

Центральноукраїнський національний технічний університет
Економічний факультет
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., професор
Олена МАГОПЕЦЬ
«21» грудня 2023 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Облікове забезпечення та механізм нарахування і сплати податку на
доходи фізичних осіб в закладах охорони здоров'я»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООП-22 М (1,4)
ОПП «Адміністрування податків
та митних платежів»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
Захарченко С.С.
«21» грудня 2023 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент
Тетяна ФОМІНА
«21» грудня 2023 р.

Рецензент
к.е.н., доцент, доцент кафедри
фінансів, банківської справи та
страхування
Наталія ГАВРИЛОВА

м. Кропивницький

Центральноукраїнський національний технічний університет
Факультет економічний
Кафедра аудиту, обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти другий (магістерський)
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік та оподаткування»
Освітньо-професійна (освітньо-наукова) програма
Адміністрування податків та митних платежів

ЗАТВЕРДЖУЮ
завідувач кафедри
к.е.н., професор
Олена МАГОПЕЦЬ
« 21 » грудня 2023 року

ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ
ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ

Захарченко Світлана Станіславівна
 (прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)
Облікове забезпечення та механізм нарахування і сплати податку на доходи
фізичних осіб в закладах охорони здоров'я

2. Керівник роботи (проекту)
Фоміна Тетяна Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент
 (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту 21 грудня 2023 р.

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи
 (проекту)

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Узагальнення матеріалів переддипломної практики	05.10.2023 р. – 01.11.2023 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	02.11.2023 р. – 05.11.2023 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	05.11.2023 р. – 12.11.2023 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	12.11.2023 р. – 12.12.2023 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	13.12.2023 р. – 16.12.2023 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	21.12.2023 р.	Виконано

Дата видачі завдання

« 04 » вересня 2023 р.

Підпис керівника

(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 05 » вересня 2023 р.

Підпис здобувача

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Захарченко Світлана Станіславівна. Облікове забезпечення та механізм нарахування і сплати податку на доходи фізичних осіб в закладах охорони здоров'я. – Випускна кваліфікаційна робота на здобуття другого (магістерського) рівня вищої освіти. – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2024.

У вступі наведено актуальність, мету, завдання, об'єкт, предмет, інформаційну базу, методи дослідження та структуру випускної кваліфікаційної роботи, а також представлено наукове і практичне значення здійсненого дослідження та апробацію його результатів. Перший розділ містить місце, роль і значення податку на доходи фізичних осіб у загальній системі оподаткування; порядок нарахування і сплати ПДФО; мету, завдання та особливості облікового забезпечення при справлянні податку на доходи фізичних осіб у закладах охорони здоров'я. У другому розділі наведено організаційно-економічну характеристику та особливості діяльності КНП «Центр первинної медико-санітарної допомоги № 1 КМР», а також розкрито практичні засади обліку та порядку нарахування і сплати ПДФО в досліджуваному закладі охорони здоров'я. Третій розділ розкриває напрямки покращення облікового забезпечення та механізму нарахування і сплати ПДФО у закладах охорони здоров'я та пропозиції з удосконалення порядку справляння податку на доходи фізичних осіб. Висновки роботи містять узагальнення отриманих результатів дослідження.

Ключові слова: податок на доходи фізичних осіб, ПДФО, оподаткування доходів фізичних осіб, облікове забезпечення, нарахування і сплата податку на доходи фізичних осіб, механізм справляння ПДФО, заклади охорони здоров'я, вдосконалення

SUMMARY

Svitlana Zakharchenko. Accounting support and the mechanism of calculation and payment of income tax on the individuals in health care institutions. – Graduation qualification work on the second (master's) level of higher education in the specialty 071 «Accounting and Taxation». – Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kropyvnytskyi, 2024.

The introduction presents the relevance, purpose, task, object, subject, information base, research methods and the structure of the final qualification work, as well as presents the scientific and practical significance of the conducted research and the approbation of its results. The first section contains the place, role and meaning of the personal income tax in the general taxation system; procedure for calculation and payment of personal income tax; the purpose, tasks and features of accounting support when paying personal income tax in health care institutions. In the second chapter, the organizational and economic characteristics and specifics of the activity of the KNP «Center of primary medical and sanitary care № 1 of the KMR» are given, as well as the practical principles of accounting and the procedure for calculating and paying personal income tax in the health care institution under study are disclosed. The third section reveals directions for improving the accounting support and the mechanism for calculating and paying personal income tax in health care institutions and proposals for improving the procedure for paying personal income tax. The conclusions of the work contain a generalization of the obtained research results.

Key words: personal income tax, personal income taxation, accounting support, calculation and payment of personal income tax, personal income tax payment mechanism, health care institutions, improvement

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА МЕХАНІЗМУ НАРАХУВАННЯ І СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ.....	12
1.1. Місце, роль і значення податку на доходи фізичних осіб у загальній системі оподаткування.....	12
1.2. Порядок нарахування і сплати податку на доходи фізичних осіб.....	18
1.3. Мета, завдання та особливості облікового забезпечення при справлянні податку на доходи фізичних осіб у закладах охорони здоров'я.....	24
Висновки до розділу 1.....	37
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТА МЕХАНІЗМ НАРАХУВАННЯ І СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ В КОМУНАЛЬНОМУ НЕКОМЕРЦІЙНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ «ЦЕНТР ПЕРВИННОЇ МЕДИКО-САНІТАРНОЇ ДОПОМОГИ №1 М. КРОПИВНИЦЬКОГО».....	39
2.1. Організаційно-економічна характеристика досліджуваної установи.....	39
2.2. Механізм нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб в КНП «ЦПМСД №1».....	53
2.3. Облікове забезпечення нарахування та сплати податку на доходу фізичних осіб в досліджуваному медичному закладі.....	69
Висновки до розділу 2.....	79
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА МЕХАНІЗМУ НАРАХУВАННЯ І СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ.....	81
3.1. Напрямки покращення облікового забезпечення та механізму нарахування і сплати податку на доходи фізичних осіб у закладах охорони здоров'я.....	81
3.2. Пропозиції з удосконалення порядку справляння податку на доходи фізичних осіб.....	88
Висновки до розділу 3.....	98
ВИСНОВКИ.....	100
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	105
ДОДАТКИ.....	118

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Прибуткове оподаткування громадян в Україні реалізується через податок на доходи фізичних осіб та є одним із головних елементів податкової системи. Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) – це прямий податок, розмір якого залежить від результату господарської діяльності, тобто безпосередньо від доходу фізичної особи.

ПДФО є важливим інструментом для забезпечення фінансових потреб держави та виконання соціальних та економічних функцій. Через справляння ПДФО держава забезпечується необхідними фінансовими ресурсами для функціонування та виконання своїх обов'язків шляхом фінансування різноманітних секторів, таких як охорона здоров'я, освіта, соціальна підтримка, оборона та інфраструктура. Доходи від ПДФО дозволяють урегулювати фінансові потреби держави та уникати дефіцитів бюджету, що сприяє економічній стабільності та більш ефективному управлінню фінансовою політикою. ПДФО є важливим джерелом формування бюджетів різних рівнів, що дозволяє органам державної влади та місцевого самоврядування планувати та фінансувати різноманітні програми та проекти на рівні країни чи регіону. При цьому, наявні в державі податкові стимули та знижки, включені в систему ПДФО, можуть стимулювати економічну активність, інвестиції та розвиток підприємництва. Хоча оподаткування доходів фізичних осіб може викликати певне неприязне ставлення, його необхідність визнається більшістю фахівців-практиків і науковців-теоретиків як важливий інструмент для забезпечення стійкої фінансової бази держави та виконання соціальних та економічних функцій.

Оскільки ПДФО є також значним і важливим елементом розподілу фінансових ресурсів між бюджетами різних рівнів і фізичними особами, то питання формування бази оподаткування, механізму нарахування і сплати ПДФО та його облікового забезпечення потребують вдосконалення та завжди

є актуальними і нагальними.

Проблемам оподаткування доходів фізичних осіб та його обліково-аналітичному забезпеченню присвятили свої праці Я. Бахметова, К. Безверхий, Т. Даценко, І. Жиглей, Н. Дутова, Л. Духновська, О. Коблянська, Л. Коцан, Л. Кулаковська, П. Кулик, П. Лайко, З. Лободіна, А. Макаренко, І. Мартинець, Т. Меліхова, О. Найденко, О. Непочатенко, М. Перерва, Л. Сідельникова, Л. Стригуль, Н. Танклевська, Т. Чижова, І. Чугунов, К. Швабій, Ю. Швець, Л. Юрчишена та інші.

Метою роботи є дослідження теоретико-практичних засад облікового забезпечення та механізму нарахування і сплати податку на доходи фізичних осіб та розробка на основі цього пропозицій з їх удосконалення.

Для досягнення поставленої мети нами було визначено такі **завдання**:

- встановити місце, роль і значення податку на доходи фізичних осіб у загальній системі оподаткування;
- описати порядок нарахування і сплати податку на доходи фізичних осіб;
- узагальнити мету, завдання та особливості облікового забезпечення при справлянні ПДФО у закладах охорони здоров'я;
- дослідити організаційно-економічну характеристику та особливості діяльності КНП «Центр первинної медико-санітарної допомоги № 1 КМР»;
- розкрити практичні засади обліку та порядку нарахування і сплати ПДФО в досліджуваному закладі охорони здоров'я;
- запропонувати напрямки покращення облікового забезпечення та механізму нарахування і сплати ПДФО у закладах охорони здоров'я;
- навести пропозиції з удосконалення порядку справляння податку на доходи фізичних осіб.

Об'єктом дослідження виступали суспільно-економічні відносини, що виникають при функціонуванні механізму нарахування і сплати податку на доходи фізичних осіб із формуванням його облікового забезпечення.

Предметом дослідження була сукупність теоретичних, методологічних і прикладних аспектів облікового забезпечення та механізму нарахування і сплати податку на доходи фізичних осіб у закладах охорони здоров'я.

Методи дослідження. Проведення дослідження відбувалось із застосуванням загальних і спеціальних методів наукового пізнання, а саме: абстрактно-логічний метод – для визначення понятійного апарату механізму нарахування і сплати ПДФО; історичний метод – для дослідження ретроспективи виникнення в Україні податку на доходи фізичних осіб; метод порівняльного аналізу – для дослідження економічних категорій у частині визнання, оцінки й обліку розрахунків за ПДФО; метод аналогії – для розробки пропозицій з удосконалення порядку оподаткування доходів фізичних осіб і формування його облікового забезпечення; документування – для дослідження особливостей організації і методики обліку операцій із розрахунків за ПДФО; методи узагальнення інформації та групування – для висвітлення питань синтетичного та аналітичного обліку ПДФО та при відображенні облікової інформації у звітності.

Інформаційною базою дослідження виступали положення Конституції України, Законів України, указів Президента України, постанов Кабінету міністрів України, Міністерства охорони здоров'я, Міністерства праці та соціальної політики України, Міністерства фінансів України, нормативні акти Державної податкової служб України, рішення органів місцевого самоврядування, публікації наукових і фахових видань, документи кадрового діловодства, первинні документи, реєстри аналітичного і синтетичного обліку та звітність КНП «Центр первинної медико-санітарної допомоги № 1 КМР».

Теоретичне і практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що ґрунтовно досліджено питання облікового забезпечення та механізму нарахування і сплати податку на доходи фізичних осіб у закладах охорони здоров'я, зокрема:

- доведено, що механізм справляння ПДФО в Україні пройшов складний

шлях свого становлення (до 2011 р. ПДФО вважався доходом виключно місцевих громад; у 2011-2015 рр. діяли норми його розподілу у межах міжбюджетних відносин; з 2015 р. для реалізації реформи децентралізації внесено зміни до Бюджетного кодексу України і наразі мінімум 60% ПДФО належить бюджетам територіальних громад) – це й визначає його надважливу роль у податковій системі нашої держави (найбільші надходження від прямих податків) та ключове місце у фінансуванні місцевих бюджетів (левова частка в доходах територіальних громад);

- проаналізовано розміри фінансування і витрати на оплату праці в закладах охорони здоров'я у 2021-2022 рр. та визначено що у загальній сумі отриманих коштів за 2022 р. заклади первинної медичної допомоги на оплату праці спрямовували 68,5%; заклади вторинної та третинної медичної допомоги – по 58,7%, що більше ніж у 2021 р. Отримана інформація дозволяє спрогнозувати мінімальні розміри надходження ПДФО в 2023 р., за базовою ставкою без урахування пільг, на щомісячному рівні не менше 3600,00 грн. із заробітної плати лікарів і 2430,00 грн. від молодших спеціалістів закладів охорони здоров'я;
- наголошено, що облік розрахунків за податком на доходи фізичних осіб є не лише вимогою законодавства, а й важливою складовою громадянської відповідальності та сприяє стабільності фінансової системи країни, оскільки забезпечує реалізацію таких важливих обставин як: виконання податкового законодавства; дотримання фінансової дисципліни; фіскальна підтримка держави та органів місцевого самоврядування; справедливий розподіл податкових навантажень; забезпечення економічної стабільності; зниження податкових ризиків;
- запропоновано пропозиції з удосконалення облікового забезпечення розрахунків за ПДФО та механізму оподаткування доходів фізичних

- осіб у цілому та для закладів охорони здоров'я, зокрема: стимулювати використання електронних сервісів; оптимізувати облік податкових соціальних пільг з ПДФО; запровадити систему внутрішнього контролю за правильністю обчислення сум ПДФО у закладах охорони здоров'я; замінити ПДФО єдиним збором із доходів фізичних осіб за ставкою 18%; використовувати методику застосування податкової соціальної пільги з огляду не на рівень прожиткового мінімуму для працездатних осіб, а на розмір мінімальної заробітної плати;
- узагальнено проблематику та етапи бюджетного узгодження справляння так званого «військового» ПДФО, що передбачає перерозподіл сум отриманого ПДФО від заробітних плат військовослужбовців, працівників поліції й осіб рядового і начальницького складу в таких пропорціях: 45% – Держспецзв'язку на безпілотні літальні апарати (прогнознi надходження 43+ млрд.грн.); 45% – Мінстратегпрому для розширення виробництва зброї і боєприпасів (прогнознi надходження 43+ млрд.грн.); 10% – розпорядникам сектору безпеки і оборони задля автоматичного розподілу між військовими частинами відповідно до сплаченого ПДФО пропорційно (прогнознi надходження близько 10 млрд.грн.).

Практичне значення отриманих результатів дослідження полягає в тому, що запропоновані для КНП «Центр первинної медико-санітарної допомоги № 1 КМР» рекомендації і пропозиції можуть використовуватись й іншими закладами охорони здоров'я для формування облікового забезпечення та при нарахуванні і сплаті податку на доходи фізичних осіб.

Апробація результатів і публікації. Основні положення роботи доповідались на трьох конференціях: LVII науково-технічна конференція здобувачів вищої освіти «День науки – 2023», 20 квітня 2023 р. (м. Кропивницький, ЦНТУ) із доповіддю «Інформаційне забезпечення обліку та контролю розрахунків з працівниками із заробітної плати»; постійно діюча Міжнародна науково-практична конференція (засідання № 5) «Актуальні

питання вдосконалення судово-експертної та правоохоронної діяльності», 24 березня 2023 р. (м. Кропивницький, ЦНТУ) із доповіддю «Фактичні перевірки як спосіб здійснення податкового контролю»; VII Students International Scientific Conference in Batumi Navigation Teaching University, 18 червня 2023 р. (м. Батумі, Грузія) із доповіддю «Tax control in Ukraine». Крім того, автором було підготовлено тези за темою «Фактичні перевірки як спосіб здійснення податкового контролю» [20], які відзначено Дипломом II ступеня в номінації «Сталий розвиток економіки держави як складова економічної безпеки» Конкурсу наукових робіт малої форми серед здобувачів вищої освіти.

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, у т.ч.: 64 таблиці і 3 рисунки, висновків до розділів і загальних висновків до роботи, списку використаних джерел із 111 найменувань та 21 додаток. Загальний обсяг роботи – 118 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА МЕХАНІЗМУ НАРАХУВАННЯ І СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

1.1. Місце, роль і значення податку на доходи фізичних осіб у загальній системі оподаткування

Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) – це загальнодержавний прямий податок, котрий стягується з доходів фізичних осіб (тобто, і резидентів, і нерезидентів). ПДФО в Україні є аналогом персонального оподаткування доходів (PIT – personal income tax), який функціонує в переважній більшості розвинутих європейських країн.

Як економічна категорія, ПДФО має ряд притаманних лише йому характеристик, які наведено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Характеристика ПДФО як економічної категорії

Характеристика	Суть
Економічна	Відчуження частини власності платника на користь держави
Політична	Узгодження інтересів різних верств населення
Соціальна	Згладжує ступінь нерівності в доходах
	Стосується інтересів економічно активного населення
	«Впливає на рівень заощаджень населення, обсяг, динаміку і структуру внутрішнього попиту, якість життя, демографічні та інші показники соціальної сфери» [92, с. 325]

Процес еволюції системи оподаткування доходів громадян в Україні «пройшов шлях від зборів на користь державних інституцій данини (найдавніша форма прямого оподаткування) до розвитку та формування сучасної моделі оподаткування фізичних осіб. Історичний досвід системи оподаткування населення формувався в умовах тривалого поневолення Української держави» [92, с. 325]. При цьому, в Україні «система прямого оподаткування зазнавала численних трансформацій та перетворень, використовувалася як прогресивна, так і пропорційна шкала оподаткування

особистих доходів. При цьому з точки зору фіскальної достатності та соціальної справедливості, ПДФО у різні періоди сприймався неоднозначно» [92, с. 324]. Наразі можна стверджувати, що ПДФО в Україні пройшов складний шлях свого запровадження і становлення (таблиця 1.2).

Таблиця 1.2

Еволюція податку на доходи фізичних осіб в Україні [98, с. 345]

Етап	Період (роки)	Ставки	Законодавчий акт	Особливості справляння
Перший	1991-1993	13%, 15%, 20%, 30%, 40%, 50%, 60%	Закон України «Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства» [70]	«Прибутковий податок з громадян складався з двох частин: основної та додаткової. Платники податку були поділені на окремі категорії та групи, відповідно до яких диференціювалися ставки. У зв'язку із встановленням неоподаткованого мінімуму значна кількість осіб звільнялися від оподаткування» [98, с. 345]
Другий	1993-2003	10%, 20%, 30%, 40%, 50%	Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» [69]	Оподаткування здійснювалось відповідно до групи і категорії платника та залежало від виду отриманого доходу
Третій	2004-2010	0%, 1%, 5%, 13% (15)%, 30%, 50%	Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» [68]	Запроваджував суттєве зниження податкових ставок, розширював базу оподаткування та впроваджував податковий кредит і податкові соціальні пільги
Четвертий	2011-2015	0%, 1%, 5%, 10%, 15%, 17%, (20)%, 30%	Податковий кодекс України [51]	Податок з доходів фізичних осіб перетворився на податок на доходи фізичних осіб, а податковий кредит – на податкову знижку
П'ятий	2016-дотепер	0%, 5%, 9%, 18%	Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості	Змінено систему нарахування ПДФО із малопрогресивної на пропорційну та запроваджено єдину базову ставку – 18%
			та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості	Через реформу децентралізації внесено зміни до Бюджетного кодексу України у частині розподілу ПДФО

Етап	Період (роки)	Ставки	Законодавчий акт	Особливості справляння
			бюджетних надходжень у 2016 році» [58]	Підвищилась роль ПДФО як джерела фінансування ОТГ та стимулюючого чинника об'єднання територій

ПДФО завжди перебував у полі зору науковців, особливо це стосується визначення його місця, ролі й значення, так:

- О. Дем'янчук стверджує, що «ПДФО у сучасних умовах має важливе бюджетне значення, оскільки є одним із основних джерел формування державного та місцевих бюджетів України. Податок володіє власним, притаманним тільки йому, фіскальним потенціалом, що обумовлює ступінь його значимості у податкових інтересах держави» [11, с. 42].
- О. Діброва вказує, що ПДФО «є важливим інструментом формування дохідної частини місцевих бюджетів України, що свідчить про значну фіскальну роль даного податку» [14, с. 737];
- Т. Дулік і Т. Александрюк трактують ПДФО як «вмонтований бюджетний стабілізатор, посиляючись на об'єктивну властивість зростати у період економічного піднесення значнішими темпами, ніж збільшуються доходи його платників, а в період економічного спаду зменшуватись повільніше, аніж особисті доходи» [17, с. 150];
- Л. Лазутіна наголошує, що «реформа бюджетної децентралізації дала поштовх ПДФО як інструменту вирішення проблем розвитку сіл, селищ і міст районного значення» [27, с. 731];
- С. Логвіновська зазначає, що «фіскальне значення податку на доходи фізичних осіб як основного бюджетоутворюючого податку сприяє максимальній реалізації принципів справедливого і рівномірного розподілу податкового навантаження, дозволяє змінювати розмір кінцевих доходів населення, не впливаючи на відношення між працею та оплатою праці, впливає на структуру потреб населення, в залежності від кінцевих доходів, дозволяє оподатковувати власні доходи, отримані з різних джерел» [30, с. 232];

- Є.Масленніков та А. Гусєв вказують, що «економічна сутність ПДФО полягає у перерахуванні до державного бюджету частини доходів громадян (фізичних осіб) задля забезпечення державних видатків на підтримання соціально-економічної стабільності на макроекономічному рівні (цей податок виконує фінансову та розподільчо-регулюючу функції)» [38, с. 48];
- Н. Слободянюк і М. Коніна підкреслюють залежність ПДФО від доходів і рівня життя населення [84, с. 615];
- Н.Томілова-Яремчук, Н. Хомяк і Н. Крупа вважають, що ПДФО «є одним із найстабільніших та найдієвіших джерел формування дохідної частини бюджету, забезпечує фінансову достатність бюджету, а разом з тим, виконує важливу соціальну роль, так як він чинить безпосередній вплив на рівень доходів населення» [92, с. 324];
- О. Тоцька та І. Дмитрук вказують, що «ПДФО виступає регулятором взаємовідносин між державою та громадянами, оскільки він, з однієї сторони, виконує фінансову функцію, забезпечуючи фінансову базу держави, а з іншої – вагомо впливає на рівень і структуру доходів населення, його платоспроможний попит» [95, с. 31];
- О. Трофімова зазначає, що ПДФО «є одним із основних джерел доходів державного бюджету та виконує роль соціального регулятора, оскільки стосується кожного члена суспільства» [97];
- О. Тулай та А. Ямелинець вказують, що функціонування ПДФО «як основного джерела наповнення бюджетів громад стало запорукою дотримання принципів субсидіарності та самостійності бюджетної системи, що в результаті привело до підвищення фінансової значущості цього податку в Україні» [98, с. 347];
- Р. Шевченко стверджує, що ПДФО є «вбудованим стабілізатором, який плавно реагує на різкі циклічні коливання економіки» [108, с. 103].

Отже, можна з упевненістю стверджувати, що ПДФО наразі має важливе бюджетне значення, адже є одним з основних джерел формування як

державного, так і місцевих бюджетів України. ПДФО володіє суттєвим фіскальним потенціалом, що зумовлює його значимість у податкових інтересах держави.

В умовах реальних ринкових відносин саме податкові надходження у формуванні доходної частини бюджетів набувають особливого значення. «Податок на доходи фізичних осіб належить до групи основних бюджетоутворюючих податків та за фіскальною значимістю займає першу позицію в системі прямого оподаткування в Україні, що свідчить про значну роль даного податку у формуванні доходної частини Зведеного бюджету. Однак реформа міжбюджетних відносин в Україні зробила певні зміни щодо зарахування даного податку. Так, ПДФО є загальнодержавним податком і, як показує практика, основним елементом фінансової бази органів місцевого самоврядування, а також виступає регулюючим інструментом трансфертної політики в Україні» [14, с. 733].

ПДФО входить до основних бюджетоутворюючих податків поряд із податком на прибуток підприємств, податком на додану вартість та екологічним податком. За фіскальною значимістю серед загальнодержавних податків України, ПДФО займає другу позицію після ПДВ та перше місце в системі прямого оподаткування. Це підтверджує значну роль даного податку при формуванні доходної частини бюджету.

Хоча ПДФО є загальнодержавним податком, проте відповідно порядку розподілу передбаченого у Бюджетному кодексі України, він одночасно виступає джерелом формування доходної частини і державного, і місцевих бюджетів. Наразі в Україні понад 80% доходів місцевих бюджетів формуються саме за рахунок податкових надходжень, серед яких надходження від ПДФО становлять левову частку.

До 2011 р. ПДФО розглядався як доходи виключно місцевих громад, адже повною мірою підлягав до зарахування до місцевих бюджетів, однак протягом 2011-2015 рр. діяли дещо інші норми розподілу ПДФО. Законом України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи

міжбюджетних відносин» [56] з 2015 р. було внесено зміни щодо реформи міжбюджетних відносин до Бюджетного кодексу України і наразі ПДФО належить до бюджетів різних рівнів як наведено в таблицях 1.3 і 1.4

Таблиця 1.3

Розподіл ПДФО між бюджетами різних рівнів

Рівень бюджету	Розподіл ПДФО
Доходи загального фонду Державного бюджету України (ст. 29 БКУ)	ПДФО, що сплачується (перераховується) згідно з ПКУ у розмірі 25% на відповідній території України (крім території м. Київ і м. Севастополь) та у розмірі 60% - на території м. Київ
	ПДФО «від оподаткування пасивних доходів у вигляді процентів на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок, процентів на вклад (депозит) члена кредитної спілки у кредитній спілці, що сплачується (перераховується) згідно з ПКУ» [6]
Доходи загального фонду бюджетів сільських, селищних, міських територіальних громад (ст. 64 БКУ)	60% ПДФО, що сплачується (перераховується) згідно з ПКУ на відповідній території (крім території м. Київ і м. Севастополь)
	40% ПДФО, що сплачується (перераховується) згідно з ПКУ на території м. Київ і зараховується до бюджету м. Київ
	100% ПДФО, що сплачується (перераховується) згідно з ПКУ на території м. Севастополь та зараховується до бюджету м. Севастополь
Доходи загального фонду бюджету АР Крим, обласних бюджетів (ст. 66 БКУ)	15% ПДФО, що сплачується (перераховується) згідно з ПКУ на відповідній території

Таблиця 1.4

Механізм розподілу надходжень ПДФО

Рівень бюджету	Розподіл ПДФО
Міста обласного значення та ОТГ	25% - до державного бюджету
	15% - до обласного бюджету
	60% - до власного бюджету
Міста районного значення, селища, села, що не увійшли до складу ОТГ	25% - до державного бюджету
	15% - до обласного бюджету
	60% - до районного бюджету
м. Київ	60% - до державного бюджету
	40% - до власного бюджету

Таким чином, «відповідно до адміністративно-територіальної реформи, нині основна частина ПДФО зараховується до місцевих бюджетів. Практика формування бюджетів місцевого самоврядування за рахунок надходжень податку на доходи фізичних осіб наявна в багатьох європейських країнах – у

такий спосіб місцеві громади зацікавлені у стимулюванні підприємницької активності на своїй території» [14, с. 734].

На величину надходжень ПДФО до бюджетів різних рівнів в Україні впливає ряд чинників [95, с. 35], що згруповані в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

Чинники, що впливають на рівень надходжень ПДФО

Чинники	Показники
Демографічні	Чисельність населення
	Рівень зайнятості
	Міграція працездатного населення
Правові	Податкове законодавство
	Політика органів влади у сфері оподаткування доходів фізичних осіб
Економічні	Рівень тіньової економіки
	Розмір мінімальної заробітної плати
	Рівень інфляції
Соціально-культурні	Фінансова грамотність
	Рівень податкової культури населення

Наразі «основною причиною, що стримує реалізацію фіскальної функції ПДФО в Україні, є зменшення кількості працездатного населення, що призводить до скорочення обсягу відповідних податкових надходжень і платежів до бюджетів різних рівнів. Особливо це стало актуальним у зв'язку з військовою агресією російської федерації» [95, с. 35].

1.2. Порядок нарахування і сплати податку на доходи фізичних осіб

Порядок нарахування і сплати ПДФО в Україні наразі регулюється статтями 162-179 розділу IV Податкового кодексу України (ПКУ) – таблиця 1.6.

Таблиця 1.6

Структура розділу IV ПКУ

Стаття	Назва
Стаття 162	Платники податку
Стаття 163	Об'єкт оподаткування
Стаття 164	База оподаткування
Стаття 165	Доходи, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу
Стаття 166	Податкова знижка

Стаття	Назва
Стаття 167	Ставки податку
Стаття 168	Порядок нарахування, утримання та сплати (перерахування) податку до бюджету
Стаття 169	Перерахунок податку та податкові соціальні пільги
Стаття 170	Особливості нарахування (виплати) та оподаткування окремих видів доходів
Стаття 171	Особи, відповідальні за утримання (нарахування) та сплату (перерахування) податку до бюджету
Стаття 172	«Порядок оподаткування операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна, неподільного об'єкта незавершеного будівництва/майбутнього об'єкта нерухомості, подільного об'єкта незавершеного будівництва та відступлення прав за договором купівлі-продажу неподільного об'єкта незавершеного будівництва/майбутнього об'єкта нерухомості, щодо якого сплачено частково ціну та зареєстровано обтяження речових прав на користь покупця» [51]
Стаття 173	Порядок оподаткування операцій із продажу або обміну об'єктів рухомого майна
Стаття 174	«Оподаткування доходу, отриманого платником податку в результаті прийняття ним у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав» [51]
Стаття 175	«Визначення суми процентів, сплачених платником податку за користування іпотечним житловим кредитом з метою нарахування податкової знижки» [51]
Стаття 176	Забезпечення виконання податкових зобов'язань та зобов'язань з єдиного внеску
Стаття 177	«Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою - підприємцем від провадження господарської діяльності, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування» [51]
Стаття 178	«Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність» [51]
Стаття 179	«Порядок подання річної декларації про майновий стан і доходи (податкової декларації)» [51]

Платники та об'єкти оподаткування ПДФО узагальнені в таблицях 1.7 та 1.8 відповідно.

Таблиця 1.7

Платники ПДФО

Категорія	Суть
Платники податків	Фізична особа – резидент, яка отримує доходи як іноземні доходи, так і з джерела їх походження в Україні
	«Фізична особа – резидент, яка володіє та/або користується (орендує (суборендує), на умовах емфітевізису, постійно користується) земельними ділянками, віднесеними до сільськогосподарських угідь, у частині мінімального податкового зобов'язання» [51]
	Фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи із джерела їх походження в Україні
	Податковий агент

Таблиця 1.8

Об'єкти оподаткування ПДФО

Критерій	Об'єкт
Об'єкт оподаткування резидента	Загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід
	«Доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання)» [51]
	Іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані із джерел за межами України
Об'єкт оподаткування нерезидента	Загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід із джерела його походження в Україні
	«Доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання)» [51]

Базою оподаткування є загальний оподатковуваний дохід, із врахуванням особливостей, визначених IV розділом ПКУ. «Загальний оподатковуваний дохід – будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду» [51]. У разі використання платником ПДФО права на податкову знижку базою оподаткування буде чистий річний оподатковуваний дохід, що визначається шляхом зменшення на суму податкової знижки такого звітного року загального оподаткованого доходу.

«Загальний місячний оподатковуваний дохід складається із суми оподатковуваних доходів, нарахованих (виплачених, наданих) протягом такого звітного податкового місяця» [51]. Загальний річний оподатковуваний дохід дорівнює:

- сумі загальних місячних оподатковуваних доходів та іноземних доходів, що отримані протягом такого звітного податкового року;
- доходів, отриманих фізичною особою – підприємцем при провадженні господарської діяльності згідно ст. 177 ПКУ;
- доходів, отриманих фізичною особою, котра провадить незалежну професійну діяльність згідно ст. 178 ПКУ.

При визначенні бази оподаткування враховуються усі доходи платника податку, що отримані ним у грошовій і негрошовій формах.

Базова ставка ПДФО становить 18%. Також передбачено ставки у розмірі 9%, 5% і 0% (таблиця 1.9).

Таблиця 1.9

Ставки ПДФО

Ставка	База
18%	Бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) у т.ч., але «не виключно у формі: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами» [51]
	«Бази оподаткування щодо перевищення суми пенсії (включаючи суму її індексації, нараховану відповідно до закону), щомісячного довічного грошового утримання, які отримуються платником податку з Пенсійного фонду України чи бюджету згідно із законом» [51]
	Для пасивних доходів
9%	«Для доходів у вигляді дивідендів по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, нарахованих нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток» [51]
5%	«Для доходів у вигляді дивідендів по акціях та корпоративних правах, нарахованих резидентами - платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування)» [51]
	Вартість будь-якого об'єкта спадщини, котрий успадковується спадкоємцями, що не зазначені у п. 174.2.1 ПКУ (ті що за ставкою 0%)
0%	Об'єкти спадщини, котрі успадковується членами сім'ї спадкодавця, які є першого та другого ступенів споріднення
	Вартість власності, зазначеної у пп. «а», «б», «г» ст. 174.1 ПКУ, «що успадковується особою, яка є особою з інвалідністю I групи або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування» [6], а також вартість власності, визначеної в пп. «а», «б» ст. 174.1 ПКУ, що успадковуються дитиною з інвалідністю
	«Грошові заощадження, поміщені до 2 січня 1992 року в установи Ощадного банку СРСР та державного страхування СРСР, що діяли на території України, а також у державні цінні папери (облігації Державної цільової безпроцентної позики 1990 року, облігації Державної внутрішньої виграшної позики 1982 року, державні казначейські зобов'язання СРСР, сертифікати Ощадного банку СРСР) та грошові заощадження громадян України, поміщені в установи Ощадного банку України та колишнього Укрдержстраху протягом 1992-1994 років, погашення яких не відбулося, що успадковуються будь-яким спадкоємцем» [51]

«Податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок із суми такого доходу за його рахунок, використовуючи відповідну ставку податку» [51].

Ст. 14.1.180 ПКУ декларує – «податковий агент щодо податку на доходи фізичних осіб – юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента – юридичної особи, інвестор (оператор) за угодою про розподіл продукції, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі) зобов’язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок, передбачений розділом IV ПКУ, до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність контролюючим органам та нести відповідальність за порушення його норм в порядку, передбаченому ст. 18 та розділом IV ПКУ» [51] – таблиця 1.10.

Таблиця 1.10

Участь податкових агентів у сплаті ПДФО
згідно ст. 64 Бюджетного кодексу України

Умови справляння ПДФО	Порядок сплати
Податок на доходи фізичних осіб який сплачується (перераховується):	«Податковим агентом – юридичною особою (її філією, відділенням, іншим відокремленим підрозділом) чи представництвом нерезидента-юридичної особи, зараховується до відповідного бюджету за їх місцезнаходженням (розташуванням) в обсягах податку, нарахованого на доходи, що виплачуються фізичній особі» [6]
	«Податковим агентом – фізичною особою, зараховується до відповідного бюджету за місцем реєстрації такої фізичної особи у податкових органах» [6]
	«Фізичною особою, яка отримує доходи від особи, яка не є податковим агентом, зараховується до відповідного бюджету за податковою адресою такої фізичної особи» [6]
ПДФО, «нарахований податковим агентом або фізичною особою, яка отримує доходи від особи, яка не є податковим агентом, з доходів за здавання фізичними особами в оренду (суборенду, емфітевзис) земельних ділянок, земельних часток (паїв), виділених або не виділених у натурі (на місцевості)» [6]	«Сплачується таким податковим агентом або такою фізичною особою до відповідного бюджету за місцезнаходженням таких об’єктів оренди (суборенди, емфітевзису)» [6]

Умови справляння ПДФО	Порядок сплати
«Податок на доходи фізичних осіб, нарахований податковим агентом з доходів від продажу електричної енергії, виробленої з альтернативних джерел енергії генеруючими установками, які належать фізичним особам-платникам податку» [6]	«Сплачується таким податковим агентом до відповідного бюджету за місцезнаходженням (розташуванням) таких генеруючих установок» [6]

«Податок сплачується (перераховується) до відповідного бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банки, небанківські надавачі платіжних послуг приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання платіжної інструкції на перерахування цього податку до відповідного бюджету або платіжної інструкції на зарахування коштів у сумі цього податку на єдиний рахунок» [51].

У ст. 169 ПКУ передбачено, що «платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги» [51]. Податкова соціальна пільга (ПСП) застосовується до суми нарахованого платнику податку місячного доходу виключно у вигляді заробітної плати лише за одним місцем його виплати (нарахування). Платник податку надає роботодавцю заяву щодо самостійного обрання місця застосування ПСП.

«Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень» [51].

«Особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з доходів у вигляді заробітної плати, є

роботодавець, який виплачує такі доходи на користь платника податку» [51]. Особою, що відповідає за нарахування, утримання, а також сплату (перерахування) до бюджету податку із інших доходів, є:

- податковий агент – для оподатковуваних доходів із джерела їх походження в Україні;
- платник податку – для іноземних доходів і доходів, джерело виплати котрих належить особам, що звільнені від обов'язків нарахування, утримання або перерахування (сплати) податку до бюджету.

1.3. Мета, завдання та особливості облікового забезпечення при справлянні податку на доходи фізичних осіб у закладах охорони здоров'я

Ст. 3 профільного Закону України «Основи законодавства України про охорону здоров'я» визначено, що заклад охорони здоров'я – це «юридична особа будь-якої форми власності та організаційно-правової форми або її відокремлений підрозділ, що забезпечує медичне обслуговування населення на основі відповідної ліцензії та професійної діяльності медичних (фармацевтичних) працівників і фахівців з реабілітації» [46] – таблиця 1.11.

Таблиця 1.11

Заклади охорони здоров'я

Ознака	Суть
Форма власності закладів охорони здоров'я	Державні
	Комунальні
	Засновані на приватній власності громадян чи юридичних осіб
Рівні закладів охорони здоров'я	
Заклади первинної медичної допомоги	Всі центри первинної медичної допомоги та амбулаторії
Заклади вторинної медичної допомоги	Лікарні
Заклади третинної медичної допомоги	Заклади обласного підпорядкування

Згідно Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції реформи фінансування системи охорони здоров'я» [71] з 2017 р. розпочався процес реорганізації бюджетних закладів охорони здоров'я в Україні шляхом їх перетворення на державні і комунальні некомерційні підприємства. У ст. 49

Конституції України зазначено, що медична допомога у комунальних і державних закладах охорони здоров'я надається безоплатно. Цим і пояснюється той факт, що саме в комунальних і державних закладах охорони здоров'я надається переважна більшість медичних послуг.

Фінансування закладів охорони здоров'я, котрі діють за організаційно-правовою формою – комунальні некомерційні підприємства, відбувається в порядку встановленому Бюджетним кодексом України та Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні» [67], згідно якого право комунальної власності на місцеві заклади охорони здоров'я належить об'єднаним громадам. Відповідно передбачено, що й фінансування витрат на комунальні послуги, енергоносії та місцеві програми розвитку охорони здоров'я також покладається на бюджети ОТГ.

Державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення передбачаються Постановою КМУ «Про утворення Національної служби здоров'я України» [72], тобто всю діяльність у цій сфері, у т.ч. і розробляє проєкт програми медичних гарантій, - Національна служба здоров'я України (НСЗУ). Програма медичних гарантій (ПМГ) – це список медичних послуг, що надаються пацієнтам безоплатно та «затверджується Верховною Радою України у складі закону про Державний бюджет України на відповідний рік. Порядок реалізації програми медичних гарантій встановлюється Кабінетом Міністрів України» [103, с. 6].

До завдань НСЗУ входить виділення коштів медичним закладам, що уклали договір з ними, аби ті могли надавати медичні послуги передбачені Програмою медичних гарантій. Виділення коштів відбувається за тарифною системою згідно ст. 10 Закону України «Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення» [60] – таблиця 1.12.

Таблиця 1.12

**Тарифна система фінансування послуг
у закладах охорони здоров'я**

Система	Суть
Капітаційна ставка	Оплата фіксованої суми за надання одному пацієнту первинної медичної допомоги. Застосовується для сімейних лікарів
Ставка за пролікований випадок	Оплата всього комплексу послуг під час стаціонарного лікування наданого пацієнту
Ставка за медичну послугу	Лікарня надає медичну послугу пацієнту, а натомість отримує за визначеним тарифом кошти від держави
Глобальна ставка (глобальний бюджет)	Тариф, що «забезпечує найбільш стабільне фінансування закладів охорони здоров'я. Глобальна ставка визначається як добуток запланованої кількості послуг і тарифів для оплати таких послуг. При цьому, заклад звітує про свою роботу, про кожен надану послугу або здійснену госпіталізацію» [103, с. 7]
Ставка за результатом виконаних договорів	Тариф від НЗСУ при виконанні лікарнею заздалегідь поставлених вимог

Наразі в Україні з 3481 укладених договорів між НЗСУ та закладами охорони здоров'я у 2023 р., 66% (2312 договорів) підписані саме з комунальними підприємствами, натомість з приватними – укладено лише 33% (1116 договорів). У 2023 р. укладено договорів на загальну суму 132,05 млрд.грн., з якої: 127,9 млрд.грн. (96,8%) – послуги надані комунальними підприємствами; 3,5 млрд.грн (2,6%) – послуги приватних закладів охорони здоров'я; 0,5 млрд.грн (0,38%) – державні. Незважаючи, що приватні заклади охорони здоров'я уклали 33% усіх договорів, об'єм наданих ними медичних послуг у грошовому виразі становить менше 3% [103, с. 7].

Розміри фінансування і витрати на оплату праці в закладах охорони здоров'я у 2021-2022 рр. наведено в таблиці 1.13.

Таблиця 1.13

**Розміри фінансування і витрати на оплату праці
в закладах охорони здоров'я у 2021-2022 рр.**

Рівень закладу	Надходження коштів (млрд грн)		Витрати на оплату праці	
	2021 рік	2022 рік	2021 рік	2022 рік
Заклади первинної медичної допомоги	26,6	27,9	15,8 млрд грн 60,8%	18,1 млрд грн 68,5%

Рівень закладу	Надходження коштів (млрд грн)		Витрати на оплату праці	
	2021 рік	2022 рік	2021 рік	2022 рік
Заклади вторинної медичної допомоги	129,4	148,7	70,3 млрд грн 55,4%	81,4 млрд грн 58,7%
Заклади третинної медичної допомоги	23,9	25,9	14,6 млрд грн 59,3%	14,2 млрд грн 58,7%

«У Державному бюджеті України за 2023 рік суму видатків на охорону здоров'я визначено в розмірі 176,9 млрд грн. Це 6,8% всього Державного бюджету, що на 10,3 млрд грн менше за видатки попереднього року. З цієї суми 142,7 млрд грн йде на ПМГ. Сума видатків на ПМГ порівняно з 2022 роком також скорочується на 9,2%. Проте, попри війну розмір тарифів на ПМГ у 2023 році не зменшено. Наприклад, капітаційна ставка залишилася на тому ж рівні як у 2022 році та дорівнює 786 грн» [103, с. 8].

Таким чином, відповідно до постанови КМУ «Про деякі питання оплати праці працівників державних та комунальних закладів охорони здоров'я» [61] у 2023 р. заробітна плата лікаря в будь-якій державній лікарні має становити не менше 20 тис.грн, а в молодшого спеціаліста – не менше 13,5 тис.грн. Такі ж норми оплати праці медичних працівників діяли і в 2022 р. При цьому, фонд оплати праці закладів охорони здоров'я «включаючи нарахування за місяць виплати не є більшим за 85% від доходу, що отримали у цьому ж місяці, враховуючи залишки, що накопичилися. В іншому випадку посадові оклади працівників державних установ встановлюють на основі Єдиної тарифної сітки» [103, с. 9] згідно Наказу Міністерства охорони здоров'я та Міністерства праці і соціальної політики «Про впорядкування умов оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення» [59].

Отже, враховуючи законодавчо визначені обмеження розмірів мінімальної заробітної плати в закладах охорони здоров'я, порахувавши належну суму ПДФО до сплати, за базовою ставкою без урахування пільг, можна визначити її на рівні: не менше 3600 грн. (20000 грн. × 18%) для лікарів і 2430 грн. для молодших спеціалістів (13500 грн. × 18%).

У таблиці 1.14 згруповано склад доходів державного бюджету пов'язаних із ПДФО.

Таблиця 1.14

Класифікація доходів державного бюджету пов'язаних із ПДФО

Код	Найменування
11010000	Податок та збір на доходи фізичних осіб
11010100	«Податок на доходи фізичних осіб, що сплачується податковими агентами, із доходів платника податку у вигляді заробітної плати» [55]
11010200	«Податок на доходи фізичних осіб з грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних військовослужбовцями, поліцейськими та особами рядового і начальницького складу, що сплачується податковими агентами» [55]
11010400	«Податок на доходи фізичних осіб, що сплачується податковими агентами, із доходів платника податку інших ніж заробітна плата» [55]
11010500	«Податок на доходи фізичних осіб, що сплачується фізичними особами за результатами річного декларування» [55]
11010600	«Фіксований податок на доходи фізичних осіб від зайняття підприємницькою діяльністю, нарахований до 1 січня 2012 року» [55]
11010700	«Надходження сум реструктурованої заборгованості зі сплати податку на доходи фізичних осіб» [55]
11010800	«Податок на доходи фізичних осіб із доходу у вигляді процентів» [55]
11011200	«Податок на доходи фізичних осіб із доходів спеціалістів резидента Дія Сіті» [55]
11011300	«Податок на доходи фізичних осіб у вигляді мінімального податкового зобов'язання, що підлягає сплаті фізичними особами» [55]

З одного боку облікове забезпечення – це діяльність, «яка пов'язана із збором, реєстрацією, узагальненням, накопиченням, передачею інформації зацікавленим користувачам, а з іншого боку, - це процес забезпечення системи управління відповідною кількістю необхідною якісною інформацією» [3]. Отже, облікове забезпечення можна визначити, як систему, що «містить в собі такі складові як фінансово-аналітичну, обліково-аналітичну, соціально-аналітичну, екологічно-аналітичну, які пов'язані між собою та створюють необхідну інформаційну базу для прийняття обґрунтованих управлінських рішень» [3].

Організація облікового забезпечення податкових платежів у цілому та в частині ПДФО зокрема, має важливе значення, оскільки без достовірної, дохідливої, доречної та порівнюваної інформації неможливо якісно

управляти фінансовими потоками. «Інформація, необхідна для прийняття рішень щодо податкового бюджетування (планування) незалежно від внутрішньої структури і системи управління підприємством, міститься в даних податкового, бухгалтерського й управлінського обліку. Однак тільки в межах управлінського обліку можна вирішити завдання щодо управління податками. По-перше, управлінський облік здійснюється винятково всередині самого підприємства, водночас як інші види обліку або визначені правилами, встановленими ззовні, або передбачають врахування подій, що відбуваються в зовнішньому середовищі. По-друге, управлінський облік надає дані в оперативному порядку вчасно, саме тоді, коли ці дані потрібні для прийняття рішень» [15, с. 183].

Облікове забезпечення розрахунків за податком на доходи фізичних осіб є необхідним із ряду причин, які узагальнено в таблиці 1.15.

Таблиця 1.15

**Необхідність облікового забезпечення
розрахунків за податком на доходи фізичних осіб**

Аргумент	Суть
Виконання податкового законодавства	У більшості країн існують закони та правила, що обов'язково вимагають від громадян подавати податкові декларації та виконувати розрахунки за податком на доходи фізичних осіб. Відсутність обліку може призвести до порушень законодавства і наслідків у вигляді штрафів або інших санкцій
Дотримання фінансової дисципліни	Облік розрахунків за податком на доходи є частиною фінансової дисципліни громадян. Відповідальне та систематичне подання податкових декларацій допомагає уникнути проблем із податковими органами та забезпечити чесне сплату податків
Фінансова підтримка держави	ПДФО є основним джерелом фінансування державного бюджету. Ці кошти використовуються для фінансування громадських послуг, інфраструктури, соціальних програм, оборони та інших потреб держави
Справедливий розподіл податкових навантажень	Облік розрахунків за ПДФО допомагає забезпечити справедливий розподіл податкового навантаження серед громадян. Різні групи осіб можуть мати різні рівні доходу, і оподаткування повинно враховувати цю різницю
Забезпечення економічної стабільності	Податки є ключовим інструментом для управління фінансовою політикою, що впливає на економічну стабільність. Розумний облік розрахунків за ПДФО дозволяє державі ефективно використовувати ресурси та регулювати фінансові процеси
Зниження податкових ризиків	Якісно організована система обліку розрахунків за ПДФО допомагає уникнути податкових ризиків, податкових боргів та непорозумінь із податковими органами

Облік податку на доходи фізичних осіб здійснюється з метою правильного, повного й своєчасного відображення його нарахування і сплати (перерахування) та для якісного відображення інформації про ПДФО в обліку та звітності. Предметом обліку ПДФО є формування інформації про його достовірність, своєчасність, повноту нарахування та сплати.

Облік розрахунків податку на доходи фізичних осіб включає в себе кілька ключових етапів та завдань, зокрема:

- визначення доходу – фізична особа повинна визначити свій загальний дохід, який може включати заробітну плату, проценти, дивіденди, інші види доходу та можливі податкові пільги;
- класифікація доходів – різні види доходів можуть підлягати різним ставкам оподаткування (наприклад, у закордонних країнах деякі доходи оподатковуються за прогресивною шкалою, а інші – за фіксованими ставками; застосування пільг при оподаткуванні окремих видів доходів);
- визначення податкових пільг – фізична особа може мати право на різноманітні податкові пільги, що зменшують її податкові зобов'язання (наприклад, пільги при отриманні освітніх і медичних послуг, зменшення оподатковуваного доходу за наявності дітей);
- заповнення податкової декларації – фізична особа за певних умов зобов'язана подавати податкову декларацію, у якій вона зазначає всі свої доходи та можливі витрати, а також декларує використані податкові пільги. У багатьох країнах це робиться в автоматизованому режимі через електронні податкові сервіси;
- розрахунок податкового зобов'язання належного до сплати – на основі визначених доходів, витрат та податкових пільг розраховується розмір обов'язкової до сплати суми податку.
- сплата податку – фізична особа повинна сплатити обчислений податок у визначений законодавством строк, що може бути здійснено в різних формах: безготівковий переказ або платіж через електронні системи;

- ведення обліку та документації – важливо вести ретельний облік усіх фінансових транзакцій та податкових документів для подальшого використання при поданні декларації та уникненні можливих податкових ризиків;
- відстеження змін у законодавстві – податкове законодавство може змінюватися, тому важливо відстежувати оновлення та адаптувати облік та податкові розрахунки відповідно до чинних юридичних норм.

Завдання обліку розрахунків за ПДФО вимагає відповідальності та ретельності вивчення податкового законодавства. Доцільним при цьому може бути отримання консультацій на постійній основі від професіоналів у сфері оподаткування (податкові консультанти, дорадчі органи при відповідних міністерствах, наприклад при Міністерстві охорони здоров'я) для забезпечення точності та відповідності вимогам податкового законодавства діючої в лікарському закладі методики оподаткування доходів фізичних осіб.

Вся інформація про ПДФО формується на «підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законодавством, первинних документів, що використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податку на доходи фізичних осіб» [62], а також інших документів і податкової інформації.

«Основними обліковими документами, які є підставою для нарахування та перерахування ПДФО у бюджет, є: розрахунково-платіжні (зокрема, зведені) відомості, табелі робочого часу, зведені розрахунки по нарахуванню податкових платежів, розрахункові листи, лікарняні листи, розрахунки відпускні, акти виконаних робіт, послуг, накладні на отримання або продаж матеріальних цінностей, оборотно-сальдові відомості тощо» [39, с. 81].

Одним із документів, що використовується для обліку робочого часу є табель обліку робочого часу у якому фіксують фактично відпрацьований час при погодинній системі оплати праці. Табель може бути складений в

електронній або паперовій формі. Зазвичай використовується типова форма № П-5, що затверджена Наказом Держкомстату «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» [63]. Табелі обліку робочого часу, як правило, складають працівники кадрової служби або його ведення покладають на керівників структурних підрозділів. Заповнений табель відповідальні особи передають до бухгалтерської служби для нарахування зарплати. Табелі у табличній формі містять інформацію для нарахування заробітної плати, що включає кількість відпрацьованих годин щодня або дані про відсутність на роботі, із використанням умовних позначень (кодів) для відображення надурочних і нічних годин, вихідних і святкових днів, тимчасової непрацездатності, відпустки, прогулів, простоїв тощо).

Усі види нарахувань зарплати працівників відображаються у розрахунковій або розрахунково-платіжній відомості. Для внесення інформації про нарахування зарплати та всі утримання з неї, використовуються типові форми первинної облікової документації № П-6 «Розрахунково-платіжна відомість працівника» та № П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)». У лівій частині розрахунково-платіжної відомості зазначають усі складові оплати праці з їх сумами, а у правій частині – передбачені законодавством утримання із заробітної плати.

Виплачують заробітну плату працівникам готівкою із використанням видаткових відомостей або видаткових касових ордерів, які підписують головний бухгалтер і керівник. «Якщо зарплату перераховують на банківські рахунки працівників, то відкривається зарплатний проект в обслуговуючому банку. Після цього банку надсилають платіжне доручення та відомість з розподілом сум зарплати на карткові рахунки працівників» [80].

Згідно ст. 110 Кодексу законів про працю України та ст. 30 Закону України «Про оплату праці», при кожній виплаті заробітної плати роботодавці зобов'язані повідомляти працівника про:

- загальну суму заробітної плати із повним розшифруванням за видами

виплат;

- підстави для утримань та розміри утримань із зарплати;
- суму зарплати, що підлягає виплаті.

Зазвичай така інформація надається працівнику у вигляді розрахункового листа у паперовому чи електронному вигляді.

Розміри ПДФО у звітності відображаються згідно Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску і Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску» [65].

Отже, «підставою для нарахування заробітної плати є табель обліку робочого часу. Розрахунок заробітної плати оформлюється відповідною відомістю нарахувань та утримань, де по кожному працівнику окремо наводиться перелік доходів за видами нарахувань та перелік утримань за видами податків, та зазначається сума до виплати робітнику. Заробітна плата може виплачуватися через банк на картки співробітників та через касу. В обох випадках складається платіжна відомість, але при отриманні коштів через касу відомість повинна бути встановленого зразку. При необхідності заробітна плата може бути видана з каси за видатковими ордерами» [96].

Утримання із заробітної плати працівника суми ПДФО в обліку відображається проведенням: Дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою» - Кредит 641 «Розрахунки за податками» / ПДФО; сплата до бюджету належної суми ПДФО – Дебет 641 «Розрахунки за податками» / ПДФО – Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Ст. 176 ПКУ передбачає, що платники ПДФО зобов'язані:

- «вести облік доходів і витрат в обсягах, необхідних для визначення суми загального річного оподаткованого доходу, у разі якщо такий

платник податку зобов'язаний відповідно до цього Кодексу подавати декларацію або має право на таке подання з метою повернення надміру сплачених податків, у тому числі при застосуванні права на податкову знижку» [51];

- отримувати й зберігати протягом строку давності, встановленого ПКУ, документи первинного обліку, в т.ч. на підставі яких формується податкова знижка платника податку та визначаються всі витрати при здійсненні розрахунку інвестиційного прибутку;
- подавати податкову декларацію у визначені строки згідно встановленої форми у випадках, коли її подання є обов'язковим. «На вимогу контролюючого органу та в межах його повноважень, визначених законодавством, платники податку зобов'язані пред'являти документи і відомості, пов'язані з виникненням доходу або права на отримання податкової знижки, обчисленням і сплатою податку, та підтверджувати необхідними документами достовірність відомостей, зазначених у податковій декларації з цього податку» [51];
- подавати особам, які згідно з ПКУ визначені відповідальними щодо утримання (нарахування) та сплати ПДФО до бюджету, документи для підтвердження права платника податку на застосування соціальних податкових пільг;
- «у порядку, визначеному законом, допускати посадових (службових) осіб контролюючого органу на територію або до приміщень, що використовуються платником податку для отримання доходів від провадження господарської діяльності» [51];
- здійснювати заходи, передбачені ПКУ, у разі зміни підстав для отримання ПСП;
- «своєчасно сплачувати узгоджену суму податкових зобов'язань, а також суму штрафних (фінансових) санкцій, нарахованих контролюючим органом, та пені, за винятком суми, що оскаржується в адміністративному або судовому порядку» [51].

Форми обліку, зокрема «Книга обліку доходів і витрат для визначення суми загального річного оподатковуваного доходу» [64] та порядок його ведення «визначаються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику» [51].

Ведення «Книги обліку доходів і витрат для визначення суми загального річного оподатковуваного доходу» [64] здійснюється у такому порядку:

- «записи у графах Книги обліку здійснюються безпосередньо платником податків або уповноваженим представником кульковою або чорнильною ручкою, чітко і розбірливо не пізніше наступного дня після отримання відповідних сум доходів, сплати (перерахування) податку (збору), а також понесених витрат» [64];
- «підрахунки відображених у Книзі обліку даних проводяться для цілей заповнення декларації (коли згідно з нормами Кодексу таке подання є обов'язковим та/або платники податків мають право подати таку декларацію з метою повернення надміру сплачених податків, у тому числі при застосуванні права на податкову знижку за наслідками звітного податкового року з урахуванням положень статті 166 розділу IV Кодексу). Суми отриманих доходів, понесених витрат та сплачених (перерахованих) податків (зборів) відображаються в графах Книги обліку в гривнях з копійками» [64] – таблиця 1.16.

Таблиця 1.16

Порядок заповнення «Книги обліку доходів і витрат
для визначення суми загального річного оподатковуваного доходу» [64]

Графа	Інформація
Графа 1	Дата (у форматі «дд» «мм» «рррр» – день, місяць, рік) або отримання доходу, або сплати податку (збору), або понесення витрат
Графа 2	Найменування юридичної особи чи П.І.Б. фізичної особи, які здійснювали нарахування (виплату) доходу платнику податків
Графа 3	«Код згідно з ЄДРПОУ / реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта. Реєстраційний номер облікової картки платника податків зазначається відповідно до документа, що засвідчує реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків, або внесених до паспорта громадянина України даних

Графа	Інформація
	про реєстраційний номер облікової картки платника податків. Серія (за наявності) та номер паспорта зазначаються особою, яка через свої релігійні переконання відмовилась від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомила про це відповідний контролюючий орган і має відмітку» [64] - у паспорті громадянина України (у формі книжечки) «Має право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта» - у паспорті громадянина України (у формі картки) – слово «Відмова»
Графа 4	Назва отриманого доходу
Графа 5	Сума отриманого доходу, що включається до оподатковуваного доходу
Графа 6	Сума отриманого доходу, що не включається до оподатковуваного доходу
Графа 7	Найменування юридичної особи чи П.І.Б. фізичної особи, на користь яких здійснено витрати
Графа 8	«Код згідно з ЄДРПОУ / реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта. Реєстраційний номер облікової картки платника податків зазначається відповідно до документа, що засвідчує реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків, або внесених до паспорта громадянина України даних про реєстраційний номер облікової картки платника податків. Серія (за наявності) та номер паспорта зазначаються особою, яка через свої релігійні переконання відмовилась від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомила про це відповідний контролюючий орган і має відмітку» [64] - у паспорті громадянина України (у формі книжечки) «Має право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта» - у паспорті громадянина України (у формі картки) – слово «Відмова»
Графа 9	Назва (перелік) понесених витрат
Графа 10	Реквізити документа, котрий підтверджує понесені витрати
Графа 11	Сума понесених витрат. «До податкової знижки включаються фактично здійснені протягом звітного податкового року платником податків витрати, підтверджені відповідними платіжними та розрахунковими документами, зокрема квитанціями, фіскальними або товарними чеками, прибутковими касовими ордерами, копіями договорів, що ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) і їх покупця (отримувача). У зазначених документах обов'язково повинні бути відображені вартість таких товарів (робіт, послуг) і строк їх продажу (виконання, надання)» [64]
Графа 12	Сума перерахованого (сплаченого) платником податків податку (збору)

Книга обліку та за наявності реєстр документів знаходяться у платників ПДФО та на вимогу повинні надаватись контролюючим органам.

Ст. 119 «Порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб - платників податків» [51] ПКУ декларує, що «неподання, подання з порушенням встановлених строків, подання не в повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми

утриманого з них податку, а також суми, нараховані (виплачені) фізичним особам за товари (роботи, послуги), якщо такі недостовірні відомості або помилки призвели до зменшення та/або збільшення податкових зобов'язань платника податку та/або до зміни платника податку» [51], - тягнуть за собою штраф у розмірі 1020,00 гривень. «Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення» [51], - тягнуть за собою штраф у розмірі 2040,00 гривень.

«Оформлення документів, що містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків без зазначення реєстраційного номера облікової картки платника податків, у випадку, коли законодавство вимагає від особи-резидента отримання такого номера, або з використанням недостовірного реєстраційного номера облікової картки платника податків» [51], - тягне за собою накладення штрафу у розмірі 340 гривень.

Зазначені штрафи «не застосовуються у випадках, якщо помилки щодо реєстраційного номера облікової картки платника податків у податковій звітності про суми доходів, нараховані (сплачені) на користь платника податків, суми утриманого з них податку були виправлені податковими агентами самостійно, у тому числі протягом 30 календарних днів з дня надходження повідомлень про помилки, виявлені контролюючим органом» [51].

Висновки до розділу 1

ПДФО виконує роль соціального регулятора, адже безпосередньо стосується кожного члена суспільства та посідає важливе місце у наповненні доходів державного і місцевих бюджетів. ПДФО в Україні є одним із основних бюджетоформуючих податків, адже є найбільшим джерелом податкових надходжень з-поміж прямих податків, а також забезпечує взаємозв'язок між платниками цього податку, органами місцевого самоврядування та державою (в особі контролюючих органів).

Бюджетним кодексом України передбачено такий розподіл ПДФО до бюджетів різних рівнів: бюджетів міст обласного значення, районних бюджетів, бюджетів ОТГ – 60% ПДФО, що сплачується на відповідній території; обласних бюджетів – 15%; бюджету м. Київ – 40%. Оскільки платники безпосередньо впливають на формування доходної частини бюджетів різного рівня шляхом добросовісної сплати ПДФО, то це дає їм підстави контролювати ефективність використання накопичених коштів.

Справляння ПДФО в Україні в цілому та в лікарських закладах зокрема, регламентується відповідним розділом IV ПКУ, а базова ставка дорівнює 18%. Нами узагальнено платників ПДФО, об'єкти та базу оподаткування, можливість застосування пільг та особливості механізму його нарахування і сплати.

Наголошено на важливості формування якісного облікового забезпечення розрахунків за ПДФО в цілому та у закладах охорони здоров'я зокрема. Проаналізовано рівні фінансування закладів охорони здоров'я за рівнями первинної, вторинної та третинної медичної допомоги та витрати на оплату праці, які безпосередньо впливають на розміри сплачено ПДФО працівниками медичних закладів.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ТА МЕХАНІЗМ НАРАХУВАННЯ І СПЛАТИ ПОДАТКУ НА

ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ В КОМУНАЛЬНОМУ

НЕКОМЕРЦІЙНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

«ЦЕНТР ПЕРВИННОЇ МЕДИКО-САНІТАРНОЇ ДОПОМОГИ №1

М. КРОПИВНИЦЬКОГО»

2.1. Організаційно-економічна характеристика досліджуваної установи

Комунальне некомерційне підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги №1 м. Кропивницького» (далі – КНП «ЦПМСД №1») є закладом охорони здоров'я Кропивницької міської ради. КНП «ЦПМСД №1» надає первинну медико-санітарну допомогу мешканцям м. Кропивницького та створений Рішенням сесії Кропивницької міської ради від 04 липня 2013 року №2395.

КНП «ЦПМСД №1» заснований на основі виокремленої частини комунальної власності територіальної громади м. Кіровограда. Підпорядковується Управлінню охорони здоров'я Кропивницької міської ради. Діяльність КНП «ЦПМСД №1» базується на Конституції України, законах України, Постановах Верховної ради України, актами Президента України та Кабінету міністрів України, а також іншими нормативно-правовими актами і Положеннями.

КНП «ЦПМСД №1» створений з метою реалізації державної політики у сфері охорони здоров'я, що передбачає проведення на території Кропивницької територіальної громади заходів медичного спрямування, а саме – забезпечення населення своєчасною, доступною, ефективною та якісною первинною медико-санітарною допомогою; забезпечення безперервності медичної допомоги.

Метою в предметом діяльності КНП «ЦПМСД №1» є:

- організаційне та методичне управління та координація діяльності структурних підрозділів КНП «ЦПМСД №1»;

- організація надання первинної медико-санітарної допомоги (у т.ч. невідкладної);
- проведення профілактичних щеплень;
- контроль за дотриманням прав громадян щодо вільного вибору лікаря (сімейного, педіатра);
- планування, організація, облік і контроль проведення профілактичних оглядів, диспансеризації громадян;
- дотримання доступності та послідовності у наданні медичних послуг із закладами охорони здоров'я та установами, які надають вторинну, третинну та екстрену медичну допомогу;
- дотримання стандартів та уніфікованих клінічних протоколів медичної допомоги;
- запровадження нових форм та методів профілактики, діагностики, лікування та реабілітації;
- організація стаціонарнозамінних форм надання медичної допомоги;
- проведення експертизи тимчасової непрацездатності та забезпечення контролю за видачою лікарняних листків;
- направлення на медико-санітарну комісію у випадку стійкої втрати працездатності;
- проведення інформаційної та масово-роз'яснювальної роботи серед громадян щодо дотримання здорового способу життя;
- пільгове забезпечення лікарськими засобами населення;
- проведення заходів щодо попередження і своєчасного виявлення захворювань, зменшення рівня ускладнень, інвалідності та смертності населення;
- впровадження та контроль за виконанням місцевих програм та заходів з питань удосконалення надання первинної медико-санітарної медичної допомоги;
- встановлення проблемних питань щодо надання первинної медико-санітарної допомоги та шляхів їх вирішення;

- розробка планів розвитку первинної медико-санітарної допомоги;
- проведення разом із санітарно-епідеміологічною службою профілактичних та протиепідемічних заходів;
- встановлення потреби структурних підрозділів КНП «ЦПМСД №1» та населення у лікарських засобах та виробих медичного призначення, медичному обладнанні та транспортних засобах для забезпечення населення доступною, своєчасною та якісною медичною допомогою;
- контроль забезпечення та раціонального використання лікарських засобів, виробів медичного призначення, медичного обладнання та транспортних засобів;
- моніторинг виконання та фінансового забезпечення державних соціальних нормативів із забезпечення населення первинною медико-санітарною допомогою;
- дослідження, аналіз та прогнозування стану здоров'я людей та участь у розробці заходів, спрямованих на збереження і поліпшення здоров'я населення;
- підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації працівників КНП «ЦПМСД №1»;
- медична практика;
- зберігання, перевезення, придбання, пересилання, відпуск, знищення наркотичних засобів, психотропних речовин та прескурсорів;
- інші функції, виходячи із покладених на КНП «ЦПМСД №1» завдань.

У таблиці 2.1 наведено основні юридичні дані КНП «ЦПМСД №1».

Таблиця 2.1

Основні відомості про КНП «ЦПМСД №1»

Юридична адреса	25006, м. Кропивницький, Подільський район, вул. Кропивницького, 6.22
Галузь	Охорона здоров'я, фізична культура та соціальне забезпечення
Код ЄДРПОУ	38802559
Код КАТОТУУ	3510136600
Код КОПФГ	430 – комунальне підприємство
Код типової відомчої класифікації	007 – орган з питань охорони здоров'я

видатків та кредитування місцевих бюджетів	
Генеральний директор	Свириденко Лариса Анатоліївна
Головний бухгалтер	Козирева Світлана Олександрівна
Орган державного управління	Управління охорони здоров'я Кропивницької міської ради
Код КВЕД	86.21 «Загальна медична практика»
Форма власності	Комунальна
Середньооблікова кількість працівників	296

В КНП «ЦПМСД №1» затверджена організаційна структура, які у графічному вигляді зображена на рис. 2.1.

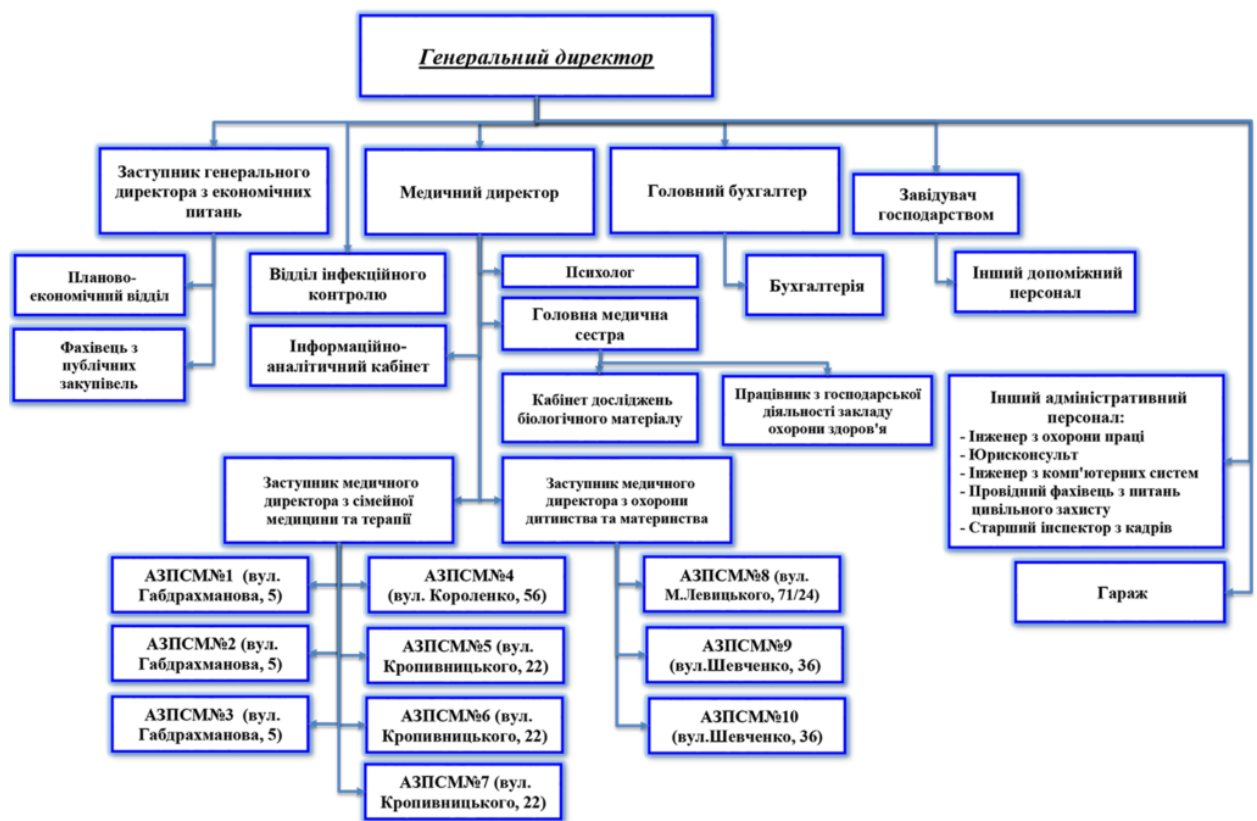


Рис 2.1. Організаційні структура КНП «ЦПМСД №1»

Фінансовий план на 2022 рік КНП «ЦПМСД №1» затверджено Рішенням Виконавчого комітету Кропивницької міської ради від 12 квітня 2022 року №165 (додаток А). Протягом 2022 року були внесені зміни Фінансового плану КНП «ЦПМСД №1», які затверджені Рішенням виконавчого комітету Кропивницької міської ради від 21 вересня 2022 року №657 (додаток А1). На підставі Звіту про виконання фінансового плану за 4

квартал 2022 року (складається за звітний квартал наростаючим підсумком з початку року) проаналізуємо доходи і витрати досліджуваної установи (додаток Б).

Таблиця 2.2

Аналіз виконання фінансового плану КНП «ЦПМСД №1» за 2022 рік

Показник	Код рядка	План	Факт	Абсолютне відхилення, тис.грн.	Відносне відхилення, %
Залишок коштів на початок року		7366,1	7366,1	0,0	100
ДОХОДИ					
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), всього у т.ч.:	1010	84108,7	83990,3	-119,4	99,9
від Національної служби охорони здоров'я України	1011	84108,7	83990,3	-118,4	99,9
Доход з місцевого бюджету за програмою підтримки, у т.ч.:	1020	2928,3	2630,5	-297,8	89,6
оплата водопостачання, тепlopостачання та водовідведення, електроенергію, природний газ	1021	2914,4	2617,6	-296,8	89,4
Забезпечення молочними сумішами дітей 1 року життя, народжених від ВІЛ-інфікований матерів	1022	13,9	12,9	-1,0	92,8
Дохід з місцевого бюджету за цільовими програмами, у т.ч.:	1030	1645,8	1386,9	-258,9	84,4
Міська програма розвитку галузі охорони здоров'я на 2021-2025 роки	1031	1645,8	1386,9	-258,9	84,4
Інші доходи, у т.ч.:	1040	55,5	67,2	11,3	121,3
від реалізації майна	1043	4,0	4,2	-0,2	105,1
від плати за послуги (освітні)	1044	10,4	10,4	0,0	100,0
відсотки по залишкам на вкладному (депозитному) рахунку	1045	41,1	52,6	11,5	128,6
ВИДАТКИ					
Заробітна плата	1050	55648,4	55722,3	73,9	100,1
Нарахування на оплату праці	1060	12075,8	11923,5	-152,3	98,7
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	1070	1264,1	1225,5	-38,6	96,9
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	1080	3022,5	2967,0	-55,5	98,2
Оплата послуг (крім комунальних)	1100	1181,3	1140,4	-40,9	96,5
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв, у т.ч.:	1120	2923,6	2627,7	-295,9	89,9

Показник	Код рядка	План	Факт	Абсолютне відхилення, тис.грн.	Відносне відхилення, %
Оплата теплопостачання	1121	1559,3	1317,7	-241,6	84,5
Оплата водопостачання та водовідведення	1122	171,1	169,8	-1,3	99,2
Оплата електроенергії	1123	918,8	912,6	-6,2	99,3
Оплата природного газу	1124	265,2	217,5	-47,7	82,0
Оплата інших енергоносіїв	1125	9,2	10,1	0,9	109,8
Соціальне забезпечення	1140	848,4	405,4	-442,7	47,8
Інші поточні видатки, в т.ч.:	1150	8,8	8,6	-0,2	97,7
навчання або підвищення кваліфікації відповідальних осіб	1151	8,8	8,6	-0,2	97,7
Придбання основного капіталу	1160	976,6	984,5	37,9	104,0
придбання основних засобів	1161	156,9	176,8	19,9	112,7
придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів (термін експлуатації більше 1 року)	1162	89,7	107,7	18,0	120,1
капітальний ремонт	1163	700,0	700,0	0,0	100,0
Амортизація	1170	982,4	1003,1	20,7	102,1
Інші видатки, у т.ч.	1180	37,1	36,9	-0,2	99,5
податок на додану вартість	1181	7,4	7,1	-0,3	95,9
екологічний податок	1182	0,1	0,1	0,0	100,0
земельний податок	1183	29,6	29,6	0,0	100,0
реєстраційні послуги	1186	0,0	0,1	0,1	0,0
Адміністративні витрати, у тому числі	1190	14541,6	14327,6	-214,0	98,6
Витрати на оплату праці	1191	11876,7	11744,2	-132,5	98,3
Нарахування на оплату праці	1192	2577,8	2513,0	-64,8	97,3
Амортизація	1196	42,5	44,7	2,2	105,2
Інші адміністративні витрати (розшифрувати)	1198	87,1	70,4	-16,7	80,6
передплата періодичних видань	1198/1	12,4	12,4	0,0	100,0
програмне забезпечення "АС-Кошторис", "М.Е.Дос", "ІС-ПРО", Облік медичних кадрів, Радник у сфері публічних закупівель"	1198/2	74,7	58,0	-16,7	77,8
Усього доходів	1210	96104,4	95441,0	-663,4	99,3
Усього видатків	1220	92497,9	91369,4	-1128,5	98,6
Нерозподілені доходи	1230	3606,5	4071,6	465,1	112,4
Фінансовий результат	1240	3606,5	4071,6	465,1	112,4
РОЗРАХУНКИ З БЮДЖЕТОМ					
Сплата податків та зборів до Державного бюджету України (податкові платежі)	2010	13176,0	13154,37	-21,3	99,7
Сплата податків та зборів до місцевих бюджетів (податкові платежі)	2020	29,6	29,6	0,0	100,0

Показник	Код рядка	План	Факт	Абсолютне відхилення, тис.грн.	Відносне відхилення, %
Інші податки, збори та платежі на користь держави	2030	14653,6	14436,7	-216,9	98,1

Як видно з даних таблиці 2.2 дохід досліджуваної установи за 2022 рік склав 95441,0 тис.грн., який складається з фактично отриманих доходів у сумі 88074,9 тис.грн. та невикористаного залишку коштів на початок року у сумі 7366,1 тис.грн.

Доход КНП «ЦПМСД №1» сформувався за рахунок доходів від реалізації послуг з медичного обслуговування населення за програмою медичних гарантій у сумі 83990,0 тис.грн., що складає 99,9% відповідно до плану (84108,7 тис.грн.), у т.ч. дохід від первинної медичної допомоги – 81697,6 тис.грн.; дохід від надання послуг з вакцинації від ГРЗ та COVID-19 – 1969,6 тис.грн.; дохід від забезпечення кадрового потенціалу системи охорони здоров'я шляхом організації надання медичної допомоги із залученням лікарів-інтернів – 323,1 тис.грн.

Наступним напрямком доходів КНП «ЦПМСД №1» є доходи за програмою підтримки закладів охорони здоров'я, який у 2022 році склав 2630,5 тис.грн., що становить 89,8% від запланованого показника (план 2928,3 тис.грн.). Розподіл даного доходу передбачає покриття витрат на теплопостачання, водопостачання та водовідведення, електроенергію та природний газ у сумі 2617,6 тис.грн. при плановому показнику 2914,4 тис.грн. (89,8% від плану); забезпечення молочними сумішами дітей до 1 року життя, народжених від ВІЛ-інфікованих матерів на суму 12,9 тис.грн. при плані 13,9 тис.грн. (план виконано на 92,8%).

Дохід за цільовими програмами (міська програма розвитку галузі охорони здоров'я на 2022 рік) склав 1386,9 тис.грн., або 84,3% до плану (план 1645,8 тис.грн.).

У грудні 2022 року КНП «ЦПМСД №1» було зменшено бюджетні асигнування на 350,0 тис.грн.

Інші доходи досліджуваного закладу охорони здоров'я склали 67,2 тис.грн., або 121,1% до плану за планового показника 55,5 тис.грн., з якого: дохід від реалізації майна становив 42 тис.грн. (105% від плану); дохід від плати за освітні послуги – 10,4 тис.грн. (кошти, що надійшли від лікарів-інтернів), що становить 100% від плану; дохід зі відсотками за залишками на депозитному рахунку у сумі 52,6 тис.грн. (або 128% від плану).

Видатки КНП «ЦПМСД №1» за 2022 рік склали 91369,4 тис.грн., що становить 98,8% від запланованих на рівні 92497,9 тис.грн. Видатки досліджуваної установи складаються з видатків на:

- ✓ заробітну плату – 55722,3 тис.грн. при плановому показнику 55648,4 тис.грн., що становить 100,1%;
- ✓ нарахування на оплату праці – 11923,5 тис.грн. при запланованому 12075,8 тис.грн., або на 98,7%;
- ✓ закупівлю предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю – 1225,5 тис.грн., що складає 96,9% до плану (план 1264,1 тис.грн.);
- ✓ придбання медикаментів та перев'язувальних матеріалів – 2967,0 тис.грн., або 98,2% до плану (план 3022,5 тис.грн.);
- ✓ оплату послуг (крім комунальних) – 114004 тис.грн., або 96,5% від плану при запланованому обсязі 1181,3 тис.грн.;
- ✓ оплату комунальних послуг та енергоносіїв – 2627,7 тис.грн., що складає 89,9% до плану (план 2923,6 тис.грн.), у т.ч. теплопостачання – 1317,7 тис.грн.; водопостачання та водовідведення – 169,8 тис.грн.; електроенергія – 912,6 тис.грн.; природного газу – 217,5 тис.грн.; інших енергоносіїв (поводження з відходами) – 10,1 тис.грн.;

Наступною статтею видатків КНП «ЦПМСД №1» є видатки на соціальне забезпечення (відшкодування коштів за безоплатними та пільговими рецептами) – 405,4 тис.грн., що складає 47,8% до плану (плановий показник становив 848,1 тис.грн.).

У зв'язку зі зменшення бюджетних асигнувань у грудні 2022 року, відбулось і зменшення видатків досліджуваної установи на 350,0 тис.грн.

Інші поточні видатки КНП «ЦПМСД №1» склали 8,6 тис.грн., або 97,7% від плану.

Видатки, що забезпечили придбання основного капіталу – 984,5 тис.грн., що становить 104,0% від плану при запланованому показнику 946,6 тис.грн. Вони склались із видатків на:

- ✓ придбання основних засобів – 176,8 тис.грн.;
- ✓ придбання інших необоротних матеріальних активів – 107,7 тис.грн.;
- ✓ капітальний ремонт – 700,0 тис.грн.

Інші видатки КНП «ЦПМСД №1» у загальній сумі склались у сумі 36,9 тис.грн., при плановому показнику 37,1 тис.грн. і включали в себе оплату: податку на додану вартість – 7,1 тис.грн.; земельний податок – 29,6 тис.грн.; екологічний податок – 0,1 тис.грн.; реєстраційні послуги – 0,1 тис.грн.

Суттєву питому вагу у загальній величині видатків досліджуваної установи у 2022 році становили адміністративні витрати, які становили 14327,6 тис.грн., або 98,5% від планових, з яких витрати на оплату праці становили 11744,2 тис.грн., або 98,9% (при плановому показнику 11876,7 тис.грн.), нарахування на оплату праці – 2513,0 тис.грн. або 97,5% від плану (при плановому показнику 2577,8 тис.грн.), інші адміністративні витрати передплата періодичних видань, послуги з обслуговування програмного забезпечення, амортизація основних засобів) – 70,4 тис.грн. при плановому показнику 87,1 тис.грн.

На кінець 2022 року вартість необоротних активів КНП «ЦПМСД №1» становить 12572,8 тис.грн., вартість оборотних активів – 5205,9 тис.грн.

Дебіторська заборгованість станом на 01 січня 2023 року досліджуваної установи складає 170,9 тис.грн., яка повністю складається із заборгованості за розрахунками з бюджетом. Кредиторська заборгованість відсутня.

Враховуючи залишок коштів на початок року, нерозподілені доходи КНП «ЦПМСД №1» за 2022 рік склали 4071,6 тис.грн.

Досліджувана установа є платником визначених податків та зборів. У таблиці 2.3 наведено склад та структуру податків, які сплачує КНП «ЦПМСД №1».

Таблиця 2.3

Склад та структура податків і зборів,
нарахованих сплачених КНП «ЦПМСД №1» у 2022 році

Податок, збір	Сума, тис.грн.	Питому вага, %
Податок на доходи фізичних осіб	12135,6	43,94
Військовий збір	1012,0	3,66
Податок на додану вартість	7,1	0,03
Податок на землю	29,6	0,11
ЄСВ	14436,5	52,27
Екологічний податок	0,1	0,0
Разом	27620,8	100,00

На підставі даних таблиці 2.3 побудуємо структуру сплачених податків та зборів досліджуваною установою за 2022 рік у графічному виразі на рис. 2.2.

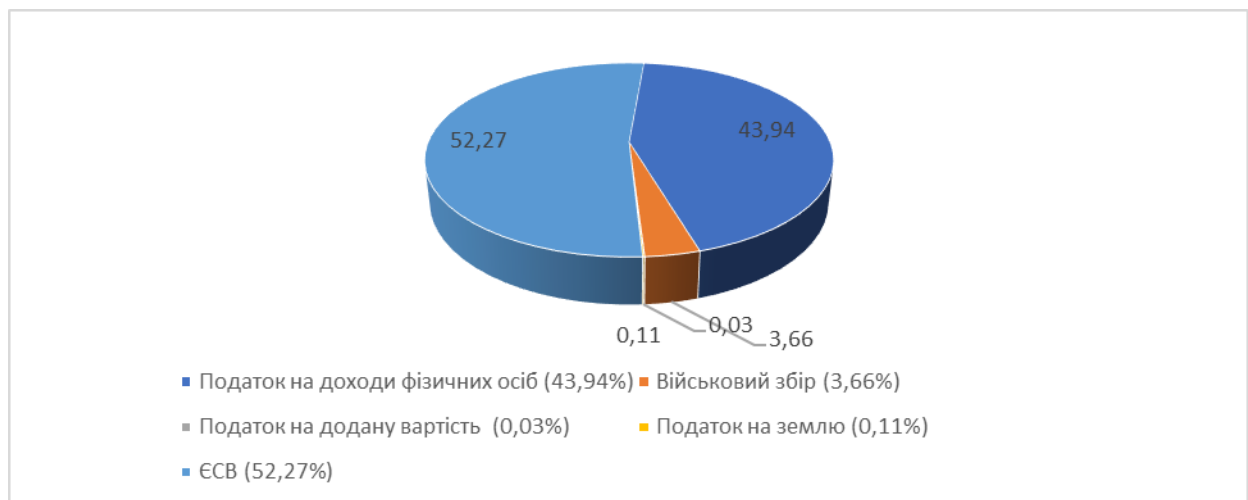


Рис. 2.2. Структура сплачених податків і зборів
КНП «ЦПМСД №1» у 2022 році

Отже, як видно з даних таблиці 2.3 та рис. 2.2 найбільшу питому вагу у загальній величині сплачених КНП «ЦПМСД №1» податків та зборів у 2022 році склав єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – 52,27% та податок на доходи фізичних осіб – 43,94%.

Середня кількість працівників КНП «ЦПМСД №1» (штатних працівників, зовнішніх сумісників та працівників, що працюють за цивільно-правовими договорами) станом на 01 січня 2023 року становила 296 чоловік, що менше планового показника на 1,75 або на 5 чоловік.

Фонд оплати праці усіх працівників за 2022 рік склав 67466,5 тис.грн., при плановому показнику 67525,1 тис.грн., що на 58,6 тис.грн. менше.

Середньомісячні витрати на оплату праці одного працівника складають 19,0 тис.грн., що більше планового показника на 0,3 тис.грн., або 1,6%.

Слід додати, що у серпні 2022 року до фінансового плану КНП «ЦПМСД №1» на 2022 рік були внесені зміни, що полягали у наступному:

- зменшення доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – дохід від національної служби здоров'я України за надання медичних послуг на 6037,4 тис.грн.;
- зменшення доходів місцевого бюджету за цільовими програмами на 104,5 тис.грн.;
- зменшення інших доходів на 436,2 тис.грн.;
- збільшення доходу з місцевого бюджету за програмою підтримки на 350,8 тис.грн.

Зменшення доходу від Національної служби охорони здоров'я за договором про медичне обслуговування населення за програмою медичних гарантій на суму 6037,4 тис.грн. пов'язане зі зменшенням:

- за пакетом первинної медичної допомоги на суму 4283,9 тис.грн. У зв'язку з введенням воєнного стану в Україні в частині оплати надавачам медичних послуг з 1 лютого 2022 року фактична вартість медичних послуг розраховувалась як добуток 1/12 базової капітаційної ставки та кількості активних декларацій станом на 1 лютого 2022 року, а з 1 липня 2022 року з урахуванням відповідних коефіцієнтів та кількості декларацій станом на 1 липня 2022 року. У порівнянні з укладеними деклараціями на період складання проекту фінансового

плану на 2022 року їх кількість зменшилась на 5772 декларації, що вплинуло на вартість медичних послуг;

- вакцинацій від COVID-19 на суму 1882,3 тис.грн. Відповідно до розрахунку надходжень за відповідним пакетом, вартість послуг із вакцинації розраховувалась як добуток відповідної ставки на медичну послугу та кількості наданих медичних послуг (щеплень першою, другою та третьою дозою відповідно_ згідно з ЕСОЗ. Із травня 2022 року до фактичної вартості послуг із вакцинації від COVID-19 за кожен місяць застосовувався нульовий коефіцієнт.

Збільшення доходу за пакетом забезпечення кадрового потенціалу із залученням лікарів-інтернів на суму 128,8 тис.грн.

Збільшення доходу з місцевого бюджету за програмою підтримки на суму 350,8 тис.грн. пов'язане із збільшенням:

- витрат на оплату послуг теплопостачання, водопостачання та водовідведення, електроенергію та природний газ на загальну суму 336,9 тис.грн.;
- витрат на забезпечення молочними сумішами дітей першого року життя, народжених від ВІЛ-інфікованих матерів на суму 13,9 тис.грн. При складанні фінансового звіту на 2022 рік даний дохід враховувався в дохід місцевого бюджету за цільовими програмами.

Зменшення доходу з місцевого бюджету за цільовими програмами на суму 104,5 тис.грн. пов'язане зі зменшенням:

- витрат на забезпечення молочними сумішами дітей першого року життя, народжених від ВІЛ-інфікованих матерів на суму 53,9 тис.грн.;
- витрат на цільове забезпечення медичними препаратами людей, що хворіють на онкологічні захворювання на суму 50,2 тис.грн.;
- витрат на забезпечення дітей віком до 3-х років, хворих на фенілкетонурію, препаратами дієтичного харчування на суму 0,4 тис.грн.

Зменшення інших доходів на суму 436,2 тис.грн. пов'язане зі зменшенням:

- доходу від реалізації майна на суму 2,0 тис.грн. (кошти отримані від реалізації брухту);
- доходу за рахунок відшкодування базам стажування витрат на оплату праці на нарахувань на неї лікарям-інтернам, які працевлаштовані у закладах охорони здоров'я комунальної власності на суму 481,8 тис.грн.;
- доходу за відсотками за залишками на вкладному (депозитному) рахунку на суму 41,1 тис.грн.;
- доходу від плати освітніх послуг на суму 6,5 тис.грн. – кошти, що будуть отримані від проходження практичної частини лікарями-інтернами, які зараховані до бази стажування з 01 серпня 2022 року.

Також були внесені зміни до складу та структури видатків на 2022 рік, що полягали у наступному:

- збільшення видатків на заробітну плату на суму 2947,7 тис.грн. та нарахувань на неї на суму 481,8 тис.грн. у зв'язку зі зменшенням адміністративних витрат за витратами на оплату праці на суму 1348,8 тис.грн. та нарахувань на неї на суму 331,9 тис.грн.;
- заплановане зменшення видатків за напрямом використання «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар». У зв'язку із введенням воєнного стану закупівлі здійснювались при нагальній потребі та за наявності товарів у постачальників;
- Заплановане зменшення видатків за напрямом використання «Медикаменти та перев'язувальні матеріали» на суму 866,8 тис.грн. За цим напрямком видатки зменшуються за рахунок отримання благодійної допомоги на інструменти та вироби медичного призначення та перегляду потреби у видатках;
- заплановане зменшення видатків на оплату послуг (крім комунальних) на суму 75,2 тис.грн. за рахунок скорочення витрат на проходження

щорічного медичного огляду працівників досліджуваної установи, які передбачались за рахунок коштів НСЗУ, враховуючи відсутність власних надходжень. Також зменшення видатків передбачається із ремонту і технічного обслуговування медичного обладнання, обслуговування та ремонту комп'ютерів, послуги із заправки картриджів, діагностики, технічного обслуговування, поточного ремонту БФП та принтерів;

- заплановане збільшення видатків на оплату комунальних послуг та енергоносіїв на суму 335,4 тис.грн.;
- заплановане збільшення видатків на соціальне забезпечення на суму 1,1 тис.грн. за рахунок збільшення вартості на обов'язкове особисте страхування працівників відомчої та місцевої пожежної охорони і членів добровільних пожертвувачів дружин (команд);
- заплановане зменшення інших поточних видатків на суму 5,1 тис.грн., що пов'язане зі скасуванням видатків на послуги з навчання керівного складу на курсах цивільного захисту на суму 4,8 тис.грн. у зв'язку з перенесенням на 2023 рік та зменшенням вартості на навчання відповідальних осіб з робіт з охорони праці та підвищення безпеки;
- зменшення інших видатків на суму 13,8 тис.грн. пов'язане зі збільшенням суми видатків з податку на додану вартість на суму 6,6 тис.грн., земельного податку на суму 11,1 тис.грн., а реєстраційних послуг на суму 0,1 тис.грн. та пенсійного збору з операцій купівлі-продажу легкових автомобілів на суму 30,5 тис.грн.

Адміністративні витрати зменшені проти затвердженого пану на 1679,5 тис.грн. за рахунок зменшення витрат на оплату праці на суму 1348,8 тис.грн., а нарахування на суму 331,9 тис.грн. Збільшення інших адміністративних витрат на суму 1,2 тис.грн. обумовлено зменшенням витрат на передплату періодичних видань та збільшення суми послуг з обслуговування програмного забезпечення «MeDok» та IS-PRO: Бюджет.

2.2. Механізм нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб в КНП «ЦПМСД №1»

Як вже зазначалось, КНП «ЦПМСД №1» є роботодавцем та платником податку на доходи фізичних осіб, військового збору на єдиного соціального внеску.

Механізм нарахування та сплати ПДФО включає в себе формування сукупного оподаткованого доходу, від якого він визначається. Досліджуваній медичній установі доходи виплачується у вигляді заробітної плати. Заробітна плата виплачується згідно з умовами Колективного договору, зміст якого включає в себе основні засади трудових відносин в досліджуваній установі. Колективний договір містить інформацію про: перелік професій і посад, на яких застосовується ненормований робочий день; перелік професій і посад, працівникам яких надається щорічна додаткова відпустка за особливий характер праці у зв'язку з ненормованим робочим днем; перелік професій і посад, працівникам яких надається додаткова щорічна оплачувана відпустка за безперервну роботу на зазначених посадах понад три роки тривалістю три календарні дні; схема посадових окладів працівників підприємства; перелік посад медичних працівників, яким проводиться капітаційна доплата за надання послуг з медичного обслуговування та розмірі доплат; перелік посад, яким можуть встановлюватись доплати за суміщення професій (посад) та розширення зон обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт; перелік посад, працівникам яких проводиться доплата за роботу в нічний час за кожну годину роботи (з 22.00 до 6.00); перелік посад працівників, за яким проводиться доплата за роботу зі шкідливими й важкими умовами праці, за результатами атестації робочих місць; перелік професій і посад, які використовують у роботі дезінфекційні засоби, а також працівників, зайнятих прибиранням санвузлів; механізм нарахування та виплати заробітної плати.

Колективний договір КНП «ЦПМСД №1» схвалений на конференції трудового колективу 01 лютого 2022 року (протокол №30) (додаток В).

Штатний розпис КНП «ЦПМСД №1» затверджено 03 лютого 2023 року наказом №43/01 (додаток Д) у кількості 342 штатних одиниці з місячним фондом заробітної плати 4835407,25 грн. У таблиці 2.4 наведено узагальнений штатний розпис КНП «ЦПМСД №1» у розрізі структурних підрозділів на 2022 рік.

Таблиця 2.4

Фрагмент штатного розпису КНП «ЦПМСД №1» на 2022 рік

Назва підрозділу	Кількість штатних одиниць	Оклад, грн.	Надбавки, грн.	Доплати, грн.	Місячний фонд оплати праці, грн.
Керівний склад	7,0	178640,00	3045,00		181685,00
Інформаційно-аналітичний кабінет	4,3	51800,00	5805,00		60775,00
Амбулаторія загальної практики сімейної медицини №1	23	215800,00	29575,00	3210,00	326615,00
Амбулаторія загальної практики сімейної медицини №2	24	206700,00	28210,00	1960,00	353661,25
Амбулаторія загальної практики сімейної медицини №3	23	205200,00	34485,00	650,00	336101,25
Амбулаторія загальної практики сімейної медицини №4	35	241500,00	33430,00	3180,00	494798,75
Амбулаторія загальної практики сімейної медицини №5	29	213600,00	29245,00	3210,00	425733,75
Амбулаторія загальної практики сімейної медицини №6	29	214100,00	29320,00	1870,00	405151,25
Амбулаторія загальної практики сімейної медицини №7	23	176900,00	23740,00	650,00	331116,25
Амбулаторія загальної практики сімейної медицини №8	23	178000,00	23905,00	1960,00	329231,25
Амбулаторія загальної практики сімейної медицини №9	32	182100,00	25170,00	5800,00	469211,25
Амбулаторія загальної практики сімейної медицини №10	33	169500,00	23280,00	3210,00	486861,25
Кабінет досліджень біологічного матеріалу	8	12200,0	1830,00	1220,00	122000,00

Назва підрозділу	Кількість штатних одиниць	Оклад, грн.	Надбавки, грн.	Доплати, грн.	Місячний фонд оплати праці, грн.
Відділ інфекційного контролю	3	26200,00	3930,00		44160,00
Бухгалтерія	5	75000,00			75000,00
Планово-економічний відділ	2	15000,00			30000,00
Гараж	16,75	137025,00		296	137321,00
Інший адміністративний та допоміжний персонал	20	186200		1427	187627,00
Усього	342,00	2587940,00	294970,00	28939,00	4835407,25

Отже, виходячи зі штатного розпису, представленого у таблиці 2.4 визначається дохід у вигляді заробітної плати, з якого утримується ПДФО та військовий збір. На фонд оплати праці досліджувана установа як роботодавець нараховує ЄСВ.

На основні конкретних працівників та використовуючи дані Розрахунку щомісячної капітаційної доплати (додаток Ж) прослідкуємо порядок формування доходу, що підлягає оподаткуванню ПДФО та військовим збором.

Так, за допомогою таблиці 2.5 визначимо розмір сукупного оподаткованого доходу у вигляді заробітної плати та утримання з нього лікаря-педіатра Чорнобривець Раїси Вікторівни (амбулаторія загальної практики сімейної медицини №8).

Таблиця 2.5

Порядок формування доходу у вигляді заробітної плати для цілей оподаткування ПДФО лікаря-педіатра Чорнобривець Р.В. у січні 2022 року (амбулаторія загальної практики сімейної медицини №8)

Показники для формування доходу з метою оподаткування ПДФО та ВЗ	Сума, грн.
Посадовий оклад згідно штатного розпису	15500,00
Капітаційна доплата (104800,30 грн. * 8%)	8384,03
<i>кількість підписаних декларацій</i>	
- 0-5 років	325
- 6-17 років	651
- 18-39	1
<i>% від декларації згідно із віковою категорією пацієнта:</i>	

Показники для формування доходу з метою оподаткування ПДФО та ВЗ	Сума, грн.
- 0-5 років	0,33
- 6-17 років	0,67
- 18-39 років	0
тариф на одного пацієнта у 2022 році	786,65
коефіцієнт	
- 0-5 років	2,465
- 6-17 років	1,356
- 18-39 років	0,616
розрахункова сума річного фінансування	
- 0-5 років	592387,60
- 6-17 років	664731,80
- 18-39 років	484,60
місячна сума фінансування	
- 0-5 років	49365,60
- 6-17 років	55394,30
- 18-39 років	40,4
встановлений за декларації (%)	8
Доплата за вислугу років	2325,00
Разом дохід за січень 2022 року	26209,03

За кожним лікарем закріплена медична сестра і капітаційна доплата їй встановлюється у розмірі 50% від капітаційної доплати лікаря. Тому у таблиці 2.6 прослідкуємо порядок формування доходу у вигляді заробітної для цілей оподаткування ПДФО та ВЗ по медичній сестрі, що закріплена за лікарем Чорнобривець Р.В.

Таблиця 2.6

Порядок формування доходу у вигляді заробітної плати
та утримання з нього медичної сестри Смірної Н.І. у січні 2022 року
(амбулаторія загальної практики сімейної медицини №8)

Показники для формування доходу з метою оподаткування ПДФО та ВЗ	Сума, грн.
Посадовий оклад згідно штатного розпису	13100,00
Капітаційна доплата (закріплена за лікарем Чорнобривець Р.В.) (8384,03 грн. * 50%)	4192,01
Надбавка за вислугу років	1965,00
Разом дохід за січень 2022 року	19257,01

За січень 2022 року по КНП «ЦПМСД №1» було нараховано такі оплати (додаток Ж1), які є базою для нарахування ПДФО, ВЗ та ЄСВ (таблиця 2.7).

Таблиця 2.7

Загальна сума нарахованого доходу у вигляді заробітної плати працівникам для цілей оподаткування ПДФО в КНП «ЦПМСД №1» за січень 2022 року

Види оплати	Код виду оплати	Дні	Години	Сума, грн.
Оклад	1	4726	35232,33	2372361,18
Складність напруженість	4	55	423,50	6250,00
Почесне звання	7	43	227,15	3580,00
Оклад погодинний	1г	616	3813,65	203778,64
Святкові	37	14	120,00	6376,20
Нічні	38		248,00	3217,57
Шкідливість	42	62	461	888,00
Матеріальна допомога на оздоровлення	90			25100,00
Оклад інвалідів	105	250	1819,20	129558,33
Оклад погодинний інвалідів	106	19	151	7400,00
Доплата за використання дезінфікуючих засобів	171	824	6320,50	33693,71
Доплата за керівництво інтернами	301	38	130,90	1145,62
Медичний стаж	361	3852	27561,87	250989,95
Доплата за декларації	362	2930	21271,47	781098,33
Оплата за роботу у святкові та неробочі дні	368	60	336,00	44903,78
Доплата згідно Постанови №2	370	1767	12361,67	156237,34
Оклад	500	187	623,69	52809,87
Оклад від суми інвалідів	551	33	127,05	11984,21
Оклад зовнішніх сумісників	553	31	113,25	6525,00
Основна щорічна відпустка	900	92		39720,15
Додаткова відпустка за особливий характер праці	901	34		17569,83
Додаткова відпустка за безперервну роботу	902	15		9098,43
Додаткова відпустка на дітей	903	30		13969,30
Компенсація відпустки	18	31		20715,39
Лікарняні (5 днів)	910	91	592,10	35578,33
Лікарняні (ФСС)	911	286	1530,71	125439,32
Індексація доходів				171,23
Разом нараховано доходу				4360159,71

За допомогою таблиці 2.8 визначимо розмір сукупного оподаткованого доходу у вигляді заробітної плати та утримання з нього лікаря-педіатра Ляшенко Тамари Іванівни (амбулаторія загальної практики сімейної медицини №8).

Таблиця 2.8

Порядок формування доходу у вигляді заробітної плати
для цілей оподаткування ПДФО
лікаря-педіатра Ляшенко Т.І. у лютому 2022 року
(амбулаторія загальної практики сімейної медицини №8)

Показники для формування доходу з метою оподаткування ПДФО та ВЗ	Сума, грн.
Посадовий оклад згідно штатного розпису	15500,00
Капітаційна доплата (77857,50 грн. * 6%)	4671,45
<i>кількість підписаних декларацій</i>	
- 0-5 років	110
- 6-17 років	675
- 18-39	2
<i>% від декларації згідно із віковою категорією пацієнта:</i>	
- 0-5 років	0,14
- 6-17 років	0,86
- 18-39 років	0,00
<i>тариф на одного пацієнта у 2022 році</i>	786,65
<i>коефіцієнт</i>	
- 0-5 років	2,465
- 6-17 років	1,356
- 18-39 років	0,616
<i>розрахункова сума річного фінансування</i>	
- 0-5 років	213300,10
- 6-17 років	720020,70
- 18-39 років	969,20
<i>місячна сума фінансування</i>	
- 0-5 років	17775,00
- 6-17 років	60001,70
- 18-39 років	80,8
<i>встановлений за декларації (%)</i>	6
Доплата за вислугу років	2325,00
Разом дохід за лютий 2022 року	22496,45

За кожним лікарем закріплена медична сестра і капітаційна доплата їй встановлюється у розмірі 40% від капітаційної доплати лікаря. Тому у таблиці 2.9 прослідкуємо порядок формування доходу у вигляді заробітної для цілей оподаткування ПДФО та ВЗ по медичній сестрі, що закріплена за лікарем Ляшенко Т.І.

Таблиця 2.9

Порядок формування доходу у вигляді заробітної плати
та утримання з нього медичної сестри Нестерової Д.О. у лютому 2022 року
(амбулаторія загальної практики сімейної медицини №8)

Показники для формування доходу з метою оподаткування ПДФО та ВЗ	Сума, грн.
Посадовий оклад згідно штатного розпису	13100,00
Капітаційна доплата (закріплена за лікарем Ляшенко Т.І.) (4671,45 грн. * 40%)	1868,58
Надбавка за вислугу років	1965,00
Разом дохід за лютий 2022 року	16933,58

Так, за допомогою таблиці 2.10 визначимо розмір сукупного оподаткованого доходу у вигляді заробітної плати та утримання з нього лікаря-педіатра Закерничної Клавдії Андріївни (амбулаторія загальної практики сімейної медицини №8).

Таблиця 2.10

Порядок формування доходу у вигляді заробітної плати
для цілей оподаткування ПДФО
лікаря-педіатра Закерничної К.А. у лютому 2022 року
(амбулаторія загальної практики сімейної медицини №8)

Показники для формування доходу з метою оподаткування ПДФО та ВЗ	Сума, грн.
Посадовий оклад згідно штатного розпису	15500,00
Капітаційна доплата (92868,50 грн. * 6%)	5572,11
<i>кількість підписаних декларацій</i>	
- 0-5 років	232
- 6-17 років	623
- 18-39 років	0
<i>% від декларації згідно із віковою категорією пацієнта:</i>	
- 0-5 років	0,27
- 6-17 років	0,73
- 18-39 років	0,00
<i>тариф на одного пацієнта у 2022 році</i>	786,65
<i>коефіцієнт</i>	
- 0-5 років	2,465
- 6-17 років	1,356
- 18-39 років	0
<i>розрахункова сума річного фінансування</i>	
- 0-5 років	449869,40
- 6-17 років	664552,50

Показники для формування доходу з метою оподаткування ПДФО та ВЗ	Сума, грн.
- 18-39 років	0,00
місячна сума фінансування	
- 0-5 років	37489,10
- 6-17 років	55379,40
- 18-39 років	0,00
встановлений за декларації (%)	6
Доплата за вислугу років	2325,00
Разом дохід за лютий 2022 року	23397,11

За лікарем-педіатром Закерничною К.А. закріплена медична сестра Саган Тетяна Анатоліївна. Тому у таблиці 2.11 прослідкуємо порядок формування доходу у вигляді заробітної для цілей оподаткування ПДФО та ВЗ по ній.

Таблиця 2.11

Порядок формування доходу у вигляді заробітної плати
та утримання з нього медичної сестри Саган Т.А. у лютому 2022 року
(амбулаторія загальної практики сімейної медицини №8)

Показники для формування доходу з метою оподаткування ПДФО та ВЗ	Сума, грн.
Посадовий оклад згідно штатного розпису	13100,00
Капітаційна доплата (закріплена за лікарем Закерничною К.А.) (5572,11 грн. * 40%)	2228,84
Надбавка за вислугу років	1965,00
Разом дохід за лютий 2022 року	17293,84

Для розуміння різниці між доходом лікаря-педіатра та сімейного лікаря обчислимо дохід для цілей оподаткування ПДФО та ВЗ по лікарю загальної практики-сімейним лікарем Гіренко Аллою Альбертівною за лютий 2022 року за допомогою таблиці 2.12.

Таблиця 2.12

Порядок формування доходу у вигляді заробітної плати
для цілей оподаткування ПДФО сімейного лікаря Гіренко А.А. у лютому
2022 року (амбулаторія загальної практики сімейної медицини №8)

Показники для формування доходу з метою оподаткування ПДФО та ВЗ	Сума, грн.
Посадовий оклад згідно штатного розпису	15000,00

Показники для формування доходу з метою оподаткування ПДФО та ВЗ	Сума, грн.
Капітаційна доплата (109311,10 грн. * 6%)	6558,67
<i>кількість підписаних декларацій</i>	
- 6-17 років	4
- 18-39 років	565
- 40-64 років	932
- 65+ років	564
<i>% від декларації згідно із віковою категорією пацієнта:</i>	
- 6-17 років	0
- 18-39 років	0,27
- 40-64 років	0,45
- 65+ років	0,27
<i>тариф на одного пацієнта у 2022 році</i>	
<i>коефіцієнт</i>	
- 6-17 років	1,356
- 18-39 років	0,616
- 40-64 років	0,739
- 65+ років	1,232
<i>розрахункова сума річного фінансування</i>	
- 6-17 років	4266,80
- 18-39 років	271560,20
- 40-64 років	526419,10
- 65+ років	509487,20
<i>місячна сума фінансування</i>	
- 6-17 років	355,60
- 18-39 років	22630,00
- 40-64 років	43868,30
- 65+ років	42457,30
<i>встановлений за декларації (%)</i>	6
Доплата за вислугу років	2250,00
Разом дохід за лютий 2022 року	23808,67

Медична сестра, що закріплена за лікарем Гіренко А.А. – Котова Оксана Євгенівна. Розрахуємо суму її сукупного оподаткованого доходу за лютий 2022 року за допомогою таблиці 2.13.

Таблиця 2.13

Порядок формування доходу у вигляді заробітної плати
та утримання з нього медичної сестри Котової О.Є. у лютому 2022 року
(амбулаторія загальної практики сімейної медицини №8)

Показники для формування доходу з метою оподаткування ПДФО та ВЗ	Сума, грн.
Посадовий оклад згідно штатного розпису	13100,00
Капітаційна доплата (закріплена за лікарем Гіренко А.А.) (6558,67 грн. * 40%)	2623,47

Показники для формування доходу з метою оподаткування ПДФО та ВЗ	Сума, грн.
Надбавка за вислугу років	1965,00
Разом дохід за лютий 2022 року	17688,47

Отже, за лютий 2022 року по КНП «ЦПМСД №1» було нараховано такі оплати (додаток Ж1), які є базою для нарахування ПДФО, ВЗ та ЄСВ (таблиця 2.14).

Таблиця 2.14

Загальна сума нарахованого доходу у вигляді заробітної плати працівникам для цілей оподаткування ПДФО в КНП «ЦПМСД №1» за лютий 2022 року

Види оплати	Код виду оплати	Дні	Години	Сума, грн.
Оклад	1	4908	36998,60	2996463,80
Складність напруженість	4	490	2669,37	140615,78
Почесне звання	7	41	192,50	3950,00
Збільшення обсягу роботи	16	199	1470,70	14137,50
Оклад погодинний	1г	592	3723,00	208342,21
Відпустки без збереження заробітної плати	33	25		
Нічні	38		224,00	3381,40
Шкідливість	42	49	369,00	683,27
Матеріальна допомога на оздоровлення	90			100100,00
Оклад інвалідів	105	255	1905,90	171573,17
Оклад погодинний інвалідів	106	12	96,00	4440,00
Доплата за використання дезінфікуючих засобів	171	874	6728,70	41792,00
Доплата за керівництво інтернами	301	34	63,56	1088,34
Медичний стаж	361	3968	28398,62	331138,86
Доплата за декларації	362	2776	20447,85	527025,94
Доплата за відсутність праці	10	77,00	531,25	
Оплата за роботу у святкові та неробочі дні	368	52	296,00	50673,80
Оклад	500	201	412,06	40681,25
Оклад від суми інвалідів	551	33	63,56	7012,50
Оклад зовнішніх сумісників	553	25	92,00	5387,50
Основна щорічна відпустка	900	189		96938,58
Додаткова відпустка за особливий характер праці	901	42		23218,57
Додаткова відпустка за безперервну роботу	902	15		8652,57
Додаткова відпустка на дітей	903			-107,50
Компенсація відпустки	18			5668,74
Лікарняні (5 днів)	910	240	1466,26	120891,96

Види оплати	Код виду оплати	Дні	Години	Сума, грн.
Лікарняні (ФСС)	911	285	1533,98	157294,30
Індиксація доходів				534,90
Разом нараховано доходу				5062110,69

Дослідимо порядок формування доходу у вигляді заробітної плати в досліджуваній медичній установі за березень 2022 року на конкретних прикладах лікарів (додаток Л). У таблиці 2.15 представлено порядок формування доходу по лікарю-педіатру Надєєвій Наталії Миколаївні за березень 2022 року.

Таблиця 2.15

Порядок формування доходу у вигляді заробітної плати
для цілей оподаткування ПДФО лікаря-педіатра Надєєвої Н.М. у березні
2022 року (амбулаторія загальної практики сімейної медицини №8)

Показники для формування доходу з метою оподаткування ПДФО та ВЗ	Сума, грн.
Посадовий оклад згідно штатного розпису	15500,00
Капітаційна доплата (103371,0 грн. * 6%)	6202,26
<i>кількість підписаних декларацій</i>	
- 0-5 років	316
- 6-17 років	610
- 18-39	0
<i>% від декларації згідно із віковою категорією пацієнта:</i>	
- 0-5 років	0,34
- 6-17 років	0,66
- 18-39 років	0
<i>тариф на одного пацієнта у 2022 році</i>	786,65
<i>коефіцієнт</i>	
- 0-5 років	2,465
- 6-17 років	1,356
- 18-39 років	
<i>розрахункова сума річного фінансування</i>	
- 0-5 років	599662,50
- 6-17 років	640789,40
- 18-39 років	
<i>місячна сума фінансування</i>	
- 0-5 років	49971,90
- 6-17 років	53399,10
- 18-39 років	
<i>встановлений за декларації (%)</i>	6
Доплата за вислугу років	2325,00
Разом дохід за березень 2022 року	24027,26

Медична сестра, що закріплена за лікарем – Штаненко Наталія Віталіївна. Розрахуємо суму її сукупного оподаткованого доходу за березень 2022 року за допомогою таблиці 2.16.

Таблиця 2.16

Порядок формування доходу у вигляді заробітної плати
та утримання з нього медичної сестри Штаненко Н.В. у березні 2022 року
(амбулаторія загальної практики сімейної медицини №8)

Показники для формування доходу з метою оподаткування ПДФО та ВЗ	Сума, грн.
Посадовий оклад згідно штатного розпису	13100,00
Капітаційна доплата (закріплена за лікарем Надєєвою Н.М.) (6202,26 грн. * 40%)	2480,90
Надбавка за вислугу років	1965,00
Разом дохід за березень 2022 року	17545,90

У таблиці 2.17 представлено порядок формування доходу по лікарю-педіатру Возняк Тетяні Миколаївні за березень 2022 року.

Таблиця 2.17

Порядок формування доходу у вигляді заробітної плати
для цілей оподаткування ПДФО
лікаря-педіатра Возняк Т.М. у березні 2022 року
(амбулаторія загальної практики сімейної медицини №8)

Показники для формування доходу з метою оподаткування ПДФО та ВЗ	Сума, грн.
Посадовий оклад згідно штатного розпису	15500,00
Капітаційна доплата (99687,20 грн. * 6%)	5981,20
<i>кількість підписаних декларацій</i>	
- 0-5 років	251
- 6-17 років	717
- 18-39	0
<i>% від декларації згідно із віковою категорією пацієнта:</i>	
- 0-5 років	0,26
- 6-17 років	0,74
- 18-39 років	0
<i>тариф на одного пацієнта у 2022 році</i>	786,65
<i>коефіцієнт</i>	
- 0-5 років	2,465
- 6-17 років	1,356
- 18-39 років	0
<i>розрахункова сума річного фінансування</i>	

Показники для формування доходу з метою оподаткування ПДФО та ВЗ	Сума, грн.
- 0-5 років	460530,90
- 6-17 років	735716,00
- 18-39 років	0
місячна сума фінансування	
- 0-5 років	38377,60
- 6-17 років	61309,70
- 18-39 років	0
встановлений за декларації (%)	6
Доплата за вислугу років	2325,00
Разом дохід за березень 2022 року	23806,20

Медична сестра, що закріплена за лікарем –Греку Наталія Миколаївна. Розрахуємо суму її сукупного оподаткованого доходу за березень 2022 року за допомогою таблиці 2.18.

Таблиця 2.18

Порядок формування доходу у вигляді заробітної плати та утримання з нього медичної сестри Греку Н.М. у березні 2022 року (амбулаторія загальної практики сімейної медицини №8)

Показники для формування доходу з метою оподаткування ПДФО та ВЗ	Сума, грн.
Посадовий оклад згідно штатного розпису	13100,00
Капітаційна доплата (закріплена за лікарем Возняк Т.М.) (5981,23 грн. * 40%)	2392,49
Надбавка за вислугу років	1965,00
Разом дохід за березень 2022 року	17457,49

Отже, за березень 2022 року по КНП «ЦПМСД №1» було нараховано такі оплати (додаток Л1), які є базою для нарахування ПДФО, ВЗ та ЄСВ (таблиця 2.19).

Таблиця 2.19

Загальна сума нарахованого доходу у вигляді заробітної плати працівникам для цілей оподаткування ПДФО в КНП «ЦПМСД №1» за березень 2022 року

Види оплати	Код виду оплати	Дні	Години	Сума, грн.
Оклад	1	5377	40589,80	3005173,07
Складність напруженість	4	445	2103,50	82334,32
Почесне звання	7	45	211,75	3950,00
Оклад погодинний	1г	707	4345,65	217848,58

Види оплати	Код виду оплати	Дні	Години	Сума, грн.
Святкові	37	7	60	3509,28
Нічні	38		248	3375,98
Шкідливість	42	66	498	845,88
Матеріальна допомога на оздоровлення	90			210100,00
Оклад інвалідів	105	298	2248,70	183949,79
Оклад погодинний інвалідів	106	23	183	7770,00
Доплата за використання дезінфікуючих засобів	171	917	7056,00	39405,34
Премія квартальна				1694000,00
Медичний стаж	361	4406	31565,60	339516,85
Доплата за декларації	362	3075	22689,60	532435,78
Оплата за роботу у святкові та неробочі дні	368	-12	-72	-12358,43
Оклад	500	240	495,00	44159,09
Оклад від суми інвалідів	551	44	84,70	8500,00
Оклад зовнішніх сумісників	553	35	131,50	6525,00
Основна щорічна відпустка	900			209457,96
Додаткова відпустка за особливий характер праці	901			35508,98
Додаткова відпустка за безперервну роботу	902			3574,68
Додаткова відпустка на дітей	903			19155,80
Компенсація відпустки	18			14584,48
Лікарняні (5 днів)	910	78	442,70	40381,18
Лікарняні (ФСС)	911	122	653,35	56116,98
Індексація доходів				588,14
Разом нараховано доходу				6750408,73

Після того, як нами було досліджено порядок формування доходу, що підлягає оподаткування ПДФО (18%) та військовим збором (1,5%) розглянемо детально порядок обчислення їх сум в досліджуваній установі. У таблиці 2.20, 2.21, 2.22 представлено порядок здійснення утримань із заробітної плати лікарів та медичних сестер за січень-березень 2022 року. Слід додати, що податкова соціальна пільга до оподаткованого доходу не застосовується, оскільки він більший за гранично встановлений розмір. Також, варто враховувати, що із заробітної плати працівників КНП «ЦПМСД №1» утримується профспілковий внесок (якщо працівник є членом профсоюзу).

Таблиця 2.20

Обчислення податку на доходи фізичних осіб та військового збору
із заробітної плати окремих працівників
в КНП «ЦПМСД №1» за січень 2022 року

ПІБ	Посада	Нарахована з/п, грн.	Утримання, грн.			З/п до видачі, грн.
			ПДФО	ВЗ	Проф. внески	
Чорнобривець Р.В.	лікар- педіатр	26209,03	4717,63	393,14	262,09	20836,17
Смірнова Н.І.	медична сестра	19257,01	3466,26	288,86	192,57	15309,32

Таблиця 2.21

Обчислення податку на доходи фізичних осіб та військового збору
із заробітної плати окремих працівників
в КНП «ЦПМСД №1» за лютий 2022 року

ПІБ	Посада	Нарахована з/п, грн.	Утримання, грн.			З/п до видачі, грн.
			ПДФО	ВЗ	Проф. внески	
Ляшенко Т.І.	лікар- педіатр	22496,54	4049,38	337,45	224,97	17884,74
Нестерова Д.О.	медична сестра	16933,58	3048,04	254,00	169,33	13462,21
Закернична К.А.	лікар- педіатр	23397,11	4211,48	350,96	233,97	18600,70
Саган Т.А.	медична сестра	17293,84	3112,89	259,41	172,93	13748,61
Гіренко А.А.	сімейний лікар	23808,67	4285,56	357,13	238,08	18927,90
Котова О.Є.	медична сестра	17688,47	3183,92	265,33	176,88	14062,34

Таблиця 2.22

Обчислення податку на доходи фізичних осіб та військового збору
із заробітної плати окремих працівників
в КНП «ЦПМСД №1» за березень 2022 року

ПІБ	Посада	Нарахована з/п, грн.	Утримання, грн.			З/п до видачі, грн.
			ПДФО	ВЗ	Проф. внески	
Надєєва Н.М.	лікар- педіатр	24027,26	4324,91	360,41	240,27	19101,67
Штаненко Н.В.	медична сестра	17545,90	3158,26	263,19	175,46	13948,99

ПІБ	Посада	Нарахована	Утримання, грн.			З/п до
Возняк Т.М.	лікар-педіатр	23806,20	4285,12	357,09	238,06	18925,93
Греку Н.М.	медична сестра	17457,49	3142,35	261,86	174,57	13878,71

Використовуючи зведену форму по заробітній платі в КНП «ЦПМСД №1» (додаток М., М1, М2) визначимо загальну суму доходу, отриману працівниками у вигляді заробітної плати, що є базою для нарахування ПДФО та ВЗ за I квартал 2022 року (таблиця 2.23).

Таблиця 2.23

Зведені дані про нарахований дохід у вигляді заробітної плати
в КНП «ЦПМСД №1» та утриманий з нього ПДФО та ВЗ
за I квартал 2022 року

Місяць	З/п основних працівників, грн.	З/п інтернів, грн.	Разом за місяць	ПДФО, грн.	ВЗ, грн.
Січень	4172820,49	61899,90	4234720,39	762230,70	63496,34
Лютий	4836780,37	68036,02	4904816,39	882866,95	73572,39
Березень	6630655,06	63636,69	6694291,75	1205195,79	100414,56
Разом	15640255,92	193572,61	15833828,53	2850293,44	237483,29

Отже, загальна сума доходу у вигляді заробітної плати, що оподатковується ПДФО в КНП «ЦПМСД №1» за I квартал 2022 року становила 15 640 255,92 грн., сума утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб – 2 850 293,44 грн., військового збору – 237 483,29 грн.

2.3. Облікове забезпечення нарахування та сплати податку на доходу фізичних осіб в досліджуваному медичному закладі

КНП «ЦПМСД №1» для обліку ПДФО використовує меморіальну форму обліку. Згідно з вимогами законодавства у частині обліку в бюджетних установах в досліджуваній нами установі розроблено Робочий план рахунків, фрагмент якого наведено у таблиці 2.24.

Таблиця 2.24

Фрагмент робочого плану рахунків КНП «ЦПМСД №1»
у частині облікового забезпечення оплати праці, ПДФО та ВЗ

Номер рахунка	Назва рахунка
230000	Грошові кошти на рахунках
378000	Рахунки органів казначейства (лікарняні Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності)
471000	Усі види відпусток (основна щорічна, компенсація відпустки, додаткова за перервну роботу, додаткова за особливий характер праці, додаткова на дітей тощо)
811000	Витрати на оплату праці
813000	Витрати на індексація доходів
815000	Витрати на виплату лікарняних (перші 5 днів) за рахунок КНП «ЦПМСД №1»
816000	Витрати на виплату матеріальної допомоги на оздоровлення
903000	Витрати на доплати за керування інтернами
910000	Витрати на виплату основної заробітної плати (структура у таблиці 2.3)
920000	Витрати на виплату додаткової заробітної плати (структура у таблиці 2.3)
661000	Розрахунки з оплати праці
663001	Розрахунки з працівниками по листам тимчасової непрацездатності (перші 5 днів) за рахунок КНП «ЦПМСД №1»
663002	Розрахунки з працівниками по листам тимчасової непрацездатності за рахунок ФСС
641001	Розрахунки з бюджетом за ПДФО
641002	Розрахунки з бюджетом за військовим збором

Як видно з робочого плану рахунків для обліку оплати праці, ПДФО та ВЗ використовується перші 2 цифри – передбачені Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, наступні 4 цифри – введені самостійно установою у урахуванням фінансової та виробничої необхідності. Зауваження викликав рахунок 661 «Розрахунки з оплати праці», який використовує досліджувана установа. Згідно із Планом рахунків

бухгалтерського обліку в державному секторі для обліку заробітної плати передбачено рахунок 651 «Розрахунки з оплати праці». Також зауваження викликають рахунки, призначені для обліку розрахунків з бюджетом, у т.ч. ПДФО. Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі використовується рахунок 63 «Розрахунки за податками і зборами».

Автоматизація процесів обліку в КНП «ЦПМСД №1» здійснюється за допомогою програмного продукту IS-PRO: Бюджет. Можливості даної програми графічно зображені на рис. 2.3.

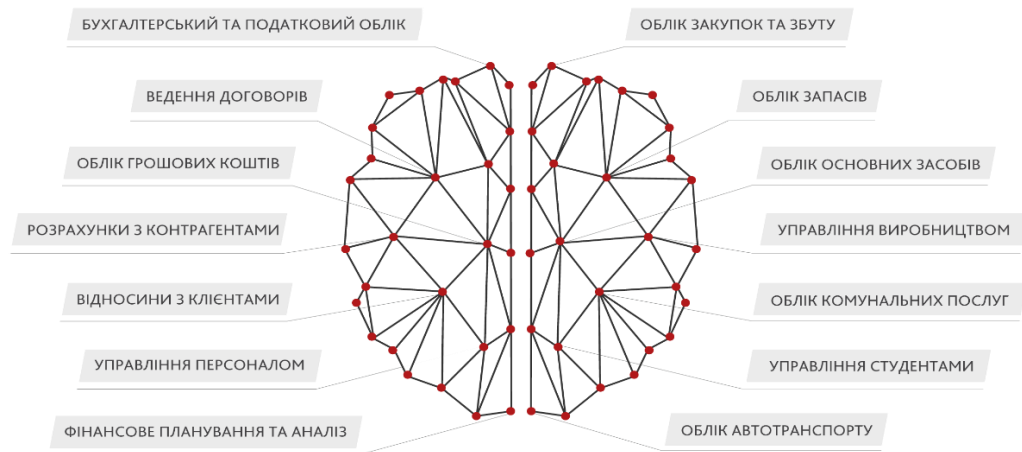


Рис. 2.3. Можливості програми IS-PRO: Бюджет, що використовується в КНП «ЦПМСД №1»

Для обліку робочого часу в КНП «ЦПМСД №1» використовується Табель обліку робочого часу, зразок якого представлено у додатку Н.

На підставі даних окремих працівників КНП «ЦПМСД №1» та використовуючи Меморіальний ордер №5 (додаток П), прослідкуємо порядок відображення в бухгалтерському обліку нарахування заробітної плати та утримання з неї за січень 2022 року (таблиця 2.25, 2.26).

Таблиця 2.25

Відображення в обліку КНП «ЦПМСД №1» нарахування заробітної плати, утримання по лікарю-педіатру Чорнобривець Р.В. за січень 2022 року

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Нарахована заробітна плата	811000	661000	21098,26
Утримано ПДФО	661000	641001	4717,63

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
Утримано ВЗ	661000	641002	393,14
Утримано профспілковий внесок	661000	685001	262,09
Перераховано з/п на картковий рахунок	661000	230001	20836,17

Таблиця 2.26

Відображення в обліку КНП «ЦПМСД №1» нарахування заробітної плати, утримання з неї та виплату по медичній сестрі Смірновій Н.І.

за січень 2022 року

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Нарахована заробітна плата	811000	661000	19257,01
Утримано ПДФО	661000	641001	3466,26
Утримано ВЗ	661000	641002	288,86
Утримано профспілковий внесок	661000	685001	192,57
Перераховано з/п на картковий рахунок	661000	230001	15309,32

Використовуючи дані Меморіального ордеру №5 (додаток П1) наведемо бухгалтерські проведення з обліку нарахування заробітної плати, утримань з неї та виплати в досліджуваній установі у лютому 2022 року (таблиця 2.27, 2.28, 2.29, 2.30, 2.31, 2.32).

Таблиця 2.27

Відображення в обліку КНП «ЦПМСД №1» нарахування заробітної плати, утримання з неї та виплату по лікарю-педіатру Ляшенко Т.І.

за лютий 2022 року

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Нарахована заробітна плата	811000	661000	22496,54
Утримано ПДФО	661000	641001	4049,38
Утримано ВЗ	661000	641002	337,45
Утримано профспілковий внесок	661000	685001	224,97
Перераховано з/п на картковий рахунок	661000	230001	17884,74

Таблиця 2.28

Відображення в обліку КНП «ЦПМСД №1» нарахування заробітної плати,
утримання з неї та виплату по медичній сестрі Нестеровій Д.О.

за лютий 2022 року

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Нарахована заробітна плата	811000	661000	16933,58
Утримано ПДФО	661000	641001	3048,04
Утримано ВЗ	661000	641002	254,00
Утримано профспілковий внесок	661000	685001	169,33
Перераховано з/п на картковий рахунок	661000	230001	13462,21

Таблиця 2.29

Відображення в обліку КНП «ЦПМСД №1» нарахування заробітної плати,
утримання з неї та виплату по лікарю-педіатру Закерничній К.А.

за лютий 2022 року

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Нарахована заробітна плата	811000	661000	23397,11
Утримано ПДФО	661000	641001	4211,48
Утримано ВЗ	661000	641002	350,96
Утримано профспілковий внесок	661000	685001	233,97
Перераховано з/п на картковий рахунок	661000	230001	18600,70

Таблиця 2.30

Відображення в обліку КНП «ЦПМСД №1» нарахування заробітної плати,
утримання з неї та виплату по медичній сестрі Саган Т.А.

за лютий 2022 року

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Нарахована заробітна плата	811000	661000	17293,84
Утримано ПДФО	661000	641001	3112,89
Утримано ВЗ	661000	641002	259,41
Утримано профспілковий внесок	661000	685001	172,93
Перераховано з/п на картковий рахунок	661000	230001	13748,61

Таблиця 2.31

Відображення в обліку КНП «ЦПМСД №1» нарахування заробітної плати,
утримання з неї та виплату по сімейному лікарю Гіренко А.А.
за лютий 2022 року

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Нарахована заробітна плата	811000	661000	23808,67
Утримано ПДФО	661000	641001	4285,56
Утримано ВЗ	661000	641002	357,13
Утримано профспілковий внесок	661000	685001	238,08
Перераховано з/п на картковий рахунок	661000	230001	18927,90

Таблиця 2.32

Відображення в обліку КНП «ЦПМСД №1» нарахування заробітної плати,
утримання з неї та виплату по медичній сестрі Котовій О.Є.
за лютий 2022 року

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Нарахована заробітна плата	811000	661000	17688,47
Утримано ПДФО	661000	641001	3183,92
Утримано ВЗ	661000	641002	265,33
Утримано профспілковий внесок	661000	685001	176,88
Перераховано з/п на картковий рахунок	661000	230001	14062,34

На підставі Меморіального ордеру №5 за березень 2022 року (додаток П2) дослідимо порядок відображення в обліку нарахування заробітної плати, утримань з неї та виплати в КНП «ЦПМСД №1» (таблиця 2.33, 2.34, 2.35, 2.36).

Таблиця 2.33

Відображення в обліку КНП «ЦПМСД №1» нарахування заробітної плати,
утримання з неї та виплату по лікарю-педіатру Надєєвій Н.М.
за березень 2022 року

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Нарахована заробітна плата	811000	661000	24027,26
Утримано ПДФО	661000	641001	4324,91

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
Утримано ВЗ	661000	641002	360,41
Утримано профспілковий внесок	661000	685001	240,27
Перераховано з/п на картковий рахунок	661000	230001	19101,67

Таблиця 2.34

Відображення в обліку КНП «ЦПМСД №1» нарахування заробітної плати,
утримання з неї та виплату по медичній сестрі Штаненко Н.В.

за березень 2022 року

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Нарахована заробітна плата	811000	661000	17545,90
Утримано ПДФО	661000	641001	3158,26
Утримано ВЗ	661000	641002	263,19
Утримано профспілковий внесок	661000	685001	175,46
Перераховано з/п на картковий рахунок	661000	230001	13948,99

Таблиця 2.35

Відображення в обліку КНП «ЦПМСД №1» нарахування заробітної плати,
утримання з неї та виплату по лікарю-педіатру Возняк Т.М.

за березень 2022 року

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Нарахована заробітна плата	811000	661000	23806,20
Утримано ПДФО	661000	641001	4285,12
Утримано ВЗ	661000	641002	357,09
Утримано профспілковий внесок	661000	685001	238,06
Перераховано з/п на картковий рахунок	661000	230001	18925,93

Таблиця 2.36

Відображення в обліку КНП «ЦПМСД №1» нарахування заробітної плати,
утримання з неї та виплату по медичній сестрі Греку Н.М.

за березень 2022 року

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Нарахована заробітна плата	811000	661000	17457,49
Утримано ПДФО	661000	641001	3142,35

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
Утримано ВЗ	661000	641002	261,86
Утримано профспілковий внесок	661000	685001	174,57
Перераховано з/п на картковий рахунок	661000	230001	13878,71

Окрім доходу у вигляді заробітної плати, в досліджуваній установі також здійснювалась виплата відпускних, лікарняних – як за перші 5 днів, так і за рахунок соціального страхування, які також є базою для нарахування ПДФО та ВЗ. Тому зведені дані обліку по нарахованій заробітній платі та іншим видам доходів, а також утриманих з неї податків за січень, лютий, березень 2022 року згруповані на основі інформації з IS-PRO: Бюджет та представлені у таблиці 2.37, 2.38, 2.39.

Таблиця 2.37

Зведені дані з IS-PRO: Бюджет про нараховану заробітну плату та утримання з неї в КНП «ЦПМСД №1» за січень 2022 року

Нарахована заробітна плата			Утримання із заробітної плати (ПДФО, ВЗ, ПВ)		
Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.
23000	661000	1145,62	661000	641001	755826,62
811000	661000	4071652,11	661000	641002	62962,67
813000	661000	171,23	661000	685001	5301,76
471000	661000	85708,76	661000	685002	12370,79
471000	661000	15364,34	661000	685003	3433,59
816000	661000	25100,00	663001	641001	6404,08
815000	663001	35578,33	663001	641002	533,67
			663002	641001	22579,06
			663002	641002	1881,60
Разом		4234720,39	Разом		871293,84

Отже, загальна сума доходу у вигляді заробітної плати в КНП «ЦПМСД №1» у січні 2022 року склала 4234720,39 грн., утримання з нього 871293,84 грн., у т.ч. ПДФО – 790111,52 грн.

Таблиця 2.38

Зведені дані з IS-PRO: Бюджет про нараховану заробітну плату та утримання з неї в КНП «ЦПМСД №1» за лютий 2022 року

Нарахована заробітна плата	Утримання із заробітної плати (ПДФО, ВЗ, ПВ)
----------------------------	--

Нарахована заробітна плата			Утримання із заробітної плати (ПДФО, ВЗ, ПВ)		
Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.
23000	661000	1088,34	661000	641001	861106,40
811000	661000	4547830,23	661000	641002	71759,03
813000	661000	534,90	661000	685001	6236,71
471000	661000	121202,04	661000	685002	14552,34
471000	661000	13168,92	661000	685003	1151,15
816000	661000	100100,00	663001	641001	21760,55
815000	663001	120891,96	663001	641002	1813,36
			663002	641001	28312,97
			663002	641002	2359,40
Разом		4904816,39	Разом		1009051,91

Отже, загальна сума доходу у вигляді заробітної плати в КНП «ЦПМСД №1» у лютому 2022 року склала 4904816,39 грн., утримання з нього 1009051,91 грн., у т.ч. ПДФО – 917416,63 грн.

Таблиця 2.39

Зведені дані з IS-PRO: Бюджет про нараховану заробітну плату та утримання з неї в КНП «ЦПМСД №1» за березень 2022 року

Нарахована заробітна плата			Утримання із заробітної плати (ПДФО, ВЗ, ПВ)		
Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.
811000	661000	4466940,53	661000	641001	1197927,16
812000	661000	1694000,00	661000	641002	99808,84
813000	661000	588,14	661000	685001	8946,21
471000	661000	251054,64	661000	685002	20874,48
471000	661000	31227,26	661000	685003	1392,65
816000	661000	210100,00	663001	641001	7268,63
815000	663001	40381,18	663001	641002	605,72
			663002	641001	10101,06
			663002	641002	841,76
Разом		6694291,75	Разом		1347766,51

Отже, загальна сума доходу у вигляді заробітної плати в КНП «ЦПМСД №1» у березні 2022 року склала 6694291,75 грн., утримання з нього 1347766,51 грн., у т.ч. ПДФО – 1224243,06 грн.

Згідно Колективного договору в заробітна плата в КНП «ЦПМСД №1» виплачується двічі на місяць. Разом з виплатою заробітної плати здійснюється перерахування ПДФО та ВЗ до бюджету. У таблиці 2.40

представлено бухгалтерські записи із перерахування податків і зборів до бюджету, утриманих із заробітної плати працівників досліджуваної установи.

Таблиця 2.40

Відображення в обліку КНП «ЦПМСД №1» перерахування
ПДФО та ВЗ із заробітної плати працівників за I квартал 2022 року

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Січень 2022 року			
Перерахований до бюджету ПДФО	641001	230000	790111,52
Перерахований до бюджету ВЗ	641002	230000	77748,73
Лютий 2022 року			
Перерахований до бюджету ПДФО	641001	230000	917416,63
Перерахований до бюджету ВЗ	641002	230000	90484,13
Березень 2022 року			
Перерахований до бюджету ПДФО	641001	230000	1224243,06
Перерахований до бюджету ВЗ	641002	230000	122130,80

Наступним елементом облікового забезпечення податку на доходи фізичних осіб є податкова звітність. Податкова звітність складається та подається КНП «ЦПМСД №1» за допомогою програми «МеДок», яка інтегрується з IS-PRO: Бюджет. Об'єднана звітність із заробітної плати включає в себе Додаток 4 ДФ «Відомості про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору» (додаток Р, Р1, Р2). Дана звітність подається до органів Державної податкової служби щоквартально протягом 40 календарних днів від останнього дня звітного кварталу. За допомогою таблиці 2.41, 2.42, 2.43 проаналізуємо порядок складання звітності з ПДФО та ВЗ за I квартал 2022 року у розрізі місяців.

Таблиця 2.41

Фрагмент 4 ДФ «Відомості про суми нарахованого доходу, утриманого та
сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору»
за січень 2022 року КНП «ЦПМСД №1»

Регістраційний номер облікової картки	Сума доходу, грн.		Сума ПДФО, грн.	
	нарахованого	виплаченого	нарахованого	Виплаченого
1710502565	8100,00	8100,00	1458,00	1458,00
1789868192	32800,14	32800,14	5904,03	5904,03

Регістраційний номер облікової картки	Сума доходу, грн.		Сума ПДФО, грн.	
	нарахованого	виплаченого	нарахованого	Виплаченого
1898113315	20742,88	20742,88	3733,72	3733,72
2047709560	20538,68	20538,68	3696,96	3696,96
2223804748	13682,12	13682,12	2462,78	2462,78
2365603888	7150,00	7150,00	1287,00	1287,00
2393509040	13500,00	13500,00	2430,00	2430,00
2750614743	28789,09	28789,09	5182,04	5182,04
3085518485	14747,83	14747,83	2654,61	2654,61
3431401627	4364,50	4365,50	785,61	785,61
3733608382	15843,17	15843,17	2851,77	2851,77

Таблиця 2.42

Фрагмент 4 ДФ «Відомості про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору»

за лютий 2022 року КНП «ЦПМСД №1»

Регістраційний номер облікової картки	Сума доходу, грн.		Сума ПДФО, грн.	
	нарахованого	виплаченого	нарахованого	Виплаченого
1710502565	21400,38	21400,38	3852,07	3852,07
1976121464	26456,67	26456,67	4762,20	4762,20
2205605462	24508,98	24508,98	4411,62	4411,62
2223804748	18007,48	18007,48	3241,35	3241,35
2393509040	15065,00	15065,00	2711,70	2711,70
2588608733	10375,00	10375,00	1867,50	1687,50
2758811223	7150,00	7150,00	1287,00	1287,00
3072207000	14410,00	14410,00	2593,80	2593,80
3442611846	6500,00	6500,00	1170,00	1170,00
3675308647	13542,00	13542,00	2437,56	2437,56
3733608382	13542,00	13542,00	2437,56	2437,56

Таблиця 2.43

Фрагмент 4 ДФ «Відомості про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору»

за березень 2022 року КНП «ЦПМСД №1»

Регістраційний номер облікової картки	Сума доходу, грн.		Сума ПДФО, грн.	
	нарахованого	виплаченого	нарахованого	Виплаченого
1710502565	20815,52	20815,52	3746,79	3746,79
1976121464	34191,04	34191,04	6154,39	6154,39
2223804748	24487,37	24487,37	4407,73	4407,73
2393509040	20065,00	20065,00	3611,70	3611,70
2586106525	22535,31	22535,31	4056,36	4056,36
2588608733	11875,00	11875,00	2137,50	2137,50
2758811223	8650,00	8650,00	1557,00	1557,00

Ресстраційний номер облікової картки	Сума доходу, грн.		Сума ПДФО, грн.	
	нарахованого	виплаченого	нарахованого	Виплаченого
2760313341	18720,00	18720,00	3369,60	3369,60
3068012882	15420,00	15420,00	2775,60	2775,60
3072207000	16604,00	16604,00	2988,72	2988,72
3445312679	5993,51	5993,51	1078,83	1078,83

Звітність з ПДФО досліджуваною установою подається до органів ДПС своєчасно.

Слід підкреслити, що ознакою доходу у працівників КНП «ЦПМСД №1» є 101 – дохід у вигляді заробітної плати. Поряд з цим, у Додатку 4 ДФ міститься також виплата доходу за ознакою 154 – виплата доходів самозайнятим особам.

Висновки до розділу 2

Комунальне некомерційне підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги №1 м. Кропивницького» є закладом охорони здоров'я Кропивницької міської ради, що надає первинну медико-санітарну допомогу мешканцям м. Кропивницького. Код виду економічної діяльності за КВЕД 86.21 «Загальна медична практика».

Дохід досліджуваної установи за 2022 рік склав 95441,0 тис.грн., який складається з фактично отриманих доходів у сумі 88074,9 тис.грн. та невикористаного залишку коштів на початок року у сумі 7366,1 тис.грн. За 2022 рік досліджувана установа сплатила: податку на доходи фізичних осіб – 12135,6 тис.грн.; військового збору – 1012,0 тис.грн.; податку на додану вартість – 7,1 тис.грн.; земельного податку – 29,6 тис.грн.; єдиного соціального внеску – 14436,5 тис.грн.; екологічного податку – 0,1 тис.грн.

Фонд оплати праці усіх працівників за 2022 рік склав 67466,5 тис.грн. Середньомісячні витрати на оплату праці одного працівника складають 19,0 тис.грн.

Механізм нарахування та сплати ПДФО включає в себе формування сукупного оподаткованого доходу, від якого він визначається. У

досліджуваній медичній установі доходи виплачується у вигляді заробітної плати. Заробітна плата виплачується згідно з умовами Колективного договору, зміст якого включає в себе основні засади трудових відносин в досліджуваній установі.

КНП «ЦПМСД №1» для обліку ПДФО використовує меморіальну форму обліку. Згідно з вимогами законодавства у частині обліку в бюджетних установах в досліджуваній установі розроблено Робочий план рахунків. Зауваження викликав рахунок 661 «Розрахунки з оплати праці», який використовує досліджувана установа. Згідно із Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі для обліку заробітної плати передбачено рахунок 651 «Розрахунки з оплати праці». Також зауваження викликають рахунки, призначені для обліку розрахунків з бюджетом, у т.ч. ПДФО. Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі використовується рахунок 63 «Розрахунки за податками і зборами».

Автоматизація процесів обліку в КНП «ЦПМСД №1» здійснюється за допомогою програмного продукту IS-PRO: Бюджет.

Податкова звітність складається та подається КНП «ЦПМСД №1» за допомогою програми «МеДок», яка інтегрується з IS-PRO: Бюджет. Об'єднана звітність із заробітної плати включає в себе Додаток 4 ДФ «Відомості про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору». Дана звітність подається до органів Державної податкової служби щоквартально протягом 40 календарних днів від останнього дня звітного кварталу.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА МЕХАНІЗМУ НАРАХУВАННЯ І СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

3.1. Напрямки покращення облікового забезпечення та механізму нарахування і сплати податку на доходи фізичних осіб у закладах охорони здоров'я

Удосконалення облікового забезпечення розрахунків за податком на доходи фізичних осіб у цілому та для закладів охорони здоров'я дозволить отримати важливі переваги, котрі наведено нами в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Переваги удосконалення облікового забезпечення розрахунків за ПДФО

Переваги	Суть
Зменшення податкових ризиків	Удосконалення системи обліку може допомогти уникнути податкових помилок та ризиків, пов'язаних із неправильним обчисленням ПДФО несвоєчасним поданням декларацій чи неправильним врахуванням податкових пільг
Підвищення ефективності процесу обліку податкових розрахунків	Вдосконалення процесів обліку може спростити і автоматизувати рутинні завдання, пов'язані із складанням та поданням податкових декларацій, що дозволить заощадити час та зусилля громадян
Покращення точності інформації	Точний облік розрахунків за ПДФО дозволяє уникнути неправильного визначення суми податку або втрат від податкових переплат
Забезпечення дотримання податкового законодавства	Удосконалення системи обліку сприяє дотриманню податкового законодавства, що важливо для уникнення штрафів, санкцій та інших негативних наслідків
Стимулювання відповідального ставлення громадян	Покращений облік розрахунків за ПДФО може сприяти відповідальному ставленню громадян до своїх фінансових зобов'язань перед державою, що позитивно впливає на систему оподаткування в цілому
Можливість використання сучасних технологій	Використання сучасних технологій, таких як електронні податкові платформи та програмне забезпечення для обліку, може полегшити процес ведення податкових розрахунків за ПДФО
Сприяння економічній стабільності	Покращений облік розрахунків за ПДФО допомагає ефективніше використовувати ресурси та регулювати фінансову політику, сприяючи економічній стабільності країни

Виходячи із беззаперечних переваг необхідності вдосконалення облікового забезпечення розрахунків за ПДФО, у таблиці 3.2 узагальнено конкретні напрямки для його покращення в Україні, в т.ч. і в діяльності закладів охорони здоров'я.

Таблиця 3.2

**Напрямки вдосконалення облікового забезпечення
розрахунків за ПДФО**

Напрямок	Суть
Електронізація та автоматизація	Розвиток електронних податкових платформ та онлайн-сервісів для подання декларацій з ПДФО
	Застосування програмних засобів для автоматичного розрахунку податкових зобов'язань із ПДФО
	Впровадження електронного обміну інформацією між податковими органами та платниками податків
Підвищення прозорості та доступу до інформації	Забезпечення доступу громадян до їхньої податкової інформації через електронні кабінети
	Збільшення інформаційної прозорості стосовно ставок податку, пільг та інших аспектів оподаткування ПДФО
Оптимізація процесів податкового адміністрування	Автоматизація процесів адміністрування та обробки податкових декларацій
	Зменшення бюрократії та спрощення податкових процедур для громадян при будь-яких питаннях пов'язаних із справлянням ПДФО, у т.ч. і в частині оподаткування пасивних доходів
Стимулювання використання електронних платежів	Зниження адміністративних бар'єрів для електронних платежів податків
	Застосування технологій блокчейн для підвищення безпеки та відстеження платежів
Оптимізація системи оподаткування ПДФО	Перегляд та оптимізація ставок податку та системи пільг при справлянні ПДФО
	Залучення громадськості до контролю за ефективністю та справедливістю системи оподаткування доходів фізичних осіб
	Впровадження прогресивних оподаткувань з урахуванням рівня доходів
Освіта та консультації	Проведення освітніх кампаній для громадян щодо правил та обов'язків у сфері справляння податків у цілому та ПДФО зокрема
	Надання консультаційних послуг для громадян з питань оподаткування ПДФО, у т.ч. і при оподаткуванні пасивних доходів

Застосування представлених переваг і напрямків удосконалення облікового забезпечення розрахунків за ПДФО може бути впроваджено окремо чи в комбінації, що дозволить створити більш ефективну та сучасну систему обліку податкових розрахунків.

Застосування податкової соціальної пільги (ПСП) при визначенні ПДФО є доволі важливим, оскільки безпосередньо впливає на рівень доходу конкретного працівника. Для більш якісного формування облікового забезпечення у частині відображення застосування ПСП пропонуємо до субрахунку 641 «Розрахунки за податками» / ПДФО відкривати субрахунки: 6411/1 «Розрахунки за ПДФО із ПСП»; 6411/2 «Розрахунки за ПДФО без ПСП». Таке виокремлення дозволить бухгалтеру на кращому рівні контролювати законність застосування ПСП.

Наразі у бланку розрахунково-платіжних відомостей не передбачено відображення виокремлення фонду оплати праці, до суми якого застосовують ПСП для визначення ПДФО. Ми вважаємо, що доцільно розрахунково-платіжні відомості доповнити окремим рядком «загальна сума ПСП». Ми погоджуємось, що «використання вдосконаленої форми розрахунково-платіжної відомості на підприємствах дозволить бухгалтеру отримувати більш деталізовану інформації щодо ПДФО та ЄСВ, правильно розраховувати суми податків та попереджувати помилки в веденні обліку» [32].

Виявлення ризиків нарахування штрафних санкцій за порушення порядку оподаткування ПДФО при податкових перевірках є одним із основних завдань внутрішнього контролю. Метою ж внутрішнього контролю обліку ПДФО «є виявлення порушень чи помилок, а також їх впливу на правильність сформованої податкової звітності та попередження помилок у веденні бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці» [32].

Формування якісного облікового забезпечення в закладах охорони здоров'я можливе за наявності дієвої системи внутрішнього контролю порядку нарахування та сплати ПДФО. У цьому випадку, перевірки підлягатимуть наступні питання:

- організація обліку нарахування та сплати ПДФО у конкретному закладі охорони здоров'я;
- «правильність визначення об'єкта оподаткування податком на доходи

фізичних осіб та військовим збором при нарахуванні (виплаті) доходів платникам податків у вигляді заробітної плати, винагород за цивільно-правовими договорами за виконання робіт (надання послуг), інших виплат фізичним особам (як у грошовій, так і не грошовій формі)» [62];

- правильність застосування до кожного об'єкта оподаткування відповідного розміру ставок ПДФО залежно від виду доходу;
- правомірність використання податкової соціальної пільги;
- надання фізичним особам поворотної фінансової допомоги та її оподаткування у разі встановлення факту неповернення;
- дотримання встановлених строків перерахування (сплати) ПДФО.
- «оподаткування доходу, нарахованого (виплаченого) фізичній особі - підприємцю від здійснення нею підприємницької діяльності, якщо такою особою не надано копію документу, що підтверджує її державну реєстрацію відповідно до закону як суб'єкта підприємницької діяльності, або в разі нарахування (виплати) доходу за виконання певної роботи та/або надання послуги згідно з цивільно-правовим договором, коли буде встановлено, що відносини за таким договором фактично є трудовими, а сторони договору можуть бути прирівняні до працівника чи роботодавця» [62];
- наявність кредиторської заборгованості з ПДФО.

При дослідженні зазначених питань необхідно проводити їх аналіз у порівнянні з даними на аналітичних і синтетичних рахунках бухгалтерського обліку.

Щоб досягти мети внутрішнього контролю порядку нарахування та сплати ПДФО заклад охорони здоров'я має поставити і вирішити такі питання: Чи дотримується заклад охорони здоров'я в своїй діяльності положень законодавства про оплату праці та її оподаткування? Наскільки якісно забезпечено дотримання вимог до документального оформлення (первинні й зведені облікові документи) вимогам діючого законодавства з обліку ПДФО із заробітної плати працівників закладів охорони здоров'я? Чи

належним чином організовано і діє система арифметичного розрахунку належних до сплати сум ПДФО? Чи застосовуються податкові соціальні пільги при нарахуванні та сплаті ПДФО окремих працівників закладу охорони здоров'я? Чи належним чином оформлено право на застосування пільг та чи є підстави для їх застосування в кожному окремому випадку? Чи правильно здійснюються утримання ПДФО та інші обов'язкові утримання із заробітної плати працівників закладу охорони здоров'я? Як відбувається синтетичний та аналітичний облік ПДФО? Чи дотримуються строки своєчасності перерахунку ПДФО до бюджету? Як інформація щодо сум утриманого ПДФО відображається у податковій, статистичній та фінансовій звітності?

Під час перевірки своєчасності перерахування ПДФО «доцільно провести порівняльний аналіз первинних документів та відповідних рахунків бухгалтерського обліку щодо виплати (перерахування) доходу фізичній особі та перерахування податку на доходи фізичних осіб та військового збору до відповідних бюджетів, а також зіставити їх із відомостями форми оперативного обліку № 15 інтегрованої картки платника» [62] в інформаційно-комунікаційній системі «Податковий блок» за відповідними кодами згідно класифікації доходів бюджету (11010100, 11010200, 11010400, 11011200, 11011000).

Також слід перевірити правильність заповнення податкової звітності, зокрема Додаток 4 ДФ до Податкового розрахунку «Відомості про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору», що містить відомості про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого ПДФО згідно Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску і Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників

податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску» [65] – таблиця 3.3.

Таблиця 3.3

Інформація щодо ПДФО у податковій звітності

Графа додатка 4 ДФ до Податкового розрахунку	Об'єкт	Дані, що використовуються для обрахунку задекларованого показника	Можливі порушення
Графи 4а та 4 рядків коду 06 розділу І	Сума ПДФО нарахованого / перерахованого	«Визначення повноти суми нарахованого податку на доходи фізичних осіб (графа 4а) та суми перерахованого податку (графа 4) додатка 4 ДФ до Податкового розрахунку використовуються сумарні дані оборотів за відповідний період за Кт (нарахування) та Дт (перерахування) субрахунку 641 (податок на доходи фізичних осіб)» [62]. Крім того, обороти по Дт 641 / ПДФО за відповідний період порівнюються з даними інтегрованої картки платника ІКС «Податковий блок» за таким кодами класифікації доходів бюджету, як: 11010100, 11010200, 11010400, 11011200	З'ясування факту наявності / відсутності відхилень. При наявності відхилень рахується кредиторська заборгованість з ПДФО
Сума граф 3а, 3, 4а, 4 рядків коду 06 розділу І з ознакою доходу «109»	Сума нарахованого доходу та сума виплаченого доходу, сума ПДФО нарахованого / перерахованого відповідно	«Звіряються дані бухгалтерського обліку платника податків, відомостей про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору, графи 3а, 3, 4а, 4 за ознакою доходу "109" додатка 4 ДФ до Податкового розрахунку та суми фактично сплаченого до бюджету податку на доходи фізичних осіб за аналогічний період за кодом класифікації доходів бюджету 11010400» [62] згідно з даними інтегрованої картки платника ІКС «Податковий блок» за відповідний період	З'ясування факту наявності / відсутності відхилень. При наявності відхилень рахується несвоєчасність сплати до бюджету ПДФО «з доходів у вигляді дивідендів, нарахованих (виплачених) на користь фізичних осіб (засновників підприємства)» [45]
Сума граф 3а, 3, 4а, 4 відповідно	Сума нарахованого доходу і сума	«Звіряються дані бухгалтерського обліку платника податків, відомостей про суми	З'ясування факту наявності / відсутності

Графа додатка 4 ДФ до Податкового розрахунку	Об'єкт	Дані, що використовуються для обрахунку задекларованого показника	Можливі порушення
рядків коду 06 розділу I окремо за ознаками доходу «109» та «153»	виплаченого доходу, сума ПДФО нарахованого / перерахованого відповідно	нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору відображені у графах 03а, 03, 04а, 04 за ознакою доходу "109" та/або "153" додатка 4 ДФ до Податкового розрахунку. Відбір даних щодо фінансового результату (прибутку) за даними податкової декларації з податку на прибуток підприємств. Визначення прибутку здійснюється на підставі даних податкових декларацій з податку на прибуток підприємств (ряд. 02 кол. 3)» [62]	відхилень. При наявності «відхилень вбачається заниження бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб шляхом нарахування (виплати) доходів фізичним особам, у т.ч. засновникам підприємства за ознакою доходу "153" (під виглядом поворотної фінансової допомоги) за відсутності фактів нарахування (виплати) доходів за ознакою доходу "109" (дивіденди)» [62]
Сума граф 3а та 3 відповідно рядків коду 06 розділу I окремо за ознакою доходу «101» та «102»	Сума нарахованого доходу та сума виплаченого доходу відповідно	«Відбираються дані рахунку 641 бухгалтерського обліку платника податків, а також відомості про нараховані/ перераховані суми податку на доходи фізичних осіб відповідно (суми граф 3а та 3 рядків за кодом 06 розділу I окремо за ознакою доходу "101" та "102" додатка 4 ДФ до Податкового розрахунку. Сума нарахованого доходу (графа 3а) відбирається за умови, що сума нарахованого податку (графа 4а) = 0. При цьому загальна сума нарахованого доходу має дорівнювати або бути більше за 40 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік на 01 січня року, за який відбираються дані» [62]	З'ясування факту наявності / відсутності відхилень. При наявності відхилень рахується виплата доходу фізичним особам без оподаткування ПДФО

Наведений алгоритм зіставлення облікових даних не є вичерпним і може змінюватись залежно від специфіки діяльності закладу охорони здоров'я.

Використання комп'ютерної техніки та сучасних електронних сервісів є важливою умовою покращення обліку ПДФО у закладах охорони здоров'я. «Внаслідок цього відбуваються значні зміни до організації бухгалтерського обліку, з допоміжного засобу обчислювальна техніка перетворюється на визначальний фактор організації обліку. Застосування комп'ютерів дало б змогу автоматизувати робоче місце бухгалтера, що значно покращувало б інформаційне забезпечення органів управління; посилення контролю за дотриманням встановлених норм і лімітів, економією і раціональним витрачанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; створення сприятливих умов для інтеграції збору, обробки і використання даних» [31, с. 57-58].

3.2. Пропозиції з удосконалення порядку справляння податку на доходи фізичних осіб

Податок на доходи фізичних осіб є надзвичайно важливим і суттєвим інструментом формування і розміру доходної частини місцевих бюджетів України, що підтверджує його значну фіскальну роль. З огляду на значну базу оподаткування та достатню її стабільність, ПДФО є також і вагомим фінансовим інструментом для реалізації адміністративно-територіальної реформи в Україні.

Ми підтримуємо позицію, що «проведення децентралізаційної та податкової реформ у нашій державі позитивно вплинуло на розвиток податкової системи загалом і механізм справляння ПДФО зокрема. Значно підвищилася фіскальна роль цього податку, особливо це стосується новостворених об'єднаних територіальних громад. У процесі реформи бюджетної децентралізації ПДФО став одним із мотиваційних чинників

заохочення територіальних одиниць до об'єднання. Створення ОТГ і надання їм частини повноважень щодо зарахування ПДФО забезпечило високі темпи приросту надходжень цього податку» [98, с. 347].

ПДФО вже довів свій стимулюючий характер через бажання громадян об'єднуватись в ОТГ задля акумулювання більших сум коштів у своїх місцевих бюджетах на рівні 60% від надходжень цього податку. Так, «проведення реформи бюджетної децентралізації та зарахування ПДФО до бюджету ОТГ посприяло швидшому утворенню громад та їхньому активному розвитку. Важлива роль ПДФО також в тому, що відповідно до Бюджетного Кодексу України цей податок лежить в основі обчислення індексу податкоспроможності місцевих бюджетів» [98, с. 347].

«У кожній державі податкова система ілюструє особливості організації її економіки. Порівнюючи досвід України та європейських країн, можна визначити, що національна система оподаткування доходів фізичних осіб за своїм складом та структурою значною мірою відповідає системі оподаткування ЄС. Основними правилами податкової системи європейських країн є прозорість та відкритість, зосередженість передусім на соціальних питаннях та економічній мотивації домогосподарств. Зарубіжні системи оподаткування доходів фізичних осіб мають перевірену часом практику становлення та розвитку на основі глибокого усвідомлення кожним платником свого конституційного обов'язку – сплачувати податки. В умовах створення в Україні соціально орієнтованої ринкової економіки удосконалення національної системи оподаткування доходів фізичних осіб з урахуванням світових досягнень у цій сфері є пріоритетним завданням. Будь-які зміни в оподаткуванні доходів фізичних осіб мають враховувати економічні інтереси держави та платників податків, а також усувати зацікавленість останніх у незаконних схемах ухилення від сплати податків. Крім того, відновлення бізнесу – це запорука економічної та податкової безпеки держави у військовий час» [92, с. 329].

Дослідження закордонного досвіду оподаткування доходів фізичних

осіб дозволяє з'ясувати позитивні риси та уможлиблює його використання ефективних заходів для української практики. У таблиці 3.4 представлено ставки ПДФО в різних країнах Європи.

Таблиця 3.4

Ставки ПДФО у країнах Європи [38, с. 48]

Країна	Шкала оподаткування	Ставка
Австрія	Прогресивна	0-55%
Бельгія	Прогресивна	25-50%
Іспанія	Прогресивна	9,5-22,5%
Італія	Прогресивна	23-43%
Литва	Прогресивна	20-32%
Нідерланди	Прогресивна	9,7-49,5%
Німеччина	Прогресивна	0-45%
Польща	Прогресивна	17-32%
Угорщина	Пропорційна	15%
Франція	Прогресивна	0-45%
Чехія	Пропорційна	15%
Україна	Пропорційна	18% (з урахуванням військового збору – 19,5%)

З урахуванням того, що в Україні з 2015 р. введено справляння військового збору в розмірі 1,5%, котрий за своєю процедурою стягнення має характер ПДФО, а надходження якого зараховуються у загальний фонд державного бюджету, то фактичний рівень податкового тягара в Україні для фізичних осіб складає – 19,5% (18% ПДФО + 1,5% Військовий збір).

Системи оподаткування доходів фізичних осіб у країнах Європи мають такі особливості:

- «ставки ПДФО мають переважно прогресивний характер (у більшості країн ЄС ставка цього податку збільшується зі зростанням податкової бази, а саме доходу громадян, що впроваджується задля зниження загального рівня соціально-економічного розшарування населення)» [38, с. 48];
- переважно значний податковий тягар на доходи фізичних осіб, насамперед, для громадян із високим рівнем доходу;
- існування у деяких країнах податкової ставки 0% на певну частину доходу (фактично це є неоподатковуваним мінімумом доходів

громадян).

Ми погоджуємось із думкою, що «впровадження в Україні високих податкових ставок, а також прогресивної шкали оподаткування з ПДФО за зразком країн ЄС не є ефективним, адже, згідно з кривою Лаффера, це не забезпечить максимізацію доходів державного бюджету (за збільшення ставки ПДФО в Україні значно зростатиме рівень тіньової економіки, перш за все через низький рівень податкової культури в країні)» [37, с. 33].

Однією з особливостей «закордонного досвіду оподаткування фізичних осіб є система сімейного оподаткування доходів, де подружжя пара розглядається як єдина економічна спільнота із загальними доходами та витратами» [95, с. 36]. Запровадження такої процедури в механізмі справляння ПДФО в Україні могло б мати позитивний ефект, оскільки дозволило б окрім фіскальних функцій виконувати ще й ряд соціальних та впливало б на свідомість громадян, особливо за наявності у подружжя дітей.

Оскільки ПДФО посідає друге місце після ПДВ у надходженнях до державного бюджету і перше – до бюджетів місцевих громад, то покращення наповнюваності бюджетів різних рівнів від ПДФО потребує подальшої оптимізації системи справляння цього податку. Проте, чинний механізм стягнення ПДФО в Україні має ряд недоліків, зокрема:

- фактична відсутність можливості застосування громадянами з низьким рівнем доходів податкової соціальної пільги (ПСП). Відповідно ст. 169.4.1 ПКУ, ПСП «може застосовуватися до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень» [51]. Прожитковий мінімум для працездатних осіб станом на 01.01.2023 р. в Україні складав 2684,00 грн., то право на ПСП мають фізичні особи,

заробітна плата яких не перевищує 3760,00 грн. ($2684,00 \times 1,4 = 3757,60 \approx 3760,00$ грн.). При цьому мінімальна заробітна плата становить 6700,00 грн., тобто фактично ПСП можуть отримувати тільки ті громадяни, котрі працевлаштовані на неповний робочий день;

- «наявність військового збору, надходження від якого зараховуються до загального фонду державного бюджету, що де-факто приводить до подвійного оподаткування (з фізичних осіб фактично стягуються одночасно два аналогічних податки, що необґрунтовано збільшує податкове навантаження на фізичних осіб)» [38, с. 49];
- основним недоліком чинного механізму оподаткування ПДФО є його нецільове використання під час розподілу бюджетних видатків, це є також однією з причин мінімізації чи несплати ПДФО суб'єктами господарювання.

У роботі [38, с. 47-50] представлено концепцію реформування чинного механізму стягнення ПДФО, нами вона опрацьована та узагальнена в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Пропозиції з удосконалення механізму справляння ПДФО в Україні

Пропозиція	Суть	Пояснення
Скасування військового збору	Військовий збір за своїм механізмом справляння є 1,5% надбавкою до ПДФО, але в умовах чинної податково-бюджетної політики в Україні не має самостійного значення	Дозволить знизити податковий тягар на фізичних осіб у розмірі 1,5%, але при цьому, не призведе до значних втрат сум бюджетних надходжень
Заміна ПДФО єдиним збором із фізичних осіб	Спрямовано на використання ПДФО за чітким цільовим призначенням, адже замість справлення безумовного платежу, передбачатиме внесок з умовою отримання спеціальної вигоди платниками. Передбачає впровадження низки цільових зборів, що будуть об'єднані в один платіж (за принципом ЄСВ) за незмінною ставкою 18%. «Об'єднання цих платежів у єдиний збір з фізичних осіб дасть змогу знизити витрати на їх	Єдиний збір із фізичних осіб має акумулюватись у спеціальному фонді державного бюджету та складатиметься з платежів із цільовим спрямуванням на найбільш соціально значущі бюджетні видатки:
		Соціальний збір (5%) – фінансування видатків соціальної сфери (наприклад, дотації пенсійному фонду, субсидії, інші трансфертні виплати для соціально

Пропозиція	Суть	Пояснення
	адміністрування. При цьому передбачається, що ці сфери додатково фінансуватимуться за рахунок загального фонду державного бюджету, який має наповнюватись за рахунок непрямих податків, неподаткових надходжень та інших джерел доходів державного бюджету» [38, с. 49]	незахищених верств населення)
		Медичний збір (5%) – фінансування видатків системи охорони здоров'я України
		Освітній збір (4%) – фінансування видатків на освіту та науку в Україні
		Збір на оборону та національну безпеку (2%) – фінансування видатків на забезпечення національної безпеки країни
		Збір на цифрову трансформацію (2%) – фінансування видатків на діджиталізацію країни
Прив'язка податкової соціальної пільги до розміру мінімальної заробітної плати, а не до прожитковий мінімум для працездатних осіб	Застосування податкової соціальної пільги на єдиний збір із фізичних осіб з огляду не на прожитковий мінімум для працездатних осіб, а на мінімальну заробітну плату, помножену на коефіцієнт 1,4, із округленням до найбільших 10 грн. Мінімальна заробітна плата станом на 01.01.2023 р. в Україні складає 6700,00 грн., то за умови впровадження запропонованих змін – право на ПСП матимуть фізичні особи, заробітна плата яких не буде перевищувати 9380,00 грн. ($6700,00 \times 1,4 = 9380,00$ грн.)	Згідно запропонованого механізму, право на 50% ПСП отримають фізичні особи, доходи яких становлять до 9380,00 грн. за звітний податковий період. Це «дасть змогу суттєво знизити податкове навантаження на громадян з низьким рівнем доходів та сприятиме зниженню соціально-економічного розшарування населення в Україні» [38, с. 49]

Представлені пропозиції і розміри цільових зборів при заміні ПДФО єдиним збором із фізичних осіб можна корегувати від потреб держави у певному періоді її розвитку (наприклад, збільшення фінансування заходів на оборону та національну безпеку за умови дії воєнного стану).

Ми повністю погоджуємось, що «однією важливою проблемою є, те, що на сьогодні платники податків сплачують ПДФО за місцем роботи, і, отже, він зараховується до бюджету того регіону, де працює платник податків. Тим часом, витрати на освіту, охорону здоров'я й інші соціальні потреби цього працівника здійснюються за місцем його проживання» [95, с. 36]. Діюча система сплати ПДФО в Україні створює негативні ефекти «експорту» бюджетних видатків та «імпорту» бюджетних доходів у різних

територіальних громадах.

«У більшості випадків громадяни працюють на підприємствах і в установах, розташованих за межами територіальної громади, в якій вони проживають, у свою чергу, ПДФО зараховується до місцевого бюджету, де юридична особа, в якій працює громадянин, є платником податку. Відповідно, громада, в якій платник ПДФО фінансує послуги, які він споживає, але не має додаткових податкових надходжень. Таким чином, виникає дисбаланс, оскільки ПДФО сплачується одній громаді, а послуги надаються іншій. Тому вважаємо за доцільне змінити порядок зарахування ПДФО до місцевих бюджетів, і, принаймні, надати працівникові можливість обирати, до якого бюджету сплачувати податок» [92, с. 329].

З середини 2023 р. активно почала обговорюватись проблема так званого «військового» ПДФО. Бюджетним кодексом України передбачено, що 60% ПДФО залишається в місцевому бюджеті громади. Із повномасштабним вторгненням було прийнято рішення, що у 2022-2023 рр. частку ПДФО, яка направлялась до місцевих бюджетів тимчасово збільшили до 64%, а залишок коштів розподілявся так: 21% - до державного бюджету й 15% - до обласного. Таким чином виходило, що громада реєстрації військової частини (хоча військові могли фактично перебувати в інших місцях) отримувала суттєві, збільшені надходження.

«За інформацією Комітету з питань фінансів, податкової та митної політики, за 10 місяців 2023 року від ПДФО з грошового забезпечення військових до місцевих бюджетів потрапили 87,4 млрд грн. «Порівняно з аналогічним періодом минулого року такі надходження зросли на 40% (у деяких областях удвічі, у Київській – на 77%, Черкаській – на 86%)» [87].

У вересні 2023 р. Міністерство фінансів запропонувало нову формулу розподілу ПДФО між державним і місцевими бюджетами – зменшення надходжень у громади на 4% (з 64% до 60% ПДФО) та повністю перераховувати суми ПДФО утримані із заробітних плат військових і поліцейських замість місцевих бюджетів громад до державного бюджету. У

Всеукраїнській асоціації громад заявляли, що «вилучення з місцевих бюджетів надходжень ПДФО від оподаткування доходів, одержаних військовослужбовцями, виглядає необґрунтованим та нерациональним рішенням. Зміна правил гри під час війни, перегляд пропорції розподілу ПДФО сприймається громадами як наступ на місцеве самоврядування та відхилення від курсу реформ, спрямованих на децентралізацію повноважень та ресурсів» [1].

У результаті тривалих дискусій і обговорень було прийнято рішення, що з 01.10.2023 р. (тобто заднім числом) і до кінця 2023 р. «військовий» ПДФО повертають до спеціального фонду в пропорції: 50% – Мінстратегпрому для закупівлі артилерійських систем і боєприпасів; 50% – Держспецзв'язку на закупівлі спеціальної техніки і обладнання. З 01.01.2024 р. і до 31 грудня року, в якому скасують воєнний стан, «військовий» ПДФО будуть розподіляти у таких пропорціях: «45% – Держспецзв'язку на закупівлі спеціальної техніки й обладнання; 45% – Мінстратегпрому на реформування й розвиток ОПК, розроблення, освоєння й упровадження нових технологій, нарощування наявних виробничих потужностей для виготовлення продукції оборонного призначення; 10% – військовим частинам відповідно до сплаченого ПДФО згідно з порядком, який установив уряд» [87].

Компромісним рішенням стало, що «звичайне» ПДФО залишається в громадах в обсязі 64%, але «при цьому не менше 4% податку мають бути спрямовані на проведення розрахунків при виробництві теплової енергії, а також на підтримку підприємств з виробництва, постачання теплової енергії, а також централізованого постачання холодної води та водовідведення» [24]. Також передбачається, що оскільки через військову агресію РФ місцеві бюджети втратили частину доходів, то у 2024 р. ті громади, що постраждали найбільше, будуть дофінансовані за рахунок дотацій із державного бюджету до рівня доходів 2021 р.

Ми підтримуємо ідею, що «подальша реалізація реформи бюджетної

децентралізації та забезпечення ефективності міжбюджетних відносин соціально-економічного розвитку потребує зміцнення бюджетної самостійності місцевих бюджетів. Важливим аспектом на нинішньому етапі мають стати заходи щодо підвищення ефективності розподілу доходів від справляння ПДФО між адміністративно-територіальними одиницями різних рівнів шляхом перерозподілу на основі формульного розрахунку з урахуванням таких параметрів: чисельності офіційно зареєстрованого населення (оскільки кількість товарів та послуг орієнтовані на показник офіційної чисельності населення); кількості дітей дошкільного віку (заклади дошкільної освіти фінансуються місцевими коштами); відсотку жителів пенсійного віку; категорії величини населеного пункту (коефіцієнт для врахування обсягів перевищення товарів та послуг через трудову міграцію)» [8, с. 44].

Оскільки в Україні діє основна ставка 18% для переважної більшості доходів, що оподатковуються ПДФО, то виходе, що «діапазон встановленого доходу достатній для того, щоб однакова відсоткова ставка по-різному впливала на рівень життя окремого платника податку. Одна ставка оподаткування може для незначних доходів відбирати, наприклад, усі кошти для накопичення та ще й частину коштів, призначених для споживання, а для великих доходів ця сама ставка відбиратиме лише незначну частину коштів, призначених для інвестування. Таким чином в Україні недостатньо реалізована соціально-регулятивна функція податку на доходи фізичних осіб» [97].

Слід зазначити, що частка ПДФО в розмірах податкових надходжень до бюджетів різних рівнів могла бути ще вищою, якби вдалось уникнути «тінізації» доходів у вигляді заробітної плати «у конвертах». Адже саме розмір офіційної заробітної плати безпосередньо впливає на суму надходжень ПДФО до відповідного бюджету.

«Характерними рисами вітчизняної податкової системи є низький рівень податкової культури та свідомості населення, примус, надмірні

податкові платежі та плутанина правових норм, що спричиняє певну нестабільність податкової системи та проблеми з пошуком шляхів удосконалення чинної податкової системи в сучасних ринкових умовах» [92, с. 325]. Ми погоджуємось, що підвищити «рівень податкової культури можливо за рахунок: удосконалення механізму вирішення податкових спорів; підвищення якості інформації та розвиток інституту податкового консультування громадян; підвищення іміджу платника податків та престижу роботи в податкових органах; подолання корупції в податковій сфері; удосконалення та спрощення механізму взаємодії податкових органів з платниками податків» [92, с. 329].

Цікавою може бути думка, що для збільшення надходжень ПДФО «потрібно підвищити рівень доходів населення, вирішити проблему поширення тіньової зайнятості та приховування реальних доходів громадян від оподаткування. Одним із пропонованих заходів може бути проведення податкового експерименту на території окремих регіонів з високою податковою культурою населення (для стимулювання мешканців інших областей) зі зниження ставки ПДФО принаймні на 1% із паралельною широкомасштабною рекламно-просвітницькою кампанією по всій території України щодо підвищення рівня податкової культури громадян. Якщо в результаті моніторингу податкових надходжень буде виявлено досягнення очікуваного ефекту, то цей експеримент доцільно запровадити і в інших регіонах, та продовжувати зниження ставки податку; в протилежному випадку експеримент слід припинити. Особливо актуальним такий захід видається в умовах теперішньої війни України з російською федерацією» [95, с. 36].

Наведені нами «пропозиції дозволять дотримуватися принципу соціальної справедливості та збільшити надходження до бюджету. Вирішення цих проблем побудови національної системи оподаткування доходів фізичних осіб загалом та механізму адміністрування ПДФО, зокрема, є важливим кроком на шляху підвищення довіри населення України до

податкової системи та зменшення конфліктів між платниками податків та контролюючими органами. Варто зазначити, що всі вищезазначені заходи також сприятимуть підвищенню рівня життя громадян та покращенню їхнього добробуту» [92, с. 329].

Основними чинниками, які позитивно впливають на розміри надходження ПДФО є: зростання номінального ВВП; збільшення витрат на оплату праці; повна легалізація всіх виплат у вигляді заробітної плати; зростання доходів низькооплачуваних верств населення шляхом підвищення встановлених державою мінімальних соціальних гарантій; збільшення змішаних доходів населення за рахунок індивідуальної персональної підприємницької діяльності. На зростання життєвого рівня громадян і надходження додаткових сум податку на доходи фізичних осіб, безпосередньо впливають підвищення прожиткового мінімуму на одну особу та збільшення розміру мінімальної заробітної плати. Проте, при збільшенні мінімальних соціальних гарантій декларованих державою, варто враховувати, у першу чергу, зростання саме реальної, а не номінальної заробітної плати.

Висновки до розділу 3

Сучасні умови функціонування та оподаткування закладів охорони здоров'я потребують удосконалення облікового забезпечення і контролю нарахування та сплати ПДФО. Впровадження заходів для покращення обліку та внутрішнього контролю розрахунків за ПДФО дозволить попередити, передбачити та усунути порушення чинного податкового законодавства у закладах медичної сфери.

До основних проблем справляння ПДФО на сучасному етапі розвитку України можна віднести: високий рівень «тіньової» економіки; відносно низький, порівняно з економічно розвиненими країнами, рівень доходів населення в нашій державі; недостатній рівень податкової культури окремих платників податків і суспільства у цілому. Суттєвою проблемою даного

податку є також і його нейтральність до соціальної справедливості, оскільки у структурі власних витрат бідні верстви населення сплачують більший обсяг коштів, ніж заможні громадяни. Це зумовлюється тим, що єдиним джерелом доходу для більшості громадян з невисокими статками є лише заробітна плата.

Оскільки ПДФО є бюджетоутворюючим податком для місцевих територіальних громад, до одним із важливих завдань для органів місцевого самоврядування та державної влади у сфері оподаткування є забезпечення податкових надходжень у повному обсязі запланованого розміру. Основним напрямком удосконалення механізму справляння ПДФО повинно стати зростання відповідальності всіх платників податку за ухилення від оподаткування, підвищення податкової культури громадян та зниження податкового навантаження для соціально незахищені верстви населення.

ВИСНОВКИ

Податок на доходи фізичних осіб – це обов’язковий безумовний платіж, що справляється з усіх доходів фізичних осіб, як резидентів, так і нерезидентів та є загальнодержавним податком. При цьому, ПДФО виконує дві основні функції: розподільчо-регулюючу (перерозподіл між суб’єктами національної економіки частини ВВП) та фіскальну (забезпечення бюджетних надходжень). Саме через виконання основних функцій ПДФО відіграє важливу роль у загальній системі оподаткування в Україні та має прямий вплив на рівень життя населення. Доходи від ПДФО використовуються для утримання та покращення громадських послуг, які є важливими для життя громадян, таких як лікарні, школи, безпека, інфраструктура тощо.

Оподаткування податком на доходи фізичних осіб спрямовано на забезпечення фінансової підтримки держави та забезпечення реалізації соціальних та економічних цілей, що передбачає узагальнення інформації щодо: фінансування державного бюджету – ПДФО є одним із джерел фінансування державних витрат, таких як соціальні програми, охорона здоров'я, освіта, інфраструктура тощо, а тому його справляння дозволяє державі забезпечити необхідні ресурси для здійснення функцій та послуг для громадян; забезпечення соціальної справедливості – податкова система може використовуватися для зменшення соціальних нерівностей шляхом встановлення прогресивних ставок оподаткування; стимулювання економічного розвитку – застосування податкових пільг чи зниження ставок для певних груп чи видів діяльності може сприяти розвитку бізнесу, інвестицій та зайнятості; контролю інфляції – збільшення податкових ставок може допомогти зменшити витрати громадян і підтримати стабільність цін; забезпечення фіскальної стабільності – допомагає уникнути фіскальних дефіцитів і забезпечити фіскальну стабільність державного бюджету; створення позитивного бізнес-середовища – соціальна відповідальність при

справлянні ПДФО може сприяти розвитку підприємництва та інновацій.

ПДФО в Україні за своєю суттю є аналогом прибуткових податків у більшості розвинених країн світу. Еволюція ПДФО в Україні супроводжувалась частими змінами правової бази та характеризувалась особливостями встановлення ставок.

Бюджетним кодексом України передбачено розподіл ПДФО між державним та місцевими бюджетами. Саме тому, для бюджетів місцевих громад, ПДФО є бюджетоутворюючим джерелом надходження, а для державного бюджету – другим після ПДВ, що встановлює його надважливе значення для податкової системи України в цілому.

В Україні базова ставка ПДФО складає 18%, а платники, об'єкт і база оподаткування, податкова соціальна пільга та особливості механізму нарахування і сплати ПДФО визначаються положеннями Податкового кодексу України.

КНП «ЦПМСД №1» засноване на основі виокремленої частини комунальної власності територіальної громади м. Кіровограда та є підпорядкованим Управлінню охорони здоров'я Кропивницької міської ради. Створене з метою реалізації державної політики у сфері охорони здоров'я, що передбачає проведення на території Кропивницької територіальної громади заходів медичного спрямування, а саме – забезпечення населення своєчасною, доступною, ефективною та якісною первинною медико-санітарною допомогою; забезпечення безперервності медичної допомоги. Досліджувана установа зареєстрована за юридичною адресою: 25006, м. Кропивницький, Подільський район, вул. Кропивницького, б.22. Код за КВЕД – 86.21 «Загальна медична практика».

За 2022 рік дохід КНП «ЦПМСД №1» склав 95441,0 тис.грн., а видатки – 91369,4 тис.грн. За 2022 рік досліджувана установа сплатила: податку на доходи фізичних осіб – 12135,6 тис.грн.; військового збору – 1012,0 тис.грн.; податку на додану вартість – 7,1 тис.грн.; земельного податку – 29,6 тис.грн.; єдиного соціального внеску – 14436,5 тис.грн.; екологічного податку –

0,1 тис.грн. Найбільшу питому вагу у загальній величині сплачених КНП «ЦПМСД №1» податків та зборів у 2022 році склав єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – 52,27% та податок на доходи фізичних осіб – 43,94%.

Середня кількість працівників КНП «ЦПМСД №1» станом на 01 січня 2023 року становила 296 чоловік. Фонд оплати праці усіх працівників за 2022 рік склав 67466,5 тис.грн.

КНП «ЦПМСД №1» для обліку ПДФО використовує меморіальну форму обліку. Згідно з вимогами законодавства у частині обліку в бюджетних установах в досліджуваній нами установі розроблено Робочий план рахунків. Зауваження викликав рахунок 661 «Розрахунки з оплати праці», який використовує досліджувана установа. Згідно із Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі для обліку заробітної плати передбачено рахунок 651 «Розрахунки з оплати праці». Також зауваження викликають рахунки, призначені для обліку розрахунків з бюджетом, у т.ч. ПДФО. Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі використовується рахунок 63 «Розрахунки за податками і зборами».

Автоматизація процесів обліку в КНП «ЦПМСД №1» здійснюється за допомогою програмного продукту IS-PRO: Бюджет. Податкова звітність складається та подається КНП «ЦПМСД №1» за допомогою програми «МеДок», яка інтегрується з IS-PRO: Бюджет. Об'єднана звітність із заробітної плати включає в себе Додаток 4 ДФ «Відомості про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору», що подається до органів ДПС України щоквартально протягом 40 календарних днів від останнього дня звітного кварталу.

Переваги вдосконалення облікового забезпечення розрахунків за ПДФО полягають у зменшенні податкових ризиків, підвищенні ефективності процесу обліку податкових розрахунків, покращенні точності облікової інформації, забезпеченні дотримання податкового законодавства,

стимулюванні відповідального ставлення громадян у справлянні ПДФО, збільшенні можливостей використання сучасних технологій та сприянні економічній стабільності держави.

Процес покращення облікового забезпечення нарахування та сплати ПДФО передбачає декілька ключових напрямків, а саме: автоматизація податкових розрахунків (розвиток електронних платформ для зручного і швидкого подання податкових декларацій та використання сучасних технологій для спрощення облікових процесів); підвищення прозорості та доступу до облікової інформації (забезпечення доступу громадян до персональної податкової інформації та стимулювання прозорості в системі оподаткування); застосування ефективних комунікаційних каналів для інформування громадян про зміни в податковому законодавстві; спрощення та оптимізація адміністративних процедур для оподаткування доходів фізичних осіб, у т.ч. і при оподаткуванні пасивних доходів; перегляд ставок ПДФО та оцінка ймовірності впровадження прогресивних оподаткувань для більш справедливого розподілу податкового навантаження; застосування технологій блокчейн для забезпечення високого рівня безпеки даних про доходи фізичних осіб; упровадження інноваційних технологій для безпечних та зручних електронних платежів зі сплати податкових зобов'язань; здійснення освітніх кампаній для підвищення рівня фінансової грамотності та свідомості громадян щодо оподаткування їх доходів та надання консультаційних послуг для фізичних осіб при сплаті ПДФО з різних видів доходів, відмінних від заробітної плати. Представлені напрямки удосконалення облікового забезпечення та механізму нарахування і сплати ПДФО спрямовані на створення ефективної, прозорої та користувацько-орієнтованої системи податкових розрахунків та узгодження системи оподаткування доходів громадян з економічними та соціальними реаліями.

У розвинених країнах Європи аналог нашого ПДФО стягується переважно за більш високими ставками, передбачає застосування нульової ставки для окремих категорій громадян та має переважно прогресивний

характер.

Прогресивна оподатковуваність, коли більші доходи оподатковуються вище відсотково, може допомагати зменшити соціальні нерівності, що може бути реалізовано через встановлення різних ставок податку та застосування податкових пільг для найменше забезпечених громадян. Концепція реформування ПДФО передбачає усунення існуючих недоліків чинного механізму його справляння, зокрема: заміна ПДФО шляхом впровадження єдиного збору з доходів фізичних осіб за ставкою 18%; скасування військового збору; впровадження методики застосування податкової соціальної пільги з огляду не на прожитковий мінімум для працездатних осіб, а на розмір мінімальної заробітної плати.

ПДФО є надзвичайно важливим правовим і фінкальним інструментом, при використанні яких держава має можливість забезпечувати себе необхідними ресурсами задля фінансування запланованих видів своєї соціальної діяльності. Наявні проблеми системи територіальних фінансів, у т.ч. і розподіл ПДФО між державним і місцевими бюджетами, визначають перспективи подальших досліджень у частині вдосконалення механізму оподаткування доходів фізичних осіб не лише як важливого джерела доходів країни, а й як створення умов для забезпечення максимального соціального захисту населення і покращення рівня життя всіх громадян.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. 64 відсотки ПДФО (у т.ч. з військових) має залишатися у місцевих бюджетах – позиція ВАГ. *Всеукраїнська асоціація громад*. 2023. 5 вересня. URL: <https://communities.org.ua/novyny/64-vidsotky-pdfou-t-ch-z-vijskovykh-maye-zalyshatysya-u-miszczevykh-byudzhetah-pozycziya-vag/> (дата звернення: 28.10.2023)
2. Алексєєв І.В., Ярошевич Н.Б., Кондрат І.Ю., Ливдар М.В. Бюджетна система : підручник. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2019. 400 с.
3. Бондарчук Н.В., Ніколайчук Ю.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління економічною безпекою підприємства. *Ефективна економіка*. 2016. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5410> (дата звернення: 29.10.2023)
4. Бюджетна система : підручник / за ред. д.е.н., професора В.Г. Дем'янишина, д.е.н., професора О.П. Кириленко та д.е.н., професора З.М. Лободіної. Тернопіль: ЗУНУ, 2020. 624 с.
5. Бюджетна система: тенденції розвитку / [В.М. Мазярчук та ін.]; під ред. В.М. Мазярчука. К.: «ФОП Лопатіна О.О.», 2019. 384 с.
6. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 28.10.2023)
7. Василенко С.В. Правове регулювання податкового контролю в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Класич. приват. ун-т, Запоріжжя, 2019. 235 с.
8. Власюк О.С., Шемаєва Л.Г. Пріоритети реформування та напрями перспективного розвитку міжбюджетних відносин в умовах бюджетної децентралізації в Україні : аналітична доповідь. К.: НІСД, 2015. 80 с.
9. Гайдай В.І. Механізм державного регулювання ПДФО в умовах

- децентралізації влади в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 17. С. 69-74.
10. Гресь Н.Л., Недоступ К.К. Облік і звітність в оподаткуванні: навч. пос. ; за заг. ред. проф. М.Т. Теловатої. Дніпро: НТУ «ДП», 2019. 152 с.
 11. Дем'янчук О.І. Фіскальне значення податку на доходи фізичних осіб у доходах місцевих бюджетів. *Наука й економіка*. 2012. № 4 (28). С. 40-44
 12. Десятнюк О.М. Інновації податку на доходи фізичних осіб у контексті норм Податкового кодексу України. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2012. Вип. VIII. Т. 2. С. 3-9.
 13. Деякі питання реалізації програми державних гарантій медичного обслуговування населення у 2023 році : Постанова КМУ від 27.12.2022 р. № 1464. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1464-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення: 29.10.2023)
 14. Діброва О.Л. Фіскальна роль податку на доходи фізичних осіб. *Економіка і суспільство*. 2016. Вип. 7. С. 733-738
 15. Долішня Т.І. Облік податків та податкових платежів: управлінський аспект. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія», серія «Економіка»*. 2018. № 9 (37). С. 180-184
 16. Дуб А.Р. Трансформація адміністрування податку з доходів фізичних осіб: світовий досвід і можливості для України. *Фінанси України*. 2018. № 5. С. 80-93.
 17. Дулік Т.О., Александрюк Т.Ю. Сучасна система органів управління оподаткуванням в Україні та її роль у процесі формування доходів бюджетів держави. *Вісник ДДФА*. 2015. № 1. С. 144-153
 18. Дутова Н.В., Лесік Є.С. Оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: проблеми та вдосконалення на базі досвіду зарубіжних країн. *Економіка і організація управління*. 2019. № 1 (33). С. 43-52.
 19. Задорожня Л.А. Регулятивна ефективність персонального прибуткового податку: приклад України : дис. ... канд. екон. наук :

- 08.00.08. Ірпінь, 2017. 266 с.
20. Захарченко С. Фактичні перевірки як спосіб здійснення податкового контролю. *Актуальні питання вдосконалення судово-експертної та правоохоронної діяльності : збірник матеріалів засідання № 5 постійно діючої Міжнародної науково-практичної конференції, 24 березня 2023 р., Кропивницький: ТОВ «Центрально-Українське видавництво», 2023. С. 526-532*
 21. Зеленський підписав закон про «військовий ПДФО». *Радіо Свобода*. 2023. 17 листопада. URL: <https://www.radiosvoboda.org/a/news-pdfopodatok-zakonoprojekt-zelenskyy/32689236.html> (дата звернення: 18.11.2023)
 22. Іванов Ю.Б., Тищенко В.Ф., Найдено О.Є. Система оподаткування : навч. посіб. Харків: ХНЕУ імені С. Кузнеця, 2018. 407 с.
 23. Коваль Л.В. Формування системи обліку окремих видів діяльності на рівні підприємства. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2020. № 4. С. 175-185.
 24. Кознова О. Військовий ПДФО буде спрямовано на армію: Закон прийнято. *Liga* 360. 2023. 8 листопада. URL: https://biz.ligazakon.net/news/223377_vyskoviy-pdfobude-spryamovano-na-armiyu-zakon-priynyato (дата звернення: 18.11.2023)
 25. Козубенко О. Військовий ПДФО громад перенаправлено до Державного бюджету – Президент підписав Закон. *Армія Inform*. 2023. 18 листопада. URL: <https://armyinform.com.ua/2023/11/18/vijskovyj-pdfogromad-perenapravleno/> (дата звернення: 18.11.2023)
 26. Коптева Г.М. Облік і звітність в оподаткуванні: навч. посібник. 2-ге вид., доп. та перероб. Харків, 2021. 492 с.
 27. Лазутіна Л.О. Джерела формування місцевих бюджетів сільських територій в умовах децентралізації. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 6. С. 728-732
 28. Литвинчук І.В., Прохорчук Н.О. Місце податкових перевірок у сфері

- податкового контролю. *Гроші, фінанси і кредит*. 2018. № 17. С. 369-374
- 29.Лободіна З.М. Податок на доходи фізичних осіб як інструмент впливу на соціально-економічний розвиток держави. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія : Економіка*. 2017. № 6 (34). С. 52-57.
- 30.Логвіновська С. Фіскальне значення податку на доходи фізичних осіб на формування доходів бюджетів України. *Цифрова економіка та економічна безпека*. 2023. № 8 (08). С. 232-236.
- 31.Любар О.О. Облікове забезпечення управління розрахунками з контрагентами за товарними операціями. *Агросвіт*. 2020. № 1. С. 48-60
- 32.Макаренко А.П., Котова Н.В. Удосконалення обліку і контролю оподаткування та сплати ЄСВ та ПДФО із заробітної плати працівників суб'єктів господарювання. *Ефективна економіка*. 2020. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8428> (дата звернення: 29.10.2023)
- 33.Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Гамова О.В. Оподаткування в системі обліку : навч.-метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2015. 147 с.
- 34.Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Чакалова Н.С. Податкове планування та мінімізація податкових ризиків: навч. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2017. 260 с
- 35.Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Чакалова Н.С. Теорія і методика документування в обліку та аудиті : навчальний посібник для здобувачів вищої освіти за рівнем бакалавра зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» за денною та заочною формою навчання, Запоріжжя: ЗНУ, 2020. 400 с.
- 36.Марущак Л., Павликівська О. Концептуальні основи формування інформаційних потоків стратегічного управлінського обліку. *Соціально-економічні проблеми і держава*. 2015. Вип. 2 (13). С. 237-244
- 37.Масленніков Є.І., Гусєв А.О. Оптимізація податкових платежів та її

- вплив на рівень доходів державного бюджету. *Економіка. Фінанси. Право*. 2019. № 5/2. С. 31-35
38. Масленніков Є.І., Гусєв А.О. Податок на доходи фізичних осіб в Україні: поточний стан та шляхи реформування. *Причорноморські економічні студії*. 2020. Вип. 57. С. 47-50
39. Матюха М.М. Облік і звітність в оподаткуванні : опорний конспект лекцій. К.: ДП «Вид. дім «Персонал», 2018. 220 с.
40. Меліхова Т.О., Петренко А.Е. Удосконалення методики внутрішнього аудиту нарахування заробітної плати. *Агросвіт*. 2019. № 3. С. 38-47.
41. Меліхова Т.О., С.С. Голубенко Документування обліку розрахунків за заробітною платою з метою зміцнення інформаційної безпеки підприємства. *Складні системи і процеси*. 2012. № 1 (21). С. 63-67
42. Меліхова Т.О., Троян Т.О. Аналіз впливу податкового навантаження на рівень податкової безпеки підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 20. С. 33-37.
43. Меліхова Т.О., Феофанова І.В., Магда Г.В. Удосконалення методики внутрішнього контролю утримань із заробітної плати та нарахувань на фонд оплати праці. *Економіка та держава*. 2019. № 1. С. 89-94.
44. Миськів Г. Бюджетна система : теоретичні та практичні аспекти (у схемах і таблицях) : навчальний посібник. Львів: Растр-7, 2020. 272 с.
45. Непочатенко О.О., Боровик П.М., Парій Д.О. Оновлений механізм справляння податку на доходи фізичних осіб: проблеми та перспективи. *Економіка. Управління. Інновації*. 2016. № 1. С. 54-70.
46. Основи законодавства України про охорону здоров'я : Закон України від 19.11.1992 р. № 2801-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2801-12#Text> (дата звернення: 29.10.2023)
47. Павлиш О. «Військовий» ПДФО з місцевих до держбюджету: Рада з другої спроби схвалила законопроект. *Українська правда*. 2023. 8 листопада. URL: <https://armyinform.com.ua/2023/11/18/vijskovyj-pdf>

- gromad-perepravleno/ (дата звернення: 18.11.2023)
48. Піхоцька О.М., Фурдичко Л.Є., Синютка Н.Г. Бюджетна система : навчальний посібник. Львів: ТНЕУ, 2019. 328 с.
 49. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ М-ва фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> (дата звернення: 28.10.2023).
 50. Податкова система : навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2015. 416 с.
 51. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>. (дата звернення: 28.10.2023)
 52. Подмешальська Ю.В., Меліхова Т.О., Чакалова Н.С. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2017. 400 с.
 53. Попова В. Удосконалення структурно-організаційної моделі податкової політики в умовах європейської інтеграції. *Економіка. Фінанси*. 2016. № 11. С. 15-18.
 54. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 28.10.2023)
 55. Про бюджетну класифікацію : Наказ М-ва фінансів України від 14.01.2011 р. № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11#Text> (дата звернення: 28.10.2023)
 56. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин : Закон України від 28.12.2014 р. № 79-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/79-19#Text> (дата звернення: 25.10.2023)
 57. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо

- удосконалення законодавства з питань діяльності закладів охорони здоров'я : Закон України від 06.04.2017 р. № 2002-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2002-19#Text> (дата звернення: 29.10.2023)
58. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році : Закон України від 24.12.2015 р. № 909-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/909-19#Text> (дата звернення: 29.10.2023)
59. Про впорядкування умов оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення : Наказ М-ва праці та соціальної політики України та М-ва охорони здоров'я України від 05.10.2005 р. № 308/519. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1209-05#Text> (дата звернення: 29.10.2023)
60. Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення : Закон України від 19.10.2017 р. № 2168-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2168-19#Text> (дата звернення: 29.10.2023)
61. Про деякі питання оплати праці працівників державних та комунальних закладів охорони здоров'я : Постанова КМУ від 13.01.2023 р. № 28. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/28-2023-%D0%BF#Text> (дата звернення: 29.10.2023)
62. Про затвердження Методики проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та військового збору : Наказ ДПС України від 04.05.2023 р. № 322. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0322912-23#Text> (дата звернення: 29.10.2023)
63. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі

- статистики праці : Наказ Держкомстату від 05.12.2008 р. № 489. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08/conv#Text> (дата звернення: 29.10.2023)
64. Про затвердження форми Книги обліку доходів і витрат для визначення суми загального річного оподатковуваного доходу та Порядку ведення обліку доходів і витрат для визначення суми загального річного оподатковуваного доходу : Наказ М-ва фінансів України від 23.06.2017 р. № 591. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0871-17#n18>. (дата звернення: 28.10.2023)
65. Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску і Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску : Наказ М-ва фінансів України від 13.01.2015 р. № 4. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15#Text> (дата звернення: 29.10.2023)
66. Про заходи щодо підвищення конкурентоспроможності закладів охорони здоров'я та забезпечення додаткових гарантій для медичних працівників : Указ Президента України від 18.06.2021 р. № 261/2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/261/2021#Text> (дата звернення: 29.10.2023)
67. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80/conv#Text> (дата звернення: 29.10.2023)
68. Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України від 22.05.2003 р. № 889-IV (втратив чинність)
69. Про прибутковий податок з громадян : Декрет Кабінету Міністрів

- України від 26.12.1992 р. № 13-92 (втратив чинність)
- 70.Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства : Закон України від 05.07.1991 р. № 1306-XII (втратив чинність)
- 71.Про схвалення Концепції реформи фінансування системи охорони здоров'я : Розпорядження КМУ від 30.11.2016 р. № 1013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1013-2016-%D1%80#Text> (дата звернення: 29.10.2023)
- 72.Про утворення Національної служби здоров'я України : Постанова КМУ від 27.12.2017 р. № 1101. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1101-2017-%D0%BF#Text> (дата звернення: 29.10.2023)
- 73.Пугаченко О.Б. Передумови адаптації українського законодавства до вимог Європейського Союзу. *International scientific conference «World Scientific And Technical Trends'2022» : Conference proceedings. Karlsruhe, Germany. October 2022.* Р. 111-116.
- 74.Пугаченко О.Б. Принципи податкового контролю. *Актуальні питання права та соціально-економічних відносин: Збірник наукових статей.* 2019. С. 89-94.
- 75.Пугаченко О.Б., Фоміна Т.В. Інформаційне забезпечення експертних досліджень та податкових перевірок порядку нарахування й сплати податків і зборів. *Економіка та суспільство.* 2023. № 52. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-52-72>.
- 76.Пугаченко О.Б., Фоміна Т.В. Податковий контроль як інструмент запобігання тіньовій економіці. *Стратегічні пріоритети детінізації України у системі економічної безпеки: макро та мікро вимір : Монографія / За ред. Черевка О.В. Черкаси: ПП Чабаненко Ю.А., 2014.* С. 259-280, С. 436-441.
- 77.Пугаченко О.Б. Відносини податкових органів і платників податків у країнах-членах ОЕСР в умовах глобалізації *Modern engineering and*

- innovative technologies*. Issue № 23. Part 2. October 2022. Sergeieva&Co, Karlsruhe, Germany. С. 27-32.
- 78.Рачинський Р.М. Правові засади адміністрування податків та зборів в Україні : Дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук / 12.00.07. Запоріжжя: Класичний приватний університет, 2019. 199 с.
- 79.Рачинський Р.М. Спірні питання подання податкової звітності та їх правове вирішення. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2019. С. 67-72
- 80.Савченко О. Облік зарплати та розрахунків із працівниками. *Factor Academy*. 2023. липня URL: <https://factor.academy/blog/oblik-zarplati-ta-rozrahunkiv-iz-pracivnikami/> (дата звернення: 29.10.2023)
- 81.Свірко С.В. Механізми державного управління бюджетною безпекою : монографія. Житомир: ТОВ «Видавничий дім “Бук-Друк”», 2021. 436 с.
- 82.Сіренко М. Співвідношення податкового обліку та податкової звітності. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 7. С. 101-103
- 83.Слепцова Н.В., Кочура Л.В. Зарубіжний досвід оподаткування доходів фізичних осіб та реалії адміністрування ПДФО в Україні. *Економіка та держава*. 2019. № 4. С. 82-85.
- 84.Слободянюк Н.О., Коніна М.О. Проблеми формування дохідної частини місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації. *Економіка і суспільство*. 2016. Вип. 2. С. 611-616.
- 85.Соколовська А.М. Нерівність доходів і багатства та податкові інструменти її зменшення. *Фінанси України*. 2019. № 6. С. 23-41.
- 86.Соколовська А.М., Райнова Л.Б. Вплив податків на нерівність доходів в Україні. *Фінанси України*. 2019. № 7. С. 72-91.
- 87.Стешенко А. Закон про «забрати»: місцеві громади залишать без військового ПДФО. *LB.UA*. 2023. 7 листопада. URL: https://lb.ua/news/2023/11/07/583219_zakon_pro_zabrati_mistsevi_gromadi.html (дата звернення: 18.11.2023)
- 88.Сухорукова М.О. Фіскальна політика в умовах глобальної

- інституалізації: Україна та досвід зарубіжних країн. *Scientific Journal «Science Rise»*. 2016. № 7/1 (24). С. 50-54.
- 89.Танклевська Н.С. Світовий досвід оподаткування доходів фізичних осіб. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Економічні науки*. 2013. № 1 (6). С. 264-268.
- 90.Тимченко О.М., Сибірянська Ю.В., Свириденко О.О. Ризики розробки та запровадження уніфікованої звітності з податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. *Бізнес Інформ*. 2017. № 6. С. 227-233.
- 91.Тищенко В.Ф., Найдено О.Є. та ін. Податкова система : мультимедійний підручник. Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнець, 2021.
- 92.Томілова-Яремчук Н.О., Хомяк Н.В., Крупа Н.М. Оподаткування доходів фізичних осіб в Україні у воєнний період. DOI <https://doi.org/10.30525/978-9934-26-223-4-40> (дата звернення: 28.10.2023)
- 93.Тофанюк О.В., Зінчук А.С. Розробка методик прогнозування надходження від податку з доходів фізичних осіб до регіонального бюджету відносно сфери їх застосування. *Комунальне господарство міст. Серія: Економічні науки*. 2018. Вип. 141. С. 27-34.
- 94.Тофанюк О.В., Новікова Н.Ю. Розробка підходів до визначення надходжень від податку з доходів фізичних осіб в бюджет Харківського регіону з урахуванням законодавчих змін. *Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі*. 2011. № 2. С. 87-99.
- 95.Тоцька О., Дмитрук І. Податок на доходи фізичних осіб в Україні: загальнодержавний і регіональний вимір. *Фінансово-кредитні системи: перспективи розвитку*. 2023. № 1 (8). С. 30-39
- 96.Тредіт В.Є. Податковий облік ПДФО та порядок розрахунку нарахувань і утримань із заробітної плати в 2015 році. *Ефективна економіка*. 2015. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4105> (дата звернення:

- 29.10.2023)
97. Трофімова М.О. Податок на доходи фізичних осіб в Україні: фіскальна та соціально-регулятивна роль. *Ефективна економіка*. 2012. № 2. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=947> (дата звернення: 25.10.2023)
 98. Тулай О.І., Ямелинець А.І. Податок на доходи фізичних осіб: роль та значення в умовах бюджетної децентралізації. *Бізнес Інформ*. 2019. № 1. С. 343-348
 99. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Документальне забезпечення податкових перевірок та експертних досліджень за загальнодержавними податками. *Економіка та суспільство*. 2023. № 51. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-51-17>.
 100. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б., Коломоєць О.Д. Податкові перевірки як спосіб здійснення податкового контролю. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки*. 2023. № 9 (42). С. 153-163. DOI: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.9\(42\).153-163](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.9(42).153-163).
 101. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Організація і методика податкових перевірок : навчальний посібник. Дніпро: Середняк Т.К., 2020. 292 с.
 102. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Податкове стимулювання діяльності суб'єктів господарювання в умовах воєнного стану в Україні. *Modern engineering and innovative technologies*. 2022. Issue № 20. Part 2. Sergeieva&Co, Karlsruhe, Germany. С. 113-123.
 103. Хонда В.О. Фінансування закладів охорони здоров'я у 2021-2023 роках : Аналітична записка ; за заг. ред. загальною редакцією О.В. Слобожана. К.: Асоціація міст України спільно за підтримки U-LEAD з Європою, 2023. 20 с.
 104. Чернелевський Л.М., Кобзар Я.В. Питання гармонізації державного фінансового і незалежного аудиторського контролю за розрахунками податку з доходів фізичних осіб. *Економічний вісник*.

- Сер.: Фінанси, облік, оподаткування.* 2017. Вип. 1. С. 219-226.
105. Чижова Т.В. Податок на доходи фізичних осіб: наукові постулати та практичні аспекти функціонування. *Науковий вісник Херсонського державного університету.* 2014. Вип. 6. С. 103-106.
 106. Чижова Т.В., Сисоєнко І.А. Сутність і значення податку на доходи фізичних осіб у формуванні фінансових ресурсів регіону. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки.* 2014. Вип. 8(1). С. 178-180
 107. Швець Ю.О., Бахметова Я.Ю. Оподаткування доходів фізичних осіб: проблеми та перспективи в Україні та ЄС. *Глобальні та національні проблеми економіки. Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського.* 2017. № 17. С. 771-775.
 108. Шевченко Р.Ю. Методологічні засади оподаткування доходів фізичних осіб у контексті впровадження Податкового кодексу України. *Вісник ДДФА.* 2011. № 5. С. 102-110.
 109. Юрчишена Л.В. Податок на доходи фізичних осіб: механізм стягнення та джерело доходу бюджету України. *Фінанси, облік, банки.* 2016. № 1 (21). С. 215-224.
 110. Fomina T.V., Puhachenko O.B., Chumak V.M. Tax Control in Ukraine. *Modern engineering and innovative technologies.* 2023. Issue № 29. Part 2. Sergeieva&Co, Karlsruhe, Germany. С. 55-60.
 111. Puhachenko O. Principles of tax legislation and organization of tax control in Ukraine. *Innovative economics and management.* 2022. Volume 9 (1). P. 57-65

ДОДАТКИ