

А.О.Труфен,

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,  
м. Чернівці

### Проблеми обліку витрат на оплату праці у вищих навчальних закладах

Висвітлюються основні проблеми обліку витрат на оплату праці в вищих навчальних закладах. Розглянуті питання формування фонду витрат на оплату праці та розвитку системи стимулювання оплати праці в установах освіти.

The main problems of accounting costs for labour payment at higher educational establishments are considered. The positions of costs fund formation for labour payment and the development of the stimulation system of labour payment in educational establishments are analyzed.

Найвагомішим показником економічної стабільності, або економічного зростання на мікро- і макрорівні із соціальної точки зору є рівень заробітної плати. Заробітна плата як економічна категорія має відповідати кільком принципам, зокрема достатності, стабільності, законності джерел виплати, функціональності та відповідності економічним законам. Відсутність стабільності у виплаті заробітної плати призводить, з одного боку, до соціальних катаклізмів, а з іншого – до звуженого відтворення внаслідок скорочення внутрішнього сукупного попиту. Заробітна плата є найголовнішим джерелом доходів фізичних осіб, отже від її розміру залежить сума сплачених податків, що є вагомим джерелом доходів бюджетів різних рівнів. Бюджетні кошти, які надходять до вищих навчальних закладів, розподіляються згідно з правилами методики, в основі якої лежить принцип відповідності оплати результату праці.

Для оплати праці науково-педагогічного персоналу застосовується штатно-окладна система. Розміри посадових окладів залежать від наявності наукового ступеня та вченого звання, які відображають результативність роботи працівників за попередні періоди.

Часті підвищення посадових окладів не спроможні забезпечити баланс номінальної та реальної заробітної плати і закріпити кадровий потенціал. Окрім цього, схеми посадових окладів через обмеженість диференціації не стимулюють результативності праці.

Для стимулювання індивідуальних наукових здобутків посадові оклади працівників, які мають вчене звання, збільшені на третину.

Доплатами передбачена компенсація у розмірі до 50% посадового окладу відсутнього працівника, зокрема за виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників; за суміщення посад; за збільшення обсягу виконуваних робіт. Граничний розмір надбавок за високі досягнення праці, за виконання особливо важливої роботи, за складність у роботі – 50% посадового окладу працівника. Джерелом виплати додаткової заробітної плати, включаючи преміювання працівників відповідно до їхнього особистого внеску в загальні результати роботи, визначено фонд заробітної плати, затверджений у кошторисах доходів і видатків.

В управлінні стимулювання праці важлива роль відводиться бухгалтерському обліку, де облік і контроль витрат на оплату праці займає центральне місце.

Облік витрат на оплату праці повинен включати в себе, на нашу думку, вирішення таких питань:

- розробка оптимальної моделі багаторівневого та багатоканального фінансування вищої освіти в умовах функціонування різних форм власності;
- обґрунтування структури заробітної плати наукових працівників з уніфікацією призначення надбавок і доплат;
- розробка контрактної системи оплати науково-методичної роботи викладачів та науково-педагогічного персоналу за підготовку навчальних посібників;
- обґрунтування концепції бюджету витрат на оплату праці в системі бюджетів вищого навчального закладу;
- адаптування вимог діючих стандартів обліку до галузевих особливостей підприємств.

Методика обліку та контролю витрат на оплату праці в установах освіти не повною мірою відповідає сучасним вимогам.

Питання обліку і контролю витрат на оплату праці знайшли свої відображення у наукових працях вітчизняних та зарубіжних вчених: В.Андрущенко, Т.М.Боголіб, О.Габрук, З.Задорожній, О.Герасименко, О.В.Миронюк та ін.

Відаючи належне науковим напрацюванням вітчизняних та зарубіжних вчених, слід відзначити, що питання обліку та контролю витрат на оплату праці потребують подальшого наукового дослідження.

Метою статті є дослідження методичних підходів щодо формування фонду витрат на оплату праці та розвитку системи стимулювання оплати праці в установах освіти.

Специфіка змісту і результатів праці в галузі вищої освіти потребує пропозицій щодо вдосконалення оплати праці. Як показали дослідження, стимулювання праці працівників даної галузі має здійснюватись з дотриманням таких основних принципів:

- підвищення рівня заробітної плати як основного матеріального стимулу та джерела доходів науково-педагогічних працівників;

- забезпечення обґрунтованих, оптимальних співвідношень між рівнем заробітної плати працівників галузі вищої освіти та інших видів економічної діяльності;

- посилення диференціації в оплаті праці;

- поширення спеціальних механізмів формування фондів та системи оплати праці.

Необхідність вивчення цього питання обумовлюється низкою причин. По-перше, нові процеси, які відбуваються в економіці України у зв'язку з переходом до ринкової економіки, викликають об'єктивну необхідність реформи оплати праці в вищих навчальних закладах. Вона повинна бути спрямована на формування ефективної системи матеріального стимулювання працівників, основними принципами якої стає винагорода їх у розмірах, які об'єктивно відбивають особистий трудовий внесок працівника. Вихідним пунктом механізму мотивації праці є потреби та інтереси працівника, які реалізуються через систему стимулів – спонукальних факторів зовнішнього характеру.

По-друге, питання вдосконалення оплати праці в галузі вищої освіти мають вирішуватись у комплексі для всіх галузей і категорій працівників бюджетної сфери з урахуванням чинного законодавства, на основі дотримання єдиних підходів та обґрунтованих співвідношень у рівнях заробітної плати.

Система стимулювання праці вищих навчальних закладів залежить від нових підходів до розробки методів і критеріїв оптимізації фінансування закладів освіти. Крім недостатньої економічної бази, система планування й нормування є досить недосконалою.

Класифікація основних матеріальних стимулів науково-педагогічної праці розрізняється за такими основними ознаками:

#### 1. Рівень виконання посадових функцій:

- стимули, пов'язані з виконанням посадових обов'язків на мінімальному рівні (посадовий оклад та доплати);

- стимули високопродуктивної творчої праці (надбавки, доплати, поточне преміювання).

#### 2. Особистий внесок працівника:

- стимули, що сприяють закріпленню в організації висококваліфікованих працівників (посадовий оклад, доплати, надбавки);

- стимули особистих творчих здобутків (міжнародні та державні премії, авторський гонорар, гранти, індивідуальні контракти, авторська винагорода).

#### 3. Тривалість періоду дії:

- принагідні стимули (авторський гонорар, гранти, індивідуальні контракти);

- систематичні стимули (посадовий оклад, надбавки, доплати, поточне преміювання).

#### 4. Право інтелектуальної власності :

- стимули наукової творчості (авторський гонорар);

- стимули винахідництва (авторська винагорода).

Додатковому стимулюванню наукової діяльності на основі вивільнення часу для проведення досліджень сприяло б введення постійної доплати науково-педагогічним працівникам на придбання наукової, навчальної, методичної літератури. Її розмір може бути фіксованим та визначатись у відсотках до посадового окладу.

Широке впровадження контрактної системи організації праці в закладах вищої школи зачіпає спектр відносин, що виникають у процесі наймання на роботу, і сприяє, зокрема, вдосконаленню оплати праці завдяки відмові від обмежень штатно-окладної системи. Розвиток договірної системи організації праці шляхом контактування прямим чином стосується і економічної сторони діяльності вищих навчальних закладів, і питань розширення його самостійності, оскільки наявність внутрішніх альтернативних можливостей для інтелектуальної праці є одним із факторів збереження наукового потенціалу вищих навчальних закладів.

Як свідчать статистичні дослідження, на основну роботу викладачеві вищого навчального закладу необхідно 10,5 години на добу. На підставі таких даних можна констатувати, що напруженість такої праці доволі висока. Реалії сучасної дослідницької діяльності працівників вищих навчальних закладів підтверджують доцільність оптимізації рівня та структури навчального навантаження.

Навчальна, методична та науково-дослідна робота може проводитися на умовах погодинної оплати праці (наприклад, написання підручників і навчальних посібників). При цьому переосмислення природи авторського гонорару сприятиме визначенню реальної ролі гонорару в системі мотивації наукової діяльності. Доцільно було б розробити прогресивну шкалу визначення розміру авторського гонорару. При цьому сума винагороди повинна залежати не тільки від обсягу опублікованої наукової праці й тиражу, а й від значущості та новизни шляхом встановлення надбавок до посадових окладів.

Система надтарифних виплат базується на виключенні подвійного врахування наукового ступеня, вченого та почесного звання, стажу роботи й інших показників та встановлення надбавок до посадових окладів. Необхідно усунути деякі суперечності у системі надтарифних виплат.

По-перше, надбавки за стаж роботи у науковій сфері та виступу років науково-педагогічним працівникам мають економічну природу доплат, оскільки не стимулюють творчої віддачі наукових працівників, а лише дають можливість підтримати рівень заробітної плати, щоб підвищити престижність наукової та науково-педагогічної діяльності.

По-друге, неправомірно посади науково-педагогічних працівників не включати до переліку посад наукових працівників державних наукових установ і вищих навчальних закладів III – IV рівнів акредитації.

По-третє, немає єдиного підходу у визначенні стажу наукової та науково-педагогічної діяльності щодо врахування періоду навчання в аспірантурі.

Удосконалення стимулювання праці значною мірою залежить від організації системи бюджетування вищої школи нашої країни, оскільки на сьогодні майже у кожному державному вищому навчальному закладі фінансовий механізм має багато вад. Фінансова діяльність вищих навчальних закладів не досить прозора, ухвалення рішень з управління фінансами не прив'язано до бюджетів, немає чітких відмінностей між доходами і надходженнями, витратами і видатками. Наявна база планових показників: а саме, план прийому студентів (за різними формами оплати освітніх послуг та навчання); обсяг надходжень за видами діяльності; величина загального та спеціального фонду оплати праці; середня чисельність персоналу за списком і категоріями;

нормативне співвідношення темпів зростання заробітної плати і надходжень за всіма видами діяльності; розмір відрахувань на соціальне забезпечення не дає змогу систематично і в повному обсязі контролювати результати фінансової діяльності вищих навчальних закладів.

Для вирішення зазначених проблем у вищих навчальних закладах необхідно розробити концепцію бюджетування, підвищити роль і значущість кафедр та інших підрозділів у структурі вищого навчального закладу, виділити центри фінансового обліку та центри консолідації, чітко розділити фінансові потоки за основними напрямками діяльності.

Процес бюджетування у вищих навчальних закладах в першу чергу повинен відповідати Бюджетному кодексу та законодавству, що безпосередньо стосується освіти. Розглядаючи детальніше концепцію бюджетування вищих навчальних закладів, необхідно зазначити, що основним плановим документом, який визначає склад доходів і видатків вищих навчальних закладів на визначений період, обсяг і напрями використання бюджетною установою своїх функцій і досягнення цілей відповідно до бюджетних призначень, є кошторис доходів і видатків.

Оскільки кошторис – це план доходів і видатків вищого навчального закладу, то сама форма документу складається з двох частин: доходної і видаткової. Крім того, кошторис враховує можливість фінансування установи за рахунок як загального, так і спеціального фондів бюджету відповідного рівня. Тобто доходна та видаткова частини кошторису поділяються на два розділи: за загальним і спеціальним фондом.

Загальний фонд – це державні кошти, що надійшли на рахунок бюджетної установи із загального фонду державного або місцевого бюджету для її утримання. Їх ще називають асигнуваннями (фінансуванням) з державного бюджету.

Спеціальний фонд – це надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством України, а також кошти, перераховані бюджетним установам для виконання окремих доручень, благодійні внески, гранти. Доходи спеціального фонду бюджетної установи складаються з таких груп: власні та інші кошти спеціального фонду бюджету.

Важливою відмінністю бюджетної класифікації є розмежування видатків за економічними ознаками – видатки зведено в єдині економічні категорії. Однією з основних категорій є

"Оплата праці працівників бюджетних установ", яка включає оплату праці в грошовій формі всіх працівників бюджетних установ за встановленими посадовими окладами, ставками та розцінками.

Видатки на заробітну плату мають найбільшу питому вагу в кошторисах вищих навчальних закладах і сягають 70-80% від загальних видатків за кошторисом. Законом України "Про Державний бюджет" передбачено, що видатки на заробітну плату працівників бюджетних установ є захищеною статтею бюджету.

Співвідношення між загальними та спеціальними коштами державного бюджету змінюється залежно від численних факторів: темпів економічного розвитку, співвідношення між державними і недержавними секторами економіки, наявності бюджетних ресурсів за адекватної державної політики у сфері освіти, розвитку приватного сектору економіки, форми власності та вид навчального закладу. При цьому варто зазначити, що при реформуванні системи освіти, джерел її фінансування доцільно акцентувати увагу також на можливих напрямках оптимізації самої структури освіти України.

Головним джерелом фінансування вищих освітніх закладів повинен залишатися бюджет. Однак для цього необхідно наполягати на збільшенні бюджетної частини, виділеної на розвиток вищої освіти, необхідно одночасно шукати і впроваджувати додаткові джерела фінансування, створювати концептуальні основи організації фінансово-економічних відносин й удосконалювати організаційно-економічний механізм функціонування системи освіти, розробляти оптимальні моделі фінансового багаторівневого та багатоканального фінансування вищої школи. Але оскільки бюджетне джерело фінансування не в змозі покрити всіх основних потреб вищого навчального закладу, дедалі більше з'являються нові механізми оплати освітніх послуг. Головна їхня мета – навести мости між державними та приватними секторами, поєднати різні механізми фінансування й надання освітніх послуг та ширше залучати додаткові джерела фінансового забезпечення освіти від надання платних послуг. Перелік таких послуг у системі вищої освіти досить широкий і залежить від конкретних можливостей відповідного навчального закладу, попиту населення та потреб господарства.

У свою чергу, доходи від надання платних послуг спрямовуються насамперед на відшкодування витрат, пов'язаних із

наданням цих послуг сплату податків, обов'язкових згідно з чинним законодавством внесків, відрахувань, зборів, платежів. Доходи від надання платних послуг мають спрямовуватися на покриття потреби в коштах на заробітну плату та матеріальне заохочення працівників і нарахування на неї та інші витрати закладу в цілому.

На даний час намічені та здійснювані урядом заходи зумовлюють необхідність підвищення ефективності використання коштів на оплату праці. Тому правильна організація обліку заробітної праці має державне значення. Бухгалтерський облік видатків на оплату праці в установах освіти повинен забезпечувати:

- контроль за дотриманням штатного розкладу та фонду заробітної плати;
- контроль за раціональним використанням робочого часу;
- своєчасне та достовірне нарахування заробітної плати;
- контроль за використанням виділених на заробітну плату коштів загального та спеціального фондів;
- забезпечення споживачів інформацією про працю та заробітну плату.

В основу формування дієвого механізму мотивації праці у вищих навчальних закладах має бути покладена ринкова теорія заробітної плати. Вдосконалення системи оплати праці в вищих навчальних закладах можливе за умови залежності величини заробітної плати від результатів науково-педагогічної діяльності. Такий підхід дасть можливість визначити заробітну плату як ціну послуг робочої сили, що сплачується за використання найманої праці в процесі надання освітніх послуг і створення науково-технічного продукту. Незважаючи на те, що в умовах становлення ринкових відносин значно розширюється коло доходів, заробітна плата для більшості науково-педагогічних працівників залишається головним матеріальним стимулом.

#### Список використаних джерел:

1. Про оплату праці : Закон України № 108/95 – ВР від 24.03.95р., №49/96 – ВР від 22.02.96р., №50/97 – ВР від 06.02.97р. Із змінами внесеними згідно із законом № 20/97 – ВР від 23.01.97р.
2. Андрущенко В. Економіка освіти ринково спрямованого суспільства. – К.: Вища освіта України, 2002. – 10с.
3. Боголіб Т.М. Управління фінансами вищих навчальних закладів. – К.: Фінансовий механізм, 2003. – 26 с.

4. Габрук О. Витрати на оплату праці. Особливості обліку розрахунків по заробітній платі та інших заохочувальних та компенсаційних виплат // Бухгалтерський облік і аудит – 2002. - №4. - С.45-49.

5. Задорожній З. Проблеми обліку витрат на оплату праці // - 2004. - №10. - С.37-41

Л.В.Бесараба,

Чернівецький національний університет ім. Ю.Федьковича,  
м. Чернівці

#### **Визначення фінансового результату в обліковій системі: історичний екскурс**

У статті здійснено історичний аналіз формування фінансового результату як облікової категорії. Досліджено різні підходи до визначення фінансових результатів та розглянуто практичне використання результативних рахунків представниками різних облікових шкіл.

The historical analysis of forming of financial result as registration category is carried out in the article. The different approaches of determination of financial results and the practical use of effective accounts of the representatives of different registrations schools are considered.

Загалом життєдіяльність підприємства можна представити як кругообіг господарських засобів на всіх стадіях господарського процесу, які спрямовані на отримання єдиного кінцевого результату – прибутку, заради якого створюється та функціонує кожен господарюючий суб'єкт. Впровадження НП(С)БО і міжнародного досвіду вимагає сьогодні розробити стратегію управління із залученням та пошуком новітніх ефективніших механізмів визначення результатів господарської діяльності підприємства для максимізації її прибутковості. Для здійснення ефективного управління в майбутньому необхідна інформація про результати діяльності підприємства у минулому і теперішньому часі, що досягається завдяки обліку як інструменту управління.

Облік як основна складова мистецтва управління господарською діяльністю розглядався ще в другій половині XVII ст., тому знання історії важливе для розуміння цілей, сучасного стану та можливих напрямків визначення результатів діяльності і висвітлення їх у звітності, що є актуальним в умовах реформування сучасної облікової системи України.

Фінансовий результат, як і будь-яка інша бухгалтерська категорія, має тривалу історію розвитку. Серед видатних