

**Міністерство освіти і науки України**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
Факультет обліку і аудиту  
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

**Гарасюк Оксана Володимирівна**  
**МЕТОДИКА ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ РОЗРАХУНКІВ ІЗ**  
**ПРАЦІВНИКАМИ З ОПЛАТИ ПРАЦІ**

Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»  
освітньо-професійна програма – «Економічна експертиза та аудит бізнесу»  
Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Студентка групи ОЕЕМ-21

Гарасюк О.В. \_\_\_\_\_

Науковий керівник:

к.е.н., доц. Саченко С.І.  
\_\_\_\_\_

Дипломну роботу допущено

до захисту

“ \_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 2018 р.

Зав. кафедри

к.е.н., доц. Адамик О.В. \_\_\_\_\_

Тернопіль 2018

## РОЗДІЛ 1

### РОЗРАХУНКИ З ОПЛАТИ ПРАЦІ ПРАЦІВНИКІВ ЯК ОБ'ЄКТ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

#### 1.1. Економічна природа розрахунків з оплати праці та їх роль у сучасних умовах господарювання

Поняття «заробітна плата» застосовується по відношенню до осіб, які працюють за наймом і отримують за свою трудову діяльність винагороду в обумовленому раніше розмірі. Згідно ст. 94 Кодексу законів про працю в Україні [50] заробітна плата є винагородою, обчисленою, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. Таким чином, у сучасних умовах заробітна плата є грошовою компенсацією, яку отримує працівник в обмін на свою працю, тобто її можна розглядати як ціну праці, розмір якої встановлюється кон'юнктурою ринку праці. А саме попитом на робочу силу і її пропозицією.

В економічній теорії та економіці праці використовують інший підхід, відповідно до якого заробітна плата визнається частиною вартості продукції, створеної працею, і частиною доходу від її реалізації. При цьому заробітна плата відображає грошове вираження вартості такого товару як «робоча сила» або є «перетвореною формою вартості товару робоча сила». Її рівень визначається виробничими та ринковими чинниками. [22]. З одного боку заробітна плата є основним джерелом матеріального добробуту людей і росту якості їх життя, а з іншого – потужним механізмом впливу на працівників, що зумовлює підвищення ефективності їх праці.

Заробітна плата відображає економічні відносини між державою, господарюючим суб'єктом, трудовим колективом та окремими працівниками, що визначають їх участь у трудовій діяльності та організацію оплати праці.

Виникнення заробітної плати як економічної категорії, пов'язане з певною стадією розвитку людського суспільства, а саме товарним виробництвом. Саме тоді у соціумі з'явилися наймані працівники, з одного боку, та роботодавці – з іншого. Наймані працівники позбавлені власності на засоби виробництва, але їм притаманні фізичні і інтелектуальні здібності до праці, які вони продають на ринку праці як товар. Роботодавці мають у своїй власності потрібні засоби виробництва, фінансові ресурси, а ще пропонують на ринку праці роботу, щоб, об'єднати у процесі виробництва робочу силу і засоби виробництва для створення суспільно значущих і корисних продуктів і послуг. Реалізація останніх дозволяє отримувати дохід і, відповідно, виплачувати заробітну плату найманим працівникам.

Важлива особливість заробітної плати полягає у відображенні відносин, які ґрунтуються на товарному характері робочої сили. Останній, як і будь-якому товару, притаманні дві основні властивості: корисність (споживна вартість) і ціна.

Корисність робочої сили пов'язана з тим, що вона переносить на новостворений продукт праці вартість спожитих матеріальних ресурсів, а також додає до нього нову вартість. Ціна робочої сили характеризує виражену у грошовій формі компенсацію, одержану працівником від роботодавця за надання на певний строк своєї робочої сили. Ціна робочої сили виступає у вигляді заробітна плата у формі посадових окладів, відрядних розцінок, тарифних ставок.

Заробітна плата розглядають як економічну та юридичну категорії. Заробітна плата як економічна категорія вивчається з трьох сторін: на мікрорівні – з позиції найманого працівника і роботодавця, а на макрорівні – з позиції держави (табл. 1.1).

Таким чином, у сучасних умовах господарювання рівень та динаміку заробітної плати визначають інтереси основних економічних суб'єктів, якими є наймані працівники, роботодавці і держави.

Таблиця 1.1

## Характеристика заробітної плати як економічної категорії

Характеристика заробітної плати	Рівні економіки		
	мікрорівень		макрорівень
	найманий працівник	роботодавець	державна
Сутність	елемент особистого доходу, форма економічної реалізації права власності на належний працівникові ресурс – працю	елемент витрат виробництва	дохід фактора праці в системі факторного розподілу національного доходу
Зміст економічних інтересів	збільшення заробітної плати як основної частини доходу (працівник крім заробітної плати може отримувати доходи в іншій формі: соціальні трансферти, вкладення капіталу в цінні папери, доходи від здачі в оренду або продажу належного йому майна)	зниження питомих (на одиницю, одну гривну продукції, на одну гривну доходу або прибутку) витрат на заробітну плату	заробітна плата формує платоспроможний попит найманих працівників на споживчі товари і послуги: надмірне підвищення грошової заробітної плати є фактором інфляції; низький рівень реальної заробітної плати веде до недостатнього сукупного попиту в економіці, що стримує економічне зростання
Прояв економічних інтересів	удосконалення кількісних і якісних характеристик трудової діяльності; підвищення кваліфікації; кар'єрний ріст; висування додаткових вимог до оплати праці; міжгалузеві і міжрегіональні трудові переміщення для пошуку більш вигідних умов найму	Прагнення до підвищення ефективності використання наявних трудових ресурсів; впровадження менш трудомістких технологій; відбір найбільш кваліфікованих і мотивованих працівників	Державне регулювання заробітної плати (встановлення мінімального розміру оплати праці, індексація заробітної плати при зростанні споживчих цін, затвердження розміру, порядку нарахування і розрахунку пенсій та допомог, визначення порядку оплати праці працівників бюджетних установ, контроль валютних курсів, податкові пільги і т.п.)

Попит та пропозиція на робочу силу визначається кон'юктурою ринку. Пропозиція робочої сили, що проявляється через сукупність осіб, що потребують працевлаштування, складається з різних категорій потенційних

працівників. З урахуванням рівня їх підготовки, варто виокремити три такі основних групи працівників: висококваліфіковані працівники; малокваліфіковані або некваліфіковані працівники; випускники освітніх, які починають трудову діяльність. При цьому, попит на робочу силу, який визначається потребами працедавців та організаційно-технічним рівнем виробництва, потребує працівників з різним рівнем кваліфікації та професійної підготовки.

Заробітна плата як юридична категорія відображає права та обов'язки учасників трудових правовідносин, пов'язаних оплатою праці. Поняття «оплата праці» є більш ширшим, ніж поняття «заробітна плата». Адже включає всю систему відносин, які характеризують нарахування та проведення виплат найманим працівникам роботодавцями за виконання ними трудових функцій згідно із законами, колективними договорами, нормативними актами, трудовими договорами.

Купівля-продаж робочої сили відбувається з використанням трудових договорів, що є основними документами, які регулюють трудові відносини між роботодавцями та найманими працівниками. Хоча, за сучасних умов, можливий варіант відсутності юридично оформленого найму. Така ситуація позбавляє працівників гарантій дотримання роботодавцями норм трудового законодавства. Найманий працівник та роботодавець, домовляючись про розмір, форму і інші умови оплати праці, діють у власних інтересах. Разом з тим їх можливості обмежені чинним нормативно-правовими, що діють у сфері оплати праці.

Сутність заробітної плати відображається у її функціях, які виконуються у таких фазах суспільного відтворення як: виробництві, розподіл, обмін та споживанні. До основних функцій заробітної плати відносять відтворювальну, стимулюючу, регулюючу, соціальну. Їх сутність подана на рис.1.1.

Різними складовими частинами заробітної плати виконуються різні функції. Це особливо видно при вивченні основної і додаткової заробітної плати.



Рис. 1.1. Основні функції заробітної плати

В нинішніх умовах заробітна плата в нашій країні у повній мірі не виконує жодної із вказаних функцій. Протягом кількох десятиріч заробітна плата в Україні перебуває на низькому рівні. Витрати на одиницю валового національного продукту удвічі нижчі, порівняно з країнами Євросоюзу. Поряд з цим трудомісткість виробництва продукції у цих країнах нерідко є у 3-4 рази більшою.

Заробітна плата формується з двох основних частин: гарантованої (умовно постійної) і гнучкою (змінної) (рис. 1.2). Умовно постійною можна вважати основну заробітну плату. Якщо працівник якісно виконав трудові функції і відпрацював нормативний обсяг робочого часу, то він отримує гарантовану частину заробітної плати. Для службовців основна заробітна плата набирає форму окладу який залежить від займаної посади, а для робітників – розмір заробітної плати залежить від присвоєного розряду, відпрацьованого часу, обсягу виконаної роботи. Дані літературних джерел свідчать, що у структурі заробітної плати розвинених країнах світу зростає частка показує її основної частини. Так, частка тарифної складової заробітної плати працівників промисловості в США досягає 80-85%, в Японії – 85, у Великобританії – 75-80% [59].

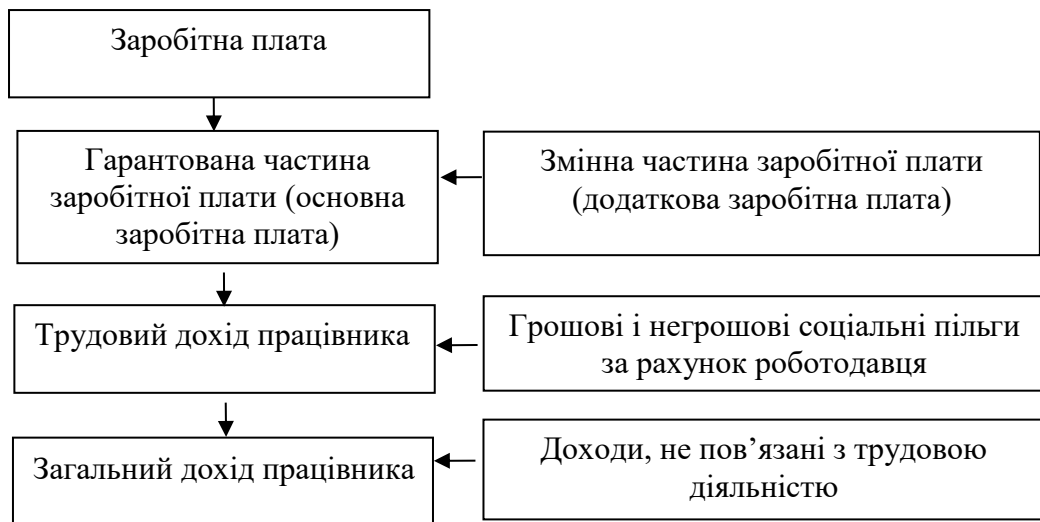


Рис. 1.2. Структура загального доходу працівника

Оскільки основна заробітна плата не враховує індивідуального внеску працівника, його здатностей, компетенцій, особистісних характеристик, особливих умов та режиму роботи, у структурі заробітної плати виокремлюють змінну частину. Вона враховує відмінність в умовах праці та індивідуальних результатах працівників (надбавки, доплати, премії), має стимулюючий або компенсуючий характер.

Додаткова заробітна плата відображає частину трудової винагороди, яка є менш постійною і пов'язана з виконанням спеціальних умов, визначених роботодавцем. Для прикладу, у США значення додаткової заробітної плати особливо зростає у високотехнологічних галузях. Так, частка додаткових виплат досить істотна в нафтопереробній (29,2%) і автомобільної (22,2%) галузях і порівняно низька в текстильній (8,2%), меблевої (8,1%), деревообробної (7,4%) промисловості [59].

Сукупний дохід працівника формують його трудові і «нетрудові» доходи. До складу трудового доходу входять заробітна плата, а також грошові та негрошові соціальні пільги та виплати, які здійснює роботодавець (оплата харчування, матеріальна допомога, страхування, медичне обслуговування, послуг зв'язку, транспорту, додаткове пенсійне страхування, оплачувані додаткові відпустки). У працівників можуть бути також доходи, які не пов'язані

з трудовою діяльністю (дивіденди за акціями, соціальні трансферти, доходи від здачі власного майна в оренду або його продажу).

Якщо сам працівник є співвласником підприємства, то його дохід визначається не тільки кількістю та якістю затраченої праці, але й за розміром вкладеного у підприємство капіталу. Вкладення працівника у капітал підприємства може бути інтелектуальним, грошовим, у вигляді придбання фінансових інструментів і т.п. Даний факт зумовлює застосування термінів «дохід», «винагорода».

При збільшенні заробітної плати автоматично не підвищується рівень матеріального добробуту працівників. Адже за період могли зрости ціни на товари і послуги або ж збільшитися податкові навантаження на заробітну плату. Це веде до виокремлення понять «номінальна заробітна плата» та «реальна заробітна плата» (рис.1.3).

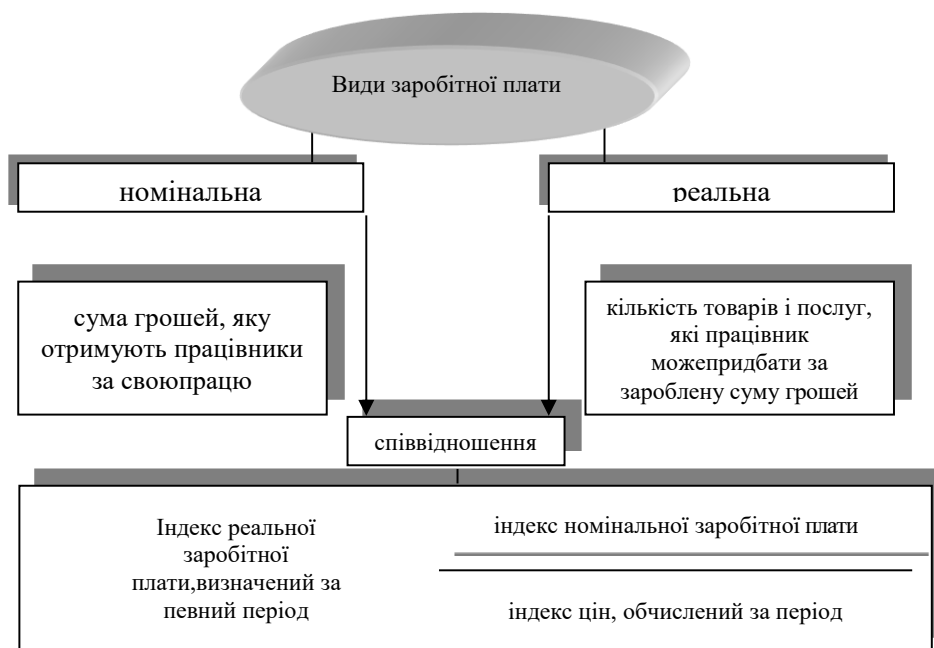


Рис. 1.3 Сутність видів заробітної плати

Номінальна заробітна плата (трудовий дохід), відображає загальну суму грошей, які отримують працівники за виконану роботи чи надані послуги, відпрацьований час. Номінальну заробітну плату вважають платою за працю. Вона показує «ціну» робочої сили за одиницю часу. До складу номінальної



заробітної плати входить оплата за відпрацьований і невідпрацьований час, премії, соціальні пільги за рахунок роботодавця. Реальна заробітна плата дозволяє оцінити рівень купівельної спроможності номінальної заробітної плати. Вона вказує на кількість товарів і послуг, які можна придбати за номінальну заробітну плату, враховуючи зміну споживчих цін.

Фактори, що визначають величину реальної заробітної плати, подані у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

## Фактори, які впливають на розмір реальної заробітної плати

	Характер впливу
Підвищення номінальної заробітної плати	Пряма залежність – з ростом номінальної заробітної плати відбувається збільшення реальної заробітної плати, зі зниженням – зменшення
Зміна цін на споживчі товари і послуги	Обернена залежність – з ростом цін знижується реальна заробітна плата, при їх зниженні – зростає
Утримання із заробітної плати	Обернена залежність – при збільшенні відрахувань із заробітної плати, наприклад ставки податку з доходів фізичних осіб, відбувається зниження реальної заробітної плати, при зниженні утримань – зростання
Наявність споживчих товарів і послуг на ринку (товарне покриття платоспроможного попиту)	Обернена залежність – товарний дефіцит, який є проявом прихованої інфляції, призводить до скорочення реальної заробітної плати
Своєчасність виплати заробітної плати	Обернена залежність – до зниження реальної заробітної плати в умовах інфляції веде затримка у термінах її виплати

Суттєвий ріст цін на споживчі товари та послуги веде до зниження темпів зростання номінальної заробітної плати і, як результат, до значного зниження реальної заробітної плати. Через це, важливими завданнями в організації заробітної плати є створення ефективного механізму її індексації. Цей механізм пов'язаний з підвищенням рівня номінальної заробітної плати, а саме ставок і окладів, під час інфляційного росту цін за певний період часу. Індексція є формою соціального захисту населення і спрямована на підтримку його купівельної спроможності. Однак варто врахувати, що індексація заробітної

плати під час інфляційного зростання цін є фактором росту витрат виробництва, бо заробітна плата включається у собівартість продукції. Це зумовлює підвищення цін на вироблені товари і послуги, і у подальшому вимагає підвищення тарифних ставок та посадових окладів.

Таким чином, виникає інфляційна спіраль «заробітна плата – споживчі ціни». З метою її уникнення при проведенні індексації дотримують ряду вимог:

- індексація компенсує лише інфляційне зростання цін. Для цього встановлюється, так званий, поріг індексації, тобто то підвищення цін на споживчі товари і послуги, для якого потрібна індексація;

- індексації підлягають не всі види доходів населення, а переважно до заробітної плати і соціальних трансфертів (стипендій, пенсій, допомоги);

- Не підлягають індексації доходи від здачі в оренду власного майна, від інвестицій у цінні папери, від підприємницької діяльності, ведення підсобного господарства. Вони виникають в умовах вільного ціноутворення і не потребують додаткового захисту;

- індексацією ніколи не покривають повного зростання цін на товари і послуги всім одержувачам доходів. Компенсують знецінення доходів лише тим, хто отримує найбільш низькі доходи і рівень споживання яких досить сильно знижується у результаті інфляції.

## **1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку розрахунків з оплати праці**

Нормативно-правового регулювання розрахунків з ґрунтується на Конституції України, Кодексі законів про працю України та інших законодавчих і нормативних актах [28-37; 50; 60; 63;74; 78; 79; 91]. Вони лежать в основі організації обліку розрахунків з персоналом будь-якого підприємства, оскільки визначають економічні, правові і організаційні основи оплати праці працюючих; встановлюють державні гарантії із забезпечення необхідного життєвого рівня населення; правові, організаційні і фінансові

основи загальнообов'язкового державного соціального страхування; а також визначають правові засади розроблення, укладання і виконання колективних договорів, регулювання трудових відносин.

Кодекс законів про працю України [50] здійснює регулювання трудових відносини працівників, встановлює правові засади і визначає гарантії дотримання прав громадянами щодо розпорядження своїми здібностями для продуктивної та творчої праці. Кодекс визначає поняття заробітної плати, системи оплати праці; засади оплати праці на господарюючих суб'єктах, підприємствах, організаціях, які фінансуються за рахунок бюджету; права громадян на оплату праці за сумісництвом, при суміщенні професій і посад, при виконанні обов'язків тимчасово відсутніх працівників, оплату праці у надурочний і нічний часи, у неробочі дні та святкові дні; встановлює терміни виплати заробітної плати, терміни проведення розрахунків при звільненні працівника і відповідальність за їх порушення.

Закон України «Про оплату праці» [28] встановлює економічні, правові і організаційні аспекти оплати працюючих, які знаходяться у трудових відносинах з підприємствами, установами, організаціями різних форм власності згідно з трудовими договорами, відображає сфери державного та договірною регулювання оплати праці, які спрямовані на забезпечення відтворювальної та стимулюючої функцій заробітної плати. У ньому дається визначення категорії «заробітна плата», вказується на її структуру, визначаються джерела формування; відображаються напрямки організації та державного регулювання оплати праці шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати, інших норм та гарантій в оплаті праці; вказуються на права працівників в оплаті праці і їх захист.

Законом визначена система організації оплати праці, що ґрунтується на тарифній і інших системах оплати праці, які враховують складність робіт та рівень працюючих.

Тарифна система складається з: тарифної сітки, тарифних ставок, схем посадових окладів та професійних стандартів (кваліфікаційних характеристик).

Вона дозволяє розділити роботи залежно від їх складності, а працівників згідно з їх кваліфікацією і розрядами тарифної сітки. Ця система дозволяє здійснювати диференціацію розмірів заробітної плати. Тарифна сітка, схема посадових окладів формується на підставі тарифної ставки працівника першого розряду і міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень розмірів тарифних ставок (посадових окладів).

Мінімальний посадовий оклад, тарифна ставка визначається у розмірі, який не може бути меншим від прожиткового мінімуму, встановленого для працездатних осіб на 1 січня календарного року, для підприємств, які фінансується за рахунок бюджету, цей показник встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Вимоги щодо рівня кваліфікації спеціальних знань працюючих, їх спеціалізація встановлюється професійними стандартами або кваліфікаційними характеристиками професій. Порядок до їх розробки і затвердження встановлюється Кабінетом Міністрів України і Міністерством соціальної політики відповідно.

Відповідно до Законів України «Про оплату праці» [28] та «Про колективні договори і угоди» [34] на вітчизняних підприємствах здійснюється договірне регулювання оплати праці працівників. Воно полягає у використанні системи угод: генеральна угода (укладаються на національному рівні); галузева угода чи міжгалузева угоди (укладається на галузевому рівні); територіальна угода (укладається на територіальному рівні); колективний договір (укладається на підприємствах, які використовують найману працю і мають право юридичної особи).

На національному рівні між Кабінетом міністрів України та об'єднанням профспілок укладається Генеральна угода. Нею визначаються державні напрямки соціально-економічної політики та трудових відносин. Ними, зокрема є гарантії праці та забезпечення продуктивної зайнятості; мінімальні соціальні гарантії в оплаті праці, в соціальному страхуванні; встановлення режиму

роботи і відпочинку; умов охорони праці зовнішнього середовища, заборона дискримінації тощо.

Угодою на галузевому рівні регулюють галузеві норми, пов'язані нормуванням та оплатою праці, встановленням мінімальних гарантій у заробітній платі згідно з кваліфікацією на підставі єдиної тарифної сітки, мінімальних соціальних гарантій, компенсацій та інших норм для працівників підприємств галузі з врахуванням їх специфіки. Галузева угода укладається між відповідним галузевим міністерством і Центральною Радою профспілки галузі.

З метою визначення прав, обов'язків, відповідальності працівників з одного боку та роботодавця з іншого, на підприємствах усіх форм власності укладається колективний договір. У ньому узгоджуються умови прийняття на роботу, форми оплати праці, схеми посадових окладів, умови введення і розміри надбавок, доплат, премій, та інших заохочувальних, компенсаційних та гарантійних виплат. Колективний договір укладається з дотриманням норм і гарантій, які передбачаються законодавством, генеральною та галузевими (регіональними) угодами.

Якщо здійснити порівняльну оцінку змісту основних загальнодержавних нормативно-правових документів у сфері регулювання оплати праці, то стають очевидними є певні їхні недоліки. Зокрема, як стаття 6 Закону України «Про оплату праці» визначає, що основою формування заробітної плати є тарифна система», а оскільки мінімальну зарплату, яка покладена в основу тарифної сітки, встановлює держава фактично одноосібно, то вся колективно договірна система формування зарплати набуває значною мірою формального характеру[28].

Визначені Законом України «Про оплату праці» норми та гарантії з оплати праці регулюються також і іншими законодавчими актами. Зокрема, Закон України «Про відпустки», що встановлює право на відпустку, вказує на умови, тривалість і порядок їх надання працівникам для відновлення працездатності, виховання дітей і т.д.

В обліку і звітності розрахунки за виплатами працівникам визначаються Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» [60], за винятком компенсаційних виплат інструментами власного капіталу. Останні визначаються окремим стандартом – МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій» [61]. Ті господарюючі суб'єкти, які використовують національні облікові стандарти, у питаннях обліку і звітності щодо виплат працівникам керуються П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [76]. Виплати працівникам фінансовими інструментами і пов'язаним особам регулюють П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» і П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін». Крім перерахованих стандартів, в обліку виплат працівникам потрібно також брати до уваги вимоги П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», П(С)БО 11 «Зобов'язання», П(С)БО 34 «Платіж на основі акції».

Варто відмітити відсутність визначень поняття «виплати працівникам» в нормативно-правових актах України, у т.ч. і в П(С) 26. Воно наведене тільки у МСБО 19. У ньому значиться, що виплатами працівникам є усі форми компенсацій надані суб'єктом господарювання в обмін на послуги, які надані працівниками. У працях науковців під виплатами працівникам розуміють компенсаційні платежі за надані ними послуги, що акумулюються у складі довгострокових і поточних зобов'язань та забезпечень підприємства» [110], або як сукупність оплати праці і доходів працівників [68].

Визначення такої категорії як «доходи працівника» на даний момент у вітчизняних нормативно-правових актах відсутнє. Дефініція розглядалася в уже не чинному Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб». Визначення доходу у ньому мало фіскальний характер і не враховувало джерел їх отримання, які могли бути різними. А джерелом виплат працівнику є кошти конкретного підприємства. Це зумовлює відмінності між поняттям «доходи фізичної особи» як об'єкту оподаткування і «виплати працівникам». Для прикладу, до виплат працівнику не входять доходи отримані за цивільно-правовими договорами, які не пов'язані з виконанням робіт (наприклад, оплата за оренду власного приміщення працівника). Відрізняються виплати

працівникам від доходу фізичної особи з метою оподаткування і часом отримання. Якщо у Податковому кодексі України йдеться про доходи звітного періоду, то «виплати працівникам» містять доходи як звітного, так майбутні очікувані доходи. Для прикладу, надана одноразова допомога працівнику, який переїжджає для роботи на філії підприємства. Така ситуація свідчить про видачу допомоги працівнику до надання ним послуг підприємству, тобто за майбутню працю, пов'язана лише з його майбутніми послугами підприємству. Її можна вважати виплатою працівнику лише за наявності укладеного трудового договору (контракту) чи іншого розпорядчого документа про прийняття на роботу. Така допомога до складу до фонду заробітної плати не входить, а є по суті додатковим благом.

Для розуміння сутності поняття «виплати працівникам» з'ясуємо складові таких виплат відповідно до міжнародних на національних стандартів бухгалтерського обліку (табл. 1.3).

Інформація подана у табл. 1.3 свідчать, що МСБО 19 і П(С)БО 26 виплати працівникам поділяють на 4 однакові групи: поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати.

До складу поточних виплат належить основна і додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, склад яких визначено Інструкцією зі статистики заробітної плати [46] (рис.1.4). Частину перелічених в Інструкції заохочувальних та компенсаційних виплат можна об'єднати в одну групу – додаткові блага, які є грошовими та негрошовими пільгами для працівників.

Зокрема, це оплата за навчання в навчальних закладах дітей працівників підприємства; вартість путівок на лікування і відпочинок або суми компенсацій, видані замість путівок; екскурсії; здешевлення вартості харчування працівників в їдальнях; витрати на погашення позик, виданих працівникам підприємстві т.д.

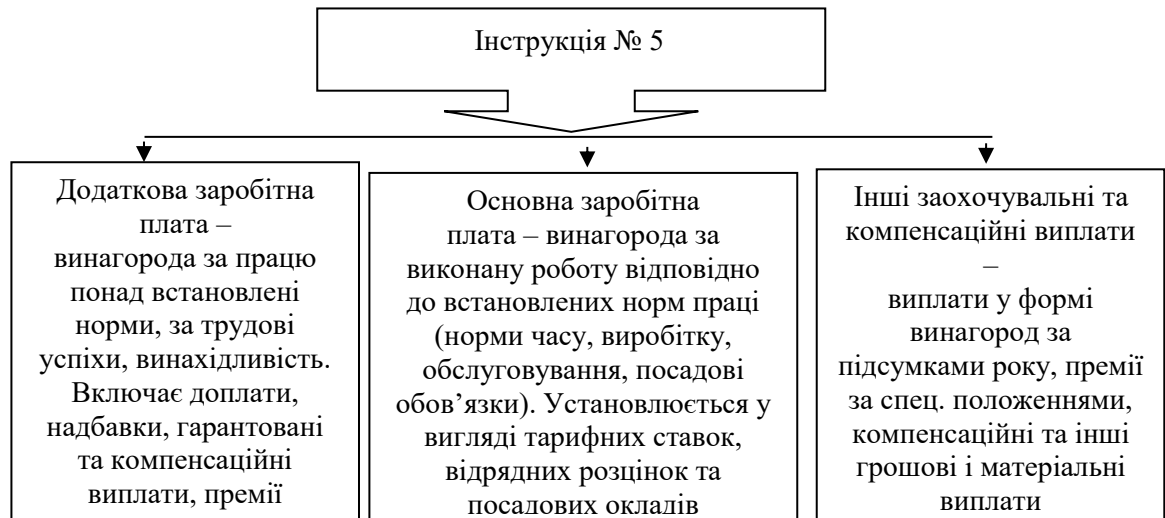


Рис.1.4. Склад поточних виплат працівникам

Більша частина поточних виплат працівникам підлягає виплаті у періоді нарахування та/або у короткостроковій перспективі. Однак є певні поточні виплати, які сплачуватимуться у майбутньому, однак належать до поточних витрат підприємства. Це має місце у разі, коли підприємство за свій рахунок проводить додаткове перерахування пенсійних внесків за працівника згідно з внутрішніми правилами.

Виплати по закінченні трудової діяльності, які виплачуються працівнику після закінчення його трудової діяльності. Такі виплати, пов'язані з певними програмами, виконання яких вимагає створення відповідних забезпечень. За своєю суттю такі виплати є додатковим благом.

Виплати інструментами власного капіталу підприємства, пов'язані з виплатами, за якими працівник отримує право на одержання фінансових інструментів власного капіталу, які емітовані підприємством.

Інші довгострокові виплати працівнику є виплатами, які не підлягають сплаті у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу. До них належать додаткові оплачувані періоди відсутності на роботі; виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років, виплати за тривалою непрацездатністю.



Таблиця 1.3

## Складові виплат працівникам згідно МСБО 19 і П(С)БО 26

Складові виплат працівникам	
За МСБО 19	За П(с)БО 26
1. Короткострокові виплати працівникам, такі як вказані далі, якщо очікується, що вони будуть повністю сплачені у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому працівники надавали відповідні послуги:	1. Поточні виплати працівникам – виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу:
1.1. заробітна плата;	1.1. заробітна плата за окладами та тарифами;
	1.2. інші нарахування з оплати праці;
1.2. внески на соціальне забезпечення;	1.3. виплати за невідпрацьований час:
1.3. оплачені щорічні відпустки;	1.3.1. щорічні відпустки
1.4. оплачена тимчасова непрацездатність;	1.3.2. інший оплачуваний невідпрацьований час;
1.5. участь у прибутку та преміюванні;	1.1.3. премії та інші заохочувальні виплати;
1.6. негрошові пільги теперішнім працівникам:	1.4. тощо.
1.6.1. медичне обслуговування;	
1.6.2. надання житла;	
1.6.3. надання автомобілів;	
1.6.4. надання безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг.	
2. Виплати після закінчення трудової діяльності:	2. Виплати після закінчення трудової діяльності:
2.1. пенсії (наприклад, пенсії та разові виплати при виході на пенсію);	Здійснюються за кожною програмою виплат після закінчення трудової діяльності
2.2. інші виплати після закінчення трудової діяльності:	
2.2.1. страхування життя після закінчення трудової діяльності;	
2.2.2. медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності.	
3. Інші довгострокові виплати працівникам:	3. Інші виплати працівникам
3.1. додаткові оплачувані періоди відсутності на роботі:	3.1. виплати інструментами власного капіталу;
3.1.1. довгострокові відпустки за вислугу років;	3.2. інші довгострокові виплати працівникам.
3.1.2. оплачувані академічні відпустки;	
3.2. виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років;	
3.3. виплати за тривалою непрацездатністю.	
4. Виплати при звільненні	4. Виплати при звільненні

Такі виплати пов'язані з послугами, які в минулому працівник надав підприємству. За такими виплатами також потрібно створювати забезпечення на підставі наявних у підприємства документів і прогнозів.

Виплати при звільненні, пов'язані з виплатами працівнику, який звільняється за рішенням підприємства або за його власним рішенням до досягнення ним пенсійного віку. Для таких виплат можуть створюватись поточні та/або довгострокові забезпечення.

Вище наведене дозволяє виокремити ознаки виплат працівникам (табл.1.4).

Таблиця 1.4

## Сутнісні ознаки виплат персоналу підприємства [58]

Ознака	Характеристика ознаки
Час виникнення	З дати укладення трудового договору
Джерело виплат	Працедавець
За що здійснюються виплати	За майбутні, поточні та минулі послуги працівника працедавцю
Особа виплат	Працедавець або третя особа
Кінцева особа – одержувач доходу за виплатами працівникам	Працівник та/або члени його сім'ї, інші утриманці
Періоди виплат	Поточні та майбутні
Порядок визначення нормативів виплат працівникам	Законами та внутрішньою практикою працедавця
Види виплат	Заробітна плата та додаткові блага
Форма виплат	Грошова, матеріальна, послуга, фінансові інструменти

Враховуючи основні ознаки виплат працівникам, можна дати їм наступне визначення: виплати працівникам є всіма формами поточної і майбутньої компенсації, додаткових благ працівнику та членам його сім'ї, які надаються суб'єктом господарювання самостійно або через третю особу відповідно до чинного законодавства і внутрішньої практики в обмін на майбутні, поточні та минулі послуги на підставі поточних і минулих трудових відносин.

Варто зауважити, що виплати працівникам, пов'язані з балансовими позабалансовими зобов'язання. Наприклад, при передачі частки у статутному

капіталі виникає балансове зобов'язання, а при безкоштовній передачі варанта (можливості придбати акції підприємства у майбутньому за встановленою ціною), його вартість списується на інші витрати, а контрактне зобов'язання з продажу акцій показують на позабалансовому рахунку 03 «Контрактні зобов'язання».

Правові, фінансові і організаційні аспекти загальнообов'язкового державного соціального страхування визначають ряд законів. Законом України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» визначаються принципи та механізми функціонування системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, порядок призначення, перерахунку і виплати пенсій, надання соціальних послуг за рахунок коштів Пенсійного фонду.

Правову основу, фінансовий механізм та організаційна структура загальнообов'язкового державного соціального страхування громадян від нещасного випадку на виробництві, професійного захворювання, які призвели до втрати працездатності або загибелі застрахованих на виробництві визначається Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [33].

Правові, фінансові та організаційні засади загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття, право на матеріальне забезпечення на випадок безробіття, види забезпечення, умови надання матеріального забезпечення на випадок безробіття визначає Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» [31].

Порядок оподаткування фізичних осіб регулюється Податковим кодексом України, в якому визначається об'єкт оподаткування, платники податку, загальний оподатковуваний дохід і перелік податкових соціальних пільг.

Розрахунок деяких виплат працівникам потребує визначення середньої заробітної плати. При цьому для різних цілей застосовуються різні методики. Так, для розрахунку страхових виплат у зв'язку з тимчасовою втратою

працевдатності, виплат, пов'язаних з нещасним випадком на виробництві, виплат на випадок безробіття користуються Постановою Кабінету Міністрів від № 1266 [79]. Постановою Кабінету Міністрів України №100 [78] затверджено Порядок обчислення середньої заробітної плати для визначення виплат при наданні відпусток, переведенні працівників на іншу роботу за станом здоров'я, вихідної допомоги, вимушеного прогулу, службових відряджень та ін.

Розмір прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати визначений Законом України «Про Державний бюджет України на 2018 рік» [36].

Законом України «Про індексацію грошових доходів населення» визначено правові, економічні та організаційні засади підтримання купівельної спроможності населення за умови зростання цін. У ньому визначено об'єкти індексації, підстави проведення індексації, джерела коштів на її проведення. Статтею 6 цього закону встановлено, що Порядок проведення індексації грошових доходів населення визначається Кабінетом Міністрів України [37].

Знання законодавства про оплату праці є дуже важливим при організації обліку та контролю розрахунків з персоналом, оскільки дає можливість не лише правильно визначати розмір виплат працівникам, а й контролювати правильність застосування затверджених тарифних ставок і посадових окладів, складання первинних документів про відпрацьований час, виробіток, наявність документів, що підтверджують право на доплати за невідпрацьований час і т.п.

### **1.3. Загальна характеристика форм і систем оплати праці**

Форми і системи оплати праці, які використовуються на підприємстві обираються ним самостійно. На це впливає вид діяльності працюючих, характер виконуваних ними операцій та сутність технологічних процесів. Розглянемо існуючі форми та системи оплати праці і доцільність їх використання на підприємстві.

На рис. 1.5 подано визначення сутності визначень категорій «форма» і «система» в оплаті праці.

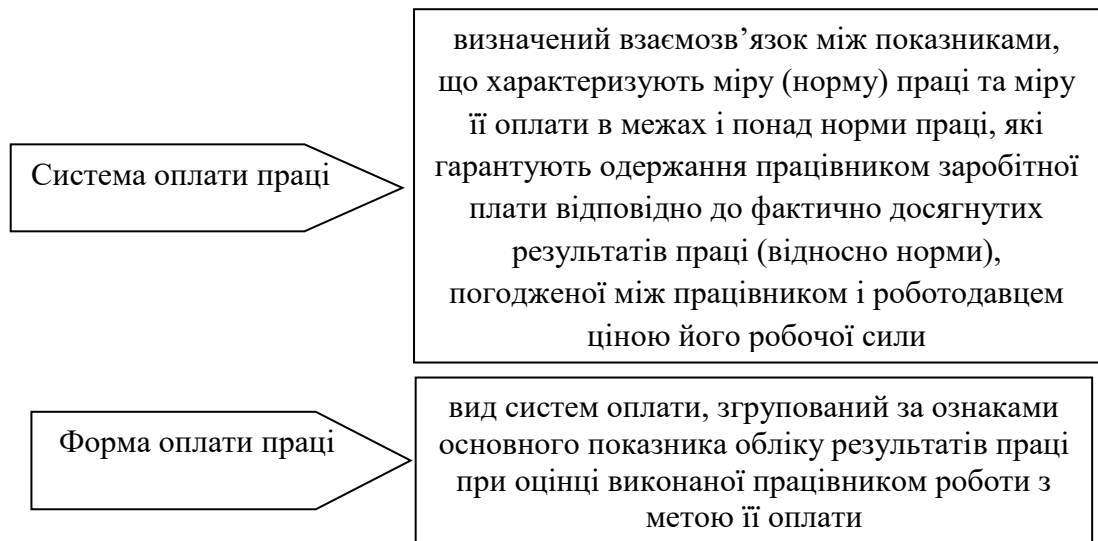


Рис.1.5. Визначення сутності категорій «форма» і «система» в оплаті праці [ 63]

У вітчизняній практиці використовують дві основні форми оплати праці: погодинну і відрядну, які різняться показниками, що використовують для вимірювання праці при розрахунку заробітної плати. Погодинна форма оплати праці застосовується тоді, коли для вимірювання результатів праці використовується кількість відпрацьованого часу. Якщо результати праці вимірюються кількістю виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), то використовують відрядну форму оплати праці.

Доцільність застосування цих форм оплати праці визначається певними умовами. Застосувати відрядну форму оплати праці варто, коли є:

- необхідність стимулювати збільшення виробітку продукції, скорочувати кількість працюючих за рахунок росту інтенсивності їх праці;
- існує можливість використовувати технічно обґрунтовані норми;
- існує реальна можливість збільшувати виробіток більше встановленої норми в умовах існуючого організаційно-технічного рівня виробництва;

- існує можливість і економічна доцільність розроблення норм праці і обліку виробітку працюючих. Це означає, що витрати, пов'язані з нормуванням робіт і їхнім обліком перебиваються ефектом від збільшення виробітку;
- відсутній негативний вплив такої форми оплати праці на якість виготовленої продукції, рівень дотримання технологічних процесів і техніки безпеки, на раціональність використання матеріальних запасів.

За відсутності таких умов варто застосовувати погодинну форму оплати праці. Ними є недоцільність або неможливість нормування робіт.

Досить часто, відрядну форму використовують, коли виконується проста повторювальна праця, а погодинну – при виконанні складної інтелектуальної, творчої праці. Форми оплати праці діляться на кілька систем оплати праці.

На рис. 1.6 представлено форми і системи оплати праці.

Системи погодинної і відрядної форм оплати праці є індивідуальними або колективними. При використанні індивідуальної системи заробітна плата працівника визначається результатами його особистої праці, а при колективній – результатами загальної колективної праці бригади.

Господарючі суб'єкти самостійно вибирають форми і системи оплати праці і зафіксують це у в колективному договорі. При цьому вони повинні дотримуватися норм і гарантій, які передбачені генеральною, галузевими (міжгалузевими) і територіальними то форми і системи оплати праці відображаються документі, який погоджують з виборним органом первинної профспілкової організації. Ним може бути Положення про оплату праці.

При використанні погодинної форми оплати праці застосовують тарифну систему, яка дозволяє формувати та диференціювати розміри заробітної плати. При тарифній системі роботи ділять залежно від складності, а працюючих – залежно від кваліфікації за розрядами тарифної сітки. Як уже зазначалося, тарифна система складається з: тарифної сітки, тарифних ставок, схем посадових окладів та професійних стандартів (кваліфікаційних характеристик).



Рис. 1.6 Форми та системи заробітної плати [10]

Сукупність кваліфікаційних розрядів і відповідних їм тарифних коефіцієнтів формує тарифну сітку. Вона слугує для формування правильних співвідношень між рівнем оплати праці та рівнем кваліфікації робіт. Розмір тарифної ставки першого розряду визначається мінімальним розміром заробітної плати і регулюється законодавчо. Він визначає встановлений

державою розмір, нижче від якого не може проводитися оплата за фактично виконану працівником норму праці.

Тарифні ставки інших розрядів ( $C_i$ ) розраховують шляхом множення тарифної ставки першого розряду ( $C_1$ ) на тарифний коефіцієнт відповідного тарифного розряду ( $K_i$ ):

$$C_i = C_1 \cdot K_i$$

Формуючи самостійно тарифну сітку і визначаючи міжрозрядні тарифні коефіцієнти, необхідно враховувати характер виробництва та потребу матеріального стимулювання працівників щодо підвищення рівня кваліфікації.

Роботодавець ділить сукупність робіт за певними розрядами і присвоює кваліфікаційні розряди працівниками згідно з професійним стандартами за погодженням з виборним органом первинної профспілкової організації. У професійних стандартах, який є описом професій міститься перелік основних робіт, які властиві певній посаді, а також вимоги, які висуваються до працюючого щодо виробничих навичок, вмінь знань.

Оплату праці керівників, фахівців і службовців здійснюють на підставі посадового окладу. Їх роботодавець встановлює згідно з посадою та рівнем кваліфікації працівника з використанням схеми посадових окладів. Така схема є переліком посад і відповідних їм посадових окладів, містить нижню та верхню їх межу. У схемі можна наводити лише посадові коефіцієнти, а шляхом його множення на мінімальний посадовий оклад, визначати розмір окладу за кожною посадою. При цьому на підприємстві самостійно вирішують, яким буде мінімальний посадовий оклад. Але він не може бути меншим від розміру мінімальної заробітної плати. Встановлені посадові оклади відображають у штатному розписі підприємства. Варто зазначити, що господарюючі суб'єкти самостійно встановлюють тарифні сітки, ставки, схеми посадових окладів.

При використанні погодинної форми оплати праці працюючим встановлюються нормовані завдання. Для окремих робіт можуть бути встановлені норми обслуговування або чисельності. Роботодавець здійснює контроль за виконанням нормованих завдань і веде облік робочого



часу(поденний; щотижневий; підсумований) у таблиці. Це дозволяє проводити підрахунок фактично відпрацьованих працівником годин для порівняння її встановленою нормою робочого часу; визначати правові наслідки цього підрахунку (наприклад, наявність часу, відпрацьованих понад урочно, що підлягають оплаті у розмірі, який визначений статтею 106 КЗпП [50]).

Алгоритми розрахунку заробітну при різних системах і формах оплати праці наведено у додатку А. При простій погодинній системі заробітна плата визначається відповідно до присвоєної тарифної ставки або окладу за фактично відпрацьований час. Проста почасова система оплати праці має різні підвиди (рис.1.7.).

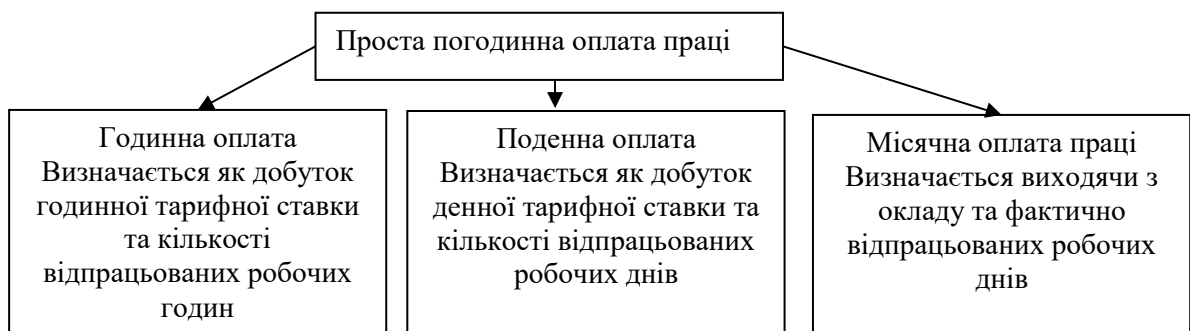


Рис. 1.7. Підвиди простої погодинної системи оплати праці

Варто зауважити, що посадові оклади (місячні тарифні ставки) при виконанні місячної норми праці не повинні бути нижчі від місячного розміру мінімальної заробітної плати, а годинна тарифна ставка (за умови виконання працівником годинної норми праці) не повинна бути нижчою від розміру мінімальної заробітної плати за годину.

Почасово-преміальна система оплати праці є простою погодинною формою, яка доповнена преміюванням за виконання певних показників роботи. Відповідно до цієї системи працівник заробітну плату за тарифом (окладом, ставкою) за фактично відпрацьований час роботи, і ще премії за конкретні досягнення у роботі. Останні нараховують згідно з розробленим на підприємстві Положенням про преміювання. Воно є додатком до колективного договору. У Положенні вказують конкретні показники, досягнення яких дає

право на преміювання, умови преміювання, шкалу преміювання, порядок позбавлення премій.

Відрядна форма оплати праці та її системи включають: пряму відрядну; відрядно-преміальну; відрядно-прогресивну; непряму відрядну; акордну. Їх використання визначається способом обліку виготовленої продукції (операцій), і порядком розрахунку розміру заробітної плати. Запровадження відрядної форми оплати праці вимагає:

- науково обґрунтованого нормування праці і правильної тарифікації робіт відповідно до вимог професійних стандартів;
- достовірного поставленого обліку кількісних результатів праці, який не допускає приписок і штучного завищення обсягів виконаних робіт;
- дієвого контролю якості виконання робіт;
- раціональної організації виробництва і праці, яка вимагає відсутності простоїв, несвоєчасної видачі виробничих завдань, матеріальних ресурсів тощо.

Відрядна форма оплати праці передбачає встановлення норм виробітку і виробничих завдань на підставі норм часу. При цій формі працівники не звільняються від необхідності дотримання визначеної тривалості робочого часу. Однак, враховуючи специфіку форми оплати праці, виконання норм робочого часу є лише елемент трудової дисципліни.

Основними елементами прямої відрядної системи оплати праці є відрядна розцінка. Її встановлюють на кожну визначену роботу (операцію) на підставі тарифної ставки, яка відповідає розряду роботи і норми виробітку або норми часу на неї. Норма виробітку відображає кількість продукції (операцій), які виготовляються (виконуються) робітником певної кваліфікації в одиницю часу за певних організаційно-технічних умов. Норму виробітку встановлюють за різні проміжки часу (годину, зміну, місяць). Норма часу відображає трудомісткість одиниці продукції чи операції, то необхідний час для її виготовлення чи виконання однієї виробничої операції. Для оплати праці працівників-відрядників використовують відрядні розцінками, які встановлені для виконуваної роботи і відповідають її розряду, а не розряду, який присвоєно

працівнику. При виконанні робітниками-відрядниками робіт, розряд яких нижче від присвоєних їм розрядів, то їм проводять виплату міжрозрядної різниці ( ст. 104 КЗпП). Умови такої виплати встановлюють колективним договором.

Для розрахунку відрядних розцінок застосовують два способи. Порядок їх визначення поданий уст. 90 КЗпП[50]. За першим способом відрядні розцінки розраховують шляхом ділення годинної (денної) тарифної ставки, що відповідає розряду виконуваної роботи, на годинну (денну) норму виробітку:

$$P_{od} = T_c \cdot H_g,$$

де  $P_{od}$ – відрядна розцінка за одиницю роботи;

$T_c$ – годинна (денна) тарифна ставка робітника-відрядника, яка відповідає розряду роботи;

$H_g$ – годинна (денна) норма виробітку.

При застосуванні норми часу, відрядну розцінку визначають шляхом множення годинної (денної) тарифної ставки, яка відповідає розряду виконуваної роботи і встановленої норми часу в годинах або днях:

$$P_{od} = T_c \cdot H_q,$$

де  $T_c$ – годинна (денна) тарифна ставка робітника-відрядника, яка відповідає розряду роботи;

$H_q$ – норма часу в годинах або днях на одиницю продукції (виконуваних робіт).

При застосуванні відрядно-преміальної системи оплата праці працівника включає оплату відповідно до відрядних розцінок і премії за виконання чи перевиконання певних показників. Ними можуть бути (продуктивність праці, обсяги виробництва, бездефектне виготовлення продукції тощо). Перелік показників визначається умовами виробництва.

Відрядно-прогресивна система оплати праці передбачає, що у межах встановленої норми оплата здійснюється за основними відрядними розцінками, а вище встановленої норми– за підвищеними. Застосування такої системи варто

застосовувати, коли умови виробництва вимагають перевиконання норм виробітку і виробничих завдань.

Застосування відрядно-прогресивної оплати праці веде до росту витрат на оплату праці, що зумовлює ріст собівартості продукції. Через це цю систему оплати праці застосовують як тимчасовий захід. Термін запровадження відрядно-прогресивної системи, у кожному випадку з врахуванням виробничої необхідності, визначається керівником господарюючого суб'єкта за погодженням з органом первинної профспілкової організації. Алгоритм коригування відрядної розцінки залежно від рівня виконання норм виробітку і виробничих завдань підприємство розробляє і затверджує самостійно.

Непряму відрядну систему застосовують, як правило, для оплати праці допоміжних робітників за умови можливості їх закріплення за певним обладнанням чи основними робітниками-відрядниками. Розмір заробітку у цьому випадку на пряму залежить від результатів праці працівників, які виготовляють продукцію. Для цього визначають непрямі відрядні розцінки за одиницю продукції за формулою[10]:

$$P_{н.відр.} = \frac{T_d}{H_{обс} \cdot O_n}$$

$P_{н.відр.}$  – непряма відрядна розцінка;

$T_d$  – денна тарифна ставка допоміжного робітника, переведеного на непряму відрядну систему оплати праці;

$H_{обс}$  – кількість об'єктів (робочих місць), що обслуговуються допоміжним робітником за встановленою нормою;

$O_n$  – обсяг виробництва за нормою для кожного об'єкта обслуговування

Для розрахунку загального заробітку допоміжного робітника, непряму відрядну розцінку множать на фактичний обсяг виробів (робіт), вироблених (виконаних) всіма об'єктами обслуговування.

При акордній системі оплати праці заробіток встановлюють за весь комплекс робіт. Для цього обов'язково мають бути встановлені строки їх

виконання, які зазначають у акордному завданні-наряді. Таку систему оплати праці доцільно застосовувати з метою стимулювання у певної групи працівників зацікавленості у підвищенні продуктивності праці і скороченні термінів виконання робіт. Для встановлення загальної суми заробітної плати за акордним нарядом складають калькуляцію. У ній вказують повний перелік робіт (операцій), які формують акордне завдання, його обсяг, розцінки на одну операцію (одиницю відрядної роботи), загальний розмір оплати. Для цього використовують діючі норми часу (виробітку) і розцінки. За їх відсутності застосовують норми і розцінки на аналогічні роботи. Якщо для виконання акордного завдання потрібен тривалий час, то за акордним нарядом за поточний місяць видають аванс з урахуванням обсягу робіт. Після закінчення робіт на основі калькуляції за діючими нормами і розцінками проводять остаточний розрахунок за акордним нарядом.

Акордно-преміальна система є різновидом акордної системи оплати праці. Її сутність полягає у тому, що за скорочення термінів виконання акордного завдання додатково виплачують премії. Вони нараховуються відповідно до Положення про преміювання.

При застосуванні колективної форми організації праці заробітну плату (разом з премією), нараховану за акордним нарядом, ділять між працівниками пропорційно відпрацьованому часу згідно з присвоєними розрядами.

Менш розповсюдженою є безтарифна система, відповідно до якої оплата праці працівника встановлюється залежно від кінцевого результату роботи підприємства. Застосування цієї системи виправдане на малих підприємствах, тобто там, де працівники повністю несуть відповідальність за кінцеві результати роботи. Можливою формою оплати праці є участь працівників у прибутках підприємства. Вона означає поділ певного обсягу одержаного підприємством прибутку підприємства між його працівниками. Розподіл може мати грошову форму або здійснювати за рахунок емісії власних цінних паперів і їх розповсюдженням між працівниками. Застосування такої системи оплати праці дозволяє сформувати у працівників реальну зацікавленість у досягненні

високих кінцевих результатів усього підприємства. Використання зрозумілої для всіх працівників форми розподілу частини прибутку між власником підприємства, менеджментом, спеціалістами і робітниками формує здоровий психологічний клімат в колективі і зумовлює розвиток підприємства [ 10].

Використання системи участі у прибутках передбачає розробку системи преміальних виплат та колективного стимулювання, шкали заслуг залежно від продуктивності праці працівників та ін.

Рівень виплати з прибутків формується під впливом собівартості продукції, продажних цін, фінансового стану підприємства. Їх розміри встановлюються окремими договорами між власниками і працівниками.

## РОЗДІЛ 2

### ТЕОРЕТИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

#### 2.1. Роль і значення економічного контролю у виявленні правопорушень у діяльності підприємств

Виявлення протиправної діяльності господарюючих суб'єктів покладається на систему економічного контролю. Для успішного виконання своєї ролі економічний контроль бути об'єктивним, оперативним, безперервним, всеохоплюючим, науковим та дієвим.

Об'єктивність контролю полягає у незацікавленому і неупередженому виконанні особами, які проводять перевірку, контрольних функцій, точна фіксація змін від встановлених параметрів об'єкта контролю, та правдиве відображення результатів контролю.

Оперативність контролю характеризує вимогу виявлення недоліків у роботі підконтрольного об'єкта якомога раніше для швидкого їх усунення.

Безперервність контролю вказує на систематичне виконання контрольних функцій, які пов'язані з безперервністю господарських і виробничих процесів.

Всеохоплюючість контролю полягає у розповсюдженні його на всі сторони діяльності, на весь господарський механізм.

Науковість контролю означає використання новітніх методик його здійснення, що вимагає високої кваліфікації суб'єктів контролю та отримання ними спеціальних дозволів на проведення окремих видів контролю.

Вплив суб'єктів контролю на підконтрольні об'єкти з метою усунення виявлених недоліків і їх попередження в майбутньому вказує на дієвість контролю.

Важливими складовими контролю є додержання принципів конфіденційності. Діючі нормативно-правові акти України, зокрема ст. 232 Кримінального кодексу, передбачає відповідальність за розголошення інформації отриманої у ході контролю для забезпечення законних прав і

інтересів підприємців. Така інформація є комерційною таємницею. Господарський кодекс (ст.36) визначає комерційну таємницю як відомості, пов'язані з виробництвом, управлінням, фінансами та іншою діяльністю підприємства (яка не є державною таємницею), але розголошення (передача) яких може зашкодити інтересам цього підприємства [14]. Перелік і зміст такої інформації, які є комерційною таємницею, та порядок її захисту визначаються підприємством самостійно.

Відповідно до принципу гласності, з метою профілактики виявлених недоліків, усунення причин їх виникнення, про результати контролю інформують трудові колективи підконтрольного підприємств, громадськість.

Нині контроль фінансово-господарської діяльності має допомогти вирішити такі завдання [17]:

- забезпечити виконання державних замовлень, планових завдань, платежів до державного та місцевих бюджетів;
- виявити внутрішні можливості підвищення ефективності виробництва, росту конкурентоспроможності продукції, сприяти зниженню витрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;
- знизити невиробничі витрати і збитки, попередити та виявити нестачі, випадки розкрадання матеріальних фінансових ресурсів і нецільового використання коштів;
- підвищити достовірність даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємств;
- виявити випадки не дотримання чинного законодавства, запобігати протиправній діяльності підприємств у економічній сфері.

Основні засади, які лежать в основі економічного контролю пов'язані з [38]:

- гарантуванням прав підприємств;
- об'єктивністю і неупередженістю при здійсненні контролю;
- наявністю підстав, які визначені законом, для здійснення контролю;



- невтручанням суб'єктів контролю у статутну діяльність підприємств, якщо вона здійснюється в межах закону;
- дотриманням умов міжнародних договорів України.

Контрольні заходи мають здійснюватися у робочій час підприємства, згідно правил внутрішнього трудового розпорядку. Невиконання вимог нормативно-правових актів, а також спричинення збитків підприємству неправомірними діями суб'єктів контролю, його посадові особи несуть відповідальність.

Існують різні види економічного контролю. Серед них основними є контрольні тематичні перевірки, аудит, ревізії (інспектування) і судово-економічні експертизи. Об'єктом цих видів контролю є фінансово-господарська діяльність. Перераховані види контролю застосовують одні і ті ж контрольні процедури, але різняться метою, завданнями, суб'єктами та ініціаторами перевірки, сферою правового забезпечення; принципами оплати праці, документуванням результатів перевірки, їх використанням і т.п. (табл. 2.1). А ще, ці види контролю використовують під час перевірки однакові дані (первинні облікові документи, реєстри бухгалтерського обліку і звітність підприємств), враховують одні і ті ж законодавчі і нормативно-правові акти, які регулюють фінансово-господарську діяльність.

Тематична перевірка полягає у вивченні однієї чи кількох сторін виробничої чи фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій, установ. Наприклад, перевірка повноти і своєчасності сплати податків до бюджету, перевірка збереження грошових коштів і правильності ведення касових операцій. Тематичні перевірки проводять всі без виключення контролюючі органи.

Аудит є незалежною форма контролю, у ході якої аудитор виконує завдання, які визначаються договором із замовником.

Таблиця 2.1

## Порівняння різних форм економічного контролю

Ознаки	Аудит	Ревізія	Судово-економічна експертиза	Тематична перевірка
1. Мета	Висловлення думки по предмету перевірки	Виявлення фактів порушення законодавства, встановленні винних у їх допущенні посадових осіб	Документальне обґрунтування позовних вимог, поданих у правоохоронні органи на конкретних МВО і інших посадових осіб	Виявлення фактів недотримання податкового законодавства, ухилення від сплати податків
2. Завдання	Надання користувачам обґрунтованого рівня впевненості щодо достовірності фінансової звітності  Аудитор у суді і на попередньому слідстві виступає в ролі свідка і дає свідчення як свідок	Виявлення фактів порушень, зловживань (крадіжок, нестач, привласнень); встановлення суми заподіяної шкоди і винних осіб; притягнення їх до відповідальності для відшкодування завданих збитків; встановлення причин, які сприяють зловживанням і їх ліквідація Ревізор у суді і на попередньому слідстві виступає в ролі свідка і дає свідчення як свідок	Отримання доказів для злочину в діях посадових осіб Експерт-економіст на попередньому слідстві і у суді не дає показання, а робить висновки на підставі проведеного дослідження; виступає у межах своєї компетенції з дозволу слідчого (суду) має право ставити запитанням звинувачуваному і свідкам	Виявлення повноти і своєчасності сплати податків; застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства Інспектори державних податкових служб у суді і на попередньому слідстві виступає в ролі свідка і дає свідчення як свідок
3. Суб'єкт	Юридичні і фізичні особи, суб'єкти підприємницької діяльності	Ревізори контрольно-ревізійних підрозділів міністерств і відомств; суб'єктів господарювання,	Експерти-економісти приватних та державних експертних установ, підпорядкованих	Інспектори державних податкових інспекцій

		працівники Державної служби аудиту та інших суб'єктів контролю;	Міністерству юстиції України, які мають спеціальну ліцензію	
4.Ініціатор перевірки	Суб'єкт підприємницької діяльності	Суб'єкти контролю, правоохоронні органи	Правоохоронні органи	Державна фіскальна служба України
5.Правове регулювання	МСА, ЗУ «Про аудит фінансової звітності і аудиторську діяльність», кодекс етики МФБ	ЗУ «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», накази Державної служби аудиту, постанови КМУ, правоохоронних органів, відомчі інструкції; кодекс адміністративних правопорушень	Кримінальний кодекс, інструкція про проведення судових експертиз, затверджена Міністром України за погодженням з прокуратурою	Податкове законодавство
6.Підстава проведення	договір	Наказ суб'єкта контролю	Рішення суду	Наказ державних податкових інспекцій
7. Характер діяльності	підприємницька	виконавча	виконавча	виконавча
8.Час здійснення	Попередній, поточний, ретроспективний	ретроспективний	ретроспективний	ретроспективний
9.Принципи оплати	клієнт	Бюджетні кошти	Частина судових витрат, які оплачують правоохоронні органи	Бюджетні кошти
10.Можливість відмови	Клієнт може відмовитися від аудитора, його вибирають	Суб'єкта контролю не вибирають, від його не можна відмовитися	Суб'єкта контролю не вибирають, від нього не можна відмовитися	Суб'єкта контролю не вибирають, від нього не можна відмовитися
11.Визначення обсягу перевірки	Згідно плану і програми аудитора Аудитор самостійно обирає документи, необхідні для аудиту	Напрямки ревізії чітко визначені в програмі, яка затверджується керівником суб'єкта контролю, які змінювати без його згоди не можна Ревізор самостійно обирає	Тільки ті питання, що визначені судом чи слідчим, не має права перевіряти інші питання Експерт-економіст не має права самостійно обирати документи. Він досліджує	Обсяг перевірки обмежений податковою звітністю

		документи, необхідні для аудиту	господарські операції, які відображені в документах, що перебувають у кримінальній справі або надані йому додатково на заявлене клопотання	
12. Відношення до виявлених помилок	Рекомендація мають не обов'язків, а рекомендаційний характер	Обов'язок ревизора стежити за процесом усунення помилок	Експерт не зобов'язаний давати будь-які рекомендації, тільки суд за результатами судового процесу вказує керівництву на недоліки, які привели до зловживань і порушення кримінальної справи	Обов'язок інспектора відслідкувати виправлення порушень
13. За рівнем точності	Обґрунтований рівень точності	Максимально точно, бо йдеться про суму заподіяної шкоди, розмір штрафних санкцій	Максимально точно, бо йдеться про суму заподіяної шкоди, розмір штрафних санкцій	Максимально точно, бо йдеться про суму заподіяної шкоди, розмір штрафних санкцій
14. За гласністю	Інформація передається лише керівництву клієнта, аудитор не зобов'язаний повідомляти про факти зловживань правоохоронних органів	Інформація передається вищестоящому органу управління, правоохоронним органам, повідомляється громадськість	Інформування правоохоронних органів про зловживання є прямими обов'язком експерта-бухгалтера	повідомляється громадськість
15. Документальне оформлення	Аудиторський висновок	Акт ревізії	Експертний висновок	Акт перевірки

Висновки аудитора дозволяють власнику поліпшити стан фінансово-господарської діяльності підприємства, усунути виявлені недоліків в організації обліку, звітності, у розрахунках із державним бюджетом. Для зовнішніх користувачів фінансової звітності висновки незалежного аудитора є гарантією її достовірності і об'єктивності.

Згідно з дозволеним АПУ переліком аудиторських послуг [72], аудитори можуть надавати послуги з економічних експертиз. Виключення складають судові експертизи та експертні дослідження, які здійснюються за вимогою правоохоронних органів.

Ревізії (інспектування) є контрольним заходом, який передбачає документальну та фактичну перевірку певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підприємства для виявлення наявних фактів порушень законодавства, встановлення винних у їх виникненні посадових та матеріально відповідальних осіб. Ревізія має чіткий правовий статус, що визначає межі поширення, терміни проведення. Вона: здійснюється державними і відомчими органами контролю відповідно до чинного законодавства. Висновки ревізій формуються на підставі документально перевірених даних, є адресними щодо матеріальної і юридичної відповідальності. Їх виконання є обов'язковим для підприємств, які перевіряють. Організація, яка провела ревізію виробничої та фінансово-господарської діяльності підконтрольного об'єкта на основі результатів економічного контролю має прийняти управлінське рішення з ліквідації виявлених негативних явищ та здійснення профілактичних заходів щодо збереження грошових коштів і матеріальних ресурсів.

Судово-економічні експертизи є засобом застосування спеціальних знань у сфері бухгалтерського обліку, економічного аналізу та фінансово-господарського контролю у процесі дослідження окремих недоліків у діяльності підприємств, які перевіряються з метою документального обґрунтування позовних вимог, поданих до слідчих чи судових органів.

Найбільш суттєвою відмінністю судово-економічної експертизи від аудиту у тому, що параметри її дослідження обмежені колом питань, поставлених перед нею правоохоронними органами, а також цільовим використанням висновків експертизи в системі доказів правовідносин

## 2.2. Сутність і особливості надання послуг з економічної експертизи

Для встановлення сутності і особливостей надання послуг з економічної експертизи проаналізуємо категоріальний апарат, а саме розглянемо такі поняття як «експертиза», «економічна експертиза», «судово-економічна експертиза».

В Україні поняття «експертиза» використовується низкою законодавчих та нормативних актів. Розглянемо детальніше його визначення(табл.2.2.).

Таблиця 2.2

Зміст визначення «експертиза» у законодавчих і нормативних актах України

Законодавчі і нормативні акти	Зміст визначення
Закон України «Про архітектурну діяльність»[39]	Експертиза – це діяльність фахівців-експертів, які мають відповідні кваліфікаційні сертифікати і за дорученням замовника (забудовника) надають висновки щодо відповідності проектних рішень вимогам законодавства, державним нормам, стандартам, будівельним нормам і правилам та які несуть відповідальність за достовірність наданих висновків
Наказ Міністерства культури і мистецтв України «Про затвердження Інструкції про порядок оформлення права на вивезення, тимчасове вивезення культурних цінностей та контролю за їх переміщенням через державний кордон України» [86]	Експертиза – це вивчення, перевірка, аналітичне дослідження висококваліфікованим фахівцем, установою, організацією певного предмета, які вимагають спеціальних знань у відповідній сфері суспільної діяльності і результати яких оформляються у вигляді експертного висновку.
Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку видачі дозволів на виконання робіт підвищеної небезпеки та на експлуатацію (застосування) машин, механізмів, устаткування підвищеної небезпеки» [87]	Експертиза – це діяльність експертних організацій щодо оцінки відповідності об'єкта експертизи вимогам законів та інших нормативно-правових актів з охорони праці та промислової безпеки
Наказ Державного комітету України з промислової безпеки, охорони праці та гірничого нагляду «Про затвердження Правил безпеки під час експлуатації магістральних нафтопроводів» [85]	Експертиза – це спеціальні дослідження на відповідність вимогам нормативно-правових актів з наданням відповідного висновку

Аналіз законодавчо-нормативних актів дозволяє стверджувати, що у деяких з них визначень поняття «експертиза» мають загальний характер і можуть використовуватися у будь-якій сфері діяльності, однак більшість мають вузькоспеціалізований характер і відносяться до окремих сфер діяльності. На підставі вивчення визначень поняття «експертиза» для різних видів діяльності, можна виокремити їх спільні риси, а саме:

- суб'єктом її проведення може бути лише фахівець, тобто експерт, що володіє спеціальними знаннями і кваліфікацією, яка підтверджується відповідним документом;
- результат експертизи оформляється висновком, який є документом, який складається експертом. У ньому відображено хід і результати досліджень. Експертний висновок має бути об'єктивним і обґрунтованим;
- проведення експертизи потребує наявності певних нормативів, правил тощо, з якими зіставляють об'єкт експертизи. Якщо відсутності нормативної бази виконується експертна оцінка, а не експертиза;
- проведення експертизи вимагає підстави, тобто зацікавленості третьої сторони у результатах. Крім того, ці результати не мають самостійного значення, а застосовуються для прийняття рішень. Через це результати експертизи повинні бути зрозумілими замовнику за формою і змістом;
- експертиза здійснюється на підставі даних про об'єкт, які можуть бути неповними або навмисно прихованими. Це вимагає пошуку додаткових даних, виконання верифікації наявної інформації, тобто здійснення експертних досліджень;
- через те, що результати експертизи використовуються для прийняття рішень, експерт є відповідальним за якість і корисність висновків.

Наведені визначенні не дозволяють зрозуміти сутність експертизи у економічній діяльності. На 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» [40]. Даним

Законом передбачено, що за дорученням суду експертиза проводиться державним органом з питань банкрутства із залученням спеціалістів у встановленому порядку. Однак, у цьому випадку відсутня конкретизація і процесуальне визначення суб'єкта проведення такої експертизи. Відповідно до Закону «Про судову експертизу», судову експертизу призначають тільки на стадії судового розгляду за рішенням суду, і здійснює її судовий експерт, який є процесуально незалежною особою. Державний орган з питань банкрутства не володіє правом організації експертизи, бо а порядок її призначення і проведення регламентується іншими нормативними актами. Якщо ж вважати вказану експертизу одним із видів економічних послуг, які фактично не упорядковані у чинному законодавстві, то можна стверджувати, що йдеться про поглиблений аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства.

Про проведення експертизи йдеться у Податковому Кодексі України. Зокрема, ст. 84 «Проведення експертизи під час здійснення податкового контролю органами державної податкової служби» передбачає, що [74]:

- експертиза здійснюється для вирішення питань, які мають значення для проведення податкового контролю, і як потребують спеціальних знань у галузі науки, мистецтва, техніки, економіки і ін. Експерта залучають на договірних умовах за рахунок коштів осіб, які є ініціатором експертизи;

- експертизу призначають згідно заяви платника податків або рішенням керівника (чи його заступника) органу державної фіскальної служби. У ній вказують підстави для залучення експерта; реквізити платника податків у якого проводять податковий контроль; питання, які поставлені експерту; документи, які подають на розгляд експерта;

- орган державної фіскальної служби, керівник (або заступник) якої призначив експертизу, повинен ознайомити платника податків з рішенням про її проведення, а після закінчення – з експертним висновком;

- у експерта є право познайомитися з матеріалами, які мають відношення до предмету експертизи, а також отримувати додаткові матеріали.



- експерт може відмовитися від надання висновку. Така ситуація можлива у випадку недостатності матеріалів або відсутності необхідних знань для проведення експертизи;

- подання завідомо неправдивого висновку тягне за собою відповідальність.

Таким чином, Податковий кодекс визначає умови проведення експертизи. Однак, законодавство з питань призначення і проведення експертиз обмежує коло замовників та виконавців. Тому у сучасних умовах вимоги, які подані у ПКУ, можуть бути виконані тільки за допомогою економічних досліджень, а не експертиз. Для здійснення останньої вимагається постанова судового або слідчого органу.

Проведення експертиз та експертних досліджень з оцінки майна і бізнесу підприємства проводиться у порядку, передбаченому у Законі України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні»[41], з врахуванням особливостей, які визначені у Законі України «Про судову експертизу». Цілями оцінки майна і бізнесу можуть бути:

- ріст ефективності управління підприємством;
- обґрунтування інвестиційних рішень;
- розроблення стратегії розвитку;
- обґрунтування рішень щодо реструктуризації підприємства;
- визначення теперішньої ринкової вартості підприємства у випадку його купівлі-продажу;
- визначення вартості паїв та часток у капіталі;
- визначення кредитоспроможності підприємства та величини вартості застави майна при кредитуванні;
- розрахунок ринкової вартості майна під час здійснення страхових операцій;
- переоцінка активів підприємства для цілей бухгалтерського обліку;
- внесення майнових внесків засновників у статутний капітал;
- оскарження судового рішення про вилучення власності;

- встановлення розміру орендної плати при здачі майна в оренду.

Формування ринкових відносин з притаманними їм приватизацією, банкрутством, акціонуванням, злиттям, поглинанням підприємств, розподілу їх майна, створили умови для участі аудиторів у цих процесах як експертів. Аудиторська палата України у своєму рішенні «Щодо порядку надання аудиторами та аудиторськими фірмами аудиторських послуг у формі експертиз» роз'яснила порядок проведення аудиторами економічних експертиз. 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».

Враховуючи чинне законодавство, аудитори можуть проводити не експертизу, а експертні дослідження :

- бухгалтерського обліку та податкових розрахунків, звітності підприємства клієнта з позицій правомірності нарахування і сплати податків, правильності документального відображення господарських операцій, а також надання спеціалізованих рекомендацій з усунення і мінімізації податкових ризиків та пов'язаних з ними можливих фінансових втрат;

- матеріалів перевірок податкових органів на предмет обґрунтованості застосування фінансових санкцій;

- визначення справедливої вартості активів.

Найбільш регламентованою законодавчо є судово-економічна експертиза. У Законі України «Про судову експертизу», під судовою експертизою розуміють дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів дізнання (попереднього слідства чи суду). Виконавцем судової експертизи є експерт – фізична особа, яка має відповідні знання та кваліфікацію, а також пройшла спеціальні курси підготовки та отримала свідоцтво судового експерта. Замовником можуть бути правоохоронні та судові органи, а також інші фізичні та юридичні особи (у

випадку проведення досліджень)» [27]. Поряд з судовою експертизою проводять експертні дослідження. Їх виконуються на етапі досудового розгляду справи (а саме за межами судового провадження).

Термін «економічна експертиза» фігурує в Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень [45]. Інструкцією зазначається, що судові експертизи та експертні дослідження здійснюються судовими експертами державних спеціалізованих науково-дослідних установ судових експертиз Міністерства юстиції України та атестованими судовими експертами, які не є працівниками державних спеціалізованих установ.

Права, обов'язки та відповідальність судових експертів, організація здійснення експертиз і оформлення їх результатів визначаються Законом України «Про судову експертизу», Кримінально-процесуальним кодексом України, Цивільним процесуальним кодексом України, Господарським процесуальним кодексом України, Кодексом адміністративного судочинства України, Кодексом України про адміністративні правопорушення, Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень, а також іншими нормативно-правовими актами з питань судової експертизи [14; 15; 53; 54].

Треба зауважити, що у діючому законодавстві відсутнє поняття «судово-економічна експертиза». Це зумовлює суперечки у тлумаченні сутності цієї економічної категорії. Неоднозначність її трактуванні посилюється і рішенням Президії науково-консультативної та методичної ради з проблем судової експертизи при Міністерстві юстиції України про перейменування судово-бухгалтерської експертизи на судово-економічну.

Огляд літературних джерел дозволяє зробити висновок, що найповніше визначення судово-економічної експертизи [9; 12; 13; 65; 66; 77] дає В.Д.Понікаров. Він розглядає судово-економічну експертизу як процесуальну форму дослідження на основі спеціальних знань у різних сферах економіки, господарського аналізу та контролю первинних облікових документів, бухгалтерських та облікових регістрів і фінансової звітності суб'єктів

господарювання різних форм власності з метою вирішення широкого кола питань, що виникають під час розслідування економічних злочинів та судового розгляду господарських суперечок [77].

Таким чином, дослідження у межах економічної експертизи стосуються фінансової, податкової, кредитної діяльності підприємств і дозволяють виявити фактори, які можуть сприяти зловживанням та приховуванню їх наслідків. 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, пов'язаних з господарською діяльністю. Послуги з експертних досліджень дозволяють удосконалювати систему управління підприємства за рахунок виявлення та розв'язання внутрішніх проблем.

Відповідно до Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень проведення судових економічних експертиз та експертних досліджень виконуються за такими напрямками [45]:

- дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності;
- дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій;
- дослідження документів фінансово-кредитних операцій.

Під час проведення економічної експертизи досліджуються не самі господарські операції, а їх документальне відображення у бухгалтерському, податковому обліку та звітності підприємства. До досліджуваних документів можна віднести: прибуткові та видаткові накладні, наряди, акти приймання виконаних робіт, касові документи, розрахункові платіжні відомості, виписки банку, платіжні доручення і вимоги, звіти матеріально відповідальних осіб, договори про матеріальну відповідальність, картки складського обліку, матеріали інвентаризації, акти ревізій, таблиці обліку робочого часу, трудові договори та інші первинні документи, накопичувальні (оборотні) відомості, журнали, головна книга, а також податкова, фінансова звітність і т.д.

Вивчення особливостей економічних експертних досліджень як послуг дало можливість визначити їх сутність. Вони є інтелектуальними послугами, які спрямовані на розв'язання внутрішніх проблем економічних систем для удосконалення управління ними. До особливостей таких послуг варто віднести, перш за все, специфіку застосування – послуги надаються лише за певних обставин, їх ініціаторами є господарюючі суб'єкти; питання, які виносяться на дослідження, формулює само підприємство. Як додаткові вважаються ознаки віднесення цих послуг до таких, які вимагають праці висококваліфікованих фахівців, платних та періодичних.

Відсутність визначення економічної експертизи як інтелектуальної послуги у чинних нормативно-правових актах перешкоджає створенню сприятливих умов для розвитку підприємницької експертної діяльності. Держава повинна активізувати процес створення незалежних експертних організацій, які могли б здійснювати будь-які види економічних експертиз. Крім того, мають бути створені умови для функціонування ринку послуг з економічної експертизи. Це вимагає визначення на законодавчому рівні поняття послуги з економічної експертизи, принципів її здійснення тощо. З метою прискорення процесу впровадження таких послуг потрібно розробити концепцію, яка дала б змогу, враховуючи особливості функціонування національного ринку послуг, сформувати ринок послуг з економічної експертизи, за рахунок чого можна очікувати підвищення ефективності функціонування національної економіки.

### **2.3 Організація та документування економічних експертиз й експертних економічних досліджень**

Будь-який дослідний процес, у тому числі і проведення економічної експертизи та експертних досліджень (далі економічна експертиза) складається з таких стадій як: підготовча; організаційно-методична; дослідна; узагальнення, оцінювання та реалізації результатів.

У ході підготовчої стадії виконують наступні роботи:

- складають завдання на проведення економічної експертизи;
- проводять підбір і призначення фахівців – експертів-економістів з залежно від характеру завдань, які поставлені перед економічною експертизою;
- призначений експерт-економіст вивчає зміст завдання і постанови правоохоронних органів;
- експертом-економістом здійснюється підбір нормативно-правових актів з питань, які повинні досліджуватися.

До складу постанови про призначення судово-економічної експертизи як процесуального документу входять –вступна, описова і результативна частини.

У вступній частині постанови відображається дата та місце складання, посада і прізвище особи, яка її прийняла, назва кримінальної справи, з якої призначено експертизу.

Сутність справи та обставини, які привели до проведення експертизи, особливості об'єкта дослідження, які можуть бути потрібні для висновку експерта-економіста відображаються у описовій частині постанови. Описова частина постанови закінчується формуванням підстав для призначення експертизи.

Виклад рішення про призначення судово-економічної експертизи відображається у резолютивній частині постанови. В ній вказується:

- вид експертизи відповідно до процесуальних ознак (додаткова, повторна, комісійна),
- прізвище експерта-економіста;
- перелік матеріалів справи, які посилаються для дослідження та перелік питань з яких експерт-економіст повинен надати висновки.

Варто зазначити, що при проведенні судово-економічної експертизи у резолютивній частині постанови має бути зазначений конкретний виконавець експертної установи. У постанові не може бути вказано, що проведення експертизи доручається юридичній особі як виконавцю. За законом експертом-виконавцем може бути лише фізична особа.

Перелік матеріалів, які направляються експерту-економісту для дослідження, визначаються питаннями, які перед експертом ставить слідчий, а також від кримінальної справи, яка порушена проти осіб підприємства.

Як правило, слідчий спрямовує для проведення експертизи такі документи:

- акти документальних ревізій, у яких на основі документів відображено рух товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів за період який досліджується;

- інвентаризаційні матеріали (інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, акти інвентаризації, протоколи інвентаризаційних комісій; накази керівництва);

- звіти матеріально відповідальних осіб (товарні, касові звіти і т.п.) з всіма первинними прибутковими і видатковими документами;

- прибуткові і видаткові касові ордери, розрахунково-платіжні відомості, депонентські відомості, особові картки і інші касові документи;

- накази на призначення і звільнення з посади, трудові договори, договори про матеріальну відповідальність;

- різні первинні документи, які відображають господарські операції, щодо яких перед експертом поставлені питання;

- протоколи допитів звинувачених та свідків, протоколи очних ставок і огляду документів:

- висновки експертів інших спеціальностей;

- неофіційні документи і інші матеріали, які необхідні для проведення судово-економічної експертизи.

Організаційно-методична стадія передбачає: з'ясування змісту та повноти матеріалів справи, які подані на експертизу; формування календарного плану-графіку її здійснення (оскільки при проведенні судово-економічної експертизи процесуальними нормами передбачено строки розслідування правоохоронними органами кримінальних та цивільних справ); визначення методики проведення експертизи.

Дослідна стадія – полягає у проведенні експертом-економістом конкретних процедур для одержання потрібної інформації з питань, які поставлені перед економічною експертизою і передбачені методикою дослідження,

При проведенні судово-економічної експертизи здійснюється системне дослідження господарських процесів, у яких присутні конфліктні ситуації у правовідносинах. Це дозволяє зібрати докази для встановлення істини з метою їх правового врегулювання.

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 [89].

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 [88].

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.



При проведенні експертизи з метою встановлення доказовості здійснених фактів господарської діяльності, їх відображені в регістрах аналітичного і синтетичного обліку, а потім – у зведених регістрах, які є підставою для складання фінансової звітності, експерт-економіст застосовує різні методи і прийоми.

Повнота і обґрунтованість експертних досліджень великою мірою залежить від правильно обраних методів, способів і прийомів. Вибір методів залежить від конкретних завдань, поставлених перед експертом органом, що призначив експертизу. Поряд із загальнонауковими методами використовуються спеціальні методи документальної перевірки, яка може бути формально-логічною, арифметичною і по-суті.

Документи, що надходять на дослідження експерта, повинні бути перевірені як з формальної сторони, так і на предмет відображених у ньому операцій.

Важливою у ході експертизи є формальна перевірка облікових документів метою виявлення фальсифікованих. Формальна (візуальна) перевірка документа (за формою) означає вивчення та аналіз первинного документа з точки зору його можливості мати юридичну чинність для здійснення записів у бухгалтерському обліку.

Відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [73], щоб документ мав юридичну чинність і доказовість, він повинен мати всі передбачені обов'язкові реквізити (найменування підприємства і первинного документа, дата складання, зміст і обсяг господарської операції у кількісних та вартісних показниках, підписів відповідальних осіб тощо). Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити: ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо [73]. Кожна факт господарської діяльності

відображається у первинних, зведених документах, регістрах бухгалтерського та податкового обліку.

Оформлені належним чином документи мають юридичну доказову силу при вирішенні спорів, які виникають між підприємствами. Документи повинні забезпечити достатню упевненість у тому, що всі активи належним чином контролюються і усі господарські операції адекватно обліковуються.

Належним чином організована система документування має відповідати таким вимогам [95]:

- документація, що використовується на підприємстві, має відповідати затвердженим (типовим) формам та бути уніфікованою для використання, що зменшує кількість помилок і спрощує її заповнення;

- документація повинна мати суцільну нумерацію та реєструватися у відповідних журналах реєстрації, що має полегшити виявлення пропущених документів і забезпечити повноту обліку;

- факти господарських операцій зазначені у первинних документах повинні відображатися в регістрах обліку в повному обсязі;

- первинні документи повинні містити контрольні реквізити, необхідні для підтвердження їх санкціонованості, встановлення достовірності і законності задокументованих операцій;

- проведені документи повинні правильно зберігатися (їх брошурують і передають в архів).

Фальсифіковані документи можуть містити матеріальні та інтелектуальні підробки. Матеріальні підробки – це зміна оригіналу документа шляхом підчисток, виправлень, дописок і т.п. Інтелектуальна підробка – це складання документа правильно оформленого з формальної сторони, але такого, що заздалегідь містить неправдиві дані щодо характеру і обсягу операції (наприклад, платіжна відомість із заздалегідь завищеними сумами).

Основними ознаками, які можуть свідчити про фальсифікацію можуть бути:

- використання нетипових форм документів; не заповнення всіх реквізитів документу;
- 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;
- наявність антидатованих документів;
- відсутність необхідних додатків до документів;
- відсутність в первинних документів, що пройшли обробку відмітки, яка виключає їх повторне використання;
- наявність підчисток, дописувань в тексті, виправлень, підробка підписів посадових осіб;
- відсутність при виконавчому документі розпорядчого;
- частота сторнових кореспонденції рахунків. Нерідко сторновими кореспонденціями приховуються операції кримінального характеру.

Арифметична перевірка документів полягає в перевірці: правильності арифметичних розрахунків; узгодженості показників за суміжні періоди; узгодженості показників різних облікових регістрах, формах звітності.

Особливу увагу при дослідженнях необхідно звертати на синтетичні показники, які одержують зведенням або групуванням первинних даних, адже досить часто саме тут виникають помилки. Помилки виникають також при перенесенні інформації з первинних облікових документів до облікових регістрів. Такі помилкові записи знижують достовірність фінансової звітності. Крім того, допущені помилки може бути причиною збитковості підприємства, застосування до нього і його відповідальних осіб фінансових санкцій. Якщо помилки були умисними та спричинили зловживання, то це веде до відкриття кримінальних проваджень.

Встановлення причинно-наслідкового зв'язку між існуючими помилками у обліку та звітності і зловживаннями не належить до компетенції експерта-економіста. Експерт тільки встановлює помилки і невідповідності, проводить

аналіз їх впливу на господарську діяльність підприємства, а оцінювання всіх інших фактів і наслідків є справою судово-слідчих органів.

Дослідження документів за суттю дозволяє встановити законність і доцільність господарських операцій, достовірність відображення операцій на рахунках та включення до статей звітності. Доцільність операції визначається шляхом з'ясування її економічної вигоди, наявності економічно обґрунтованих розрахунків. Для визначення економічної доцільності здійснення тієї чи іншої господарської операції необхідне проведення економічного аналізу фінансового стану підприємства в цілому.

Законною є операція, зміст якої не суперечить чинному законодавству та нормативним документам (вказівкам, положенням, стандартам). Достовірність господарських операцій визначається повнотою, реальністю, своєчасністю і правильністю їх відображення на рахунках і облікових регістрах. Встановлюється достовірність такими методичними способами як нормативна перевірка, зустрічна перевірка, взаємний контроль документів, хронологічний аналіз. Їх застосування дає можливість виявити фіктивні документи, а значить нереальні операції; зловживання і розкрадання шляхом внесення змін до деяких облікових документів; факти не відображення фактично здійснених операцій; помилки в повноті відображення господарських операцій на рахунках обліку.

Дотримуючись принципів судово-експертної діяльності, одним з яких є повнота дослідження, експерт досліджує дотримання правил складання кореспонденції рахунків, виявляє некоректні облікових проведень, відкриття і ведення балансових рахунків, що не передбачені Планом рахунків; наявність кредитового сальдо по активних рахунках і дебетового по пасивних; без документальні сторнові кореспонденцій; відсутність аналітичного обліку за балансовими рахунками

Стадія узагальнення, оцінювання та реалізації результатів економічної експертизи передбачає такі етапи:

- узагальнення результатів експертизи, яке пов'язане згрупуванням та систематизацією недоліків фінансово-господарській діяльності підприємства,

які є об'єктом експертизи. Таке групування здійснюють за економічною однорідністю та хронологічною послідовністю. Після узагальнення результатів дослідження, складають експертний висновок, розробляють пропозиції для усунення виявлених недоліків;

- реалізація результатів експертизи – це передача експертного висновку органу, який призначив експертизу. При проведенні судово-економічної експертизи здійснюється оцінювання висновку експерта-економіста слідчим (судом); проводиться допит експерта на попередньому слідстві чи судовому розгляді.

Якщо експерт досліджував не всі надані в його розпорядження об'єкти і документи, а тільки частину з них, чи відповів не на всі поставлені перед ним питання, то така експертиза є неповною. За таких умов призначають додаткову експертизу. Крім того, додаткову судово-економічну експертизу призначають, коли: перед експертом-економістом, слідчим і судом поставлені нові питання; обвинувачуваний дає пояснення, що має істотне значення для справи.

Додаткова експертиза призначається постановою слідчого або ухвалою (постановою) суду, у якій вказуються додаткові питання. Постанова пред'являється обвинувачуваному. Додаткова експертиза доручається тому ж чи іншому експерту.

Процес проведення судово-економічної експертизи і її результати відображаються у вигляді експертного висновку. Враховуючи те, що експертиза є процесуальною дією, експертний висновок має відповідати за формою і змістом вимогам, які визначені статтями Господарського процесуального, Кримінально-процесуального, Цивільно-процесуального кодексів України.

Експертний висновок формується на підставі вивчення всіх наданих експерту-економісту матеріалів відповідно до його компетенції. Він повинен повної об'єктивно відображати результати дослідження, бути чітким, конкретним та зрозумілим для всіх учасників процесу судочинства. Висновок експерта є самостійним джерелом доказів, тому має підтверджуватися

первинними документами, обліковими регістрами, звітністю підприємства, неприпустимим є упереджене відображення встановлених фактів.

Експертний висновок складається з трьох частин: вступної, дослідницької і висновку.

У вступній частині відображають [64]:

- вид експертизи відповідно до процесуальних ознак (додаткова, повторна, комісійна чи комплексна), дата і місце складання;
- дата та номер постанови, якою призначено експертизу, прізвище і ініціали слідчого;
- перелік матеріалів, які надійшли експерту-економісту для дослідження;
- питання, поставлені перед експертом (у т.ч. у формулюваннях слідчого або суду);
- інформація про експерта – його прізвище і ініціали, освіта, експертна спеціальність, посада, стаж експертної роботи, науковий ступінь і вчене звання);
- дата надходження матеріалів до експертної установи і дата підписання експертного висновку;
- спосіб надходження матеріалів і вид упаковки дослідницьких матеріалів;
- клопотання експерта про надання додаткових матеріалів, наслідки їх розгляду;
- обставини справи, які є важливими для висновку, з обов'язковим зазначенням джерел їх одержання;
- дані про осіб, які були присутні під час проведення експертизи (прізвище, ініціали та процесуальне положення);
- попередження експерта-економіста про кримінальну відповідальність за ст.384 Кримінального кодексу України за надання свідомо недостовірного висновку;

- перелік довідково-нормативних документів і методичної літератури з економічних питань, які застосовувалися експертом для з'ясування поставлених питань.

Питання, які потребують вирішення вказуються у постанові про призначення експертизи. За наявності кількох поставлених питань, експерт може їх згрупувати та викласти у послідовності, яка зумовлює доцільний порядок дослідження. Питання, які експерт поставив з власної ініціативи, вказуються ним після питань, зазначених у постанові про призначення експертизи.

Якщо експертиза має повторний характер, то у вступній частині експертного висновку відображаються відомості про первинні (попередні) експертизи. Ними є прізвища, ініціали експертів, номер та дата висновку експертизи, висновки попередніх експертиз з питань, які поставлені перед експертом на повторне вирішення, а також підстави призначення повторної експертизи, які зазначені у постанові про її призначення.

Дослідницька частина висновку відображає процес експертизи у тій послідовності, у якій перераховуються питання. Опис об'єктів експертизи, часто починають із відображення обставин, виявлених під час документальної ревізії, потім описуються документи і реєстри бухгалтерського обліку, які застосовувалися під час експертизи.

Розпочинаючи розділ, експерт повинен наголосити, що всі надані матеріали ним розглянуті досліджені. Для кожного вирішеного експертом питання передбачено певний розділ дослідницької частини. Хід розв'язання питань, які під час дослідження пов'язані яких між собою, експерт може відобразити в одному розділі.

Виявлені розбіжності між результатами контрольного заходу (зокрема, ревізії) і отриманими результатами, експерт має мотивовано обґрунтувати, з юридичних позицій.

Якщо експертом висвітлюються питання, пов'язані із нестачею товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів або з порушенням нормативно-правових актів, які зумовили збитки, у висновку відображається:

- дата і період утворення нестачі, збитків тощо;
- розмір матеріальної шкоди;
- обставини, які привели до вчинення корисливих зловживань;
- прізвища осіб, відповідальних за товарно-матеріальні цінності;
- осіб, які брали участь у протиправній господарській операції;
- методи дослідження, які використані для підтвердження нестач, збитків або протиправних операцій.

Крім цього, вказуються дані про укладений договір з матеріально-відповідальними особами (дата, ким і коли затверджений тощо). Якщо є посилання на документи чи інші матеріали справи (показання звинувачених, свідків, висновки експертів інших спеціальностей) обов'язково вказуються відповідні томи і аркуші справи. За наявності посилань на нормативні акти подається їх назва, а також коли і яким прийняті.

При проведенні повторної експертизи дослідницька частина висновку має містити причини розбіжностей з результатами попередніх експертиз, якщо вони мали місце.

Заключна частина експертного висновку подає відповіді на поставлені питання у послідовності, які відповідають його вступній частині. Відповідь на кожне питання має бути по-суті або повинна відображати причин, які унеможливають його вирішення.

Експертний висновок підписується експертом, який проводив експертизу, і засвідчується печаткою експертної установи. Прикладені до висновку схеми, таблиці, діаграми тощо також підписуються експертом і засвідчуються печаткою експертної установи. Експертний висновок розглядає керівник експертної установи і спрямовує його особі чи органу, які призначив експертизу.



Висновок за наслідками економічної експертизи як аудиторської послуги слід відрізнити від висновку судово-економічної експертизи, яка може бути призначена лише судом і тільки після порушення провадження у справі. Різниця у процесуальному становищі аудитора і судового експерта полягає в тому, що аудитора не можна вважати самостійним учасником кримінального процесу. Він може виступати свідком у справі, а інколи навіть представником цивільного позивача, тоді як судовий експерт є особливою фігурою у процесі з властивими лише йому процесуальними правами і обов'язками.

### **РОЗДІЛ 3**

## **ОСНОВНІ НАПРЯМКИ МЕТОДИКИ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ**

### **РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ**

#### **3.1. Економічна експертиза розрахунків з оплати праці**

У процесі економічної експертизи та експертних досліджень виявляються порушення законодавчих та інших нормативно-правових актів з питань організації праці і оплати. Оскільки в сучасних умовах вони досить часто змінюється, то експерту-економісту потрібно постійно стежити за змінами і враховувати їх у своїй практичній діяльності.

Об'єкти та джерела даних економічної експертизи та експертних досліджень операцій, пов'язаних з розрахунками з оплати праці відображено у табл. 3.1.

Прийняття працівника на роботу здійснюється на підставі наказу (розпорядження) (форма № П-1). У відділі кадрів на нього відкривається особова картка (форма № П-2), присвоюється табельний номер. До особової картки вносяться теперішні дані про працівника і подальші зміни службового стану. Крім того, у трудовій книжці відображається інформація про прийняття на роботу. Записи у трудовій книжці повинні відповідати записам в особовій картці.

Крім обліку особового складу на підприємстві ведеться облік відпрацьованого робочого часу. Нормування робочого часу впродовж календарного тижня вважається робочим тижнем. Тривалість робочого тижня при п'ятиденному робочому тижні складає – 40 годин. Вона поширюється на всіх працівників, виняток складають лише ті, яким законодавством встановлена скорочена тривалість робочого часу.

Стаття 51 КЗпП України передбачає скорочену тривалість робочого часу для деяких осіб.

Таблиця 3.1

Об'єкти і джерела економічної експертизи розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам [101]

Об'єкти	Джерела інформації
Трудова дисципліна та дотримання трудового законодавства	Колективний договір; таблиць обліку робочого часу; графік змінності; положення про робочий час; контрольні журнали робочого часу; особові картки
Політика оплати праці та стимулювання	Колективний договір; положення про оплату праці; положення про преміювання
Система внутрішнього контролю операцій з оплати праці	Положення і звіти відділу внутрішнього контролю; безпосередньо первинна та інша бухгалтерська документація; посадові інструкції; наказ про облікову політику; не фінансова інформація
Первинні документи з обліку праці та її оплати	Наказ про облікову політику; графік документообороту; первинні документи з обліку виробітку, таблиць обліку робочого часу
Зобов'язання з оплати праці	Розрахунково-платіжні відомості; розрахункові відомості; накопичувальні реєстри виробітку і заробітної плати; реєстри аналітичного обліку видів оплати праці; бухгалтерські довідки розрахунку середньої заробітної плати; розроблювальні таблиці, синтетичні реєстри за рахунком 66, , Головна книга, реєстр депонованої заробітної плати, реєстр авансових виплат працівникам;
Зобов'язання за іншими виплатами працівникам	Розрахунково-платіжні відомості; особові рахунки; платіжні відомості, розрахунки бухгалтерії; реєстри аналітичного обліку виплат працівникам
Розрахунки за виплатами працівникам	Розрахунково-платіжні відомості; платіжні відомості; ВКО; реєстр депонованої заробітної плати; реєстр авансових виплат працівникам; платіжні доручення па перерахування заробітної плати на картрахунки; оборотна відомість за рахунком 66 та ін.

Ними є:

- особивіком від 16 до 18 років. Для них встановлено 6-годинний робочий день при шестиденному робочому тижні (тобто 36-годинний робочий тиждень);
- особи віком від 15 до 16 років, а також учнів віком від 14 до 15 років, які працюють у канікулярний період – 4-годинний робочий день (тобто 24-годинний робочий тиждень);
- особи, зайняті на роботах які мають шкідливі умовами праці – не більше 36 годин на тиждень[50].

Кодексом законів про праці (ст.194) встановлено, що заробітна плата працівникам, які молодші від 16 років, за умови роботи при скороченій тривалості робочого дня, заробітна плата виплачується у розмірах, які передбачені для працівників таких категорій при повній тривалості щоденної роботи.

Облік використання робочого часу здійснюється у таблиці, який веде уповноважена на те особа. Сформований, належним чином, таблиць підписується відповідальними особами і в установленій термін передається до бухгалтерії підприємства для нарахування заробітної плати.

При перевірці нарахування основної заробітної плати,експерт, крім таблицю обліку робочого часу, звертає увагу на наявність і правильність оформлення інших первинних документів, що є підставою для її розрахунку; здійснює нормативну перевірку правильності використання тарифних ставок, відрядних розцінок, здійснює повторне обчислення сум нарахованої заробітної плати.

Для перевірки нарахування заробітної плати працівникам з погодинною формою оплатою праці потрібні:

- відомості про посадові оклади (на підставі штатного розпису);
- про присвоєні розряди (на підставі наказів по підприємству, штатного розпису),
- годинні тарифні ставки;
- дані табельного обліку відпрацьованого часу за відповідний період.

Для перевірки нарахування заробітної плати працівників-відрядників потрібна інформації про:

- обсяг виробітку і відрядні розцінки (наряди, акти виконаних робіт, накладні на здачу готової продукції тощо),
- листки на доплату ( на допоміжні роботи не передбачені технологічний процесом), листки простою тощо.

Розрахункова (розрахунково-платіжна) відомість є зведеним документом, який відображає розрахунки з працівниками. Такі відомості складають щомісяця за кожним структурним підрозділом у розрізі категорій працівників.

Серед видаткових касових документів, за якими видається готівка, найбільшу частку займають розрахунково-платіжні і платіжні відомості. За допомогою фальсифікації цих документів здійснюється розкрадання грошей з каси, які призначені для виплат працівникам.

При перевірці законності оплати праці працівників, що працюють за сумісництвом необхідно перевірити наявність трудового договору чи угод цивільно-правового характеру (підяду, комісії, доручення та ін.). При укладанні угод цивільно-правового характеру трудові відносини регулюються Цивільним кодексом України та цивільним законодавством. Це вимагає від експерта врахування особливостей цих правовідносин під час перевірки операцій з нарахування та виплати заробітної плати.

Перевірка правильності нарахувань заробітної плати за виконані ремонтні і будівельні роботи проводиться шляхом контрольного замірювання робіт для встановлення приписок за ними. Вона потребує спеціальних знань у проектно-кошторисній справі та у технологічному процесі. У зв'язку з цим, при проведенні експертизи правильності складання кошторисів та встановлення фактичних обсягів будівельних, ремонтних робіт експерт-економіст може скористатися послугами експертів інших галузей знань. Визначивши фактичний обсяг робіт і зіставивши його з обсягом, який вказаний в акті чи договорі, експерт-економіст має встановити відхилення, а також виконавців робіт. При виконання робіт за договором підяду, експерт звертає увагу на

зазначення у ньому даних про виконавців: прізвище та ініціали, серія і номер паспорта, ідентифікаційний код, домашня адреса і номер телефону.

Під додатковою заробітною платою вважають винагороду за працю понад установлені норми, за трудові успіхи, за особливі умови праці. До неї входять доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, які передбачаються чинними нормативно-правовими актами; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань. Працівники підприємства можуть доплати при поєднанні професій, під час роботи у святкові та неробочі дні, роботи у нічний час, роботи у понаднормовий час.

Наднормовою вважається робота, яка виконана в понад встановлену законом тривалість робочого дня. Такі роботи допускаються у виключних випадках та з дозволу профспілки. Виконувати їх не можуть вагітні жінки і жінки, які виховують дітей віком до 3 років; працівники молодші 18 років та інші категорії працівники згідно з чинним законодавством.

При відрядній оплаті праці, робота у надурочний час оплачується у розмірі 100 % тарифної ставки працівника-відрядника відповідної кваліфікації; при погодинній – у подвійному розмірі годинної тарифної ставки. Наднормові роботи для кожного працівника не повинні перевищувати 4 години протягом 2 днів підряд та 120 годин на рік. Компенсувати надурочні роботи відгулом не можна.

Праця у неробочі та святкові дні компенсується працівнику шляхом наданням іншого дня відпочинку або за угодою сторін у грошовій формі. Така праця оплачується не менш, ніж у подвійному розмірі, а саме:

- відрядникам – не менше, ніж за подвійними відрядними розцінками;
- погодинникам – не менше ніж подвійна годинна (денна) ставка;
- працівникам, які отримують місячний оклад – у розмірі не менше, ніж одна годинна (денна) ставка окладу (за умови виконання роботи у межах місячної норми робочого часу), і в розмірі не менше ніж подвійна годинна (денна) ставка понад оклад (за умови виконання роботи більше місячної норми).

Повний брак, який виник з вини працівника оплаті не підлягає, а частковий – оплачують залежно від рівня придатності продукції за зниженими розцінками. При цьому місячна заробітна плата працівника не повинна бути нижчою  $2/3$  тарифної ставки (окладу). Якщо брак виникає у результаті прихованого дефекту у вихідній сировині, а також допущений брак не з вини працівника, повинен бути оплачений працівнику нарівні з придатною продукцією.

Час простою з вини працівника не оплачується. Якщо простій виник не з вини працівника, і він попередив адміністрацію про початок простою, то такий простій оплачують у розрахунку не нижче  $2/3$  його тарифної ставки чи окладу.

Якщо нарахована заробітна плата є меншою ніж 3723 грн., то потрібно здійснювати доплату до мінімального розміру. Варто зазначити, що мінімальна заробітної плата не включає доплати за роботу у несприятливих умовах і підвищеного ризику для здоров'я, за роботу у нічний і надурочний час, за роз'їзний характер роботи, премії до святкових і ювілейних дат.

Під час експертних досліджень на підприємстві встановлено, що працівнику нараховано 4001 грн., у т. ч. основна зарплата складає 3180 грн., доплата за роботу у нічний час – 821 грн. До складу мінімальної зарплати доплата за роботу у нічний час не входить, тому працівнику необхідно здійснити доплату до мінімального розміру:

$$3723,00 \text{ грн.} - 3180,00 \text{ грн.} = 543,00 \text{ грн.}$$

Таким чином, місячна заробітна плата складатиме:

$$3180,00 \text{ грн.} + 543,00 \text{ грн.} + 821 \text{ грн.} = 5087,00 \text{ грн.}$$

Державні гарантії, які пов'язані з відпусткою, визначаються в Україні Конституцією України, Законом України «Про відпустки», Кодексом законів про працю (КЗпП) і іншими законами і нормативно-правовими актами. Згідно з перерахованими законодавчо-нормативними актами правом на відпустки володіють громадяни України, а також іноземні громадяни та особи без громадянства, які перебувають у трудових відносинах з економічними

суб'єктами (юридичними чи фізичними особами) незалежно від форм власності, виду діяльності і галузевої належності.

Законом України «Про відпустки» встановлює такі види відпусток (рис.3.1). Основною умовою виникнення права на відпустку є трудові відносини працівника з юридичними особами, а також робота за трудовими договорами у фізичних осіб. Загальна тривалість щорічної основної та додаткової відпусток не повинна перевищувати 59 календарних днів, а для працівників, які зайняті на підземних гірничих роботах –69 календарних днів (ст. 10 «Закону про відпустки»).

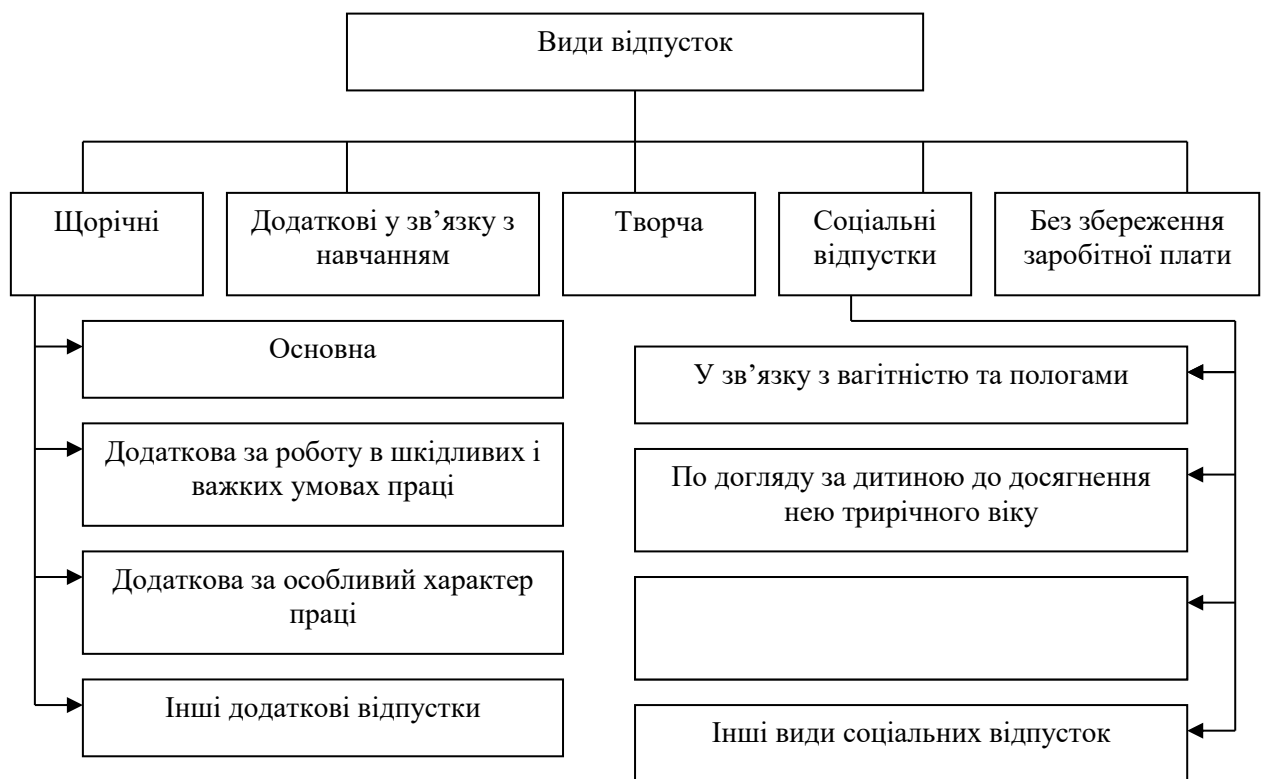


Рис. 3.1 Класифікація відпусток [29]

Право на щорічну основну та додаткову відпустки повної тривалості у працівника настає у перший рік після шести місяців неперервної роботи на підприємстві. Не поширюється таке положення на окремі категорії працівників, зокрема на інвалідів, осіб віком до 18 років, жінок– перед відпусткою в зв'язку з вагітністю та пологами чи після неї, сумісників– одночасно з відпусткою за основним місцем роботи та ін. У ст. 10 «Закону про відпустки» подається повний перелік таких осіб. Відповідно до їх вимоги щорічна відпустка повної

тривалості має бути надана до закінчення шестимісячного терміну. Щорічні відпустки за другий і наступні роки роботи можуть бути надані в будь-який час відповідного року.

Чинне трудове законодавство зобов'язує всіх роботодавців проводити оплату відпусток. У процесі перевірки розрахунків по відпустках потрібно перевірити правильність розрахунку середнього заробітку, суму відпускних. Сума відпускних у загальному випадку розраховується за множення середньої зарплати за 1 календарний день на кількість календарних днів відпустки. При розрахунку середньої заробітної плати виплати за розрахунковий період ділять на кількість календарних днів у розрахунковому періоді без врахування святкових в вихідних (коли працівник не працював і за ним не зберігався середній заробіток або зберігався частково).

У ході експертизи спочатку потрібно перевірити правильність визначення розрахункового періоду. У загальному випадку він дорівнює кількості календарних днів за останній рік роботи, які передують місяцю надання відпустки. Тобто, якщо працівник бере відпустку у серпні 2018 р., то розрахунковим періодом буде серпень 2017 р. – липень 2018 р., що складає 12 місяців. Місяць надання відпустки заробітна плата у ньому не враховується. Якщо працівник відпрацював менше, ніж рік, то у розрахунковий період і при розрахунку відпускних враховуються повні фактично відпрацьовані місяці (з 1-го до 1-го числа).

При перевірці виплат розрахункового періоду необхідно керуватися пп. 3-4 Порядку обчислення середньої заробітної плати, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.95 р. № 100 (далі – Порядок № 100) [78]. До розрахунку середньої зарплати включаються виплати у тому розмірі, у якому вони нараховані з врахуванням податків, стягнень аліментів тощо. Однак, при розрахунку середньої заробітної плати враховуються не всі виплати працівникам. Зокрема, не включається матеріальна допомога, навіть якщо вона стосувалася всіх або більшості працівників і носила систематичний характер, а



от доплата до розміру мінімальної зарплати включається до розрахунку середньої зарплати і т.д.

Якщо середня зарплата, розрахована для оплати відпустки є меншою від розміру мінімальної зарплати, то доплата до розміру не проводиться.

Варто звернути особливу увагу на своєчасність виплати відпускних. Відповідно до ст. 21 Закону про відпустки зарплата за час відпустки має бути виплачена працівнику не пізніше ніж за три дні її початку. У разі порушення зазначеної норми працівник має право вимагати перенесення відпустки на інший період.

Для відшкодування майбутніх витрат на виплату відпускних згідно з п. 13 П(С)БО 11 «Зобов'язання» на підприємствах повинні створюватися забезпечення таких витрат як певний відсоток від загальних витрат на оплату праці підприємства у даному місяці. Нарахування відпускних перед виходом працівника у відпустку проводиться уже за рахунок забезпечення, тому витрат за даною операцією підприємство вже не має. Експерт у процесі виконання контрольних процедур досліджує застосовані на підприємстві підходи до формування резерву витрат на оплату відпусток. З цією метою вивчає кількісний склад працюючих на звітну дату, кількість днів недотриманої відпустки, а також середньоденну заробітну плату за категоріями працівників на підприємстві. На підставі отриманої інформації виконують повторне обчислення величини забезпечень виплат персоналу.

При затриманні виплати заробітної плати на підприємстві мають здійснювати компенсацію доходів працівникам згідно чинного Закону України «Про компенсацію громадянам втрат частини доходів у зв'язку з порушенням термінів їхньої виплати». За наявності заборгованості із заробітної плати експерту необхідно перевірити правила компенсації доходів.

Використовуючи повторне обчислення, експерт перевіряє правильність індексації заробітної плати працівників. Індиксацію зобов'язані проводити всі без виключення роботодавці незалежно від форми власності і господарювання, а також фізичні особи, які застосовують працю найманих працівників.

Індексація грошових доходів проводиться у випадку, якщо індекс споживчих цін перевищив поріг індексації у розмірі 103%. Індекс розраховується наростаючим підсумком. Індексація провадиться відповідно до Закону України «Про індексацію грошових доходів населення» [37] у межах прожиткового мінімуму для працездатних осіб, який встановлений на місяць, за який здійснюється індексація. Тобто, якщо індексується заробітна плата за травень, то і прожитковий мінімум слід брати за травень. Статтею 6 цього закону встановлено Порядок проведення індексації грошових доходів населення визначається Кабінетом Міністрів України[80] .

У місяці підвищення окладів значення індексу приймається рівнем одиниці або 100%. Такий місяць вважається базовим і у ньому індексація не проводиться (за умови, коли сума росту заробітної плати є більшою від суми індексації).

Індекс для проведення подальшої індексації розраховується наростаючим підсумком, починаючи з місяця наступного за базовим. Якщо сума росту заробітної плати є меншою від суми індексації, то сума індексації у базовому місяці зменшується на суму росту заробітної плати.

Підприємства та організацій, які не отримують коштів з бюджету здійснюють підвищення заробітної плати через ріст рівня інфляції відповідно до порядку, який визначено у колективних договорах, але не нижче норм, встановлених законодавчо [ 37; 80].

Досліджуючи порядок виплати заробітної плати, експерт встановлює дотримання термінів їх виплати із каси, перевіряє правильність перенесення сум із розрахункової до платіжної відомості, порядок її документального оформлення та депонування невиданої заробітної плати. При наявності депонованої заробітної плати та авансових виплат працівникам додатково перевіряють оборотні відомості за рахунком 66 щодо правильності визначення сальдо заборгованості з виплат працівникам та методики складання кореспонденції рахунків.

Вивчення господарської практики дає можливість виокремити типові порушення щодо оплати праці. Вони виникають через:

- неправильне визначення обсягів виконаних робіт (виявляють взаємним контролем документів шляхом зіставлення зазначених в них обсягів робіт, наприклад, зіставленням нарядів і накладних на здачу готової продукції тощо, або контрольним замірюванням фактично виконаних робіт);

- неправильне застосування норм виробітку, тарифних ставок, посадових окладів і розцінок (встановлюють нормативною перевіркою на основі зіставлення з професійними стандартами і штатним розписом);

- неправильний підрахунок в окремих документів з обліку праці (виявляють контрольним перерахунком);

- включення у документи з обліку праці прізвищ осіб, які не виконували конкретних робіт (виявляють зіставленням прізвищ працівників зі обліковим складом структурних підрозділів підприємства, а також опитуванням окремих осіб, звіркою підписів);

- спотворення фактичних витрат на оплату праці для зменшення відповідних нарахувань і утримань із заробітної плати;

- неповне утримання податків і зборів, застосування пільг при оподаткуванні ПДФО без наявності документів, які підтверджують пільги;

- неправильне віднесення нарахованих сум заробітної плати на відповідні рахунки бухгалтерського обліку.

- розкрадання грошей шляхом привласнення депонованих сум через підробку підпису. У цьому випадку слід звірити депоновані суми за такими документами: платіжні відомості за попередній період, реєстр депонованих сум, видаткові касові ордери, касова книга і касовий звіт. Крім того експерт може викликати окремих депонентів для підтвердження одержання ними відповідних сум.

### 3.2. Економічна експертиза соціальних виплат

Допомоги із соціальногострашування, звісно, не є заробітною платою. Але вони нерозривно з нею пов'язані. По-перше, частина допомог виплачується за рахунок коштів працедавця. По друге, розмір більшості виплат визначається виходячи з середньої заробітної плати. І нарешті, в бухгалтерському обліку нарахуванняс оціальних допомог (незалежно від їх джерела) відображається за кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатипрацівникам».

Обов'язковому соціальному страхуванню підлягають усі наймані працівники. Найпоширеніший вид соціальної допомоги – допомога з тимчасової непрацездатності. Її можуть одержувати застраховані особи. Ними є працівники підприємств і працівники, які працюють у фізичних осіб (у т. ч. суб'єктів підприємницької діяльності). Не впливає і виплати лікарняних і система оподаткування (загальна чи спрощена), на якій знаходиться роботодавець.

Допомога по тимчасовій непрацездатності виплачується у страхових випадках, які привели до виникнення тимчасової непрацездатності. Виплати здійснюються на підставі листка непрацездатності, який виданий у встановленому порядку

У закладах охорони здоров'я факт тимчасової непрацездатності та її період засвідчує лікар або комісія лікарів Ці особи визначають потребу у звільнення працівника від роботи на час тимчасової непрацездатності. Ними також встановлюється необхідність та строки тимчасового переведення працівника у зв'язку з хворобою на іншу роботу, а при потребі працівник скеровується на медико-соціальну експертну комісію для визначення рівня тривалої чи постійної втрати працездатності. Листок непрацездатності може бути виданий і закритий в одному лікувально-профілактичному закладі, а за наявності показань – продовжений у іншому. Крім листка непрацездатності,

тимчасова непрацездатність може бути засвідчена і медичними довідками. Однак останні не можуть слугувати підставою для виплати допомоги.

Якщо непрацездатність триває довго, то працівником може подано представнику відділу кадрів і табельнику зразу кілька листків. Закритий лікарняний листок подається працівником у перший день повернення на роботу. Однак, поданий лікарняний листок ще не гарантує виплату допомоги. Остаточне рішення про надання чи відмову у допомозі приймає комісія (уповноважений) із соціального страхування. Комісія (уповноважений) повинна вивчити підстави та правильність видачі чи продовження листка непрацездатності, перевірити наявність усіх потрібних реквізитів. Вона також слідкує за нарахуванням і своєчасністю страхових виплат. Це відноситься не тільки до допомоги по тимчасовій непрацездатності, але і надання інших виплат за рахунок Фонду соціального страхування (по вагітності та пологах, при народженні дитини, по догляду за дитиною до трьох роки). Рішення комісії (уповноваженого) також потрібне для виплати допомоги на поховання, при видачі путівок на санаторно-курортне лікування тощо. Документи про призначення допомоги по тимчасовій непрацездатності мають розглядатися не пізніше 10 днів із дня їх надходження.

При документальній перевірці правильність нарахування допомоги по тимчасовій непрацездатності, експерт виявляє відповідність кількості оплачених днів і сум виплаченої допомоги за поданими листками тимчасової непрацездатності з днями і сумами, що відображені в бухгалтерському обліку підприємства та розрахункових відомостях; кількість оплачених за листками тимчасової непрацездатності днів даним табелів обліку використання робочого часу.

При перевірці правильності нарахуванні допомоги за листками непрацездатності необхідно враховувати вимоги Закону «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [33] та Порядку обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для

розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням [79].

Для розрахунку лікарняних виплат середню зарплата за 1 календарний день множать на коефіцієнт страхового стажу і на кількість календарних днів непрацездатності. За даним розрахунком лікарняні виплати складається з двох частинах:

- оплату перших 5 календарних днів внаслідок захворювання або травми непов'язаної з виробництвом проводиться роботодавцем у найближчий строк для виплати заробітної плати. Ця сума є витратами підприємств, установ, організацій;

- оплату, починаючи з 6 календарного дня проводить Фонд соціального страхування на підставі складеної заяви-розрахунку. Така заявка подається у відділення фонду, де роботодавець перебуває на обліку. Після чого з фонду на спеціальний рахунок роботодавця приходять фінансування. Виплата допомоги здійснюється у найближчий після отримання фінансування строк виплати зарплати.

При догляді за дитиною, хворим членом сім'ї лікарняні виплачуються за рахунок ФСС починаючи з першого дня (ч. 3-10 ст. 22 Закону № 1105). Так само оплачуються лікарняні застрахованим інвалідам, які працюють на підприємствах і організаціях товариств УТОГ та УТОС.

Для розрахунку середньої зарплати за 1 календарний день необхідно зарплату нараховану за 12 місяців поділити на кількість календарних днів за 12 місяців.

Експертизу розрахунку лікарняних виплат розпочинають перевіркою правильності визначення розрахункового період. Ним є проміжок часу, за який розраховують виплати (у календарних днях). У загальному випадку це кількість календарних дні за 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю настання страхового випадку. При розрахунку лікарняних беруться повністю усі календарні дні, включаючи святкові і неробочі дні, як при розрахунку середньої зарплати, так і при визначенні кількості днів непрацездатності.

У розрахунковий період не включається невідпрацьований час через такі чотири поважні причини: хворобу, відпустку у зв'язку з вагітністю і пологами, по догляду за дитиною до 3 років (6 років за медичним висновком), без збереження заробітної плати.

Якщо перед настанням страхового випадку працівник не відпрацював повний рік, то у розрахунковий період включають фактично відпрацьовані місяці за останнім місцем роботи. При цьому враховують місяці з першого по перше число. Якщо працівник був прийнятий на роботу з першого робочого дня, який не відповідає календарному, то такий місяць не використовують у розрахунковому періоді.

Види виплат, які можна або неможна включати до заробітку за розрахунковий період визначають відповідно до Порядку обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 26.09.2001р. №1266 (далі Порядок № 1266) [79].

Сума лікарняних у розрахунку на місяць не повинна перевищувати розміру максимальної величини бази нарахування ЄСВ, яку 2018 р. становить 15 мінімальних зарплат, або 55845 грн.). Це означає, що сума лікарняних в розрахунку на один день, у 2018 р. має не перевищувати 1834,59 грн. (55845/30,44, де 30,44 – середньомісячна кількість днів у місяці на основі п. 4 Порядку № 1266).

Під час проведення експертизи треба врахувати існуючі спеціальні обмеження для застрахованих осіб, страховий стаж яких упродовж останніх 12 місяців складає менше 6 місяців. Наприклад, страховий стаж працівника за останній рік складає 6 місяців, а до цього він 6 місяців був безробітним і не отримував доходів. Лікарняні виплати для такого працівника визначаються на підставі нарахованої заробітної плати (доходу), з якої сплачувалися страхові внески, але не більше за розмір допомоги, обчисленої з мінімальної зарплати, встановленої на час настання страхового випадку.

Відсоток оплати листка непрацездатності залежить від страхового стажу особи і становить:

- 60 % від середньої заробітної плати (доходу) для осіб, страховий стаж яких менший ніж 3 роки;
- 70 % від середньої заробітної плати (доходу) для осіб, страховий стаж яких від 5 до 8 років;
- 100 % середньої заробітної плати (доходу) для осіб страховий стаж яких більший ніж 8 років.

На пільгових умовах, без врахування стажу при наданні копій відповідних посвідчень, певні особи мають право на одержання 100% нарахованої суми допомоги. Ними є:

- особи, яких відносять до 1-4 категорій потерпілих внаслідок Чорнобильської катастрофи;
- ветерани війни і особи, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», а також учасники АТО, які також отримали такий статус ( п. 19 ст. 6 цього закону);
- донори, які отримують такі пільгу відповідно до ст. 10 Закону України «Про донорство крові та її компонентів».

Страховий стаж визначають за даними персоніфікованого обліку відомостей про застрахованих осіб. До 2001 року страховим вважається трудовий стаж і його облік проводиться відповідно до записів у трудовій книжці. Після 2001 року до страхового стажу зараховується місяць лише тоді, коли у цей місяць роботодавцем або застрахованою особою сплачено внески у сумі не меншій, ніж мінімальний страховий внесок. При сплаті внесків у меншому розмірі кількість днів, які складають страховий стаж, розраховується пропорційно сплаченій сумі.

Якщо під час щорічної (основної та додаткової відпустки) працівник захворів, то за ним зберігається право на допомогу. У цьому випадку за погодженням із власником такому працівнику подовжують відпустку на кількість днів-хвороби, які засвідчені листком непрацездатності.



Слід зазначити, що порядок визначення середньої заробітної плати та розрахунку лікарняних не залежить від строку хвороби і, отже, від джерела їх виплати. Тому лікарняні за перші п'ять днів хвороби і лікарняні за всі наступні дні хвороби розраховуються однаково.

При проведенні експертизи потрібно врахувати, що застрахована особа, яка працює за сумісництвом має право отримати допомогу за листком непрацездатності за двома місцями роботи: як за основним місцем роботи, так і за сумісництвом. Середня заробітна плата у цьому випадку окремо за основним місцем роботи і за сумісництвом. Розрахунковий період теж визначається окремо за кожним місцем роботи. Підставою нарахування виплат є копія листка непрацездатності, яку засвідчує своїм підписом керівник за основним місцем роботи, а також довідка про середню заробітну плату з основного місця роботи. Здійснюючи перевірку, слід взяти до уваги те, що щомісячна сумарна заробітна плата, яка використовується для визначення допомоги, за основним місцем роботи і за місцем роботи за сумісництвом не має перевищувати розмір максимальної величини бази нарахування єдиного соціального внеску.

У бухгалтерському обліку нарахування лікарняних за всі дні хвороби, починаючи з шостого, відображаються за дебетом 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами» і кредитом субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами». Лікарняні за перші п'ять днів є допомогою, яка виплачується за рахунок коштів працедавця. Тому її нарахування відображається за кредитом субрахунку 663, але в кореспонденції з дебетом відповідних рахунків обліку витрат.

Підставою для виплати лікарняних, пов'язаних з травмою на виробництві, також є листки непрацездатності. Порядок розрахунку виплат за такими лікарняними аналогічний порядку, встановленому для інших допомог, які виплачуються на підставі листків непрацездатності. При цьому є одна особливість. Розмір лікарняних, пов'язаних із травмою на виробництві не залежить від страхового стажу, тобто вони виплачуються у повному обсязі, а не з врахування коефіцієнту, що враховує страховий стаж.

Згідно з чинним законодавством, зокрема Законом України «Про державну допомогу сім'ям з дітьми» кожна вагітна жінка має право отримати грошові виплати по вагітності і пологах, але її розмір допомоги і порядок отримання визначається статусом одержувача.

Грошові виплати сплачуються за весь термін декрету, якщо жінка звернулася за допомогою не пізніше 6 місяців після закінчення відпустки. Загальний термін відпустки через вагітність і пологи складає 126 днів (70 календарних днів до пологів і 56 днів після). При виникненні ускладнень або при багатоплідній вагітності час післяпологової відпустки зростає до 70 днів. Допомоги виплачується за місцем роботи (служби) в розмірі 100% від середньої заробітної плати (грошового забезпечення) за весь період декретної відпустки.

Сума декретних виплат визначається двома показниками: середньоденною заробітною платою та кількості календарних днів декретної відпустки. Їх розраховують за алгоритмом поданим вище.

Непрацюючі жінки мають право на державні соціальні гарантії, пов'язані з вагітністю та пологами. Декретна допомога виплачується їм у розмірі 25% від прожиткового мінімуму, встановленого для працездатної особи. Прожитковий мінімум для працездатних осіб з 01.01.18 р. встановлено в розмірі 1 762 грн., з 1 липня – 1 841 грн., з 1 грудня – 1 921 грн.

Як свідчать дані Євростату, країни Європейського Союзу знаходяться на першому місці у світі за розміром коштів, які виділяються на соціальний захист для громадян – до 30% від валового внутрішнього продукту, а Україні це лише 8%. До негативних чинників в сфері вітчизняного соціального забезпечення є недовіра щодо використання сплачених податків через корупцію, яка пронизує економіку на всіх рівнях.

### **3.3. Економічна експертиза розрахунків з оподаткування заробітної плати**

У ході експертизи здійснюється перевірка повноти, правильності утримань та своєчасності перерахувань податку з доходів фізичних осіб, єдиного соціального внеску, військового збору.

Із сум нарахованої заробітної плати працівників роботодавець утримує податок з доходів фізичних осіб (ПДФО), який визначається у розмірі 18 % за вирахуванням податкової соціальної пільги (ПСП) та військового збору (ВЗ) у розмірі 1,5%.

Згідно зі статтею 8 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [30] з 2016 року роботодавець нараховує і сплачує єдиний соціальний внесок (ЄСВ) із нарахованої заробітної плати, лікарняних, розмір якого встановлюється на рівні 22%. Підприємства, установи, організації за працюючих інвалідів сплачують ЄСВ у розмірі 8,41%. Спеціальні ставки існують для підприємств і громадських організацій інвалідів – 5,5 %, а якщо організація є всеукраїнською, то ставка складає 5,3%. Потрібно відмітити, що ЄСВ не утримують із заробітної плати, а нараховується на неї.

Мінімальний страховий внесок з ЄСВ визначають розрахунково як добуток мінімальної заробітної плати і встановленого розміру ставки ЄСВ (3723 грн. × 22%). Таким чином, починаючи з 1 січня 2018 року він складає 819,06 грн. Якщо база з якої нараховують ЄСВ найманих працівників менша за розміром мінімальної заробітної плати звітного періоду, то роботодавець повинен донараховати ЄСВ до рівня мінімального страхового внеску. Максимальний розмір бази нарахування ЄСВ з першого січня 2018 року становить 15 розмірів мінімальної заробітної плати. Це складає 55845 грн. (3723 × 15=55 845 грн. ).

Єдиний внесок підлягає сплаті незалежно від фінансового стану платника.

Розмір мінімальної заробітної плати і прожиткового мінімуму на працездатну особу, які діють на 1 січня звітного податкового року, визначає право на отримання працівником податкової соціальної пільги (ПСП). Згідно

кодексу податкову соціальну пільгу застосовують до доходу працівника, нарахованого протягом звітного податкового місяця, якщо його розмір не перевищує граничної межі. Така межа розраховується як добуток місячного прожиткового мінімуму, встановленого для працездатної особи, який діяв на 1.01.звітного року, на коефіцієнт 1,4 і округлений до найближчих 10 грн. Звідси, максимальний розмір доходу фізичної особи, при оподаткуванні якого може застосовуватися податкова соціальна пільга у 2018 році складає 2470,00 грн. ( $1762 \times 1,4 \approx 2470,00$  грн.). Згідно пп. 169.1.1 ПКУ розмір податкової соціальної пільги для будь-якого платника податку встановлюється на рівні 50% від місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, який встановлюється на 1 січня звітного податкового року. У 2018 році її базовий розмір, тобто 100% рівень складає 881,00 грн. ( $1762,00$  грн.  $\times$  50%). Окремі категорії працівників мають право одержувати соціальну пільгу більшого розміру, а саме: 150 % або 200%. У табл.3.4 відображено розміри ПСП залежно від категорій працюючих.

Дохід, який дозволяє отримувати податкову соціальну пільгу батькам, які виховують дітей, встановлюється пп. 169.1.2 Податкового кодексу.

Право на отримання соціальної пільги більшого розміру мають одинокі батьки, вдовці або вдови, батьки дітей-інвалідів, особи, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи 1 і 2 категорій, інваліди I або II групи, учні, студенти, аспіранти, військовослужбовці строкової служби тощо (стаття 169 Податкового Кодексу України).

Податки та ЄСВ з лікарняних незалежно від джерел виплат нараховуються однаково ( ПДФО – 18%, ЄСВ – 22%, військовий збір– 1,5%) . Згідно Податкового кодексу лікарняні прирівнюються до заробітної плати, їх розмір входить до загальної суми нарахованого місячного доходу і впливає на отримання податкової соціальної пільги при визначенні ПДФО. Єдиний соціальний внесок з лікарняних складає у загальному випадку 22% ЄСВ і 8,41% – для інвалідів, які працюють на підприємстві. Єдиний соціальний внесок з лікарняних профінансованих за рахунок фонду соціального страхування

сплачує підприємство і відносить на витрати. Податок з доходів фізичних осіб та військовий збір з лікарняних оподатковують не окремо, а в сумі з іншими місячними доходами нарахованими у вигляді заробітної плати.

У п.169.2 ст. 169 Податкового кодексу зазначається, що податкову соціальну пільгу застосовують до нарахованого місячного доходу лише за одним місяцем роботи. Якщо у працівника їх кілька, то він самостійно обирає місце її застосування та подає роботодавцю відповідну заяву. Пільгу починають застосовувати з дня отримання роботодавцем заяви і документів, які підтверджують право на неї. Відповідна заява і документи повинні подаватися роботодавцеві зразу після виникнення права на підвищену пільгу. За їх відсутності податкова соціальна пільга не нараховується. Перелік документів, які повинні бути подані працівником для отримання ПСП регламентує Порядок подання документів для застосування податкової соціальної пільги [91].

Застосування базового рівня податкової соціальної пільги може виникнути при мінімальній зарплаті у випадку роботи працівника в умовах неповного робочого часу або при отриманні відпустки за свій рахунок.

Під час експертних досліджень на ТОВ «Вентиляційні рішення «ВЕНТСОЛ», встановлено, що працівник, який отримує мінімальну заробітну плату у травні 2018 р. взяв відпустку за власний рахунок з 05.05 по 18.05 на 14 кал. днів та відпрацював 10 робочих днів з 21 у травні. Нарахована працівнику заробітна плата у травні розмірі 1772,89 грн. ( $3723 : 21 \times 10$ ). У цьому випадку обліковому персоналу потрібно застосовувати податкову соціальну пільгу, адже 1772,89 менше граничного рівня (2470 грн.). податок з доходів фізичних осіб складає 160,54 грн. ( $((1772,89 - 881) \times 0,18)$ ).

При виплаті заробітної плати за першу половину місяця має бути утриманий податок з доходів фізичних осіб та військовий збір. Визначені правила щодо утримання відсутні. Однак потрібно врахувати, що їх сума: першу половину і другу половину місяця повинна дорівнювати сумі нарахованого та утриманого податку і збору за весь місяць.

Податок з доходів фізичних осіб при виплаті перехідних відпускних розраховують окремо за кожним періодом (пп. 169.4.1 ПКУ). Податкову соціальну пільгу також застосовують окремо за кожний місяць, на який припадає відпустка, з врахуванням заробітної плати за відповідний місяць. Для цього відпускні розбивають на частини – за місяцями відпустки. Податкову соціальну пільгу до відпускних, які нараховані за місяць до виходу у відпустку застосовують зразу.

Податок з доходів фізичних осіб нараховують на суму відпускних за майбутні місяці відпустки спочатку без застосування податкової соціальної пільги. Адже, у цьому випадку ще невідомий загальний місячний оподатковуваний дохід за майбутні місяці. До його складу можуть входити відпускні, заробітна плата та інші можливі виплати. При виході з працівника з відпустки здійснюють перерахунок і застосовують податкову соціальну пільгу. Військовий збір разом з ПДФО визначають зразу на всю суму відпускних і сплачують разом при виплаті відпускних перед виходом працівника у відпустку.

Під час експертних досліджень на підприємстві встановлено, що працівниця йде у відпустку з 26.03.2018 р. по 15.04.2018 р. Зарплата за березень 2018 р. – 2700 грн. Має 2-х дітей та подвійну податкову соціальну пільгу. Загальна сума відпускних: 3796,00 грн., з них сума відпускних за березень 1328,60 грн та за квітень 2467,40 грн. Загальна сума доходу працівниці за березень 4028,60 грн.  $(1328,60+2700) < 4940$  грн.

Обліковий персонал повинен врахувати, що сума податків і зборів, які треба сплатити у березні складе:

$$\text{ПДФО} = (4028,60 - 1762) \times 0,18 + 2467,40 \times 0,18 = 407,99 + 444,13 = 852,12$$
 грн .

$$\text{ВЗ} = (4028,60 + 2467,40) \times 0,015 = 97,44$$
 грн.

У квітні після виходу працівниці з відпустки її місячна сума доходу потрібно перерахувати. Якщо її зарплата за квітень становить 2000 грн., то

загальний дохід за квітень становить  $2000 + 2467,40 = 4467,40 < 4940$ . Отже, податкова соціальна пільга за квітень існує і підлягає сплаті:

ПДФО за квітень =  $(4467,40 - 1762) \times 0,18 - 444,13 = 486,97 - 444,13 = 42,84$  грн.

Податковий кодекс визначає деякі види доходів, які у межах певного розміру звільняються від оподаткування ПДФО. Згідно з пп. 165.1.39 ПКУ до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку не включається вартість дарунків, призів переможцям і призерам спортивних змагань, якщо їх вартість не більше ніж 25% одномісячної мінімальної заробітної плати, яка встановлена на 1 січня звітного податкового року. Виняток складають грошові виплати у будь-якій сумі.

Якщо заробітну плату виплачують у натуральній формі, то для визначення оподатковуваного доходу застосовують, так званий, натуральний коефіцієнт. Його значення відповідно до п. 164.5 ПКУ розраховується так:

$$k = 1/(1 - n),$$

де  $n$  – це ставка податку.

При ставці ПДФО 18% цей коефіцієнт складає  $1,21951$  ( $1/(1-0,18) = 1/0,82$ )

При сплаті військового збору і єдиного соціального внеску натуральний коефіцієнт для визначення бази оподаткування не застосовується (лист ДФС від 27.11.2015 р. № 25405/6/99-99-17-02-01-15).

Під час експертних досліджень на підприємстві встановлено, що за розпорядженням директора працівнику у рахунок заробітної плати видана керамічна плитка на суму 1200 грн. у т.ч. ПДВ. За цих умов нараховувати податок з доходів фізичних осіб з вартості плитки, а саме з 1200 грн. не потрібно. Сума нарахованого доходу працівнику складатиме:  $1200/0,82 = 1463,42$  грн. Відповідно ПДФО – 263,42 грн. ( $1463,42 \times 0,18 = 263,42$  грн.).

Здійснимо перевірку розрахунку:  $1463,42 - 263,42 = 1200$  грн.

Військовий збір становить 18,00 грн. ( $1200 \times 0,015 = 18,00$  грн.), єдиний соціальний внесок – 264,00 грн. ( $1200 \times 0,22 = 264,00$  грн.).

У цьому випадку податкова соціальна пільга застосовується на загальних підставах за результатами загального місячного доходу.

Таким чином, негрошові подарунки у 2018 році не оподатковують, якщо їх вартість у розрахунку на місяць є не більшою від 930,75 грн. Якщо вартість подарунків більша, то сума перевищення оподатковується ПДФО за ставкою 18% і показується підприємством у формі №1ДФ як додаткове благо.

При проведенні експертизи розрахунків з оплати праці потрібно врахувати, що згідно з пп. 165.1.21 Податкового кодексу витрати будь-якої юридичної або фізичної особи на навчання іншої фізичної особи не включаються до оподаткованого доходу останньої за певних умов. Ним є:

- суми сплачені за навчання, підготовку чи перепідготовку на користь вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладів;
- розмір неоподаткованої суми, яка сплачена за кожний місяць навчання, складає 3-кратний розмір мінімальної заробітної плати, яка діяла на 1 січня звітного року. Отже, у 2018 році отримати оплату за навчання від іншої особи можна без сплати ПДФО на суму 11 169,00 грн. за місяць. Сума, яка більше вказаної, підлягає оподаткуванню.

Ріст мінімальної зарплати з 1 січня 2018 року зумовив збільшення суми неоподатковуваних добових про Україні. Вони складають не більше 0,1 мінімальної заробітної плати на 1 січня 2018 року, тобто 372,30 грн. А неоподаткований розмір добових витрат при виїзді за кордон за кожен день відрядження у 2018 році складає не більше 80 євро за офіційним обмінним курсом.

Військовий збір має ставку 1,5% і визначається з повної суми заробітної плати. Його ставка є стабільною і не залежить ні від кількості дітей, ні від певних пільг. Її працівники сплачують як заробітної плати, так і допомоги з тимчасової непрацездатності.

Аліменти є утриманнями із зарплати, які нараховуються на підставі заяви, договору про стягнення аліментів чи виконавчого документа про стягнення



аліментів. Сума заробітної плати без податків і зборів слугує базою нарахування аліментів.

У 2018 р. основними ставками з оподаткування дивідендів, які нараховані фізичним особам є: 5% – для резидентів – платників податку на прибуток; 9% – для нерезидентів і суб'єктів господарювання, які не є платниками податку на прибуток (наприклад, платників єдиного податку). Згідно з пп. 1.2 п. 161 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу із дивідендів фізичних осіб сплачується військовий збір за загальною ставкою 1,5%, податкова соціальна пільга до дивідендів не застосовується, адже вони не є заробітною платою чи прирівняною до неї виплатою.

Всі нараховані податки і внески сплачуються одночасно з виплатою заробітної плати. Однак існують певні терміни, у які податки мають бути сплачені незалежно від виплати заробітної плати. Так, єдиний соціальний внесок потрібно сплатити до 20 числа наступного місяця, який йде за розрахунковим.

При несвоєчасній виплаті заробітної плати ПДФО та військовий збір, відповідно до пункту 168.1.5 ПКУ, мають бути перераховані до бюджету протягом 30 днів після останнього дня місяця, коли виникла заборгованість.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Adamyk O.; Adamyk B. Accounting methods for public sector entities // CZECH JOURNAL OF SOCIAL SCIENCES, BUSINESS AND ECONOMICS. – 2017
2. Адамик О.В. Використання інструментів Data Mining для аналізу кошторису бюджетних установ // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит в управлінні економічними процесами світової і національної економіки: сучасний стан та перспективи: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 11 грудн. 2015 р., (ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський). – Тернопіль: Крок, 2015. – 373 с. – С. 233-235
3. Адамик О.В. Використання інструментів технологій OLTP та OLAP для обліку й аналізу виконання кошторису бюджетних установ // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль: ТНЕУ, 2015. – № 23. – С. 120-129
4. Адамик О.В. Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків: організація та методика здійснення // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2005. – №3. – С.116-121
5. Аналізгосподарської діяльності [Текст]: навчальний посібник за заг. ред. І.В. Сіменко, Т.Д. Косової] – К. : «Центр учбової літератури», 2013. – 384 с.
6. Базась М.Ф. Теоретико-методологічні засади судово-бухгалтерської експертизи: нав. посіб. – К.: МАУП, 2007. – 488 с.
7. Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні : монографія [Текст] / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля. – К. : Центр учб. літ., 2014. –184 с.
8. Безверхий К. Інвентаризація як об'єкт обліку і контролю обліково-звітної інформації: організаційно-методологічний аспект / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013.– №1.– С. 3-19.

9. Бланк И.А. Финансовый менеджмент : учебный курс [Текст] / И.А. Бланк – К.: Ника-Центр,1999. – 528с.
10. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів [Текст] / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; за редакцією д.е.н., проф., заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 528 с.
11. Верига Ю. А. Облік і звітність суб'єктів малого підприємництва : навч. посіб. / Ю. А. Верига. – К. : ЦУЛ, 2014.– 264 с.
12. Верига Ю. А. Облікова політика підприємства : навч. посіб. / Ю. А. Верига. – К. : ЦУЛ, 2015.– 315 с.
13. Волкова І. А. Судово-бухгалтерська експертиза [Текст] / І. А. Волкова. – К. : Центр учб. л-ри, 2009. – 84
14. Вороная Н. Форми і системи оплати праці/ Н.Вороная, Н.Білова,Н.Чернишова// Податки та бухгалтерський облік, 2016.– № 50.– [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/june/issue-50/article-18968.html>
15. Гетьман, О.О. Економіка підприємство [Текст] : навч. посіб. / О.О. Гетьман, В.М. Шаповал. Центр учбової літератури – 2-ге видання. – К.: 2-ге видання., 2007. – 480 с.
16. Гладчук О.О. Організаційно-методичні засади проведення судово-бухгалтерської експертизи в Україні / О.О. Гладчук // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер.: Економіка і управління. – 2012. –Вип. 21-22(2). –С. 237-241.
17. Глібко В.М. Судова бухгалтерія : підручник [Текст] /В.М.Глібко, О.П.Бушан.– К.: Юринком Інтер, 2006. – 224 с.
18. Господарський кодекс України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
19. Господарський процесуальний кодекс. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1798-12>

20. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник для ВНЗ [Текст] / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів ; М-во освіти і науки України. – 2-ге вид., перероб. і допов. -К. : Центр учб. літ., 2016.– 424 с.
21. Державний класифікатор продукції та послуг ДК 016:2010 .– [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://dk16.dovidnyk.info>
22. Дікань Л.В. Судово-економічна експертиза: навч.посібник / Л.В.Дікань, В.Д.Понікаров, О.В.Кожушко. – Х:Вид. ХНЕУ ім. С.Кузнеця, 2014-432.
23. Дондик Н.Я. Спеціальні бухгалтерські знання та їх застосування під час розкриття та розслідування економічних злочинів: монографія [Текст] / Н.Я.Дондик. – К.: Атіка, 2007. – 144 с.
24. Дударєва Т.О. Організація судово-бухгалтерської експертизи операцій витрат промислового підприємства / Т.О. Дударєва, А.М. Ужва // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. –2013. –Вип. 10(3). – С. 226-232.
25. Економічна теорія. Національна економіка : підручник / За ред. В. М. Тарасевича. - К. : «Знання», 2012. – 270 с.
26. Економічна теорія: політекономія : підручник / За ред. В.Д. Базилевича. - 7-ме вид., стереотипне. - К. : Знання-Прес, 2008. - 719 с.
- 27.Економічний аналіз: навч. посібник [Текст] / Серединська В.М., О.М.Загородна, О.С.Білоус, Р.В.Федорович. – Тернопіль: Видавництво Астон, 2007. – 416 с.
28. Жидєєва Л.І. Облік виплат працівникам: проблеми теорії та практика використання ПСБО 26 та МСБО 19 / Л.І.Жидєєва, І.В.Стародуб // Економіка і суспільство, 2017. – вип.9. – С.1122-1126.
29. Жолнер І. В. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. [Текст] / І. В. Жолнер. – К. : ЦУЛ, 2012.– 364 с.
30. Завора Т. М. Методичне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи / Т. М. Завора. І. С. Тополь // Економіка і регіони : науковий вісник

Полтавського національного технічного університету ім. Юрія Кондратюка. - 2008. – № 4. – С. 149 - 151.4.

31. Закон України «Про архітектурну діяльність» від 20.05.1999р.зі змінами і допов. ( в редакції 13.04.2017 № 2020-VIII).– [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/687-14>

32. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14.05.1992 № 2343-XII зі змін і допов.– [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>

33. Закон України «Про відпустки» від 15.11.96р. №504 зі змінами і доповненнями. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80>

34. 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>.

35.Закон України «Про загальнообов’язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003р.№ 1058- 1V ( зі змінами і доповненнями) . – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1058-15>

36.Закон України «Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» від 02.03.2000 № 1533 — [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1533-14>

37.Закон України «Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування» від 23.09.1999 № 1105-XIV( зі змінами і доповненнями) . – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1105-14>

38.Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 № 2464-VI).- – [Електронний ресурс]. Режим доступу:

[http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2464-](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2464-17?test=Up9Mf3o6frtCuWn2ZiDPoZa3HI4Nss80msh8Ie6)

[17?test=Up9Mf3o6frtCuWn2ZiDPoZa3HI4Nss80msh8Ie6](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2464-17?test=Up9Mf3o6frtCuWn2ZiDPoZa3HI4Nss80msh8Ie6)

39. Закон України «Про індексацію грошових доходів населення» від 03.07.1991 № 1282-ХІІ зі змінам. і допов.– [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1282-12>

40. Закон України «Про колективні договори і угоди» від 01.07.1993 № 3356-ХІІ зі змін і допов. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3356-12>

41. Закон України «Про оплату праці» від 20.03.95р. № 108 зі змінами і доповнення. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=108%2F95-%E2%F0>

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

43. Закон України про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

44. Закон України Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності від 05.04.2007 № 877-V зі змін і допов.– [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/877-16>

45. Закон України про прожитковий мінімум від 15.07.1999 № 966-ХІV зі змін і допов. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/966-14>

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

47. Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджене наказом Держкомстатом України від 13.01.04 №5– [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>

48. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (у редакції наказу Мінфіну від № 573 від 18.06.2015). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

49. Інструкція про особливості здійснення судово-експертної діяльності атестованими судовими експертами, які не працюють у державних спеціалізованих експертних установах // Наказ Міністерства юстиції України від 24.12.2003 р. № 170/5, із змінами та доповненнями. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1431-11>

50. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень. Наказ Міністерства юстиції України 08.10.1998 № 53/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98/page>

51. Камлик М.Л. Судова бухгалтерія [текст]: підручник.-К.: Атіка, 2007. – 552 с.

52. Ковальчук К.Ф. Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій : навчальний посібник [Текст] / К.Ф.Ковальчук. – К.: Центр учбової літератури, – 2012. – 326с.

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

54. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII зі змінами і допов. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/322-08>

55. Колісник О.П. Концептуальні підходи до формування методичного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи / О.П. Колісник //Вчені записки університету «КРОК». Серія: Економіка. – 2013. –Вип. 33. – С. 183-189.

56. Конституція України, прийнята Верховною Радою України 26 червня 1996 р. № 254к/96-ВР (із змінами). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>

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

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

59. Кривцова Т.О. Удосконалення правового забезпечення судово-економічної експертизи як форми економічного контролю / Т.О. Кривцова // Бізнес Інформ. –2015. – № 2. – С. 48-53.

60. 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.

61. Крупка, Я.Д. Фінансовий облік: підручник [Текст] / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.Я. Микитюк [та ін.]. – 3-є вид. [до. і перероб.]. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 418с.

62. ЛеньВ.С.Виплати працівникам: поняття, структура та облік / В.С.Лень, М.П.Штупун// Проблеми і перспективи економіки та управління.– 2015.– № 2. – С. 266-274 .– [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/prpu\\_2015\\_2\\_36](http://nbuv.gov.ua/UJRN/prpu_2015_2_36)

63. Мацибора, В.І. Економіка підприємства: навч. посіб. [Текст] / В.І. Мацибора, В.К. Збарський, Т.В. Мацибора - К.: – 2008. – 312 с.

64. Методика інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств та організацій, затверджена наказом Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 23.02.98р. №22 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.zakon1.rada.gov.ua](http://www.zakon1.rada.gov.ua).

65. Методичні рекомендації щодо оплати праці працівників малих підприємств. Наказ Міністерства праці та соціальної політики України від



13.08.2004 № 186– [Електронний ресурс]. – Режим доступу :<http://ukraine.uapravo.net/data/base27/ukr27522.htm>

66. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_011](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011).

67. Міжнародний стандарт фінансової звітності 2 «Платіж на основі акцій»– [Електронний ресурс]. – Режим доступу :[http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929\\_005](http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_005)

68. Моїсєєв О. М. Висновок експерта в контексті взаємодії процесуальних суб'єктів / О. М. Моїсєєв. – Донецьк : Норд-прес, 2007. – 188 с.

69. Моїсєєв О. М. Експертні технології: теорія формування і практика застосування / О. М. Моїсєєв. – Х. : Апостіль, 2011. – 424 с.

70. Мумінова-Савіна Г. Г. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. мет. Посібник [Текст] / Г. Г. Мумінова-Савіна. – К. : КНЕУ, 2004. – 268 с.

71. Облікова політика підприємства : навч. посібник для ВНЗ [Текст] / Ю. А. Верига [та ін.] ; М-во освіти і науки України, Полтав. ун-т економіки і торгівлі. -К. : Центр учб. літ., 2015. – 312 с.

72. Організація і методика економічного аналізу : навч.посіб. [Текст] / [Косова Т. Д., Сухарев П. М., Ващенко Л. О. та ін.] –К.: Центр учбової літератури, 2012. –528 с.

73. Орлов І. В. Проблемні питання обліку виплат працівникам: аналіз дисертаційних робіт [Електронний ресурс] / І. В. Орлов // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2010. – Вип. 18 (1). – С. 141–146. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu\\_e\\_2010\\_18\(1\)\\_24.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2010_18(1)_24.pdf).

74. Остап'юк Н. А. Обліково-аналітичне забезпечення бухгалтерської експертизи : теорія і методика : автореф. дис. ... канд. скоп, наук / Н. А. Остап'юк. – К., 2006. – 18 с.

75. Остапенко Ю. М. Экономика труда : учеб, пособие. 2-е изд. М.: ИНФРЛ-М, 2015. С. 115.

76. Панасюк В., Саченко С. Оцінка діяльності підприємств готельного бізнесу // Маркетингові технології підприємств в сучасному науково-технічному середовищі. – Матеріали VII Регіональної науково-практичної Інтернет-конференції молодих вчених та студентів. – Тернопіль, ТНТУ. – С. 88-91

77. Панасюк В.М., Підлужна Н.М. Формування інформаційно-аналітичної бази підприємства // Проблеми економіки України. – 2006. – С. 79-83

78. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми). Рішення Аудиторської палати України від 19.12.2013 р. № 286/9 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/>

79. Податковий кодекс України станом на 20.06.2018р. / [Електронний ресурс. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

80. Положення (стандарт бухгалтерського обліку) 26 «Виплати працівникам» – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>

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

82. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. Наказ Міністерства фінансів від 04.10.2016 № 868 (зі змінами і допов.). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

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

84. 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>

85. Порядок обчислення середньої заробітної плати., затверджений постановою Кабінету Міністрів від 08.02.95р.№ 100.– [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=100-95-%EF>

86. Порядок проведення індексації грошових доходів населення, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 17.03.2003, № 1078 зі змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1078-2003-%D0%BF#n111>

87. Постанова Кабміну України від 16.11.1994 р. № 778 Положення «Про Координаційну Раду з проблем судової експертизи при Міністерстві юстиції України» ( поточна редакція від 19.11. 2012р) .–[Електронний ресурс]. Режим доступу<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/778-94-%D0%BF>

88. Постанова Пленуму Верховного Суду України № 8 «Про судову експертизу в кримінальних і цивільних справах». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0008700-97>

89. Про затвердження Інструкції про порядок оформлення права на вивезення, тимчасове вивезення культурних цінностей та контролю за їх переміщенням через державний кордон України. – Наказ Міністерства культури і мистецтв України «від 22.04.2002року № 258 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0571-02>

90. Про затвердження методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Мінфіну України від 27.06. 2013 № 635).– [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=382876&cat\\_id=293536](http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293536)

91. Про затвердження переліків рекомендованої науково-технічної та довідкової літератури, що використовується під час проведення судових експертиз.– Наказ Міністерства юстиції України від 30.07.2010 № 1722/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/v1722323-10/print1478500258854488>

92. Про затвердження Порядку атестації та державної реєстрації методик проведення судових експертиз. Постанова Кабміну від 02.07.2008 № 595 –

[Електронний ресурс]. – Режим доступу :  
<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/595-2008-%D0%BF>

93. Про затвердження Порядку видачі дозволів на виконання робіт підвищеної небезпеки та на експлуатацію (застосування) машин, механізмів, устаткування підвищеної небезпек.– Постанова Кабінету Міністрів України від 26.10.2011р. зі змін і допов. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1107-2011-%D0%BF>

94. Про затвердження Порядку подання документів для застосування податкової соціальної пільги. Постанова Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 № 1227. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу :<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1227-2010-%D0%BF>

95. Про затвердження Порядку проведення індексації грошових доходів населення. Постанов Кабінету Міністрів від 17.07.2003р. № 1078 ( зі змінами і допов.)– [Електронний ресурс]. – Режим доступу :<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1078-2003-%D0%BF>

96. Про затвердження Правил безпеки під час експлуатації магістральних нафтопроводів. Наказ Державного комітету України з промислової безпеки, охорони праці та гірничого нагляду від 23.05.2007року № 110.– [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1389-07>

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

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. Романенко Л.М. Визначення поняття «спеціальні знання» як невід’ємної частини понять «експерт» та «судова експертиза» в адміністративному процесі/ Л.М. Романенко //Право і суспільство. – 2011. – № 4. – С. 94-99.

100. Савицкая Г.В. Экономический анализ: учеб. [Текст] / Г.В.Савицкая – М: НИЦ ИНФРА-М, 2011. – 649 с.
101. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська.– К. : ЦУЛ, 2013.– 688 с.
102. Серединська В.М. Економічний аналіз: навч. посібник [Текст] / В.М.Серединська, О.М.Загородна, Р.В.Федорович; за ред.. проф.. Р.В.Федоровича– Тернопіль: Видавництво Астон, 2010.– 416 с.
103. 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
104. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет. От истоков до наших дней / Соколов Я.В. – М.: Аудит, 2005. - 638 с.
105. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учеб. пособ. [Текст] / под ред.: Е. Р. Россинская, Н. Д. Эриашвили, Ж. А. Кеворкова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ : Закон и право, 2011. – 383 с.
106. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посібник / Л.В.Гуцаленко, Л.Г.Михальчишина, В.М.Сидорчук, І.К.Пентюк. – К.: Центр учбової літератури, 2011.– 352 с.
107. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посіб. [Текст] / Вінниц. держ. аграр. ун-т. – К. : Центр учб. л-ри, 2011. – 352 с.
108. Удренас Г.І. Призначення судових експертиз при розслідуванні шахрайств / Г.І. Удренас // Південноукраїнський правничий часопис. – 2014. – № 1. – С. 160-163
109. Хомутенко О.В. Аналіз інформаційного забезпечення організаційної технології проведення судово-економічної експертизи / О.В. Хомутенко // Економіка і регіон – 2012. – № 3. – С. 222-227.
110. Цивільно-процесуальний кодекс.– [Електронний ресурс]. – Режим доступу : Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1618-15>

111. Чередніченко А.П. Історичні аспекти становлення та розвитку судово-економічної експертизи в Україні / А.П. Чередніченко//Криміналістика и судебная экспертиза. – 2013.– Вып. 58(1). – 353 -364.

112. Шара Є. Ю. Фінансовий облік I : навч. посібник / Є. Ю. Шара, І. Є. Соколовська-Гонтаренко ; Держ. фіскальна служба України, Нац. ун-т Держ. податкової служби України.–К. : Центр учб. літ., 2016. – 336 с.

113. Шарманська В.М. Бухгалтерський облік та судово-бухгалтерська експертиза : навч.-метод.посіб. [Текст] / В.М.Шарманська – К.:Знання-Прес, 2006. – 254 с.

114. Швець В.Є. Основи бухгалтерського обліку та судово-бухгалтерської експертизи: підручник [Текст]/ В.Є.Швець. – К.: Каравелла, 2008. – 240 с.

115. Шпанковська Н. Г. Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій: навч. посіб. [Текст]: / Н.Г. Шпанковська, Г.О. Король, К.Ф. Ковальчук [та ін.]; за ред. К. Ф. овальчука –К. :«Центр учбової літератури», 2012. – 328с

116. Ярмолюк О. Ф. Удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства / О. Ф. Ярмолюк // Ефективна економіка. – 2014. – № 4.