

Кравченко О. В., кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування, ННІБТ «УАБС» Сумський державний університет, м. Суми, Україна

ORCID ID: 0000-0001-5927-8814

e-mail: e.kravchenko@uabs.sumdu.edu.ua

Овчарова Н. В., кандидат економічних наук, старший викладач кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування, ННІБТ «УАБС» Сумський державний університет, м. Суми, Україна

ORCID ID: 0000-0002-8362-3283

e-mail: n.ovcharova@uabs.sumdu.edu.ua

Говорун І. А., здобувач вищої освіти першого (бакалаврського рівня), ННІБТ «УАБС» Сумський державний університет, м. Суми, Україна

ORCID ID: 0000-0002-9909-1170

e-mail: govorun.irina@ukr.net

Особливості обліку заробітної плати в закладах загальної середньої освіти

Анотація. У статті досліджено чинні нормативно-правові акти щодо питань регулювання заробітної плати в закладах загальної середньої освіти. Висвітлено особливості нарахування й обліку заробітної плати в закладах загальної середньої освіти, розглянуто основні складові заробітної плати освітян. Наведено зміни, які плануються у зв'язку з реформою трудового законодавства стосовно заробітної плати вчителів закладів загальної середньої освіти. Визначені пропозиції щодо вдосконалення облікового процесу стосовно розрахунків з оплати праці в частині елементів облікової політики: загальноорганізаційного та методичного; визначення необхідних облікових номенклатур з урахуванням потреб управління; формування єдиної нормативно-правової бази, адаптованої до міжнародних норм та вимог, забезпечення ведення обліку в єдиній високоякісній бухгалтерській програмі; підвищення кваліфікації облікових працівників; оновлення системи бухгалтерського обліку і методів складання документації з використанням сучасних інформаційних технологій.

Ключові слова: заробітна плата; облік, нарахування; заклади середньої освіти; виплати працівникам; облікова політика.

Kravchenko Olena, PhD (Economics), Associate Professor, Department of Accounting and Taxation, Educational and Research Institute of Business Technologies "UABS" Sumy State University, Sumy, Ukraine

Ovcharova Natalya, PhD (Economics), assistant professor of the Department of Accounting and taxation, Educational and Research Institute of Business Technologies "UABS" Sumy State University, Sumy, Ukraine Sumy State University, Sumy, Ukraine

Hovorun Irina, applicant for higher education of the first (bachelor level), Educational and Research Institute of Business Technologies "UABS" Sumy State University, Sumy, Ukraine

Features of Accounting of Salary in General Secondary Education Institutions

Abstract. The economic validity, correctness and timeliness of the calculation and payment of wages directly affect the level of work efficiency of employees of the budget sector. Therefore, issues related to the organization of payroll accounting are relevant and need further investigation.

Purpose. The purpose of the article is to reveal the theoretical and practical features of the organization of wage accounting in institutions of general secondary education and to determine the directions of improvement of this process.

Results. Timeliness and correctness of payroll is one of the most important areas of accounting in general secondary education. A wage rate system is used to calculate wages in general secondary education institutions. Issues of remuneration are governed by a number of regulations that affect both the accounting and the correct determination of the amount of salaries, allowances and other payments. Changes to labor law have been planned since 2020: teachers' pay is tied to the subsistence level. However, these innovations have been postponed to 2021. To pay salaries to employees of educational institutions, its accrual is calculated: the calculation of earnings per month, taking into account the salary, various additional payments and allowances, bonuses, benefits, payment of holidays, including deductions. Key elements of accounting policies for payroll can be grouped: general organizational and methodical. Proper organization of payroll provides a direct and direct correlation of income with the amount and quality of labor expended.

Conclusions. The main areas of improvement of payroll accounting in secondary education institutions are the development of appropriate accounting policies, the definition of the necessary accounting nomenclatures taking into account management needs, the formation of a single regulatory framework adapted to international requirements, ensuring accounting

in a single high-quality accounting employees, updating accounting system and methods of preparation of documentation with use of modern information technology.

Keywords: salaries, accounting; accruals; secondary education institutions; employee benefits; accounting policies.

JEL Classification: M41; M48.

Постановка проблеми. Економічна обґрунтованість, правильність та своєчасність нарахування й виплати заробітної плати прямо впливають на рівень ефективності праці працівників бюджетної сфери. Сьогодні в умовах реформування освіти процес організації бухгалтерського обліку в комунальних закладах освіти характеризується наявністю певних проблем: відсутність систематизованої нормативно-методологічної бази, нестача висококваліфікованих облікових працівників, здатних швидко реагувати на зміни чинного законодавства у сфері бухгалтерського обліку в державному секторі, використання застарілих інформаційних технологій. Все це зумовлює необхідність дослідження питань, пов'язаних з організацією обліку оплати праці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання нарахування та обліку заробітної плати перебувають у колі інтересів багатьох фахівців. Зокрема, це дослідження П. Й. Атамаса, Ю. А. Вериги, Р. Т. Джоги, В. І. Лемішовського, В. С. Леня, Т. Г. Мельник, С. В. Свірко та інші. Проте низка теоретичних, методичних, організаційних, практичних питань залишаються дискусійними та потребують подальших досліджень.

Формулювання цілей дослідження. Метою статті є розкриття теоретико-практичних особливостей організації обліку заробітної плати в закладах загальної середньої освіти та визначення напрямів удосконалення даного процесу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Своєчасність і правильність нарахування заробітної плати є однією з найважливіших ділянок бухгалтерського обліку в закладах загальної середньої освіти. Для таких установ характерним є те, що понад 70% їх витрат становлять витрати на оплату праці, а завдяки вчасному нарахуванню заробітної плати здійснюється своєчасна її виплата і таким чином не відбувається накопичення та зростання кредиторської заборгованості.

Оплата праці є системою відносин щодо забезпечення, встановлення і здійснення роботодавцем виплат працівникам за їх працю відповідно до законів, інших нормативних актів та трудових договорів. Питання оплати праці регулюються чисельними нормативними актами, що впливають як на облік, так і на правильність визначення розмірів посадових окладів, надбавок та інших виплат. Основні поняття та положення з оплати праці визначає КЗпП [1]. Він пов'язує усі нормативні акти стосовно обліку оплати праці в Україні. Закон України «Про оплату праці» розкриває питання державного та договірної регулювання оплати праці. У законі визначено економічні, правові та організаційні засади оплати праці тих, хто працює та перебуває у

трудових відносинах на підставі трудового договору з установами всіх форм власності та господарювання, а також спрямовані на забезпечення репродуктивної та стимулюючої функції заробітної плати. У Законі наведене таке визначення: «заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу» [2].

Для нарахування заробітної плати в закладах загальної середньої освіти застосовується тарифна та інші системи оплати праці. Безпосередньо для нарахування заробітної плати працівникам закладів загальної середньої освіти слугує Єдина тарифна сітка розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери [3]. Для визначення посадового окладу за цією сіткою кожній професії чи посаді встановлений тарифний розряд і відповідно для кожного тарифного розряду встановлений тарифний коефіцієнт. Тарифна сітка охоплює від 1 до 25 тарифних розрядів, за якими здійснюється нарахування заробітної плати [3].

З 2020 р. було заплановано внесення змін до трудового законодавства: замість 25 тарифних розрядів планувалось розділити педагогічних працівників на три великі групи, в кожній будуть свої підгрупи: планується зробити сім підгруп педагогічних працівників, п'ять підгруп науково-педагогічних працівників і чотири підгрупи наукових працівників.

Також Законом України «Про освіту» [4] було передбачено поетапне (до 2023 р.) щорічне збільшення розмірів посадових окладів педагогічних працівників найнижчої кваліфікаційної категорії до 4-х прожиткових мінімумів для працездатних осіб, найменший посадовий оклад науково-педагогічного працівника при цьому встановлюється на 25% вище від посадового окладу педагогічного працівника найнижчої кваліфікаційної категорії. З 01.01.20 р. найменший розмір посадового окладу (ставки заробітної плати) педагогічного працівника становить 2,5 розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб на 01.01.2020 року. Тобто оплата праці вчителів буде прив'язана до прожиткового мінімуму. У 2020 р. посадові оклади (тарифні ставки) педагогічних працівників не зросли менш ніж на 10 відсотків. Проте, ці нововведення (норму про фіксування найменшого посадового окладу (ставки заробітної плати) педпрацівника у розмірі 3 прожиткових мінімумів для працездатних осіб) було перенесено на 2021 р. У 2020 р. заплановано здійснити виплати вчителям закладів загальної середньої освіти, які мають стаж педагогічної роботи до 10 років, у десятикратному

розмірі прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого на 01.01.2020 р. тобто 21020 грн.

Також слід враховувати реформи в новій українській школі, що відбуваються у зв'язку з процесом децентралізації влади (створення об'єднаних територіальних громад – ОТГ). До об'єднання громад управлінням освітою в селах і селищах займалися відділи освіти районних державних адміністрацій, які є елементами вертикалі державної виконавчої влади. Функції виконавчих органів сільських та селищних рад у сфері освіти були мінімальними та полягали в реалізації другорядних завдань для забезпечення шкіл (як наприклад організація підвозу учнів). Тепер, на відміну від райдержадміністрацій, органи місцевого самоврядування об'єднаних громад є автономними та мають усі повноваження, у тому числі у сфері управління освітою. Саме тому виникає необхідність створення ефективного управління системою освіти в ОТГ громадах, у тому числі і в частині нарахування заробітної плати.

Дотримуючись чинних норм чинного законодавства, нарахування заробітної плати в закладах загальної середньої освіти, здійснюється за тарифікаційним списком, складеним станом на 01 вересня навчального року. Навчальне навантаження між вчителями розподіляється директором школи за погодженням з профспілковим комітетом залежно від кількості годин, передбачених навчальними планами, наявності відповідних педагогічних кадрів та інших конкретних умов, що склались, на початку навчального року.

Заробітна плата вчителів школи складається з оплати навчальних годин відповідно до встановленої кваліфікаційної категорії, педагогічного звання, доплати за перевірку зошитів, роботу в групах подовженого дня, престижність праці, суміщення професій (посад), збільшення обсягу виконуваних робіт, премій за високі досягнення в професійній діяльності, участь в професійних конкурсах, підготовку учнів до олімпіад. При цьому особливої уваги набувають питання щодо врахування індивідуальних результатів роботи кожного вчителя та його атестація.

Оплата праці педагогічних працівників закладів освіти провадиться відповідно до Інструкції про порядок обчислення заробітної плати працівників освіти [5], місячна заробітна плата визначається шляхом множення ставки заробітної плати на їх фактичне навантаження на тиждень і ділення цього добутку на встановлену норму годин на тиждень. Обсяг навчальної та іншої педагогічної роботи, яку може виконувати педагогічний працівник за основним місцем роботи, граничними розмірами не обмежується.

При нарахуванні заробітної плати адміністративному персоналу важливо враховувати поєднання розміру ставки та максимально допустимої кількості годин з навчальних дисциплін, яку можна викладати. Особливу увагу при нарахуванні заробітної плати потрібно приділяти розміру доплат за стаж педагогічної роботи і вчасно її підвищувати у зв'язку із його збільшенням.

Заробітна плата педагогічних працівників за наявності відповідних підстав включає: посадовий оклад; доплати за виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників, за суміщення професій (посад), за розширення зони обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт, за роботу в нічний час, за науковий ступінь, за вчене звання, за класне керівництво, за перевірку зошитів та письмових робіт, за завідування, за успішне проходження сертифікації (заробітна плата освітян 2020 р. передбачає певні доплати, надбавки для окремих педагогів, а не всі з перерахованих одному); надбавки за високі досягнення у праці, за виконання особливо важливої роботи (на строк її виконання), за складність, напруженість у роботі, за вислугу років за почесні звання, за спортивні звання; щорічну грошову винагороду за сумлінну працю, зразкове виконання службових обов'язків; допомогу на оздоровлення.

Методичну основу для створення в обліку інформації та її розкриття у фінансовій звітності щодо виплат працівникам встановлено НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» [7]. До виплат працівникам включають: поточні виплати; виплати при звільненні; інші виплати (рис. 1).

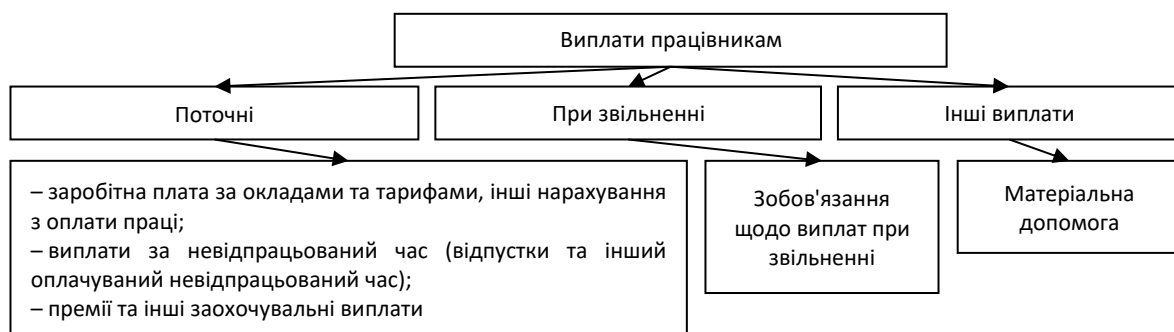


Рисунок 1 – Види виплат працівникам державного сектору

Джерело: сформовано авторами з використанням [8]

У міжнародній практиці використовують МСБОДС 19 «Виплати працівникам», за яким виділено чотири категорії виплат працівникам: короткострокові виплати (заробітна плата, внески на соціальне забезпечення, щорічні відпустки, тимчасова непрацездатність та інше); виплати по закінченню трудової діяльності (пенсії, страхування життя тощо); інші довгострокові виплати та виплати при звільненні [8]. Ці виплати визнаються поточними, якщо вони виплачуються на регулярній основі або плануються до виплати не пізніше ніж закінчиться 12 місяців від періоду, в якому такі зобов'язання були нараховані. У протилежному випадку їх слід відносити до довгострокових виплат.

Для виплати заробітної плати працівникам навчальних закладів здійснюється її нарахування: розрахунок заробітку за місяць, з урахуванням посадового окладу, різних доплат і надбавок, премій, допомоги, оплати відпусток, враховуючи утримання. Заробітна плата нараховується два рази на місяць. Для своєчасної видачі нарахованих виплат не пізніше ніж за три дні до початку виплат реєструються фінансові зобов'язання та подається заявка на видачу готівки та перерахування коштів на вкладні рахунки до органів Державної казначейської служби України. Казначейство опрацьовує подані документи протягом одного операційного дня та здійснює перерахування коштів.

Належна організація облікової політики в частині оплати праці впливає на повноту і своєчасність розрахунків із працівниками. При розробці облікових положень слід враховувати різні інтереси користувачів, зокрема, щодо соціальних пільг, заробітної плати, відпускних, матеріальної допомоги. Ключові елементи облікової політики, що впливають на облікове відображення розрахунків з оплати праці, можна згрупувати:

- загальноорганізаційні – поєднують елементи організаційної, методичної і технічної складової облікової політики;

- методичні елементи – прописують прийоми, способи та процедури ведення обліку.

До першої групи можна віднести:

- категорії працівників, форма та система оплати праці;

- джерела формування виплат працівникам;

- склад первинних документів, реєстрів і форм звітності за виплатами працівникам;

- робочий план рахунків у частині виплат працівникам;

- організація та ведення управлінського обліку виплат працівникам;

- порядок визнання та оцінка виплат працівникам;

- спосіб виплати;

- перелік осіб, відповідальних за ведення первинних документів, своєчасне та правильне відображення розрахунків з оплати праці з працівниками на рахунках аналітичного, синтетичного обліку та звітності;

- періодичність і строки виплати заробітної плати;

- відповідальність за несвоєчасну виплату заробітної плати;

- проведення інвентаризації розрахунків з оплати праці.

Методична група включає елементи облікової політики щодо виплат працівникам як зобов'язання установи. Рекомендуємо в обліковій політиці навчального закладу у частині забезпечень розкривати інформацію про резерви виплат працівникам, порядок їх утворення та використання у розрізі кожної категорії працівників.

Це сприятиме поліпшенню якості обробки облікової інформації та підготовки звітності, забезпечить нормативну основу під час зовнішніх перевірок. Перераховані елементи не є обов'язковими для всіх, кожна установа індивідуально підбирає принципові питання, відповідальність за визначення яких, згідно із законодавством, покладена на власника.

Для підвищення ефективності організації обліку заробітної плати необхідно розробити облікові номенклатури. При їх формуванні необхідно виходити із потреб управління фондом заробітної плати за її видами, формами і категоріями працюючих, а також переліку показників як фінансової, так і статистичної звітності.

Нарахування заробітної плати вимагає відповідального ставлення від усіх учасників облікового процесу. Вчасне надання первинних документів до бухгалтерії забезпечує своєчасність нарахування заробітної плати. Кадровий працівник зобов'язаний вчасно подавати таблиці обліку відпрацьованого часу до бухгалтерії. Тому що це забезпечує здійснення всіх видів нарахувань заробітної плати, а особливо процес нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності та відпускних.

Сьогодні значна увага з боку органів соціального страхування приділяється перевірці достовірності листків тимчасової непрацездатності з метою нарахування допомоги. Своєю чергою, нарахування відпускних вимагає від облікових працівників правильного розрахунку кількості їх днів.

Зважаючи на це, обліковим працівникам з розрахунків з оплати праці потрібно чітко усвідомлювати відповідальність за правильність її нарахування та необхідності ознайомлення зі змінами чинного законодавства з метою правильного їх застосування. Це вимагає від них високого рівня обізнаності в галузі бухгалтерського обліку, права, економіки.

Таким чином, враховуючи всі аспекти процесу нарахування заробітної плати, його доцільно здійснювати за допомогою сучасних інформаційних технологій програмного забезпечення (FIT-Бюджет, УКРзарплата, Дебет плюс, SmartFin та ін.), які значно полегшують та прискорюють перебіг нарахування заробітної плати.

Висновки. Отже, правильна організація обліку заробітної плати забезпечує прямий і безпосередній

зв'язок доходів з кількістю і якістю витраченої праці. Основними напрямками удосконалення бухгалтерського обліку заробітної плати в закладах середньої освіти є: розробка належної облікової політики; визначення необхідних облікових номенклатур з урахуванням потреб управління; формування єдиної нормативно-правової бази, адаптованої до міжна-

родних норм та вимог; забезпечення ведення обліку в єдиній високоякісній бухгалтерській програмі, доступній для закладу загальної середньої освіти; підвищення кваліфікації облікових працівників, оновлення системи бухгалтерського обліку і методів складання документації з використанням сучасних інформаційних технологій.

Література:

1. Кодекс законів про працю України : Закон України від 10.12.71 р. № 332-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 19.02.2020).
2. Про оплату праці : Закон України від 24 березня 1995 р. № 108/95-ВР URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 18.02.2020).
3. Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери Постанова КМУ від 30.08.02 р. № 1298 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1298-2002-%D0%BF/ed20120323> (дата звернення: 19.02.2020).
4. Про освіту : Закон України від 05.09.2017 № 2145-VIII - ВР URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-19> (дата звернення: 19.02.2020).
5. Інструкція про порядок обчислення заробітної плати працівників освіти : Наказ міністерства освіти України № 102 від 15.04.1993 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>. (дата звернення: 19.02.2020).
6. Про оплату праці педагогічних, науково-педагогічних та наукових працівників закладів і установ освіти і науки КМУ від 10.07. 19 № 822 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/822-2019-%D0%BF> (дата звернення: 19.02.2020).
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 132 «Виплати працівникам» від 29.11.2011 р. № 1798 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0121-12>. (дата звернення: 19.02.2020).
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011 (дата звернення: 19.02.2020).
9. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 №11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15/conv> (дата звернення: 19.02.2020).
10. Суліменко Л. А., Киян А. В. Облік і аналіз розрахунків з оплати праці. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2018/18_2018_ukr/67.pdf (дата звернення: 19.02.2020).
11. Тополенко Н. М., Колеснікова А. М. Актуальні проблеми заробітної плати та особливості її обліку в бюджетних. *Економічні студії*. 2016. № 5 (13). С. 74-80.

References:

1. Verkhovna Rada of Ukraine (1971). Kodeks zakoniv pro pratsiu Ukrainy. (Act No. 332-VIII, December 10). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua> [in Ukrainian].
2. Verkhovna Rada of Ukraine (1995). Pro oplatu pratsi (Act No. 108/95-VR, March 24). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80> [in Ukrainian].
3. Kabinet Ministriv Ukrainy (2002). Pro oplatu pratsi pratsivnykiv na osnovi Yedynoi taryfnoi sitky rozriadiv i koefitsientiv z oplaty pratsi pratsivnykiv ustanov, zakladiv ta orhanizatsii okremykh haluzei biudzhetnoi sfery (Act No. 12981, August 30). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1298-2002-%D0%BF/ed20120323> [in Ukrainian].
4. Verkhovna Rada of Ukraine (2017). Pro osvitu (Act No. 2145-VIII-VR, September 5). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-19> [in Ukrainian].
5. Ministerstvo osviti Ukrainy (1993). Instruksiia pro poriadok obchyslennia zarobitnoi platy pratsivnykiv osvity (Act No. 102, April 15). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua>. [in Ukrainian].
6. Kabinet Ministriv Ukrainy (2019). Pro oplatu pratsi pedahohichnykh, naukovopedahohichnykh ta naukovykh pratsivnykiv zakladiv i ustanov osvity i nauky (Act No. 822, June 15). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/822-2019-%D0%BF> [in Ukrainian].
7. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2011). Natsionalne polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 132 «Vyplaty pratsivnykam» (Act No. 1798, November 29). Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0121-12> [in Ukrainian].
8. IASB (2012). Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku 19 «Vyplaty pratsivnykam» (Act No. 929_011, January 1) Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011 [in Ukrainian].
9. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2018). Metodichni rekomendatsii shchodo oblikovoipolityky subiekta derzhavnoho sektoru (Act No. v0011201-15, December 21). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15/conv> [in Ukrainian].
10. Sulimenko, L. A. & Kyian, A. V. (2018). Oblik i analiz rozrakhunkiv z oplaty pratsi Retrieved from: http://www.market-infr.od.ua/journals/2018/18_2018_ukr/67.pdf [in Ukrainian].
11. Topolenko, N. M. & Kolesnikova, A. M. (2016). Aktualni problemy zarobitnoi platy ta osoblyvosti yii obliku v biudzhethnykh ustanovakh. *Ekonomichni studii*, 5 (13),74-80 [in Ukrainian].

