

directly related to the structural elements of the company's dividend policy, since contributing to the realization of the rights and interests of shareholders, the dividend policy occupies a major place in the corporate governance system of companies.

**Key words:** dividend policy, dividend, corporate governance, company, profit.

DOI: <https://doi.org/10.33994/kndise.2020.65.56>

УДК 343.98:331.215

**Марина Ігорівна Рудая**  
кандидат економічних наук, доцент,  
провідний науковий співробітник  
відділу досліджень бухгалтерського та податкового обліку і звітності  
лабораторії економічних досліджень

E-mail: ruday@ukr.net

*Київський науково-дослідний інститут судових експертиз  
Міністерства юстиції України*

### **ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОВЕДЕННЯ ЕКСПЕРТИЗ ТА ЕКСПЕРТНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ З ОПЛАТИ ПРАЦІ**

*Стаття присвячена узагальненню підходів до проведення експертиз та експертних досліджень операцій нарахування та виплати заробітної плати. Метою статті є визначення підходів до проведення експертизи та експертних досліджень операцій з нарахування та виплати доходів одержаних у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, які виплачуються платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами з урахуванням сучасних умов організації обліку суб'єктів господарювання України. Узагальнено теоретичні підходи до визначення економічної сутності заробітної плати та її видів. Узагальнено нормативну базу з обліку та контролю операцій з нарахування та виплати доходів. Проаналізовано судову практику, щодо методик та організації проведення експертиз та експертних досліджень з питань оплати праці. Виходячи з експертної практики, систематизовано підходи до проведення експертних досліджень які пов'язані з дослідженнями стану трудової дисципліни та дотримання законодавства про працю.*

**Ключові слова:** заробітна плата, доходи, оподаткування доходів, фізичні особи

---

В системі господарювання, економіка країни якої базується на ринкових засадах, ринок праці посідає особливе місце. Слід зазначити, що в Україні на сучасному етапі, основна проблема в цій сфері, це тіньова заробітна плата та податкове навантаження, що спонукає роботодавців до виплати доходів працівникам у «конверті», що є основою формування тіньового сектора економіки.

Проведення економічних досліджень операцій нарахування та виплати заробітної плати, займає одне з центральних місць у всій системі обліку суб'єктів господарювання України. З огляду на це, часто виникають питання стосовно ведення документації з обліку кадрів та її заповнення згідно з чинним законодавством, нарахування заробітної плати та інших виплат працівникам, обчислення та сплати податків із заробітної плати, подання звітності, тощо. Необхідно зазначити, що зниження єдиного соціального внеску (далі – ЄСВ) з 37,4 % до 22 % тільки частково зменшило рівень тінізації заробітної плати.

Проблемам проведення досліджень операцій з нарахування та виплати доходів одержаних у формі заробітної плати в сучасних умовах присвячені наукові праці вітчизняних вчених, таких як: Бутинець Ф. Ф., Кравченко М. А., Івахненко С. В., Науменко В. І., Кулішова В. В. та ін. Проте, більш детального розгляду потребує питання експертних досліджень операцій нарахувань та утримань з заробітної плати працівників та дотриманням трудової дисципліни відповідно законодавства про працю. Важливість цих питань і зумовлює актуальність теми даної статті.

У сучасній економічній літературі, загальним критерієм класифікації доходів є їх класифікація за способами отримання, відповідно до якої вони поділяються на трудові та нетрудові. До трудових доходів можна віднести: заробітну плату та інші доходи, які пов'язані з відносинами найму (премії, матеріальна допомога тощо), прибуток, інші доходи від підприємницької та незалежної діяльності. Нетрудові доходи не пов'язані з трудовою діяльністю і до їх складу включаються: відсотки від вкладів, виграти та призи, спадщина, дивіденди та роялті, доходи від інвестиційних активів, доходи від продажу нерухомості та рухомого майна та ін. [1].

Важливою складовою доходів населення є оплата праці. Якщо при цьому врахувати те, що в Україні більше половини населення – наймані працівники, відсутність заробітної плати, як джерела доходів може свідчити про негативні тенденції у рівні життя цієї частини населення.

Оплата праці є однією з найскладніших категорій, яка відображає різнобічні інтереси сторін суспільно-трудових відносин – працівників, роботодавців та держави. Особливість оплати праці, як економічної категорії полягає у вирішенні нею щонайменше двох життєво важливих проблем: по-перше, відтворення робочої сили, по-друге, мотивації до праці, а, відповідно, і зацікавленості працівників у результативності діяльності своїх організацій, а відтак – розвитку економіки регіонів, країни і суспільства в цілому. Оплата праці – це грошове вираження вартості робочої сили, яка виплачується працівникові за виконану роботу або надані послуги і направлена на мотивацію досягнення бажаного рівня продуктивності праці. В Законі України "Про оплату праці" заробітна плата визначається як винагорода, обчислена, як правило, у грошовому вираженні, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [5].

Оплата праці складається з основної і додаткової заробітної плати, які складають приблизно таке співвідношення: 70 % – основна заробітна плата, 30 % – додаткова. Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу згідно зі встановленими нормами (норми часу, виробітку, обслуговування,

посадові оклади). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок, відрядних розцінок для робітників і посадових окладів для керівників, фахівців і технічних службовців. До додаткової заробітної плати відносяться: винагорода за працю понад встановлені норми, за трудові досягнення і винахідництво, а також особливі умови праці. Вона включає доплати і надбавки до тарифних ставок і окладів в розмірах, передбачених чинним законодавством; премії працівникам, керівникам, фахівцям і технічним службовцям за виробничі результати, включаючи премії за економію конкретних видів матеріальних ресурсів; винагороду за вислугу років і стаж роботи; оплату щорічних і додаткових відпусток, компенсацій за невикористану відпустку і ін. [2].

Відповідно до економічної суті заробітної плати, в її складі, слід виділити дві частини: постійну і змінну. Постійна частина повинна відповідати ціні робочої сили даної якості на ринку праці. Вона може включати такі компоненти, як виплати за виконання посадових обов'язків (норм праці) відповідно до професійно-кваліфікаційного рівня, доплати і надбавки, визначені на даному підприємстві. Суб'єкти господарювання, прагнучи до успіху в майбутньому, і які бажають стимулювати розвиток працівників, можуть встановлювати надбавки за підвищення професійного і загальноосвітнього рівня: освоєння нових професій, здобування другої вищої освіти, присудження наукового ступеню та ін. Постійна частина повинна забезпечувати відтворення робочої сили необхідної якості, що підвищується у міру розвитку виробництва. Нижчий її рівень має бути не менш мінімальної вартості «споживчої кошика» і постійно коректуватися. Змінна частина, повинна включати виплати за конкретні покращення результативності праці: зростання продуктивності, поліпшення якості продукції, економію ресурсів, виконання ініціативних і особливо важливих робіт. Окрім заохочувальних елементів вона може включати і деякі штрафні санкції, обумовлені регулярним невиконанням норм праці або посадових обов'язків, збитком, нанесеним підприємству, недотриманням регламенту роботи, порушенням прийнятих правил [3].

Однією з умов правильної організації обліку розрахунків з оплати праці є чітке документування всіх операцій та подій. Першим етапом організації обліку розрахунків із заробітної плати, є облік особистого складу працівників, який організовується в основному відділом кадрів підприємства. Другим та найважливішим етапом є формування обліку праці та первинного обліку робочого часу. На цьому етапі відбувається вибір системи табельного обліку, розробка внутрішньої інструкції з його ведення та контроль за його виконанням. Основним документом обліку використання робочого часу є табель, за допомогою якого отримують дані про фактично відпрацьований час, на підставі якого потім нараховується заробітна плата. Важливим етапом організації обліку є вибір первинних документів, при цьому слід урахувувати кількість документів: чим менше їх буде, тим простіше буде вести облік, тому слід застосовувати універсальні, накопичувальні документи [7].

Отже, така диференціація, вимагає визначення підходів до організації проведення експертиз та експертних досліджень, операцій з нарахування та виплати доходів одержаних у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, які виплачуються платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами.

Від правильного визначення предмета експертизи залежить, практична діяльність експерта, межа його компетенції та коло питань, які він вирішує. Предметом проведення експертиз та експертних досліджень, операцій нарахування та виплати заробітної плати є дослідження фінансово-господарських операції пов'язаних з перевіркою законності та своєчасності таких виплат, а також достовірність й обґрунтованість відображення їх в системі бухгалтерського обліку та податкової звітності, які після фінансових перевірок стали об'єктами розгляду судово-слідчих органів та потребують спеціальних знань експерта-економіста для встановлення істини.

Експерти у межах своєї компетенції, проводять дослідження та надають висновки, тільки на підставі наявних документів в матеріалах справи, які підтверджують господарські операції, у відповідності до вимог чинного законодавства, яким регулюється документування та відображення у обліку і звітності операцій нарахування та виплати заробітної плати.

Організація проведення експертиз та експертних досліджень з питань документального обґрунтування операцій нарахування та виплати заробітної плати зображено на рис. 1.



Рис. 1. Організація проведення експертиз та експертних досліджень операцій нарахування та виплати заробітної плати

Джерело: узагальнено автором

При визначенні обґрунтованості операцій нарахування та виплати заробітної плати працівникам експерти проводять дослідження первинних документів із нарахування та виплати заробітної плати, а також, досліджують табель обліку робочого часу, укладені трудові договори, накази про прийняття на роботу, про відрядження, про відпустки, звільнення, про преміювання, інші документи, які впливають на визначення заробітної плати працівників які полягають в тому, щоб отримавши фактичні дані, зіставити їх з вказаними критеріями і виявити відхилення, виявляючи тим самим так звані неузгодженості та помилки.

Відзначимо, що відповідно до пп. 44.1 Податкового кодексу України для цілей оподаткування платники податків, роботодавці зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством [8].

На окрему увагу, заслуговує можлива судова експертна практика при дослідженні справ, що включає дані про суб'єктів господарювання із підвищеним ступенем ризику. Слід зауважити, що згідно з ч. 3 ст. 24 Кодексу законів про працю працівник не може бути допущений до роботи без укладення трудового договору, оформленого наказом чи розпорядженням власника або уповноваженого ним органу, та повідомлення до центрального органу виконавчої влади з питань забезпечення формування та реалізації державної політики з адміністрування єдиного соціального внеску, про прийняття працівника на роботу. Відповідно до ст. 21 Кодексу законів про працю підставою виникнення трудових відносин є укладання трудового договору – угоди між працівником і власником підприємства, установи, організації або уповноваженим ним органом чи фізичною особою, за якою працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цією угодою, з підляганням внутрішньому трудовому розпорядкові, а власник підприємства, установи, організації або уповноважений ним орган чи фізична особа зобов'язується виплачувати працівникові заробітну плату і забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи, передбачені законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін. Відповідно до норм трудового законодавства, працівник не може бути допущений до роботи без укладання трудового договору [7].

У процесі виконання таких експертиз та експертних досліджень буде аналізуватися виробнича та фінансово-господарська діяльність підприємств різних форм власності, які:

- нараховують заробітну плату нижче від законодавчо встановленого розміру мінімальної заробітної плати за основним місцем роботи, окрім тих, хто у звітності заповнив ознаку – «неповний робочий час», і тих, які почали і закінчили трудові відносини у звітному місяці;

- подали повідомлення про прийняття працівника на роботу, але не відобразили дані про нараховану йому заробітну плату за відповідний місяць чи дату закінчення трудових відносин.

Слід звернути увагу, що починаючи з лютого 2020 р., як показано на рис. 2, почали діяти нові штрафні санкції за порушення законодавства про працю, відповідно до ст. 265 Кодексу законів про працю, згідно якого юридичні та фізичні особи – підприємці, які використовують найману працю, несуть відповідальність у вигляді штрафу у разі:

– порушення встановлених строків виплати заробітної плати працівникам, інших виплат, передбачених законодавством про працю, більш як за один місяць, виплата їх не в повному обсязі – у трикратному розмірі мінімальної заробітної плати (у 2020 р. мінімальна заробітна плата – 4723 грн.), встановленої законом на момент виявлення порушення;

– недотримання мінімальних державних гарантій в оплаті праці – у розмірі двох мінімальних заробітних плат, встановленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, щодо якого скоєно порушення;

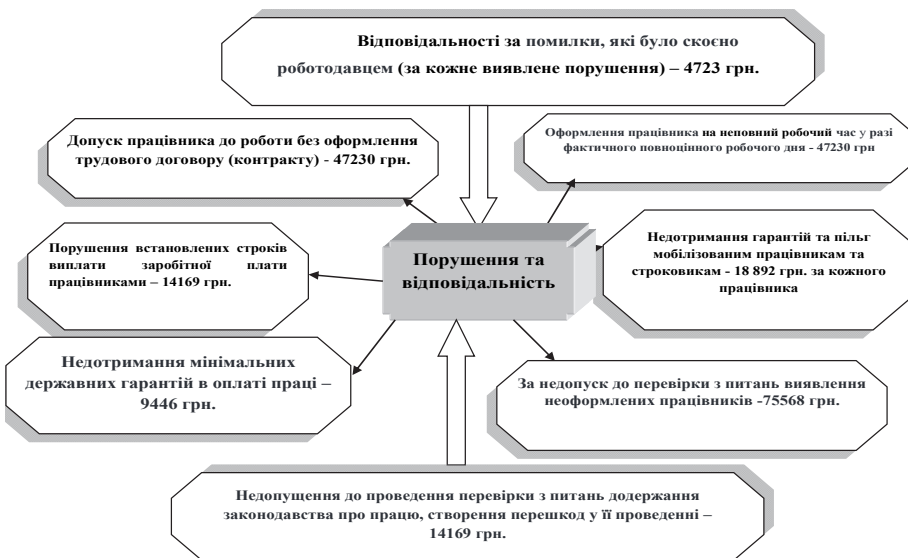


Рис. 2. Види порушень та відповідальність у вигляді штрафів за недотримання законодавства про працю у 2020 році

Джерело: узагальнено автором за [6].

– недотримання встановлених законом гарантій та пільг працівникам, які залучаються до виконання обов'язків, передбачених законами України «Про військовий обов'язок і військову службу», «Про альтернативну (невійськову) службу», «Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію», – у чотирьохкратному розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої

законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, щодо якого скоєно порушення, а для роботодавців які на єдиній системі оподаткування (I-III група) – застосовуватиметься попередження;

– недопущення до проведення перевірки з питань додержання законодавства про працю, створення перешкод у її проведенні – у трикратному розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої законом на момент виявлення порушення [6].

До джерел інформації при проведенні економічних експертиз, які пов'язані з дослідженнями стану трудової дисципліни та дотримання законодавства про працю належать: законодавчі документи про працю; книги, реєстри та документи, ведення яких передбачено законодавством про працю; первинні облікові документи, звітність підприємства, договори цивільно-правового характеру, трудові контракти, акти перевірок, довідкова інформація.

Методичні прийоми експертних висновків та експертних досліджень які пов'язані з дослідженнями стану трудової дисципліни та дотримання законодавства про працю, наступні: метод зіставлення документів (який полягатиме в порівнянні змісту і реквізитів різних документів бухгалтерського обліку і виявленні суперечностей і розбіжностей); метод документальної перевірки (полягатиме у перевірці та правильності складання первинної документації, правильності заповнення реквізитів документів бухгалтерського обліку, зведених облікових документів так і реєстрів бухгалтерського обліку відповідно до вимог нормативних документів).

Таким чином, з врахуванням викладеного вище, відзначимо, що в Україні розпочато процес детінізації ринку праці, а від так, потребують удосконалення методики та організації проведення експертиз та експертних досліджень не тільки, щодо організації обліку та контролю оплати праці, але і питань стану трудової дисципліни та дотримання законодавства про працю, оформленням трудових відносин з найманими працівниками відповідно до нових вимог.

#### Перелік посилань

#### References

1. *Мултанівська Т. В., Воїнова Т. С., Вороніна О. О.* Аудит: навч. посіб. Харків: Вид. ХНЕУ, 2010. 336 с.

2. *Кравченко М. А.* Сутність оплати праці як економічної категорії. *Бізнес навігатор*. № 1. 2010. С. 3–4.

3. *Гончар Л. В.* Організація внутрішньогосподарського контролю операцій з оплати праці та шляхи його вдосконалення. *Вісник Житомирського державного технічного університету*. 2010. № 33. С. 59.

4. *Бутинець Ф.Ф.* Аудит: підруч. Житомир: Рута, 2002. 672 С.

1. *Multanovskaya T.V., Voinova T.S., Voronina O.O.* (2010). Audit. Tutorial. Kharkov: KNEU, 336 p. (In Ukrainian).

2. *Kravchenko M.A.* (2010). The essence of remuneration as an economic category *Business navigator*. No 1. P. 3–4 (In Ukrainian).

3. *Gonchar L.V.* (2010). Organization of internal economic control of operations on remuneration and ways to improve it *Bulletin of the Zhytomyr State Technical University*. No 33. 59 p. (In Ukrainian).

4. *Butinets F.F.* (2002). Audit. A textbook Zhytomyr: Ruta. 672 p. (In Ukrainian).

5. *Про оплату праці*: Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-vr>. (дата звернення 12.02.2020)

5. *The Law of Ukraine "On Remuneration"*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-vr>. (application date 12.02.2020). (In Ukrainian).

6. *Про внесення змін до Кодексу законів про працю України Закон України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/378-20> (дата звернення 12.02.2020)

6. *The Law of Ukraine "On Amendments to the Labor Code of Ukraine"*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/378-20>. (application date 12.02.2020). (In Ukrainian).

7. *Кодекс законів про працю України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08>. (дата звернення 01.02.2020)

7. *The Labor Code of Ukraine*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08>. (application date 01.02.2020). (In Ukrainian).

8. *Податковий кодекс України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (дата звернення 01.02.2020)

8. *Tax Code of Ukraine*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (application date 01.02.2020). (In Ukrainian).

9. *Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про заходи, спрямовані на детінізацію відносин у сфері зайнятості населення»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/649-2018-p>. (дата звернення 01.02.2020)

9. *Decree of the Cabinet of Ministers of Ukraine "On measures aimed at detinning relations in the sphere of employment of the population"*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/649-2018-r>. (application date 01.02.2020). (In Ukrainian).

## **ОРГАНИЗАЦИЯ ПРОВЕДЕНИЯ ЭКСПЕРТИЗ И ЭКСПЕРТНЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА**

**М. И. Рудая**

Статья посвящена обобщению подходов к проведению экспертиз и экспертных исследований операций начисления и выплаты заработной платы. Целью статьи является определение подходов к проведению экспертизы и экспертных исследований операций по начислению и выплате доходов полученных в форме заработной платы, других поощрительных и компенсационных выплат, выплачиваемых налогоплательщику в связи с трудовыми отношениями с учетом современных условий организация учета субъектов хозяйствования Украины.

Обобщены теоретические подходы к определению экономической сущности заработной платы и ее видов. Систематизированы подходы по нормативно-правовой базе по учету и контролю операций по начислению и выплате доходов. Проанализирована судебная практика по организации проведения экспертиз и экспертных исследований по вопросам оплаты труда. Исходя из экспертной практики, систематизированы подходы к проведению экспертных исследований связанные с исследованиями состояния трудовой дисциплины и соблюдения законодательства о труде.



**Ключевые слова:** заработная плата, доходы, налогообложение доходов, физические лица

## ORGANIZATION OF EXPERTISE AND EXPERT RESEARCH ON LABOR PAYMENT

M. Rudaya

The article is devoted to the generalization approaches to conducting examinations and expert studies of operations of calculation and payment of wages. The purpose of the article is to determine the approaches to the examination and expert studies of operations on the calculation and payment of income received in the form of wages, other incentive and compensatory payments paid to the taxpayer in connection with labor relations, taking into account the current conditions organization of accounting entities of Ukraine.

Theoretical approaches to determining the economic nature of wages and their types are summarized. Approaches on the regulatory framework for accounting and control of operations on accrual and payment of income are systematized. The case-law on organization of carrying out of examinations and expert researches on questions of remuneration is analyzed. Based on expert practice, approaches to conducting expert studies related to studies of the state of labor discipline and compliance with labor legislation have been systematized.

**Key words:** wages, income, income taxation, individuals

DOI: <https://doi.org/10.33994/kndise.2020.65.57>  
УДК 343.98

**Ігор Миколайович Гриненко**  
завідувач відділу фінансово-кредитних операцій та економічної  
діяльності підприємств лабораторії економічних досліджень

E-mail: [ihor.hrynenko@kndise.gov.ua](mailto:ihor.hrynenko@kndise.gov.ua)

*Київський науково-дослідний інститут судових експертиз  
Міністерства юстиції України*

**Юлія Ігорівна Гриненко**  
аспірант, судовий експерт

E-mail: [mailto:julia\\_grinenko@ukr.net](mailto:julia_grinenko@ukr.net);

## ВПЛИВ ІНІЦІАТИВИ BEPS НА ПРОВЕДЕННЯ СУДОВИХ ЕКСПЕРТИЗ З ПИТАНЬ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

*Визначено роль імплементації плану дій для боротьби з розмиванням бази оподаткування та виведенням прибутку з-під оподаткування в Податковий кодекс України, та його вплив на процес проведення судово-економічних експертиз, з питань трансфертного ціноутворення.*