

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ПОЛІСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ  
ТА АУДИТУ**

Кваліфікаційна робота  
на правах рукопису

**ЯРМОЛІЦЬКА ОЛЬГА ВІТАЛІЇВНА**

УДК:657.1.351

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

**ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ ПРАЦІВНИКІВ, ЇХ ОБЛІК І  
ОПОДАТКУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ  
ЕКОНОМІКИ**

Спеціальність 071 – облік і оподаткування

Подається на здобуття освітнього ступеня магістр

Кваліфікаційна робота містить результати власних досліджень.  
Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на  
відповідне джерело  
\_\_\_\_\_ О.В. Ярмоліцька

Науковий керівник  
Савченко Наталія Миколаївна,  
кандидат економічних наук, доцент

**Житомир – 2020**

Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Поліського національного університету

Рецензент: \_\_\_\_\_  
(місце роботи, посада, підпис і прізвище та ініціали)

Висновок комісії за результатами попереднього захисту:

Голова комісії \_\_\_\_\_  
(підпис) \_\_\_\_\_  
(прізвище та ініціали)

Висновок кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту за результатами попереднього захисту:

Протокол засідання кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту № \_\_ від \_\_\_\_\_ року.

Завідувач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту  
д.е.н., проф. Мороз Ю.Ю. \_\_\_\_\_  
(підпис)

« \_\_ » \_\_\_\_\_ р.

Результати захисту кваліфікаційної роботи

Студентка \_\_\_\_\_  
(прізвище та ініціали) Ярмоліцька О.В. захистила кваліфікаційну  
робота з оцінкою за шкалою ECTS \_\_\_\_\_, сума балів \_\_\_\_\_ за  
національною шкалою з оцінкою \_\_\_\_\_

Секретар ЕК \_\_\_\_\_  
(підпис) \_\_\_\_\_  
(прізвище та ініціали)

## АНОТАЦІЯ

Ярмоліцька О.В. Формування доходів працівників, їх облік і оподаткування на підприємствах державного сектору

Кваліфікаційна робота на здобуття наукового освітнього ступеня магістра за спеціальністю 071 – облік і оподаткування. – Поліський національний університет, Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2020.

Кваліфікаційну роботу присвячено дослідженню економічного змісту доходів працівників, розглянуто класифікацію доходів працівників підприємств державного сектору економіки. З метою вирішення вказаних проблемних питань уточнено сутність та подано визначення терміну доходи працівників.

Дана оцінка нормативно-правовому забезпеченню обліку доходів працівників підприємств державного сектору економіки та запропоновано шляхи усунення проблемних питань. Доведено, що доходи працівників — є одним з найбільш суттєвих індикаторів життєвого рівня населення країни. Вони мають важливе значення для працівників бюджетної сфери, адже являються джерелом задоволення їх матеріальних потреб. Розглянуто особливості організації обліку доходів працівників в досліджуваному підприємстві державного сектору економіки, а саме: охарактеризовано порядок ведення первинного обліку доходів працівників, розглянута їх класифікація в ДСНС України, проведено ознайомлення із системами синтетичного та аналітичного обліку за темою дослідження. У кваліфікаційній роботі розглянуто порядок формування податкової політики бюджетної установи в частині оподаткування доходів працівників.

Розроблено модель організації обліку доходів працівників в підприємствах державного сектору економіки. Вважаємо за необхідне ввести зміни до положень нормативно-правових актів щодо не оподаткування мінімальної заробітної плати, що сприятиме підвищенню вмотивованості виконання професійних обов'язків працівниками підприємств державного сектору економіки.

*Ключові слова:* доходи працівників, заробітна плата, інформаційне забезпечення, оподаткування, начальницький склад, рядовий склад, державний сектор

## ABSTRACT

Yarmolitska O.V. Formation of employees' incomes, their accounting and taxation at public sector enterprises

Qualification work for obtaining a scientific master's degree in specialty 071 - accounting and taxation. - Polissya National University, Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr, 2020.

Qualification work is devoted to the study of the economic content of income of employees, the classification of income of employees of public sector enterprises is considered. In order to solve these problems, the essence is clarified and the definition of the term of employee income is given.

The estimation of normative-legal maintenance of the account of incomes of workers of the enterprises of the state sector of economy is given and the ways of elimination of problematic questions are offered. It is proved that employees' incomes are one of the most significant indicators of the living standards of the country's population. They are important for public sector employees, as they are a source of meeting their material needs. Features of the organization of accounting of incomes of workers in the investigated enterprise of public sector of economy are considered, namely: the order of conducting the primary accounting of incomes of workers is characterized, their classification in SES of Ukraine is considered, acquaintance with systems of synthetic and analytical accounting on a research subject is carried out. The qualification work considers the procedure for forming the tax policy of the budgetary institution in terms of employee income taxation.

The model of the organization of the account of incomes of workers in the enterprises of the state sector of economy is developed. We consider it necessary to introduce changes to the provisions of regulations on non-taxation of the minimum wage, which will help increase the motivation to perform professional duties by employees of public sector enterprises.

*Keywords:* employee income, wages, information support, taxation, management, rank and file, public sector

## ЗМІСТ

Вступ	6
Розділ 1. Теоретичні основи облікового процесу формування доходів працівників в підприємствах державного сектору економіки	10
1.1 Державна служба з надзвичайних ситуації як суб'єкт державного сектору економіки	10
1.2 Механізм формування доходів працівників підприємств державного сектору економіки	13
Висновки до 1 розділу	27
Розділ 2. Діагностика стану облікового процесу формування доходів працівників в підприємстві державного сектору економіки	28
2.1 Структура доходів працівників ДСНС України	28
2.2 Облік доходів працівників ДСНС України	35
2.3 Оподаткування доходів працівників ДСНС України	41
Висновки до 2 розділу	43
Розділ 3. Розробка облікового процесу та системи оподаткування доходів працівників підприємств державного сектору економіки	45
3.1 Удосконалення облікового процесу формування доходів працівників на підприємствах державного сектору економіки	45
3.2 Оподаткування доходів працівників державного сектору економіки: шляхи оптимізації	50
Висновки до 3 розділу	54
Висновки і пропозиції	55
Список використаної літератури	57
Додатки	66

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Для забезпечення належного рівня ефективності функціонування підприємств державного сектору економіки є вмотивована праця їх співробітників. В сучасних умовах головним мотивуючим фактором діяльності працівників є належний рівень їх доходів. Основою доходів працівників державного сектору економіки є заробітна плата, тому державна політика в сфері її нормативно-правового регулювання є одним із головних чинників фінансового забезпечення працівників, виконання соціальних зобов'язань держави, засіб боротьби із бідністю та забезпечення, в кінцевому підсумку, економічного зростання держави. Рівень заробітної плати має прямий вплив на соціально-економічний розвиток держави та є дієвим мотиватором до належного виконання працівниками своїх професійних обов'язків.

В зв'язку з цим належний рівень організації та ведення обліку доходів працівників підприємств державного сектору економіки, а також їх оподаткування мають вагомe значення. Адже облік і оподаткування доходів працівників являє собою систему, що пов'язана із формуванням та виплатою заробітної плати робітникам бюджетної сфери за виконану роботу, відповідно до норм чинного законодавства та заключного трудового договору.

Необхідність проведення подальших теоретичних досліджень та вивчення практичного досвіду бюджетних установ в частині формування доходів працівників, а також визначення подальших шляхів удосконалення облікового процесу та оподаткування цієї ділянки визначають актуальність тематики.

Актуальними аспектами обліку та оподаткування доходів працівників в підприємствах державного сектору економіки займалися провідні вітчизняні вчені та практики, серед яких: П. Й. Атамас, О.Д. Василик, Р.Т. Джога, .

Караков, Л.М. Кіндрацька, С. О. Левицька, Ф.С. Михальчук, Д.О. Панков, Н.В. Петрашко, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, В.М Пашенко та інші.

Проведений аналіз наукових доробок вищеперерахованих вчених підтверджує вагомість і практичну цінність здобутих ними наукових результатів. Утім питання обліку та оподаткування доходів працівників, а також напрямів їх удосконалення безпосередньо, в підприємствах державного сектору економіки на даному етапі досліджені ще не в достатньому обсязі. Більш ґрунтовного вивчення потребують проблеми вдосконалення методики обліку та оподаткування, удосконалення підходів до формування доходів працівників державного сектору економіки, розподілу наявних фінансових ресурсів для забезпечення раціонального їх використання та підвищення мотивації праці працівників.

**Мета і завдання дослідження.** *Метою кваліфікаційної роботи є вирішення проблеми формування доходів працівників державного сектору економіки, їх обліку та оподаткування шляхом трансформації теоретико-методологічних та практичних аспектів із врахуванням інформаційних потреб управлінського персоналу та зовнішніх користувачів облікової інформації.*

Враховуючи мету кваліфікаційної роботи нами визначено основні *завдання*, що спрямовані на її досягнення:

- ознайомитись із теоретичними основами облікового процесу формування доходів працівників в підприємствах державного сектору економіки;
- розглянути основні особливості здійснення діяльності Державною службою з надзвичайних ситуацій як суб'єкту державного сектору економіки;
- провести діагностику стану облікового процесу формування доходів працівників в підприємстві державного сектору економіки;

- розглянути оцінку та облікове забезпечення об'єктів оподаткування доходів працівників підприємства державного сектору економіки;

- визначити шляхи удосконалення обліку та оподаткування доходів працівників державного сектору економіки.

**Об'єктом дослідження** є доходи працівників державного сектору економіки в умовах зміни інформаційних запитів користувачів облікової інформації в частині обліку доходів працівників. **Предметом дослідження** є теоретико-методологічні положення та засади модернізації обліку і оподаткування доходів працівників державного сектору економіки на основі використання сучасних досягнень облікової науки.

**Методи дослідження.** Методологічною основою дослідження є діалектичний метод пізнання. В ході проведеного дослідження були використані загальнонаукові методи, такі як: індукція, дедукція, метод порівняння. Порядок формування понятійного апарату було вивчено за допомогою методу визначення переваг та недоліків в розрізі обраної теми кваліфікаційної роботи.

**Основні джерела інформації.** Теоретико-методологічною основою кваліфікаційної роботи є наукові доробки провідних вітчизняних вчених, а також праці зарубіжних вчених економічно розвинених країн, що висвітлюють порядок формування доходів працівників державного сектору економіки, організацію їх обліку та оподаткування, матеріали всеукраїнських та міжнародних науково-практичних конференцій, довідкові та інформаційні видання, опубліковані статистичні дані, нормативно-правові акти, що регулюють порядок організації обліку в підприємствах державного сектору та обліку і оподаткування доходів їх працівників зокрема, Інтернет-ресурси, дані бухгалтерського обліку ДСНС України.

**Практичне значення дослідження** полягає в забезпеченні досягнення підприємствами державного сектору, через запровадження в облікову практику виокремлених шляхів удосконалення, оптимізації системи



організації обліку. Також шляхи удосконалення дають змогу посилити релевантність облікових даних, що стосуються порядку формування доходів працівників підприємств державного сектору економіки, а також сприяють досягненню ефективності системи їх оподаткування. Результати дослідження дають змогу розробити ефективну та дієву систему обліку, оптимізують механізм оподаткування доходів працівників ДСНС України шляхом підвищення мотивації праці, запровадження інноваційних технологій в облікову практику.

# РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ ПРАЦІВНИКІВ В ПІДПРИЄМСТВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

## 1.1 Державна служба з надзвичайних ситуацій як суб'єкт державного сектору економіки

Практика ліквідації наслідків непередбачуваних подій вказує на те, що існує багато проблем в організації державного управління, виконання поставлених завдань, власне прийняття управлінських рішень в середині підприємств державного сектору економіки. Це пов'язано з тим, що іноді події в місцях надзвичайних ситуацій відбуваються швидше ніж можуть бути прийняті управлінські рішення по її локалізації та усуненню наслідків. В зв'язку з цим, на сьогодні, виникла нагальна потреба у оцінці та удосконаленні процесу в умовах виникнення надзвичайних ситуацій.

*Таблиця 1.1*

Кількісні показники надзвичайних ситуацій, що виникли у 2019 році,  
порівняно із 2018 роком\*

Дані про надзвичайні ситуації	2018 рік	2019 рік	Зменшення (збільшення), у відсотках
Загальна кількість надзвичайних ситуацій	128	146	14,1
В тому числі:			
Техногенного характеру	48	60	25,0
Природного характеру	77	81	5,2
Соціального характеру	3	5	66,7
В тому числі за рівнями:			
Державного рівня	2	2	0,0
Регіонального рівня	6	7	16,7
Місцевого рівня	64	63	1,6
Об'єктового рівня	56	74	32,1
Загинуло людей внаслідок надзвичайних ситуацій	168	199	18,5
Постраждало людей внаслідок надзвичайних ситуацій	839	1492	77,8
Матеріальні збитки від НС, тис. грн.	496 965	685 269	37,9

\* <https://www.dsns.gov.ua/>

Державна служба України з надзвичайних ситуацій (далі - ДСНС) являється одним із головних органів центральної виконавчої влади. Головним органом, що регулює та координує діяльність ДСНС є Кабінет Міністрів України через міністра МВС. ДСНС втілює державну політику із цивільного захисту населення, територій від надзвичайних ситуацій в частині запобігання їх виникнення чи ліквідації надзвичайних подій, зокрема гасіння пожежі, гідрометеорологічна діяльність та ін..

Апарат Державної служби України з надзвичайних ситуацій формується із департаменту запобігання надзвичайним ситуаціям, департаменту реагування на надзвичайні ситуації, департаменту організації заходів цивільного захисту, департаменту економіки і фінансів, департаменту ресурсного забезпечення, адміністративного департаменту, департаменту персоналу, управління авіації та авіаційного пошуку і рятування, управління організації медичного забезпечення, медико-біологічного захисту та охорони праці, управління гідрометеорології, юридичного управління, управління європейської інтеграції та міжнародного співробітництва, управління власної безпеки та протидії корупції відділу взаємодії із засобами масової інформації та комунікацій з громадськістю, відділу внутрішнього аудиту, відділу впровадження реформ органів та підрозділів цивільного захисту, сектору гендерної рівності [77].

Основними завданнями ДСНС є (рис. 1.1):

За для підвищення ефективності діяльності ДСНС в умовах мінливого зовнішнього середовища необхідним є:

- 1) врахування стратегічного орієнтиру державної політики України на основі спільної діяльності всіх гілок влади
- 2) забезпечення високоякісної підготовки особового складу ДСНС із врахуванням вимог дотримання національної безпеки на мікро- та макро-рівнях;

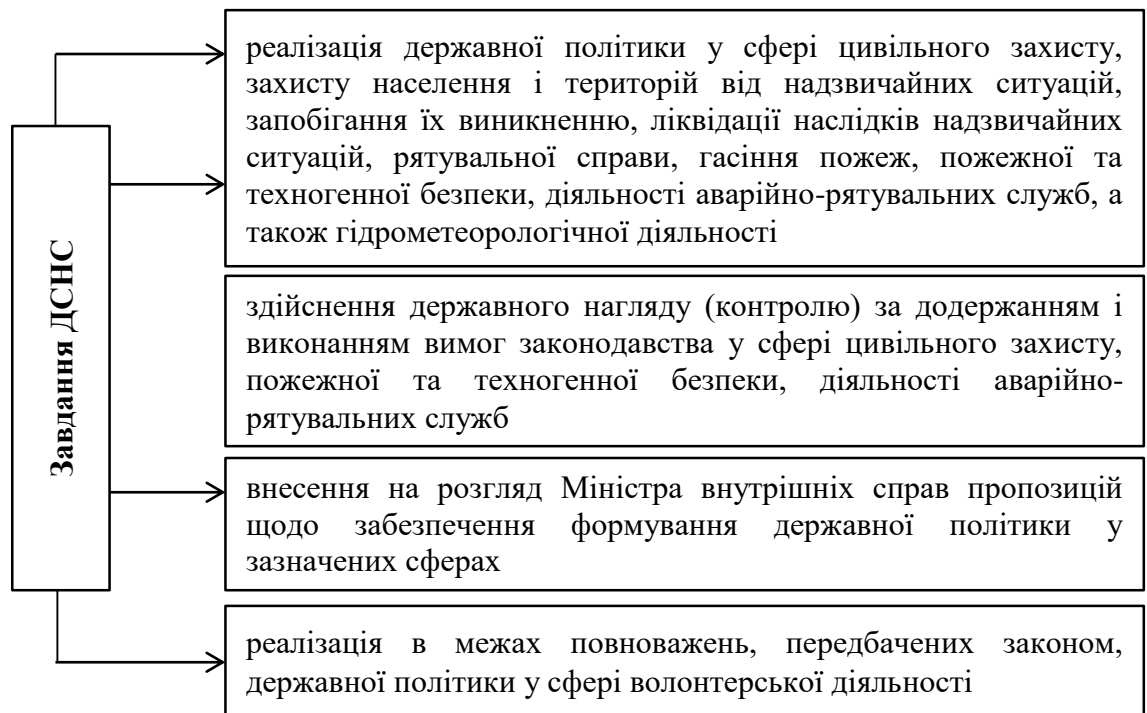


Рис. 1.1 Основні завдання ДСНС [14]

3) налагодження системи управління кадровим потенціалом ДСНС з метою підвищення ефективності та оперативності прийняття управлінських рішень в умовах надзвичайних ситуацій, розробка положень із професійної поведінки персоналу, що відноситься до ДСНС;

4) забезпечення належного рівня матеріально-технічного забезпечення служб та підрозділів ДСНС, прозорості джерел фінансування підприємства державного сектору економіки;

5) створення механізму забезпечення та підтримки державної антикорупційної політики у службах ДСНС України;

6) соціальна відповідальність перед особовим складом служб та підрозділів ДСНС;

7) інформаційна підтримка населення та гуманітарна діяльність при виникненні надзвичайних ситуацій на основі використання інноваційних технологій;

8) забезпечення спільної діяльності органів ДСНС;

9) проведення контрольних заходів щодо діяльності служб та підрозділів ДСНС, результатів та наслідків такої діяльності [77].

Кількість особового та керівного складу служб та відділів ДСНС встановлюється Кабінетом міністрів України.

## **1.2 Механізм формування доходів працівників підприємств державного сектору економіки**

Головне призначення бюджетних установ - виконання ними функцій некомерційного характеру (управлінських, соціальних, організаційних та ін.) за рахунок бюджетного фінансування і, таким чином, сприяння розвитку ринкової економіки в Україні. В зв'язку з цим важливим є забезпечення належного рівня заробітної плати працівникам бюджетної сфери, як основного джерела їх доходів та дієвого мотиватору виконання ними своїх посадових обов'язків.

У процесі формування ринкових відносин в центрі уваги, безперечно, постає питання про соціально-економічні цілі суспільства. Трансформація економічної системи з метою підвищення її ефективності найважливішим ставить питання про сутність та шляхи визначення соціально-економічних проблем, головна з яких стосується стимулювання працівників у підвищенні ефективності своєї діяльності, тим самим створивши основу для зростання їх доходів та в цілому благополуччя населення, прибутків підприємств [26].

Для забезпечення макроекономічної ефективності України як держави, необхідним є підтримання належного рівня доходів працівників, що здійснюють свою діяльність в підприємствах різних сфер діяльності.

Величина та структура доходів є одним з найбільш суттєвих індикаторів життєвого рівня населення країни. Доходи відіграють важливу роль в житті персоналу підприємства виступаючи в якості джерела задоволення його потреб. Крім цього, від величини доходу персоналу залежать: конкурентоспроможність підприємств, їх економічний розвиток,

імідж держави на світовій арені, величина доходної частини бюджету і т.д [21].

Діяльність працівників в бюджетних установах пов'язана із виконанням ними своїх посадових обов'язків в частині управління, охорони здоров'я та громадського порядку, судочинства, прокурорського нагляду та ін. Теперішній стан вітчизняної економіки характеризує заробітну плату працівників, як основне джерело їх доходів та визначає рівень задоволення базових їх потреб. Проте, в свою чергу він є частиною витрат, понесених суб'єктом господарювання за використання робочої сили [1]. Рівень заробітної плати працівників бюджетної сфери, яка є основним джерелом доходів їх переважної більшості, не забезпечує належний рівень життя. В зв'язку з цим обліковцями та практиками більше приділяється увага удосконалення порядку формування доходів працівників бюджетної сфери та їх оподаткування з метою покращення соціально-економічного розвитку держави.

В економічній літературі та законодавстві, для визначення надходжень працівнику за працю, оперують таким поняттям як заробітна плата. Відповідно до ст. 94 Кодексу законів про працю в Україні “заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу” [15].

Однак, фінансові відносини підприємства і його працівників на заробітній платі не зупиняються, вони ширші. Крім зарплати працівник підприємства може отримати різноманітні соціальні, матеріальні та вихідні допомоги, компенсаційні виплати на харчування, проживання, подарунки до свят, дивіденди і проценти та багато іншого. Та й суми зарплати і доходів з іншими виплатами значно різняться. Тому необхідно ввести таку категорію щоб акумулювала в собі всі виплати персоналу підприємства і нею може бути поняття “доход персоналу підприємства” [6].

За для виокремлення економічного змісту поняття «дохід персоналу» доцільним є визначення характерних його рис, що відрізняють його від інших видів доходів (рис. 1.2):

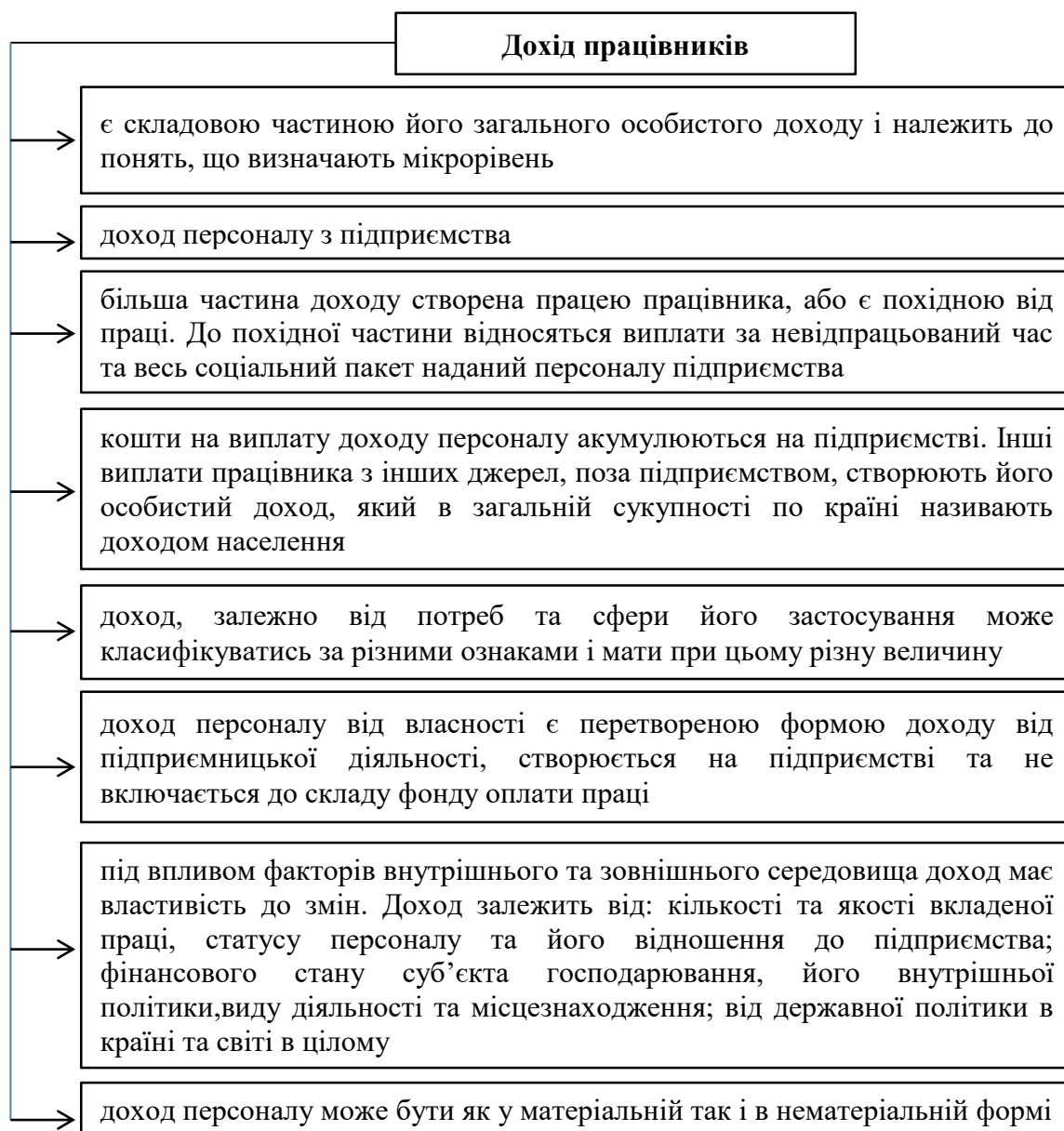


Рис. 1.2 Характерні ознаки «доходу працівників» [6]

Таким чином, враховуючи зміст розглянутих понять, для поглибленого відображення економічної сутності доходу персоналу пропонуємо таке його формування, що охоплює всі можливі виплати і уточнює джерело виплати: дохід персоналу – це сукупність матеріальних та нематеріальних благ,

одержаних від підприємства за результатами діяльності, відповідно до укладеного договору (контракту), що використовується для підтримки фізичного, морального, економічного та інтелектуального розвитку персоналу. З точки зору роботодавця: “дохід персоналу” – це сума понесених витрат роботодавцем, яка пов’язана з використанням робочої сили і забезпеченням належного її відтворення; тобто це витрати пов’язані з діяльністю персоналу [6].

Таким чином, це дає змогу визначити розмір витрат, що пов’язані із використанням трудових ресурсів і які є для них в більшості випадків основним доходом. Наведене визначення економічного змісту «дохід працівників» буде використовуватися обліковими працівниками, працівниками економічного та аналітичного відділів.

Доходи працівників бюджетної сфери складаються із трьох основних частин:

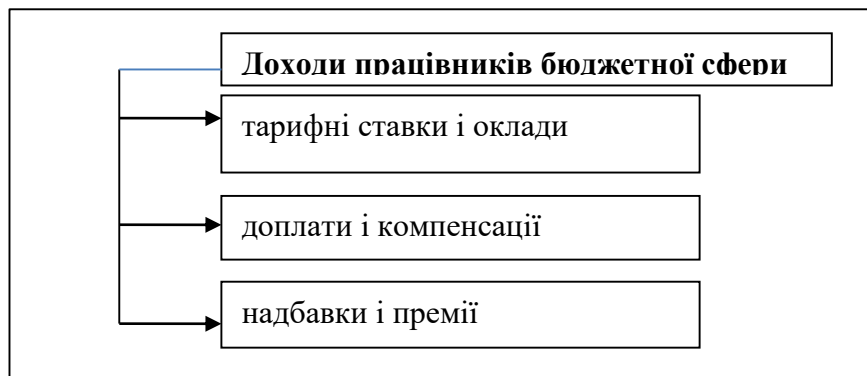


Рис. 1.3 Структура доходів персоналу

За допомогою таблиці 1.2 ми можемо проілюструвати динаміку зміну розміру заробітної плати в поточному 2020 році.



Таблиця 1.2

## Середня заробітна плата штатних працівників за видами економічної діяльності у 2020 році\*

Вид діяльності	Нараховано в середньому працівнику, грн								
	січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень
<b>Усього</b>	<b>15787</b>	<b>16447</b>	<b>17990</b>	<b>15278</b>	<b>15191</b>	<b>16393</b>	<b>17053</b>	<b>16795</b>	<b>17253</b>
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	14730	10910	11511	12272	11714	14010	13941	13480	13894
Промисловість	16258	16135	18710	16076	16222	16971	18258	17709	18111
Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	35022	34442	70522	40767	40362	42517	43373	39509	44641
Переробна промисловість	14172	14438	14931	13666	13722	14478	15297	15151	15533
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	22565	20974	24576	21719	22342	22496	25994	24075	23469
Водопостачання; каналізація, поводження з відходами	12756	12145	13922	12379	13267	14301	14526	14574	14378
Будівництво	10010	9778	9321	8394	9056	10268	10262	10412	10932
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	15211	15879	17094	14544	14025	15161	16279	16224	15947
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	17867	15699	15602	13363	12989	15219	15898	16796	16661
Тимчасове розміщення й організація харчування	8076	8790	6801	4124	4374	5830	6736	7295	7791
Інформація та телекомунікації	23597	24864	33141	24109	24304	24681	25922	26059	26329
Фінансова та страхова діяльність	24046	27400	28020	25424	23616	23544	23937	24202	23683
Операції з нерухомим майном	11533	11860	10677	8521	9458	11205	11938	11813	12100
Професійна, наукова та технічна діяльність	19797	21612	26824	20409	21934	21272	21150	20412	22667
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	12042	11940	14902	12781	12121	12081	12797	13344	12845
Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування	23849	24900	25978	25079	24048	26872	28899	27485	27820
Освіта	10675	11767	11053	10484	10771	13021	12421	11069	13280
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	10427	10795	11222	9130	9922	11758	12177	11653	12233
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	11629	12958	12537	10577	10700	13100	13091	13086	14075
Надання інших видів послуг	16325	16959	28449	18037	17995	18988	19694	18905	20382

\* <http://www.kiev.ukrstat.gov.ua/p.php3?c=1139&lang=1>

При організації обліку та оподаткуванні доходів працівників державного сектору економіки важливим є його нормативно-правове забезпечення. Огляд основних нормативно-правових актів наведено в додатку А.

Таким чином, формування доходів працівників бюджетної сфери ґрунтується на загальній нормативно-правовій базі, що стосується оплати праці. Проте слід відмітити і специфічні особливості, що пов'язані із характером виконуваної роботи, її функціональним змістом та кваліфікацією працівників. До однієї із особливостей можна віднести використання тарифної системи при нарахуванні заробітної плати, яка передбачає диференціацію оплати праці працівників бюджетної сфери у відповідності із прийнятими нормативами.

Основою формування доходів працівників підприємств державного сектору економіки є форми і системи оплати праці. Використання їх дає змогу об'єднати тарифну систему оплати праці та її нормування, сприяють досягненню та підвищенню якісних показників виконуваної роботи. Вони і системи оплати праці дають змогу встановити взаємозалежність між доходом працівників в частині нарахованої їм заробітної плати та кількості, якістю та результатами їх діяльності. В підприємствах державного сектору економіки за тарифної системи діють дві форми оплати праці працівників - погодинна і відрядна, які включають ряд систем для різних організаційно-технічних умов праці. Оплата за кількість відпрацьованого часу з урахуванням кваліфікації працівника називається погодинною формою оплати. Відрядна форма оплати праці - це оплата за кількість і якість виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг за встановленими розцінками [21].

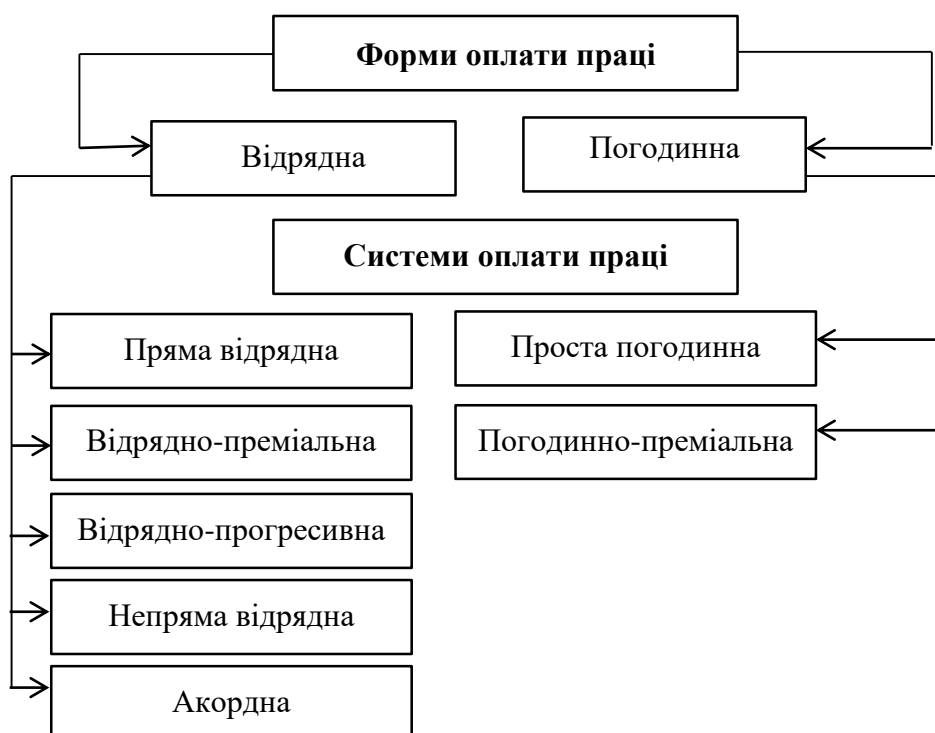


Рис. 1.4 Форми та системи оплати праці, що використовуються підприємствами державного сектору економіки [20]

При використанні відрядної форми оплати праці нарахування заробітної плати проводиться відповідно до встановлених в організації (установі) розцінок за одиницю виконаної роботи або виробленої продукції. При погодинній оплаті праці нарахування заробітної плати відбувається за у відповідності до тарифної ставки або оплати праці за одну годину відпрацьованого часу.

Посадовий оклад як основна частина заробітної плати регулюється державою і встановлюється кожному працівнику у межах вилки посадових окладів залежно від рівня його кваліфікації і зовнішніх факторів, непов'язаних безпосередньо із працею. Однак, виступаючи гарантованою частиною заробітку посадовий оклад пов'язаний з результатами праці частково, тому що у ньому знаходять відображення лише сталі характеристики працівника, такі як рівень освіти та наявність відповідної кваліфікації. Не забезпечується належна зацікавленість працівників у досягненні високих результатів праці, оскільки відсутнім є взаємозв'язок між

оплатою праці і її реальними результатами, недостатнім – врахування особистого внеску працівника у результат праці. Вузкий діапазон вилки посадових окладів унеможлиблює ріст заробітної плати працівника без підвищення його у посаді. Таким чином, стимулююча роль окладу припиняється одразу після його призначення [18]. Нагальна потреба у відновленні основних функцій заробітної плати зумовлює необхідність посилення ролі держави в опрацюванні й реалізації ефективної політики в частині формування доходів працівників.

Таблиця 1.3

Посадові оклади працівників підприємств державного сектору економіки відповідно ЄСТ на 2020-2022 роки\*

Розряд	Тарифні коефіцієнти	Посадові оклади (тарифні ставки), грн. з округленням сум		
		2020	2021	2022
1	1	2102	2270	2445
2	1,09	2291	2474	2665
3	1,18	2480	2679	2885
4	1,27	2670	2883	3105
5	1,36	2859	3087	3325
6	1,45	3048	3292	3545
7	1,54	3237	3496	3765
8	1,64	3447	3723	4010
9	1,73	3636	3927	4230
10	1,82	3826	4131	4450
11	1,97	4141	4472	4817
12	2,12	4456	4812	5183
13	2,27	4772	5153	5550
14	2,42	5087	5493	5917
15	2,58	5423	5857	6308
16	2,79	5865	6333	6822
17	3,00	6306	6810	7335
18	3,21	6747	7287	7848
19	3,42	7189	7763	8362
20	3,64	7651	8263	8900
21	3,85	8093	8740	9413
22	4,06	8534	9216	9927
23	4,27	8976	9693	10440
24	4,36	9165	9897	10660
25	4,51	9480	10238	11027

\*За даними сайту <https://buhgalter.com.ua/dovidnik/posadovi-okladi-za-ets/posadovi-okladi-za-yets-2020-2021-2022/>

Розмір посадового окладу встановлюється у відповідності до займаної посади, суми прожиткового мінімуму. Суму посадового окладу визначають із використанням Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників бюджетної сфери [37]. При цьому потрібно пам'ятати, що посадовий оклад затверджується штатним розписом. Якщо такий документ відсутній в бюджетній установі, то нарахування та виплата заробітної плати неможлива.

Для підвищення вмотивованості праці в підприємствах державного сектору економіки використовується ряд надбавок. Умовно надбавки можна розділи на декілька частин: за досягнення в роботі, почесні чи спортивні звання, за знання та використання в професійній діяльності однієї або декількох іноземних мов. Для водіїв нараховують та виплачують надбавку за класність. Що стосується керівників бюджетної установи, то надбавки до їх заробітної плати встановлюють орган вищого рівня.

*Таблиця 1.4*

Надбавки, що можуть виплачуватися в підприємствах державного сектору економіки

№	Надбавка	Характеристика надбавки
1	За високі досягнення	призначають за якісно і своєчасно виконані поставлені завдання; за кваліфіковано і самостійно (у межах повноважень за посадовою інструкцією) вирішення поточних завдань; за проявлену ініціативу і творчий підхід у виконанні обов'язків за посадою; за дотримання трудової дисципліни.
2	За виконання особливо важливої роботи	встановлюють на чітко визначений термін, тобто на період виконання такої роботи, з метою стимулювання прискорення виконання певної роботи та підвищення якості виконуваної роботи. У наказі про встановлення цієї надбавки чітко визначають кінцеву мету роботи і терміни її виконання.
3	За напруженість у роботі	призначають виконання співробітником бюджетної установи більш складної та відповідальної, порівняно з іншими видами робіт, що виконують працівники або ж збільшений обсяг виконуваної роботи, інтенсивність її виконання, більш високі якісні характеристики, за творчий підхід при виконанні нових і складних робіт.

Розміри надбавок складають (рис 1.5). Окрім вищеперерахованих надбавок можуть призначатися надбавки за спортивні досягнення, вчені звання, почесні звання.

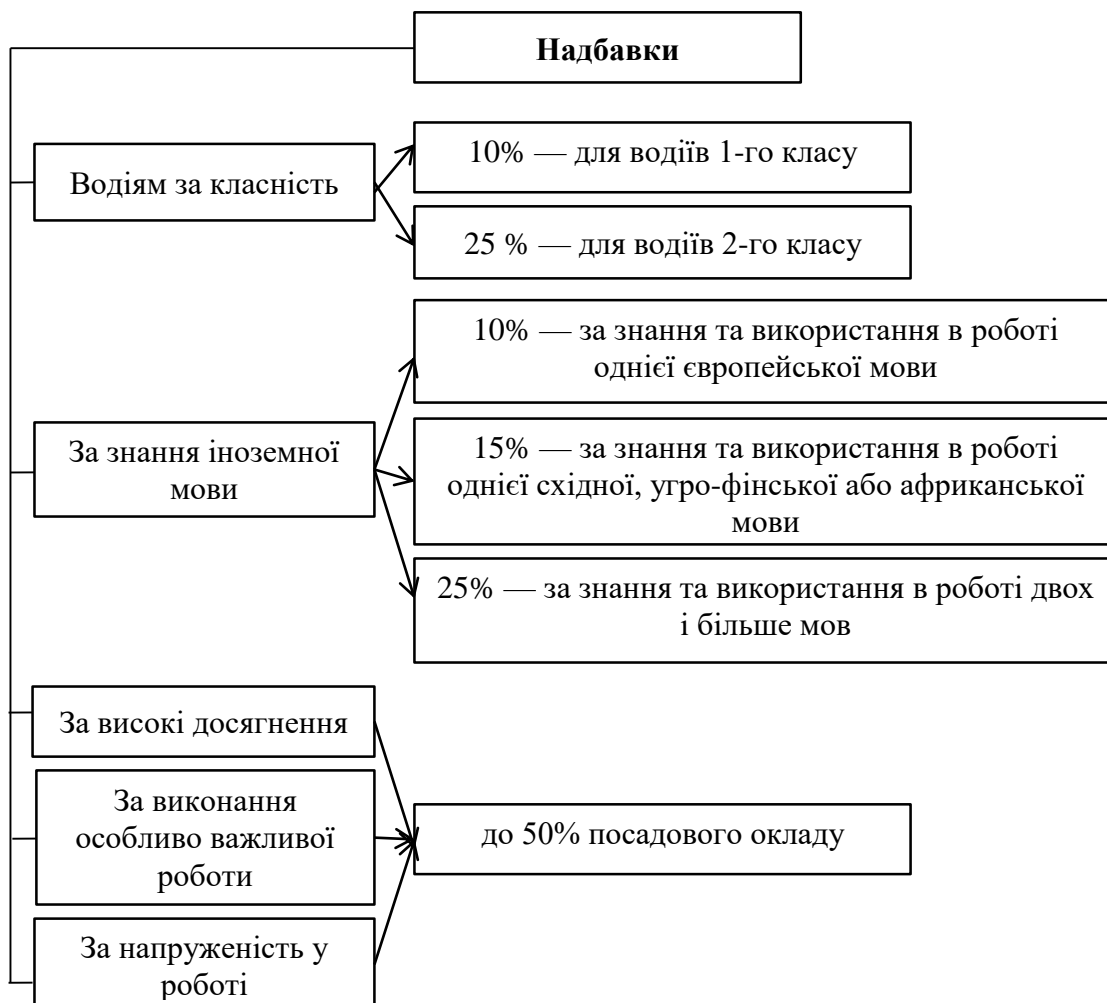


Рис. 1.5 Розміри надбавок, що можуть призначатися в підприємствах державного сектору економіки

Надбавки не є сталою величиною. Окремі з них можна знімати або зменшувати. Так, наприклад, надбавки за напруженість праці, складність або виконання важливих завдань можна зменшити до 1-5 % або ж відмінити зовсім. Для цього необхідним є наявність наказу керівника установи (організації). Обґрунтуванням видачі такого наказу є пониження якості виконання робіт, несвоєчасність або ж повне не виконання працівником своїх професійних обов'язків.

Проте не всі надбавки має право зменшити керівник своїм наказом. Прикладом можуть бути надбавки за класність водіям або ж за знання іноземних мов, почесні звання та ін. тому що призначення таких надбавок чітко регламентовано КМУ «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери» від 30.08.2002 № 1298 [37].

Ще однією із складових доходів працівників підприємств державного сектору економіки є доплати. Доплати можна поділити на 5 груп (рис. 1.6):

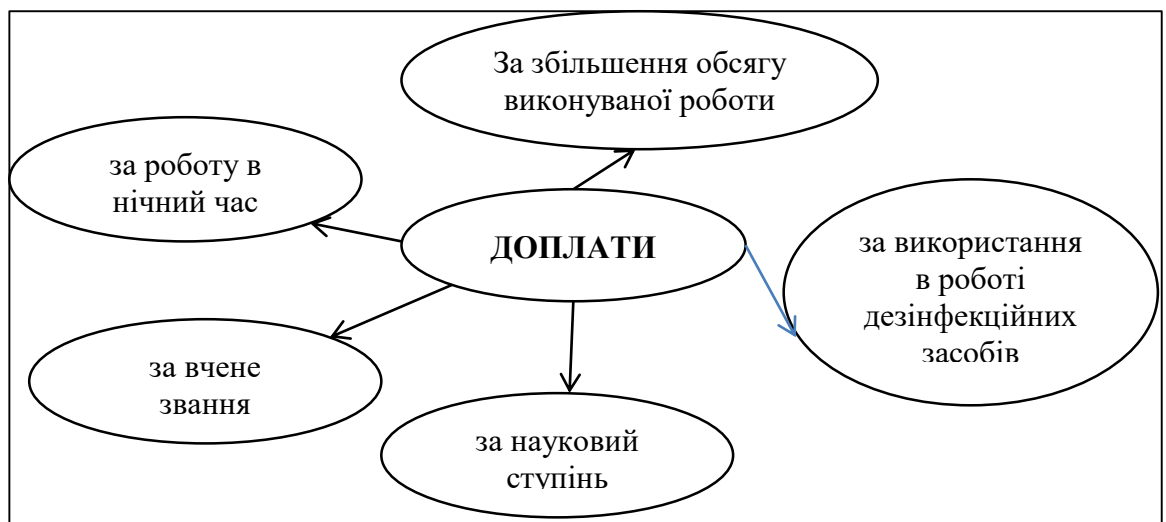


Рис. 1.6 Види доплат в підприємствах державного сектору економіки [44]

Для водіїв можуть встановлювати доплати за ненормований робочий час.

Преміювання працівників підприємств державного сектору економіки відбувається відповідно до внеску кожного працівника до загального результату роботи бюджетної установи. Розмір премії може встановлюватися у відсотках від посадового окладу премійованого працівника або ж у фіксованій сумі. Преміювання проводиться відповідно до прийнятого Положення про преміювання в конкретній бюджетній установі (організації).

Положення про преміювання має містити інформацію про умови зменшення або ж повного скасування нарахування та виплати премій. Періодичність виплати премії може бути різною: місячною, кварталною, річною, до професійних свят, до ювілейних дат, до загальнонаціональних свят та ін. Встановлений розмір премії встановлюється наказом керівника підприємства державного сектору економіки. Що стосується керівника установи (організації), то це визначання розміру премії, періодичності її виплати є прерогативою органу вищого керівництва.

У 2020 році особливо актуальними є премії, встановлені на виконання п. 2 постанови КМУ «Про оплату праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери» від 28.12.2016 № 1037 [49]. Тобто аби забезпечити диференціацію зарплати кваліфікованих і висококваліфікованих працівників, які її отримують на рівні мінімальної зарплати.

При цьому слід зазначити, що виплата премії може відбуватися лише за умови наявності грошових коштів у фонді оплати праці.

Ще однією із складових доходів працівників державного сектору економіки є нарахування та виплати їм матеріальної допомоги. Матеріальну допомогу можуть виплачувати на (рис. 1.7 ):

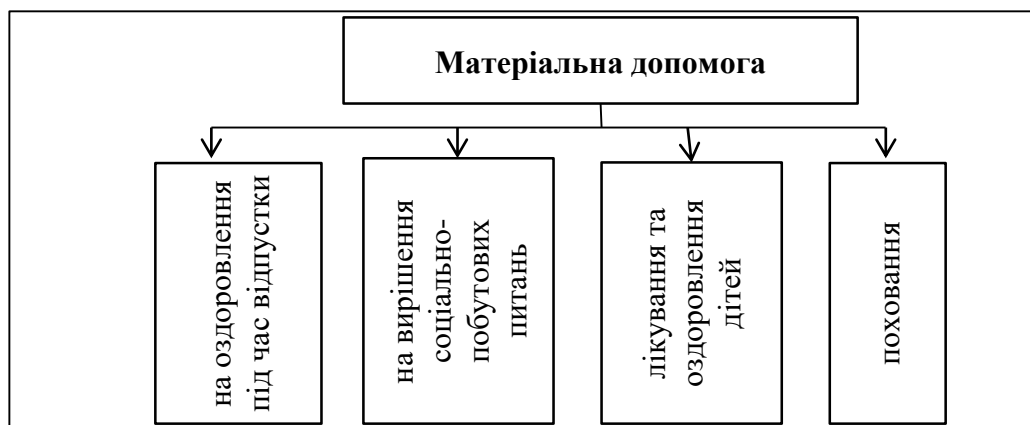


Рис. 1.7 Види матеріальної допомоги, що можуть виплачуватися в підприємствах державного сектору економіки



Виплата матеріальної допомоги здійснюється відповідно до положень Колективного договору або ж Положення про виплату матеріальної допомоги. Розмір всіх видів матеріальної допомоги, за винятком допомоги на поховання, не може перевищувати розміру посадового окладу працівника бюджетної установи (організації), що призначений йому протягом календарного року.

Також слід відмітити, що матеріальну допомогу можна розділити на два типи:

1. матеріальна допомога, що видається на систематичній основі за рахунок фонду оплати праці. Прикладом є матеріальна допомога на оздоровлення медичних та педагогічних працівників, а також держслужбовців;

2. матеріальна допомога, що видається разово. Її фінансування знаходиться поза межами фонду оплати праці бюджетної установи у відповідності до положень Колективного договору. Прикладом є матеріальна допомога на вирішення соціально-побутових проблем.

Так всі доходи суб'єктів господарювання підлягають оподаткуванню, то і доходи працівників підприємств державного сектору економіки оподатковуються. Оподаткування доходів працівників включає в себе нарахування та сплату ряду обов'язкових платежів до державного бюджету України та до державних спеціальних фондів. До їх складу входять: податок з доходів фізичних осіб (далі – ПДФО), військовий збір (далі – ВЗ), єдиний соціальний внесок (далі – ЄСВ).

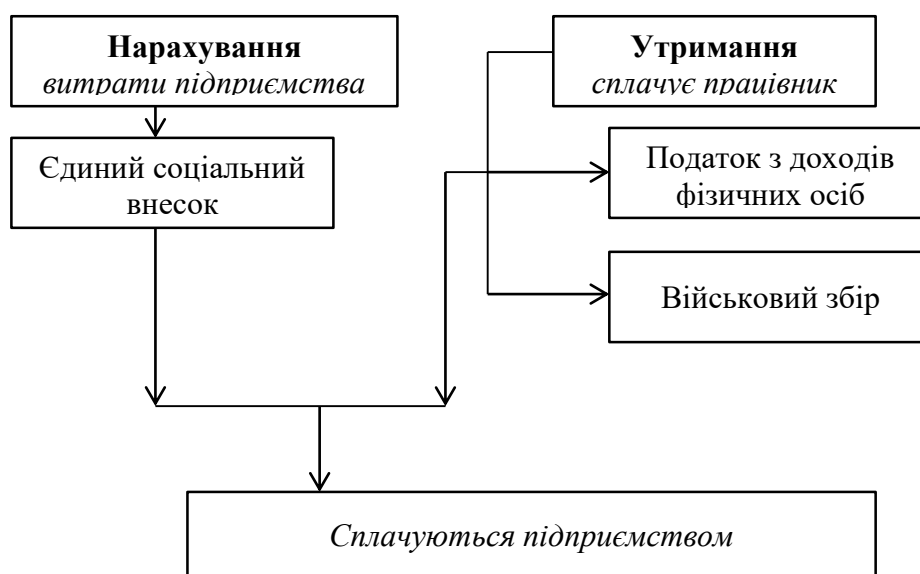


Рис. 1.8 *Обов'язкові нарахування та утримання з доходів працівників підприємств державного сектору економіки*

Ставки обов'язкових нарахувань та утримань є фіксованим: ПДФ – 18 %, ВЗ – 1,5 %, ЄСВ – 22%. Відносно ЄСВ, то підприємствами державного сектору економіки може сплачуватися ЄСВ в розмірі 8,41% у випадку нарахування внеску на заробітну плату працівників з інвалідністю. При цьому працівник має представити у підприємство копію довідки про присвоєння групи від МСЕК. Також ставка ЄСВ може становити 5,3 % та 5,5 % відповідно для підприємств створених УТОГ та підприємств, де працюючих з інвалідністю 50 5 від загальної кількості працівників, а їхня оплата праці становить не менше 25 % від загального розміру фонду оплати праці.

Працівники підприємств державного сектору економіки мають право на застосування соціальної пільги, розмір якої дорівнює 50 % розміру прожиткового мінімуму громадян для працездатної особи. Податкова соціальна пільга — це сума, що віднімається від заробітної плати працівника підприємства державного сектору економіки при ПДФО. В 2020 році величина пільги – 1051 грн.

ПСП застосовується до зарплати, якщо її розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи на 1 січня звітного року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень (п.п. 169.4.1 ст. 169 ПКУ) [25]. У 2020 році такий розмір становить 2940 грн. (2102 грн x 1,4). Отже, граничний дохід для застосування податкової соціальної пільги у 2020 році становить - 2940 грн.

### **Висновки до 1 розділу**

Доходи працівників бюджетної сфери знаходяться у прямій залежності від державної політики, яка на сьогодні не в змозі забезпечити виконання права громадян на гідну та своєчасну оплату праці. Тому головним завданням органів державної влади є радикальне реформування порядку формування доходів працівників бюджетної сфери через посилення їх мотивації до виконання професійних обов'язків, заінтересованості в результатах своєї діяльності, забезпеченні об'єктивної диференціації доходів працівників.

Основою формування доходів працівників підприємств державного сектору економіки є форми і системи оплати праці. Використання їх дає змогу об'єднати тарифну систему оплати праці та її нормування, сприяють досягненню та підвищенню якісних показників виконуваної роботи. Форми і системи оплати праці дають змогу встановити взаємозалежність між доходом працівників в частині нарахованої їм заробітної плати та кількості, якістю та результатами їх діяльності.

## РОЗДІЛ 2. ДІАГНОСТИКА СТАНУ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ ПРАЦІВНИКІВ В ПІДПРИЄМСТВІ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

### 2.1 Структура доходів працівників ДСНС України

Стратегічною ціллю формування доходів працівників ДСНС України є задоволення прав осіб рядового і начальницького складу, державних службовців та працівників на виплати не нижче розмірів встановлених діючим законодавством України, своєчасне та повне отримання нарахованого грошового забезпечення та заробітної плати.

Учасниками формування доходів в ДСНС України є:

*Таблиця 2.1*

Внутрішні та зовнішні учасники формування доходів працівників в  
ДСНС України [77]

Внутрішні учасники	Зовнішні учасники
Начальник ГУ ДСНСУ та керівники структурних підрозділів	Розпорядник бюджетних коштів вищого рівня
Управління економіки та фінансів	Управління ДКСУ
Управління кадрового забезпечення	Управління Пенсійного фонду України
Особи рядового і начальницького складу, державні службовці та працівники ГУ ДСНСУ	Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності
	Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України
	Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування в Україні на випадок безробіття
	Державна податкова інспекція
	Обслуговуючий банк щодо послуг по зарахуванню та виплаті заробітної плати та інших виплат через поточні рахунки фізичних осіб (працівників організації) з використанням платіжних карток

Доходи працівників рядового та начальницького складу ДСНС України залежать від: обійманої посади, звання працівника, тривалості служби, умов праці, наукового ступеня та вченого звання.



Рис. 2.1 Залежність грошового забезпечення рядового і начальницького складу ДСНС України

Грошовим забезпеченням працівників рядового та начальницького складу ДСНС України є:

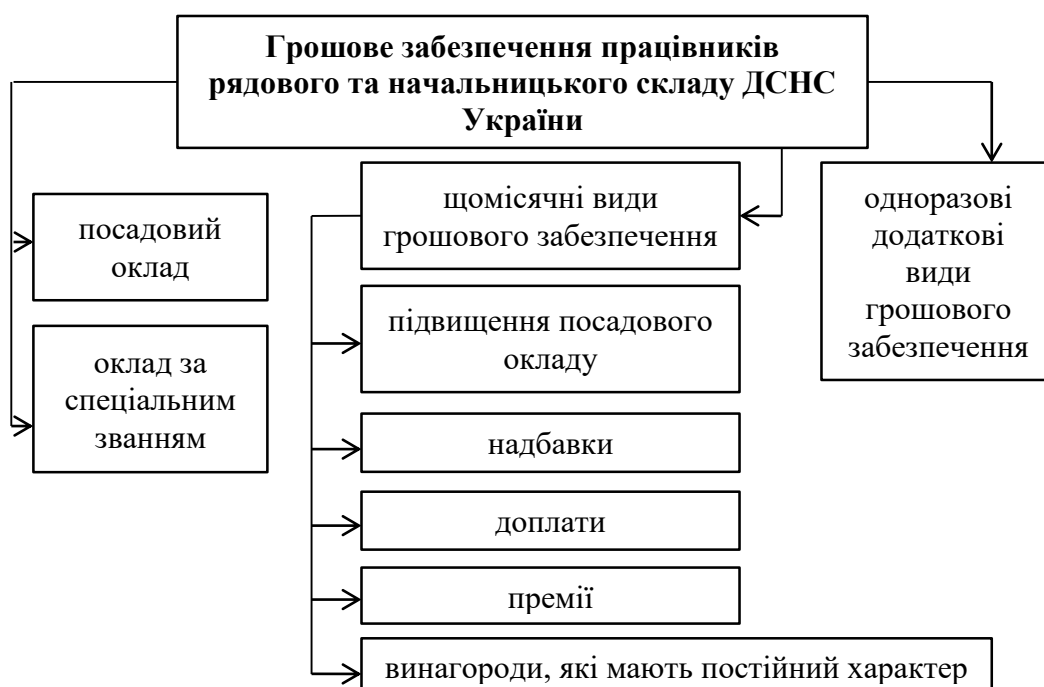


Рис. 2.2 Види грошового забезпечення працівників рядового та начальницького складу ДСНС України [40]

Загальна інформація про стан планування та виконання установою кошторисів за КЕКВ 2111 «Заробітна плата», КЕКВ 2112 «Грошове забезпечення військовослужбовців», КЕКВ 2120 «Нарахування на оплату праці» наведена в таблиці 2.2:

Таблиця 2.2

КПКВ 1006280 Забезпечення діяльності сил цивільного захисту  
по загальному фонду, тис. грн

Роки	2017 рік			2018 рік			2019 рік		
КЕКВ	2111	2112	2120	2111	2112	2120	2111	2112	2120
Потреба	80,4	4570,2	869,9	96,0	6619,2	1255,2	144,0	8403,6	1598,5
Кошторис (з змінами)	91,9	4682,4	889,1	139,0	6707,9	1280,9	163,0	8378,4	1582,6
Фактичне виконання кошторису	91,9	4682,4	889,1	139,0	6707,9	1280,9	163,0	8378,4	1582,6

Динаміка зміни розміру грошового забезпечення та заробітної плати викладена у таблиці 2.3:

Таблиця 2.3

Динаміка зміни розміру грошового забезпечення та заробітної плати,  
тис. грн.

№	Категорія особового складу	2017 рік	2018 рік	2019 рік
1	Рядовий та молодший начальницький склад	3644,7	5185,8	6180,2
2	Середній начальницький склад	752,6	1104,9	1560,7
3	Старший начальницький склад	285,1	417,3	637,5
4	Працівники	91,9	139,0	163,0

Грошове забезпечення осіб рядового та молодшого начальницького складу в 2019 році збільшилося порівняно з 2018 роком на 19,2 відсотків, порівняно з 2017 роком на 42,3 відсотків. Грошове забезпечення осіб середнього начальницького складу в 2019 році збільшилося порівняно з 2018 роком на 41,2 відсотків, порівняно з 2017 роком на 46,8 відсотків.

Грошове забезпечення осіб старшого начальницького складу в 2019 році збільшилося порівняно з 2018 роком на 52,8 відсотків, порівняно з 2017 роком на 46,4 відсотків. Заробітна плата працівників в 2019 році збільшилася порівняно з 2018 роком на 17,3 відсотків, порівняно з 2017 роком на 51,2 відсотків.

Проведені аналітичні дослідження розрахункової потреби установи на 2017- 2020 роки встановлено, що розрахунки потреби в коштах на оплату праці проводилися з додержанням діючих ставок (посадових окладів), інші обов'язкові виплати та стимулюючі складові заробітної плати розраховувались виходячи із нормативної потреби, визначеної відповідними нормативно-правовими актами та наказами ДСНС на відповідний рік.

Фонд заробітної плати та нарахування на заробітну плату відображений в бюджетних запитах на 2017-2019 рр. нижчий за фактичне виконання кошторисів відповідних років у зв'язку з підвищенням розміру мінімальної заробітної плати.

Фонд грошового забезпечення та інших соціальних виплат відображений в бюджетних запитах на 2017-2018 рр. нижчий за фактичне виконання кошторисів відповідних років у зв'язку з підвищенням виплат особам рядового і начальницького складу.

Розрахована потреба фонду грошового забезпечення на 2019 рік на 25,2 тис. грн. перевищує фактичне виконання кошторису за КЕКВ 2112 «Грошове забезпечення військовослужбовців», а розрахункова потреба для сплати ЄСВ на 2019 рік на 15,9 тис. грн. перевищує фактичне виконання кошторису за КЕКВ 2120 «Нарахування на оплату праці» у зв'язку з використанням коштів в межах коштів затверджених кошторисом.

Згідно із затвердженим штатним розписом та наказом ДСНС України з надзвичайних ситуацій призначається начальник ГУ. Прийом особового складу здійснюється згідно з Кодексом законів про працю [15], Закон України «Про державну службу» [29], Закон України «Про державну таємницю» [36], Постанова №939 [50], Постанова № 414 [51], Закон України

«Про відпустки» [31], Постанова №268 [57], Наказ № 431[39]. Співробітник ДСНС України подає особисто заяву, яку перевіряють на відповідність встановленим вимогам.

Грошове забезпечення виплачується особам рядового і начальницького складу, які [40]:

- займають посади осіб рядового і начальницького складу, передбачені штатами в апараті Державної служби України з надзвичайних ситуацій (далі – ДСНС), її територіальних органах та підрозділах (аварійно-рятувальних формуваннях центрального підпорядкування, аварійно-рятувальних формуваннях спеціального призначення, спеціальних авіаційних, морських та інших формуваннях, державних пожежно-рятувальних підрозділах (частинах), навчальних центрах, формуваннях та підрозділах забезпечення), навчальних закладах цивільного захисту, наукових установах та інших підрозділах, в яких особи рядового і начальницького складу проходять службу цивільного захисту;

- навчаються у вищих навчальних закладах цивільного захисту;
- перебувають у розпорядженні відповідних керівників органів управління [40].

Згідно Порядку нарахування та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за деякі категорії застрахованих осіб здійснюється встановлення посадового окладу (тарифного розряду) [62]. Відповідно до Постанови КМУ від 17.07.2003 № 178 [53] проводиться нарахування за вислугу років та встановлення щомісячних премій, а також надбавок та доплат. В обов'язковому порядку перевіряється начальником головного управління ДСНС України правомірність встановлення та нарахування за вислугу років та встановлення щомісячних премій, а також надбавок та доплат.



Таблиця 2.4

## Надбавки і доплати, що виплачуються в ДСНС України [54]

№	Надбавка\доплата	Характеристика
<b>Надбавки</b>		
1	За вислугу років	від 1 до 5 років 25; від 5 до 10 років 30; від 10 до 15 років 35; від 15 до 20 років 40; від 20 до 25 років 45; 25 років і більше 50;
2	За особливості проходження служби	в розмірі до 50 % посадового окладу, окладу за спеціальним званням з урахуванням надбавки за вислугу років
3	За службу в умовах режимних обмежень	відомості та їх носії, що мають ступінь секретності «особливої важливості», – 20 %; відомості та носії, що мають ступінь секретності «цілком таємно», – 15 %; відомості та їх носії, що мають ступінь секретності «таємно», – 10 %;
4	За кваліфікацію	1) особам рядового і начальницького складу (крім осіб начальницького складу, які проходять службу на посадах льотчиків і штурманів в екіпажах літаків, вертольотів), яким у встановленому порядку присвоєно клас, виплачується надбавка за кваліфікацію у таких розмірах посадового окладу залежно від класу: другий клас – 3 %; перший клас – 5 %; майстер – 7 %; 2) особам рядового і начальницького складу, які проходять службу на посадах льотчиків і штурманів в екіпажах літаків та вертольотів, яким у встановленому порядку присвоєно клас, виплачується надбавка за кваліфікацію у таких розмірах посадового окладу залежно від класу: 2-й клас – 5 %; 1-й клас – 7 %, снайпер – 9 %;
<b>Доплати</b>		
1	За науковий ступінь	особам рядового і начальницького складу виплачується доплата за науковий ступінь, у таких розмірах посадового окладу: доктора філософії (кандидата наук) – 5 %; доктора наук – 10 %
2	За вчене звання	за вчене звання доцента (старшого наукового співробітника) – 5 %; за вчене звання професора – 10 %
3	За спортивні звання	за спортивні звання «заслужений тренер», «заслужений майстер спорту» «майстер спорту міжнародного класу» – 10 %; за спортивне звання «майстер спорту» – 5 %
4	За почесні звання	за почесне звання «заслужений» – 10 %; за почесне звання «народний» – 15 %

Спеціальне управління в межах ГУ ДСНС розробляє та подає наказ для Управління економіки та фінансів ДСНС України. У випадку необхідності проведення індексації доходів працівників підприємства державного сектору економіки керівником Управління економіки та фінансів видається окремий

наказ. В межах кожного структурного підрозділу ДСНС України ведеться Табель обліку робочого часу, в якому всі виходи або ж причини неявок працівника на місце служби. Табелі, на предмет правильності та правомірності заповнення, перевіряються Управлінням персоналу. Якщо інформація правдива, то документ передається до Управління економіки та фінансів.

Управління економіки та фінансів, у випадку прийняття рішень, може видавати накази про преміювання працівників. Це ж Управління видає наказ про доцільність та правомірність нарахування різного виду надбавок. У випадку написання заяви працівником ДСНС України, йому може виплачуватися матеріальна допомога. Із врахуванням вищеперерахованих надбавок і доплат, а також премій Управлінням економіки і фінансів ДСНС України здійснюється їх нарахування.

На підставі виконавчих листів про стягнення аліментів здійснюється утримання із заробітної плати працівника. Із нарахованої заробітної плати здійснюються утримання:

- військового збору;
- профспілкових внесків згідно заяви співробітника в розмірі 1% від розміру заробітної плати;
- податку з доходів фізичних осіб (ПДФО) на підставі ст.167 Податкового кодексу України [25].

Із нарахованої заробітної плати здійснюється нарахування ЄСВ 22%.

Управління економіки і фінансів, за згодою із працівником у відповідності до його заяви, відкриває картковий рахунок в обраній працівником банківській установі, куди і перераховуються належні їм виплати.

Підставами для виплати грошового забезпечення є (рис. 2.3):



Рис. 2.3 Підстави для виплати доходів працівникам ДСНС [77]

Перш ніж накази будуть підписані, вони мають бути узгоджені із юридичним підрозділом ДСНС України.

## 2.2 Облік доходів працівників ДСНС

Специфіка діяльності підприємств ДСНС України здійснює прямий вплив на облікову систему в частині його ведення та організації. Проте це не означає, що такі підприємства не повинні враховувати загальноприйняті вимоги чинних нормативно-правових актів при формуванні облікової політики. Бюджетне фінансування підприємств державного сектору економіки зумовлює необхідність знаходження шляхів, що будуть давати змогу підвищувати доходи своїх працівників.

Облікова політика визначається на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі у розпорядчому документі, де мають бути встановлені методи оцінки, обліку, види сегментів, їх пріоритетність, процедури, що має застосовувати суб'єкт державного сектору та щодо яких нормативно-правовими актами з обліку передбачено більше одного варіанту, порядок організації бухгалтерського обліку [7].

Кожне підприємство державного сектору економіки, враховуючи конкретні умови та специфіку своєї діяльності обирає найбільш прийнятний для себе варіант організації облікової політики. Цей варіант має забезпечувати раціональність та ефективність використання бюджетних коштів. Елементи облікової політики щодо доходів працівників – це програми виплат працівникам, які регламентуються НПСБОДС 132 «Виплати працівникам» [24].

Основні елементи облікової політики щодо доходів працівників підприємств державного сектору економіки представлені на рис. 2.4.



Рис. 2.4 Елементи облікової політики доходів працівників підприємств державного сектору економіки

Наведені елементи облікової політики поліпшують інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень щодо стану розрахунків із працівниками та полегшують процес формування звітних показників, забезпечують їх достовірність. Слід зазначити, що перераховані елементи облікової політики щодо доходів працівників не є вичерпними. Можливим є додаткове виділення, в межах положень нормативно-правових актів, додаткових елементів, наприклад, перелік і склад забезпечень, порядок визнання доходів працівників та ін.

Як шлях удосконалення облікової політики, пропонуємо формувати дані про доходи працівників в розрізі виплат та строків їх проведення в складі зобов'язань за для підвищення релевантності облікових даних та посилення контрольованості за їх розміром.

Нарахування та виплати грошового забезпечення та заробітної плати в ДСНС України проводяться за допомогою використання наступних документів: штату установи, наказів по особовому складу, особових карток працівників та осіб рядового та начальницького складу, табелів обліку робочого часу, розрахунково-платіжних відомостей, меморіальних ордерів з доданими до них первинними документами, книги «Журнал-головна» та інших документів.

При нарахуванні заробітної плати необхідним є фіксація наступних даних: назва підрозділу, в якому працюють працівники, ідентифікаційний номер кожного працівника, табельний номер, прізвище ім'я по-батькові, займана посада та категорія. Інформація щодо нарахування доходів працівників ДСНС України, яка підлягає відображенню в бухгалтерських документах наведена в додатку Б. Що стосується утримань, то в документах відображається сума виданого авансу, утримань ПДФО та ВЗ, профспілкові внески, аліменти та сума належна до видані.

Документообіг з обліку доходів працівників розроблений в ДСНС України наведено в додатку Л.

В таблиці 2.5 наведена характеристика рахунку відповідно до Плану рахунків:

Таблиця 2.5

## Характеристика рахунку 6511 «Розрахунки із заробітної плати»

Призначений для обліку розрахунків із заробітної плати та інших супутніх виплат, складових доходів працівників	
<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
Утримання із доходів працівників, виплату належних сум	Нараховані доходи працівників бюджетної установи

Суми нарахованої заробітної плати - це фактичні витрати бюджетної установи згідно з кодом економічної класифікації витрат 2110 [38]. В ДСНС України розроблено Робочий план рахунків, в якому виокремлено субрахунки для ведення обліку доходів працівників даної бюджетної установи (додаток В).

Під час нарахування та виплати грошового забезпечення та заробітної плати в ДСНС України охоплюються наступні документи: штат установи, накази по особовому складу, особові картки працівників та осіб рядового та начальницького складу, табелі обліку робочого часу, розрахунково-платіжні відомості, меморіальні ордери з доданими до них первинними документами, книги «Журнал-головна» та інші. Типова кореспонденція розрахунків за доходами працівників в ДСНС України наведено в таблиці 2.6:

Таблиця 2.6

## Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків за доходами працівників в ДСНС України за вересень 2020 р. (витяг)

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1	Нарахована заробітна плата, доплати, премії, відпускні начальницькому та рядовому складу працівників за рахунок загального фонду	8011	6511	1560
2	Нарахована заробітна плата, доплати, премії, відпускні начальницькому та рядовому складу працівників за рахунок спеціального фонду	8111	6511	891

<i>Продовження таблиці 2.7</i>				
1	2	3	4	5
3	Нараховано лікарняні начальницькому та рядовому складу працівників (5 днів)	8111 8011	6511 6511	25
4	Нараховано лікарняні начальницькому та рядовому складу працівників (починаючи з 6 дня хвороби)	6416 6426	6511 6511	45
5	Утримано із нарахованої заробітної плати ПДФО	6511 6511	6311 6321	441,2
6	Утримано із нарахованої заробітної плати профспілкові внески	6511 6511	6516 6516	24,5
7	Утримано із нарахованої заробітної плати ВЗ	6511 6511	6311 6321	36,8
8	Утримано із заробітної плати за виконавчими листами	6511	6518	12,3
9	Утримано із заробітної плати за договорами добровільного страхування	6511	6515	1,1
10	Нараховано на заробітну плату ЄСВ	8111 8011	6313	539,2
11	Виплачена заробітна плата із каси	6511	2211 2221	0,8
12	Перерахована заробітна плата працівників начальницького та рядового складу на карткові рахунки	6511	2313 2311	2004,3

Працівники ДСНС України мають право на щорічну відпустку. Для цього в установі розроблено графік відпусток.



Рис. 2.5 Послідовність складання графіку відпусток в ДСНСУ Країни

Щомісяця УЕФ складає Меморіальний ордер №5 «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій» за Формою №405 (бюджет), затвердженою Наказом ДКСУ від 27.07.2000 №68 «Про затвердження інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання», Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого Наказом МФУ від 26.06.2013 №611 «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ» [44].

Для здійснення виплати заробітної плати до ДКСУ УЕФ надає реєстри бюджетних зобов'язань, бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів, платіжних доручень та заявки на видачу готівки та перерахування коштів на підставі Наказу №1407 та Наказу №309 від 02.03.2012 «Про затвердження порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України» [1]. Підсумки у кінці місяця зводилися за меморіальними ордерами і отримані дані у вигляді відповідної кореспонденції рахунків вносилися до книги «Журнал-головна».

В ДСНС України доходів працівникам виплачуються два рази на місяць: авансовий платіж та власне заробітна плата. Виплата здійснюється на основі проводиться відповідно до Платіжної відомості ф. № П-53. Аналітичний облік в ДСНС ведеться в розрізі кожного співробітника за видами доходів, що йому нарахований та підлягає виплаті. Синтетичний облік заробітної плати працівників здійснюється за допомогою пасивного субрахунку 6511 «Розрахунки із заробітної плати».

Підсумки у кінці місяця зводяться за меморіальними ордерами і отримані дані у вигляді відповідної кореспонденції рахунків вносяться до книги «Журнал-головна».



## 2.3 Оподаткування доходів працівників ДСНС України

Працівники ДСНС України мають право на одержання податкової соціальної пільги. Для цього ним пишеться та подається заява до бухгалтерії державної установи із прикладеними документами, що дають право на одержання податкової соціальної пільги. Податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого доходу працівника у вигляді оплати праці лише за одним місцем роботи (п. 169.2 ПКУ) [25]. Розміри податкової соціальної пільги, що застосовується у 2020 році в ДСНС України наведено в додатку Г.

Ставки податку з доходів фізичних осіб та військового збору за окремими видами доходів працівників ДСНС в 2020 році наведено в таблиці 2.7:

Таблиця 2.7

Ставки податку з доходів фізичних осіб та військового збору за окремими видами доходів працівників ДСНС в 2020 році [25]

Вид доходу працівника	Розмір ставки	
	Податок з доходів фізичних осіб	Військовий збір
1. Зарплата, винагорода за цивільно-правовими договорами та інші доходи (крім випадків, визначених у пп. 167.2 — 167.5 ПКУ)	18 %	1,5 %
2. «Звичайні» дивіденди від: — платника податку на прибуток; — неплатника податку на прибуток, нерезидента, інституту спільного інвестування	5 % 9 %	
3. Пасивні доходи, крім зазначених у п. 2 цієї таблиці	18 %	
4. Дохід від продажу (обміну) протягом звітного податкового року одного з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля, та/або мотоцикла, та/або мопеда	—	—
5. Дохід від продажу протягом звітного податкового року об'єкта рухомого майна, крім випадку,	5 %	1,5 %

зазначеного в п. 4 цієї таблиці		
6. Дохід від продажу не частіше одного разу протягом звітного податкового року нерухомого майна, переліченого в п. 172.1 ПКУ, яке перебувало у власності більше 3 років або було успадковане	—	—
7. Дохід від продажу протягом звітного податкового року більше ніж одного з об'єктів нерухомості, зазначених у п. 6 цієї таблиці, або від продажу іншого об'єкта нерухомості, у тому числі об'єкта незавершеного будівництва	5 %	1,5 %

Ставки Єдиного соціального внеску наведено в додатку Д. Строки сплати Податку з доходів фізичних осіб, військового збору та ЄСВ наведено в додатку Ж.

Розглянемо порядок оподаткування доходів працівників ДСНС України на прикладах (таблиця 2.8):

Таблиця 2.8

Оподаткування доходів працівників ДСНС України

Приклад	Методика розрахунку
Працівнику Рогову П.Т. нараховано заробітку плату 7809 грн за січень ПСП не застосовується.	ПДФО $7809 \times 18\% = 1405,62$ грн ВЗ $7809 \times 1,5\% = 117,14$ грн Утримання $1405,62 + 117,14 = 1522,76$ грн ЄСВ $7809 \times 22\% = 1717,98$ грн До виплати: $7809 - 1522,76 = 6286,24$ грн
Бухгалтеру Котовій К.Р., яка має двох дітей нараховали заробітну плату 5800 грн.	$2940 \times 2 = 5880$ грн. – є право на ПСП ПДФО $(5800 - 1051 \times 2) \times 18\% = 665,64$ грн ВЗ $5800 \times 1,5\% = 87$ грн Утримання $665,64 + 87 = 752,64$ грн ЄСВ $5800 \times 22\% = 1276$ грн До виплати $5800 - 752,64 = 5047,36$ грн
Працівнику який має трьох дітей (одна дитина інвалід), нараховали заробітну плату 8500 грн. у тому числі одну дитину-інваліда.	ПСП $1051 \times 2 + 1576,5 = 3678,5$ грн ПДФО $(8500 - 3678,5) \times 18\% = 867,87$ грн ВЗ $8500 \times 1,5\% = 127,5$ грн Утримання $867,87 + 127,5 = 995,37$ грн ЄСВ $8500 \times 22\% = 1870$ грн До виплати $8500 - 995,37 = 7504,63$ грн.
Працівник з окладом 5100 грн працює на 0,5 ставки	$5100 \times 0,5 = 2550$ грн – право на ПСП є $2550 - 1051 = 1499$ грн ПДФО $1499 \times 18\% = 269,82$ грн ВЗ $2550 \times 1,5\% = 38,25$ грн Утримання $269,82 + 38,25 = 308,07$ грн До виплати $2550 - 308,07 = 2241,93$ грн.

Відповідно до пп. 165.1.39 ПКУ [25], до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку в ДСНС України не включається вартість дарунків (а також призів переможцям та призерам спортивних змагань), якщо їх вартість не перевищує 25% однієї мінімальної заробітної плати (з розрахунку на місяць), установлені на 1 січня звітного податкового року, за винятком грошових виплат у будь-якій сумі.

В поточному 2020 році не грошові подарунки не підлягають оподаткуванню, але їх вартість має не перевищувати 1180,75 грн або це становить 25 % від 4723 грн. у випадку перевищення зазначеної суми, оподаткуванню буде підлягати лише сума перевищення. При цьому базою оподаткування ПДФО буде вартість подарунка, збільшена на відповідний натуральний коефіцієнт (у 2019 і 2020 р. – 1,21951) за правилами оподаткування додаткового блага відповідно до п. 164.5 ПКУ [25].

За для утримання із такого виду доходів працівників підприємств державного сектору економіки, базу визначати непотрібно. При цьому військовий збір буде утримуватися із різниці без застосування натурального коефіцієнту.

## **Висновки до 2 розділу**

Доходи працівників рядового та начальницького складу ДСНС України залежать від: обійманої посади, звання працівника, тривалості служби, умов праці, наукового ступеня та вченого звання. Грошове забезпечення осіб рядового та молодшого начальницького складу в 2019 році збільшилося порівняно з 2018 роком на 19,2 %, порівняно з 2017 роком на 42,3 %. Грошове забезпечення осіб середнього начальницького складу в 2019 році збільшилося порівняно з 2018 роком на 41,2 %, порівняно з 2017 роком на 46,8 %. Грошове забезпечення осіб старшого начальницького складу в 2019 році збільшилося порівняно з 2018 роком на 52,8 %, порівняно з 2017 роком

на 46,4 %. Заробітна плата працівників в 2019 році збільшилася порівняно з 2018 роком на 17,3 %, порівняно з 2017 роком на 51,2 %.

Елементи облікової політики щодо доходів працівників підприємств державного сектору економіки мають низький ступінь варіативності. Обов'язковим є узгодження елементів облікової політики із вищим розпорядником бюджетних коштів.

### **РОЗДІЛ 3. РОЗРОБКА ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ТА СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ПРАЦІВНИКІВ ПІДПРИЄМСТВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ**

#### **3.1 Удосконалення облікового процесу формування доходів працівників на підприємствах державного сектору економіки**

В сучасних умовах функціонування підприємств державного сектору економіки важливого значення набуває забезпечення належного рівня фінансового забезпечення працівників в частині формування їх доходів. Причинами посилення актуальності даної проблематики стає недосконалість державного регулювання формування доходів працівників державного сектору економіки. А саме:

- неналежний рівень контролю з боку органів державної влади за політикою формування доходів працівників;
- можливість подвійного трактування окремих положень нормативно-правових актів;
- недотримання суб'єктами господарювання та бюджетними установами норм чинного законодавства;
- недосконалість наукового, практичного, методичного забезпечення облікового процесу формування доходів працівників.

Вищеперераховані недоліки викликають необхідність зміни підходів до державної політики регулювання формування доходів працівників бюджетної сфери на макро- та мікро- рівнях. Основними проблемами при формуванні доходів працівників, вважаємо, є низький ставок і окладів бюджетних працівників, значно нижчий ніж в інших галузях економіки. Диференціація заробітної плати не забезпечує різницю в оплаті працівників різних посад. Спостерігається невідповідна оцінка праці головних спеціалістів бюджетних установ. Причиною цього, однією із вагомих, можна вважати низький рівень мінімальної заробітної плати, який, на сьогодні, не

спроможний покрити базові потреби працівників. Це їх спонукає до пошуку більш перспективної роботи, нетрудових доходів, професійних зловживань та ін. Всі фактори не сприяють ефективності виконання працівниками підприємств державного сектору економіки своїх професійних функцій.

Мінімальна заробітна плата являє собою основним соціальним стандартом, який прямо впливає на порядок формування та величину доходів працівників бюджетної сфери. Якщо слідкувати за динамікою зміни розміру мінімальної заробітної плати, то слід відмітити, що її розмір постійно зростає. Так, в 2020 році її розмір становив (таблиця 3.1):

Таблиця 3.1

## Динаміка розміру мінімального розміру заробітної плати в Україні\*

Показники	Мінімальна заробітна плата в Україні									
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020		2021** (з січня)
								січень-серпень	вересень-грудень*	
Розмір мінімалки, грн	1147	1218	1378	1378-1600	3200	3723	4173	4723	5000	6000
Приріст, %	+7	+6	+13	+16	+100	+16	+12	+14	+5,86	+20
У доларах США (за середньорічним курсом НБУ), \$	144	103\$	63	54-63	120	137	159	175-189 (25-27 грн/\$)	179 (28 грн/\$)	207 (29 грн/\$)
* <a href="#">законопроект № 3963</a>										
** на основі заяви прем'єр-міністра Д. Шмигала у <a href="#">Facebook</a>										

\* <https://www.golovbukh.ua/article/7784-mnmalna-zarplata-2020>

Дані таблиці 3.1 свідчать про перманентне зростання її рівня в часі, з 2013 по 2020 роки. Проте даний ріст є недостатнім, адже при її розрахунку не враховуються макроекономічні показники розвитку вітчизняної економіки, не враховується індекс споживчих цін.

Вплив зростання мінімальної заробітної плати на інші показники наведено в таблиці 3.2:

Таблиця 3.2

## Вплив зростання мінімальної заробітної плати на інші показники\*

Що автоматично зростає разом з мінімальною зарплатою 2020	Як рахувати	2020	
		січень - серпень	вересень - грудень
Максимальна база ЄСВ	15 мінімальних зарплат	70845 грн	75000 грн
Мінімальний ЄСВ	22% від мінімальної зарплати	1039,06	1100,00*
Сума єдиного податку для 1 групи на місяць (мінімальна зарплата не впливає)	10% прожиткового мінімуму на 1 січня	210,20 грн	
Сума єдиного податку для 2 групи на місяць	20% мінімальної зарплати на 1 січня	944,60 грн	
Обмеження щодо добових за ПКУ (в межах України)	10% мінімальної зарплати	472,30 грн	
Штрафи за порушення законодавства про працю	За неоформлення трудових відносин – 10 мінімальних зарплат за кожного неоформленого працівника	47230 грн	50000 грн
Обмеження щодо декретних	Мінімальна зарплата на день настання страхового випадку/30,44	155,16 грн	164,26
Податок на нерухомість	≤ 2% за кв. метр	94,46 грн	
Сума неоподатковуваних подарунків призерам змагань	50% мінімальної зарплати	2361,50 грн	
Неоподатковувана сума подарунку	25% мінімальної зарплати	1180,75 грн	

\* через зростання мінімальної бази ЄСВ у деяких ситуаціях доведеться його донарахувати. Наприклад, у серпні жінка пішла у відпустку по вагітності і пологам. За кожний місяць такої відпустки ЄСВ треба сплатити не менший, ніж з мінімальної бази. Виходить, що починаючи з вересня такої працівниці треба буде донарахувати ЄСВ

\* <https://www.golovbukh.ua/article/7784-mnmalna-zarplata-2020>

З нашої точки зору необхідним є удосконалення нормативно-правового регулювання обліку доходів працівників, методології формування їх із врахуванням професійних якостей та вмінь працівників підприємств державного сектору економіки.

В зв'язку з цим виникає необхідність пошуку шляхів удосконалення облікового процесу формування доходів працівників підприємств державного сектору економіки. Розглянемо можливі шляхи удосконалення на прикладі ДСНС України.

Проведені дослідження стану облікового процесу формування доходів працівників показали ряд проблеми, які дали змогу виокремити напрями удосконалення (рис. 3.1):

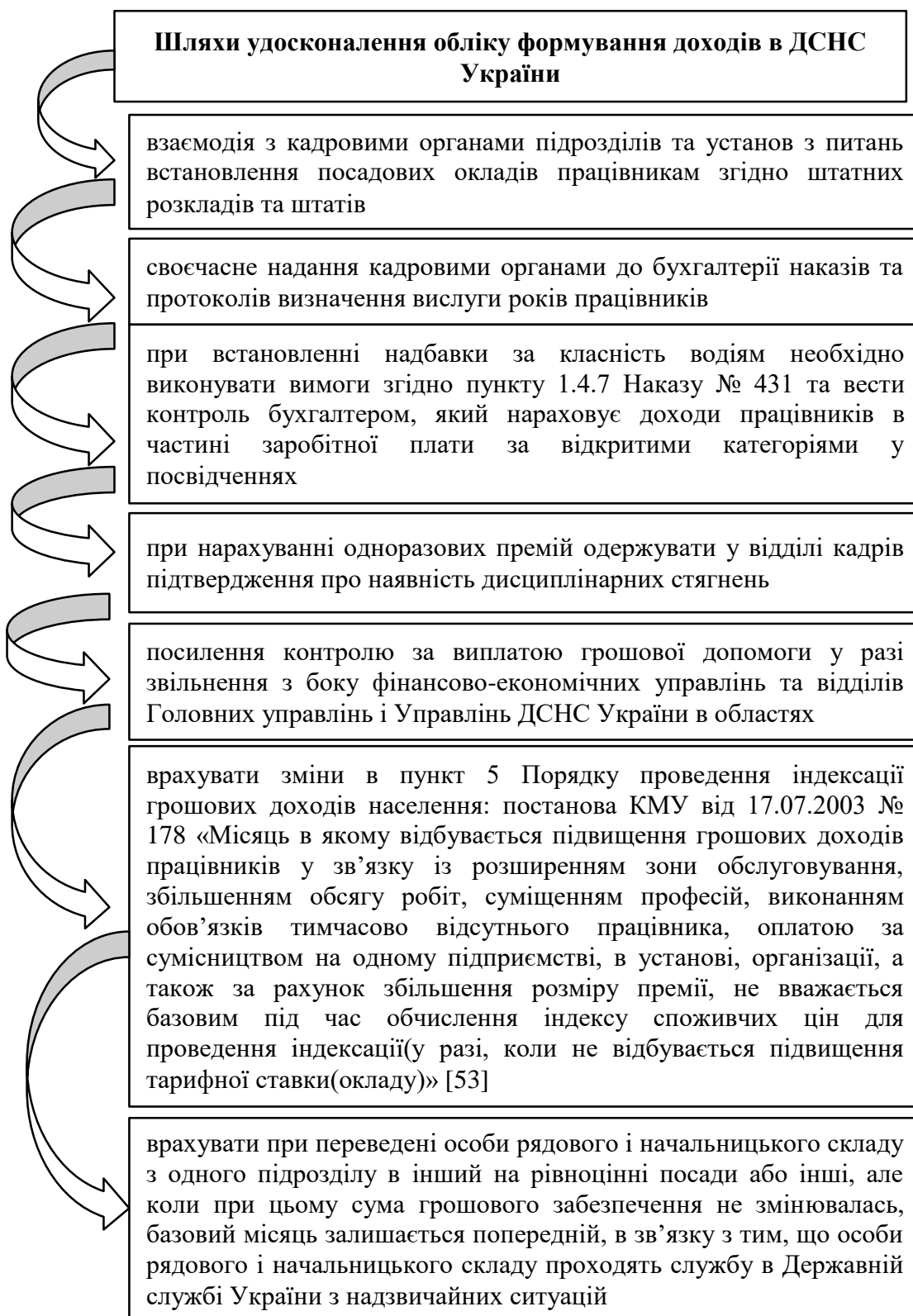
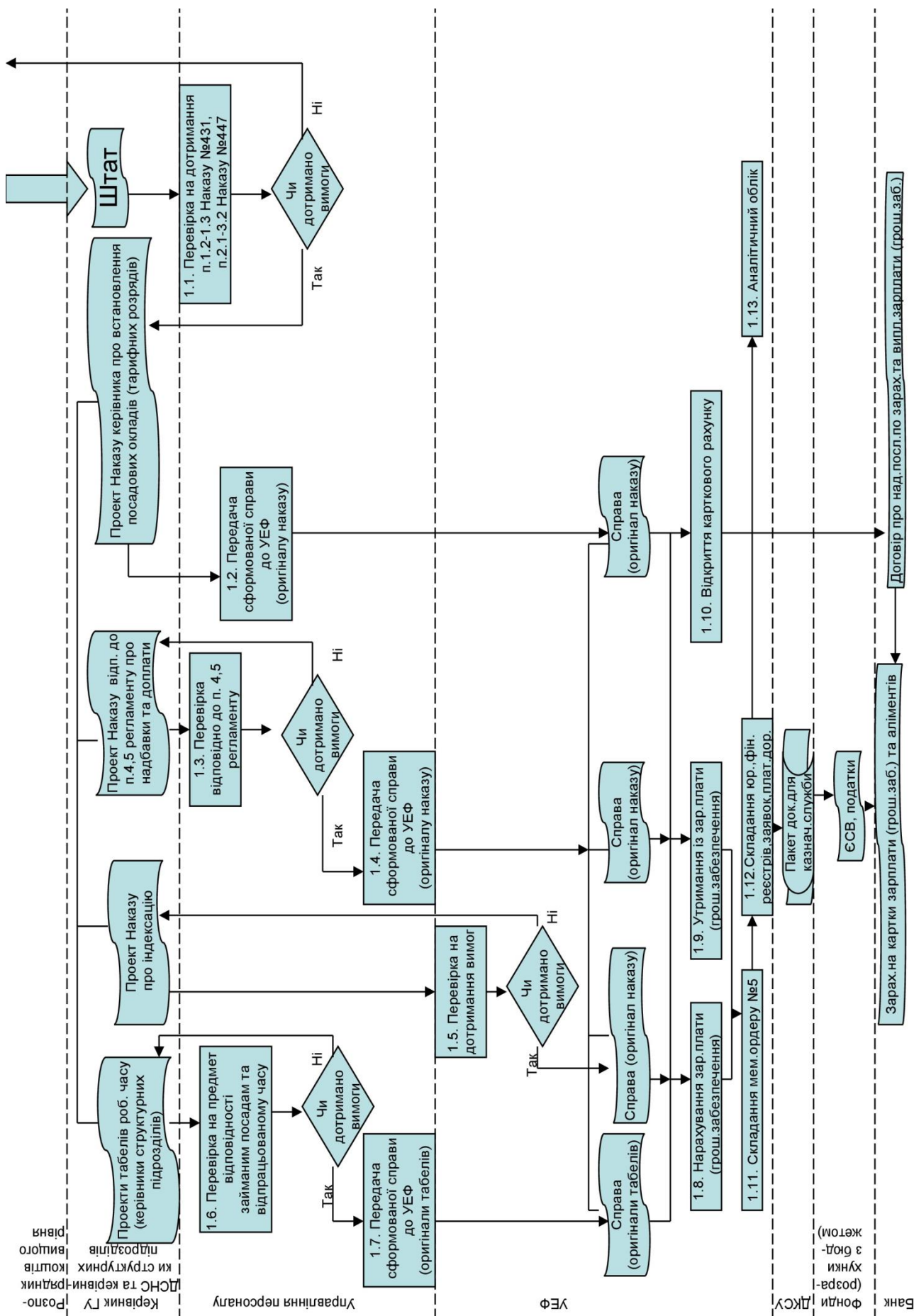


Рис. 3.1 Шляхи удосконалення облікового процесу формування доходів працівників ДСНС України

Також для полегшення організації ведення обліку доходів працівників пропонуємо застосовувати наступну модель рис. 3.1:





Розпо-  
дник  
структурних  
та керівників  
структурних  
підрозділів  
Керівник LV

Управління персоналу

УЕФ

Фондні  
(розра-  
хунки  
з бюд-  
жетом)  
ДКСУ

Банк

Дана модель обліку формування доходів працівників ДСНС України у поєднанні із Наказом про облікову політику, графіком документообороту та іншими документами із організації обліку дасть змогу підвищити інформативність облікових даних, посилить контрольованість облікових показників та підвищить аналітичні можливості бухгалтерських даних.

### 3.2 Оподаткування доходів працівників державного сектору економіки: шляхи оптимізації

Економічний розвиток України та рівень доходів працівників підприємств державного сектору економіки вимагають удосконалення системи оподаткування цієї категорії доходів із врахуванням сучасних принципів оподаткування, врахування позитивного досвіду в оподаткування доходів громадян економічно розвинених країн, сучасних вітчизняних соціально-економічних реалій.

Податок з доходів фізичних осіб являється основним при оподаткуванні доходів працівників державного сектору економіки. Місце ПДФО в загальній структурі доходів державного бюджету України наведено в таблиці 3.3 :

Таблиця 3.3

Місце ПДФО в загальній структурі доходів державного бюджету України станом на 1.11.2020 року, млн.. грн.\*

Показник	Код бюджетної класифікації	Доходи	Питома вага, %
1	2	3	3
Усього		842437,8	100.00
Податкові надходження	10000000	644596,6	76.52
Податки на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості	11000000	169159,1	20.08
<b>Податок на доходи фізичних осіб</b>	<b>11010000</b>	<b>93965,2</b>	<b>11.15</b>
Податок на прибуток підприємств	11020000	75194,0	8.93
Рентная плата та плата за використання інших природних ресурсів	13000000	24255,5	2.88

## Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4
Внутрішні податки на товари та послуги	14000000	424435,4	50.38
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	14020000	65080,3	7.73
Акцизний податок з ввезених в Україну підакцизних товарів	14030000	46692,9	5.54
Податок на додану вартість з вітчизняних товарів (з урахуванням бюджетного відшкодування)	14060000	96373,7	11.44
Податок на додану вартість з імпортованих товарів	14070000	216288,5	25.67
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	15000000	24363,5	2.89
Ввізне мито	15010000	24176,4	2.87
Вивізне мито	15020000	187,1	0.02
Збори на паливно-енергетичні ресурси	17000000	0,6	0.00
Інші податки та збори	19000000	2382,5	0.28
Неподаткові надходження	20000000	187726,3	22.28
Доходи від власності та підприємницької діяльності	21000000	117277,5	13.92
Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної діяльності	22000000	7967,4	0.95
Інші неподаткові надходження	24000000	10939,0	1.30
Власні надходження бюджетних установ	25000000	51542,3	6.12
Доходи від операцій з капіталом	30000000	58,8	0.01
Надходження від продажу основного капіталу	31000000	27,8	0.00
Надходження від реалізації державних запасів товарів	32000000	2,3	0.00
Кошти від продажу землі і нематеріальних активів	33000000	28,7	0.00
Кошти від закордонних країн і міжнародних організацій	42000000	951,7	0.11
Цільові фонди	50000000	183,5	0.02
Офіційні трансферти	40000000	8921,0	1.06

\* за даними сайту <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/>

Таким чином більше ніж десяту частину доходів бюджету формує податок з доходів фізичних осіб, про що свідчать дані таблиці.

Оподаткуванню ПДФО підлягають усі доходи, що одержують працівники організацій (установ), враховуючи положення чинного законодавства. Хоча доходами працівника можуть виступати й інші джерела їх одержання. В зв'язку з цим пропонуємо класифікувати доходи працівників державного сектору економіки наступним чином рис.3.4:

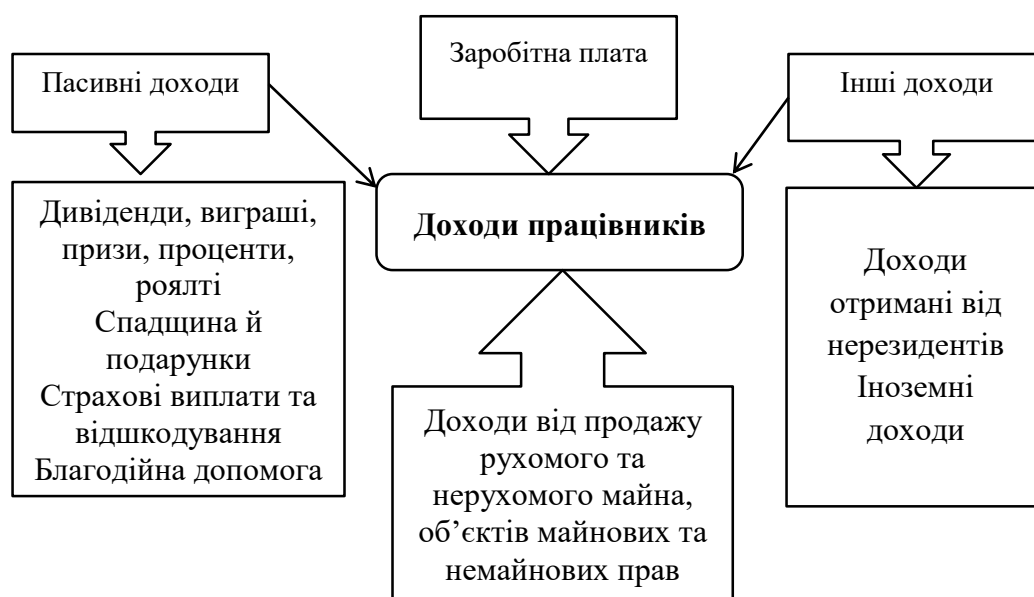


Рис. 3.4 Пропозиція по класифікації доходів працівників

З метою оцінки ставки оподаткування, що діє в Україні, розглянемо ставки оподаткування доходів працівників, що діють інших країнах:

Таблиця 3.4

Ставки оподаткування доходів працівників в країнах світу

Країна	Ставка оподаткування, %	Країна	Ставка оподаткування, %
Болгарія	10	Канада	15-29
Словенія	16-41	Угорщина	41
Естонія	21	Чехія	15
США	15-35	Туреччина	15-35
<b>Україна</b>		<b>18 %</b>	

Таким чином, ставки оподаткування ПДФО в різних країнах різняться. Якщо оцінювати зарубіжний досвід оподаткування доходів громадян, то можна зазначити в цілому, що розмір доходів у них значно вищий ніж в Україні, але й ставки податку також високі. Як свідчать дані таблиці в окремих країнах, наприклад, Словенії, Туреччині, Канаді, США ставки диференційовані. І здебільшого чим вищий рівень доходу працівника, тим вища ставка податку. Їх розмір також залежить від різних чинників: розміру заробітної плати, кількості дітей, сімейного стану, способу оподаткування та

ін. В Україні діє єдина ставка 18 % із можливістю застосування соціальної пільги.

В Україні відповідно до п. 5, підрозділу 1, розділу XX Податкового кодексу України [25] встановлений неоподатковуваний мінімум доходів громадян на рівні 17 грн, що становить близько 3 % від розміру мінімальної заробітної плати. Наприклад, в Туреччині даний відсоток складає – 30 %. Розмір неоподаткованого мінімуму громадян, що використовується в Україні не співвідноситься із рівнем інфляції, споживчими цінами та іншими макро- та мікро- показниками. В економічно розвинених країнах система оподаткування доходів працівників орієнтується на забезпечення можливості одержання доходів працівниками такого рівня, який би забезпечив належний рівень їхнього життя.

Одна з найбільш розвинених систем індивідуального прибуткового податку із широкою системою податкових вирахувань діє в Нідерландах. У цій країні існує п'ять видів податкових відрахувань, що залежать від віку, кількості дітей, доходу батьків і відрізняються сумою, на яку дозволено зменшувати оподатковуваний дохід (в євро на одну дитину). Тому з метою нівелювання певних негативних наслідків, посилення соціальної складової системи та стимулювання демографічної ситуації в нашій країні, дієвим буде прив'язати розмір і право на надання податкової соціальної пільги до сімейного складу одружених платників із урахуванням кількості неповнолітніх дітей [75].

Для удосконалення оподаткування доходів працівників державного сектору економіки пропонуємо ввести положення до нормативно-правових актів щодо не оподаткування мінімальної заробітної плати, як наприклад, це робиться в Австралії та Англії. Адже для багатьох працівників заробітна плата є єдиним джерелом доходів. З 1 вересня її розмір становить 5000 грн. Умовно сума ПДФО із мінімальної заробітної плати без застосування податкової соціальної пільги складе:  $5000 \times 18\% = 900$  грн. І хоча питома вага ПДФО в загальній структурі доходів державного бюджету може знизитися,

але в той же час ці гроші будуть витрачатися працівників на інші потреби. Таким чином зросте питома вага іншого податку.

Низький рівень доходів та невеликий розмір податкової пільги змушують працівників підприємств державного сектору економіки шукати додаткові джерела доходів, а вони не завжди законні. В додатку 3 наведено втрати українців, за умови їх роботи неофіційно.

### **Висновки до 3 розділу**

Основними проблемами при формуванні доходів працівників, вважаємо, є низький ставок і окладів бюджетних працівників, значно нижчий ніж в інших галузях економіки. Диференціація заробітної плати не забезпечує різницю в оплаті працівників різних посад. Спостерігається невідповідна оцінка праці головних спеціалістів бюджетних установ. Причиною цього, однією із вагомих, можна вважати низький рівень мінімальної заробітної плати, який, на сьогодні, не спроможний покрити базові потреби працівників. Це їх спонукає до пошуку більш перспективної роботи, нетрудових доходів, професійних зловживань та ін. Всі фактори не сприяють ефективності виконання працівниками підприємств державного сектору економіки своїх професійних функцій.

На сьогодні одним з головних податків, що формують бюджет України є податок з доходів фізичних осіб, який являє собою обов'язковий платіж працівника суб'єкта господарювання до певного рівня бюджету. Для удосконалення оподаткування доходів працівників державного сектору економіки пропонуємо ввести положення до нормативно-правових актів щодо не оподаткування мінімальної заробітної плати. При цьому питома вага ПДФО в загальній структурі доходів державного бюджету може знизитися, але в той же час ці гроші будуть витрачатися працівників на інші потреби. Таким чином зросте питома вага іншого податку.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

1. Державна служба України з надзвичайних ситуацій являється одним із головних органів центральної виконавчої влади. Головним органом, що регулює та координує діяльність ДСНС є Кабінет Міністрів України через міністра МВС. ДСНС втілює державну політику із цивільного захисту населення, територій від надзвичайних ситуацій в частині запобігання їх виникнення чи ліквідації наслідків, рятувальної справи, гасіння пожеж, діяльності аварійно-рятувальних служб, а також гідрометеорологічної діяльності.

2. Формування доходів працівників бюджетної сфери ґрунтується на загальній нормативно-правовій базі, що стосується оплати праці. Проте слід відмітити і специфічні особливості, що пов'язані із характером виконуваної роботи, її функціональним змістом та кваліфікацією працівників. До однієї із особливостей можна віднести використання тарифної системи при нарахуванні заробітної плати, яка передбачає диференціацію оплати праці працівників бюджетної сфери у відповідності із прийнятими нормативами.

3. Для підвищення вмотивованості праці в підприємствах державного сектору економіки використовується ряд надбавок. Умовно надбавки можна розділи на декілька частин: за досягнення в роботі, почесні чи спортивні звання, за знання та використання в професійній діяльності однієї або декількох іноземних мов. Для водіїв нараховують та виплачують надбавку за класність. Що стосується керівників бюджетної установи, то надбавки до їх заробітної плати встановлюють орган вищого рівня.

4. Оподаткування доходів працівників підприємств державного сектору економіки включає в себе нарахування та сплату ряду обов'язкових платежів до державного бюджету України та до державних спеціальних фондів. До їх складу входять: податок з доходів фізичних осіб, військовий збір, єдиний соціальний внесок.

5. Доходи працівників рядового та начальницького складу ДСНС України залежать від: обійманої посади, звання працівника, тривалості служби, умов праці, наукового ступеня та вченого звання.

6. Елементи облікової політики щодо доходів працівників підприємств державного сектору економіки мають низький ступінь варіативності. Обов'язковим є узгодження елементів облікової політики із вищим розпорядником бюджетних коштів. Для удосконалення облікової політики, пропонуємо формувати в досліджуваному підприємстві державного сектору економіки дані про доходи працівників в розрізі виплат та строків їх проведення в складі зобов'язань за для підвищення релевантності облікових даних та посилення контрольованості за їх розміром.

7. Основними проблемами при формуванні доходів працівників, вважаємо, є низький ставок і окладів бюджетних працівників, значно нижчий ніж в інших галузях економіки. Диференціація заробітної плати не забезпечує різницю в оплаті працівників різних посад. Спостерігається невідповідна оцінка праці головних спеціалістів бюджетних установ. Причиною цього, однією із вагомих, можна вважати низький рівень мінімальної заробітної плати, який, на сьогодні, не спроможний покрити базові потреби працівників.

8. Для удосконалення оподаткування доходів працівників державного сектору економіки пропонуємо ввести положення до нормативно-правових актів щодо не оподаткування мінімальної заробітної плати. І хоча питома вага ПДФО в загальній структурі доходів державного бюджету може знизитися, але в той же час ці гроші будуть витрачатися працівників на інші потреби. Таким чином зросте питома вага іншого податку.



## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Артюх О.В. Облік у бюджетних установах: навчальний посібник / О.В. Артюх, В.Ф. Максимова, Т.В. Черкашина. Одеса: ОНЕУ, Ротапринт, 2013. 264 с
2. Бірюченко С.Ю. Доход персоналу підприємства: підходи щодо його визначення та оцінювання. *Вісник ЖДТУ*. 2009. № 2 (48). С. 35-39
3. Большешальська А. В. Особливості організації обліку розрахунків з оплати праці: проблеми та шляхи удосконалення. *Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ*. 2017. № 1. С. 240-250.
4. Большешальська А. В. Основні засади оподаткування доходів фізичних осіб та вдосконалення процесу їх декларування у контексті впровадження податкового кодексу України. *Економіка XXI століття: сучасні тенденції та перспективи розвитку*: наукові роботи всеукраїнської науково науково-практичної конференції. м. Київ, 25 квітня 2018 р. № 1. С. 192–193.
5. Верхогляд О. Витрати на оплату праці: плануємо потребу на наступний рік. *Бухгалтерія: бюджет*. 2014. № 48. С. 14–16
6. Гайдучок Т. С., Киян А.В. Доходи персоналу підприємства в контексті обліково-економічного змісту. *Економіка та суспільство*. 2017. Вип. 8. С. 730–736
7. Гаркавін Р. Розрахунки з оплати праці. *Школа бухгалтера*. 2014. № 13. С. 7–9.
8. Дікань Л. В. Контроль у бюджетних установах: Підручник. Харків: Видавництво «ІНЖЕК». 2014. 408 с.
9. Дудченко Н. І. Удосконалення обліку, аналізу і аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах. *Фінансові ринки і цінні папери*. 2019. № 15. С. 24-28
10. Герасимчук Л. С. Шляхи вдосконалення обліку оплати праці. *Молодіжний науковий вісник*. 2016. № 3. С.194 -197

11. Дружиніна В.В., О.І.Чорноус. Оптимізація фонду заробітної плати на підприємствах в умовах кризи. *Актуальні проблеми економіки*. 2011. № 9. С.112-117.
12. Катеринець Н. Облік праці за новими формами. *Дебет-Кредит*. 2018. № 5. С. 3–4.
13. Кизима І. С. Оплата праці в бюджетній сфері: проблеми та шляхи їх вирішення. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки*. 2018. Вип 6. С. 57-64
14. Костюченко Л. В., Козловський Є. В. Формування механізму управління державною службою з надзвичайних ситуацій в Україні. *Ефективна економіка*. № 12, 2017. URL: [Users/Admin/Downloads/1742-%D0%A2%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%96-3419-1-10-20190131%20\(1\).pdf](Users/Admin/Downloads/1742-%D0%A2%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%96-3419-1-10-20190131%20(1).pdf)
15. Кодекс законів про працю: Закон України від 10.12.1971 № 322-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-0>
16. Конош О. В. Удосконалення обліку, аналізу, аудиту оплати праці. *Фінансові ринки і цінні папери*. 2014. № 23. С. 36–40
17. Кравченко М. А. Сутність оплати праці як економічної категорії. *Бізнес навігатор*. 2018. № 1. С. 3–4.
18. Куковинець О.В., Харченко Н.В. Облік і контроль заробітної плати в бюджетній установі. Облік, аналіз та аудит: еволюція, сучасний стан та перспективи розвитку: навчальний посібник. Київ, 2015. 213с.
19. Лебедева С. Регулирование заработной платы и обеспечение устойчивого экономического развития: методологические и методические подходы. *Україна: аспекти праці*. 2018. № 8. С. 12-23.
20. Лепьохіна І.О. Теоретичні аспекти формування заробітної плати та її функції. *Вісник ЖДТУ*. 2015. № 2. С. 56.
21. Нестеренко Ж. К. Особливості організації оплати праці в бюджетних установах та необхідність її комп'ютеризації. *Сталий розвиток економіки*. 2012. №2. С. 158-162.

22. Мойсеєнко, Т. Резерв оплати відпусток, що нараховується підприємством. *Дебет-Кредит*. 2018. №19. С 36–37
23. НПСБОДС 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541 станом на 01.10.2020. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>
24. НПСБОДС 132 «Виплати працівникам»: наказ Міністерства фінансів України 29.12.2011 № 1798 станом на 03.10.2020. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0121-12>
25. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
26. Потьомкін Л. Сучасні тенденції організації заробітної плати в промисловості України. *Україна: аспекти праці*. 2017. № 7. С. 20
27. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>
28. Про пенсійне забезпечення осіб, звільнених з військової служби, та деяких інших осіб: Закон України від 09.04.1992 № 2262-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2262-12>
29. Про державну службу: Закон України від 16.12.1993 № 3723-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3723-12>
30. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 № 108/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр>
31. Про відпустки: Закон України від 15.11.1996 № 504/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80>
32. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України: від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
33. Про індексацію грошових доходів населення: Закон України від 03.07.1991 № 1282-XII . URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1282-12>

34. Про Дисциплінарний статут служби цивільного захисту: Закон України від 05.03.2009 № 1068-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1068-17>
35. Про колективні договори і угоди: Закон України від 01.07.1993 № 3356-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3356-12>
36. Про державну таємницю: Закон України від 21.01.1994 № 3855-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3855-12>
37. Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери: наказ КМУ від 30.08.2002 № 1298. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1298-2002-%D0%BF>
38. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету: наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>
39. Про упорядкування Умов оплати праці та установлення схем тарифних розрядів працівників бюджетних установ, закладів та організацій МНС: наказ МНС України від 10.07.2006 № 431. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-06>
40. Про затвердження Інструкції про виплату грошового забезпечення особам рядового і начальницького складу органів і підрозділів цивільного захисту: наказ МНС України від 10.06.2008 № 447. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0612-08>
41. Про затвердження та введення в дію тарифних схем посад осіб рядового та молодшого начальницького складу цивільного захисту: наказ МНС України від 28.01.2008 № 51. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0098-08>
42. Про встановлення схем посадових окладів осіб начальницького складу: наказ МНС України від 28.01.2008 № 53. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0316-18>

43. Про затвердження Інструкції про розміри і порядок виплати особам рядового і начальницького складу органів і підрозділів цивільного захисту винагороди за водолазні роботи: наказ МНС України від 08.06.2012 № 885. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0612-08>

44. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ: наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>

45. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

46. Про затвердження Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу: наказ ГУ Державного казначейства України від 30.10.1998 № 90. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0728-98>

47. Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання: наказ Державного казначейства України від 27.07.2000 № 68. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0570-00>

48. Про затвердження положення про Державну службу України з надзвичайних ситуацій: постанова КМУ від 16 грудня 2015 р. № 1052. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1052-2015-%D0%BF>

49. Про оплату праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери: постанова КМУ від 28.12.2016 № 1037. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1037-2016-%D0%BF>

50. Про затвердження Порядку організації та забезпечення режиму секретності в державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, установах і організаціях: постанова КМУ від 18.12.2013 № 939. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/KP130939.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP130939.html)

51. Про види, розмір і порядок надання компенсації громадянам у зв'язку з роботою, яка передбачає доступ до державної таємниці: постанова КМУ від 15.06.1994 № 414. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/414-94-п>

52. Про затвердження положення про порядок проходження служби цивільного захисту особами рядового і начальницького складу: постанова КМУ від 11.07.2013 № 593. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/593-2013-п>

53. Про затвердження Порядку проведення індексації грошових доходів населення: постанова КМУ від 17.07.2003 № 178. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1078-2003-п>

54. Про порядок обчислення вислуги років, призначення та виплати пенсій і грошової допомоги особам офіцерського складу, прапорщикам, мічманам, військовослужбовцям надстрокової служби та військової служби за контрактом, особам начальницького і рядового складу органів внутрішніх справ та членам їхніх сімей: постанова КМУ від 17.07.1992 №393. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/393-92-п>

55. Про перелік видів доходів, які враховуються при визначенні розміру аліментів на одного з подружжя, дітей, батьків, інших осіб: постанова КМУ від 26.02.1993 № 146. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/146-93-п>

56. Про оплату праці на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери: постанова КМУ від 30.08.2002 №1298. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1298-2002-п>

57. Про упорядкування структури та умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших органів: постанова КМУ від 09.03.2006 № 268. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/30876147>

58. Про затвердження порядку та умов виплати одноразової грошової допомоги у разі загибелі (смерті), поранення (контузії, травми або каліцтва)

чи інвалідності осіб рядового і начальницького складу органів та підрозділів цивільного захисту: постанова КМУ від 11.07.2007 № 908. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/908-2007-п>

59. Про упорядкування структури та умов грошового забезпечення військовослужбовців, осіб рядового і начальницького складу та деяких інших осіб: постанова КМУ від 07.11.2007 № 1294. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1294-2007-п>

60. Про затвердження Порядку призначення та виплати підйомної допомоги особам рядового і начальницького складу служби цивільного захисту: постанова КМУ від 21.08.2013 № 615. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/615-2013-п>

61. Про встановлення розміру допомоги на поховання і компенсації матеріальних витрат на ритуальні послуги спорудження надгробка у разі загибелі (смерті) особи рядового чи начальницького складу служби захисту під час виконання службових обов'язків членам її сім'ї або особі, яка здійснила її: постанова КМУ від 21.08.2013 № 618. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/618-2013-п>

62. Порядок нарахування та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за деякі категорії застрахованих осіб: постанова КМУ від 02.03.2011 № 1078. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/178-2011-п/ed20151209>

63. Про затвердження Порядку виплати щомісячної грошової компенсації сум податку з доходів фізичних осіб, що утримуються з грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних військовослужбовцями та особами рядового і начальницького складу: постанова КМУ від 15.01.2004 № 44. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/10723489>

64. Петрова І. Оплата праці в мотиваційній системі сучасного підприємства. *Україна: аспекти праці*. 2017. № 7. С. 22-27.

65. Прийма Л. Резерв на оплату відпусток: створення та облік. *Дебет-Кредит*. 2017. № 21. С.26-27
66. Риндя А. Резерв на оплату відпусток. *Податки та бухгалтерський облік*. 2018. № 39. С. 25–30.
67. Рябець, А.П. Удосконалення правового регулювання оплати праці. *Економіка. Фінанси. Право*. 2014. №2. – С3–5.
68. Савченко Н.М. Особливості формування облікової політики в неприбуткових організаціях. *Бухгалтерський облік, оподаткування та контроль в умовах міжнародної економічної інтеграції: збірник тез доповідей всеукр. наук.- практи. конф. 10 жовтня 2019 р. / відп. ред. Є.В. Калюга. К.: НУБіП України, 2019. С. 143 – 145*
69. Савченко Н.М. Управлінський контроль у неприбуткових організаціях. *Економіка та держава*. 2019. № 2 С. 53 – 57
70. Савченко Н.М. Оцінка системи управлінського контролю в неприбуткових організаціях. *Проблеми обліку, аудиту, аналізу та оподаткування в умовах глобалізації економіки: Матеріали II Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції 25 лютого 2019 року*. Кривий Ріг: ДонНУЕТ, 2019. С.206 -210
71. Савченко Н.М. Облік податків: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Соціально-економічні проблеми розвитку регіонів: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Житомир, 24 травня 2018 року*. Житомир: ЖНАЕУ, 2018. С. 125 -130
72. Савченко Н.М., Савченко Р.О. Казначейське обслуговування розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за видатками як одна із головних функцій органів Державної казначейської служби України установах. *Вісник ЖНАЕУ*, 2017, № 2 (62), т. 2. С. 76 – 83
73. Савченко Н.М., Савченко Р.О. Нормативно-правове забезпечення механізму державного фінансування капітального будівництва в бюджетних установах. *Вісник ЖНАЕУ*, 2017, № 1 (59), т. 2. С. 112-124



74. Семененко О.Л. Удосконалення обліку, аналізу і аудиту розрахунків з оплати праці. *Фінансові ринки і цінні папери*. 2018. № 22. С. 18-25
75. Слепцова Н.В., Кочура Л.В. Зарубіжний досвід оподаткування доходів фізичних осіб та реалії адміністрування ПДФО в Україні. *Економіка і держава*. 2019. № 4. С. 82-85
76. Соломченко Д. Організація обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Вісник Київського інституту бізнесу та технологій*. 2017. № 1. С.46-50
77. Сайт Державної служби України з надзвичайних ситуацій: URL: <https://www.dsns.gov.ua/>

# ДОДАТКИ