

***Буркова Л.А.***

кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку, оподаткування,  
публічного управління та адміністрування,  
Криворізький національний університет,  
м. Кривий Ріг, Україна  
burkova@knu.edu.ua  
ORCID ID: 0000-0002-2840-5785

***Шепелюк В.А.***

кандидат економічних наук, доцент,  
старший викладач кафедри обліку, оподаткування,  
публічного управління та адміністрування,  
Криворізький національний університет,  
м. Кривий Ріг, Україна  
shepeliuk@knu.edu.ua  
ORCID ID: 0000-0001-6270-5936

***Поросла П.В.***

магістрантка спеціальності  
071 «Облік і оподаткування»,  
Криворізький національний університет,  
м. Кривий Ріг, Україна  
pororoslaya0204@gmail.com

**АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ  
ПРАЦІВНИКАМ БЮДЖЕТНОЇ СФЕРИ**

***Burkova Liudmyla***

Ph.D. in Economics, Associate Professor,  
Associate professor of Department of Accounting, Taxation, Public Governance and  
Administration,  
Kryvyi Rih National University,  
Kryvyi Rih, Ukraine,  
ludmila.ktu@gmail.com  
ORCID ID: 0000-0002-2840-5785

***Shepeliuk Vira***

Ph.D. in Economics, Associate Professor,  
Senior Lecturer of Department of Accounting, Taxation, Public Governance and  
Administration,  
Kryvyi Rih National University,  
Kryvyi Rih, Ukraine,  
shepeliuk@knu.edu.ua  
ORCID ID: 0000-0001-6270-5936

***Porosla Polina***

Master's student of specialty 071 «Accounting and Taxation»,  
Kryvyi Rih National University,  
Kryvyi Rih, Ukraine,  
pororoslaya0204@gmail.com

## ASPECTS OF THE SALARY ACCOUNTING ORGANIZATION AND TAXATION FOR EMPLOYEES IN THE BUDGET SPHERE

**Анотація.** Зазначено, що на рівень заробітної плати впливає не лише розвиток суспільного виробництва, а й результативність праці певних категорій працівників. Унаслідок цього окрім тарифікації робіт та нормування праці широкого вжитку набуло застосування форм і систем оплати праці. В Україні застосовують дві основні форми оплати праці: погодинна та відрядна. Їх відмінність полягає у застосовуваних показниках для вимірювання праці (кількість часу або виробітку) для цілей нарахування заробітної плати.

Розглянуто сутність посадових окладів та їх формування. Зауважено, що категорія «оклад» не ідентична терміну «мінімальна заробітна плата». Досліджено сутність тарифної системи оплати праці та охарактеризовано її складові. Наголошено на тому, що організація обліку заробітна плата за окладами і тарифами та її оподаткування є однією із найважливіших ділянкою обліку. Зауважено, що застосування тарифних ставок і тарифних коефіцієнтів здебільшого стосується суб'єктів господарювання, що належать до бюджетної сфери.

Внаслідок проведеного дослідження в окресленому напрямі виявлено проблему щодо встановлення 1 тарифного розряду у невикористано меншому розмірі, ніж мінімальна заробітна плата. При цьому саме на 1 тарифному розряді у подальшому відбувається диференціація окладів працівників бюджетної сфери. Проаналізувавши ситуацію, що склалася, дійшли висновку, що наразі ситуація щодо окладів працівників бюджетної сфери з урахуванням їх кваліфікації опинилася у скрутному становищі. Цю тезу пояснено тим, що на сьогодні працівники, які за кваліфікацією підпадають під розряди з 1 по 13 мають заробітну плату за відпрацьований місяць нижчу, ніж мінімальна (без урахування різних видів доплат, премій тощо). Це не підпадає логіці у зв'язку з кваліфікаційними вимогами до працівників цих категорій, що висувуються для обіймання ними посади. І тільки починаючи з 14 розряду категорій працівників їх оклади дещо перевищують мінімальну заробітну плату.

**Ключові слова:** заробітна плата, оклад, тариф, тарифні сітки, тарифні ставки, тарифні розряди, тарифні коефіцієнти, кваліфікація, первинний облік, організація обліку, оподаткування.

**Abstract.** It is noted that the level of wages is affected not only by the development of social production, but also by the productivity of certain categories of workers. As a result, in addition to job pricing and labor standardization, the use of forms and systems of labor payment has become widely used. In Ukraine, two main forms of payment are used: hourly and piecework. Their difference lies in the indicators used to measure labor (amount of time or output) for payroll purposes.

The essence of salaries and their formation is considered. It is noted that the category "salary" is not identical to the term "minimum wage". The essence of the tariff system of labor remuneration was studied and its components were characterized. It is emphasized that the organization of accounting for salaries and wages and its taxation is one of the most important areas of accounting. It is noted that the application of tariff rates and tariff coefficients mostly concerns business entities belonging to the budget sphere.

As a result of the research conducted in the outlined direction, a problem was identified regarding the establishment of 1 tariff class in an unjustifiably smaller amount than the minimum wage. At the same time, it is precisely at the 1st tariff level that the salary differentiation of employees of the budget sphere takes place in the future. After analyzing the current situation, they came to the conclusion that the current situation regarding the salaries of public sector employees, taking into account their qualifications, is in a difficult situation. This thesis is explained by the fact that today employees whose qualifications fall under categories 1 to 13 have a salary per month of work lower than the minimum (without taking into account various types of additional payments, bonuses,

etc.). In turn, this is illogical in connection with the qualification requirements for employees of these categories who are nominated for their positions. And only starting with the 14th category of employees, their salaries begin to slightly exceed the minimum wage.

**Keywords:** salary, salary, tariff, tariff grids, tariff rates, tariff categories, tariff coefficients, qualification, primary accounting, organization of accounting, taxation.

Коди JEL Classification: E 24, E 62, J 38, M 40

**Постановка проблеми.** Останні дослідження щодо заробітної плати за окладами і тарифами в Україні свідчать про те, що ситуація на ринку праці є доволі складною. Згідно з офіційними статистичними даними середня заробітна плата в Україні у 2021 р. порівняно з 2020 р. зросла на 10,2 % і становила 13 582 грн на місяць. На початку 2022 р. середня заробітна плата в Україні зросла до 14,3 тис. грн, що на 16,7 % більше, ніж у попередньому році. Однак у зіставленні з іншими країнами Європи середня заробітна плата в Україні залишається доволі низькою. При цьому багато фахівців в Україні працюють за низькими зарплатами, які не відповідають їх професійному рівню, не ураховують якість виконуваних ними робіт (надання послуг), кваліфікацію тощо. Тому питання належного рівня оплати праці працівників потребують подальших досліджень, а також зусиль щодо врегулювання з боку влади, проєкспілок тощо.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Варто зауважити, що категорія «заробітна плата» завжди привертала увагу представників наукового кола. Однак й жотепер щодо її тлумачення виокремлюються різні підходи як у законодавчій сфері, так і серед дослідників.

Питанням розгляду категорії «заробітна плата» присвячені праці таких науковців, як А. Калина, А. Колот, С. Мочерний, О. Мартин, Ф. Бутинець та інші.

Дослідженню питань обліку і оподаткування заробітної плати за окладами і тарифами присвячені праці таких дослідників, як О. Зверев, Ю. Ільєнко, Л. Мельничук, І. Міщенко, О. Черненко та інші.

**Методика дослідження.** Для вирішення поставлених завдань використано сукупність загальнонаукових і спеціальних методів дослідження, зокрема: *теоретичного узагальнення* — для дослідження сутності категорій «оклад» і «тариф»; *узагальнення та порівняння* — для встановлення подібності й відмінностей первинного обліку заробітної плати за окладами і тарифами; *аналіз статистичних даних* — для порівняння у динаміці рівня заробітної плати за окладами і тарифами працівників різних галузей економіки; *порівняльний аналіз* — порівняння рівня заробітної плати за окладами і тарифами в різних країнах та регіонах з метою встановлення факторів, що впливають на її рівень; *графічний* — для унаочнення представлення інформації тощо.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми та формулювання цілей.** Посадовий оклад для 1-го тарифного розряду єдиної тарифної системи — це найменший посадовий оклад за найменш кваліфіковану працю. Саме від нього із застосуванням відповідних тарифних коефіцієнтів у подальшому здійснюється нарахування посадових окладів (тарифних ставок) для інших працівників з урахуванням їх розряду. У той же час наразі в Україні існує проблема зі встановлення саме 1-го тарифного розряду у невиправдано меншо-

му розмірі, адже він є значно меншим за мінімальну заробітну плату. Унаслідок цього велика кількість працівників бюджетної сфери одержують невиправдано низькі заробітні плати.

Мета статті — розглянути та проаналізувати принципи та методи організації бухгалтерського обліку заробітної плати за окладами і тарифами працівникам, специфіки їх оподаткування із виокремленням проблемних аспектів в окресленому напрямі та їх удосконаленням.

**Виклад основних результатів дослідження.** Відповідно до ст. 96 КЗпП «системами оплати праці є тарифна та інші системи, що формуються на оцінках складності виконуваних робіт і кваліфікації працівників» [6]. Тарифна система включає тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів, професійні стандарти та кваліфікаційні характеристики. Характеристику тарифної системи оплати праці систематизовано та представлено на рис. 1.

Зазначимо, що категорія «оклад» неіdentична терміну «мінімальна заробітна плата». Посадові оклади встановлюються власником (або керівником) із диференціацією їх на мінімально та максимально можливі на підприємстві з урахуванням кваліфікації, стажу роботи працівника, його посади тощо. Іншими словами, визначаються за схемою посадових окладів.

Зауважимо, що під час збільшення мінімальної заробітної плати на підприємствах доцільно переглядати встановлені посадові оклади. Роботодавці збільшують переважно їх пропорційне зростання суми мінімальної заробітної плати. Крім того, якщо оклади будуть нижче за мінімальну заробітну плату, то їх варто підняти до її рівня. Також зростання окладів згідно з Законом України №1282 [2] і Порядку № 1078 [13] може відбуватись через проведення їх індексації внаслідок інфляції. Індexується заробітна плата з урахуванням індексу споживчих цін, що регулярно публікується Держстатом.

Загалом на практиці виокремлюється 4 групи тарифних сіток, що є уніфікованими та диференційованими за галузями економіки.

Відповідно до вимог НП(С)БО 16 [10] виплата працівникам заробітної плати за окладами і тарифами призводить до виникнення на підприємстві витрат. При цьому на рахунках обліку це відображається з урахуванням категорій працівників, яким були здійснені такі виплати (виробничому або невиробничому персоналу).

Відповідно до вимог НП(С)БО 11 «нарахована сума виплат працівникам за роботу, виконану ними протягом звітного періоду, визнається поточними зобов'язаннями підприємства» [9]. Отже, це «зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом 12-ти місяців починаючи з дати балансу» [9].

Отже, за суттю заробітна плата за окладами і тарифами є поточними виплатами працівникам. Їх облік регламентується нормами НП(С)БО 26 [11] та МСБО 19 [7]. Вимогами цих стандартів для оцінки поточних виплат працівникам (до складу яких зараховують і заробітну плату за окладами і тарифами) не передбачено жодних «актуарних припущень» або дисконтування. Тому, як слушно зауважують С. Ф. Голов і В. М. Костюченко: «недисконтована сума, що підлягає оплаті працівникам за послуги, надані ними підприємству, відображається в обліку як зобов'язання за вирахуванням будь-якої вже сплаченої суми» [1].

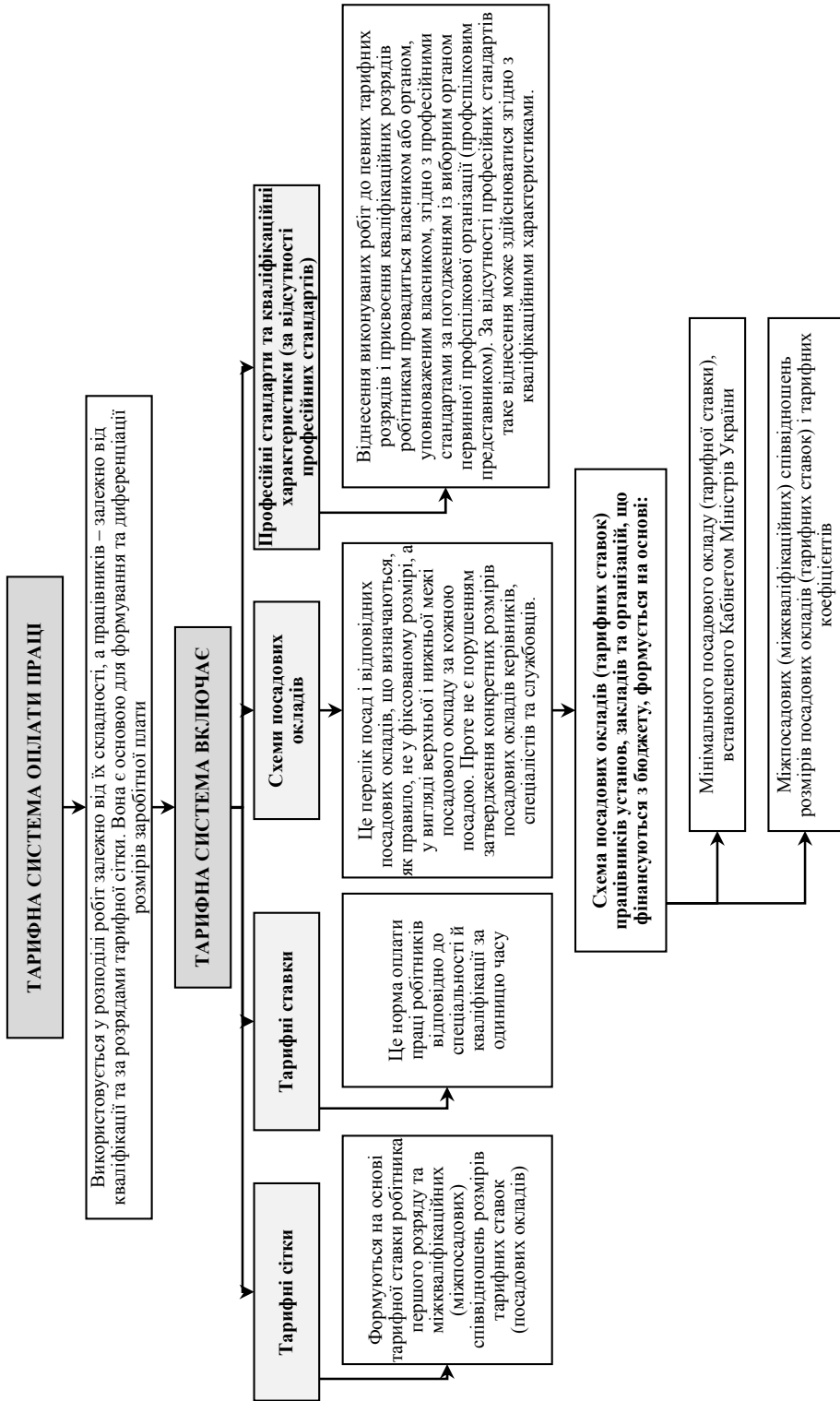


Рис. 1. Тарифна система оплати праці та її характеристика

Джерело: складено за ст. 96 КЗпП [6] та ст. 6 ЗУ №108/95 [4].

Підгрунтям для обліку заробітної плати за окладами і тарифами повинна бути первинна документація. У її ролі згідно з наказом Держкомстату №489 [8] застосовують такі форми:

1. Для обліку особового складу — наказ (розпорядження) про прийняття на роботу (ф. №П-1); особова картка працівника (ф. №П-2); наказ (розпорядження) про надання відпустки (ф. № П-3); наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту) (ф. № П-4).

2. Для обліку використання робочого часу — таблиць обліку використання робочого часу (ф. № П-5);

3. Для обліку розрахунків з працівниками із заробітної плати — розрахунково-платіжна відомість працівника (ф. № П-6); розрахунково-платіжна відомість (зведена) (ф. № П-7).

Суб'єкти господарювання можуть самостійно обирати форми та системи оплати праці, що регламентовано вимогами ст. 97 КЗпП [6] та ст. 15 ЗУ №108 [4]. Ці аспекти варто закріпити у таких документах, як колективний договір, генеральна або галузева угода, положення про преміювання тощо. Крім того, деякі важливі чинники варто закріпити в укладеному з працівником трудовому договорі.

Зауважимо, що використання типових форм, рекомендованих до застосування Наказом № 489 [8] для обліку статистики праці, не позбавляє суб'єктів господарювання права запроваджувати до документообігу специфічні первинні документи як кадрові, так і для обліку праці при відрядній формі.

Окреслимо ці аспекти ретельніше та розпочнемо із погодинної форми оплати праці.

Як правило, погодинна форма оплати праці ґрунтується на тарифній системі, що втілює такі елементи:

1. Тарифна сітка — таблиця з кваліфікаційними розрядами працівників, по ній визначається тарифний розряд;

2. Тарифна ставка — норма оплати праці;

3. Тарифна ставка першого розряду — норма оплати праці за найменш кваліфіковану працю; може визначатися як за місяць (посадовий оклад), так і за годину чи день, тиждень;

4. Схема посадових окладів — перелік посадових окладів та коефіцієнт по кожному з них, на основі коефіцієнта визначається оклад (тарифна ставка) для конкретної посади;

5. Тарифно-кваліфікаційний довідник — документ, що описує вимоги до посад, вміння та кваліфікації працівника;

6. Штатний розпис — відображаються набір посад по підприємству та встановлені по ним посадові оклади, що визначені на основі схеми посадових окладів і тарифної ставки.

Зазначимо, що посадові оклади працівників за єдиними тарифними сітками (ЄТС) встановлюються на підставі Постанови КМУ №1298 [14], відповідно до якої «посадовий оклад для 1-го тарифного розряду ЄТС — це найменший посадовий оклад за найменш кваліфіковану працю» [14].

За Постановою №1298: «1-й тарифний розряд становив у січні 2021 р. 2670,00 грн, грудні 2021 р. — 2893,000 грн, а з жовтня 2022 р. відбулось його збільшення до 2982,00 грн» [14]. На 2023 р. його сума не змінилась.

Вимогами Постанови КМУ №1298 [14] встановлено порядок розрахунку «посадового окладу (тарифної ставки) за розрядами ЄТС» [14] (рис. 2).



Рис. 2. Порядок розрахунку «посадового окладу (тарифної ставки) за розрядами ЄТС» згідно з Постановою КМУ № 1298

Джерело: [14].

*Підкреслимо, що тарифні коефіцієнти встановлюються з урахуванням тарифного розряду працівника, що визначається його кваліфікацією.* Крім того, норми Постанови КМУ №1298 [14] окреслюють алгоритм їх округлення, а саме: «у разі коли посадовий оклад (тарифна ставка) визначені у гривнях з копійками, цифри до 0,5 відкидаються, від 0,5 і вище — заокруглюються до однієї гривні» [14].

Варто зауважити, що початково законодавчо планувалось «посадовий оклад для 1-го тарифного розряду ЄТС» [14] встановлювати ідентичним рівню мінімальної заробітної плати. Однак цей задум не був реалізований.

*Пояснимо вище висловлену тезу.* Згідно з Постановою КМУ № 1298: «провідний бухгалтер централізованої бухгалтерії має 10-й тарифний розряд» [14] (рис. 3).



Рис. 3. Визначення тарифного розряду бухгалтерів залежно від їх кваліфікації за Постановою КМУ №1298 (витяг)

Джерело: [14].

Тоді, якщо б обрахування окладу провідного бухгалтера здійснювалось від мінімальної заробітної плати, то з 01.10.2022 його сума становила б 12194,00 грн ( $6700,00 \text{ грн} \times 1,82 = 12194,00 \text{ грн}$ ).

*Насправді фактично оклад провідного бухгалтера з 01.10.2022 р. становить 5427,00 грн ( $2982,00 \text{ грн} \times 1,82 = 5427,00 \text{ грн}$ ).* Варто наголосити на тому, що застосування тарифних ставок і коефіцієнтів здебільшого стосується суб'єктів господарювання, що належать до бюджетної сфери.

Інші ж підприємства (тим більш мікро- та малі) мають цілковите право не застосовувати схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні довідники. Ці аспекти можуть бути деталізовані під час складання штатного розпису на підприємстві. Крім того, посадові оклади та тарифи для працівників можуть встановлюватися навіть індивідуально. Зазначимо, що для підприємств — не бюджетників це є найбільш розповсюдженою практикою.

Отже, місячна (годинна) тарифна ставка або посадовий оклад — найважливіші елементи погодинної форми оплати праці. Неодмінно її потрібно зафіксувати у таких договорах, як трудовий із працівником та колективний.

Для раціональної організації на підприємстві погодинної форми оплати варто забезпечити належним чином облік робочого часу, який відображається у Табелі за ф. №П-5.

Наступним етапом розглянемо аспекти щодо встановлення відрядної форми. Окреслимо ключові моменти щодо її встановлення.

1. Визначити спочатку місячні нормативи виробітку. Іншими словами, провести нормування праці.

2. Визначити тарифні ставки по розрядах робіт (оплата проводиться саме по розряду робіт, а не розряду працівника; якщо між ними відхилення, то ще й треба платити міжрозрядну різницю згідно з ст. 104 КЗпП).

3. Розрахувати відрядні розцінки (= тарифна ставка / норма за місяць, або денна тарифна ставка / норма за день), ст. 90 КЗпП.

4. Розробити та ввести внутрішні документи для обліку виробітку. Саме на основі них буде нараховуватися зарплата, а не таблицю обліку робочого часу, як це у погодинній формі оплати праці.

Варто наголосити, що при відрядній формі оплати праці для нарахування заробітної плати застосовується відомість обліку виробітку. Це є ключовою відмінністю між відрядною і погодинною формами. Адже, як зазначалося попередньо, за погодинною формою з цією метою використовується Табелю обліку використання робочого часу(ф. П-5).

Детальніше специфіку документування обліку виробітку при застосуванні відрядної форми представимо на рис. 4.

Зауважимо, що форми документів, наведені на рис. 4, не розроблені законодавчо. Тому під час застосування відрядної форми оплати праці підприємства можуть самостійно розробляти їх форми та запроваджувати до документообігу. Але неодмінною умовою при цьому є дотримання вимог Положення № 88 [12] щодо відбиття у них обов'язкових реквізитів та оформлення.

Підсумуємо, що застосування відрядної форми у цілому базується на визначенні заробітної плати з урахуванням фактичної кількості виробленої працівником продукції. Окреслимо специфіку її застосування.



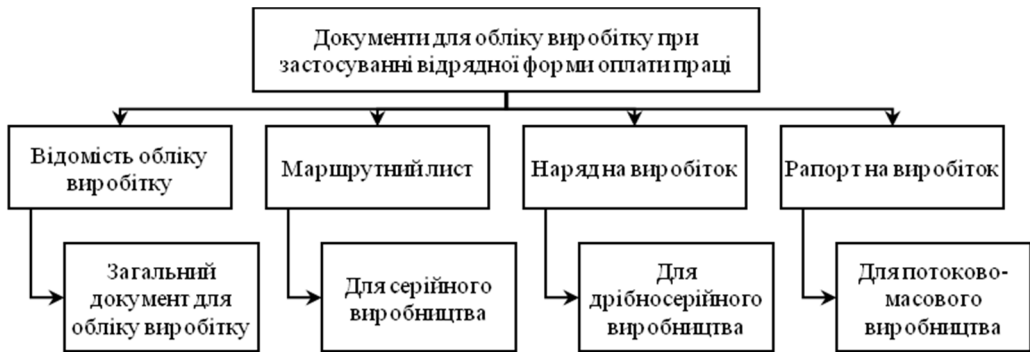


Рис. 4. Специфіка документування обліку виробітку під час застосування відрядної форми

Наприклад, на підприємстві денною нормою виробітку працівника встановлено 12 деталей. При цьому денну тарифну ставку визначено в сумі 1750,00 грн. Ураховуючи зазначене, обчислимо відрядну розцінку для працівника за виготовлення 1 деталі:  $1750 \text{ грн} / 12 \text{ деталей} = 145,83 \text{ грн}$ .

Тоді за умови, що працівник виготовив продовж зміни 9 деталей сума його заробітної плати складе 1312,47 грн ( $145,83 \text{ грн} \times 9 \text{ деталей} = 1312,47 \text{ грн}$ ).

Підкреслимо, що мінімальна заробітна плата відповідно до ст. 95 КЗпП «гарантується державною за виконання норм тривалості робочого часу та інтенсивності праці» [6]. Із цього випливає, що тарифна ставка, за якою обчислюється розцінка для працівника не повинна бути менше, ніж мінімальна заробітна плата.

*У той же час заробітна плата працівника, обчислена за відрядною формою, за умови невиконання ним встановленої на підприємстві норми виробітку може скласти розмір менший, ніж мінімальна заробітна плата. Однак така ситуація не веде до порушення вимог ст. 111 КЗпП [6]. У такому разі не потрібно доводити заробітну плату працівника за відпрацьований ним місяць до мінімуму.* Крім того, можливе обчислення відрядної розцінки на підставі не денної, а годинної норми праці. У такому разі найменшою запорукою для працівника є мінімальна заробітна плата, визначена законодавчо на 1 годину його праці.

З 01.10.2022 нормами Законів «Про державний бюджет України» та «Про прожитковий мінімум» [3; 5] мінімальна погодинна заробітна плата встановлена в сумі 40,46 грн.

*Наприклад, на підприємстві погодинна тарифна ставка дорівнює мінімальній, встановленій законодавчо. Визначено, що на виготовлення деталі норма часу становить 1 годину. Встановлена норма виконання продовж зміни — 8 деталей. За цих умов, якщо норма виробітку працівника продовж зміни складе 7 деталей, то заробітна плата за день становитиме 283,22 грн ( $40,46 \text{ грн} \times 7 \text{ деталей}$ ). У цьому випадку якщо протягом місяця працівник не зможе наздогнати встановленої норми виробітку, то доплачувати йому до мінімальної заробітної плати не треба. Проте випадки невиконання працівниками встановленої на підприємстві норми виробітку потребують урахування причини (за виною робітника чи ні). Якщо така ситуація трапилась не з вини працівника. Відтак оплата тоді здійснюється за урахуванням фактично виконаної працівником роботи. Втім згідно з ст. 111 КЗпП [6] його місячна заробітна плата за таких*

обставин не повинна становити менше, ніж 2/3 тарифної ставки (з урахуванням розряду працівника).

Систематизуємо особливості обрахування заробітної плати працівників за відрядною та погодинною формами.

1. З відрядною формою оплати праці — здійснюється на підставі первинних документів з обліку виробітку (маршрутний лист, наряд на виробіток, рапорт на виробіток, відомість обліку виробітку), доплат за наднормові години роботи, нарахування премій тощо, а також шляхом підрахунку різного роду утримань і визначення суми, що належить видачі працівникові.

2. З погодинною формою оплати праці — здійснюється на підставі обліку фактично відпрацьованого часу (Табель обліку використання робочого часу / ф. П-5) і даних штатного розкладу, доплат за наднормовий час роботи, нарахування премій тощо, а також шляхом підрахунку іншого роду утримань і визначення суми, що належить виплаті працівникові.

Узагальнимо у табл. 1 ключові аспекти щодо оподаткування заробітної плати за окладами і тарифами.

Таблиця 1

**ОПОДАТКУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ЗА ОКЛАДАМИ І ТАРИФАМИ**

Вид виплати	ОПОДАТКУВАННЯ		
	Нарахування	Утримання	
	Єдиний соціальний внесок (ЄСВ)	Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО)	Військовий збір
Заробітна плата за окладами і тарифами	<b>Звичайні працівники</b>		
	22 %	18 %	1,5 %
	<b>Працівники-інваліди</b>		
	8,41 %	18 %	1,5 %

Внаслідок проведеного дослідження виявлено проблему щодо встановлення 1 тарифного розряду у невиправдано меншому розмірі, ніж мінімальна заробітна плата. У той же час саме на 1 тарифному розряді у подальшому відбувається диференціація окладів працівників бюджетної сфери.

Щодо тарифних коефіцієнтів, то вимогами Постанови №1298 [14] визначено, що вони також устанавлюються з урахуванням тарифного розряду працівника, що визначається його кваліфікацією.

Тобто маємо, що суттєвий вплив на оклад працівника повинна здійснювати саме його кваліфікація.

Врешті-решт ситуацію щодо окладів працівників з урахуванням їх кваліфікації потрапила у складне становище. Цю тезу можна пояснити тим, що на сьогодні працівники, які за кваліфікацією підпадають під розряди з 1 по 13, мають тарифну заробітну плату нижче, ніж мінімальна.

Наприклад, залежно від категорії бухгалтер може підпадати з 7 по 10 розряд. При цьому 10 розряд — провідний бухгалтер. На його розряд впливає наявність вищої освіти (не нижче від бакалавра) та стаж роботи не менше від 2 років тощо.

Згідно з Постановою № 1298: «1-й тарифний розряд становив у січні 2021 р. 2670,00 грн, грудні 2021 р. — 2893,000 грн, а з жовтня 2022 р. відбулось його збільшення до 2982,00 грн» [14].

Отже, якщо візьмемо навіть 10 розряд для бухгалтера, чому відповідає тарифний коефіцієнт 1,82, то його тарифна заробітна плата становитиме:

з 01.12.2021 — 30.09.2022 — 5265,26 грн ( $1,82 \times 2893,00$ );

з 01.10.2022 — 5427,24 грн ( $1,82 \times 2982,00$ ).

Як бачимо, це нижче від мінімальної заробітної плати (6700,00 грн), що не підпадає логіці у зв'язку з кваліфікаційними вимогами до нього для обіймання посади. І тільки починаючи з 14 розряду категорій працівників їх оклади починають дещо перевищувати мінімалку.

При цьому для дотримання вимог законодавства [5; 13] у такому разі потрібно здійснювати доплати працівникам до досягнення їх сум нарахованої заробітної плати до мінімально встановленого рівня. У такому разі тарифна заробітна плата працівників категорій 1–13 цілком зрівнюються (на сьогодні до величини 6700,00 грн), незважаючи на їх кваліфікацію. Звісно, що за умови відсутності різного роду доплат і премій, але це вже інше питання. Наприклад, для одержання доплати за стаж треба ще відпрацювати певну кількість років.

**Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі.** Підкреслимо, що вище окреслена ситуація цілком обумовлена не відповідністю 1 тарифного розряду рівню мінімальної заробітної плати. Для виправлення існуючої ситуації логічним видається внесення змін до Постанови №1298 [14] у такій редакції: «посадовий оклад для 1-го тарифного розряду працівників за єдиними тарифними ставками встановлювати ідентичними рівню мінімальної заробітної плати з урахуванням її диференціації продовж року».

Внаслідок внесення рекомендованих змін розглянемо як зміниться заробітна плата провідного бухгалтера бюджетної сфери (10 розряд):

з 01.12.2021 — 30.09.2022 — 11830,00 грн ( $1,82 \times 6500,00$ );

з 01.10.2022 — 12194,00 грн ( $1,82 \times 6700,00$ ).

Отже, запропоноване внесення змін щодо встановлення 1 тарифного розряду дозволить:

1) справедливо збільшити оклади працівників бюджетної сфери, а не здійснювати їх донарахування до мінімальної заробітної плати;

2) гідно ураховувати саме кваліфікацію працівників, адже під час прийняття на роботу ці аспекти першочергово висовуються з боку роботодавців.

### **Література**

1. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. Практичний посібник. К.: Лібра, 2004. 880 с.
2. Закон України «Про індексацію грошових доходів населення» від 03.07.1991 р. № 1282. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1282-12#Text>
3. Закон України «Про Державний бюджет України на 2023 рік» від 03 листопада 2022 року № 2710-IX. — URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2710-20#Text>
4. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 року №108/95 — ВР (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>
5. Закон України «Про прожитковий мінімум» від 15.07.1999 р. №966-XIV — ВР (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/966-14#Text>.

6. Кодекс законів про працю України від 10.12.71 р. № 322-VIII (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text>

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам». URL: <https://zakon.help/article/mizhnarodnii-standart-buhgalterskogo-obliku-19>

8. Наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» від 5 грудня 2008 року № 489 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0712-98#Text>

9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. №20 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text>

10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 року № 318 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» від 28.10.2003 р. № 601 зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text>

12. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

13. Порядок проведення індексації грошових доходів населення затверджено постановою КМУ від 17.07.2003 № 1078. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1078-2003-%D0%BF#Text>

14. Постанова Кабінету міністрів України «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 серпня 2002 р. № 1298. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1298-2002-%D0%BF#Text>

## References

1. Holov, S.F. and Kostiuchenko, V.M. (2004), *Bukhhalters'kyj oblik ta finansova zvitnist' za mizhnarodnymy standartamy* [Accounting and financial reporting according to international standards], Libra, Kyiv, Ukraine.

2. The Verkhovna Rada of Ukraine (1991), The Law of Ukraine “About the indexation of monetary incomes of the population”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1282-12#Text> (Accessed 27 March 2023).

3. The Verkhovna Rada of Ukraine (2022), The Law of Ukraine “About the State Budget of Ukraine for 2023”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2710-20#Text> (Accessed 27 March 2023).

4. The Verkhovna Rada of Ukraine (1995), The Law of Ukraine “About salary”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80> (Accessed 27 March 2023).

5. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine “About the living wage”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/966-14#Text> (Accessed 27 March 2023).

6. The Verkhovna Rada of Ukraine (1971), The Law of Ukraine “Labor Code of Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text> (Accessed 27 March 2023).

7. IASB (2012), Benefits International Financial Reporting Standard “IAS 19 Payments to employees”, available at: <https://zakon.help/article/mizhnarodnii-standart-buhgalterskogo-obliku-19> (Accessed 27 March 2023).

8. State Statistics Committee of Ukraine (2008), Order “On approval of standard forms of primary accounting documentation on labor statistics” available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0712-98#Text> (Accessed 27 March 2023)

9. The Ministerstvo finansiv Ukrainy (2000), “National Regulation (Standard) of Accounting 1 “Obligation”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text> (Accessed 27 March 2023).

10. The Ministerstvo finansiv Ukrainy (1999), “National Regulation (Standard) of Accounting 1 “Costs”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (Accessed 27 March 2023).

11. The Ministerstvo finansiv Ukrainy (2003), “National Regulation (Standard) of Accounting 1 “Payments to employees”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text> (Accessed 27 March 2023).

12. The Ministerstvo finansiv Ukrainy (1995), “Regulations on documentary support of records in accounting”, available at: <http://zakon.rada.gov.ua> (Accessed 27 March 2023).

13. The Cabinet of Ministers of Ukraine (2003), “Procedure for indexation of monetary income of the population”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1078-2003-%D0%BF#Text> (Accessed 27 March 2023).

14. The Cabinet of Ministers of Ukraine (2002), “On the remuneration of employees based on the Unified tariff grid of grades and coefficients for the remuneration of employees of institutions, establishments and organizations of certain branches of the budget sphere”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1298-2002-%D0%BF#Text> (Accessed 27 March 2023).