

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту

Допущено до захисту

Завідувач кафедри

(підпис)

“ ____ ” _____ 2024 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття освітнього ступеня бакалавр

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(шифр та найменування спеціальності)

за освітньою програмою «Облік, аудит і податковий консалтинг»
(назва освітньої програми)

на тему: «Облік та оподаткування доходів фізичних осіб у вітчизняній системі управління: сучасна теорія та практика»

Виконавець

студентка факультету менеджменту, обліку та інформаційних технологій

Кучеренко Валерія В'ячеславівна
(прізвище, ім'я, по батькові) _____ /підпис/

Науковий керівник

Доктор економічних наук, професор

(науковий ступінь, вчене звання)
Артюх Оксана Валентинівна
(прізвище, ім'я, по батькові) _____ /підпис/

Одеса 2024

ЗМІСТ

	Стор.
ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ У СИСТЕМІ ОБЛІКУ І	
ОПОДАТКУВАННІ: ОСНОВНІ ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ.....	5
1.1. Сутність, види, нормативна регламентація доходів фізичних осіб.....	5
1.2. Документальне забезпечення доходів фізичних осіб у системі обліку та оподаткування.....	12
РОЗДІЛ 2. ДІЮЧА ПРАКТИКА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ	
ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ.....	25
2.1. Загальна економічна характеристика досліджуваного підприємства.....	25
2.2. Особливості відображення в обліку та системі оподаткування операцій, пов'язаних з доходами фізичних осіб.....	32
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ	
ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ.....	39
3.1. Аналіз ефективності використання трудових ресурсів.....	39
3.2. Методичні аспекти державного контролю у сфері оподаткування доходів фізичних осіб	47
ВИСНОВКИ.....	58
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	60
ДОДАТКИ.....	63

ВСТУП

Актуальність теми. Економічний розвиток держави залежить від якості життя його населення, яка проявляється через його доходи. Доходи населення (у вигляді заробітної плати, від підприємницької або незалежної професійної діяльності) — це головний чинник визначення рівня добробуту суспільства будь-якої країни світу. Не можна не погодитися з тим, що ринкова економіка, орієнтуючи населення на підвищення свого добробуту за рахунок трудової активності і підприємництва, поряд з підтриманням соціально-незахищених груп населення потребує державних гарантій забезпечення споживання для всіх громадян [1]. До таких гарантій відносяться встановлені на законодавчому рівні мінімальні розміри оплати праці, доходів громадян, пенсій, соціальної допомоги, різноманітних державних пільг, які забезпечують рівень життя не нижчий від прожиткового мінімуму, тобто від рівню, достатнього для задоволення основних соціальних і культурних потреб особистості.

Тому уявляється дуже важливим дослідити процес формування доходів фізичних осіб та їх оподаткування у системі державного управління з розкриттям основних теоретико-прикладних аспектів їх обліку та контролю.

Дослідження питань обліку і оподаткування доходів фізичних осіб розглядало чимало вчених та науковців, як-то: Андрейцева І., Длугопольський О., Збаржевецька Л., Кравчук О., Ляшенко А., Непомняща С., Пащенко Ю., Пластун Н., Смітюх І. та інші. Проте на сьогодні залишаються відкритими багато проблем у сфері обліку та оподаткування доходів фізичних осіб, що і обумовило актуальність теми випускної роботи.

Об'єкт і предмет дослідження. Предметом дослідження є теоретико-прикладні аспекти обліку та оподаткування доходів населення України. Об'єктом дослідження є доходи фізичних осіб, які відображаються в Філії МПП «Темп-92».

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є розкриття загальних положень теорії та діючої практики доходів фізичних осіб у системі обліку та оподаткування з метою визначення напрямків їх удосконалення на підприємствах України.

Для досягнення мети у роботі поставлені такі завдання:

- розкрити сутність, види, нормативну регламентацію доходів фізичних осіб;
- розглянути документальне забезпечення доходів фізичних осіб у системі обліку та оподаткування;
- навести загальну економічну характеристику досліджуваного підприємства;
- дослідити особливості відображення в обліку та системі оподаткування операцій, пов'язаних з доходами фізичних осіб
- проаналізувати ефективність використання трудових ресурсів на вітчизняному підприємстві;
- розкрити методичні аспекти державного контролю у сфері оподаткування доходів фізичних осіб та напрями покращення.

Методи дослідження. У роботі використані загальнонаукові підходи (ретроспективний, нормативний, системний) та специфічні методичні прийоми: аналіз та синтез, спостереження, порівняння, формалізація, аналіз та інші.

Інформаційна база дослідження. Інформаційною базою дослідження є законодавчі акти, нормативно-правові документи України у сфері обліку, контролю та оподаткування доходів фізичних осіб, навчальна література, наукові статті, монографії учених, матеріали конференцій, довідники, статистичні експрес-випуски, мережа Internet, а також засновницькі документи, первинна документація та облікові реєстри, фінансова, статистична та податкова звітність досліджуваного підприємства.

РОЗДІЛ 1. ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ У СИСТЕМІ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННІ: ОСНОВНІ ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ

1.1. Сутність, види, нормативна регламентація доходів фізичних осіб

Залежно від циклів життєдіяльності людини до працездатного віку можна виділити доходи від участі у праці і доходи, отримані від підприємницької та незалежної професійної діяльності.

Якщо розглядати структуру доходів населення у динаміці останніх років, то можна зазначити, що приблизно 50 % складають доходи від заробітної плати, надходження державної соціальної допомоги – до 30%, інші доходи – до 20%. Найменшу частку в доходах займають доходи від власності – до 3% [2].

Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу [3; 4].

На сучасному етапі оплата праці залишається основним джерелом доходу більшої частини населення. При цьому протягом останніх років спостерігається постійне зростання усіх видів доходів населення України за даними державних органів статистики. Якщо у 2018 році доходи населення становили 2652,1 млрд. грн., то у 2022 році - 4698,6 млрд. грн., що більше ніж у 2 рази, незважаючи на війну 2022-2023 років [5].

Втім, при порівнянні показників середньої заробітної плати України і найбільш розвинутих країн світу встановлено, що Україна займає 127-е місце, і це у 15–20 разів менше, ніж в зарубіжних країнах. За рівнем мінімальної заробітної плати країна знаходиться на 81-му місці [6].

Мінімальна заробітна плата – це плат за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може встановлюватися оплата за виконану

працівником місячну норму робіт (Кодекс законів про працю України, Закон України «Про оплату праці») [3; 4]. Її розмір визначається на відповідний рік згідно вимогам Закону України «Про Державний бюджет на ... рік» та ст. 38 Бюджетного кодексу України [7; 8].

Мінімальна заробітна плата складає: на 01.01.2023 року - 6700 грн.; погодинна - 40,46 грн.; на 01.01.2024 року – 7100 грн., погодинна – 42,6 грн.

Звичайно, така ситуація обумовлює розквіт тіньового сектору економіки, який через різні схеми ухилення від оподаткування (насамперед, заробітна плата у конвертах) нівелює податкові надходження у державну казну. Такі обставини негативно впливають на реалізацію соціальних гарантій населенню.

Слід зазначити, що станом на 01.04.2024 року надходження з податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) складають у структурі доходів:

- Державного бюджету України - 67628,9 млн. грн. або 10,53 %;
- Зведеного бюджету України - 120304,1 млн. грн. або 16.10%.

Надходження єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) до фондів пенсійного та соціального страхування у січні-березні 2024 року склали 118,7 млрд. грн.; військового збору - 215,6 млн. грн. [9].

Не викликає сумнівів те, що розмір більшості доходів населення України залежить від рівня заробітної плати, тому важливим моментом є не лише її нарахування, а й методи оподаткування.

При нарахуванні заробітної плати до уваги приймається розмір посадового окладу або розмір погодинної ставки, різноманітні доплати і надбавки, премії, допомоги, оплата лікарняних та відпусток за мінусом відрахувань тощо (рис. 1.1).

До утримань із заробітної плати відносяться:

- обов'язкові (ПДФО; військовий збір; при здійснюванні фізичною особою внесків у комерційні пенсійні фонди - ЄСВ);
- необов'язкові (рис. 1.2).

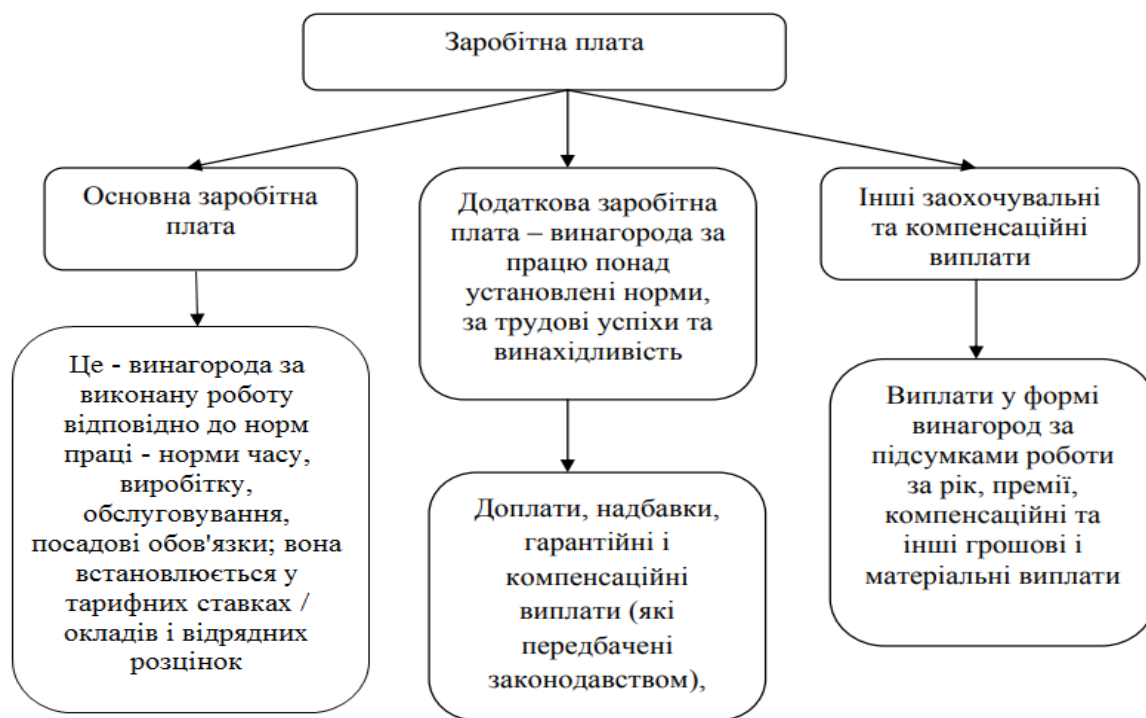


Рис. 1.1 Структурні компоненти заробітної плати

Джерело: [4]

Найбільшу питому вагу серед утримань займає ПДФО, нарахування та сплату якого визначає Податковий кодекс України (ПКУ) [10].

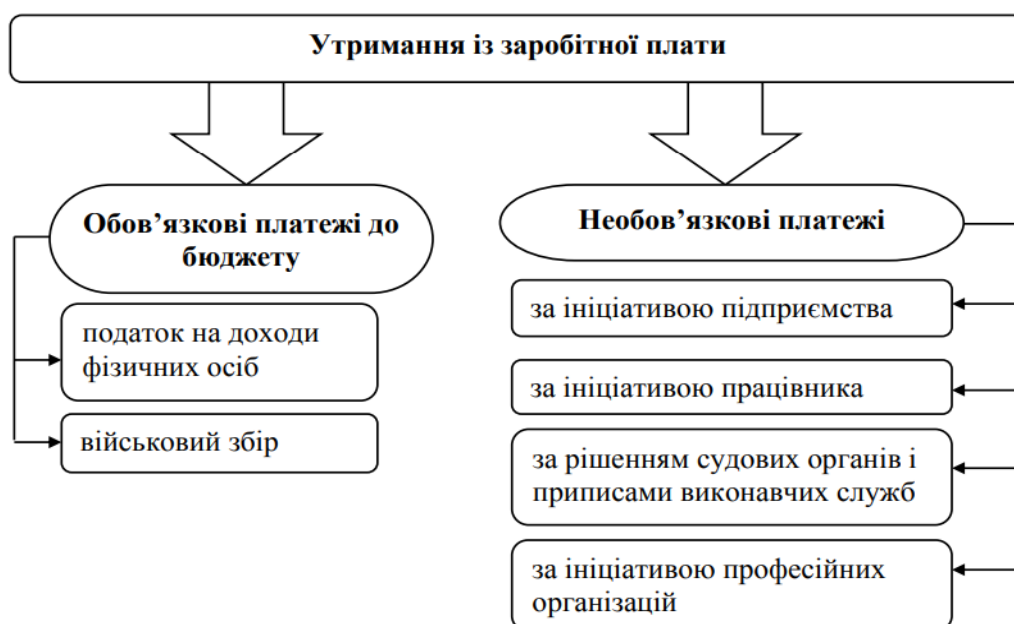


Рис. 1.2. Утримання із заробітної плати

Джерело: власна розробка

Крім доходів у вигляді заробітної плати фізичні особи можуть отримувати доходи від здійснення підприємницької діяльності. Інакше кажучи, такі фізичні особи, як і інші суб'єкти господарювання, мають на меті одержувати прибуток від власної підприємницької діяльності.

У цьому випадку такі фізичні особи зобов'язані зареєструватися як суб'єкти підприємницької діяльності в органах місцевого самоврядування. Тільки після цього вони набувають офіційний статус фізичної особи як суб'єкта підприємницької діяльності (ФОП).

Підтвердженням офіційної реєстрації є наявність таких документів, як:

- Витяг з Єдиного державного реєстру;
- Виписка з реєстру платників єдиного податку (для ФОП, які подали заяву для знаходження на спрощеній системі);
- Витяг з реєстру платників ПДВ (тільки для платників ПДВ).

ФОП - це одна із найпростіших організаційно-правових форм суб'єктів господарської діяльності, яка не передбачає ні установчих документів, ні стартового капіталу. Втім правоздатність ФОП фактично прирівнюється до правоздатності підприємств та інших юридичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність.

При плануванні господарської діяльності ФОП має визначитися із системою оподаткування, на який буде знаходитися.

Справа в тому, що на загальній системі оподаткування ФОП може здійснювати будь-які види бізнесу у необмеженому обсязі та при наймі працівників у необмеженій кількості. При цьому ФОП має нараховувати та сплачувати всі податки і збори, передбачені вимогами ПКУ, а саме:

- податок на прибуток, базою оподаткування якого є чистий оподаткований дохід за звітний період, який визначатиметься як різниця між доходом і витратами, пов'язаними з господарською діяльністю (тобто діяльністю, яка направлена тільки на отримання доходу);

- ПДФО, який сплачується раз на квартал;
- Військовий збір, який сплачується раз на рік;

- ЄСВ, який нараховується у розмірі 22 % від чистого доходу, але не менше ніж 22 % від мінімальної заробітної плати, та сплачується раз на квартал;

- податки по найманих працівниках (ума податків залежить від виду взаємин між ФОП і його працівниками та виду діяльності);

- ПДВ – при умові, якщо ФОП добровільно реєструється платником ПДВ або якщо його дохід перевищує допустимий ліміт -1 млн. грн на рік.

На загальній системі оподаткування ФОП складає та подає таку податкову звітність:

- 1) Податкову декларацію про майновий стан і доходи;
- 2) Звіт про суми нарахованого доходу застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску за самих себе.

Термін подачі — 40 календарних днів після закінчення календарного року.

Слід відмітити, що під час реєстрації фізичної особи як ФОП, необхідно подати заяву про реєстрацію спрощеної системи оподаткування. Без заяви ФОП автоматично буде знаходитися на загальній системі оподаткування.

При застосуванні спрощеної системи оподаткування для ФОП будуть діяти обмеження у видах діяльності та при певних умовах – у кількості найманих працівників.

Розглянемо більш детально, які види діяльності може здійснювати ФОП при знаходженні на спрощеній системі оподаткування (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

ФОП - платники єдиного податку

№ групи	Умови для ФОП - платників єдиного податку відповідної групи		
	Кількість найманих працівників	Дозволені види діяльності	Обсяг доходу протягом календарного року
1	2	3	4
1	Не використовують працю найманих осіб	Роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання	не перевищує 167 розмірів мінімальної зарплати, встановленої на 1 січня

Продовження табл.1.1

1	2	3	4
		побутових послуг населенню	податкового року
2	Кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб	надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства*	не перевищує 834 розміри мінімальної зарплати, встановленої на 1 січня податкового року
	*Примітка: не поширюється на ФОП, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна, послуги з надання доступу до мережі Інтернет, а також здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органічного утворення та напівдорогоцінного каміння. Такі ФОП можуть належати до третьої групи платників єдиного податку.		
3	Не обмежена		не перевищує 1167 розмірів мінімальної зарплати, встановленої на 1 січня податкового року
	Електронні резиденти (е-резиденти)		
	Не використовують працю найманих осіб - громадян або резидентів України	здійснюють господарську діяльність з надання послуг, виробництва та/або продажу товарів виключно на користь нерезидентів України	Не отримують доходи з джерел походження з України, крім пасивних доходів. Дохід не перевищує 1167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня податкового року.
4	Не використовують працю найманих осіб; членами фермерського господарства такої фізичної особи є лише члени її сім'ї (ст. 3 Сімейного кодексу України)	Проводять діяльність виключно в межах фермерського господарства та здійснюють виключно вирощування, відгодовування сільськогосподарської продукції, збирання, вилов, переробку такої власної вирощеної або відгодованої продукції та її продаж.	Площа сільськогосподарських угідь, земель водного фонду членів фермерського господарства становить не менше 0,5 га, але не більше 20 га сукупно.

Джерело: [10]

Спрощена система оподаткування передбачає нарахування та сплату:

- Єдиного податку за різними ставками, виходячи від групи платника єдиного податку, до якої буде належати ФОП;
- ЄСВ.

На спрощеній системі оподаткування ФОП складає та подає таку податкову звітність:

- 1) Декларацію платника єдиного податку;
- 2) Звіт про суми нарахованого єдиного внеску (за себе).

Окремо варто розглянути діяльність самозайнятих осіб, тобто фізичних осіб, які займаються незалежною професійною діяльністю.

Самозайнята особа, яка не є працівником та не зареєстрована як ФОП, може отримувати доходи виключно від таких видів діяльності, як-то: наукова, літературна, артистична, художня, освітня / викладацька, релігійна, лікарська, аудиторська, бухгалтерська, а також діяльність приватних нотаріусів, адвокатів, арбітражних керуючих, оцінщиків, інженерів чи архітекторів. Саме від такої діяльності самозайнята особа отримає основний дохід.

Самозайнята особа може використовувати найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб.

Самозайняті особи мають декларувати власні доходи, нараховувати та сплачувати певні податки, а саме:

- ПДФО;
- Військовий збір.

Слід зазначити, що тимчасово, з 1 березня 2022 року до припинення або скасування воєнного стану в Україні та протягом дванадцяти місяців після припинення або скасування воєнного стану, ФОПи, як на спрощеній, так і на загальній системі оподаткування, та самозайняті особи звільняються від сплати ЄСВ за себе [11].

Отже, визначення доходів фізичних осіб у загальній структурі доходів населення нашої країни, вивчення нормативної регламентації різновидів доходів у системі обліку та оподаткування обумовили подальші дослідження напряму розкриття їх документального забезпечення.

1.2. Документальне забезпечення доходів фізичних осіб у системі обліку та оподаткування

Документальне забезпечення доходів фізичних осіб варто розглядати за їх видами.

Дослідимо відображення різновидів доходів фізичних осіб у первинній документації, облікових регістрах, фінансовій та податковій звітності.

Спочатку розглянемо документальне забезпечення доходів фізичних осіб у вигляді заробітної плати.

Первинний облік має бути організований таким чином, щоб сприяти підвищенню продуктивності праці, повному використанню робочого часу, правильному обчисленню чисельності працівників для обліку заробітної плати з метою оподаткування. Адже від організації первинного обліку праці залежить якість, правдивість, справедливість, повнота і своєчасність розрахунків з персоналом з оплати праці.

Нарахування заробітної плати здійснюється на підставі таких первинних документів, як:

- штатний розпис, накази про прийом і звільнення працівників, про відпустки, про відрядження, накази про доплату за роботу у вихідні дні, про виплату премії, компенсації за невикористану відпустку;
- табель обліку використання робочого часу, в якому наводиться список працівників з відмітками про використання ними робочого часу, а також фіксуються години, відпрацьовані понаднормово, у нічний час, у святкові дні;
- документи для обліку виробітку (наряди, відомості обліку виробітку, рапорти про вироблення, маршрутні листи тощо);
- розрахункові, платіжні, розрахунково-платіжні відомості на працівника (або розрахунковий листок – рис. 1.3) та розрахунково-платіжні відомості зведені, в яких відображається нарахована заробітна плата за її

видами, всі доплати, премії, а також утримання (аванс, профспілкові внески, аліменти, нарахування і виплата відпускних податкові платежі: ПДФО, Військовий збір тощо).

Розрахунковий листок за липень 2022									
Організація:						Відділ: –			
Губа Володимир Миколайович						Посада: водій автотранспортного засобу			
Табельний номер: 00135. Код: 1112223344									
Вид виплати	Період	Відпрацьовано		Оплачено		Сума, грн.	Вид	Період	Сума, грн.
		Днів	Годин	Дні	Години				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Нарховано						2. Утримано			
Оплата за тарифним розрядом	–	15	118,75	15	118,75	3 331,40	Профвнески	–	81,61
Оплата за середнім заробітком	–	6	48,25	6	48,25	1 861,01	Військовий збір	–	122,42
Доплата за класність водія	–	–	–	–	–	832,85	ПДФО	–	1 469,06
Доплата за ненормований робочий день	–	–	–	–	–	499,71	–	–	–
Доплата до відрядження	–	–	–	–	–	67,60	–	–	–
Індексація зарплати	–	–	–	–	–	82,62	–	–	–
Одноразові премії	–	–	–	–	–	1 486,25	–	–	–
Усього нараховано						8 161,44	Усього утримано		1 673,09
3. Доходи в натуральній формі						4. Виплачено			
–	–	–	–	–	–	–	Аванс (за попереднім розрахунком)		1 964,76
Усього натуральних доходів						–	–	–	–
Борг за установою на початок місяця						–	Усього до виплати	–	4 523,59

Рис. 1.3. Розрахунковий листок з оплати праці

Джерело: [14]

Як бачимо, аналітичний облік розрахунків з оплати праці ведеться за кожним працівником.

Найбільш поширені форми первинної документації із заробітної плати наведено на рис. 1.4.

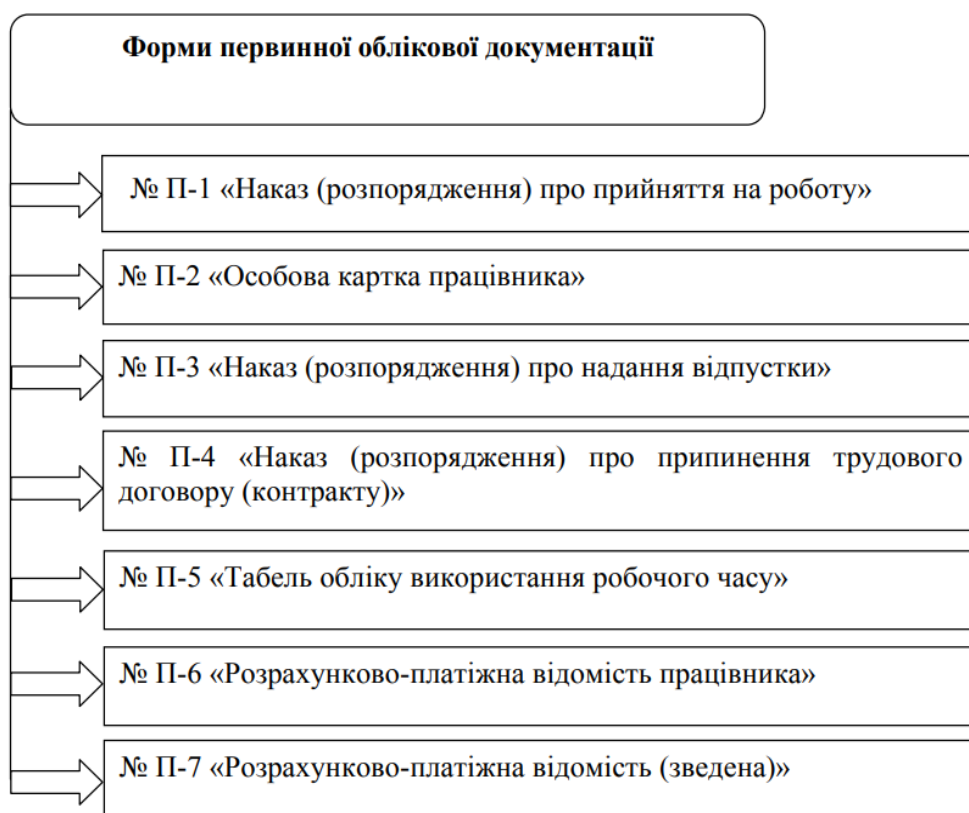


Рис. 1.4. Форми первинної документації із заробітної плати

Джерело: [13]

Разом з цим слід зазначити, що наведені форми не є обов'язковими. Підприємство може самостійно розробити форми первинної документації, але у цьому випадку варто дотримуватися законодавчих вимог щодо заповнення обов'язкових реквізитів, які властиві будь-якому первинному документу.

Зразки первинних документів наведено у Додатках Г, Д, Е, Ж, И, К.

У системі бухгалтерського обліку інформація про розрахунки по заробітній платі акумулюється на бухгалтерському рахунку 66 (за відповідними субрахунками: 661 «Розрахунки за заробітною платою», 662 «Розрахунки з депонентами», 663 «Розрахунки за іншими виплатами»), за

кредитом якого відображається нарахована заробітна плата, за дебетом - виплачена заробітна плата, премії, депонована заробітна плата, а також суми утримання податків, платежів за виконавчими документами, вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів в рахунок заробітної плати та інші утримання із сум оплати праці персоналу [12].

Типові проведення з обліку заробітної плати наведено у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Типові проведення з обліку заробітної плати

№ з/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
1	2	3	4	
1	Нарахована заробітна плата працівникам:			
	– пов’язаним із виробництвом	23	661	90000
	– пов’язаним з організацією та управлінням виробництвом	91	661	20000
	– у правлінському персоналу	92	661	40000
	– зайнятим збутом товарів, продукції, робіт, послуг	93	661	16000
3	Утримана з доходу працівників сума ПДФО	661	641	19807
4	Утримана з доходу працівників сума військового збору	661	642	2490
7	Утримані із заробітної плати працівників суми аліментів та інших платежів за виконавчими листами	661	685	5000
8	Утримано із сум заробітної плати профспілкові внески	661	685	3000
9	Виплачені з каси нараховані працівникам заробітна плата	661	301	40000
10	Перерахована заробітна плата на картрахунки працівників	661	311	70000

Джерело: власна розробка

Що стосується звітної документації, то у системі бухгалтерського обліку інформація про доходи фізичних осіб та їх оподаткування відображається у формах фінансової звітності:

- Балансу (у залишках кредиторської заборгованості по заробітній платі працівникам; у залишках дебіторської чи кредиторської заборгованості по розрахункам з державним бюджетом та фондом соціального страхування по податковим платежам - ПДФО, військовому збору та ЄСВ);

- Звіті про фінансові результати (у складі відповідної групи витрат за звітний період у зв’язку з нарахуванням заробітної плати працівникам та ЄСВ від фонду оплати праці).

У податковій звітності інформація про склад, обсяг доходів фізичних осіб та оподаткування таких доходів знаходить відображення у Податковому розрахунку ПДФО, ВЗ та ЄСВ, який представляє собою вид об'єднаної податкової звітності.

Податковий розрахунок має статус податкової декларації подається окремо за кожний квартал з розбивкою даних по платежам по місяцях звітного кварталу протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу.

Податковий розрахунок включає в себе:

- заголовний блок з реквізитами й даними про роботодавця (наприклад, вид розрахунку - звітний, звітний новий, уточнюючий, довідковий; звітний період; найменування платника та контролюючого органу, до якого подається податковий розрахунок, податкова адреса);

- проміжний блок з інформацією про додатки та загальною статистикою за працівниками;

- блок зведеної інформації про нарахований ЄСВ, що складається з 3-х розділів (І. Нарахування доходу та єдиного внеску за найманих працівників в розрізі місяців звітного кварталу; ІІ. Нарахування грошового забезпечення та єдиного внеску за військовослужбовців, поліцейських, осіб рядового і начальницького складу та на суми допомоги жінкам військовослужбовцям у зв'язку з вагітністю та пологами в розрізі місяців звітного кварталу; ІІІ. Нарахування грошового забезпечення та єдиного внеску за патронатних вихователів, батьків-вихователів та прийомних батьків в розрізі місяців звітного кварталу) та 6 додатків, які є невід'ємною частиною Податкового розрахунку, а тому їх неподача рівносильна неподанню самого звіту;

- прикінцеву частину, в якій вказується, що наведена інформація у Податковому розрахунку є повною і достовірною;

- контрольний блок, в якому проставляються відмітки службових осіб контролюючого органу про внесення даних з податкового розрахунку до електронної бази податкової звітності.

На підставі умовних даних розглянемо приклад заповнення Податкового розрахунку (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Вихідні дані для заповнення Податкового розрахунку
за III квартал 2023 року

Показники		Доходи працівників та ЄСВ за III кв. 2023 р, грн.		
		Липень	Серпень	Вересень
Працівники	Іваненко М.В.	25000	30000	20000
	Петренко І.В.	15000	15000	15000
	Федоренко С.В.	10000	10000	9000, у т.ч. 2000 – лікарняні
	Сидоренко О.О.	6700	6700	6000, у т.ч. 2000 – відпускні
Всього доходи		56700	61700	50000
ЄСВ – 22 % Розрахунок: $(50000 + 700) \times 0,22 = 11154$; 700 грн = 6700 – 6000.		12474	13574	$\Sigma = 11154^*$
		$\Sigma = 37202$		
Довідка: мінімальна заробітна плата на 01.01.2023 – 6700 грн. * ЄСВ у вересні 2023 року нарахований також на додаткову базу 700 грн, так як дохід працівника за вересень 2023 року у сумі 6000 грн є меншим за мінімальну базу ЄСВ – 6700				

Джерело:[15]

Для заповнення показників основних розділів, зокрема Розділу I спочатку слід відобразити дані у Додатку 4ДФ (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Додаток 4ДФ (фрагмент): РІ. Персоніфіковані дані про ... ПДФО та ВЗ

Л I. Персоніфіковані дані про суми нарахованого (виплаченого) на користь фізичних осіб доходу та нарахованих (перерахованих) до бюджету пода																			
N з/п			Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорт а ²									Сума доходу		Сума податку на доходи фізичних осіб		Сума військового збору			
												нарахованого	виплаченого	нарахованого	перерахованого	нараховано	перераховано		
1			2									3а	3	4а	4	5а	5		
			1	1	0	1	0	1	0	1	0	1	0	25000,00	25000,00	4500,00	4500,00	375,00	375,00
			2	2	0	2	0	2	0	2	0	2	0	15000,00	15000,00	2700,00	2700,00	225,00	225,00
			3	3	0	3	0	3	0	3	0	3	0	10000,00	10000,00	1800,00	1800,00	150,00	150,00
			4	4	0	4	0	4	0	4	0	4	0	6700,00	6700,00	1206,00	1206,00	100,50	100,50
Всього			х									56700,00	56700,00	10206,00	10206,00	850,50	850,50		

Джерело:[15]

Показники Розділу I «Нарахування доходу та єдиного внеску за найманих працівників в розрізі місяців звітного кварталу» (фрагмент) наведено у табл. 1.4.

1.1	56000,00	61000,00	50000,00
1.2			
1.3			1666,67
1.4			333,33
1.5			
2	56700,00	61700,00	50700,00
2.1	56700,00	61700,00	50000,00
2.2			
2.3			
2.4			
2.5			700,00
3	12474,00	13574,00	11154,00
у т.ч.			
3.1	12474,00	13574,00	11000,00
3.2			
3.3			
3.5			154,00
3.6			
4			
4.1			
4.2			
4.3			
5			
6			
7	12474,00	13574,00	11154,00
8	37202,00		

Джерело:[15]

Слід зазначити, що Податковий розрахунок включає також і виплати та податки за особами, які:

- здійснюють роботу за цивільно-правовими договорами (ЦПД);
- є ФОПами та особами, які здійснюють незалежну професійну діяльність.

У цьому випадку показується лише виплачений дохід, так як податки такі особи сплачують самостійно;

Таким чином, до Податкового розрахунку потрапляють усі доходи, які нараховуються / виплачуються підприємством або ФОП фізичним особам незалежно від того, чи був з ними укладений трудовий договір та чи вони оподатковувалися.

Також платники ПДФО зобов'язані подавати річну декларацію про майновий стан і доходи.

Форма податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкція щодо її заповнення затверджені наказом Міністерства фінансів України від 02.10.2015 р. № 859, з урахуванням останніх змін, внесених Наказом Міністерства фінансів № 160 від 09.06.2022 [16].

Декларація складається з восьми розділів:

Розділ I «Загальні відомості».

Розділ II «Доходи, які включаються до загального річного оподатковуваного доходу», в якому вказуються доходи:

- у формі заробітної плати та доходи, отримані за цивільно-правовими договорами;
- від операцій з продажу об'єктів майна;
- від надання майна оренду;
- у формі інвестиційного прибутку;
- від успадкованого чи отриманого у дарунок майна;
- з джерел походження за межами України;
- отримані ФОП та фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність;
- інші доходи.

У розділі III відображаються доходи, які не включаються до загального річного оподатковуваного доходу, зокрема:

- від господарської діяльності за спрощеною системою оподаткування протягом звітного року;
- від операцій з продажу об'єктів майна;
- інші доходи, що не підлягають оподаткуванню.

У розділі IV наводиться загальна сума річного доходу.

У розділі V наводиться інформація про податкові зобов'язання з ПДФО, військового збору та про розрахунки з ЄСВ.

У розділі VI наводяться дані розрахунку податкових зобов'язань у зв'язку з виправленням самотійно виявлених помилок у попередніх звітних періодах.

Розділ VII містить реквізити банківського рахунку для перерахування коштів у разі повернення надміру утриманих (сплачених) сум податку під час застосування права на податкову знижку.

У розділі VIII наводяться відомості про власне або орендоване майно (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Форма розділу VIII Податкової декларації про майновий стан і доходи

Код рядка	Категорії об'єктів *	Місцезнаходження об'єкта нерухомого майна (країна, адреса) або марка (модель) рухомого майна	Рік набуття у власність / рік випуску (для рухомого майна)	Загальна площа нерухомого майна (м²)	Частка в загальній площі нерухомого майна	Відмітка про надання майна в оренду (суборенду, емфітевзис), житловий найм (піднайом)
1	2	3	4	5	6	7
*1 - земельні ділянки (крім ділянок сільськогосподарських угідь); 2 - житлові будинки; 3 - квартири; 4 - садові (дачні) будинки; 5 - гаражі; 6 - водойми; 7 - автомобілі легкові; 8 - автомобілі вантажні (спеціальні); 9 - водні транспортні засоби; 10 - повітряні судна; 11 - мотоцикли (мопеди); 12 - земельні ділянки, віднесені до сільськогосподарських угідь; 13 - інше нерухоме (рухоме) майно.						

Джерело: [16]

У заключній частині містяться Доповнення до податкової декларації довільної форми та вказуються кількість та види Додатків, які додаються до Податкової декларації. Також уповноваженими посадовими особами платника податків вказується, що інформація, яка наведена в декларації, додатках і доповненнях до декларації, є достовірною.

Розглянемо, які існують особливі вимоги до документального забезпечення ФОП.

Так, до 2021 року ФОП, який знаходився на спрощеній системі оподаткування зобов'язане було вести книгу обліку доходів, з внесенням щоденних записів. Але з 01.01.2021 року ФОП облік доходів має довільну форму, його можна вести помісячно у паперовій чи електронній формі за

допомогою різних програм: Microsoft (Excel, Word), Apple (Keynote, Pages), OpenOffice (Writer), Calc тощо.

Зазначимо, що книга обліку доходів має вестися самозайнятими особами - платниками єдиного податку 1, 2, 3 груп, які не є платниками ПДВ.

Книгу обліку доходів і витрат необхідно вести самозайнятим особам - платникам єдиного податку 3 групи, які є платниками ПДВ. До речі, зручно вести такий облік у вебсервісі COTA Enterprise.

Слід відмітити, що всі дані доходів та понесених витрат, які співвідносяться з доходами мають бути підтверджені первинними документами. До таких підтверджуючих документів відносяться:

- прибуткові, витратні, товарно-транспортні накладні;
- товарні чеки;
- акти приймання-передачі активів;
- акти виконання робіт, послуг (додаток Б)
- тощо.

ФОП - платники єдиного податку 3 групи, які є платниками ПДВ, зобов'язані забезпечувати первинними документами, які підтверджують нарахування та сплату ПДВ від проведення операції придбання та продажу. До таких документів насамперед відносяться: податкові накладні; Єдині реєстри податкових накладних (ЄРПН), різноманітні платіжні документи, вантажні митні декларації тощо.

Приклад обліку доходів ФОП - платника єдиного податку наведено у табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Книга обліку доходів ФОП - платника єдиного податку

Облік доходів за 2023 рік			
Дата	Сума доходу	Контрагент	Зміст доходу
1	2	3	4
05.01.2023	18450,00	ТОВ «Орхідея»	Оплата за послуги (Акт № 53 від 04.01.2023. Без ПДВ.
18.01.2023	38987,34	ТОВ «Лотос»	Оплата за послуги (Акт № 65 від 17.01.2023. Без ПДВ.
		×	×

Продовження табл. 1.6

1	2	3	4
Σ за січень	57437,34		
02.02.2023	46854,00	ТОВ «Орхідея»	Оплата за послуги (Акт № 56 від 31.01.2023. Без ПДВ.
13.02.2023	9041,98	ТОВ «Лотос»	Оплата за послуги (Акт № 66 від 10.02.2023. Без ПДВ.
Σ за лютий	55895,98	×	×
...	...		...
Всього за рік	...	×	×

Джерело: [18]

Відмітимо, що у системі оподаткування згідно зі ст. 178 ПКУ самозайняті особи зобов'язані вести облік доходів і витрат відповідно до Порядку ведення типової форми, затвердженому Наказом Міністерства фінансів України від 13.05.2021 р. № 261 [19].

Основна частина типової форми, за якою здійснюється облік доходів і витрат наведено у табл. 1.7.

Таблиця 1.7

Облік доходів і витрат самозайнятих осіб (основна частина)

1	Дата (день, місяць, рік)	Сума доходу, отриманого від здійснення господарської діяльності або незалежної професійної діяльності (грн, коп.)	Сума повернутих покупцям (замовникам) коштів та /або передплати за товари (роботи, послуги) (грн, коп.)	Загальна сума отриманого доходу, яка підлягає декларуванню (грн, коп.) (гр. 2 – гр. 3)	Витрати, пов'язані з господарською діяльністю або провадженням незалежної професійної діяльності, які документально підтверджені (грн, коп.)					Сума чистого оподаткованого доходу (грн, коп.) (гр. 4, 6, 7, 8, 9, 10)
					реквізити документа, що підтверджує понесені витрати	витрати на придбання товарно-матеріальних цінностей, що реалізовані / використані у виробництві продукції, товарів (наданні робіт, послуг), або для використання під час провадження незалежної професійної діяльності	витрати на оплату праці фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах/ за виконання робіт, послуг згідно з договорами цивільно-правового характеру	витрати зі сплати податків, зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, платежів, за одержання ліцензій, позволів	інші витрати, пов'язані з одержанням доходу/ провадженням незалежної професійної діяльності	амортизаційні відрахування ³
2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	

Джерело: [19]

На підставі облікових даних ФОП, як платник єдиного податку, складає податкову звітність – Податкову декларацію платника єдиного податку. подається за формою, яка затверджена наказом Міністерства фінансів України від 19.06.2015 р. № 578, з останніми змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів № 438 від 15.12.2022 р. [17].

Податкова декларація містить Вступ / загальні відомості, основну та прикінцеву частини, контрольний блок. Обов'язковими елементами податкової звітності платника єдиного податку - фізичної особи – підприємця є відповідні додатки:

1 «Відомості про суми нарахованого ЄСВ»;

2 «Розрахунок загального мінімального податкового зобов'язання за податковий рік», який заповнюється лише платниками податків, які є власниками, орендарями, користувачами земельних ділянок, у тому числі на умовах емфітевзису, віднесених до сільськогосподарських угідь (пп. 14.1.142 ПКУ).

Основна частина містить такі дані:

I розділ - загальні показники підприємницької діяльності з розкриттям: фактичної чисельності найманих працівників у звітному періоді; видів підприємницької діяльності згідно з КВЕД у звітному періоді.

II, III та IV розділи - обсяги доходу за звітний період для платників єдиного податку першої, другої та третьої групи відповідно; щомісячні авансові внески, згруповані поквартально для платників першої та другої групи.

V розділ – нараховані суми податкових зобов'язань по єдиному податку, у тому числі з розбивкою сум єдиного податку, визначеного за різними ставками (3 %, 5 % або 15 %).

VI розділ – показники у разі виправлення помилок (розділ заповнюється при подачі уточнюючої декларації чи при виправленні помилки за даними звітного періоду).

VII розділ – зобов’язання зі сплати ЄСВ за даними звітного року (розділ заповнюється просто як сума помісячних зобов’язань з ЄСВ, нарахованих у Додатку 1 податкової декларації з єдиного податку).

Отже, дотримання вимог документування доходів фізичних осіб у системі обліку та оподаткуванні дозволяє отримувати повну, якісну і своєчасну інформацію про проведення таких операцій як на мікро- так і на макрорівні системи управління.

РОЗДІЛ 2. ДІЮЧА ПРАКТИКА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

2.1. Загальна економічна характеристика досліджуваного підприємства

Об'єкт дослідження виступає Філія Малого приватного підприємства «Темп-92» (Філія МПП «Темп-92»), яка здійснює свою діяльність відповідно до Положення про Філію, затвердженого засновником (Додаток А).

Філія не має статусу юридичної особи згідно зі ст. 64 Господарського кодексу України і ст. 95 Цивільного кодексу України.

Місцезнаходження Філії МПП «Темп-92»: 65063, м. Одеса, вул. Сегедська, 12.

Метою створення Філії МПП «Темп-92» є здійснення виробничої, постачальницької, торговельної, комерційної, посередницької та інших видів діяльності, отримання прибутку від вкладеного капіталу та задоволення на його основі соціально-економічного інтересу МПП «Темп-92» і працівників Філії.

Предметом діяльності Філії МПП «Темп-92» є:

- будівельно-монтажні роботи, ремонтні послуги та інші супутні послуги на утримання житлових, інших будинків та територій, роботи по їх благоустрою;
- виробництво залізобетонних виробів;
- оптова та роздрібна торгівля будівельними матеріалами (у тому числі: залізними виробами, фарбами, склом);
- оптова та роздрібна торгівля іншими непродовольчими товарами, не віднесеними до інших групувань;
- маркетингова, брокерська, дилерська діяльність;
- представницькі, агентські та посередницькі послуги тощо.

Згідно з Положенням Філія МПП «Темп-92» має право:

а) вступати у господарські та цивільно-правові відносини з підприємствами, організаціями, установами незалежно від форм власності, а також з окремими громадянами згідно з довіреністю виданою директором Філії від імені Засновника за видами діяльності та за видами операцій;

б) купувати матеріальні ресурси, а також основні засоби у підприємств, організацій, установ, громадян;

в) створювати резерви, необхідні для нормальної діяльності Філії;

г) за згодою замовника здійснювати будівництво, а також брати участь у будівництві об'єктів виробничого, побутового та соціально-культурного призначення.

д) здійснювати видавничу та рекламну діяльність тощо.

Філія МПП «Темп-92» підпорядкована у своїй фінансовій та господарській діяльності засновнику – МПП «Темп-92».

За філією МПП «Темп-92» закріплено майно, яке виділено їй МПП «Темп-92» за відповідним актом приймання-передачі майна та передавальним балансом.

Господарську діяльність Філія МПП «Темп-92» організовує на принципах самоокупності. За результатами своєї діяльності самостійно розраховується з бюджетними та позабюджетними фондами та подає податкову та статистичну звітність. Одержаний Філією чистий прибуток розподіляється за затвердженими засновником нормативами. Частина чистого прибутку залишається у розпорядженні Філії і використовується самостійно згідно із затвердженими нормативами МПП «Темп-92».

Філії МПП «Темп-92» делеговано право самостійно укладати договори з контрагентами та здійснювати господарську діяльність.

Управління поточною діяльністю Філії здійснюється директором Філії на підставі довіреностей, виданих директором МПП «Темп-92».

Основними постачальниками Філії МПП «Темп-92» є підприємства Одеського регіону.

Організаційна структура Філії МПП «Темп-92» наведена рис. 2.1).

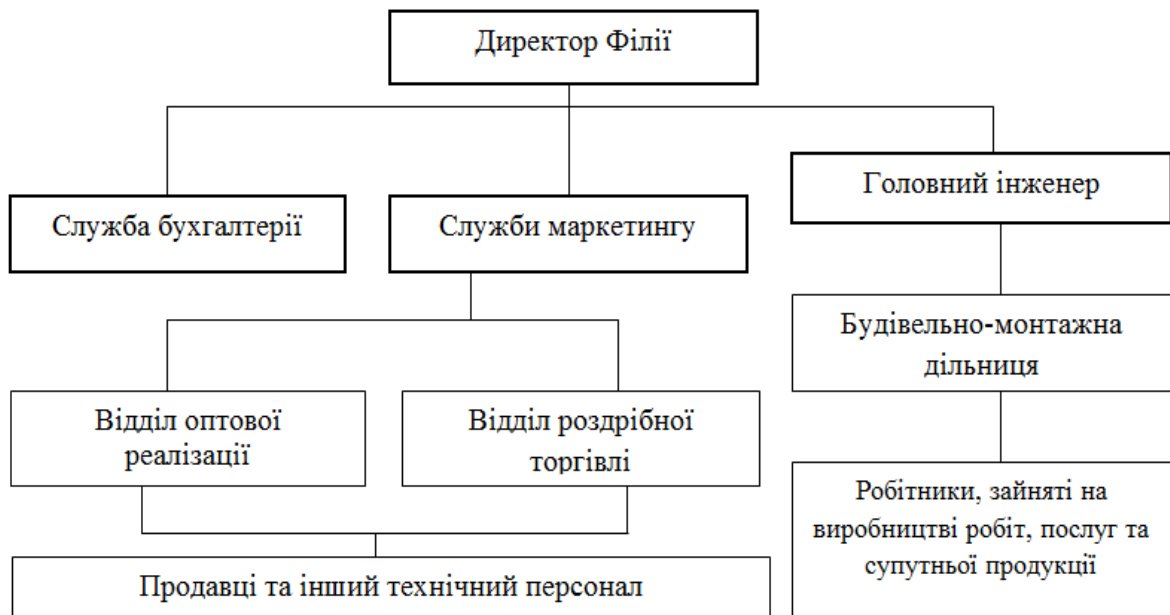


Рис. 2.1. Організаційна структура Філії МПП «Темп-92»

Джерело: складено на підставі даних Філії

У відповідності до прийнятої облікової політики (Додаток Л) бухгалтерський облік автоматизований - застосовуються такі програмні продукти, як: BAS Бухгалтерія, М.Е.Дос, Клієнт-банк.

Внутрішній контроль проводиться на постійній основі уповноваженими фахівцями відділу бухгалтерії.

Філія МПП «Темп - 92» має окрему податкову реєстрацію за своїм місцезнаходженням. Усі декларації подає головне підприємство.

Філія МПП «Темп - 92» не є платником ПДВ. Проте Філія МПП «Темп - 92» наділена повноваженнями складати податкові накладні у разі, якщо вона самостійно постачає товари, роботи, послуги та проводить розрахунки зі споживачами.

Філія МПП «Темп - 92» самостійно нараховує та виплачує заробітну плату працівникам та є податковим агентом щодо справляння податку з доходів фізичних осіб (ПДФО), військового збору, на підставі наданих повноважень від головного підприємства.

Філія є відповідальною за організацію та введення податкового обліку, складання та подання окремих видів звітності.

Філія МПП «Темп - 92» на постійній основі регулярно уповноважена подавати Головному підприємству внутрішню звітність у сфері обліку та оподаткування.

Для надання економічної характеристики Філії МПП «Темп-92» дослідимо основні економічні показники фінансово-господарської діяльності (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Активи агрегованого балансу Філії МПП «Темп-92»

Назва показників	Станом на		Доля активів та пасивів у валюті балансу, %		Відхилення, (+, -)	
	01.01.2022, тис. грн.	01.01.2023, тис. грн.				
			2022	2023	Ряд. 3 - 2	Ряд. 3 / 2
1	2	3	4	5	6	7
1. Необоротні активи	2253,9	1454,0	55,2	69,9	-799,9	64,5
2. Оборотні активи	1825,2	625,0	44,8	30,1	-1200,2	34,2
2.1. Запаси	628,2	220,2	15,5	10,6	-408,0	35,1
2.3. Дебіторська заборгованість	586,0	302,0	14,4	14,5	-284,0	51,5
2.4. Грошові кошти та їх еквіваленти	50,8	42,6	1,2	2,0	-8,2	83,9
2.5. Поточні фінансові інвестиції	560,2	60,2	13,7	2,9	-500,0	майже у 9 разів
3. Витрати майбутніх періодів	1,6	0,6	0	0	-1,0	37,5
Разом активи	4080,7	2079,6	100	100	-2001,1	майже удвічі

Джерело: складено за даними Філії МПП «Темп-92»

Дані табл. 2.1 свідчать, що у структурі активів відбулися незначні відхилення. Так, на кінець звітного року питома вага необоротних активів у загальному обсязі активів зросла на 14,7 в.п. та одночасно на 14,7 в.п. зменшилася питома вага оборотних активів через зниження суми залишків поточних фінансових інвестицій та запасів на кінець звітного періоду.

Валюта балансу на кінець звітного періоду суттєво зменшилася – на 2001,1 тис. грн. або майже удвічі. Це пов'язано зі зменшенням фактично всіх активів підприємства, а саме:

- основних засобів через їх списання у зв'язку з ліквідацією за рішенням підприємства (на 799,9 тис. грн. або на 64,5 %);
- запасів (на 408, тис. грн. або на 35,1 %);
- дебіторської заборгованості (на 284,0 тис. грн. або на 51,5 %);
- поточних фінансових інвестицій (на 500,0 тис. грн. або майже у 9 разів).

Загалом це вказує на зменшення обсягів постачання та реалізації (рис. 2.2).

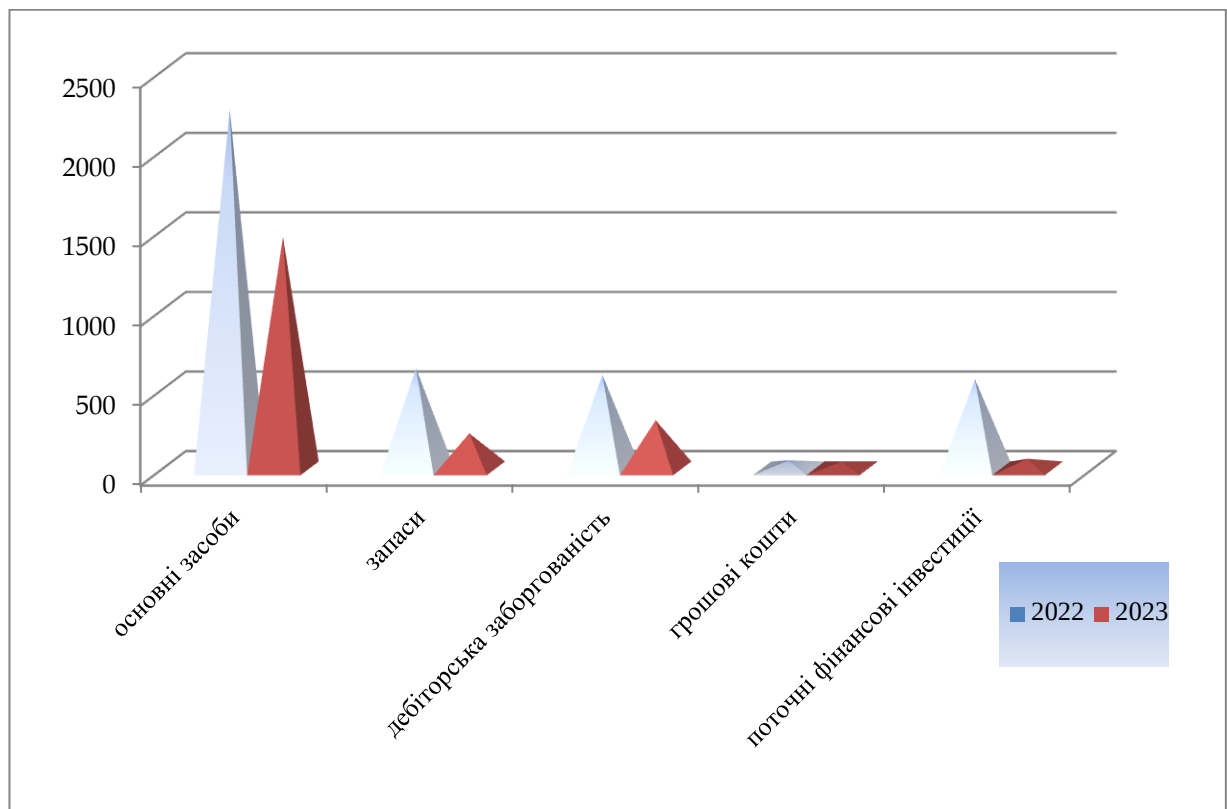


Рис. 2.2. Активи підприємства у динаміці років

Джерело: складено за даними підприємства

Далі розглянемо джерела господарських засобів у структурі балансу за їх видами (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Пасиви агрегованого балансу Філії МПП «Темп-92»

Назва показників	Станом на		Доля активів та пасивів у валюті балансу, %		Відхилення (+, -)	
	01.01.2022, тис. грн.	01.01.2023, тис. грн.				
			2022	2023	Ряд. 3 - 2	Ряд. 3/2
1	2	3	4	5	6	7
1. Власний капітал	2354,0	1114,8	57,8	53,6	-1239,2	-47,4
2. Довгострокові зобов’язання	401,3	120,0	9,8	5,8	-281,3	-29,9
3. Поточні зобов’язання	1324,0	844,2	32,4	40,6	-479,8	-63,8
3.1. Короткострокові кредити банків	-	-	-	-	-	-
3.2. Кредиторська заборгованість	673,9	793,8	16,5	38,2	+119,9	+117,8
3.3. Інші поточні зобов’язання	650,1	50,4	15,9	2,4	-599,7	-7,8
4. Доходи майбутніх періодів	1,4	0,6	0	0	-0,8	-42,9
Разом пасиви	4080,7	2079,6	100	100	-2001,1	-

Джерело: складено за даними підприємства

З табл. 2.2 видно, що у структурі пасивів на кінець звітного періоду відбулося незначні коливання.

Так, на кінець звітного року питома вага поточних зобов'язань у загальному обсязі пасивів зросла на 8,2 в.п., кредиторська заборгованість – на 21,7 в.п. Поряд з цим спостерігається зменшення інших поточних зобов'язань на 13,5 в.п., власного капіталу – на 4,2 в.п. та довгострокових зобов'язань – на 4,0 в.п.

Значне зменшення валюти балансу на кінець звітного періоду пов'язано зі зменшенням таких показників джерел господарських засобів, як:

- власного капіталу (у тому числі нерозподілених прибутків - на 1239,2 тис. грн. або на 47,4 %);
- інших довгострокових позик (на 281,3 тис. грн. або на 29,9 %);
- інших поточних зобов'язань (на 599,7 тис. грн. або майже у дванадцять разів);

При цьому спостерігається зростання кредиторської заборгованості (на 119,9 тис. грн. або майже на 17,8 %).

Пасиви підприємства у динаміці років наведено на рис. 2.3.

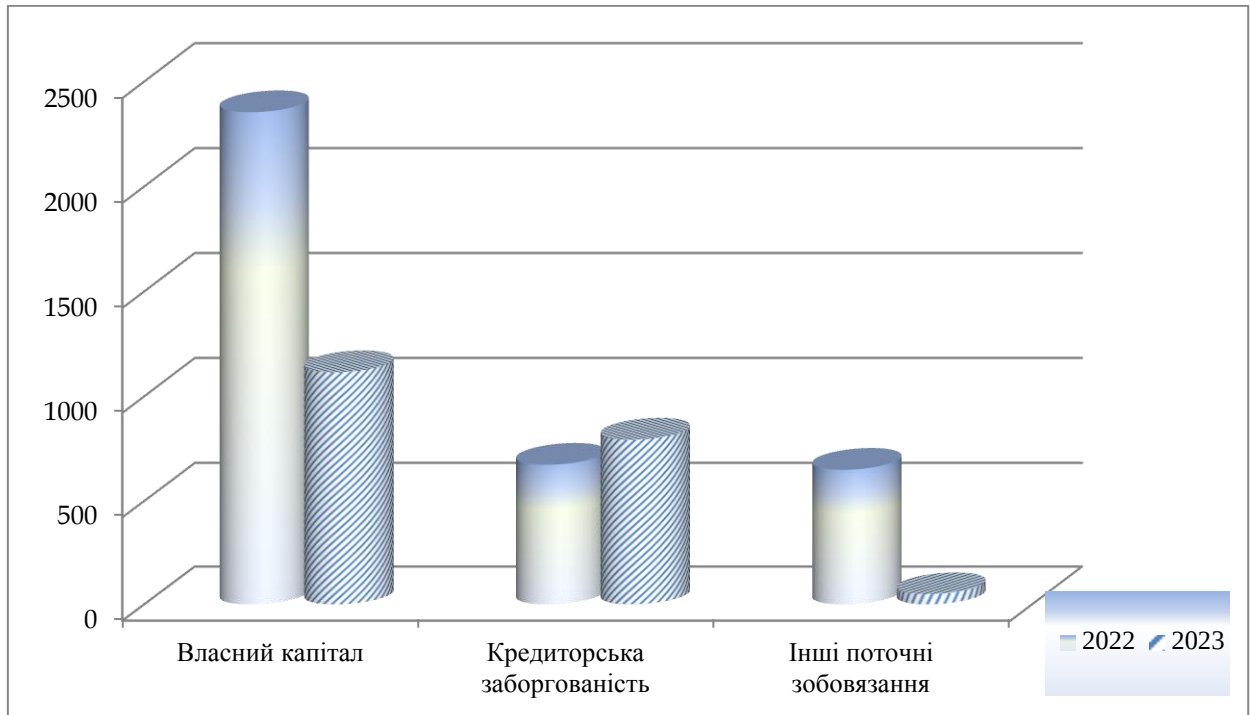


Рис. 2.3. Пасиви підприємства у динаміці років

Джерело: складено за даними підприємства

Отже, аналіз основних показників агрегованого балансу досліджуваного підприємства показують, що на кінець звітного періоду через зменшення обсягів постачання і реалізації товарів, робіт, послуг, зменшення складових власного капіталу і перш за все, нерозподіленого прибутку на кінець звітного періоду майже удвічі зменшилася валюта балансу підприємства. Це може вказувати на погіршення фінансового стану та конкурентоспроможності підприємства у ринковому середовищі.

Для покращення бізнесу, на наш погляд, управлінському персоналу варто розробити та впровадити у діючу практику заходи, які би сприяли економічному розвитку суб'єкта господарювання.

2.2. Особливості відображення в обліку та системі оподаткування операцій, пов'язаних з доходами фізичних осіб

З метою розкриття особливостей відображення в обліку та оподаткуванні операцій, пов'язаних з доходами фізичних осіб, спочатку розглянемо нарахування заробітної плати при різних умовах.

1. Нарахування заробітної плати, якщо працівник знаходився на лікарняному через тимчасову непрацездатність. Зауважимо, що з 1 січня 2023 року лікарняні листи оформлюються в електронному форматі [20].

Дослідимо послідовність нарахування заробітної працівника досліджуваного підприємства.

Вихідні дані

Працівниця відділу бухгалтерії знаходиться на лікарняному з 01.12.2023 р. по 16.12.2023 р. Розрахунковий період для обчислення середньої заробітної плати для лікарняного: 12.2022 – 11. 2023. Страховий стаж більше 5 років. Загальна тривалість лікарняного 16 календарних днів.

Дані для розрахунку заробітної плати для лікарняних узагальнимо у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Розрахунок заробітної плати для лікарняних

Місяць розрахункового періоду	Кількість календарних днів розрахункового періоду	Оклад	Зарплата, у тому числі відпускні та премії, грн.	Виплати	
				лікарняні, грн	матеріальна допомога, грн.
1	2	3	4	5	6
грудень 2022	31	4745	7117,5	–	–
січень 2023	31	4745	7117,5	–	–
лютий 2023	28	4745	7117,5	–	–
березень 2023	31	4745	7117,5	–	1800,0
квітень 2023	30	4745	7117,5	–	–
травень 2023	31 (у тому числі 4 дні - лікарняний)	4745	6812,7	1195,2	–

Продовження табл. 2.3

1	2	3	4	5	6
червень 2023	30	4745	7117,5	–	3150,0
липень 2023	31	4745	7117,5	–	–
серпень 2023	31	4745	7117,5	–	–
вересень 2023	30 (у тому числі 4 дні – лікарняний)	4745	6257,29	1214,0	–
жовтень 2023	31	4745	7117,5	–	–
листопад 2023	30 (у тому числі 10 днів – відпустка без збереження)	4745	3912,5	–	–
Усього:	365	×	81040,0 (у тому числі місячна премія за попередній місяць 1000 грн.	2409,2	3150,0
Примітка: при розрахунку лікарняних не враховуються як нараховані лікарняні, так і дні перебування на лікарняному, що припали на розрахунковий період.					

Розрахунок заробітної плати з урахуванням лікарняних

1. Середня заробітна плата (ЗП сер.) для розрахунку лікарняних визначається за формулою 2.1:

$$\text{ЗП сер.} = \Sigma B / K \quad (2.1)$$

де ΣB - це сума виплат розрахункового періоду;

K – кількість календарних днів розрахункового періоду.

Середньоденна заробітна плата = $81040,0 / (365 - 4 - 4 - 10) = 81040,0 / 347 = 233,5$ грн;

Зазначимо, що обсяг нарахувань за лікарняним залежить від розміру років страхового стажу. Виходячи з цього працівнику нараховується дохід, якщо страховий стаж:

- від 3 до 5 років – 60 % від середньої заробітної плати;
- від 5 до 8 років – 70 % середньої заробітної плати;
- більш 8 років у – 100 % середньої заробітної плати.

Тому середньоденна заробітна плата з урахуванням стажу: $233,5 \times 70 \% = 163,48$ грн;

2. Оплата днів лікарняного всього: $163,48 \text{ грн} \times 16 \text{ к. дн.} = 2615,68$ грн;

3. Оплата перших 5 днів (за рахунок підприємства): $163,48 \times 5 \text{ дн.} = 817,4$ грн;

4. Оплата решти 11 днів (за рахунок Пенсійного фонду України): $163,48 \times 11 \text{ дн.} = 1798,28$ грн.

5. Розрахуємо утримання з доходів, у тому числі і із лікарняних.

1) ПДФО (розділяється між лікарняними та заробітною платою):

$2615,68 \times 18\% = 471$ грн.

$(4745 - 2615,68) \times 18\% = 384$ грн.

2) Військовий збір (розділяється між лікарняними та заробітною платою):

$2615,68 \times 1,5\% = 39$ грн.

$(4745 - 2615,68) \times 1,5\% = 32$ грн.

6. Також на суму лікарняних нараховується ЄСВ у розмірі 22 % (на обидві частини), який повністю сплачує підприємство: Д-т 92 К-т 65 – 1044.

Також в бухгалтерському обліку робляться проводки:

1) Нарахована заробітна плата працівниці бухгалтерії: Д-т 92 К-т 661.

2) Нараховано лікарняні за перші 5 днів непрацездатності (за рахунок підприємства): Д-т 949 К-т 663 - 817,4 грн.

3) Утримано ПДФО з лікарняних та заробітної плати: Д-т 663/ 661 К-т 641.

4) Утримано Військовий збір з лікарняних та заробітної плати: Д-т 663/ 661 К-т 642.

5) Виплата лікарняних та зарплати: Д-т 663/ 661 К-т 311.

Далі розглянемо приклади нарахування відпускних у 2023 році. Розрахунок відпускних має здійснюватися у певній послідовності. Спочатку слід визначити розрахунковий період (це останні 12 місяців, які передують місяцю виходу у відпустку) та кількість календарних днів у цьому періоді (

зауважимо, що на час воєнного стану святково-неробочих днів немає відповідно 6 ст. 6 Закону «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану»), потім - сумарний заробіток за розрахунковий період (в нього включаються всі виплати у вигляді заробітної плати, які були у розрахунковому періоді), середньоденну заробітну плату та суму відпускних.

Середньоденна заробітна плата (ЗП сер.) за розрахунковий період визначається за формулою 2.2:

$$\text{ЗП сер.} = \text{В12} / (\text{365-Дсн 12}), \quad (2.3)$$

де В12 - виплати за розрахунковий період 12 місяців;

Дсн 12 - кількість діючих святково-неробочих днів за 12 місяців.

Вихідні дані

Працівниця бере щорічну відпустку з 22.02.2023 на 14 календарних днів. Заробітна плата за розрахунковий період складає 156000 грн, у тому числі лікарняні 5600 грн. 31.01.2023 працівниці нарахована премія за січень 2023 року - 4000 грн.

Розрахунок відпускних

1. Розрахунковий період: 02.2022-01.2023 (365 календарних днів). У цьому періоді лише один святковий день 2022 року – 8 березня.

2. Доходи працівника за розрахунковий період: $1560000 + 4000 = 160000$ грн.

3. Середньоденна зарплата: $439,56 = 160000 / (365 - 1)$.

4. Обчислюємо суму відпускних (В) за формулою 2.3:

$$\text{В} = \text{ЗП сер.} \times \text{Тв}, \quad (2.4)$$

де ЗП сер. - середньоденна заробітна плата для розрахунку відпускних за розрахунковий період;

Тв - тривалість відпустки, в якій не враховуємо святкові і неробочі дні.

Відпускні: $6153,84 = 439,56 \times 14$.

Утримання ПДФО та Військового збору здійснюється з усієї заробітної плати, у тому числі відпускних.

Слід зазначити, що при розрахунку бази ПДВ важливим питанням залишається застосування податкової соціальної пільги (ПСП).

З 1 січня 2024 року ПСП для будь якого платника податку складає 1514 грн. ($3028 \times 50\%$), де 3028 – це прожитковий мінімум для працездатної особи, який встановлений в Україні станом на 01.01.2024 рік.

Виходячи з цього, у 2024 році граничний розмір доходу працівника, який дає право на застосування ПСП, становить 4240 грн. ($3028 \times 1,4 = 4239,2 \approx 4240$).

Втім відмітимо, що з 01.01.2024 року мінімальна заробітна плата становить 7100 грн. З цього приводу право на фактичне застосування ПСП мають тільки ті працівників, які:

- працюють неповний робочий час;
- не відпрацювали повний місяць (були прийняті чи звільнені);
- мають двох або більше дітей до 18-ти років.

Інакше кажучи, до доходів працівника у вигляді заробітної плати, отриманої від одного роботодавця, може застосовуватися тільки один із видів ПСП: 100%; 150%; 200%.

Наприклад, за наявності двох дітей до 18 років, граничний розмір доходу для застосування ПСП у 2024 році становить: $4240 \times 2 = 8480$ грн. (якщо троє дітей, то: $4240 \times 3 = 12720$ грн.)

Вихідні дані

Працівниця планового відділу має заробітну плату за місяць – 10000 грн. Вона є матір'ю трьох дітей віком до 18 років. У бухгалтерію підприємства надана заява на застосування ПСП з відповідними документами. Батько дітей ПСП не користується.

Обчислення

ПСП: $4542 \text{ грн.} = 3028 \times 50\% \times 100\%) \times 3$.

ПДФО: $(10000,00 - 4542) \times 18\% = 982 \text{ грн.}$

4. Військовий збір: $10000,00 \times 1,5 \% = 150$ грн.

5. Сума до виплати: $10000,0 - 150,0 - 982 = 8868$ грн.

Отже, на підставі діючих нормативно-правових актів розглянуто особливості обліку та оподаткування доходів у вигляді заробітної плати працівників досліджуваного підприємства.

Що стосується оподаткування доходів ФОП або фізичних осіб, що займаються незалежною професійною діяльністю, то базою оподаткування є чистий оподатковуваний дохід, який визначається за касовим методом як різниця між доходами та витратами. Втім, за вимогами п.178.3 ст. 178 ПКУ, якщо фізична особа не має довідки про взяття на облік, то вона зобов'язана сплачувати податок без зменшення на суму витрат [10].

Такі фізичні особи нараховують і сплачують:

1) ПДФО – 18% (нараховують раз на рік і сплачують до 1 серпня- якщо застосовується спрощена система оподаткування; для осіб на загальній системі оподаткування платежі здійснюються щоквартально у формі авансових внесків);

2) Військовий збір – 1,5% (нараховують раз на рік і сплачують до 1 серпня);

3) ЄСВ- 22 % (нараховують і сплачують щокварталу до 20-го числа місяця, який настає за звітним кварталом, До того ж варто відмітити, що з 01.01.2021 р. такі фізичні особи звільняються від сплати ЄСВ на загальних умовах в тому випадку, якщо вони займаються тільки одним видом діяльності);

4) Податок на репатріацію у складі податку на прибуток (у випадку сплати такою фізичною особою певних доходів юридичній особі-нерезиденту)[21].

Якщо ФОП або фізичні особи, що займаються незалежною професійною діяльністю, знаходяться на спрощеній системі оподаткування, вони у 2024 році сплачують єдиний податок у розмірі:

I група – до 10% від розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом на 1 січня 2024 р. (наприклад, $3028 \times 10\% = 328$ грн);

для II групи – до 20% від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня 2024р (наприклад, $7100 \times 20\% = 1420$ грн);

для III групи – у відсотках до доходу (3 % - якщо платник ПДВ або 5% - якщо не платник ПДВ).

Наприклад, ФОП, який зареєстрований як платник єдиного податку I групи, у звітному періоді не використовував працю найманих осіб та мав річний дохід від роздрібного продажу товарів з торговельних місць на ринку у розмірі 800000 грн. (для I групи ліміт доходу дорівнює 1185700 грн, виходячи з розрахунку 167×7100 , де 7100 - мінімальна заробітна плата на станом на 01.01.2024 р.);

Сума єдиного податку у місяць склала 302,80 грн., виходячи з розрахунку: $3028 \times 10\% = 328$.

Звітна інформація по нарахуванню та сплаті єдиного податку відображається у річній Податковій декларації платника єдиного податку фізичної особи-підприємця, яка надається до органів контролю один раз на рік.

Річний звіт подається і за ЄСВ.

Якщо ФОП проводив оплату в користь іншої фізичної особи, включаючи підприємця, що сплачує єдиний податок, або виплачував заробітну плату найманим працівникам, то він зобов'язаний один раз на квартал подавати Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, та сум утриманого з них податку.

Підсумовуючи, варто зазначити, що огляд діючої практики доходів фізичних осіб дає можливість встановити особливості їх обліку, оподаткування, складання різних видів звітності (фінансової, податкової) у сучасних умовах ведення бізнесу в Україні.

РОЗДІЛ 3. МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ

3.1. Аналіз ефективності використання трудових ресурсів

Трудові ресурси є головним ресурсом кожного суб'єкта господарювання, від якості й ефективності використання якого багато в чому залежать фінансові результати його діяльності. Саме тому оптимальна забезпеченість трудовими ресурсами є важливою складовою аналітичної роботи у системі управління будь-якого суб'єкта господарювання.

Аналіз забезпеченості підприємства трудовими ресурсами проводиться за такими напрямками, як аналіз кількості, структури, руху трудових ресурсів, ефективності їх використання.

Джерела інформації для проведення аналізу слугує нормативно-правова документація, різні види економічної звітності, дані облікової, статистичної, податкової інформації тощо.

Не викликає сумніву те, що аналіз використання трудових ресурсів має відбуватися у тісному зв'язку з аналізом показників оплати праці. Результати аналізу дають змогу виявити внутрішні резерви ефективності використання трудових ресурсів, що в цілому обумовить дієвість господарського процесу.

Проведемо аналіз забезпеченості трудовими ресурсами на досліджуваному підприємстві.

Показники аналізу використання засобів на оплату праці наведено у табл. 3.1.

Дані табл. 3.1 показують, що у звітному році збільшилась загальна кількість працівників підприємства на 7, у тому числі робітників на 4 чол. Виконання обсягу реалізації товарів, робіт, послуг у звітному році склав майже 120 % (3000 / 2500). Для виконання такого обсягу послуг необхідно було 4 працівники, а працювало 7 чоловік.

Таблиця 3.1

Аналіз використання засобів на оплату праці

Категорії персоналу	Середньоспискова чисельність персоналу			Відхилення	
	2022 р.	За звітний рік в оцінці попереднього	2023 р.	Абсолютне	Відносне
1	2	3	4	5	6
Працівники основної діяльності	6	х	13	+7	х
з них:					
робітники	3	3000 / 2500 х 3 ≈ 4*	7	+5	7 – 4 = 3
Обсяг реалізації товарів, робіт, послуг (з урахуванням ПДВ) склав : 2022 рік – 2500 тис. грн.; 2023 рік – 3000 тис. грн.					

Джерело: складено на підставі даних базового підприємства

Таким чином за рахунок зменшення продуктивності праці підприємство використовувало працю 3 чоловік.

Повноту використання трудових ресурсів можна оцінити за кількістю відпрацьованих робітником днів / годин за звітний період та за інтенсивністю використання робочого часу (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Використання робочого часу на підприємстві

№ з/п	Показник	2022 р.	2023 р.		Відхилення (±)	
			план	факт	від плану	від минулого періоду
1	2	3	4	5	6	7
1	Середньооблікова чисельність робітників, осіб	6	7	13	+ 6	+ 7
Відпрацьовано одним робітником:						
2	днів	219	219	210	– 9	– 9
3	годин (ряд. 2 х ряд. 4)	1730	1752	1596	– 156	– 134
4	Середня тривалість робочого дня, год.	7,9	8,0	8,0	0	+ 0,1
5	Фонд робочого часу, тис. год. (ряд. 1 х ряд. 3), у тому числі:	10,38	12,264	20,748	+ 8,484	+ 10,368
6	надурочно відпрацьований час, тис. год.	3,876	-	3,448	+ 3,448	– 0,428

Джерело: складено на підставі даних базового підприємства

Дані табл. 3.2 показують, що у звітному періоді загальний фонд робочого часу фактичний збільшився на 8,484 тис. год.

Визначимо вплив факторів на фонд робочого часу у звітному періоді. Відомо, що фонд робочого часу залежить від чисельності робітників, кількості відпрацьованих днів за звітний період та середньої тривалості робочого дня. У цьому випадку величина фонду робочого часу ($\Phi_{p.ч}$) буде розраховуватися за формулою 3.1:

$$\Phi_{p.ч} = ЧР \times Д \times Т, \quad (3.1)$$

де ЧР – чисельність робітників;

Д – кількість днів відпрацьованих одним робітником;

Т – середня тривалість робочого дня.

Методом ланцюгових підстановок встановлюємо вплив цих факторів на величину фонду робочого часу:

$\Delta\Phi_{p.ч.p} = (ЧР_{\phi} - ЧР_{пл}) \times Д_{пл} \times Т_{пл}; \Delta\Phi_{p.ч.p} = (13 - 7) \times 219 \times 8 = 10512$
год.

$\Delta\Phi_{p.ч.д} = (Д_{\phi} - Д_{пл}) \times ЧР_{\phi} \times Т_{пл}; \Delta\Phi_{p.ч.д} = (210 - 219) \times 13 \times 8 = - 936$
год.

$\Delta\Phi_{p.ч.т} = (Т_{\phi} - Т_{пл}) \times ЧР_{\phi} \times Д_{\phi}; \Delta\Phi_{p.ч.т} = (7,9 - 8) \times 13 \times 210 = - 1092$ год.

Разом: 8484 год.

Як бачимо, у звітному періоді фактичний фонд робочого часу проти планового збільшився на 8,484 тис. годин, у тому числі за рахунок:

- збільшення чисельності робітників на 10,512 тис. годин;
- невідпрацьованих днів (втрат робочого часу) – на 0,936 тис. годин;
- зменшення тривалості робочого дня (внутрішньо змінних втрат робочого часу) – на 1,092 тис. годин.

Результати аналізу використання робочого часу на базовому підприємстві показали, що трудові ресурси використовувались ним

недостатньо ефективно. У середньому одним робітником відпрацьовано 210 днів замість 219, у зв'язку з цим втрати робочого часу на одного робітника становили 9 днів, а на всіх робітників – 117 (9 x 13), або 936 годин (117 x 8).

Внутрішньозмінні втрати робочого часу за один день становили 0,4 год. (7,6 – 8), а за всі відпрацьовані робітниками дні: 1092 год. (0,4 x 210 x 13).

Загальні втрати часу становили 2028 годин (936 + 1092).

Якщо на підприємстві відпрацьовано за звітний період 3448 годин надурочно, то це значить, що втрати робочого часу стали ще більшими й досягли 5476 годин (2028 + 3448).

Розрахуємо показники ефективності використання робочого часу й продуктивності праці з визначенням чинників впливу на зміну середньорічної виробітки одного працюючого (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Розрахунок ефективності використання робочого часу та
продуктивності праці Філії МПП «Темп-92»

Показники	Роки		Відхилення (+; -)	Виконання завдання, %
	2022 р	2023 р.		
1	2	3	4	5
Обсяг реалізації товарів, робіт, послуг (з урахуванням ПДВ), тис. грн.	3000	3600	+ 600	120
Середньоспискова чисельність персоналу основної діяльності, чол.	6	13	+ 7	217
Середньоспискова чисельність робітників, чол.	3	7	+ 4	233
Загальна кількість днів відпрацьованих всіма робітниками, люд.-днів	10380 / 7,9 = 1313	12264 / 8,0 = 1533	+ 220	117
Загальна кількість годин відпрацьованих всіма робітниками, люд. - год.	10380	12264	+ 1884	118
Середньорічна продуктивність 1 працюючого, тис. грн. (ряд 1 / ряд 2)	3000 / 6 = 500,0	3600 / 13 = 276,92	- 223,08	55
Середньорічний виробіток 1 робітника, тис. грн. (ряд 1 / ряд 3)	3000 / 3 = 1000,0	3600 / 7 = 514,29	- 485,71	51

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4	5
Середньоденний виробіток 1 робітника, тис. грн. (ряд 1 / ряд 4)	3000 / 1313 = 2,28	3600 / 1533 = 2,35	+ 0,07	103
Середньогодинний виробіток 1 робітника, тис. грн. (ряд 1 / ряд 5)	3000 / 10380 = 0,289	3600 / 12264 = 0,294	+ 0,005	102

Джерело: складено на підставі даних базового підприємства

Дані табл. 3.3 показали, що у звітному періоді при зростанні більш ніж удвічі середньоспискової чисельності працівників обсяги реалізації товарів, робіт, послуг збільшилися на 20 %.

Кількість відпрацьованих всіма робітниками днів і годин збільшилась на 117 % та 118 % відповідно. Такі зміни привели до зменшення середньорічної продуктивності праці одного працюючого майже удвічі. В той же час середньоденний та середньогодинний виробіток у звітному році зростає більш ніж на 2 %.

З огляду на вищевикладене можна констатувати, що на підприємстві існує резерв – це збільшення обсягів виробництва та реалізації, за рахунок чого буде збільшена середньорічна продуктивність праці.

За допомогою факторної моделі можна визначити вплив факторів на продуктивність праці одного працюючого (формула 3.2):

$$П_1 = V_p \times D_1 \times T \times B_{cr1}, \quad (3.2)$$

де: $П_1$ – продуктивність праці одного працюючого;

V_p – питома вага робітників в загальній чисельності працюючих;

D_1 – число днів відпрацьованих 1 робітником;

T – тривалість робочого дня;

B_{cr1} – середньогодинний виробіток 1 робітника.

Питома вага робітників в загальній чисельності працюючих у Філії МПП «Темп-92»:

2022 р. – 0,5, виходячи з розрахунку: $3 / 6 = 0,5$;

2023 р. – 0,54, виходячи з розрахунку: $7 / 13 = 0,54$.

Показники впливу факторів на продуктивність праці наведено у табл.

3.4.

Таблиця 3.4

Аналіз впливу факторів на продуктивність праці Філії МПП «Темп-92»

Показники	2022 р.	2023 р.	Відхилення (+; -)
1	2	3	4
Середньорічна продуктивність одного працюючого, тис грн.	500,0	276,92	-223,08
Питома вага робітників в загальній чисельності працюючих, %	0,5	0,54	+0,04
Середнє число днів відпрацьованих одним робітником, чол. - дні	219	210	-9
Середня тривалість робочого дня, год.	7,9	8,0	+0,1
Середньогодинний виробіток одного робітника, тис. грн.	0,289	0,294	+0,005
Вплив на відхилення середньорічної виробітки одного працюючого:			
- питома вага робітників в загальній чисельності працюючих;	$+0,04 \times 219 \times 7,9 \times 0,289 = +20,0$		
- кількість днів відпрацьованих одним робітником;	$-9 \times 0,54 \times 7,9 \times 0,289 = -3,6$		
- тривалість робочого дня ;	$+0,1 \times 0,54 \times 210 \times 0,289 = +60,7$		
- годинна продуктивність праці	$0,005 \times 0,54 \times 210 \times 8,0 = +4,5$		

Джерело: складено на підставі даних базового підприємства

Дані табл. 3.4 свідчать про те, що на зміну продуктивності праці одного працюючого вплинули чотири фактори. При цьому три з таких факторів вплинули позитивно – це:

- питома вага робітників в загальній чисельності працюючих;
- тривалість робочого часу;
- годинна продуктивність праці.

Один з факторів спричинив негативний вплив: за рахунок зменшення кількості днів відпрацьованих одним робітником продуктивність праці зменшилась на 3,6 тис. грн.

Підсумовуючи, можна стверджувати, що на підприємстві існують певні резерви, а саме:

- збільшення питомої ваги робітників в загальній чисельності працюючих;
- доведення тривалості робочого дня до нормативу.

Далі проаналізуємо вплив чинників праці на зміну обсягу виробництва продукції (робіт, послуг) застосовуючи формулу 3.3:

$$T_{\text{п}} = \text{Ч} \times K_1 \times T \times \Pi_{\text{Г}}, \quad (3.3)$$

де: $T_{\text{п}}$ – товарна продукція;

Ч – чисельність робітників;

K_1 – кількість відпрацьованих люд. /днів одним робітником за рік;

T – тривалість робочого дня;

$\Pi_{\text{Г}}$ – годинна продуктивність праці;

Показники впливу чинників праці на зміну обсягу виробництва продукції (робіт, послуг) наведено у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Вплив чинників праці на зміну обсягу виробництва продукції (робіт, послуг) Філії МПП «Темп-92»

Чинники	Показники	До рівня попереднього року	Різниця в рівнях показників	Розрахунок впливу чинників на зміну обсягу послуг
		%	%	Тис. грн.
1	2	3	4	5
Чисельність робітників	Чисельність робітників	233	+ 133	+133 x 3000 / 100 = +3990
Кількість днів відпрацьованих одним робітником	Загальна кількість днів відпрацьованих всіма робітниками	117	117-233 = - 116	-116 x 3000 / 100 = -3480
Тривалість робочого дня	Загальна кількість відпрацьованих всіма робітниками чол. – год.	118	118-117 = +1	+1 x 3000 / 100 = + 30

Продовження табл. 3.5

1	2	3	4	5
Середньогодинний виробіток	Обсяг реалізації продукції (робіт, послуг)	120	$120 - 118 = + 2$	$+2 \times 3000 / 100 = + 60$
Баланс факторів: $3600 - 3000 = + 600,0$ тис. грн. $+ 3990 - 3480 + 30,0 + 60,0 = 600$ тис. грн.				

Джерело: складено на підставі даних базового підприємства

Дані табл. 3.5 показали, що в порівнянні з попереднім роком підприємство збільшило загальний обсяг реалізації продукції (робіт, послуг) на 600,0 тис. грн. При цьому вплив на зміну обсягу виробництва спричинили чотири фактори, причому три з них спричинили позитивний вплив, а саме:

- чисельність робітників (за рахунок збільшення чисельності робітників в загальній чисельності працюючих підприємство отримало 3990,0 тис. грн.);
- тривалість робочого дня, за рахунок чого підприємство збільшило обсяг реалізації продукції (робіт, послуг) на 30,0 тис. грн.;
- середньогодинний виробіток, за рахунок чого підприємство збільшило обсяг реалізації продукції (робіт, послуг) на та 60,0 тис. грн.

Однак, за рахунок зменшення кількості днів відпрацьованих одним робітником підприємство недоотримало 3480 тис. грн.

Підсумовуючи варто зазначити, що у Філії МПП «Темп-92» існує резерв збільшення обсягу реалізації продукції, робіт, послуг завдяки збільшенню кількості днів відпрацьованих робітником. Тому керівництву підприємства варто враховувати встановлені резерви при розробці заходів підвищення ефективності праці.

До того ж слід зауважити, що матеріальне стимулювання працівників обумовлює підвищення продуктивності праці, що у свою чергу позитивно впливатиме на збільшення доходів фізичних осіб, покращення бізнесу суб'єкта господарювання та загалом на економічний розвиток держави.

3.2. Методичні аспекти державного контролю у сфері оподаткування доходів фізичних осіб

Оподаткування доходів фізичних осіб є важливішою ланкою фінансової системи нашої країни, тому що нараховані та сплачені податки від таких доходів суттєво поповнюють державний бюджет країни.

Контроль за своєчасним, повним та достовірним нарахуванням податків може здійснюватися як на зовнішньому, так і на внутрішньому рівнях.

Зовнішній контроль може проводитися:

- суб'єктами підприємницької діяльності, наприклад, незалежними аудиторами, аудиторськими фірмами;
- органами державного контролю, наприклад, Державною податковою службою України (ДПС України), Пенсійним фондом України (ПФУ), Фондом соціального страхування України – ФССУ (з 01.01.2023 р. ФССУ ліквідований, його контрольні функції передані частково у ПФУ, частково певні повноваження віднесені до різних державних органів та організацій).

Внутрішній контроль може здійснюватися уповноваженими фахівцями самого підприємства, установи, організації або самозайнятою особою.

Не викликає сумнівів, що найбільш дієві результати контролю у сфері оподаткування доходів фізичних осіб виявляються при проведенні податкових перевірок органами ДПС України.

У цьому сенсі варто зазначити, що згідно з вимогами ПКУ податкові перевірки можуть бути різних видів, як-то :

- камеральні;
- документальні (планові або позапланові; виїзні та невиїзні);
- фактичні.

Під час проведення камеральних перевірок перевіряється відповідність показників податкової звітності, правильність, повнота даних та своєчасність надання у контролюючі органи.

Результати камеральної перевірки відображаються безпосередньо у формі податкової звітності. Так, у заключній частині Податкової декларації про майновий стан доходів передбачено заповнення таблиці фахівцями податкового органу, які здійснили камеральну перевірку (рис. 3.1).

Ця частина декларації заповнюється посадовими особами контролюючого органу			
		Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності	«__» ____ 20__ року
<i>(посадова особа контролюючого органу (підпис, ініціали та прізвище))</i>			
За результатами камеральної перевірки декларації (потрібне позначити):			
		порушень (помилки) не виявлено	складено акт від «__» ____ 20__ року № ____
<i>(посадова особа контролюючого органу (підпис, ініціали та прізвище))</i>			

Рис. 3.1. Форма відображення результатів камеральної перевірки у Податковій декларації про майновий стан доходів

Джерело: [16]

За результатами камеральної перевірки у разі встановлення порушень у відповідності до вимог ст. 42 ПКУ складається акт, один екземпляр якого вручається або надсилається платнику податків для підписання протягом трьох робочих днів [10].

Документальна планова перевірка проводиться органами податкового контролю у відповідності до плану-графіку проведення документальних планових перевірок на відповідний рік, який формується із застосуванням ризик-орієнтованого підходу, виходячи зі ступеня податкового ризику платника податку.

Так, платники податків перевіряються:

- з низьким ступенем ризику – один раз у три роки;

- з середнім ступенем ризику – один раз у два роки;
- з високим ступенем ризику – один раз у рік.

Встановлення ризиків здійснюється за допомогою різних джерел, зокрема з опрацюванням інформації стосовно:

- а) телекомунікаційних систем органів ДПС (у тому числі «Податковий аудит», «Облік платежів» ІТС «Податковий блок»), що дозволяє виявити ризики несплати податків, зборів та інших платежів;
- б) фінансової та податкової звітності, частоти здійснення податкових коригувань;
- в) пов'язаних осіб;
- г) зовнішніх відкритих джерел стосовно платника податків (зокрема, ЗМІ, Інтернет тощо);
- г) операцій з нерезидентами;
- д) застосування схем податкової мінімізації або ухилення від оподаткування;
- є) фінансових операцій, пов'язаних з легалізацією доходів, одержаних злочинним шляхом.

До завдань фахівців, які здійснюють документальну планову перевірку, зазвичай включаються всі питання, пов'язані з перевіркою податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Слід відмітити, що з метою належних документальних перевірок органами ДПС України розроблена Методика проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та військового збору, яка затверджена Наказом Державної податкової служби України 04.05. 2023 р. № 322 [22].

Розглянемо методичні засади здійснення документальної перевірки нарахування та сплати податків від доходів фізичних осіб за основними елементами, як-то: мета, завдання, джерела та напрями перевірки (рис. 3.2).

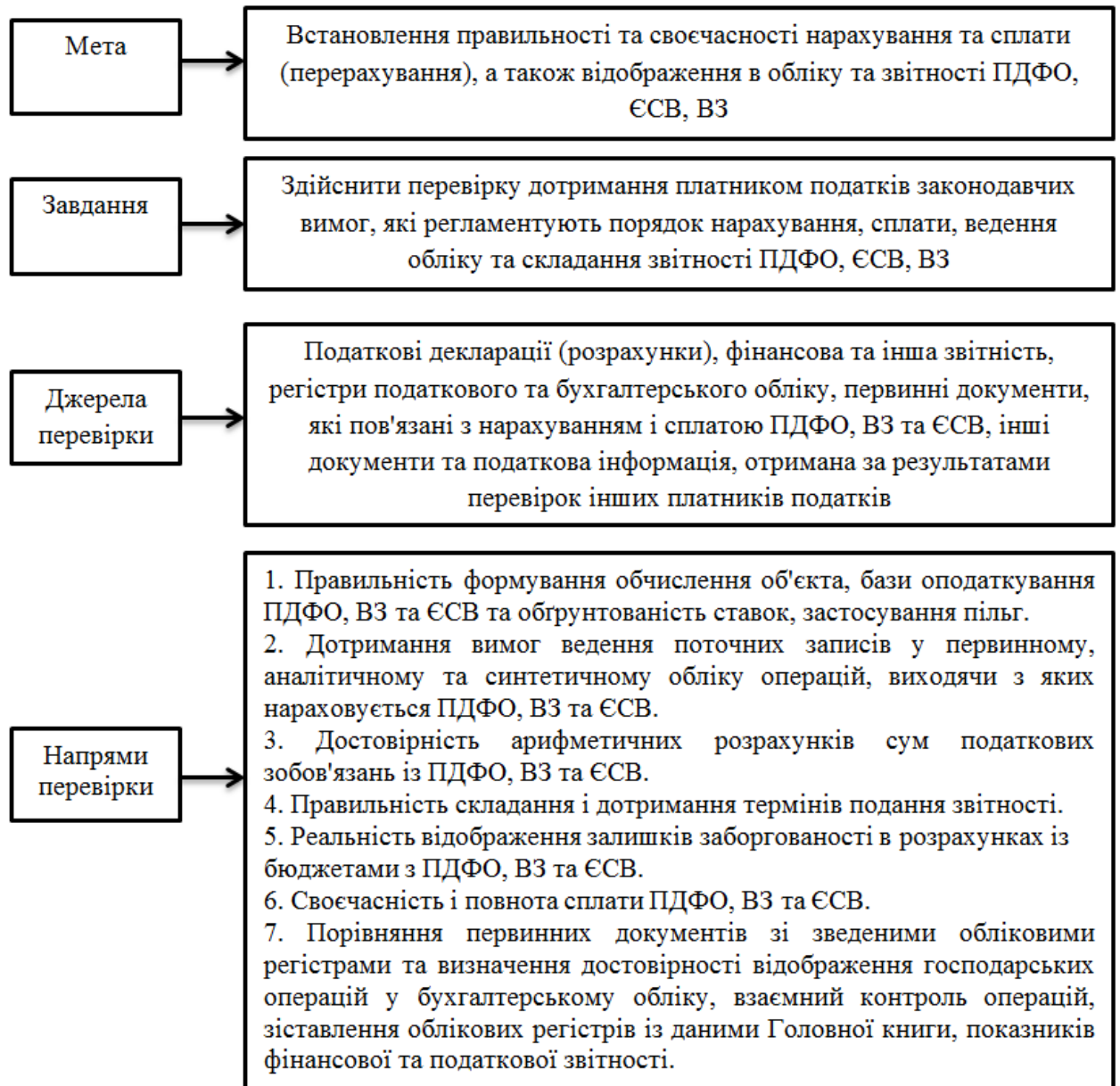


Рис. 3.2. Методика здійснення документальної перевірки нарахування та сплати податків від доходів фізичних осіб за основними елементами

Джерело: [22]

Документальна планова перевірка проводиться суцільним чи вибіркоким порядком в залежності від обсягу об'єкта контролю, значимості питання перевірки. Слід відмітити, що у сучасній практиці податкового контролю фахівці застосовують синтезований підхід: ряд питань перевіряють суцільним порядком (наприклад, касові та банківські операції, нарахування

пільг з заробітної плати тощо), а низку питань перевіряють вибірково (наприклад, розрахунки з контрагентами з незначними обсягами постачання).

Документальну планову перевірку рекомендовано проводити у певній послідовності.

Спочатку слід перевірити:

- засновницькі документи та їх відповідність відображення у системі обліку;
- дотримання вимог облікової політики, яка затверджена керівництвом та впроваджена у діючу практику платника податків;
- кадрові документи, зокрема: накази по кадровому складу, штатний розпис, цивільно-правові договори;
- договори, угоди з різними контрагентами.

На наступному етапі варто перевірити первинні документи, які підтверджують отримання доходів фізичних осіб. На цьому етапі обов'язково з'ясовується, які доходи підлягають оподаткуванню, які не є об'єктом чи звільняються від оподаткування.

У відповідності до ст. 165 ПКУ до доходів, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу, відносяться такі, як:

- державна та соціальна матеріальна допомога;
- пенсії;
- державні компенсації соціального спрямування;
- аліменти тощо [10].

Після цього вже перевіряється правильність нарахування та сплати ПДФО, ВЗ та ЄСВ.

Так, на підставі первинних документів та облікових регістрів необхідно перевірити достовірність, повноту та своєчасність відображення інформації в аналітичному та синтетичному обліку про нарахування і сплату ПДФО, ВЗ та ЄСВ. Особливо слід звернути увагу на інформацію, яка накопичується на рахунках 63, 64, 65, 66 за відповідними субрахунками та на рахунках 30, 31,

36, 37. Потім потрібно співставити дані синтетичного обліку з показниками податкової звітності, яка формується на підставі первинних та зведених документів бухгалтерського обліку за відповідний податковий період.

Так, при перевірці показників об'єднаної податкової звітності з ПДФО та обов'язкових додатків до неї (наприклад додатку 4 ДФ «Відомості про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого ПДФО та ВЗ») необхідно з'ясувати такі питання:

- чи співпадають персоніфіковані дані про суми нарахованих (перерахованих) до бюджету ПДФО та ВЗ у звітності з даними відомостей нарахування заробітної плати та оборотами на відповідних бухгалтерських рахунках;

- чи є відповідність ознак виплаченого доходу у звітності фактично нарахованому (виплаченому) доходу;

- чи відповідає ознака ПСП у звітності розміру фактично наданої ПСП.

Вирішення цих питань вимагає від фахівців податкового контролю у ході перевірки співставляти та аналізувати дані бухгалтерського обліку і фінансової та податкової звітності. Саме завдяки таким заходам контролю частіше виявляються порушення чинного законодавства (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Алгоритм зіставлення даних обліку та звітності при перевірці
оподаткування доходів фізичних осіб

Податкова звітність (наприклад, назва рядка додатка 4 ДФ)	Облікові дані, що використовуються для обрахунку задекларованого показника	Потенційні аудиторські тести	Можливі порушення податкового законодавства
1	2	3	4
Сума податку на доходи фізичних осіб нарахованого /перерахованого	Обороти Кт та Дт субрахунку 641пдфо. Обороти по Дт 641 порівнюються з даними ІКП ІКС «Податковий блок» за кодами класифікації доходів бюджету за відповідний період	Дані стандартного аудиторського файлу (SAF-T OECD / SAF-T UA) та фінансової/ податкової звітності (додаток 4 ДФ до Податкового розрахунку). Дані ІКП ІКС «Податковий блок»	Наявність відхилення. У разі наявності відхилень вбачається кредиторська заборгованість з ПДФО

Продовження табл. 3.6

1	2	3	4
Сума військового збору нарахованого /перерахованого	Обороти за Кт та Дт) субрахунку 641вз Обороти по Дт 641вз порівнюються з даними ІКП ІКС «Податковий блок» за кодами класифікації доходів бюджету за відповідний період	Дані стандартного аудиторського файлу (SAF-T OECD / SAF-T UA) та фінансової/податкової звітності (додаток 4 ДФ до Податкового розрахунку). Дані ІКП ІКС «Податковий блок»	Наявність відхилення. У разі наявності відхилень вбачається кредиторська заборгованість з військового збору
Сума нарахованого доходу і сума виплаченого доходу, сума нарахованого /перерахованого ПДФО відповідно	Звіряються дані обліку, відомостей про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого ПДФО та ВЗ, графи 3а, 3, 4а, 4 за ознакою доходу «109» додатка 4 ДФ до Податкового розрахунку та суми фактично сплаченого до бюджету ПДФО за аналогічний період за кодом класифікації доходів бюджету згідно з ІКП ІКС «Податковий блок» за відповідний період	Дані стандартного аудиторського файлу (SAF-T OECD / SAF-T UA) та фінансової/податкової звітності (додаток 4 ДФ до Податкового розрахунку). Дані ІКП ІКС «Податковий блок»	Наявність відхилення. У разі наявності відхилень вбачається несвоечасність сплати до бюджету ПДФО з доходів у вигляді дивідендів, нарахованих (виплачених) на користь фізичних осіб (засновників підприємства)
Сума нарахованого доходу і сума виплаченого доходу відповідно	Відбираються дані рахунку 641, а також відомості про нараховані/перераховані суми ПДФО відповідно. 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 зарплати, встановленої Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік, за який відбираються дані	Дані стандартного аудиторського файлу (SAF-T OECD / SAF-T UA) та фінансової/податкової звітності (додаток 4 ДФ до Податкового розрахунку)	Наявність/відхилення. У разі наявності відхилень вбачається виплата доходу фізичним особам без оподаткування ПДФО та ВЗ

Джерело: [22]

Отже, результати аналізу зіставлення даних бухгалтерського обліку та звітності при перевірці оподаткування доходів фізичних осіб за запропонованим алгоритмом дає можливість виявити певні порушення податкового законодавства, як-то:

- заниження бази оподаткування ПДФО, ЄСВ, ВЗ;
- неправомірне застосування ставок ПДФО;
- необґрунтоване застосування ПСП при справлянні ПДФО та ЄСВ;
- неправильне визначення розміру ЄСВ через заниження максимальної величини, на яку нараховується ЄСВ;
- ненарахування ЄСВ на суми різниці між розміром мінімальної заробітної плати та фактично нарахованої заробітної плати роботодавцями тощо.

Окрему увагу слід звернути на розрахунки податкового агента з ФОПами, фізичними особами, які займаються незалежною професійною діяльністю та фізичними особами, з якими були стосунки згідно з укладеними цивільно-правовими договорами.

Справа в тому, що податковий агент має оподатковувати дохід, який він виплатив:

- ФОПу за певні види постачання від нього активів, якщо ФОПом не надано документи його державної реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності;

- фізичній особі за виконання робіт, послуг згідно з укладеним цивільно-правовим договором, але відносини за таким договором є фактично трудовими, а сторони договору можуть бути прирівняні до працівника чи роботодавця згідно з вимогами пп. 14.1.195 та 14.1.222 п. 14.1 ст. 14 ПКУ.

Також під час перевірки слід опрацювати податкові ризики, які були спрогнозовані на попередньому етапі.

Якщо ризики недонарахування та несплати податків підтвердилися, то слід їх ідентифікувати, оцінити з визначенням ступеня ризику та ймовірних втрат бюджету від можливого недоотримання надходжень із ПДФО, ВЗ та

ЄСВ. На підставі результатів оцінювання слід розробити заходи стосовно їх мінімізації чи нейтралізації та запропонувати їх впровадження у систему управління ризиками підконтрольному об'єкту.

Звичайно, у процесі проведення основного етапу перевірки можна робити запити до різних учасників контрольного процесу та здійснювати зустрічні перевірки, проводити опитування та анкетування управлінського персоналу та посадових осіб, відповідальних за організацію бухгалтерського обліку та оподаткування доходів фізичних осіб.

На підсумковому етапі узагальнюються результати документальної перевірки, обґрунтовуються виявлені порушення чинного законодавства, розраховуються суми податкових зобов'язань, які підлягають коригуванню чи у бік збільшення, чи у бік зменшення, та узгоджуються з платником податків. Після цього фахівці податкового контролю складають акт за встановленою формою.

На підставі даних акта перевірки оформлюються повідомлення-рішення, в яких вказуються суми донарахованих податкових зобов'язань, штрафних санкцій, пені, що підлягають сплаті у відповідний бюджет платником податків у зазначений термін.

Узагальнимо інформацію про види відповідальності, розміри санкцій за порушення податкового законодавства (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Відомості про види відповідальності та розміри санкцій за порушення
податкового законодавства

Вид санкції	Розмір санкцій	Підстава
1	2	3
Фінансова відповідальність у формі штрафів за ненарахування, неутримання, несплату ПДФО	25% суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету; 50% суми податку, якщо ті самі дії вчинені повторно протягом 1095 днів; 75% суми податку, якщо порушення відбувається втретє та більше	п. 127.1 ст. 127 ПКУ
Фінансова відповідальність	1020 грн; повторно протягом року — штраф 2040 грн	п. 119.1 ст. 119

Продовження табл. 3.7

1	2	3
у формі штрафів за подання з недостовірних звітних даних		ПКУ
Адміністративна відповідальність у формі штрафів посадової особи, яка зробила помилки	від 2 до 3 НМДГ (від 34 грн до 51 грн); повторно протягом року — від 3 до 5 НМДГ (від 51 грн до 85 грн)	С. 164 ⁴ КпАП
Фінансова відповідальність у формі пені у разі прострочення за сплатою податку	За кожен календарний день прострочення згідно з правилами, установленими ПКУ	п. 129.1, п. 129.4 ст. 129 ПКУ

Джерело: [10]

Якщо розглянути результати контрольно-перевірочної роботи органів податкового контролю, то можна зазначити, що за даними ДПС України за 2023 рік загальна сума донарахувань за актами перевірок, яка підлягає погашенню, склала 8 852,960 млн. грн., у тому числі [23]:

- планових перевірок – 232,867 млн. грн.;
- позапланових перевірок – 8 620,093млн. грн.

За 2023 рік загальна сума донарахувань фізичних осіб (громадян та самозайнятих осіб з питань дотримання вимог податкового та іншого законодавства), які знаходилися на загальній системі оподаткування, склала 1175,803 млн. грн. або більш ніж 13 % загальних сум донарахувань.

Перевірено фізичних осіб (громадян та самозайнятих осіб з питань дотримання вимог податкового та іншого законодавства), які знаходилися на загальній системі оподаткування за планом та позапланом – 7016 (6 941 + 75).

Щодо податкових надходжень, то суми ПДФО та ВЗ, які надійшли до державного бюджету станом на 01.01.2024 рік, склали 206944,764 млн. грн. до місцевого бюджету – 289398,224 млн. грн. [23].

Важливо відмітити, що значення податкових перевірок для поповнення державної казни є досить вагомим. Саме завдяки податковому контролю та його результатам оптимізуються податкові надходження, що загалом позитивно впливатиме на економічний розвиток нашої держави.

Отже, вивчення методичних підходів до аналізу і контролю доходів фізичних осіб дало змогу оцінити ефективність використання трудових ресурсів на вітчизняних підприємствах, розкрити загальну концепцію організації і проведення державного контролю у сфері оподаткування доходів фізичних осіб, та запропонувати напрями їх покращення.

ВИСНОВКИ

За результатами дослідження сучасних теоретико-прикладних аспектів обліку та оподаткування доходів фізичних осіб у роботі зроблені наступні висновки

1. Дослідження доходів фізичних осіб у загальній структурі доходів населення нашої країни, вивчення нормативної регламентації різновидів доходів у системі обліку та оподаткування обумовили розкриття їх документального забезпечення.

2. На підставі дослідження доходів фізичних осіб та їх відображення у первинній документації, облікових регістрах, фінансовій та податковій звітності доведено, що документальне забезпечення доходів формується за особливими правилами в залежності від різновидів – заробітної плати працівників, доходів ФОП, інших самозайнятих осіб.

3. Для розкриття прикладних аспектів обліку та оподаткування доходів фізичних осіб у вигляді заробітної плати у роботі наведена загальна економічна характеристика Філії МПП «Темп-92» та зазначено, що на кінець звітного періоду через зменшення обсягів постачання і реалізації товарів, робіт, послуг, скорочення власного капіталу майже удвічі зменшилася валюта балансу підприємства. Це може вказувати на погіршення його фінансового стану та конкурентоспроможності у ринковому середовищі. Для покращення бізнесу управлінському персоналу рекомендовано розробити та впровадити у діючу практику заходи, які би сприяли економічному розвитку суб'єкта господарювання.

4. У роботі розглянута діюча практика обліку та оподаткування доходів фізичних осіб та з'ясовано, що існує особливий порядок розрахунку доходів при нарахуванні лікарняних та відпускних, що знаходить відображення у системі бухгалтерського обліку та оподаткуванні.

5. Результати проведеного аналізу ефективності використання трудових ресурсів на базовому підприємстві з використанням відповідних

показників дав змогу довести, що у Філії МПП «Темп-92» є певні резерви підвищення ефективності праці, у тому числі і через матеріальне стимулювання працівників, що у свою чергу позитивно впливатиме на збільшення доходів фізичних осіб, покращення бізнесу суб'єкта господарювання та загалом на економічний розвиток держави.

5. Розкриття концептуальних засад та загальної методики податкового контролю доходів фізичних осіб дало можливість виявити типові порушення чинного законодавства, запропонувати напрями удосконалення контрольних заходів та довести, що значення податкових перевірок для поповнення державної казни є досить вагомим. Саме завдяки результатам податкового контролю оптимізуються податкові надходження, що загалом позитивно впливатиме на економічний розвиток нашої держави.

.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Непомняща С. М., Збаржевецька Л. Д. Доходи і рівень життя населення в Україні. *Наукові записки*. 2010. Вип.10, част. III. С. 309-317. URL: <https://dspace.kntu.kr.ua/server/api/core/bitstreams/dd10e285-6b07-471c-be4c-5472dcd109d7/content>
2. Андрейцева І. А. Доходи і якість життя населення України: сучасний стан. *Економіка та суспільство*. Вип. № 29 / 2021. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/564/540>
3. Кодекс законів про працю України : Кодекс від 10.12.1971 р. № 322-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08>
4. Про оплату праці: Закон України від 20.04.1995 р. № 144/95-ВР / Верховна Рада України. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
5. Длугопольський О., Кравчук О. Тенденції у розподілу доходів населення України в умовах ризиків воєнного стану. *Innovation and Sustainability*, (3), 76–86. URL: <https://doi.org/10.31649/ins.2023.3.76.86>
6. Пащенко Ю.Є. Макроекономічні показники розвитку України. *Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського*. Том 31 (70). № 2, 2020. С. 133-141. URL: https://www.econ.vernadskyjournals.in.ua/journals/2020/31_70_2/31_70_2_2/25.pdf
7. Про Державний бюджет України на 2023 рік: Закон України від 03.11.2022 р. № 2710-IX / Верховна Рада України. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/1__%D0%97%D0%A3_2710.pdf
8. Бюджетний кодекс України: Кодекс від 08.07.2010 р. № 2456-VI/ Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2456-17>
9. В Мінфіні розкрили інформацію про доходи бюджету за перший квартал: які джерела насичують казну. *Дзеркало тижня*. 06.04.2024. URL:

<https://zn.ua/ukr/ECONOMICS/v-minfini-rozkrili-informatsiju-pro-dokhodi-bjudzhetu-za-pershij-kvartal-jak-podatki-i-zbori-nasichujut-kaznu.html>

10. Податковий кодекс України: Кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI / Верховна рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/sp:wide#n256>

11. Смітюх І. Оподаткування та звітність самозайнятих осіб на період дії воєнного стану. *Юрліга*. 17.05.2022. URL: https://jurliga.ligazakon.net/analytics/211275_opodatкування-ta-zvtnst-samozaynyatikh-osb-na-perod-d-vonnogo-stanu

12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, із змінами і доповненнями. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/z0893-99>

13. Пластун Н. І. Фінансовий облік. Част. 2. Посібник. Київ: НМЦ «Укоопосвіта». 2020. 122 с.

14. Ляшенко А. Облік зарплати та розрахунків із працівниками. *Iteka*. 23.08.2018. URL : <https://budget.uteka.ua/ua/publication/budget-13-byudzhets-buxgalterskij-uchet-otchetnost-i-kaznachejskoe-obsluzhivanie-52-uchet-zarplaty-i-raschetov-s-rabotnikami>

15. Онищенко В. Об'єднаний звіт з ЄСВ та ПДФО (Податковий розрахунок). Головбух. 01 лютого 2024. URL : <https://buhplatforma.com.ua/article/8607-obdnannya-sv-ta-pdf-dina-zvtnst-2021>

16. Про затвердження форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи: Наказ Міністерства фінансів України 02.10.2015 № 859, із останніми змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 28.08.2023 № 467. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1298-15>

17. Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку: Наказ Міністерства фінансів України від 19.06.2015. № 578, з

останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 438 від 15.12.2022. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0799-15#Text>

18. Онищенко В. Книга обліку доходів єдинника. Головбух. 22.02.2023. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/6792-kniga-oblku-platnika-dinogo-podatku>

19. Про затвердження типової форми, за якою здійснюється облік доходів і витрат фізичними особами - підприємцями і фізичними особами, які провадять незалежну професійну діяльність, та Порядку її ведення: Наказ Міністерства фінансів України від 13.05.2021 р. № 261. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0865-21#Text>

20. Лікарняні 2023: порядок розрахунку, строки оплати. Головбух. 14.02.2023. URL : <https://www.golovbukh.ua/article/9501-lkarnyan-2023-poryadok-rozrahunku-stroki-oplati>

21. Кого вважають самозайнятою особою або що таке незалежна профдіяльність. ЮК: Могол-Альфа. 31.10.2023. URL : <https://www.mogol-alfa.com.ua/ua/buhgalterski-novini/kogo-vvazhayut-samozajnyatoyu-osoboyu-abo-sho-take-nezalezhna-profdiynalnist/>

22. Методика проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та військового збору: Наказ Державної податкової служби України від 04.05. 2023 р. № 322. URL : <https://ips.ligazakon.net/document/view/dpa2525?an=8>

23. Державна податкова служба України: офіційний сайт. URL : <https://tax.gov.ua/diynalnist-/pokazniki-roboti/nadhodjennya-podatviv-i-zboriv--obovyaz/nadhodjennya-koshtiv-edinogo-vnesku/nadhodjennya-koshtiv-edinogo-vnesku->

ДОДАТКИ