експерту необхідно проаналізувати і оцінити систему матеріального стимулювання підприємства. Вивчення літературних джерел [20;53; 54; 55] дозволяє виділити основні процедури, які повинні бути виконані для цього. Експерту необхідно:

- розглянути рівень регламентації системи стимулювання;
- вивчити та оцінити діючі на підприємстві внутрішні стандартів і політику щодо системи стимулювання ;
- проаналізувати витрати, пов'язані з реалізацією існуючої системи стимулювання.
- вивчити складові системи матеріального стимулювання;
- розглянути принципи, на основі яких побудовано функціонування системи стимулювання і їх оцінка ;
- аналізувати критерії і процедури оцінки результативності роботи персоналу;
- встановити рівень відповідності системи стимулювання підприємства регламентуючим документам.

Для оцінки чинної на підприємстві системи стимулювання експерту необхідно отримати інформацію про [57]:

- сукупність програм заохочення, нормативних актів, що визначають заходи матеріального і нематеріального стимулювання працівників(накази, положення, розпорядження, інструкції, Положення про преміювання, трудові договори і т.д.);
- існування процедури ознайомлення працівників з оцінкою рівня їх добросовісності при виконанні конкретних завдань. Таку інформацію експерти отримують шляхом інтерв'ю (опитування) лінійних менеджерів, а також на основі аналізу посадових інструкцій працівників у яких зазначено рівень підпорядкування працівників;
- умови праці, рівень організації праці, робочих місць, їх здатність мотивувати працівника до продуктивної праці. Отримати таку інформацію можна шляхом опитування працівників або користуючись результатами атестації робочих місць;
- відповідність продукції підприємства вимогам ринку і її вплив на розробку заходів матеріального стимулювання працівників – встановлюється шляхом опитування менеджерів підприємства та аналізу даних маркетингових досліджень. Якщо продукція підприємства конкурентоспроможна, то це підвищує гордість працівників за результати своєї праці, підвищує впевненість у тому, що досягнуті ними успіхи будуть належним чином оцінені.

Ключову роль при оцінці системи стимулювання праці відіграє аналіз Положення про стимулювання праці та його відповідності цілям підприємства, галузевій та регіональній угодам, колективному договору. У ході його вивчення необхідно сформувати висновок про [57] :

- відповідність терміну перегляду Положення про стимулювання праці з врахуванням нових завдань, що стоять перед підприємством, його структурними підрозділами та персоналом;
- рівень відповідності показників преміювання завданням, що стоять перед підприємствами, структурними підрозділами і самими працівниками;

- реальний вплив працівники на встановлені показники преміювання;
- оптимальність показників, які використовуються для преміювання;
- наявність протиріч між показниками та умовами преміювання;
- здатність Положення про стимулювання праці зацікавити персонал у поточних і довгострокових результатах праці;
- оптимальність поєднання між собою поточного преміювання, преміювання за підсумками року та стимулювання за реалізацію стратегічних завдань підприємства;
- динаміку взаємозалежності розмірів виплачуваних премій і результатів діяльності підприємства;
- співвідношення темпів зростання середньої заробітної плати та продуктивності праці;
- значення таких форм заохочення як ділова кар'єра, визнання заслуг та ін. ;
- використання та вплив на зацікавленість персоналу у колективних результатах праці форми участі працівників у прибутках підприємства;
- врахування думки персоналу при розробленні та перегляді систем оплати та стимулювання праці.

Важливою складовою методики економічної експертизи є організація опитування та визначення груп опитуваних працівників. В опитуванні може взяти участь як весь персонал (якщо підприємство невелике), так окремі групи, наприклад, керівники підрозділів, фахівці, робітники. Необхідно пам'ятати і про те, що для керівників різних рівнів управління потрібні різні форми проведення анкетування (письмові, усні, в електронному форматі).

Для оцінювання системи стимулювання праці важливим є формування опитувальних анкет. До них варто включити наступні питання (рис. 3.5.). Цей перелік необхідної інформації для оцінки чинної на підприємстві системи стимулювання є орієнтованим і може змінюватись або доповнюватися залежно від ситуації, яка склалася на підприємстві.

Анкета оцінювання системи стимулювання праці на підприємстві

1) Чи знайомі працівники з методикою оцінки результатів їхньої праці та ділових якостей?

2) Чи брали участь працівники в обговоренні методики оцінки персоналу до її впровадження у практику?

3) Чи відповідають критерії оцінки персоналу цілям і завданням підприємства , структурних підрозділів ?

4) Який рівень відповідності показників оцінки персоналу вимогам їх посадових інструкцій ?

5) Який рівень об'єктивності оцінки персоналу?

6) Чи задоволені працівники зворотним зв'язком за результатами оцінки?

7) Чи можуть працівники реально впливати на встановлені для них показники оцінки ?

8) Чи задоволені працівники тим, як до них доводяться результати оцінки?

9) Чи були звернення працівників до комісії з трудових спорів з приводу необ'єктивності оцінки результатів їхньої праці ?

10) Чи використовується метод самооцінки з метою підвищення об'єктивності оцінки персоналу?

11) Чи відповідають розроблені етапи і зміст оцінки персоналу досвіду передових підприємств?

12) Чи об’єктивними є методи вимірювання результатів праці та ділових якостей персоналу?

13) Який зв’язок між системою оцінки персоналу та системою стимулювання праці?

14) Чи передбачено навчання осіб, які здійснюють оцінку, і чи сприяє програма навчання підвищенню об’єктивності атестації персоналу?

Рис. 3.5. Приклад опитувальної анкети для оцінювання системи мотивації праці [57]

У додатках Н.1 та Н.2 представлено різні приклади опитувальних анкет. Залежно від ситуації опитування може проводитися як анонімно, так і персоніфіковано, у групі або індивідуально.

При обробці результатів опитування необхідно врахувати, що на мотивацію впливають такі особистісні характеристики, як вік, потреба у професійному рості і розвитку, а також рівень складності і надання працівникові можливості випробувати себе, рівень участі у прийнятті рішень, пов'язаних з роботою. Ці фактори також необхідно враховувати при підготовці пропозицій про внесення змін в діючу систему стимулювання.

Про наявність проблем у системі стимулювання праці можуть вказувати наступні обставини:

- у співробітників відсутнє розуміння того, що від них очікує керівництво підприємства (структурного підрозділу);
- необ'єктивна оцінка результатів праці та ділової активності персоналу;
- співробітники не знайомі або недостатньо інформовані про діючу на підприємстві систему стимулювання за результати праці .
- наявність значних відхилень між очікуваними і фактичними розмірами винагород за результатами праці;
- система стимулювання не забезпечує необхідну зацікавленість персоналу у досягненні цілей підприємства.

Проведене експертом дослідження за допомогою анкет, інтерв'ю, вивчення змісту Положення про стимулювання персоналу дозволяє з'ясувати наявність зазначених проблем.

Щоб система стимулювання забезпечувала зацікавленість персоналу у індивідуальних і колективних результатах праці, вона повинна містити певні показники оцінювання діяльності. Це дозволить ув'язати види і розміри винагороди з результатами індивідуальної і колективної праці, діловими якостями працівників. У зв'язку з цим експерт повинен провести опитування співробітників, у якому запропонувати визначити рівень об'єктивності оцінювання результатів їх праці з боку менеджерів. У ході моніторингу з'ясовується, якою мірою показники оцінки відповідають таким вимогам, як: можливість кількісного виміру; відсутність абстрактних формулювань

(наприклад, лояльність, чесність); достатність; реальність впливу на них працівників; відповідність завданням діяльності підприємства; можливість документування.

Аналізуючи склад показників оцінки, експерту важливо дослідити рівень їх відповідності стратегічним цілям підприємства, його плановим показникам у цілому та цільовим установкам окремих структурних підрозділів. Доцільно також проаналізувати, яку частку у загальній сукупності показників займають показники індивідуальних результатів праці, показники результатів діяльності структурних підрозділів та показники кінцевих результатів діяльності підприємства при визначенні розміру винагороди. Частка показників оцінки індивідуальних результатів праці у загальній сукупності показників при встановленні розміру винагороди робітникам і фахівцям повинна бути вищою, ніж при визначені винагороди менеджерам. У топ-менеджерів частка показників оцінки, що характеризують загальні результати роботи підприємства при визначенні розміру премії повинна бути більшою, ніж у менеджерів середньої та нижчої ланки управління.

Для прикладу можна запропонувати таку структуру винагород за виконання показників діяльності. Робітникам за виконання показників, що характеризують індивідуальні результати праці, премія може бути встановлена у розмірі 15%, за результати роботи структурного підрозділу 7% і за результати роботи підприємства 3%. У топ-менеджерів розмір премії за виконання показників діяльності підприємства повинен бути встановлений у розмірі 40 % і за виконання індивідуальних показників 20 %. Обґрунтованість таких пропорцій у розмірах преміювання різних категорій персоналу пояснюється тим, що керівники підприємства більшою мірою впливають на загальні результати діяльності, ніж робітники. При цьому слід враховувати, що індивідуальні показники оцінки і показники діяльності структурних підрозділів повинні бути узгоджені зі стратегічними цілями і завданнями підприємства в цілому, використовуватися для вимірювання реального зростання продуктивності праці і деталізуватися аж до рівня окремих працівників. Крім

того, показники оцінки необхідно узгоджувати не тільки за рівнями управління, але і параметрами діяльності: фінанси, взаємини з клієнтами , внутрішні бізнес-процеси, а також навчання і підвищення кваліфікації персоналу.

За умови узгодження показників оцінки за рівнями управління і параметрами діяльності, з кадровою політикою, стратегією розвитку підприємства, показники будуть виступати важливим фактором побудови ефективної системи стимулювання персоналу та підвищення конкурентоспроможності підприємства.

У цілому зацікавленість персоналу у результатах праці формується мотиваційної середовищем. Воно не тільки включає в себе розміри винагороди за виконання певних показників, але і враховує внутрішні спонукальні мотиви персоналу, в основі яких лежать як матеріальні, так і нематеріальні потреби. За умови підвищення реальної заробітної плати та виконання нею функції не тільки відтворення, а й розвитку персоналу, зростає значення нематеріальних форм стимулювання праці, до яких відносяться: визнання заслуг, оголошення подяки; створення умов для реалізації творчого потенціалу працівника та ін. У ході перевірки важливо оцінити різноманітність застосовуваних на підприємстві різних форм нематеріального стимулювання, відповідність їх реальним потребам і очікуванням персоналу.

Щоб оцінити мотиваційні переваги працівників підприємства, слід виявити їх домінантні потреби, які повинні враховуватися при побудові ефективної системи стимулювання. Для цього експерту слід за результатами інтерв'ю і анкетування отримати відповіді на питання, які б дозволили [57]:

- визначити домінантні потреби (4 – 5-е місця в рейтингу) та фоновими (6 - 10-е місця у рейтингу);
- визначати нагальні потреби, які необхідно задовольняти вже зараз, щоб підвищити зацікавленість персоналу у результатах праці;
- виокремити потреби для яких доцільно розробити мотиваційну систему у перспективі.

Приклад анкети питань щодо виявлення домінантних потреб працівників представлено в додатку П.

Після того як виявлені домінантні потреби персоналу, доцільно провести опитування з метою виявлення найбільш дієвих форм стимулювання. Приклад анкети тестів подано у додатку Р.

Поряд з опитуванням працівників можна провести опитування менеджерів, щоб оцінити, наскільки добре вони обізнані з реальними потребами своїх підлеглих при формуванні системи стимулювання у структурних підрозділах.

Результати аналізу відповідей на поставлені питання дозволять, по-перше, визначити сукупність стимулюючих заходів, які позитивно сприймаються працівниками та забезпечують зацікавленість у досягненні цілей підприємства. По-друге, виявити фактори, що негативно впливають на мотивацію співробітників, усунення яких сприятиме формуванню сприятливого мотиваційного фону. Це дозволить створити більш ефективну систему стимулювання персоналу підприємства.

Таким чином, використовуючи різні підходи до побудови анкет для опитування працівників підприємства можна виявити і проранжувати різноманітні потреби працівників, оцінити адекватність запропонованих роботодавцем заходів заохочення та розробити заходи щодо підвищення ефективності системи мотивації та стимулювання за результати праці.

За підсумками проведених заходів (аналізу нормативних актів, опитувань, анкетування, інтерв'ю тощо) експерт готує звіт у якому визначає, наскільки існуюча система стимулювання відповідає очікуванням працівників, цілям та стратегії розвитку підприємства, встановлює її сильні і слабкі сторони. До звіту, як правило, включають такі відомості [28]:

- перелік етапів оцінки системи стимулювання праці та застосовані контрольні процедури;
- оцінку стану нормативних актів, що визначають систему стимулювання персоналу;

- результати оцінки стану системи стимулювання;
- відомості про групи працівників, що брали участь в інтерв'ю, анкетуванні;
- виявлення неефективних (непрацюючих) складових системи стимулювання працівників підприємства;
- аргументовані пропозиції щодо внесення змін до системи стимулювання та нормативних актів, які її визначають.

Важливою складовою частиною експертизи організації праці на підприємстві є оцінка умов праці. Важливість створення на підприємстві сприятливих умов праці пояснюється тим, що вони безпосередньо впливають на працездатність людини, результати його роботи, стан здоров'я. Одним з критеріїв, що визначають стан умов праці, є атестація робочих місць, у ході якої дається оцінка реалізації положень законодавства про атестацію робочих місць за умовами праці. Слід проаналізувати відповідність організації робочих місць вимогам ергономіки. При цьому оцінюється питома вага робочих місць, конструкція і дизайн яких пристосовані до статурі і розмірам людини, його фізичній силі і обмеженням, біологічним потребам, здатності сприймати інформацію та приймати рішення, можливостям переносити психологічні навантаження .

Висновки до розділу 3

1. .Облік розрахунків з оплати праці є доволі трудомістким процесом, йому притаманні певні особливості: це і велика кількість нормативно-правових актів, які його регламентують, щомісячний характер виплат, наявність мінімального розміру заробітної плати, нарахування податків і т.п. Відповідно трудомістким і складним є і економічна експертиза цієї ділянки облікової роботи. З метою її уніфікації з'ясовано мету, завдання, джерела інформації та деталізовано сукупність контрольних процедур необхідних для проведення економічної експертизи

2. Вивчення контрольної практики дало можливість узагальнити

типові порушення розрахунків з нарахування та виплати заробітної плати і методи їх виявлення.

3. Важливим напрямом економічної експертизи є перевірка правильності оподаткування розрахунків з оплати праці, а саме повноти, правильності утримань та своєчасності перерахувань податку з доходів фізичних осіб, єдиного соціального внеску та військового збору. Для цього економічну експеризу запропоновано здійснювати за такими позиціями: база оподаткування; ставка платежів, правильність відображення у фінансовому обліку та звітності, своєчасність оплати.

4. Розробка та впровадження дієвої системи стимулювання, виявлення тих факторів, які призведуть до підвищення ефективності роботи підприємства є одним із ключових завдань управління персоналом. Своєчасно проведена економічна експертиза системи стимулювання підприємства допоможе визначити рівень зрозумілості працівникам стратегії розвитку підприємства, а також оцінити рівень задоволення їх матеріальних потреб, сприятиме розробці ефективних стимулюючих заходів.

5. Вивчення літератури та господарської практики дозволило виокремити такі основні формами матеріального стимулювання як: виплати комісійних; грошові виплати за досягнення поставлених цілей; винагороди як визнання цінності того чи іншого працівника; програми розподілу прибутку, акції та опціони на їх купівлю.

6. У ході дослідження визначено мету, завдання та запропоновано один із можливих варіантів проведення економічної експертизи системи стимулювання праці на підприємстві, запропоновано форми опитувальних анкет для оцінювання системи стимулювання праці.

ВИСНОВКИ

1. Узагальнення результатів досліджень науковців з проблем заробітної плати дозволяє визначити її сутність, а саме: заробітна плата є економічною категорією, що характеризує взаємовідносини між працедавцем та найманим працівником щодо розподілу новоствореної вартості; винагородою або заробітком, що розраховується у грошовому вираженні та згідно трудової угоди сплачується працедавцем працівникові найманому працівнику за виконану роботу; елементом ринку праці, що формується як наслідок взаємодії попиту і пропозиції на ринку праці; основною частиною трудового доходу працівника, який він одержує унаслідок реалізації своє здатності до праці, що дозволяє йому відтворити свою робочу силу; доходом на фактор праці (робочу силу) під час розподілі національного доходу, формує ринкову ціну праці; елементом витрат виробництва і статтею калькуляції, і водночас формує основний фактор матеріальної зацікавленості працівників у результатах своєї праці.

2. Заробітна плата відіграє важливу роль у механізмі функціонування ринкових економіки у зв'язку з виконанням різних функцій – відтворювальної, стимулюючої, регулюючої, соціальної та формування платоспроможного попиту населення.

3. Ринкова економіка ставить більш жорсткі вимоги до організації заробітної плати, під якою розуміють її побудову, приведення її елементів у певну систему, що забезпечує взаємозв'язок кількості і якості праці з розмірами заробітної плати. З одного боку, підприємства повністю незалежні в організації праці та заробітної плати, визначенні розміру фонду заробітної плати, встановленні тарифних ставок і посадових окладів, преміюванні працівників. З іншого боку, підприємствам потрібно вирішувати можливості зниження витрат на заробітну плату і підвищення якості продукції, для забезпечення конкурентоспроможності на ринку. Тому особливої актуальності набувають знання і дотримання принципів організації оплати праці.

4. Механізм організації праці складається з таких елементів: ринкове регулювання; державне регулювання; колективно-договірне регулювання;

механізм визначення індивідуальної заробітної плати безпосередньо на підприємстві, нормування праці та ін. У сукупності принципи і підходи до організації праці створюють певну систему, під якою розуміють спосіб розрахунків розміру винагороди відповідно до затрат і результатів. її вибір залежить від особливостей організації, технологічного процесу, форм організації праці, вимог щодо якості продукції або роботи, стану нормування праці і облік її затрат. Оплату праці можна організувати за тарифною чи безтарифною системою.

5. Правильно підібрана система заробітної плати, яка враховує особливості трудового процесу та завдання, що стоять перед конкретним робочим місцем, професією та кваліфікацією робітника, його особисті інтереси, є ефективним організаційним засобом і мотивуючим фактором. Тому роботодавцям доцільно періодично аналізувати ефективність системи, що застосовується на підприємстві, і за необхідності вносити до неї необхідні корективи.

6. В умовах ринкової економіки вибір форми оплати праці має обґрунтовуватися вимогами економічної доцільності. Відрядну форму оплати праці доцільно застосовувати тоді, коли є: необхідність стимулювання до збільшення виробітку продукції і скорочення чисельності працівників за рахунок інтенсифікації їхньої праці; реальна можливість застосування технічно обґрунтованих норм; наявність у працівників реальної можливості збільшувати виробіток понад встановлену норму за існуючих організаційно-технічних умов виробництва; відсутнім є негативний вплив цієї форми оплати на якість продукції, рівень дотримання технологічних режимів і вимог техніки безпеки, раціональність використання матеріальних ресурсів. Якщо зазначені умови відсутні, потрібно застосовувати погодинну форму заробітної плати.

7. Вивчення статистичних даних та вітчизняної практики дає можливість виділити ряд проблем в організації заробітної плати, а саме: достатньо низьким є рівень оплати праці, що зумовлює недостатній рівень для відтворення робочої сили; низькою є питома вага витрат із заробітної плати у виробничій

собівартості продукції та у внутрішньому валовому продукті; існує значна різниця у розмірах оплати праці працівників у державному і приватному секторах економіки, що володіють однаковим рівнем професійної кваліфікації; недостатнім є взаємозв'язок між розмірами заробітної плати та затратами праці; значним є ріст «тіньових виплат» заробітної плати; наявне деформоване співвідношення між максимальною і мінімальною заробітною платою, остання не виконує своїх функцій; порушена диференціація між розумовою і фізичною працею; існує порушення роботодавцями нормативно-правових актів у сфері праці і її оплати тощо.

8. Вивчення господарської практики вказує на те, що потреба у проведенні економічної експертизи існує у роботі фіскальних органів, в оціночних, аудиторських і консалтингових фірмах. Економічну експертизу проводять також у ході розгляду справи про банкрутство підприємства, під час судового розгляду справи за рішенням судового або слідчого органу.

9. Згідно з дозволеним переліком аудиторських послуг, аудитори можуть надавати послуги з економічних експертиз (за виключенням судових експертизі і експертних досліджень, які здійснюються за вимогою правоохоронних органів). Однак, Аудиторська палата України не роз'яснює сутності «економічної експертизи» як аудиторської послуги. Це призводить до суперечок у її розумінні та сукупності робіт, які її визначають. У зв'язку з цим, доречним є визначення у нормативних актах, що регулюють аудиторську діяльність сутність поняття «економічна експертиза», сукупність робіт, які її визначають, принципи здійснення тощо.

10. Найбільш регламентованим є процес проведення судово-економічної експертизи. У результаті теоретичного дослідження та узагальнення підходів науковців до розуміння сутності судово-економічної експертизи запропоноване її визначення як процесуальної форми дослідження інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період із використанням спеціальних знань у сфері бухгалтерського обліку, економічного аналізу та фінансово-господарського контролю з метою

вирішення широкого кола питань, що виникають при розслідуванні економічних злочинів та судовому розгляді господарських суперечок органами дізнання, попереднього слідства чи суду. Дане визначення є більш містким та враховує предметну область перевірки. Стосовно змісту судово-економічної експертизи оплати праці, то він розкривається через мету, предмет та завдання.

11. Розглянуто основні характеристики судово-економічної експертизи, а саме: процесуально-правовий зміст та характер використання спеціальних знань. Згідно першої, судово-економічна експертиза розглядається як процес керований системою правил, які закріплені законодавчо. Згідно другої – її зміст полягає у реалізації спеціальної системи знань у галузі економіки, бухгалтерського обліку, фінансів, економічного аналізу, контролю тощо. Саме на підставі вказаних особливостей судово-економічну експертизу можна розглядати як самостійний вид судових експертиз.

12. Визначено окремі випадки, що вимагають проведення судово-економічної експертизи та експертних досліджень. Вказано, що судово-економічна експертиза, як інструмент захисту законних інтересів фізичних та юридичних осіб виконує як основні завдання (ідентифікації об'єктів, завдання діагностичного характеру та експертної профілактики), так і цілий ряд конкретних завдань залежно від мети, об'єктів та матеріалів дослідження.

13. Вивчення економічної літератури дає підстави стверджувати, що обґрунтована класифікація судово-економічних експертиз за різними ознаками поки що відсутня. Судово-економічні експертизи, як правило, групують за тими ж основними ознаками, що й судові експертизи, а саме: за місцем проведення, організацією та послідовністю призначення, складом експертів, обсягом та складністю дослідження. Відповідно до розглянутих класифікаційних ознак подано їх характеристику; удосконалено класифікацію судово-економічних експертиз шляхом доповнення її такими класифікаційними ознаками як напрями дослідження і види економічної діяльності. За напрямами дослідження запропоновано поділяти її на бухгалтерську; фінансово-економічну; фінансово-кредитну; за видами економічної діяльності – на експертизу страхової

діяльності, банківської діяльності, експертизу з питань оподаткування тощо. Таке групування дозволить всебічно й об'єктивно дослідити обставини справи, ухвалювати законні та обґрунтовані судові рішення.

14. Організація економічної експертизи є комплексом заходів, спрямованих на її підготовку та проведення, що включає окремі дії з її налагодження та упорядкування. Відповідно виокремлено такі складові організації судово-економічної експертизи як організація експертної діяльності та організація окремого експертного дослідження. Організацію експертної діяльності запропоновано розглядати, як сукупність заходів з її координації, шляхом видачі дозволів (свідоцтв судових експертів) на проведення судово-економічної експертизи та налагодження взаємодії між суб'єктом її призначення та експертом-економістом. Організацію ж судово-економічної експертизи за конкретною справою як її підготовку, планування, налагодження та упорядкування, а також визначення засобів і методів її проведення, що може бути виражено послідовністю етапів здійснення: підготовчого, організаційно-методичного, дослідного та етапу узагальнення результатів експертизи.

15. Організацію економічної експертизи як аудиторської послуги запропоновано представляти такими трьома етапами: планування, збір і аналіз інформації, необхідної для збору аудиторських доказів, написання звіту (висновку).

16. Облік розрахунків з оплати праці є доволі трудомістким процесом, йому притаманні певні особливості: це і велика кількість нормативно-правових актів, які його регламентують, щомісячний характер виплат, наявність мінімального розміру заробітної плати, нарахування податків і т.п. Відповідно трудомістким і складним є і економічна експертиза цієї ділянки облікової роботи. З метою її уніфікації з'ясовано мету, завдання, джерела інформації та деталізовано сукупність контрольних процедур необхідних для проведення економічної експертизи

17. Вивчення контрольної практики дало можливість узагальнити типові порушення розрахунків з нарахування та виплати заробітної плати і

методи їх виявлення.

18. Важливим напрямом економічної експертизи є перевірка правильності оподаткування розрахунків з оплати праці, а саме повноти, правильності утримань та своєчасності перерахувань податку з доходів фізичних осіб, єдиного соціального внеску та військового збору. Для цього економічну експеризу запропоновано здійснювати за такими позиціями: база оподаткування; ставка платежів, правильність відображення у фінансовому обліку та звітності, своєчасність оплати.

19. Трудове законодавство не зобов'язує роботодавців стимулювати своїх працівників, відсутні там і пояснення самого поняття «стимулювання». Розробка та впровадження дієвої системи стимулювання, виявлення тих факторів, які призведуть до підвищення ефективності роботи підприємства є одним із ключових завдань управління персоналом. Її значення зростає за умови зміни стратегії розвитку підприємства. Тому своєчасно проведена експертиза системи стимулювання підприємства допоможе визначити рівень зрозумілості працівникам стратегії розвитку підприємства, а також оцінити рівень задоволення їх матеріальних потреб, сприятиме розробці ефективних стимулюючих заходів.

20. Вивчення літератури та господарської пратики дозволило виокремити такі основні формами матеріального стимулювання як: виплати комісійних; грошові виплати за досягнення поставлених цілей; винагороди як визнання цінності того чи іншого працівника; програми розподілу прибутку, акції та опціони на їх купівлю.

21. У ході дослідження визначено мету, завдання та запропоновано один із можливих варіантів проведення економічної експертизи системи стимулювання праці на підприємстві, запропоновано форми опитувальних анкет для її оцінювання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Арап Г.В. Шляхи удосконалення аудиту оплати праці/ Г.В. Арап, І.Г.Пахомова[Електронний ресурс]. // Вісник Дніпропетровського університету. – 2010. – Вип. 4(2).- Серія «Економіка». – С.149-155. – Режим доступу: http://vestnikdnu.com.ua/archive/201042/149-155.pdf

2. Базась М.Ф. Теоретико-методологічні засади судово-бухгалтерської експертизи: нав.посіб. – К.: МАУП, 2007. – 488 с.

3. Балабанова Л.В. Управління персоналом: навч. посібник / Л. В. Балабанова, О.В. Сардак – К.: ВД «Професіонал», 2006. – 512 с.

4. Башнянин Г.И. Политическая экономия: учебник для вузов / Г.И. Башнянин, П.Ю. Лазурь, В.С. Медведев. – К., 2000. – 526 с.

5. Бєляєв О.О. Політична економія: навч. посібник / О.О. Бєляєв, А.С. Бебело. – К.: КНЕУ, 2001. – 328 с.

6. Бикова Г. Відпускні в бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] / Г. Бикова // Дебет-Кредит // Школа бухгалтера. – 2018. – № 12. – Режим доступу до журн.: http://www.debetkredit.com.ua/show/3cid02214.html.

7. Бондаренко Н.О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: підручник / Н.О. Бондаренко, В.Д. Понікарлов, С.М. Попова. – К.: УНЛ, 2005. – 300 с.

8. Бурихайло О. Ствердження в суспільстві ідеології добровільної сплати податків потребує впровадження нових підходів і сучасних методів протидії тіньовому бізнесу [Електронний ресурс] / О. Бурихайло // Державна податкова адміністрація у м. Києві – Режим доступу до журн.: http://www.kyivsta.gov.ua/news/2008/07/0723_1.htm.

9. Бухгалтерський облік в Україні: [навч.посібник] / [Хом'як Р.Л., Лемішовський В.І, Мороз А.С., Воськало В.І., Корягін М.В. та ін.]; за ред. Р.Л. Хом'яка, В.І.Лемішовського. – [6-те вид]. – Львів : Національний університет «Львівська політтехніка», (Інформаційно-видавничий цент «Інтелект +» Інституту післядипломної освіти), «Інтелект – Захід», 2007. – 1200с.

10. Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Ж.: ПП «Рута», 2001. – 224 с.

11. Вербицька В.І. Економічна суть заробітної плати як ціни товару на ринку праці /В.І. Вербицька // Економіка та управління підприємствами:теорії та практика. – К: ЦУЛ,2009. - №3 с.16-18

12. Вільчинська О.М. Оцінювання диференціації заробітної плати в різних регіонах України [Електронний ресурс] / О. М.Вільчинська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2018. - Вип. 22. – С. 208-213. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_ biol/nvnltu /22_ 11 /208_Wil.pdf

13. Виговська Н.Г. Господарський контроль в соціально-орієнтованій економіці: проблеми теорії і методології: монографія / Н.Г. Виговська. - Житомир: ЖДТУ, 2006. – 288 с.

14. Волкова І. А. Судово-бухгалтерська експертиза / І. А. Волкова. – К. : Центр учб. л-ри, 2009. – 84

15. Виноградова М. О. Аудит : навчальний посібник / М. О. Виноградова. – К. : ЦУЛ, 2014. – 500 с.

16. Гамова О.В. Заробітна плата як економічна категорія / О.В. Гамова //Держава та регіони. – 2012. – №3. – С.60 64 (Серія: Економіка та підприємництво).

17. Господарський процесуальний кодекс. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1798-12

18. Глібко В.М. Судова бухгалтерія: підручник / В.М.Глібко, О.П.Бущан.– К.: Юринком Інтер, 2006. – 224 с.

19. Гончар Л.В. Організація внутрішньогосподарського контролю операцій з оплати праці та шляхи його удосконалення / Л.В. Гончар, А.Є. Рубан // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3(53). – Ч. 2. – С. 59-61 (Серія: Економічні науки).

20. Гордеюк А.О. Преміювання у системі оплати праці [Електронний ресурс] / А.О. Гордеюк // Наукові конференції. – Режим доступу до журн.: http://intkonf.org/gordeyuk-ao-premiyuvannya-u-sistemi-oplati-pratsi.

21. Гордеюк А.О. Функціональне призначення преміювання [Електронний ресурс] / А.О. Гордеюк // Наукові конференції. – Режим доступу до журн.: http://intkonf.org/gordeyuk-ao-funktsionalne-priznachennya-premiyuvannya.

22. Гуцаленко Л. В. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. / Л. В. Гуцаленко. – К. : ЦУЛ, 2011. – 352 с.

23. Данюк В. М. Менеджмент персоналу: навч. посіб./ В.М.Данюк – К.: КНЕУ, 2006 – 398с.

24. Дікань Л.В. Сучасні підходи до визначення сутності мотивації / Л.В. Дікань, Н.В. Синюгіна // Економіка розвитку / Харківський національний економічний університет. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2011. – С. 55-57.

25. Дзюба С.Г. Нормування праці в вітчизняній і міжнародній економіці: монографія // С. Г. Дзюба, І. Ю. Гайдай. – Донецьк: «Юго-Восток ЛТД», 2005. – 171 с.

26. Дондик Н.Я. Спеціальні бухгалтерські знання та їх застосування під час розкриття та розслідування економічних злочинів: монографія / Н.Я.Дондик. – К.: Атіка, 2007. – 144 с.

27. Економічна теорія. Національна економіка : підручник / За ред. В. М. Тарасевича. - К. : «Знання», 2012. – 270 с.

28. Іляш О.І. Людський капітал та його місце в системі управління оплатою праці [Електронний ресурс]/ О. І. Іляш, М. О.Романяк, А. Б. Ковалишин // Економіка, планування, управління галузі.- Національний лісотехнічний університет України. – 2011.-вип. 21.7. – С.135-139. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/21_7/135_ILA.pdf

29. Жиглей І.В. Облікове забезпечення заходів, пов'язаних з підвищенням мотивації праці, в світлі П(С)БО 26 «Виплати працівникам» / І.В. Жиглей // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2009. – № 3 (49). – с. 60-67.

30. Жолнер І. В. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. [Текст] / І. В. Жолнер. – К. : ЦУЛ, 2012.– 364 с.

31. Жук В.М.Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: [монографія] /В.М. Жук. - К: ННЦ «Інститут аграрної економіки»,2012.- 454с

32. Захарова О.В. Управління інвестуванням у людський капітал: методологія, оцінка, планування: монографія [Електронний ресурс]/ О.В.Захарова. – Донецьк: «ДВНЗ ДонНТУ», 2010. – 378 с. - Режим доступу: http://ea.donntu.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/1650/1/Zaharova%20monofrafiya.pdf.

33.Зазимко А. З. Політична економія: структурно-логічний навч. посіб. / А.З. Зазимко. – К.: КНЕУ, 2005.

34. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» 16.07.1999 № 996-XIV зі змінами і допов/ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14

35. Закон України «Про відпустки» від 15.11.1996 № 504/96-ВР зі змінами і допов./ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80

36. Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 2003 року № 49-51 зі змінами і допов. /[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1058-15 - Назва з екрану.

37. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» від 02.03.2000 № 1533 зі змінами і допов.– Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1533-14

38. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 року № 2464-VI зі змінами і допов. /[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/ 2464-17

39. Закон України «Про оплату праці» від 20.04.1995р. зі змінами і допов. : станом на 01.01.2015 року N 406-VIIР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: earch.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z950108.html. - Назва з екрану.

40. Закон України «Про колективні договори і угоди» від 01.07.1993 № 3356-XII № 77-VIII / [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3356-12- Назва з екрану.

41. Закон України «Про соціальні стандарти та державні гарантії» від 05.10.2000 № 2017-III /[Електронний ресурс]. – Режим доступу http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2017-14.

42. Закон України «Про державний бюджет на 2018 рік» від 07.12.2017 № 2246-VIII– [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2246-19.

43. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 23.09.1999 N1105-XIV№ зі змін і допов. /[Електронний ресурс]. – Режим доступу http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1105-14.

44. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14.05.1992 № 2343-XII (зі змінами і допов.) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2343-12

45. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. №2658-III зі змінами і доповненнями. /[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2658-14

46. Закон України про судову експертизу від 09.09.2004 № 1992-IV зі змінами і допов. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1992-15

47. Законі України «Про індексацію грошових доходів громадян» від 03.07.1991 № 1282-XII зі змін і допов. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1282-12

48. Згурський О. Оподаткування матеріальної допомоги [Електронний ресурс] / О. Згурський // Дебет-Кредит // Школа бухгалтера. – 2015. – № 5. – Режим доступу до журналу: http://www.dtkt.com.ua/show/3cid01011.html.

49. Іванова Н.А.Організація і методика аудиту: навч. посіб./ Н.А. Іванова, О.В. Ролінський– К.: Центр учбової літератури, 2008. – 216 с.

50. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень. НаказМіністерстваюстиції України від 08.10.1998 № 53/5 зі змін і допов. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98/page

51. Інструкція зі статистики заробітної плати. Наказ Державного комітету статистики України від 13.01.2004 № 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04

52.Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99.

53. Карасьова Ю.М. Роль інституту розподілу у формуванні мотиваційного механізму ефективної трудової діяльності / Ю.М. Карасьова // Наукові праці Донецького національного технічного університету. Серія: Економічна / Донецький національний технічний університет. – Випуск 31-3 (117). – Донецьк: ДонНТУ, 2012. – 290 с.

54. Кізлик Л. Мотиваційна природа заробітної плати через механізм збільшення соціальних витрат / Л. Кізлик // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: збірник тез доповідей за матеріалами міжнародної науково-практичної конференції молодих учених (Тернопіль, 21-23 лютого 2012 р.) / Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – С. 438-440.

55. Кліяненко Б.Т. Досвід організації стимулювання персоналу у промисловості регіону / Б.Т. Кліяненко, І.А. Попова // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – 2011. – № 1 (107). – С. 179-185.

56. Кодекс Законів про працю України від 10.12.1971 №322-VII / [Електроннийресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/322-08 . - Назва з екрану.

57. Колот А. М. Мотивація, стимулювання і оцінка персоналу: навч. посіб./ А. М.Колот – К. : КНЕУ, 2008 – 224 с.

58. Комаров В.Б. Политика руководства по закреплению персонала в производственной организации / В.Б. Комаров, Л.Г. Комарова // Экономический вестник Ростовскогогосударственногоуниверситета. – 2013. – № 4. Том 4. Часть 2. – С. 165-169.

59. Кравченко М.А. Сутність оплати праці як економічної категорії / М.А.Кравченко// Вісний Львівської комерційної академії – 2011. - №4. – с.43-46

60. Кодекс адміністративного судочинства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2747-15

61. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-Х зі змін і допов. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/80731-10

62. Кримінальний Кодекс України.– [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2341-14

63. Кримінально-процесуальний кодекс України (із змінами). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4651-17

64. Крот Ю.М. Особливості проведення судово-бухгалтерської експертизи фінансових результатів діяльності підприємства / Ю.М. Крот //Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. – 2012. – Вип. 30(1). – С. 15-19.

65. Куліков Г. Шляхи регулювання оплати праці в Україні / Г. Куліков // Праця і зарплата. – 2013. – № 1 . – С. 4-6.

66. Лібанова Е. Людина на ринку праці [Електронний ресурс] / Е. Лібанова // Державна служба зайнятості України. – Режим доступу.: http://www.dcz.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=11172312&cat_id=4713800.

90. Порядок обчислення середньої заробітної плати, затверджений постановою КМУ від 08.02.95 р. № 100 зі змінами і доповн. /[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http: //http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF.

91. Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 26.09.2001р. №1266. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1266-2001-%EF

92. Політична економія: навч.посіб. / [К.Т.Кривенко, В.С.Савчук, О.О.Беляєв та ін.]; за ред. д.е.н., проф. К.Т.Кривенка. – К.: КНЕУ, 2005. – 508 с.

93. Положення «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 року N 88 зі змінами і доповненнями.– [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95

94. Пономаренко П.І. Особливості тарифної системи оплати праці і її удосконалення щодо стимулювання праці робітників// Управління розвитком. – 2011. - №6 – С. 13-15.

95. Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза: навч. посіб. [Текст] / В. Д. Понікаров –Х. : ВД «ІНЖЕК», 2005. – 224 с.

96. Про затвердження типових форм первинного обліку по розрахунках з робітниками і службовцями із заробітної плати / [Електронний ресурс]. – Наказ Мінстату України від 22.05.96 р. №144. - Режим доступу: http://www.uapravo.net/data/base56/ukr56572.htm

97. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати. Наказ Державного комітету статистики від 13.01.2004р. № 5 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04 . – Назва з екрану.

98. Прокопанич Г.К. Особливості призначення судових експертиз в господарському процесі України / Г.К. Прокопаний //Вісник Луганського

державного університету внутрішніх справ імені Е.О. Дідоренка. – 2013. – Вип. 3. – С. 253-257.

99. Праця України у 2017 році: статистичний збірник [Електронний ресурс].– К.: ТОВ Видавництво «Август Трейд», 2018. – 268 с. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ11_u.htm

100. Прогресивні форми організації і оплати праці – основи ефективного управління підприємством: монографія / Т.А. Костишина, Н.І. Огруй, Л.В. Степанова, О.І. Єрещенко. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 241 с.

101. Про затвердження Порядку атестації та державної реєстрації методик проведення судових експертиз. Постанова Кабінету Міністрів від 02.07.2008 р. № 595 зі змінами.– [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/595-2008-%D0%BF

102. Серпенінова Ю. С. Бухгалтерський облік: загальна теорія : навч. посіб. / Ю. С. Серпенінова, С. М. Гольцова, І. О. Макаренко; за заг. ред. Ю. С. Серпенінової. – Суми : Університетська книга, 2015. – 336

103. Серединська В.М. Економічний аналіз: навч. посібник/ В.М.Серединська, О.М.Загородна, Р.В.Федорович; за ред. проф. Р.В.Федоровича. – Тернопіль: Видавництво Астон, 2010. – 416 с.

104. Смоляр Л. Г. Облік і аудит : навч. посіб. / Л. Г. Смоляр, Р. Ю. Овчарик, О. В. Кам'янська. – К. : Ліра-К, 2013. – 616 с.

105. Суха О.Р. Аудит : навч. посіб. / О. Р. Суха. – Львів : Новий Світ-2000. - 2011. – 284 с.

106. Стельмах Н.Є. Економіко-правова сутність судово-бухгалтерської експертизи в ринкових умовах господарювання / Н. Є. Стельмах // Облік і фінанси. - 2014. - № 4. - С. 64-68. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2014_4_11

107. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV зі змін і допов.– [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15

108. Цивільно-процесуальний кодекс.– [Електронний ресурс]. – Режим доступу :Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1618-15

109. Череп А. В. Необхідність формування механізму мотивації праці на підприємствах / А. В. Череп // Актуальні проблеми економіки. - 2013. - № 3. - С. 134-148.

110. Червінська Л. П.Економіка праці: Навч. посіб. — К.: Центр учбової літератури, 2009. –216 с.

111. Щодо пріоритетних напрямів реформування заробітної плати в Україні // Відділ економічної та соціальної стратегії Національного інституту стратегічних досліджень [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.niss.gov.ua/Monitor/Monitor1_72/01.htm.