

Міністерство освіти і науки України  
Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка  
Природничо-економічний факультет  
Кафедра економіки підприємства

На правах рукопису

## **КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

здобувача другого (магістерського) рівня вищої освіти  
на тему:

**«Облік, аналіз і контроль розрахунків з персоналом з оплати праці  
в системі управління витратами»**

Виконав: **Савицький Олександр Віталійович**  
студент заочної форми навчання  
спеціальності 071 Облік і оподаткування

Науковий керівник:  
д.е.н., професор **Мазур Н. А.**

Роботу допущено до захисту перед ЕК рішенням кафедри,  
Протокол № \_\_ від «\_\_» \_\_\_\_\_ 2022 р.

Кам'янець-Подільський – 2022

## ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	3
ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ.....	8
1.1. Розрахунки з персоналом в системі управління витратами.....	8
1.2. Методика обліку, аналізу і контролю розрахунків з оплати праці.....	14
1.3. Нормативне регулювання розрахунків з персоналом у закладах охорони здоров'я.....	17
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ.....	28
2.1. Організаційно-економічна характеристика КНП «Кам'янець-Подільська центральна районна лікарня».....	28
2.2. Первинний, аналітичний та синтетичний облік розрахунків з оплати праці та напрями його удосконалення.....	37
2.3. Контроль розрахунків з персоналом у медичному закладі.....	45
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ З ОПЛАТИ ПРАЦІ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ.....	49
3.1. Аналіз динаміки та структури витрат КНП, частки оплати праці в них.....	49
3.2. Моделювання системи оплати праці персоналу.....	65
ВИСНОВКИ.....	78
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	83
ДОДАТКИ.....	92

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

АІС – автоматизована інформаційна система;

ГКУ – Господарський кодекс України;

ЗОЗ - заклад охорони здоров'я;

КЗпП - Кодекс законів про працю;

КНП – комунальне неприбуткове підприємство;

МСБО – Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку;

НСЗУ – Національна служба здоров'я України;

НП(С)БО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку;

ПКУ – Податковий кодекс України;

ПМД - первинна медична допомога;

П(С)БО – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку;

ЦПМСД - Центр первинної медико-санітарної допомоги

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Оплата праці є найважливішою категорією у системі умов праці. У ній, як ні в жодній іншій сфері, відбиваються усі суперечності суспільства, усі досягнення і прорахунки. Тому розглядати економічні питання оплати праці необхідно через дослідження об'єктивних реальних суспільних відносин. Саме соціально-економічні аспекти дозволяють розкрити ті проблеми, які мають місце в сучасних умовах в Україні у сфері оплати праці, і розкрити ефективні засоби та форми їх вирішення.

В Україні існує ряд проблем у системі організації заробітної плати в цілому: розміри зарплати практично відірвані від кінцевих результатів праці працівників і підприємств; недосконала диференціація оплати праці; не визначена роль мінімальної зарплати. Всі названі проблеми загострила платіжна криза, яка привела багато підприємств до заборгованості із зарплати.

Вирішення питань щодо функціонування закладів охорони здоров'я та оплати праці медичного персоналу завжди мало важливе значення, адже головний потенціал будь якої країни пов'язаний з її людськими ресурсами. З 2018 року ці питання ще більш актуалізувались в зв'язку з впровадженням медичної реформи, що зобов'язує заклади охорони здоров'я комунальної власності перетворитися та функціонувати як комунальні некомерційні підприємства або комунальні установи, метою яких є надання медичної допомоги без одержання прибутку.

З процесом перетворення закладу охорони здоров'я змінюються й моделі мотивації та оплати праці медичного персоналу. Нові моделі оплати праці медичного персоналу викликають певну розгубленість у керівництва комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я: що є підставою для нарахування заробітної плати, якщо тарифну сітку скасовано та умови, передбачені для закладів охорони здоров'я у формі бюджетних установ, не діють. Також перед комунальним некомерційним підприємством постає питання вибору більш ефективної моделі мотивації та оплати праці медичного персоналу з усіх моделей, які запропоновані Міністерством охорони здоров'я України.

**Аналіз досліджень і публікацій.** Останнім часом багато уваги приділяється пошуку оптимальних форм оплати праці в медичних закладах та установах, а отже і нових підходів до управління працею, які були б адекватні ринковим відносинам. Ця проблема знайшла своє відображення в дослідженнях багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених, серед яких Адамчук В., Балкін В., Генкін Б., Жукова А., Мельнова М., Некрасова В., Олімських Н., Складанна К., Правдюк Н., Гуцаленко Л., Мулик Т., Плахтій Т., Устінов О. та інші.

Питання щодо реорганізації закладів охорони здоров'я та основних аспектів діяльності комунальних некомерційних підприємств підіймають в своїх працях Безкоровайна Л., Матвєєва В, Місевич М., Станкус Т. В той же час визначається незначна кількість досліджень щодо впровадження нових моделей мотивації та оплати праці медичного персоналу, що можуть застосовуватися після перетворення закладів охорони здоров'я комунальної власності.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дослідження входить до плану науково-дослідної роботи кафедри економіки підприємства Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка на період 2020-2023 рр. за темою: «Розвиток суб'єктів економічної діяльності в умовах мікро- та макроекономічних трансформацій ХХІ ст.» (державний реєстраційний номер 0119U002955), в рамках якої запропоновано нове розв'язання проблеми формування теоретичних, методичних та практичних засад обліку, контролю та аналізу розрахунків з персоналом з оплати праці в системі управління витратами закладу охорони здоров'я.

**Мета і завдання дослідження.** Метою даного дослідження є узагальнення положень, оцінка методики організації та практики здійснення обліку, контролю та аналізу розрахунків з персоналом з оплати праці в системі управління витратами, розробка рекомендацій щодо їх удосконалення. Для досягнення запланованої мети були вирішені такі завдання:

- дослідити ретроспективу теоретичних підходів щодо сутності оплати праці, розкрити основні форми та системи оплати праці;
- розглянути нормативно-правове регулювання розрахунків з персоналом у

закладах охорони здоров'я;

- дослідити організацію первинного, аналітичного та синтетичного обліку розрахунків з персоналом у КНП;
- оцінити стан контролю розрахунків з персоналом у закладі охорони здоров'я та визначити напрями його покращення;
- проаналізувати динаміку та структуру розрахунків з персоналом КНП;
- розробити модель системи оплати праці персоналу медичного закладу.

**Об'єктом дослідження** є діяльність підприємства (закладу охорони здоров'я) в частині операцій, пов'язаних з обліком, контролем та аналізом розрахунків за виплатами працівникам.

**Предметом дослідження** є методологічні, організаційні та практичні питання обліку, контролю та аналізу розрахунків з персоналом з оплати праці в системі управління витратами.

**Методи дослідження.** Для досягнення поставленої мети в роботі використано такі загальнонаукові методи емпіричного та теоретичного рівнів дослідження: абстрагування та герменевтичний (при з'ясуванні суті різних понять і категорій); діалектичний (при розробці моделі обліку оплати праці); порівняння (для оцінювання стану та динаміки оплати праці за певні періоди часу); узагальнення (при формуванні висновків та пропозицій); аналітичний (при дослідженні факторів впливу на рівень заробітної плати, її структури, класифікації норм праці та нормативів); системний (при розробці моделі формування звітної інформації щодо витрат на оплату праці відповідно до рівнів управління на підприємстві).

Інформаційну базу дослідження становлять: нормативно-правові акти, матеріали Національної служби здоров'я України, Міністерства охорони здоров'я України, Міністерства фінансів України, первинна облікова інформація, звітність закладу охорони здоров'я, наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів.

**Наукова новизна одержаних результатів.** Наукові результати дослідження полягають у наступному: одержали подальший розвиток науково-теоретичні

положення щодо визначення сутності обліково-аналітичної категорії «розрахунки з оплати праці» та нових підходів до побудови загального механізму розрахунків з персоналом з оплати праці, які спрямовані на покращення системи управління витратами закладу охорони здоров'я.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в розробці пропозицій з удосконалення обліку, аналізу та контролю розрахунків з оплати праці та їх впровадженням і використанням у діяльності КНП «Кам'янець-Подільська центральна районна лікарня».

**Апробація результатів магістерської роботи.** Основні положення магістерської роботи оприлюднені та отримали схвальну оцінку на II Міжнародній науково-практичній Інтернет-конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аудиту, оподаткування та аналізу в умовах міжнародної інтеграції» Херсонського національного технічного університету (м. Хмельницький, 16-17 листопада 2022 р.).

**Публікації.** За темою магістерської роботи опубліковано 1 наукову працю (тези доповідей) загальним обсягом 0,1 друк. арк. [71] за темою: "Особливості обліково-аналітичного забезпечення розрахунків за виплатами працівникам".

**Структура і обсяг магістерської роботи.** Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних 67 джерел та додатків. Викладена на 91 стор. комп'ютерного тексту, містить 9 таблиць та 7 рисунків.

## РОЗДІЛ 1.

### ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

#### 1.1. Розрахунки з персоналом в системі управління витратами

Ефективність функціонування та соціальний розвиток суб'єктів господарювання (трудових колективів) забезпечується передусім формуванням належних індивідуальних і колективних матеріальних стимулів, провідною формою реалізації як: їх є оплата праці різних категорій персоналу. Починаючи з XVII століття і особливо зараз, під час економічної кризи, проблеми оплати праці були і є дуже актуальними для усіх категорій населення. Ці проблеми розглядались протягом кількох століть як зарубіжними, так і багатьма вітчизняними вченими.

Ще на початку XVII століття відомий представник класичного напрямку економічної науки У.Петті висловлював думку про те, що разом із землею основним джерелом багатства є праця. Уільям Петті розумів заробітну плату як ціну праці. У той час, коли представники школи меркантилізму просто схвалювали законодавство, яке фіксувало максимальний рівень заробітної плати, У.Петті намагався визначити «природну ціну праці», її розмір він визначав вартістю засобів існування працівника [7, с. 11]. Він стверджував, що заробітна плата повинна зводитися до вартості мінімальних засобів існування для того, щоб постійно змушувати працівників працювати. У той же час, вона повинна забезпечувати одержання прибутку і можливість накопичення капіталу.

К. Маркс у своїх наукових поглядах виділяв наступний аспект у системі оплати праці: роботодавець при наймі працівника оплачує не вартість продукту його праці, а вартість робочої сили. Робоча сила, тобто здатність людини до праці, є таким товаром, споживання якого є створенням вартості. Робоча сила - це сукупність фізичних і духовних властивостей людини, які вона застосовує в процесі виробництва споживчих вартостей. Робоча сила є основним елементом



продуктивних сил у будь-якому суспільстві, але товаром стає лише за умов ринкової економіки [13].

А. Сміт і Д. Рікардо заклали основу сучасного розуміння змісту заробітної плати. Зокрема, А. Сміт вважав, що заробітна плата є ціною праці, в основі якої лежить вартість засобів існування, необхідних для життя працівників та виховання дітей, які згодом замінять працівника на ринку праці [14]. Отже, хоча А.Сміт трактував угоду між капіталістом і працівником як продаж останнім своєї праці, він фактично зводив заробітну плату до вартості робочої сили.

Вивчення питань розподілу праці знаходить детальне висвітлення за часів А. Сміта і Д. Рікардо. В теорії цінності вважалося за необхідне величину мінової вартості виводити з інтенсивним зростанням людських потреб. З неї випливають ідеї про конкретну цінність, про залежність цінності виробничих благ від цінності споживчих благ. З теорії попиту-пропозиції випливало, що рівень мінової вартості необхідно встановлювати, виходячи не з попиту і пропозиції, а з теорії витрат виробництва мінова вартість складається з таких витрат, як заробітна плата та середній прибуток.

Сучасні економісти країн з розвинутою ринковою економікою розглядають і обґрунтовують рівні заробітної плати переважно із співвідношень між попитом і пропозицією на працю. Вони виходять з того, що людину, природно, не можна розглядати як суто товар. Але, разом з тим, необхідно констатувати той факт, що люди за певну ціну здають свої послуги в оренду. Ці послуги певного конкретного працівника виражаються безпосередньо в його мускульній енергії, інтелекті, кваліфікації, професійній майстерності, досвіді, тощо. Платою за послуги працівників слугують певні ставки заробітної плати [27].

Спробуємо побудувати перелік теоретичних основ оплати праці, які були запропоновані видатними вченими різних часів.

1. Трудова теорія вартості (А. Сміт, Д. Рікардо). Праця є вимірником вартості товару. Вартість визначається не конкретною працею однієї людини, а середніми витратами праці для даного рівня розвитку виробництва. Витрати праці входять у ціну товару.

2. Теорія граничної продуктивності. Дж. Кларк вважав, що в стані рівноваги доход кожного виробничого фактора відповідає його граничній продуктивності, яка дорівнює, зміні продуктивності, яка, в свою чергу дорівнює зміні виробництва продукту при додаванні або відніманні одиниці цього фактора (звідси й поняття граничності) за умови, що кількість інших факторів залишається незмінною [27].

3. Теорія граничної корисності Й. Тюнен, М. Туган-Барановський розробили соціальну теорію граничної корисності і блага та теорію заробітної плати. Заробітна плата є часткою робітничого класу в суспільному продукті, яка залежить від продуктивності суспільної праці і соціальної сили робітничого класу [13].

4. Теорія К. Маркса базується на тому, що заробітна плата є перетвореною формою вартості товару «робоча сила», визначається суспільно необхідними умовами її відтворення з урахуванням навчання персоналу для трудової діяльності, залежить від співвідношення попиту і пропозиції на робочу силу, інтенсивності, складності та продуктивності праці.

5. Теорія вільної конкуренції. Л. Вальрас, А. Парето визнавали можливість поступок з боку підприємців щодо підвищення заробітної плати працівникам під загрозою страйків. Але наступний відтік капіталу з галузей з підвищеною заробітною платою, заміна живої праці машинною зведе заробітну плату до ринкового рівня.

6. Сучасні ринкові теорії. У. Мітчелл, Ф. Феттер відстоювали необхідність планування ринкового виробництва. Праця є фактором виробництва, заробітна плата - ціною використання праці. Людина розглядається як форма капіталу. Оплата праці гарантує мінімальну заробітну плату. Набирають ваги різні види соціальних винагород. Зростає і важливість внутрішньої винагороди за працю задоволення людини від праці. Зростають інвестиції в людський капітал. Поширюються гнучкі форми оплати праці, виплата премій за індивідуальні і колективні результати праці. Заохочується участь працівників у прибутках і капіталі фірм. Розвиваються форми організації праці в єдиній команді. Поширюються партнерські трудові відносини (трипартнерство). Середній рівень

заробітної плати диференціюється за країнами, регіонами, видами діяльності; формується під впливом конкуренції на ринку праці [14].

Сучасні вчені з економіки праці Богиня Д.П. та Куліков Г.Т. вважають, що сутність поняття «заробітна плата» складна і багатостороння, тому розглядати її потрібно з різних позицій.

По-перше, заробітна плата — це економічна категорія, що відображає відносини між роботодавцем і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості. В цьому розумінні доречнішим є поняття «оплата праці», яка, крім власне заробітної плати, включає й інші витрати роботодавця на робочу силу.

По-друге, заробітна плата — це винагорода або заробіток, обчислений у грошовому виразі, який за трудовим договором роботодавець сплачує працівникові за роботу, яку виконано або має бути виконано. Це загальновизнане визначення, що найточніше відповідає терміну «заробітна плата».

По-третє, в умовах ринкової економіки заробітна плата — це елемент ринку праці, що складається в результаті взаємодії попиту на працю і її пропозиції і виражає ринкову вартість використання найманої праці. В цьому розумінні найчастіше вживаються усереднені показники ставок оплати одиниці (наприклад, людино-години) праці певної якості [77].

Вчені Колот А.М., Уманський О.М. зазначають, що для розуміння категорії заробітна, плата потрібно враховувати такі принципові положення:

а) заробітна плата формується на стику відносин сфери виробництва і відносин обміну робочої сили;

б) заробітна плата повинна забезпечувати об'єктивно необхідний для відтворення робочої сили й ефективного функціонування виробництва обсяг життєвих благ, що працівник може одержати в обмін на свою працю;

в) заробітна плата — це важлива складова виробництва, оскільки їх рівень пов'язаний як із потребами працівника, так і з процесом виробництва, його результатами, через які формуються джерела засобів на відтворення робочої сили;

г) заробітна плата є одночасно мікроекономічною та макроекономічною

категорією [33].

Швиданенко Г.О дає таке тлумачення терміна «оплата праці» - це будь-який заробіток, обчислений, як правило, у грошовому вираженні, який за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги. Оплата праці складається з основної заробітної плати й додаткової оплати праці. Розміри оплати найманого працівника залежать від результатів його праці з урахуванням наслідків господарської діяльності підприємства.

Основна заробітна плата працівника залежить від результатів його праці й визначається тарифними ставками, відрядними оцінками, посадовими окладами, а також надбавками і доплатами у розмірах, не вищих за встановлені чинним законодавством, рівень додаткової оплати праці здебільшого залежить від кінцевих результатів діяльності підприємства. Зазвичай до додаткової оплати праці відносять премії, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, а також надбавки й доплати, не передбачені чинним законодавством або встановлені понад розміри, дозволені останнім [42].

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» сутність заробітної плати визначається як «винагорода, обчислена, як правило, у грошовому вираженні, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу» [63].

В економічній теорії (оплата праці) заробітна плата - це ціна робочої сили, яка відповідає вартості предметів споживання і послуг, що забезпечують відтворення робочої сили, задовольняючи фізичні та духовні потреби працівника і членів його сім'ї.

О. Воронін стверджує, що «вартість робочої сили (витрати на її відтворення) - це, насамперед, абстрактна, теоретична категорія. Взаємовідношення між роботодавцем і найманим працівником на ринку праці мають схожість з орендними відносинами. Роботодавця цікавить не стільки повна вартість майна (робочої сили), скільки величина плати за її використання (оплата праці) упродовж терміну оренди, оскільки орендодавець (найманий працівник) залишається

власником своєї робочої сили» [83].

Таким чином, сутність поняття «заробітна плата» складна, багатовимірна і потребує вивчення з різних позицій:

1. Заробітна плата - це економічна категорія, яка відображає відносини між роботодавцем і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості.

2. Заробітна плата - це винагорода або заробіток, обчислений, як правило, у грошовому вираженні, який за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу.

3. Заробітна плата - це елемент ринку праці, що складається в результаті взаємодії попиту і пропозиції, виражає ціну використання робочої сили.

4. Для найманого працівника заробітна плата - це основна частина його доходу, який він отримує за реалізацію своєї здатності до праці.

5. Для роботодавця заробітна плата - це елемент витрат виробництва, що забезпечує матеріальну зацікавленість працівників у високо продуктивній праці [33].

Отже, можна зробити висновок, що питання оплати праці завжди цікавило вчених з точки зору підвищення заробітної плати. Ідеї, на яких базувалися теорії оплати праці, можна поділити на три групи: теорії, які переважно спираються на психологічні фактори; теорії, які ґрунтуються на економічних факторах; теорії, в основі яких - соціальні фактори оплати праці.

На даний період часу ми маємо достатньо міцну базу для продовження вивчення та аналізу проблеми оплати праці. В цьому можна впевнитись, розглянувши еволюцію теоретичних підходів до поняття оплати праці. Сьогодні, під час економічної кризи, потрібно розробити нові стратегії оплати праці, які зможуть встановити рівновагу та задовольнити потреби робітника і роботодавця. Це можна зробити, опираючись або вдосконалюючи теоретичні основи оплати праці.

## 1.2. Методика обліку, аналізу і контролю розрахунків з оплати праці

Організація обліку оплати праці повинна бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації, тому бухгалтерський облік оплати праці повинен забезпечити:

- точне і своєчасне документальне оформлення даних про обсяг затрат праці;
- відображення обсягу виконаних робіт і затрат робочого часу кожним працівником за галузями і підприємством в цілому;
- правильне нарахування заробітної плати кожному працівникові відповідно до діючих положень;
- контроль за використанням фонду оплати праці;
- дотримання порядку розподілу оплати праці за об'єктами бухгалтерського обліку;
- повний і своєчасний розрахунок з працівниками щодо оплати праці;
- своєчасне складання і подання звітності щодо оплати праці [74, с. 91].

Для правильної організації обліку праці та її оплати на будь-якому підприємстві бухгалтер керується документами з даного питання, до яких належать нормативні акти. Нормативна база підприємства з питання регулювання заробітної плати наведена в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

### Нормативно-правова база регулювання питань оплати праці на рівні підприємства

Документ	Відносини, які регулюються документом
Колективний договір підприємства	Визначає відносини працедавця та найманих працівників у сфері виробництва, у сфері зайнятості населення, у сфері оплати праці, умови праці і відпочинку, у сфері соціального захисту та задоволення духовних потреб працівників
Положення про оплату праці	Визначає загальні засади оплати праці на підприємстві та порядок преміювання за показники роботи
Норми виробітку і	Наводяться норми виробітку та розцінки за виконанні відрядні

розцінки	роботи
Положення про фонди матеріального заохочення та соціального розвитку	Визначається порядок формування та використання відповідних фондів
Наказ «Про облікову політику підприємства»	Визначає альтернативні підходи до відображення у обліку та звітності інформації про виплати працівникам та формування забезпечень виплат

*Джерело: за даними [78]*

На сьогоднішній день підприємства мають більше самостійності у виборі прийомів та напрямків власної облікової політики. Окремі напрямки вибраної підприємствами облікової політики безпосередньо впливають на порядок обліку оплати праці – зауважує О.А. Красноперова [75]. Це стосується самостійного вибору підприємствами та застосуванням рахунків тільки класу 9 “Витрати діяльності”; з одночасним застосуванням рахунків класу 8 “Витрати за елементами” та рахунків 9 “Витрати діяльності”; із застосуванням класу тільки 8 “Витрати за елементами”.

Облік особового складу працівників має забезпечити систематичне одержання даних про кількість працівників на підприємстві, про склад працівників за статтю, віком, категоріями персоналу, посадами, спеціальностями, освітою, стажем роботи та іншими ознаками. Уся необхідна інформація про персонал повинна вноситися до первинних документів.

Облік особового складу має таке документальне оформлення:

- П-1 «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу»;
- П-2 «Особова картка»;
- П-3 «Алфавітна картка»;
- П-4 «Особова картка спеціаліста, який виконує науково-дослідні, проектно-дослідницькі і технологічні роботи»;
- П-5 «Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу»;
- П-9 «Книга обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них»;
- П-10 «Книга обліку руху трудових книжок і вкладишів до них».

Облік виробітку має таке документальне оформлення:

- П-12 і П-13 «Табель обліку використання робочого часу»;
- П-14 «Табель обліку використання робочого часу»;

- П-15 «Список осіб, які працювали на надурочний час»;
- П-16 «Листок обліку простоїв».

Облік нарахування заробітної плати має документальне оформлення таке:

- П-49 «Розрахунково-платіжна відомість»;
- П-50 «Розрахункова відомість»;
- П-52 «Розрахунок заробітної плати»;
- П-53 «Платіжна відомість»;
- П-54 «Особовий рахунок»;
- П-55 «Накопичувальна картка виробітку і заробітної плати».

Основним документом про трудову діяльність працівника є трудова книжка.

Для накопичення інформації про розрахунки з оплати праці Планом рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій передбачено пасивний рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Відповідно до інструкції про застосування Плану рахунків, субрахунки використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності та можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків цього Плану рахунків. Даною Інструкцією до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» передбачено наступні субрахунки:

- 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
- 662 «Розрахунки за депонентами»;
- 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Аналітику до цих субрахунків можна вести в розрізі кожного працівника, структурних підрозділів, штатних працівників або тих, які працюють за сумісництвом, видами нарахувань та утримань, датами нарахування та виплати заробітної плати.

Регістром аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам є особова картка розрахунків з кожним працівником. Організація синтетичного обліку розрахунків за виплатами працівникам, відповідно до Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку здійснюється:



– в Журналі 5 в Розділі 3 (для підприємств, що ведуть облік витрат лише з використанням рахунків класу 9 “Витрати діяльності”);

– в Журналі 5А в Розділах 3А і 3Б (для підприємств, що ведуть облік витрат з використанням рахунків класів 8 “Витрати за елементами” та 9 “Витрати діяльності”) [2, 3, 4, 29].

Також підприємства можуть формувати реєстри синтетичного обліку, відповідно до особливостей діяльності свого підприємства та потреб управління, за допомогою спеціалізованих комп'ютерних програм ведення бухгалтерського обліку.

### **1.3. Нормативне регулювання розрахунків з персоналом у закладах охорони здоров'я**

Реорганізовані медичні заклади отримали широку свободу в питаннях нарахування заробітної плати та встановлення надбавок та доплат. Водночас і від самих лікарів залежить, наскільки швидко буде прийнятий колективний договір з умовами нарахування заробітної плати та підстави для виплат додаткових надбавок та премій. Держбюджет-2021 передбачав збільшення зарплат медиків на 30%. У минулому році середня заробітна плата лікаря становила 9 тис. грн.

Питання нарахування зарплати лікарю в Україні врегульовують нормативні документи, які визначають умови залежно від форми організації медичного закладу, в якому працює лікар - табл. 1.2.

В ситуації, коли медичні заклади уже пройшли реорганізацію, проте все ж отримують субвенцію, зарплату лікарям нараховують та виплачують відповідно до постанови КМУ №948 від 31.08.1997 «Про умови і розміри оплати праці працівників підприємств і організацій, що дотуються з бюджету» [69].

У 2020 році з'явилися нормативні документи щодо боротьби з COVID-19. На виконання Закону України «Про захист населення від інфекційних хвороб» від 06.04.2000 №1645-III ухвалили кілька нормативно-правових актів, що передбачають доплати за допомогу хворим на коронавірус. Це:

1) наказ Мінпраці «Про умови оплати праці медичних та інших працівників за період роботи по ліквідації епідемій і спалахів з інфекційних хвороб, а також в

осередках особливо небезпечних і небезпечних інфекційних хвороб» від 02.06.2003 № 145 [68];

2) постанова КМУ «Деякі питання оплати праці медичних та інших працівників, які безпосередньо зайняті на роботах з ліквідації гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2» від 23.03.2020 №246;

3) постанова КМУ «Деякі питання оплати праці медичних та інших працівників закладів охорони здоров'я» від 19.06.2020 №610 [22].

Таблиця 1.2

### Нормативні документи, що регулюють питання оплати праці лікарів в Україні

Медичний заклад - бюджетна установа	Медичний заклад КНП
ст. 98 КЗпП	ст. 97 КЗпП
ст. 8 та 13 Закону України «Про оплату праці» № 108/95-ВР від 24.03.1995	ст. 15 та 16 Закону України «Про оплату праці» № 108/95-ВР від 24.03.1995
постанова 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» № 1298 від 30.08.2002	Закон України № 3356-ХІІ від 01.07.1993 «Про колективні договори і угоди»
наказ Мінсоцполітики та МОЗ України «Про впорядкування умов оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення» № 308/519 від 05.10.2005	Генеральна угода про регулювання основних принципів і норм реалізації соціально-економічної політики і трудових відносин в Україні від 23.08.2016
	Положення галузевих та регіональних угод

*Джерело: сформовано автором за даними [73, 80, 82]*

Ці доплати відрізняються розмірами, способами розрахунку й джерелами фінансування.

Окреслимо основні принципи, за якими нараховували зарплату лікарю КНП в 2021 році.

Перетворившись в КНП, медичний заклад отримує реальні важелі впливу на рівень заробітної плати своїх працівників. Відтепер усі відносини між лікарем та медичним закладом переходять в договірну площину. І всі аспекти, котрі стосуються рівня заробітної плати лікарів КНП, необхідно узгоджувати в трудовому договорі (контракті). Зокрема це стосується питання залежності між

кількістю укладених з лікарем декларацій та розміром середньої зарплати лікаря.

Чинні нормативні акти не передбачають прямої залежності між кількістю укладених декларацій з сімейним лікарем та рівнем його заробітної плати. Проте цей показник повинен суттєво впливати на її розмір (що не викликає сумніву). Крім того, рівень доходів лікаря повинен бути прямо пропорційним до результатів його індивідуальної роботи. Ще одним стимулом, покликаним заохотити лікаря покращувати результати своєї діяльності, є запровадження персоніфікованих посадових окладів.

Додатковим мотиваційним стимулом для лікарів КНП є можливість отримати додаткові підвищення, доплати та надбавки. Їх розмір та результати роботи, за які їх будуть нараховувати, КНП визначає самостійно. Для цього в медичному закладі розробляють власну схему, в якій докладно прописують:

- умови;
- порядок нарахування кожної виплати.

За гарні показники в роботі лікарям КНП будуть також виплачувати премії. Щоб преміювання було максимально прозорим та зрозумілим кожному працівнику медичного закладу, умови, розмір премій та порядок їх нарахування необхідно прописати в Положенні про преміювання. Якщо такого положення в закладі охорони здоров'я не розробили, умови преміювання необхідно викласти в колективному договорі.

Проте КНП при нарахуванні зарплати лікарям в 2021 році могли користуватися звичною тарифною системою, яка базується на таких засадах:

- 1) тарифна сітка;
- 2) тарифна ставка;
- 3) схема посадових окладів;
- 4) кваліфікаційні характеристики (професійні стандарти).

В такій схемі диференціації заробітної плати тарифну сітку розробляють на основі тарифної ставки працівника першого розряду та міжпосадових (міжкваліфікаційних) співвідношеннях розмірів посадових окладів.

При цьому враховували, що у 2021 році розмір мінімальної зарплати зріс:

з 1 січня 2021 року — з 5000 до 6000 грн;

1 грудня 2021 року — до 6500 грн.

1-й тарифний розряд ЄТС становив:

з 1 січня 2021 року — 2670 грн (було 2225 грн);

1 липня 2021 року — 2893 грн.

Розміри мінімальної годинної тарифної ставки на 2021 рік:

38,5-годинний робочий тиждень (для лікарів і фахівців вишів, ліцеїв, коледжів, закладів соцзахисту):

Січень-листопад - 37,60 грн

грудень - 37,88 грн

33-годинний робочий тиждень (для лікарів медзакладів):

Січень-листопад - 36,91 грн;

грудень - 44,77 грн.

Під час розрахунку норм тривалості робочого часу на 2021 рік необхідно керуватися листом Мінекономрозвитку від 12.08.2020 № 3501-06/219 [87].

Для реорганізованих медичних закладів питання нарахування зарплати лікарям з 2020 року регулюється договорами. З цієї причини особливого значення набуває правильний та вчасно прийнятий колективний договір.

Реорганізовані медичні заклади, на відміну від тих, які фінансуються з держбюджету, наділені ширшою самостійністю. Вони мають змогу самостійно визначати в колективному договорі аспекти, котрі стосуються нарахування заробітної плати, а саме:

- 1) форми та системи оплати праці;
- 2) норми праці;
- 3) розцінки;
- 4) тарифні сітки;
- 5) ставки;
- 6) схеми посадових окладів;
- 7) умови встановлення та розміри додаткових виплат:
  - надбавки;

- доплати;
- премії;
- винагороди;

8) інші заохочувальні, компенсаційні та гарантійні нарахування.

Якщо ж з певних причин в медичному закладі не уклали колективний договір, усі питання, котрі стосуються нарахування зарплати лікарям, варто узгодити з профспілковим комітетом, який представляє інтереси більшої частини колективу. Якщо ж і профспілкового комітету в закладі охорони здоров'я немає, узгодити питання оплати праці варто з іншим уповноваженим на представництво інтересів співробітників органом. Таку вимогу містить ст.97 КЗпП та ст.15 Закону про оплату праці [32, 63].

Після перетворення медичного закладу на КНП оплата праці працівників переходить у сферу договірного регулювання. Тому на перший план виходить необхідність укладення колективного договору. На відміну від установ та організацій, що фінансуються з бюджету, КНП самостійно встановлюють у колективному договорі взаємні зобов'язання сторін щодо:

- нормування та оплати праці;
- визначення форми, системи, розмірів заробітної плати та інших видів трудових виплат - доплат, надбавок, премій тощо.

Якщо колективний договір на підприємстві не укладено, власник або уповноважений ним орган зобов'язаний погодити ці питання з виборним органом первинної профспілкової організації (профспілковим представником), що представляє інтереси більшості працівників, а у разі його відсутності - з іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом.

Якщо медичні заклади, які пройшли процес реорганізації, отримують додаткові дотації з держбюджету, процес нарахування та виплати зарплати медикам регулює і постанова КМУ «Про умови і розміри оплати праці працівників підприємств і організацій, що дотуються з бюджету» від 31.08.1997 № 948 [69].

Методика розрахунку заробітної плати працівників медичних установ.

На розмір зарплати кожного лікаря впливає:

- 1) складність роботи, яку він виконує;
- 2) умови роботи;
- 3) індивідуальне навантаження;
- 4) професійний рівень;
- 5) ділові якості;
- 6) результати роботи;
- 7) кінцевий результат роботи медичного закладу в цілому (ч. 2,3 ст. 94 КЗпП) [32].

Керівників державних та комунальних закладів охорони здоров'я призначають на посаду уповноважені виконавчі органи управління власника закладу охорони здоров'я на конкурсній основі (ч. 9 ст. 16 Закону України «Основи законодавства України про охорону здоров'я» від 19.11.1992 № 2801-ХІІ). Для цього укладають контракт на строк від трьох до п'яти років.

Умови оплати праці директора КНП та контракт. Умови контракту визначені частиною четвертою ст. 65 ГК. Окрім того, постановою КМУ від 21.08.2019 №792 затверджені Порядок укладення контракту з керівником державного, комунального закладу охорони здоров'я та окремі типові форми контрактів із керівниками державних/комунальних закладів охорони здоров'я.

Умови оплати праці керівників КНП встановлюють у контракті з урахуванням положень Постанови №859 [80]. Своєю чергою, оплата праці за контрактом визначається за угодою сторін на підставі чинного законодавства, умов колективного договору і пов'язана з виконанням умов контракту.

Керівники місцевих органів виконавчої влади та органи місцевого самоврядування укладають контракти з керівниками КНП, тож вони і визначають умови оплати праці директорів КНП (п. 1 Постанови № 859).

Контракт передбачає: строк дії; права, обов'язки та відповідальність сторін (зокрема й матеріальну), вимоги до збереження керівником закладу державного або комунального майна; вимоги щодо підвищення кваліфікації або проходження перепідготовки протягом строку дії контракту; умови матеріального забезпечення і організації праці; умови розірвання. На керівника закладу, з яким укладено

контракт, поширюються пільги та компенсації, встановлені законодавством.

У Постанові №859 наведено всі види виплат керівникам підприємств, заснованих на комунальній власності. Будь-які інші види надбавок, доплат, премій, які є у колективному договорі, але яких не наведено у Постанові №859, керівникам державних і комунальних підприємств не виплачують (лист Мінсоцполітики від 04.09.2017 № 202/0/103-17).

Якщо КНП вже повністю не утримується з місцевого бюджету, а уклав договір з НСЗУ та фінансується у межах договору про медичне обслуговування населення, то розмір посадового окладу керівника встановлюють так, як описано нижче.

Розмір посадового окладу керівника КНП залежить від:

- середньооблікової чисельності працівників в еквіваленті повної зайнятості за рік;
- вартості активів підприємства або чистого доходу від реалізації товарів (робіт, послуг) за даними останньої річної фінансової звітності.

Якщо є змога застосувати два і більше розмірів посадового окладу керівника закладу, використовують найвищий з допустимих розмірів посадових окладів.

Керівники місцевих органів виконавчої влади та органи місцевого самоврядування визначають умови оплати праці за контрактом за угодою сторін. Враховують і вимоги законодавства, і умови колективного договору (ст. 20 Закону № 108/95). Посадові оклади керівника (генерального директора) КНП установлюють в контракті згідно з Постановою КМУ №859, а медичного директора та заступників відповідно до колективного договору.

Умови оплати праці й тривалість основної та додаткових відпусток керівника встановлюють за згодою сторін. Вони не можуть бути меншими за передбачені законодавством. За виконання обов'язків, передбачених контрактом, керівнику нараховують заробітну плату в межах фонду оплати праці. Для цього сумують установлені контрактом:

- 1) посадовий оклад, визначений за відповідним тарифним розрядом Єдиної тарифної сітки;

- 2) підвищення посадового окладу (за наявність кваліфікаційної категорії, за роботу в шкідливих і важких умовах);
- 3) надбавки (за вислугу років, високі досягнення в праці, почесне звання тощо);
- 4) доплати (за науковий ступінь тощо);
- 5) премії, розміри якої залежать від особистого внеску в загальні результати роботи закладу. Розмір премії встановлюється відповідно до положення про преміювання за погодженням з органом управління майном;
- 6) допомогу на оздоровлення в розмірі посадового окладу під час надання основної щорічної відпустки;
- 7) матеріальну допомогу в сумі щонайбільше одного посадового окладу на рік, окрім матеріальної допомоги на поховання.

Зміни й доповнення до контракту вносять шляхом укладення додаткових договорів.

Умови оплати праці керівника медзакладу - КНП/казенного підприємства визначає контракт. Розмір премій, надбавок, доплат, матеріальної допомоги погоджує орган управління майном. У разі неналежного виконання умов контракту надбавки, доплати й матеріальна допомога зменшуються або не виплачуються.

У разі дострокового припинення контракту через невідповідність посади чи неналежний стан здоров'я, що перешкоджає працювати, керівник ЗОЗ має право на додаткові компенсації, гарантії, виплати, передбачені законодавством, а саме - на переведення за згодою на іншу роботу та виплату вихідної допомоги відповідно до статті 44 КЗпП [32].

Наприклад, щоб платити керівнику за кваліфікаційну категорію за спеціальністю «організація і управління охороною здоров'я», за наявність поліклінік (поліклінічних відділень) у розмірі 15%, а також надбавку за вислугу років, необхідно погодити ці виплати з власником комунального підприємства та внести доповнення до контракту через укладання додаткового договору.

Посадові оклади медичного директора та заступників директора також



визначають у колективному договорі КНП (наприклад, посадові оклади медичному директору, заступникам директора на 5-15% нижче від посадового окладу їхнього керівника).

У ЗОЗ, які не уклали договорів з НСЗУ та повністю фінансуються з бюджету за рахунок медичної субвенції та місцевих програм, посадові оклади встановлюють так само, як в бюджетних установах.

Умови оплати праці працівників бюджетних установ визначає КМУ (ч.2 ст.8 Закону №108/95). Посадові оклади працівників КНП, зокрема й медичного директора та заступників директора, визначають відповідно до Постанови №1298.

Схему посадових окладів (тарифних ставок) працівників бюджетних установ слід формувати на основі:

- 1) мінімального розміру посадового окладу (тарифної ставки), встановленого КМУ;
- 2) міжпосадових (міжкваліфікаційних) співвідношень розмірів посадових окладів (тарифних ставок) і тарифних коефіцієнтів.

Мінімальний посадовий оклад (тарифну ставку) потрібно встановлювати у розмірі, не меншому за прожитковий мінімум, встановлений для працездатних осіб станом на 1 січня календарного року. Максимальний розмір зарплати лікаря в Україні в нормативних документах не визначений.

Законодавець надав медичному закладу право визначати засади нарахування та виплати заробітної плати. Не зважаючи на це, роботодавець зобов'язаний дотримуватись норм та гарантій, котрі передбачені законодавством. Тому керівник позбавлений права одноосібно вирішувати питання, котрі стосуються оплати праці та закріплені в генеральній, галузевих угодах чи колективному договорі.

Розмір зарплати лікаря в Україні залежить від наявності у нього кваліфікаційної категорії. Атестація допомагає визначити рівень професійної підготовки лікарів в теоретичній та практичній площині та оцінити їх трудову діяльність. Її алгоритм визначає Порядок проведення атестації лікарів, затверджений наказом МОЗ №446 від 22.02.2019 «Деякі питання безперервного професійного розвитку лікарів» [82].

За результатами атестації фахівець може: 1) отримати (підтвердити) звання лікаря-спеціаліста; 2) отримати сертифікат про присвоєння (підтвердження) кваліфікаційної категорії; 3) отримати відмову в присвоєнні (підтвердженні) відповідної кваліфікаційної категорії.

В перших двох випадках заклад освіти видає сертифікат встановленого зразка. Ті ж фахівці, яким атестаційна комісія відмовила, отримують витяг з протоколу засідання комісії, завірений закладом вищої або післядипломної освіти, що здійснює підготовку фахівців у галузі знань «Охорона здоров'я», не пізніше, ніж за три робочі дні з моменту його затвердження.

Рівень зарплати лікаря має прямий зв'язок з рішенням атестаційної комісії.

Таблиця 1.3

### Взаємозв'язок рівня заробітної плати та атестації

Рішення атестаційної комісії	Документ, який підтверджує рішення	Вплив на розмір зарплати
Підтверджена кваліфікаційна категорія	Сертифікат про підтвердження відповідної кваліфікаційної категорії встановленого зразка	Заробітну плату нараховують відповідно до того ж тарифного розряду
Підвищена наявна кваліфікаційна категорія	Сертифікат про підвищення відповідної кваліфікаційної категорії встановленого зразка	Зарплата лікаря зростає відповідно до нового (вищого) тарифного розряду, як того вимагає пп. 6 п. 2.4.1 Умов оплати праці. Заробітну плату з урахуванням підвищеного посадового окладу лікар буде отримувати впродовж п'яти років з дня підписання відповідного наказу про присвоєння кваліфікаційної категорії
Відмова в підтвердженні чи підвищенні категорії	Витяг з протоколу засідання комісії, затверджений закладом освіти	Протягом одного року по закінченню п'ятирічного терміну з дати, коли був підписаний наказ про присвоєння (підтвердження) останньої кваліфікаційної категорії, лікар отримує заробітну плату як лікар-стажист за 10 тарифним розрядом відповідно до пп. 2 п. 2.2.5 Умов оплати праці

*Джерело: за даними [82]*

В ситуації, коли атестаційна комісія не підтвердила звання «лікар-спеціаліст», він має пройти стажування відповідно до Порядку проведення атестації лікарів, затвердженого наказом МОЗ 22 лютого 2019 року № 446 (у редакції наказу МОЗ України від 18 серпня 2021 року № 1753) [49]. Після

завершення стажування фахівець повинен пройти атестацію на визначення рівня знань та практичних навичок для підтвердження звання «лікар-спеціаліст».

Основну відповідальність за помилки при нарахуванні зарплати лікарю несе керівник медичного закладу. Саме на нього пунктом 1.9 Умов оплати праці покладений обов'язок своєчасно та правильно визначити розмір заробітної плати. Він же своїм наказом визначає персональний склад тарифікаційної комісії та обов'язки її членів.

Окрім того, відповідає за правильність нарахування заробітної плати і та особа, в посадовій інструкції якої вказані обов'язки:

- встановлювати посадові оклади;
- своєчасно відслідковувати їх підвищення;
- визначати доплати;
- встановлювати надбавки;
- вносити зміни до особових справ, спричинених трудовою діяльністю;
- готувати інформацію для атестації;
- готувати дані для кваліфікаційної та атестаційної комісії.

Як показує практика, найчастіше виникнення помилок при нарахуванні зарплати лікарям в ситуаціях:

- посадовий оклад лікарю-спеціалісту встановили, попередньо не перевіривши наявність у нього відповідного сертифіката про наявність певної категорії;

- лікаря, який невчасно пройшов атестацію на присвоєння чи підтвердження певної кваліфікаційної категорії, не перевели на посаду лікаря-стажиста та продовжили нараховувати зарплату за підвищеним окладом.

Такі порушення легко встановити шляхом порівняння даних тарифікаційних списків та особових рахунків працівників з врахуванням кваліфікаційних вимог та тарифних розрядів лікарів, котрі прописані Умовами оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення. Посадових осіб, з вини яких неправильно розрахували розмір зарплати лікарю, очільник медичного закладу може притягнути до дисциплінарної відповідальності.

## РОЗДІЛ 2.

### ОБЛІК І КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

#### **2.1. Організаційно-економічна характеристика КНП «Кам'янець-Подільська центральна районна лікарня»**

Згідно Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення законодавства з питань діяльності закладів охорони здоров'я» від 06.04.2017 р. №2002-VIII існуючі заклади охорони здоров'я комунальної власності мають утворити та функціонувати як комунальне некомерційне підприємство [51]. Методичною допомогою здійснення цього процесу є Методичні рекомендації з питань перетворення закладів охорони здоров'я з бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства, схвалені Робочою групою з питань реформи фінансування сфери охорони здоров'я України від 14.02.2018 р. [80].

Дослідимо зміни між закладами охорони здоров'я у формі бюджетних установ та комунальними некомерційними підприємствами за наступними критеріями: організаційно-правова форма, статус, фінансування, планування діяльності, форма рахунків, звітність, аудит (табл. 2.1).

Перш за все, слід відмітити, що на відміну від закладу охорони здоров'я у формі бюджетної установи комунальне некомерційне підприємство може втратити неприбутковий статус, якщо не дотримується вимог, зазначених у п. 133.4 Податкового кодексу України [48], однією з яких є використання власних доходів (прибутків) виключно на напрями діяльності, визначеними статутними документами, та утримання підприємства.

При перетворенні закладу охорони здоров'я змінився принцип його фінансування, що спричинило зміну статусу з розпорядника бюджетних коштів у одержувача бюджетних коштів. Набуття цього статусу надає комунальному некомерційному підприємству більшої самостійності у прийнятті управлінських рішень. У зв'язку зі зміною принципу фінансування комунальні некомерційні

підприємства охорони здоров'я окрім фінансування з місцевого бюджету будуть отримувати кошти від Національної служби здоров'я України, на підставі укладених договорів про медичне обслуговування населення за програмою медичних гарантій.

Таблиця 2.1

**Порівняння закладів охорони здоров'я комунальної власності та комунальних некомерційних підприємств**

<b>Критерій</b>	<b>Заклад охорони здоров'я у формі бюджетної установи</b>	<b>Комунальне некомерційне підприємство</b>
Організаційно-правова форма	Комунальна організація (установа, заклад)	Комунальне підприємство
Статус	Неприбутковий статус Розпорядник бюджетних коштів	Неприбутковий статус при отриманні вимог, зазначеним у п. 133.4 ПКУ Одержувач бюджетних коштів
Фінансування	Державний бюджет, місцевий бюджет	Національна служба здоров'я України, фінансування з місцевого бюджету
Планування діяльності	Бюджетне законодавство України Основний документ – кошторис.	Господарське законодавство України Основний документ – Фінансовий план
Форма рахунків	Наказ МФУ № 1203 від 31.12.2013 року «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі»	Наказ МФУ № 291 від 30.11.1999 року «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування»
Звітність	Бюджетна: місячна: форми № 4-3д.1, № 4-3.1, № 7д.1; № 7м.1); квартальна і річна: форми № 2д, № 2м, № 4-2д, № 4-2м, № 4-3д, № 4-3м, № 4-3д.1, № 4-3м.1, № 7д, № 7м, № 7д.1, № 7м.1). Фінансова: квартальна і річна: Баланс (№ 1-дс), Звіт про фінансові результати (№ 2-дс), Звіт про рух грошових коштів (№ 3-дс), Звіт про власний капітал (№ 4-дс), примітки до річної фінансової звітності	Бюджетна: місячна: форми № 4-3д.1, № 4-3.1, № 7д.1; № 7м.1); квартальна і річна: форми № 2д, № 2м, № 4-2д, № 4-2м, № 4-3д, № 4-3м, № 4-3д.1, № 4-3м.1, № 7д, № 7м, № 7д.1, № 7м.1). Фінансова в залежності від категорії підприємства: квартальна і річна: Баланс (Звіт про фінансовий стан) (№ 1), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (№ 2), Звіт про рух грошових коштів (№ 3, 3-н), Звіт про власний капітал (№4), примітки до річної фінансової звітності або річна: Баланс (№ 1-м або 1-мс), Звіт про фінансові результати (№ 2-м або 2-мс)
Аудит	Державний аудит.	Незалежний аудит; Державний аудит

*Джерело: за даними [73, 80, 87]*

Перетворення закладів охорони здоров'я у формі бюджетної установи на комунальні некомерційні підприємства також передбачає зміну підходів до

планування їх діяльності та звітності. Відтепер планування діяльності відбувається відповідно до норм господарського законодавства та замість кошторису складається фінансовий план, за яким визначаються основні показники фінансово-господарської діяльності підприємства, основні джерела та напрями спрямування коштів для забезпечення потреб [87].

Змінився порядок ведення бухгалтерського обліку, законодавчим підґрунтям якого є План рахунків бухгалтерського обліку. Використання Плану рахунків бухгалтерського обліку, який затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. передбачає, що після перетворення відображення господарських операцій повинне відбуватися за правилами, якими керуються звичайні комерційні підприємства.

Будучи отримувачем бюджетних коштів, комунальне некомерційне підприємство повинне подавати таку ж бюджетну звітність, як і подавав у статусі закладу охорони здоров'я у формі бюджетної установи. Зміна правил відображення господарських операцій спричинила й зміну форм фінансової звітності. Складаючи фінансову звітність, комунальні некомерційні підприємства керуються положеннями НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» або НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» в залежності від категорії підприємства.

Фінансова звітність комунального некомерційного підприємства ще може підлягати обов'язковій перевірці незалежним аудитором. Також в рамках здійснення своєї діяльності комунальні некомерційні підприємства повинні керуватися Бюджетним кодексом України від 08.07.2010р. №2456-VI, Цивільним кодексом України від 16.01.2003 р. №435-IV, Господарським кодексом України від 16.01.2003 р. №436-IV, Законом України «Про ліцензування видів господарської діяльності» від 02.03.2015 р. №222-VIII. Всі заклади охорони здоров'я комунальної власності у процесі перетворення мають пройти ряд етапів.

На рис. 2.1 представлено алгоритм перетворення закладів охорони здоров'я у комунальні некомерційні підприємства, побудований на підставі Методичних рекомендацій з питань перетворення закладів охорони здоров'я з бюджетних

установ у комунальні некомерційні підприємства [73].



Рис. 2.1. Алгоритм перетворення закладів охорони здоров'я у комунальні некомерційні підприємства

*Джерело: розробка автора*

Серед переваг, що отримують при перетворенні комунальні некомерційні підприємства можна визначити наступні [80]:

- керівник має можливість самостійно розпоряджатися активами, фінансами підприємства, формувати кадрову політику підприємства;
- планування діяльності здійснюється не за постатейним кошторисом, а на основі власного фінансового плану;
- існує можливість самостійно обирати систему оплати праці в межах законодавства;

– існує можливість наймати лікарів фізичних осіб-підприємців, що зареєструвалися та отримали ліцензію на здійснення господарської діяльності з медичної практики.

Комунальне некомерційне підприємство «Кам'янець-Подільська центральна районна лікарня» знаходиться за адресою: 32319 Хмельницька обл., Кам'янець-Подільський р-н., с. Мукша Китайгородська, вул. Матросова, 30. Код діяльності за КВЕД – 86.10 Діяльність лікарняних закладів (основний). Генеральним директором є Шевчук Віталій Іванович. КПЦРЛ представлена наступними відділеннями:

1. Відділення невідкладної медичної допомоги – розташоване на першому поверсі головного корпусу лікарні. У відділенні надається цілодобова невідкладна медична допомога всім категоріям хворих. Основними завданнями відділення є прийом хворих на стаціонарне лікування з оформленням відповідної документації та надання при потребі екстреної медичної допомоги.

2. Хірургічне відділення – розташоване на 4-му поверсі головного корпусу і розгорнуто на 56 ліжках, у тому числі: 26 – чистої хірургії, 25 – гнійної хірургії, 5 – офтальмологічних. Відділення надає пацієнтам невідкладну, кваліфіковану та спеціалізовану медичну допомогу.

3. Травматологічне відділення – знаходиться на 4-му поверсі головного корпусу лікарні. Розраховане на 24 ліжка, призначене для надання екстреної та планової медичної допомоги.

4. Акушерсько-гінекологічне відділення – надається кваліфікована спеціалізована медична допомога жіночому населенню району. Загальна кількість ліжок – 50. Акушерський стаціонар розрахований на 25 ліжок.

5. Анестезіологічне відділення з палатами інтенсивної терапії – відкрите в 1999 році, розраховане на 6 ліжок. Основними напрямками роботи є анестезіологічне забезпечення всіх оперативних втручань, які проводяться в лікарні та надання інтенсивної терапії важкохворим.

6. Терапевтичне відділення – знаходиться на третьому поверсі головного корпусу лікарні та розраховане на 60 ліжок, 30 із яких – кардіологічні. У



відділенні надається допомога хворим терапевтичного профілю із застосуванням сучасних методів діагностики та лікування. Терапевтичне відділення №2 знаходиться в с.Жванець та розраховане на 10 ліжок. Відділення обслуговує в основному жителів сіл Жванецької лікарської дільниці.

7. Неврологічне відділення – розташоване на третьому поверсі головного корпусу, розгорнуто на 25 ліжок. У відділення госпіталізуються жителі району з патологією нервової системи, яка вимагає стаціонарного лікування.

8. Педіатричне відділення – знаходиться в головному корпусі центральної районної лікарні та розраховане на 38 ліжок. Окрім іншого у своєму складі відділення має боксовані палати, палату інтенсивної терапії, палату реабілітації та фізіотерапевтичний кабінет.

9. Інфекційне відділення – є структурним підрозділом центральної районної лікарні, де надається висококваліфікована стаціонарна допомога інфекційним хворим району. Відділення розташоване в окремому корпусі на території лікарні та розраховане на 30 інфекційних ліжок.

10. Патологоанатомічне відділення – розташоване в окремому корпусі на території лікарні. Основним завданням відділення є прижиттєва діагностика захворювань за допомогою досліджень біопсійного та операційного матеріалів, встановлення посмертного діагнозу, причин та механізмів смерті хворого, аналіз якості діагностики та лікування хворого.

11. Клініко-діагностична лабораторія – знаходиться на першому поверсі лікарні та являється однією з найважливіших складових системи охорони здоров'я, яка забезпечує надання медико-діагностичної допомоги пацієнтам. Колектив складається з висококваліфікованих лікарів – лаборантів, лаборантів, бактеріологів та біологів.

12. Операційний блок – «серце» відділень хірургічного профілю до складу якого входять операційні зали, приміщення для передопераційної, стерилізаційної, матеріальної, апаратної та ін.

Медична допомога поділяється на види в залежності від виду надаваних послуг та кваліфікації спеціалістів, що надають допомогу. Цей розподіл

здійснюється за програмами медичних гарантій, які визначені у ст. 4 Закону України «Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення» [87]. На рис. 2.2 схематично зображено види медичної допомоги, ким та де надається медична допомога.

Види медичної допомоги	Ким надається	Де надається
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Екстрена допомога (невідкладна діагностика та лікування для врятування та збереження життя людини, яка знаходиться у невідкладному</li> <li>• Первинна (консультація, діагностика тих хвороб, травм, отруень які найбільш поширені)</li> <li>• Вторинна (спеціалізована) (консультація, діагностика, лікування, реабілітація та профілактика хвороб, травм, отруень, патологічних і фізіологічних станів. Направлення до лікаря іншої спеціалізації або до високоспеціалізованої ланки)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Лікар з медицини невідкладних станів та середній медперсонал виїзних бригад</li> <li>• Сімейний лікар (лікар загальної практики). Також терапевт та педіатр</li> <li>• Лікар відповідної спеціалізації (крім сімейного лікаря)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Станції та відділення швидкої та невідкладної медичної допомог</li> <li>• Тільки в амбулаторних умовах або за місцем проживання, тобто на рівні поліклініки (медичного пункту, амбулаторії, вдома у хворого тощо)</li> <li>• В амбулаторних умовах або стаціонарних умовах (багатопрофільні лікарні, спеціалізовані медичні центри тощо).</li> </ul>

Рис. 2.2. Види медичної допомоги, що надає КПН "КПЦРЛ"

*Джерело: сформовано автором за даними КНП*

Проте основними видами залишаються первинна та вторинна медична допомога.

Станом на 31.12.2021 року штатні одиниці склали 602 ос., ліжковий фонд – 357 (табл. 2.2).

Фінансування галузі охорони здоров'я відзначається нестачею коштів. В кошторисі видатків лікарні на 2021 рік фонд заробітної плати з нарахуваннями займав майже 82,12% (106969 тис. грн), видатки на енергоносії 10,29% (4721569,0 грн), медикаменти та харчування – 4,26% (1954000,0 грн), інші видатки – 3,33%

(1521081,0 грн). Видатки на розвиток лікарняного закладу не передбачені, відповідно, можна відзначити негативний стан будівель та приміщень лікарні, неповну відповідність матеріально-технічної бази сучасним вимогам, зношеність медичної апаратури.

Таблиця 2.2

### Характеристика штату та ліжкового фонду КПЦРЛ

	Всього (357 ліжок)	ЦРЛ		Орининсь ка РЛ №2 (32 ліжка)	Староушицька РЛ №3 (36 ліжок)
		ЦРЛ (289 ліжка)	в т.ч. Жванецьке терапевтичне від- ділення №2 (11 ліжок)		
Лікарський персонал	122,0	102,5	1,0	10,0	9,5
Середній медичний персонал	249,5	198,5	4,5	25,5	25,5
Молодший медичний персонал	131,5	103,00	3,00	19,50	9,0
Спеціалісти немедики	4,5	4,5	-	-	-
Інший персонал	94,5	67,75	1,50	13,75	13,0
<b>Всього</b>	<b>602,0</b>	<b>476,25</b>	<b>10,00</b>	<b>68,75</b>	<b>57,0</b>

*Розраховано автором за даними КПЦРЛ*

Проте, протягом 2019-2020 рр. адміністрацією ЦРЛ за допомогою районної влади проведено заходи з енергозбереження, придбано нове медичне обладнання, завершено капітальний ремонт приміщення операційної.

Кошторис видатків на 2021 рік по КПКВК 0312010 «Багатопрофільна стаціонарна медична допомога» склав 47867650,0 грн, в тому числі:

- медична субвенція з державного бюджету 37998580,0 грн та
- кошти місцевого бюджету 9865071,0 грн.

Кошторис видатків на 2021 рік по КПКВК 0312214 «Забезпечення централізованих заходів з лікування хворих на цукровий та нецукровий діабет» склав 1428700,0 грн.

Перш ніж перейти до огляду нових моделей мотивації та оплати праці медичного персоналу, коротко зупинимося на порядку нарахування заробітної плати медичного персоналу в закладах охорони здоров'я у формі бюджетної установи.

В цих закладах заробітна плата розраховувалась на основі тарифної системи, що включає в себе наступні компоненти: тарифні сітки, ставки, схеми окладів і кваліфікаційні характеристики. Для визначення місячного посадового окладу, ставку працівника 1-го розряду потрібно помножити на відповідний тарифний коефіцієнт. Заробітна медичного працівника залежить не тільки від посади, що він обіймає, а також від обсягу і складності роботи, умов праці, рівня кваліфікації працівника.

Розряди медичних працівників за Єдиною тарифною сіткою встановлюються у відповідності до існуючої кваліфікаційної категорії, у конкретному довідковому переліку кваліфікаційних характеристик професій. В Довіднику зазначається перелік робіт кожного працівника, властивих певній посаді, і визначає вимоги щодо кожної кваліфікаційної категорії у відповідності до обійманої працівником посади.

Заробітна плата працівників в закладах охорони здоров'я у формі бюджетної установи складається з посадового окладу за тарифним розрядом, підвищення до посадового окладу, доплат та надбавок, які визначаються наказом Міністерства праці та соціальної політики України «Про впорядкування умов оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення» [52].

При цьому зарплата медичних робітників, що займають вищі посади не повинна бути нижчою за заробітну плату робітників, що займають керівні посади структурних підрозділів, що мають відповідну або нижчу кваліфікації.

Проголошуючи автономізацію закладів, держава намагається втілити в життя дієві заходи, які б дійсно посилили стимулюючу роль заробітної плати, покращивши матеріальне становище медичних працівників. Після перетворення комунальне некомерційне підприємство охорони здоров'я переходить до договірного регулювання оплати праці, яке передбачає, що оклади та додаткові виплати воно встановлює з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством, самостійно – у колективному договорі. Особливості укладення колективних договорів комунальними некомерційними підприємствами, порядок

встановлення та закріплення системи мотивації та оплати праці медичних працівників розглядаються у Методичних рекомендаціях та роз'ясненнях з питань укладення колективних договорів комунальних некомерційних підприємств [87].

## **2.2. Первинний, аналітичний та синтетичний облік розрахунків з оплати праці та напрями його удосконалення**

Для управління господарською діяльністю, зокрема операціями, пов'язаними з оплатою праці на підприємствах, необхідний постійний, абсолютно обґрунтований, юридично підтверджуючий бухгалтерський облік цих операцій на підставі достовірних даних первинної документації.

Документальне оформлення операцій щодо розрахунків із заробітної плати між працівниками й роботодавцем супроводжується великою кількістю облікових документів типових та нетипових форм, на кожний з яких затверджується графік документообігу керівництвом КНП. Основним документом, який визначає порядок організації оплати праці, розміри основної та додаткової заробітної плати, порядок преміювання працівників, є Положення про оплату праці на підприємстві. Даний документ містить інформацію про:

- загальні принципи організації оплати праці на підприємстві, системи і форми оплати праці, які застосовуються до різних категорій працівників;
- штатний розклад працівників;
- побудову основної (тарифної) оплати праці з інструкціями за посадами і професіями тарифних ставок та окладів;
- обумовлені доплати, надбавки і компенсації із зазначенням їх розмірів;
- інші преміальні системи, що використовуються КНП та шкалу преміювання.

Слід зазначити, що на підставі Кодексу Законів про працю (КЗпП) України, який регулює трудові правовідносини підприємства з працівниками, в КНП встановлений єдиний порядок оформлення приймання, звільнення і переведення співробітників.

Обов'язковим документом, який працівник зобов'язаний надати при

прийнятті на роботу, є трудова книжка, яка зберігається за основним місцем його роботи. За організацію ведення обліку, зберігання і видачу трудових книжок несе відповідальність керівник підприємства.

Особа, яка виписує трудові книжки, щомісячно подає до бухгалтерії підприємства звіт про наявність та використання бланків трудових книжок. Разом з цим, відповідальна особа заповнює декілька спеціальних облікових документів: Книгу обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них, Книгу обліку руху трудових книжок і вкладишів до них.

Бухгалтерський облік трудових книжок ведуть на рахунку 209 “Інші матеріали”, за дебетом якого відображається надходження трудових книжок, а за кредитом – їх використання (списання). Одночасно ведеться облік наявності та руху трудових книжок на позабалансовому рахунку 08 “Бланки суворого обліку”.

До кадрової документації відносяться також такі документи: особова картка, особова справа, особовий листок з обліку кадрів, штатно-посадова книга, алфавітна книга, алфавітні картки тощо. Облік розрахунків з оплати праці працівників здійснюється на основі різних спеціальних документів.

В табл. 2.3 наведено затверджені в Україні та використовувані досліджуваним КНП основні форми первинних документів, згруповані за напрямом використання.

Таблиця 2.3

**Форми первинних документів з обліку оплати праці КНП «Кам'янець-Подільська центральна районна лікарня»**

№ з/п	Номер типової форми	Назва типової форми
Кадрова документація		
1	П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу
2	П-2	Особова картка
3	П-3	Алфавітна картка
4	П-5	Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу
5	П-6	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
6	П-8	Наказ (розпорядження) про припинення дії трудового договору (контракту)
З обліку використання робочого часу		
7	П-13, П-14	Табель обліку використання робочого часу

8	П-15	Список осіб, які працювали у понаднормовий час З обліку розрахунків з працівниками з оплати праці
9	П-49	Розрахунково-платіжна відомість
10	П-50	Розрахункова відомість
11	П-52	Розрахунок заробітної плати
12	П-54, П-54-А	Особовий рахунок

*Джерело: сформовано автором за даними КНП*

Одним із першочергових завдань КНП є облік особового складу, який ведеться відділом кадрів. Основними розпорядчими документами відносно особового складу є: наказ (розпорядження) про прийом на роботу, наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу, наказ (розпорядження) про надання відпустки, наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту), наведені в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

#### Розпорядчі документи відносно особового складу

№ з/п	Назва розпорядчого документу	Призначення розпорядчого документу
1	Наказ (розпорядження) про приймання на роботу (ф. № П-1)	Використовується для обліку працівників, прийнятих на підприємство та складається у відділі кадрів за кожним працівником і підписується керівником підприємства
2	Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу (ф. № П-5)	Використовується для оформлення переведення працівника з одного відділу (підрозділу) в інший. Заповнюється працівником відділу кадрів в двох примірниках. Один примірник зберігається в відділі кадрів, інший – передається до бухгалтерії
3	Наказ (розпорядження) про надання відпустки (ф. № П-6)	Використовується для оформлення щорічних та інших видів відпусток, які надаються працівникам у відповідності до діючого законодавства. Наказ складається в двох примірниках: один залишається у відділі кадрів, інший – передається до бухгалтерії
4	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту) (ф. № П-8)	Застосовується при звільненні працівника. Заповнюється працівником відділу кадрів в двох екземплярах: один залишається в відділі кадрів, інший – передається до бухгалтерії. Наказ підписується керівником підприємства та керівником структурного підрозділу. На основі наказу про припинення трудового договору (контракту) бухгалтерія здійснює розрахунок з робітниками, а відділ кадрів робить відповідний запис в трудову книжку

*Джерело: сформовано автором за даними КНП*

Табель обліку використання робочого часу і розрахунку заробітної плати призначений для контролю за дотриманням працівниками встановленого режиму

робочого часу, розрахунку заробітної плати, а також для складання звітності з праці.

Типова форма П-13 “Табель обліку виконання робочого часу” пристосована до різних умов організації виробництва, може бути доповнена необхідними даними, враховуючи особливості галузі, в якій функціонує підприємство, та застосовується в умовах автоматизованої системи управління підприємством.

Форма П-14 “Табель обліку використання робочого часу” використовується лише для обліку використання робочого часу працівників з твердим місячним окладом або ставкою.

Для обліку часу, який відпрацьовано понаднормово, та оплати праці в понаднормовий час використовується “Список осіб, які працювали в понаднормовий час” за типовою формою П-15.

На підставі даних минулого місяця, що внесені в особовий рахунок, та даних первинного обліку поточного місяця формується ф. П-49 “Розрахунково-платіжна відомість”. Даний реєстр має комбінований характер, оскільки містить інформацію як щодо розрахунку заробітної плати так і стосовно її виплати працівникам. Характеристика порядку складання форм розрахунково-платіжної відомості, наведена в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

### Варіанти проведення розрахунку за заробітною платою

№ з/п	Варіант розрахунку	Порядок проведення розрахунку
1	Розрахунки за розрахунково-платіжною відомістю (ф. № П-49)	Розрахунково-платіжна відомість одночасно використовується для розрахунку і видачі заробітної плати. На невеликих підприємствах, коли система розподілу заробітної плати за виробничими розрахунками не ускладнюється, розрахунково-платіжна відомість може вписуватись в одному примірнику. В інших випадках відомість вписується в двох примірниках (під копію), причому платіжним документом слугує перший примірник. Дані про виплату авансу і про суми утримання внесків, вирахованих по заробітній платі в минулому місяці, містяться в особовому рахунку (ф. № П-54). При наявності великої кількості первинних документів з обліку виробітку працівників підрахунок відрядного заробітку здійснюється за допомогою накопичувальної картки обліку виробітку і заробітної плати (ф. № П-55) або накопичувальна картка обліку заробітної плати (ф. № П-56)



2	За спеціальними листами розрахунків заробітної плати (ф. № П-52)	Листи розрахунку заробітної плати виписуються для кожного робітника на розрахунковий період. Записи розрахунків з заробітної плати здійснюються під копірку в двох примірниках. Оборотна сторона другого примірника форми розрахунку з заробітної плати може бути використана для розрахунку відпускних сум. Суми до видачі переносяться із форми розрахунку заробітної плати в платіжну відомість (ф. № П-53)
---	--	--

*Джерело: сформовано автором за даними КНП*

У разі застосування для розрахунку заробітної плати розрахункової відомості за формами П-50, П-51 особовий рахунок не ведеться. Зазначений реєстр обліку складається в одному примірнику в розрізі працівників структурного підрозділу та класифікаційних характеристик установ, що обслуговуються централізованою бухгалтерією, за такими статтями: нараховано за видами виплат, утримано та враховано заборгованість працівника; сума до видачі. Містить особисту інформацію про кожного працівника, занесену у відомість, яка тим чи іншим чином впливає на визначення розміру суми заробітної плати до виплати.

Форми П-54, П-54-А “Особовий рахунок” використовується для акумуляції інформації про заробітну плату за кожним працівником підприємства. На підставі первинних документів з обліку виробітку та виконаних робіт, відпрацьованого часу і вищевказаних документів на різні види виплат дані щодо кожного працівника фіксуються щомісячно в його особовому рахунку.

При відрядній формі оплати праці, що супроводжується великою кількістю первинних документів щодо обліку виробітку, підрахунок заробітної плати виконується в накопичувальній картці (форми П-55 та П-56), де фіксуються види робіт, номер наряду та інша інформація щодо виробітку.

Як вже було відмічено вище облік використання робочого часу, а також контроль за станом трудової дисципліни у КНП здійснюється табельним обліком, завданнями якого є забезпечення: контролю за явкою на роботу і залишенням роботи; виявлення причин запізень або неявки на роботу; одержання даних про фактично відпрацьований час працівниками, складу робочого часу складання звітності про наявність працюючих і її рух, про стан трудової дисципліни.

Відносини між власником підприємства та найманим працівником, в тому

числі і питання щодо нормування і оплати праці, встановлення форм, систем і розмірів заробітної плати і інших видів трудових виплат, зокрема, і виплат стосовно нарахування винагород працівникам, супроводжується документуванням господарських операцій за розрахунками з працівниками, які відбуваються на підприємстві, що зумовлено потребою в підтвердженні правомірності та правильності здійснених розрахунків (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

**Документальне забезпечення бухгалтерського обліку нарахування заробітної плати працівникам підприємства**

Внутрішні документи		Зовнішні документи	
Первинні документи	Документи-підстави	Первинні документи	Документи-підстави
Розрахунково-платіжні відомості, розрахункові відомості, платіжні відомості, розрахунки бухгалтерії, довідки бухгалтерії	Штатний розпис, посадові інструкції бухгалтерів, положення про облікову політику, положення про бухгалтерську службу, положення про оплату праці, положення про соціальний пакет, положення про преміювання, положення про охорону праці, таблиць використання робочого часу, наряди на виконання робіт, список осіб, які працювали понаднормово, договори та акти виконаних робіт по трудовій угоді, накази керівництва, заяви працівників, рапорти, догани, особова картка працівника, графік відпусток	Квитанції, рахунки, рахунки-фактури	Довідки, договори

*Джерело: сформовано автором за даними КНП*

Обов'язковість здійснення розрахунків з працівниками та їх облікового відображення бухгалтерською службою підприємства встановлюється положеннями про облікову політику та про бухгалтерську службу, посадовими інструкціями бухгалтерів, які можуть передбачати відповідальність за порушення в проведенні розрахункових операцій.

Головним обмеженням при нарахуванні виплат працівникам є штатний розпис, який надає інформацію про кількість працівників за посадами і кваліфікаційними розрядами та, відповідно, визначає граничний розмір фонду оплати праці. Перелік можливих для нарахування винагород передбачається у положеннях про оплату праці, про соціальний пакет, про преміювання, про

охорону праці. Окрім того, положення про оплату праці може наводити перелік документів, що слугують підставою для нарахування винагород працівникам на конкретному підприємстві та передбачати застосування власних розробок щодо обліку розрахунків з працівниками.

Для бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам передбачено рахунок 661 "Розрахунки за виплатами працівникам", де підсумовується вся інформація про розрахунки за виплатами. Даний рахунок пасивний, балансовий, розрахунковий.

Його схема у досліджуваному КНП представлена на рис. 2.3.

Рахунок ↓	Субрахунок ↓	Назва ↓
66	661	→ Розрахунки за заробітною платою
	662	→ Розрахунки з депонентами
	663	→ Розрахунки за іншими виплатами

Рис. 2.3. Схема рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

*Джерело: сформовано за даними КНП*

За кредитом субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображається нарахована заробітна плата працівникам підприємства: працівникам основного і допоміжних видів діяльності; працівникам за обслуговування та ремонт обладнання; службовцям та обслуговуючому персоналу; спеціалістам; суми нарахованої допомоги з тимчасової непрацездатності; суми нарахованих премій та ін.

Кредитове сальдо по рахунку означає заборгованість підприємства перед персоналом по нарахованих: основній і додатковій заробітній платі, преміях, допомоги з тимчасової втрати працездатності, матеріальної допомоги, але не виданих ще працівникам.

За дебетом субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображається виплачена заробітна плата, премії, депонована заробітна плата, а

також суми утримання податків, платежів за виконавчими документами, вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів в рахунок заробітної плати та інші утримання із сум оплати праці персоналу.

В КНП КПЦРЛ, яке для обліку витрат використовує одночасно рахунки класів 8 та 9, необхідності в нових субрахунках по рахунку 66 немає, оскільки потрібна диференціація по видах виплат здійснюється на субрахунках рахунку 81 «Витрати на оплату праці»:

- 1) 811 «Виплати за окладами й тарифами»;
- 2) 812 «Премії та заохочення»;
- 3) 813 «Компенсаційні виплати»;
- 4) 814 «Оплата відпусток»;
- 5) 815 «Оплата іншого невідпрацьованого часу»;
- 6) 816 «Інші витрати на оплату праці».

Для обліку розрахунків з працівниками використовуються і інші рахунки.

Наприклад, субрахунки бухгалтерського рахунку 37:

- 1) 372 «Розрахунки з підзвітними особами»,
- 2) 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»,
- 3) 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» та ін.

Рахунок 66 призначений саме для виплат, що стосуються зарплати. Тобто, якщо якась виплата передбачена Інструкцією зі статистики зарплати, значить, для відображення такої виплати слід використовувати рахунок 66. Для інших виплат використовують відповідні субрахунки на рахунку 37.

Розглянемо облік нарахувань, утримань та виплат по зарплаті у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

### Облік нарахування, утримань та виплати заробітної плати

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Нарахована заробітна плата персоналу підприємства	23 «Виробництво»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
	91 «Загальновиробничі витрати»	
	92 «Адміністративні витрати»	
	93 «Витрати на збут»	
	94 «Інші витрати операційної діяльності»	

Утримано ПДФО (18%)	661 «Розрахунки за заробітною платою»	641 «Розрахунки за податками»
Утримано ВЗ (1,5 %)	661 «Розрахунки за заробітною платою»	642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»
Нарахування і сплата ЄСВ	23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності»	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
Видано зарплату	661 «Розрахунки за заробітною платою»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

На основі розрахунково-платіжної відомості у КНП складається меморіальний ордер №5. Оскільки в КНП складається декілька розрахунково-платіжних відомостей, крім того на їх підставі складається "Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати", яка одночасно є меморіальним ордером №5. Записи в ньому систематизуються за кодами функціональної класифікації установи, а по спеціальних коштах - ще і за видами спеціальних коштів. До меморіального ордера №5 прикладаються всі документи, що є підставою для нарахування зарплати: таблиці, витяги з наказів та ін. Підсумок меморіального ордера №5 заноситься в Головну книгу.

Ця ділянка обліку є дуже громіздкою, а тому вона є автоматизованою. В КНП меморіальний ордер №5 отримують в автоматичному режимі, а кожному працівнику роздруковується "Розрахунковий листок", що містить інформацію про суми нарахованої оплати праці та утримань з неї.

### **2.3. Контроль розрахунків з персоналом у медичному закладі**

Контроль розрахунків з оплати праці відіграє важливу роль у системі внутрішнього контролю, оскільки полягає у встановленні достовірності первинних даних, що стосуються реальності зобов'язань з оплати праці, законності проведених розрахунків, повноти та своєчасності відображення даних в первинних документах і облікових регістрах, правильності ведення обліку зобов'язань із заробітної плати, зі страхування та з бюджетом і його відповідності національним

П(С)БО, достовірності відображення зобов'язань у звітності господарюючого суб'єкту.

Внутрішній контроль розрахунків з оплати праці можна розглядати як процес пізнання, розділивши його на три стадії: початкову, дослідницьку, завершальну. Кожній з цих стадій характерні свої етапи роботи в залежності від виду перевірки, об'єкту, цілей перевірки.

На початковій стадії внутрішній контроль вивчає стан розрахунків з оплати праці, зміни, які відбулися за поточний період, визначає і конкретизує об'єкти контролю, розробляє план і програму внутрішнього контролю. Для встановлення певної методики організації внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці можуть бути запропоновані певні заходи документального контролю, які зображено на рис. 2.4.

На дослідницькій стадії внутрішнього контролю шляхом виконання контрольних процедур здійснюють збір доказів щодо об'єктів контролю, а саме розрахунків з оплати праці. Для цього використовують такі прийоми, як: документальна перевірка, вибіркова перевірка, анкетування, тестування, інвентаризація розрахунків, підрахунок.

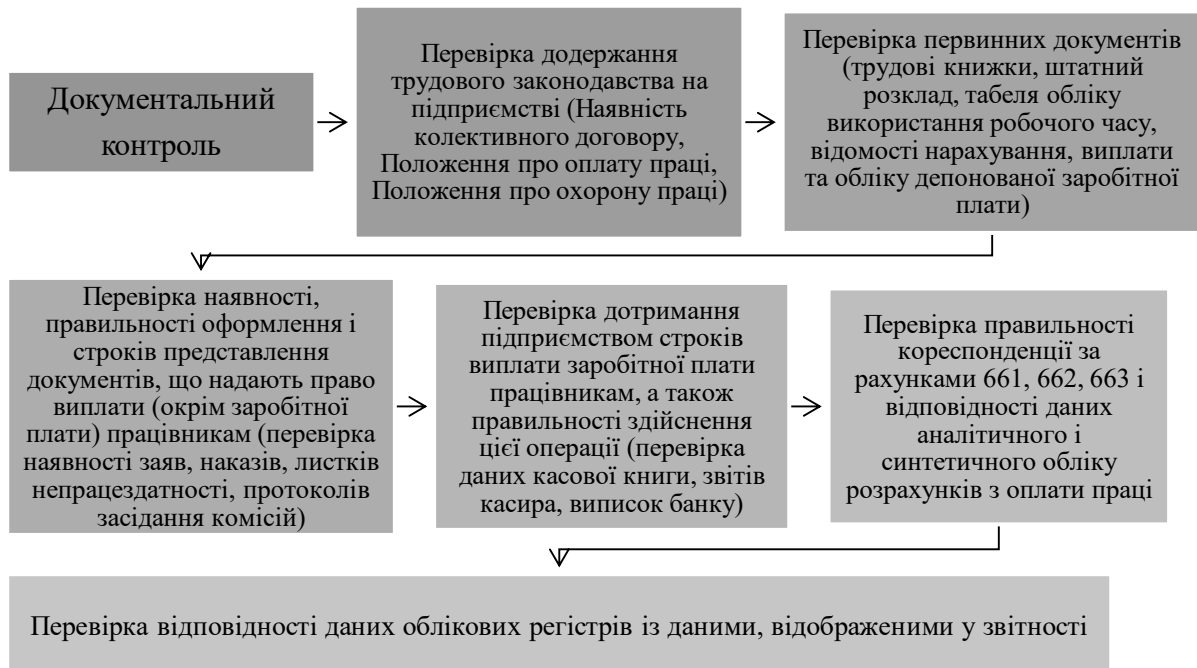


Рис. 2.4. Методика проведення документального контролю розрахунків з

## оплати праці

*Джерело: сформовано автором*

Під час виконання внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці необхідно приділити увагу наступному:

1. Перевірка дотримання КНП КПЦРЛ діючого трудового законодавства (вивчення систем оплати праці, які застосовуються, оформлення наказів, контрактів, угод тощо).

2. Вивчення вірогідності первинних документів з нарахування заробітної плати.

3. Перевірка правильності й обґрунтування нарахування заробітної плати основної, додаткової, відрядної, погодинної, розрахунків з середнього заробітку, заробітної плати сумісникам тощо).

4. Перевірка правильності зроблених відрахувань із заробітної плати (документальної обґрунтованості і законності відрахувань, своєчасності перерахування утриманих сум за призначенням).

5. Контроль правильності віднесення оплати праці на відповідні рахунки бухгалтерського обліку.

6. Перевірка відповідності даних аналітичного і синтетичного обліку розрахунків з оплати праці та достовірності розкриття інформації в звітності КНП.

На завершальній стадії внутрішнього контролю здійснюють оцінку і аналіз одержаних доказів, угруповання і систематизацію виявлених недоліків, узагальнення матеріалів перевірки і складання звіту. Проводиться обговорення результатів перевірок внутрішнього контролю з керівництвом, розробляються заходи за результатами перевірки.

На цій стадії частіше всього використовують такі елементи методу контролю: угруповання, систематизацію, оцінку, узагальнення. За результатами перевірки складається звіт, де систематизуються та аналізуються виявлені помилки й порушення та визначають їх можливий вплив на достовірність показників фінансової, податкової та статистичної звітності. Так, сальдо рахунку

66 у формі №1 «Баланс» переноситься в рядок 1630 «Поточні зобов'язання по оплаті праці», а витрати на оплату праці за звітний період показуються у формі №2 «Звіт про фінансові результати» - у рядку 2505 «Витрати на оплату праці». Крім того, інформація щодо нарахування і виплати заробітної плати використовується для складання звітів по Формі 1-ДФ, та розрахунків сум внесків до фондів соціального страхування та Пенсійного фонду України.



### РОЗДІЛ 3.

## АНАЛІЗ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ З ОПЛАТИ ПРАЦІ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

### 3.1. Аналіз динаміки та структури витрат КНП, частки оплати праці в них

Найпоширенішими видами аналізу оплати праці є:

- структурно-динамічний аналіз фонду оплати праці;
- аналіз визначення середньорічної, середньомісячної, середньоденної, середньогодинної заробітної плати та
- аналіз ефективності оплати праці.

Структурно-динамічний аналіз показує відхилення у структурі. Розраховується він як різниця між питомою вагою звітного і минулого періодів. Структурний аналіз має попередній характер, бо у результаті його проведення ще не можна дати кінцеву оцінку якості фінансового стану, для одержання якої необхідним є розрахунок спеціальних показників. Визначення динамічного аналізу можна спростувати як вивчення поведінки досліджуваної системи у часі, залежності від структури елементів і взаємодії між ними. У цьому числі вивчаються причинно-наслідкові зв'язки, затримки реакції, вплив середовища та ін. Структурно-динамічний аналіз фонду оплати праці КНП «КПЦРЛ» приведемо у табличному вигляді (табл. 3.1).

Відповідно до розрахунків даної таблиці ми бачимо, що найбільшу питому вагу у складі фонду оплати праці (ФОП) складає фонд основної заробітної плати. У 2020 р. його частка 88,39%, а в 2021 р. – 88,1%.

У 2020 р. доплати за невідпрацьований час складають 5,0%, а в 2021 р. – 7,4%. Це позитивно впливає на діяльність КНП, так як воно повинне сплачувати працівникам певну суму за невідпрацьований час, який включає в себе щорічні відпустки, тимчасову непрацездатність, навчальні відпустки, неявки з дозволу адміністрації та у зв'язку з переведенням на скорочений робочий тиждень.

Таблиця 3.1

**Структурно-динамічний аналіз фонду оплати праці КНП «КПЦРЛ» в  
2020-2021 рр.**

Показники	2020 р.		2021 р.		Відхилення		
	тис. грн	%	тис. грн	%	структури, %	Абсолютне (+;-)	Відносне, %
ФОП штатних працівників в тому числі:	94636,8	100	106969,3	100	-	+12332,5	+13,03
Фонд основної зар. плати	83649,5	88,39	94239,9	88,1	-0,29	+10590,4	+12,66
Фонд додаткової зар. плати:	10987,3	11,6	12729,4	11,9	+0,3	+1742,1	+15,86
— надбавки і доплати	6246,0	6,6	4813,7	4,5	-2,1	-1432,3	-22,93
— доплати за невідпрацьований час	4741,3	5,0	7915,7	7,4	+2,4	+3174,4	+66,95

*Джерело: розраховано автором за даними КНП*

Аналізуючи зростання ФОП (в порівнянні 2021 р. з 2020 р.) можна сказати, що фонд основної заробітної плати у 2021 р. зменшився на 0,29%. Що стосується фонду додаткової заробітної плати, то він збільшився на 0,3%. Така зміна відбулась за рахунок зменшення у структурі в 2021 р. надбавок і доплат на 2,1% та збільшення доплат за невідпрацьований час на 2,4%.

Стосовно динаміки темпів росту можна зробити такі висновки:

- загальний фонд заробітної плати зріс на 12332,5 тис. грн. або 13,03% у 2021 р. порівняно з 2020 р.;
- фонд основної заробітної плати зріс на 10590,4 тис. грн. або 12,66% у 2021 р. порівняно з 2020 р.

Така зміна відбулась за рахунок зменшення суми надбавок і доплат на 1432,3 тис. грн. або 22,9%, а також за рахунок збільшення розміру доплат за невідпрацьований час на 3174,4 тис. грн. або 66,95%.

Доцільним буде визначення середньорічної заробітної плати одного працівника, а також середньомісячної, середньоденної і середньогодинної заробітної плати одного працівника - табл. 3.2.

**Розрахунок середньої заробітної плати одного працівника КНП  
«Кам'янець-Подільська центральна районна лікарня» в 2020-2021 рр.**

Показники	2020 р.	2021 р.
1. ФОП штатних працівників, тис. грн.	94636,8	106969,3
2. Середньооблікова чисельність працюючих, чол.	608	602
3. Кількість люд-год, за які була нарахована з/пл. штатним працівникам, тис. люд-год	1225,7	1213,6
4. Середня тривалість робочого дня, год.	8	8
5. Середньорічна з/пл. одного працівника, грн.	155652,7	177689,9
6. Середньомісячна з/пл. одного працівника, грн.	12971,06	14807,49
7. Середньоденна з/пл. одного працівника, грн.	627,5	715,3
8. Середньогодинна з/пл. одного працівника, грн.	78,4	89,4

*Джерело: розраховано автором за даними КНП*

Ефективне управління фондом заробітної плати на підприємствах тісно пов'язане з теоретичним і методичним розумінням ефективності праці. Основним критерієм ефективного управління фондом заробітної плати має стати відповідність цього фонду фактичним змінам результатів роботи підприємства.

Проаналізуємо показник ефективності заробітної плати питомої ваги заробітної плати в загальній сумі витрат. Отже, розрахуємо цей показник для 2020 року:

$$ПВв=94636,8 / 113992,8 \times 100\% = 83,02\%$$

Проведемо розрахунок для 2021 року:

$$ПВв=106969,3 / 130259,7 \times 100\% = 82,12\%$$

Як бачимо з розрахунків, питома вага заробітної плати у загальній сумі витрат виробництва у 2021 році зменшилася на 0,9%.

Здавалося б не така вже й велика різниця для КНП, менше 1%, але все таки це є витратами, які зменшують суму прибутку.

Указом Президента України від 18.06.2021 № 261/2021 Кабінету Міністрів України було доручено під час підготовки проекту закону про Державний бюджет України на 2022 рік опрацювати питання щодо підвищення заробітних плат у сфері охорони здоров'я для лікарів та середнього медичного персоналу.

В січні 2022 року Кабінетом Міністрів України було прийнято постанову

«Деякі питання оплати праці медичних працівників закладів охорони здоров'я» від 12 січня 2022 р. №2 (далі Постанова №2), якою встановлено, що розмір нарахованої заробітної плати медичним працівникам закладів охорони здоров'я державної або комунальної форми власності за повністю виконану місячну (годинну) норму праці встановлюється у межах фонду оплати праці на 2022 рік:

– на рівні не менше 20000 гривень лікарям (крім лікарів-інтернів) та професіоналам з вищою немедичною освітою, які допущені до медичної діяльності в закладах охорони здоров'я;

– на рівні не менше 13500 гривень для посад молодших спеціалістів з медичною освітою (фахових молодших бакалаврів), фахівцям з початковим рівнем (короткий цикл) вищої медичної освіти, першим (бакалаврським) рівнем вищої медичної освіти і магістрів з медсестринства.

Згідно пункту 2 Постанови №2 граничний розмір надбавок, передбачених у підпункті “а” підпункту 2 пункту 3 постанови Кабінету Міністрів України від 30 серпня 2002 р. №1298 “Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери” [...], може бути збільшений для досягнення розміру нарахованої заробітної плати медичним працівникам закладів охорони здоров'я державної або комунальної форми власності, передбаченого підпунктом 1 пункту 1 зазначеної постанови.

З урахуванням норм ст. 15 Закону України «Про оплату праці», статті 97 Кодексу законів про працю в Україні, Постановою №2 передбачено забезпечити диференціацію заробітної плати медичних працівників закладів охорони здоров'я державної або комунальної форми власності у межах фонду оплати праці шляхом встановлення доплат та надбавок з урахуванням складності, відповідальності та умов виконуваної роботи, кваліфікації працівника, результатів його роботи

У разі встановлення медичному працівнику неповного робочого дня або неповного робочого тижня, а також під час невиконання працівником у повному обсязі встановленої норми тривалості робочого часу вимога щодо розміру оплати праці, передбачена підпунктом 1 пункту 1 Постанови №2 повинна дотримуватись,

а заробітна плата нараховуватись пропорційно відпрацьованому часу.

Відповідно до положень Постанови №2 також були внесені зміни у додаток 3 до Типової форми договору про медичне обслуговування населення за програмою медичних гарантій, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 25 квітня 2018 р. № 410 “Про договори про медичне обслуговування населення за програмою медичних гарантій” [...]. Згідно пункту 3 додатку 3 до Типової форми договору про медичне обслуговування населення за програмою медичних гарантій надавач медичних послуг зобов’язаний протягом строку дії договору відповідно до законодавства:

забезпечувати виплату заробітної плати у розмірі не меншому, ніж передбачено цим підпунктом (за повністю виконану місячну (годинну) норму праці:

- не менше ніж 20000 гривень для лікарів (крім лікарів-інтернів), професіоналів з вищою немедичною освітою;

- не менше ніж 13500 гривень для посад молодших спеціалістів з медичною освітою (фахових молодших бакалаврів), фахівців з початковим, першим (бакалаврським) рівнем вищої медичної освіти і магістрів з медсестринства).

Крім зазначеного вище в договорі прописана вимога щодо КНП, які надають первинну медичну допомогу (ПМД). Лікарі та фахівці з базовою вищою або неповною вищою медичною освітою, які залучені виключно до надання ПМД, можуть отримати зарплату в підвищеному розмірі, якщо лікаря обрали щонайменше 70% пацієнтів від оптимального обсягу практики ПМД.

Постанова №2 набрала чинності з дня її опублікування та застосовується з 1 січня 2022 року. Таким чином незалежно від дати оприлюднення Постанови №2, заробітна плата медичним працівникам за січень 2022 повинна нараховуватись і виплачуватись в підвищених розмірах.

Водночас після набуття чинності Постановою №2 зросла кількість звернень щодо примушування медичних працівників до написання заяв про запровадження неповного робочого часу. Зазначені дії, у разі їх застосування роботодавцем, мають ознаки зловживання правом, коли формально надання

працівникам відпусток без збереження заробітної плати за їх заявами виглядає правомірним, хоч насправді волевиявлення працівників немає, а відпустки для працівників не є бажаними. Фактично такі дії спрямовані на мінімізацію витрат на оплату праці та призводять до істотного обмеження прав працівників.

Головною причиною порушень прав працівників на своєчасну та у повному обсязі оплату праці, а саме виплату заробітної плати за січень 2022 року, у закладах охорони здоров'я стала невизначеність щодо джерел фінансування витрат на оплату праці, які після набуття чинності Постанови № 2, зросли. Зокрема за станом на 17 лютого 2022 року не всіма закладами охорони здоров'я Хмельницької області були укладені договори про медичне обслуговування населення за програмою медичних гарантій з Національною службою здоров'я України. Згідно результатів опитування із 104 закладів 23 (22,1% від загальної кількості охоплених інформаційними заходами) не уклали договори, та у зв'язку із цим не вирішили питання щодо джерел фінансування витрат на оплату праці.

Інформація наведена на рис. 3.2.

Договори із Національною службою здоров'я України укладені, визначені джерела фінансування витрат на оплату праці, (кількість закладів охорони здоров'я)	81
Договори із Національною службою здоров'я України не укладені, не визначені джерела фінансування витрат на оплату праці, закладів охорони здоров'я (кількість закладів охорони здоров'я)	23
Разом	104

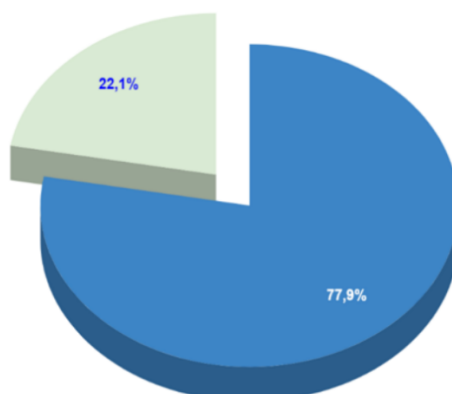


Рис. 3.2. Інформація про стан укладення договорів із НСЗУ медичними закладами охорони здоров'я на 17.02.2022 року (результати опитування)

Джерело: []

Заробітну плату медичним працівникам з урахуванням підвищення її розміру за січень 2022 року своєчасно та у строки передбачені колективним договором виплатили 96 закладів охорони здоров'я Хмельницької області із 104, від яких була отримана інформація. Водночас 8 закладів охорони здоров'я своєчасно заробітну плату медичним працівникам не виплатили.

Основною причиною невиконання заробітної плати медичним працівникам у встановлені строки (ст. 115КЗпП) у 8 закладах охорони здоров'я була названа невирішеність на початок року питань щодо джерел фінансування витрат на оплату праці.

Занепокоєння в даній ситуації викликало те, що під час опитування, окремі респонденти із числа посадових осіб зазначили, що заробітна плата у підвищеному розмірі не нижче встановлених мінімальних базових рівнів (20000 – для лікарів і 13500 – для посад молодших спеціалістів з медичною освітою) за січень не була нарахована, а зобов'язання з її виплати не відображені в обліку.

Кількість медичних закладів, що виплатили заробітну плату своєчасно	96
Кількість медичних закладів, що не виплатили заробітну плату у повному обсязі у встановлені строки	8
<b>Разом</b>	<b>104</b>

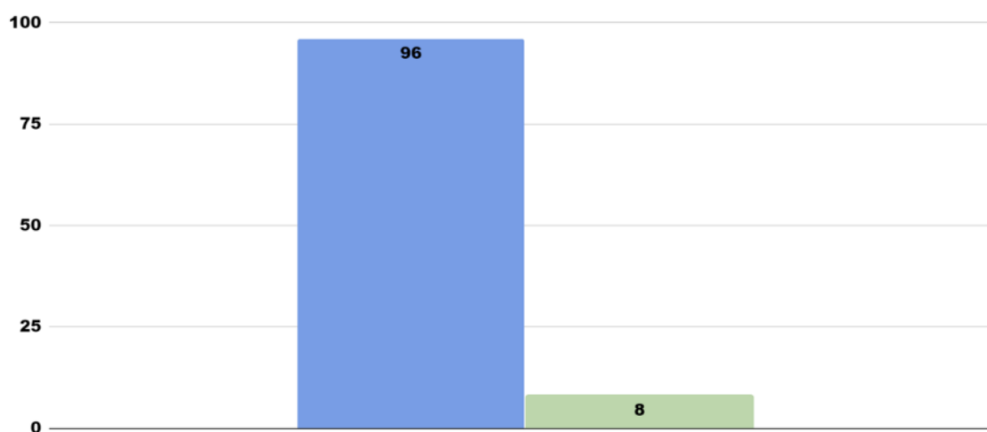


Рис. 3.3. Стан своєчасності виплати заробітної плати медичним працівникам за січень 2022 року державними і комунальними закладами Хмельницької області (результати опитування)

Джерело: []

Тимчасова невирішеність питання щодо джерел фінансування оплати праці

не є підставою для нарахування працівникам заробітної плати у розмірі меншому, ніж це передбачено чинним законодавством, звернута увага посадових осіб медичних закладів на необхідність дотримання вимог статті 30 Закону України «Про оплату праці», що покладає обов'язок на роботодавця забезпечити достовірний облік виконуваної працівником роботи і бухгалтерський облік витрат на оплату праці у встановленому порядку.

На кінець другої декади лютого 2022 року по зазначеним вище 8 закладам охорони здоров'я, ситуація виглядала наступним чином: 2 заклади у подальшому виплатили заробітну плату з урахуванням підвищення у повному обсязі; 6 закладів мали заборгованість перед працівниками в частині донарахованих виплат з урахуванням підвищення базового рівня заробітної плати лікарям і молодшим спеціалістам з медичною освітою.

Окрема увага під час аналізу, отриманої інформації, була приділена тому, яка кількість медичних працівників працювала на умовах неповного робочого часу, скільком працівникам неповний робочий час був встановлений у січні 2022 року – місяці підвищення розміру оплати праці.

Кількість працівників за станом на 01.02.2022 року, що працюють за трудовими договорами, для яких встановлена повна тривалість робочого часу	23944
Кількість працівників за станом на 01.02.2022 року, що працюють на умовах неповного робочого часу	1397
<b>Разом</b>	<b>25341</b>

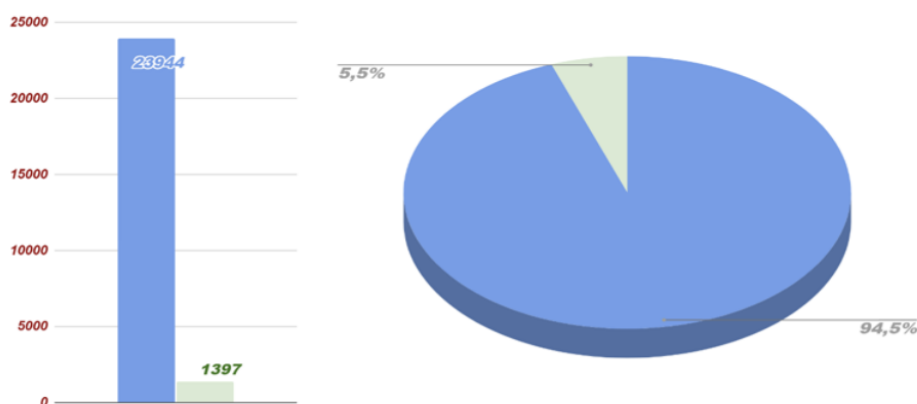


Рис. 3.4. Інформація про кількість працівників державних і комунальних закладів, що виконують роботу за трудовими договорами і кількість працівників,



яким встановлено неповний робочий час на 1.02.2022 року (результати опитування)

Джерело: []

Як видно з наведених вище даних за станом на 01.02.2022 року у 104 державних та комунальних закладах охорони здоров'я Хмельницької області, від яких була отримана інформація, за трудовими договорами працював 25341 працівник, з них на умовах неповного робочого часу роботу виконували 1397 працівників (5,5% від загальної чисельності).

Кількість працівників, що працюють на умовах неповного робочого часу, яким неповний робочий час встановлений до 01.01.2022 року	1096
Кількість працівників, що працюють на умовах неповного робочого часу, яким неповний робочий час встановлений після 01.01.2022 року	301
<b>Разом</b>	<b>1397</b>

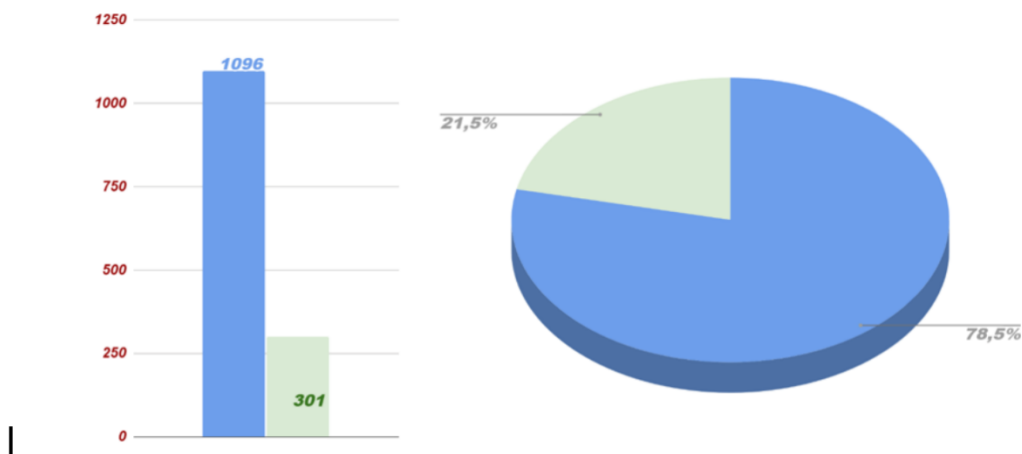


Рис. 3.5. Інформація про кількість працівників державних і комунальних закладів, яким встановлено неповний робочий час, до 01.01.2022 р. і після 01.01.2022 р. (результати опитування)

Джерело: []

Із зазначених вище 1397 працівників, що працювали на умовах неповного робочого часу, 301 працівнику (21,5 % від загальної чисельності) неповний робочий час був встановлений у січні 2022 року.

Лідером по запровадженню неповного робочого часу працівникам у січні 2022 року було Комунальне підприємство “Центр первинної медико-санітарної допомоги Ізяславської міської ради” – 105. Всього у цьому закладі станом на

01.02.2022 року в трудових відносинах із роботодавцем перебувало 255 працівників. Неповний робочий час був встановлений, згідно наданої інформації, за бажанням та на підставі заяв працівників, в основному молодшому медичному персоналу.

Отримана інформація та результати аналізу будуть враховані під час здійснення в подальшому заходів контролю, а також реалізації превентивних заходів, спрямованих на попередження можливих порушень законодавства про працю.

Щодо можливого примусу працівників до написання заяв про встановлення неповного робочого часу слід зазначити наступне:

1. Відповідно до статті 56 КЗпП за угодою між працівником і роботодавцем може встановлюватись як при прийнятті на роботу, так і згодом неповний робочий день або неповний робочий тиждень. На просьбу вагітної жінки, жінки, яка має дитину віком до чотирнадцяти років або дитину з інвалідністю, в тому числі таку, що знаходиться під її опікуванням, або здійснює догляд за хворим членом сім'ї відповідно до медичного висновку, роботодавець зобов'язаний встановлювати їй неповний робочий день або неповний робочий тиждень.

Статтею 172 КЗпП встановлено, що у випадках, передбачених законодавством, на роботодавця покладається обов'язок організувати навчання, перекваліфікацію і працевлаштування осіб з інвалідністю відповідно до медичних рекомендацій, встановити на їх прохання неповний робочий день або неповний робочий тиждень та створити пільгові умови праці.

Згідно змісту статті 56 КЗпП, неповний робочий час має меншу, ніж це встановлено нормативними актами, тривалість. Нормальна і скорочена тривалість робочого часу встановлюється нормативними актами, у тому числі локальними. Неповний робочий час встановлюється за погодженням сторін трудового договору.

Окремими категоріям працівників надане суб'єктивне право на встановлення неповного робочого часу. Це, як зазначено вище, вагітні жінки,

жінки, які мають дитину віком до 14 років або дитину-інваліда (в тому числі таку, що перебувають під опікою жінки), а також жінки, які здійснюють догляд за хворим членом сім'ї відповідно до медичного висновку. Власник зобов'язаний на прохання таких працівників встановлювати неповний робочий час (ст. 56 КЗпП).

Стаття 1861 КЗпП поширює цю пільгу на батьків, які виховують дітей без матері (у тому числі і в разі тривалого перебування матері в лікувальному закладі), а також на опікунів (піклувальників).

Роботодавець зобов'язаний на прохання працівника, який має право на неповний робочий час, встановити робочий час тієї тривалості, про яку просить працівник. За бажанням працівника йому повинен бути встановлений або неповний робочий день, або неповний робочий тиждень, або неповний робочий день при неповному робочому тижні.

Обов'язкове застосування неповного робочого часу тривалістю не більше чотирьох годин у день і половини норми робочого часу на місяць передбачене для сумісників-працівників державних підприємств, установ і організацій (п. 2 постанови Кабінету Міністрів України "Про роботу за сумісництвом працівників державних підприємств, установ і організацій").

У свою чергу роботодавець має право на встановлення неповного робочого часу у разі зміни істотних умов праці, коли це обумовлено обставинами, які не дозволяють використовувати працю працівників протягом повного робочого часу.

Роботодавець не наділений правом висувати до працівника вимоги про написання ним заяви щодо встановлення йому неповного робочого часу, а працівник не зобов'язаний подавати заяву про встановлення умов трудового договору, які не відповідають його інтересам.

Стаття 68 Конституції України [34] встановлює обов'язок кожного неухильно додержуватися Конституції України та законів України, не посягати на права і свободи, честь і гідність інших людей. За результатами аналізу інформації, отриманої від закладів охорони здоров'я (посадових осіб, що представляють адміністрацію) і працівників є підстави констатувати, що у переважній більшості випадків неповний робочий час працівникам був встановлений до 1 січня 2022

року, при цьому серед працівників, яким встановлений неповний робочий час є значна кількість працівників, які мають на це суб'єктивне право ( особи з інвалідністю, вагітні жінки, жінки, які мають дитину віком до 14 років та інші), а також зовнішні сумісники з основним місцем роботи у державних і комунальних закладах охорони здоров'я, для яких законодавством передбачене обов'язкове застосування неповного робочого часу. Також непоодинокими випадки укладення трудових договорів на умовах неповного робочого часу із студентами медичних навчальних закладів при укладенні з ними трудових договорів.

В окремих медичних закладах мали місце факти, за заявою працівників, встановлення їм неповного робочого часу саме у січні 2022 року (місяці підвищення базових розмірів мінімальної заробітної плати), що обов'язково буде враховано в подальшому при поновленні здійснення заходів контролю. Посадовим особам роботодавця слід прийняти до уваги, що існує досить невисока ймовірність приховати випадки зловживань, коли працівникам встановлений неповний робочий час, а фактично вони працюють повний.

Водночас контроль за дотриманням трудового законодавства не підміняє встановленої законодавством процедури розв'язання індивідуальних чи колективних трудових спорів. Згідно ч.2 ст.124 Конституції України [34] суди вирішують будь-які індивідуальні трудові спори в порядку, передбаченому гл. XV Кодексу законів про працю України. Відповідно до статей 10 та 26 Закону України “Про правовий режим воєнного стану” у період воєнного стану повноваження судів не можуть бути припинені.

Законом України “Про судоустрій і статус суддів” від 2 червня 2016 року №1402-VIII передбачено, що у зв'язку зі стихійним лихом, військовими діями, заходами щодо боротьби з тероризмом або іншими надзвичайними обставинами, робота суду може бути припинена з одночасним визначенням іншого суду, який буде здійснювати правосуддя на території суду, що припинив діяльність та який найбільш територіально наближений до суду, роботу якого припинено.

Уряд ухвалив постанову [51], яка передбачає новий пакет дофінансування «Забезпечення збереження кадрового потенціалу для надання медичної

допомоги». Претендувати на нього може заклад охорони здоров'я, який має договір із НСЗУ та за даними бухгалтерського обліку є неспроможним виконати постанову Уряду щодо забезпечення ринкової заробітної плати медпрацівникам. Відповідне фінансування заклади охорони здоров'я отримали до 31 травня 2022 року.

Згідно статті 10 Закону України «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану» від 15 березня 2022 року № 2136-IX [65] заробітна плата виплачується працівнику на умовах, визначених трудовим договором.

Роботодавець повинен вживати всіх можливих заходів для забезпечення реалізації права працівників на своєчасне отримання заробітної плати.

Роботодавець звільняється від відповідальності за порушення зобов'язання щодо строків оплати праці, якщо доведе, що це порушення сталося внаслідок ведення бойових дій або дії інших обставин непереборної сили.

Звільнення роботодавця від відповідальності за несвоєчасну оплату праці не звільняє його від обов'язку виплати заробітної плати. У разі неможливості своєчасної виплати заробітної плати внаслідок ведення бойових дій строк виплати заробітної плати може бути відтермінований до моменту відновлення діяльності підприємства.

Згідно з пунктом 2 розділу «Прикінцеві положення» Закону № 2136-IX главу ХІХ «Прикінцеві положення» Кодексу законів про працю України доповнено пунктом 2 такого змісту: «2. Під час дії воєнного стану, введеного відповідно до Закону України «Про правовий режим воєнного стану», діють обмеження та особливості організації трудових відносин, встановлені Законом України «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану».

У період дії воєнного стану робота закладів охорони здоров'я також врегульована наказами Міністерства охорони здоров'я України:

– «Про облік та табелювання медичних працівників, які надають медичну допомогу поза основним місцем роботи в період воєнного стану на території України» від 04.03.2022 р. №414 (далі Наказ МОЗ №414) [62];

– «Щодо забезпечення безперервної роботи» від 07.03.2022 р. № 427 (далі

наказ МОЗ № 427) [89].

Згідно наказу МОЗ № 414 керівникам закладів охорони здоров'я в період дії воєнного стану необхідно:

1) створити персональні списки медичних працівників підпорядкованих закладів охорони здоров'я, які відсутні на робочих місяцях з поважних причин (відпустки, призов на військову службу, відрядження і т. д.) та з причин, які не передбачені чинним законодавством України (виїзд за межі адміністративної території або за межі України тощо);

2) створити персональні списки медичних працівників підпорядкованих закладів охорони здоров'я, які можуть надавати медичну допомогу в інших закладах охорони здоров'я (госпіталях, медичних пунктах та ін.) на території ведення бойових дій;

3) забезпечити щоденний контроль та облік робочого часу медичних працівників підпорядкованих закладів охорони здоров'я, які залучені до надання медичної допомоги поза межами закладів охорони здоров'я за основним місцем роботи на території ведення бойових дій;

4) у випадку відсутності інформації в період ведення бойових дій забезпечити відповідне табелювання обліку робочого часу медичних працівників на підставі окремих довідок за підписом керівників військових медичних установ чи рапортів керівників військових підрозділів за місцем тимчасового перебування.

Відповідно до пункту 7 наказу МОЗ №427 нарахування та виплату заробітної плати в період воєнного стану необхідно здійснювати з урахуванням наступних вимог:

1) за працівниками, призваними на строкову військову службу, військову службу за призовом осіб офіцерського складу, військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період або прийнятими на військову службу за контрактом, у тому числі шляхом укладення нового контракту на проходження військової служби, під час дії особливого періоду на строк до його закінчення або до дня фактичного звільнення зберігаються місце роботи, посада і середній зарібок на підприємстві, в установі, організації незалежно від підпорядкування

та форми власності, що оформлюється відповідним наказом (розпорядженням) роботодавця;

2) працівникам, які зараховані до добровольчих формувань територіальних громад на час виконання державних або громадських обов'язків, якщо за чинним законодавством України ці обов'язки можуть здійснюватися у робочий час, гарантується збереження місця роботи (посади) і середнього заробітку, що оформлюється відповідним наказом (розпорядженням) роботодавця. Документами, що підтверджують участь в територіальній обороні є контракт добровольця територіальної оборони;

3) у разі прийнятого рішення у вигляді розпорядчого документа про переведення працівника на дистанційну роботу заробітна плата виплачується на загальних підставах;

4) у разі відсутності працівників, які покинули свої робочі місця на території ведення бойових дій табелювати відсутність такого працівника слід умовним позначенням “НЗ” (“відсутність з нез'ясованих причин”) або “Г” (“інші причини неявки”). Після з'ясування обставин та виявлення, що причини були поважні, табель обліку використання робочого часу необхідно скорегувати;

Затримка з проведення розрахунків з оплати праці за наявних умов нерідко, як свідчить практика, спричинена об'єктивними причинами, які роботодавець не міг передбачити і, відповідно, вжити своєчасних заходів, щоб запобігти їх настанню.

Це стосується евакуації фінансових установ, чи їх окремих відділів, зміною режимів їх роботи та порядку обслуговування клієнтів, ситуацій, коли заклади охорони здоров'я та населені пункти опинилися під обстрілами, не було можливості нарахувати заробітну плату у встановлені строки через форс-мажорні обставин (збій в роботі технічних засобів (комп'ютерної техніки, засобів зв'язку), відключення електропостачання, неможливість персоналу бухгалтерії виконувати обов'язки через загрозу життю, втрата даних для нарахування заробітної плати (персональні дані працівників, реквізити особових карток для зарахування заробітної плати, рахунки для перерахування податків на заробітну плату тощо).

Міністерством охорони здоров'я було дане окреме роз'яснення щодо виплати заробітних плат в умовах воєнного стану. У наданих Міністерством охорони здоров'я України роз'ясненнях звернута увага на необхідність вжиття організаційних заходів щодо забезпечення належного обліку виконаної працівниками роботи, своєчасного нарахування і виплати заробітної плати.

При цьому підкреслюється, що в ситуації воєнного стану в Україні вкрай важливо забезпечити права громадян на своєчасне отримання заробітної плати, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу відповідно до Кодексу законів про працю, Закону України “Про оплату праці” та інших нормативно-правових актів.

Відповідно до п. 2 статті 8 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

Роботодавці повинні вживати усіх можливих заходів щодо забезпечення реалізації права працівників на своєчасне отримання заробітної плати, зокрема це стосується і організації роботи бухгалтерії. В своїх роз'ясненнях МОЗ рекомендує розглянути та вжити заходи щодо вирішення наступних питань:

- переведення бухгалтерів на дистанційну роботу із забезпеченням програмно-технічними засобами для ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- покладання обов'язків по нарахуванню заробітної плати на іншу особу, визначену наказом (розпорядженням) роботодавця;
- укладення договорів про надання послуг по нарахуванню та виплаті заробітної плати.

Наразі продовжено режим виплат більшості медзакладам на тимчасово окупованих територіях, де є належний зв'язок із керівництвом для проведення платежів. Лише про 18 закладів відсутні дані щодо виплат заробітної плати за квітень, оскільки їх керівництво не виходить на зв'язок. У розв'язання цього



питання МОЗ співпрацює з військовими адміністраціями.

### **3.2. Моделювання системи оплати праці персоналу**

У світлі медичної реформи багато медичних закладів зтикаються з тим, що пацієнт обирає лікаря і оплата йде на заклад пропорційно кількості лікарів. Це призводить до того, що з'являються «герої» — це лікарі, до яких ідуть пацієнти, і це далеко не завжди «лікарі зі стажем», які були «героями» раніше. Таке явище призводить до необхідності трансформації відносин у медичному закладі, які завжди є болісними і потребують часу. З точки зору керівника закладу зміни потребують багато комунікації, готовності змінювати обрані моделі, якщо персонал не знаходить їх справедливими. Ну і, звісно, просто не може бути єдиної магічної правильної формули розрахунку зарплати в нових умовах. Про те, як обрати оптимальну модель оплати праці в нових умовах, досліджуємо далі.

Що таке і для чого мотивація персоналу? Автономізація закладу - це фактично народження підприємства, формування наново структури відносин всередині закладу з приводу управління. Створення моделі оплати персоналу - завдання, яке стоїть перед управлінською командою кожного ЦПМСД, що переходить на нові умови фінансування. Побудовування такої моделі вимагає великої попередньої роботи, апробації, внесення коригувань на основі отриманого зворотного зв'язку. Мотивація - це не тільки розподіл грошей між працівниками підприємства, вона відображає стосунки та взаємодії, які складаються в колективі з приводу ключових питань: хто гарно працює («герої»), хто - погано («анти-герої»), що треба робити, щоб бути цінною частиною колективу, тощо.

У рамках проекту «Експертна підтримка автономізації медичних закладів первинного рівня в рамках медичної реформи» за сприяння Міжнародного фонду «Відродження» відбувався супровід процесу автономізації ЦПМСД з двох міст — Рівного та Краматорська. Лише кілька місяців тому (на момент створення розрахунків) вони уклали контракт із Національною службою здоров'я України і ще остаточно не визначились з моделями оплати праці і не встигли пройти через

етап їх апробації. Проте в рамках консультування учасників Проекту були напрацьовані важливі принципи та підходи, які ми наводимо далі. Такий досвід знадобиться тим, хто також не знає, із чого треба почати [87].

Автономізація медичних закладів призводить до необхідності побудови внутрішніх систем та процесів управління, які раніше були відсутні або керувались уніфікованими схемами, принесеними ззовні (накази МОЗ). Важливе місце серед таких процесів посідає мотивація персоналу.

Слід сказати, що ефективна мотивація персоналу не є окремим ізольованим елементом - вона базується на стратегії закладу, чіткому розподілі ролей, критеріях оцінювання персоналу та підрозділів. Мотивація персоналу - поняття багатопланове і включає в себе, власне, бажаний для організації стан людей, коли вони охоче роблять ту роботу, яку розподілила їм організація, і саме так, як організації потрібно, а також набір стимулів, спрямованих на досягнення зазначеного вище стану персоналу, врешті-решт - процедура приведення людей у зазначений вище стан.

Модель оплати праці співробітників створюється для конкретної організації в конкретних умовах і враховує її особливості. Серед найбільш значущих чинників наступні:

*1. Модель надання первинної допомоги, що склалась у закладі на момент автономізації.* Така модель характеризується:

— структурою лікарського персоналу ЦПМСД (кількість сімейних лікарів, педіатрів, терапевтів);

— поточним «навантаженням» на одного лікаря: середня кількість закріплених пацієнтів на лікаря за категоріями (терапевт, педіатр, сімейний лікар). Розбіжність серед ЦПМСД, з якими відбувалась взаємодія, за середнім «навантаженням» становила від 1500 до 2500, з урахуванням того, що оптимальне навантаження, рекомендоване НСЗУ для сімейного лікаря, — 1800 пацієнтів;

— типовим для організації співвідношенням кількості лікарів і медичних сестер в практиках (одна або дві медсестри, що працюють з одним сімейним лікарем). Як правило, в умовах великих міст переважає модель 1 лікар — 1

медсестра практики, в той час як в невеликих населених пунктах 1 лікар працює з двома та більше медсестрами;

— розміром адміністративного та допоміжних підрозділів;

— наявністю додаткових медичних підрозділів: їх кількістю, функціями та розміром.

*2. Масштаб закладу та наявність на території обслуговування інших центрів:*

— кількість пацієнтів, що обслуговуються закладом (так, у м. Кам'янці-Подільському в одному ЦПМСД обслуговується понад 20 тис. населення, а в іншому - 12 тис.);

— кількість амбулаторій, які перебувають у різних локаціях, що створює потребу у певній кількості обслуговуючого персоналу, у створенні додаткових ролей, наприклад, завідувачів амбулаторіями, і обумовлює різний рівень витрат на комунальні послуги;

— кількість ЦПМСД в одному місті: якщо ЦПМСД один, то однозначно у жителів майже немає вибору і вони всі будуть обслуговуватись у цьому ЦПМСД, що «гарантує» йому залучення пацієнтів. При наявності декількох ЦПМСД треба враховувати можливість конкуренції за персонал та пацієнтів і брати до уваги умови оплати праці медичного персоналу у конкурентів.

*3. Стан будівель та оснащеність амбулаторій:*

— рівень відповідності приміщень сучасним вимогам, рівень енергоефективності, стан комунікацій, потреба в ремонті;

— оснащення амбулаторій: частина ЦПМСД вже пройшла етап повного оснащення за підтримки місцевої влади та, можливо, завдяки участі в міжнародних проектах: оскільки деякі інвестиційні питання можуть вирішуватись також за рахунок коштів від НСЗУ.

*4. Розмір фінансової підтримки з боку місцевих бюджетів, особливо на цілі, пов'язані з мотивацією персоналу.*

Як свідчить досвід, діапазон такої допомоги може варіювати від 0 до 40 %. Там, де місцева влада забезпечувала доплати медичному персоналу, зарплати були

істотно вище. Якщо така допомога з моменту підписання договору з НСЗУ припиняється, установі складно забезпечити навіть попередній рівень оплати. Деякі з перерахованих факторів впливають на розмір потенційного доходу ЦПМСД, інші - на необхідні інвестиції, треті - на середній рівень оплати праці і тим самим вимагають гнучких рішень у виборі підходу до оплати праці в нових умовах. Існування великої кількості особливостей різних ЦПМСД унеможливорює використання підходу «єдина формула для всіх».

Тобто, кожному ЦПМСД необхідно ретельно вибудувувати та визначати свою унікальну модель. Підкреслимо, що перехід до оплати праці по-новому буде здійснюватись у два етапи: перехідний етап триватиме до моменту, коли єдиним списком пацієнтів залишиться «зелений» список (з липня 2023 року). На перехідному етапі є сенс у системі мотивації сконцентруватись переважно на головному очікуваному результаті — максимально можливій кількості підписаних пацієнтів. Використання якісних показників можливо, якщо заклад не тільки має чіткі орієнтири стосовно якості, але й впровадив систему вимірювання та оцінки діяльності кожної категорії працівників.

До того часу, можливо, з'явиться галузева угода та НСЗУ, вірогідно, озвучить підхід до оцінки якості, що стане базою для побудови зв'язку мотивації з якісними показниками. Управлінські команди успішних ЦПМСД до кінця 2019 року визначалися зі стратегічними цілями та їхніми індикаторами (які вимірюють досягнення цілей на всіх рівнях організації). Стабільна загальна кількість пацієнтів зменшить коливання бюджету та дозволить побудувати систему мотивації як інструмент досягнення інших стратегічних цілей організації.

#### *Створення системи мотивації персоналу*

«На вході» до створення системи мотивації персоналу від стратегічного та фінансового планування маємо такі документи:

##### 1. Організаційна структура закладу.

Часто при створенні організаційної структури варто подивитись на неї з позиції «грейдів», тобто рівнів структури за ступенем впливу на кінцевий результат закладу. Наприклад: працівник (виконує рішення та алгоритми) —

фахівець (приймає рішення) — керівник (організує діяльність підрозділу) — директор (організує діяльність закладу). Як правило, «грейди» визначають порядок фіксованої базової ставки зарплати (що більший вплив на кінцевий результат, наприклад, директор несе пряму відповідальність за кінцевий результат закладу, тим більша базова ставка заробітної плати). Частиною організаційної структури є Положення про підрозділи або принаймні опис функцій кожного підрозділу, а також посадові інструкції.

2. Ринковий рівень заробітної плати для співробітників відповідного рівня у регіоні.

Не варто забувати, що однакової зарплати всюди більше не існує, а її базовий рівень визначається, зокрема, і ринковими пропозиціями. Тобто за правилом «скільки дають за аналогічну посаду інші заклади, в тому числі приватні». Звісно, при нерозвиненості приватного медичного сектору ми звертаємо увагу перш за все на комунальні медичні заклади, а також на:

- показники, за якими вимірюються результати діяльності окремих підрозділів чи посад, наприклад, «кількість пацієнтів у практиці сімейного лікаря» або «кількість скарг, отриманих закладом на практику сімейного лікаря», або «економія на закупівлях» тощо;

- систему оцінювання, яка визначає ступінь відповідності працівника вимогам закладу;

- фінансові можливості закладу щодо оплати праці (фінансовий план на рік та загальний фонд оплати праці закладу).

Система мотивації створюється комітетом групи стратегічного планування, до якого входять представники HR функції (робота з персоналом) та фінансів.

Алгоритм створення системи мотивації може бути наступним:

1. Обговорення ролей підрозділів/посад, їх показників та впливу на результат роботи організації. За підсумками обговорення визначення принципу нарахування оплати тим чи іншим посадам (доля фіксованої ставки/ змінної частини/бонуси).

2. Затвердження категорій посад та грейдів (коефіцієнт, що застосовується

при розрахунку базової ставки зарплати в закладі).

Приклад наведемо у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

**Приклад встановлення категорій посад та грейдів**

Категорія	Грейд	Посади, що входять до категорії	Функція
Директор	5	Директор ЦПМСД, головний лікар, директор по персоналу, головний бухгалтер, фінансовий директор...	Визначення стратегії, координація реалізації стратегії для забезпечення результату організації
Лінійний керівник	3	Завідувач амбулаторії, головний економіст, старша медсестра, лікарі, що мають практики...	Координація роботи підрозділу для забезпечення результату
Фахівець основного підрозділу	2	Медсестра практики	Збір та обробка інформації. Прийняття рішень
Фахівець допоміжного підрозділу	2	Бухгалтер, економіст, статистик	Збір та обробка інформації. Прийняття рішень
Працівник господарської служби	1	Санітарка, електрик, водій...	Дисципліноване виконання розпоряджень та процесів

*Джерело: пропозиція автора*

Така система дозволяє призначити оплату праці пропорційну внеску кожної посади в результат діяльності закладу. І якщо працівник, від якого теж залежить результат, отримує грейд 1 (і, відповідно, базову ставку по закладу в якості постійної частини оплати праці), то директор - 5 (відповідно, постійна частина оплати праці директора буде рахуватись як «базова ставка по закладу - 5»), оскільки її вплив набагато потужніший. Можна також застосовувати додаткові ранги в середині системи, наприклад, визначити категорії лікарів за підсумками внутрішньої атестації і присвоїти кожній категорії різні грейдів і різні коефіцієнти оплати.

**3. Аналіз ринкових зарплат та корекція базового рівня зарплати по закладу.**

Звернемо увагу, що при формуванні системи оплати праці не обов'язково платити зарплату більше середньо-ринкової в якості базової ставки, радше потрібно переконатись, що внаслідок додаткових нарахувань та бонусів люди отримуватимуть зарплатню не нижчу середньоринкової по населеному пункту, або на тлі нижчої за середню зарплатні заклад пропонує інші приємні бонуси для

залучення та утримання персоналу (можливості розвитку, соціальний пакет тощо).

4. Визначення змінної частини оплати праці з урахуванням коефіцієнтів результативності праці.

На цьому етапі для посад, де застосовується корекція оплати праці з результативності, необхідно визначити механізм розрахунку показників результативності. Наприклад, для сімейного лікаря таким показником може бути наповнення практики стосовно відношення до верхньої «стелі» списку, але принцип нарахування може бути різний. Серед найбільш поширених методів наступні:

1) певний процент від доходу практики (як правило, 20 - 22 %) без базової ставки (в такому варіанті варто переконатись, що всі знають про мінімальну кількість пацієнтів, яка покриває витрати практики та мінімальну зарплатню персоналу, адже менше мінімальної зарплати заклад не має права платити);

2) для кожного пацієнта вводиться внутрішній еквівалент капітаційної ставки, який просто помножується на кількість приписаних у цю практику пацієнтів;

3) повний список береться за 100%, тоді вводиться шкала додаткової винагороди (наводиться як приклад):

а) до 50% списку - базова ставка (але: практика лікаря має покрити витрати на її утримання, щоб заробити підвищення зарплатні);

б) 50 - 75 % списку - + 30 % до зарплати;

в) 75 - 90 % списку - + 50 % до зарплати;

г) 90 - 100 % списку - + 100 % до зарплати;

4) отримання додаткової винагороди не за кожного пацієнта, а в разі переходу до певного «порогу» підписаних пацієнтів сімейним лікарем (наводиться як приклад):

а) 600 пацієнтів - тільки базова ставка – 6 тис. грн.;

б) от 600 до 800 пацієнтів - базова ставка + 2 тис. грн.;

в) от 800 до 1000 пацієнтів - базова ставка + 4 тис.грн.;

г) от 1000 до 1200 пацієнтів - базова ставка + 6 тис. грн.;

д) от 1200 до 1400 пацієнтів - базова ставка + 8 тис. грн.;

е) от 1400 до 1600 пацієнтів - базова ставка + 10 тис. грн.;

д) от 1600 до 1800 пацієнтів - базова ставка + 12 тис. грн. (загальний рівень - 18 тис. грн.).

#### 5. Визначення бонусів.

Комітет розглядає можливість введення додаткової преміальної доплати всім працівникам за досягнення закладом цілей.

6. Коли створені контури, обраховується зарплата за новими принципами кількох конкретних людей, що належать до різних категорій, і порівнюється з поточною зарплатою. Нова зарплата не завжди має бути більшою, але вона має бути чітко пов'язаною з якістю роботи людини та рівнем її посади в закладі. Якщо нові зарплати відповідають цим критеріям, комітет виносить систему на розгляд групи стратегічного планування.

7. Група зі стратегічного планування затверджує нову систему оплати праці. Група має заздалегідь отримати всі розрахунки і мати змогу їх перевірити. Обговорення на групі може додати зміни у систему оплати праці. В деяких закладах, де зв'язок із власником (департамент охорони здоров'я, голова ради тощо) досить тісний, на цьому етапі є потреба обговорити та затвердити нову систему з власником (є приклади, коли власник відмовляється нараховувати радикально більші зарплати через їх разючу невідповідність середньоринковим).

8. Далі в рамках презентації стратегії закладу система оплати праці презентується персоналу на загальних зборах та на нарадах у підрозділах. Тут можна побачити ще один позитивний аспект створення системи мотивації в контексті стратегії: люди також сприймають нову систему в загальному контексті змін, вони починають відходити від філософії «а чому мені менше, ніж йому...», переходячи до філософії «зрозуміло, як я можу заробити більше...».

Варто зазначити, що навіть на цьому етапі система може зазнавати змін, якщо працівники зауважать вади системи, з якими погодиться Стратегічна група.

Для цього ті, хто проводитимуть обговорення, мусять збирати всі зауваження, презентуючи їх на Стратегічній групі, а потім доносити персоналу



прийняті рішення.

За такої системи у людей в закладі може з'явитись відчуття, що нова система оплати праці - спільний продукт усіх працівників, покликаний справедливо розподіляти винагороду в нових умовах, а не «задумка» головлікаря, покликана оптимізувати витрати закладу за рахунок рядових працівників. Такий механізм працює набагато краще, аніж той, який мали до цього.

9. Вже обговорена система оплати праці вноситься в колективний договір та проходить офіційне затвердження.

Моделювання проведемо на двох міських центрах ПМД, рівних за масштабами діяльності. Один із закладів фокусується виключно на послугах первинної медицини, інший - на послугах ЦПМСД із розширеним спектром послуг зі значною кількістю додаткових підрозділів та послугами вузькопрофільних лікарів. Центри таких типів доволі часто зустрічаються у реальному житті. Особливості двох ЦПМСД, що аналізуються, наведені в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

**Розрахунок базових показників ЦПМСД з метою моделювання системи оплати праці персоналу**

	<b>ЦПМСД А</b>	<b>ЦПМСД В</b>
Кількість населення, що обслуговується закладом («червоний список»)	100 тисяч	100 тисяч
Кількість амбулаторій	13	8
Кількість ЦПМСД в населеному пункті	1	2
Кількість персоналу	175	389
Навантаження лікарів (середня кількість пацієнтів «червоного списку» на лікаря ПМД)	1500 осіб (помірна — нижче оптимальної)	1820 осіб (близька до оптимальної)
Загальна кількість персоналу, що належить до команд практик ПМД	134 (близько 75 % персоналу)	114 (близько 30 % персоналу)
Співвідношення лікарів та медсестер в практиках	1:1	1:1
Підрозділи/послуги вторинного рівню	Відсутні	10 підрозділів (задіяно 24 % персоналу)
Рівень оплати праці лікарів до моменту укладення договору з НСЗУ	6 000 грн.	10 000 грн. (у т. ч. доплата з місцевого бюджету)
фінансової підтримки з міського бюджету	Відсутня	Суттєва (40 %)
Використання аутсорсингу	Послуги лабораторії, транспорту, охорона	Певний спектр послуг, що виходять

	приміщень	за рамки первинної медицини
--	-----------	-----------------------------

*Джерело: розробка автора*

Кроки моделювання системи оплати праці персоналу:

1. Прогнозування бюджету на перспективу.

Розуміння розміру щомісячного бюджету - вихідна точка моделювання. Це важливо, як на момент початку роботи за договором із НСЗУ, так і для подальших періодів помісячно. Необхідно мати прогноз щонайменше на період з 1 січня 2023 до 1 липня 2023, а також до кінця 2023 р. Важливо розуміти співвідношення цих бюджетів із «вихідним» - тим, який формувався з медичної субвенції у 2022 році до початку переходу на нові умови фінансування.

2. Розподіл «нового» бюджету на категорії:

1) Витрати на поточні операційні потреби, крім оплати праці.

Чи враховувати комунальні платежі?

У моделюванні на кінець 2023 року не враховувати, оскільки комунальні платежі будуть, як і в 2022 році, покриватись з іншого джерела - коштів місцевого бюджету. Але варто знати розмір комунальних платежів, оскільки в майбутньому їхня оплата буде відповідальністю ЦПМСД. Аналогічно не враховуються й кошти на спеціальні цільові програми, що фінансуються за різними каналами;

2) Фонд розвитку і резервів;

3) Фонд оплати праці і нарахувань.

Важливим аспектом моделювання системи оплати праці є використання бюджету на місячній основі - саме це ключова «одиниця» планування. І саме тому, що в перехідний період бюджет щомісяця буде істотно змінюватися, важливо мати прогноз бюджету на перспективу, до моменту завершення перехідного періоду.

3. Розподіл фонду оплати праці між категоріями співробітників за принципами, визначеними вище.

Необхідно пам'ятати, що:

- у пріоритеті - мотивація команд практик сімейного лікаря;
- обрана методика повинна мотивувати співробітників на досягнення

результату, у тому числі підписання та утримання цільової кількості/відсотка підписаних пацієнтів;

– важливо керувати достатністю бюджету (видатки не можуть перевищувати доходи).

Окреслимо основні перспективи зростання оплати праці медичних працівників. Так, розмір нарахованої зарплати медпрацівникам закладів охорони здоров'я державної або комунальної форми власності за повністю виконану місячну (годинну) норму праці встановлюється у межах фонду оплати праці на 2022 рік (пп. 1 п. 1 Постанови КМУ № 2):

– на рівні не менше 20 тис. грн лікарям (крім лікарів-інтернів) та професіоналам із вищою немедичною освітою, які допущені до медичної діяльності в закладах охорони здоров'я;

– на рівні не менше 13,5 тис. грн для посад молодших спеціалістів із медичною освітою (фахових молодших бакалаврів), фахівцям із початковим рівнем (короткий цикл) вищої медичної освіти, першим (бакалаврським) рівнем вищої медичної освіти і магістрам із медсестринства.

Проте Уряд не передбачив для такого підвищення ані зростання посадових окладів для лікарів чи медсестер, ані нового виду надбавок чи доплат.

Фактично керівники ЗОЗ державної або комунальної форм власності мають у межах наявного на 2022 рік фонду оплати праці збільшити розмір зарплати медпрацівникам так, щоб він досяг установлених розмірів (не менше 20 тис. грн та 13,5 грн відповідно) за рахунок вже існуючих надбавок, передбачених пп. «а» пп. 2 п. 3 постанови КМУ від 30.08.2002 р. №1298 «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери» [64].

Йдеться про надбавки за:

- високі досягнення у праці;
- виконання особливо важливої роботи (на строк її виконання);
- за складність, напруженість у роботі.

Наразі передбачена можливість установити їх до 50% посадового окладу

(ставки зарплати, тарифної ставки).

Постановою КМУ №2 [21] це обмеження по суті знімається, а отже, керівники ЗОЗ державної або комунальної форм власності можуть встановити медпрацівникам одну із таких надбавок або декілька у більшому розмірі (граничний розмір не обмежений). Це дасть змогу отримати нараховану зарплату у сумі, яка відповідає необхідній відмітці, тобто не нижче 20 тис. грн та 13,5 тис. грн відповідно.

Варто зважати, що при встановленні медпрацівнику неповного робочого дня або неповного робочого тижня, а також під час невиконання працівником у повному обсязі встановленої норми тривалості робочого часу вимогу щодо розміру оплати праці (20 тис. грн та 13,5 тис. грн відповідно) застосовують пропорційно до відпрацьованого часу. Це означає, що підвищені розміри надбавок працівникам виплачуватимуть пропорційно відпрацьованому часу.

До того ж підвищені надбавки, які будуть установлені відповідно до положень пп. 2 п. 1 Постанови КМУ № 2, не враховують під час визначення доплат та інших надбавок медпрацівникам ЗОЗ державної або комунальної форм власності.

Тому спочатку доведеться підсумувати посадовий оклад медпрацівника, решту обов'язкових підвищень до нього, доплат на надбавок, премії і тільки тоді вирішити, на скільки установити або ж підвищити одну із надбавок із пп. «а» пп. 2 п. 3 Постанови КМУ №1298, щоб сума нарахованої зарплати відповідала «президентським» вимогам.

Водночас, щоб не було зрівнялівки, коли всім лікарям встановлять зарплату у розмірі 20 тис. грн, а медсестрам у розмірі 13,5 тис. грн, потрібно забезпечити диференціацію зарплати працівників, але в межах фонду оплати праці. Для цього можна встановлювати доплати, надбавки відповідно до складності, відповідальності та умов виконуваної роботи, кваліфікації працівника, результатів його роботи. І тут керівники ЗОЗ державної або комунальної форми власності знову повернуться до тих самих надбавок і доплат із Постанови КМУ №1298, які їм дозволено установити.

Окремо обумовлено, що для медпрацівників, яких залучено виключно до надання первинної медичної допомоги (лікарів або молодших спеціалістів з медичною освітою (фахових молодших бакалаврів), фахівців з початковим рівнем (короткий цикл) вищої освіти, першим (бакалаврський) рівнем вищої медичної освіти і магістрів з медсестринства, які входять до команди з надання первинної медичної допомоги такого лікаря), умову про забезпечення підвищеної зарплати (20 тис. грн та 13,5 тис. грн відповідно) застосовують у разі, коли лікаря обрали не менше ніж 70% пацієнтів оптимального обсягу практики первинної медичної допомоги. Проте цей момент прописали як зміни у додаток 3 до Типової форми договору про медичне обслуговування населення за програмою медичних гарантій, затвердженої постановою КМУ від 25.04.2018 р. № 410 [54].

Розмір посадового окладу керівника ЗОЗ не може перевищувати розміру середньої зарплати медпрацівників підприємства більш як на 60%. Це обмеження стосується керівників державних та комунальних ЗОЗ і його варто закріпити у контрактах із такими керівниками.

Додатково до переліку обов'язків надавача медичних послуг внесено вимоги:

- забезпечувати розрахунок справедливого співвідношення між зарплатою медпрацівників та керівного складу ЗОЗ, диференціації зарплати відповідно до обсягів, складності, відповідальності та умов виконуваної роботи, кваліфікації працівника;

- вживати заходів до підвищення зарплати працівників.

Отже, керівники ЗОЗ мають бути зацікавлені у зростанні зарплат підлеглих працівників, адже це дасть змогу встановити і вищий рівень оплати праці для них самих. Та чи спрацює це на практиці, за умови недостатнього фінансування ЗОЗ за програмою медичних гарантій, — покаже час. Проте зазначене обмеження унеможливить ситуацію, коли рівень зарплати керівника ЗОЗ у декілька разів перевищує зарплату лікарів.

## ВИСНОВКИ

Дослідження за темою магістерської роботи дозволили сформувані наступні висновки.

1. Сутність поняття «заробітна плата» складна, багатовимірна і потребує вивчення з різних позицій, а саме - заробітна плата - це:

а) економічна категорія, яка відображає відносини між роботодавцем і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості; б) винагорода або заробіток, обчислений, як правило, у грошовому вираженні, який за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу; в) елемент ринку праці, що складається в результаті взаємодії попиту і пропозиції, виражає ціну використання робочої сили; г) для найманого працівника - основна частина його доходу, який він отримує за реалізацію своєї здатності до праці; д) для роботодавця - елемент витрат виробництва, що забезпечує матеріальну зацікавленість працівників у високо продуктивній праці.

2. Для управління господарською діяльністю, зокрема операціями, пов'язаними з оплатою праці на підприємствах, необхідний постійний, абсолютно обґрунтований, юридично підтверджуючий бухгалтерський облік цих операцій на підставі достовірних даних первинної документації. Документальне оформлення операцій щодо розрахунків із заробітної плати між працівниками й роботодавцем супроводжується великою кількістю облікових документів типових та нетипових форм, на кожний з яких затверджується графік документообігу керівництвом. Основним документом, який визначає порядок організації оплати праці на підприємстві, розміри основної та додаткової заробітної плати, порядок преміювання працівників, є Положення про оплату праці на підприємстві.

3. 12 січня 2022 року КМУ було прийнято постанову «Деякі питання оплати праці медичних працівників закладів охорони здоров'я», якою встановлено, що розмір нарахованої заробітної плати медичним працівникам закладів охорони здоров'я державної або комунальної форми власності за повністю виконану місячну (годинну) норму праці встановлюється у межах фонду оплати праці на

2022 рік: - на рівні не менше 20000 гривень лікарям (крім лікарів-інтернів) та професіоналам з вищою немедичною освітою, які допущені до медичної діяльності в закладах охорони здоров'я; - на рівні не менше 13500 гривень для посад молодших спеціалістів з медичною освітою (фахових молодших бакалаврів), фахівцям з початковим рівнем (короткий цикл) вищої медичної освіти, першим (бакалаврським) рівнем вищої медичної освіти і магістрів з медсестринства.

Граничний розмір надбавок, передбачених постановою КМУ від 30 серпня 2002 р. "Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери", може бути збільшений для досягнення розміру нарахованої заробітної плати медичним працівникам закладів охорони здоров'я державної або комунальної форми власності, передбаченого зазначеною постановою.

4. Заробітна плата працівників у досліджуваному КНП «Кам'янець-Подільська центральна районна лікарня» складається з посадового окладу за тарифним розрядом, підвищення до посадового окладу, доплат та надбавок, які визначаються наказом Міністерства праці та соціальної політики України «Про впорядкування умов оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення». При цьому зарплата медичних робітників, що займають вищі посади не повинна бути нижчою за заробітну плату робітників, що займають керівні посади структурних підрозділів, що мають відповідну або нижчу кваліфікації.

5. Результати проведеного у розділі 3 аналізу засвідчили, що найбільшу питому вагу у складі фонду оплати праці (ФОП) КНП К-ПЦРЛ складає фонд основної заробітної плати. У 2020 р. його частка складала 88,39%, а в 2021 р. – 88,1%. У 2020 р. на доплати за невідпрацьований час припадало 5,0%, а в 2021 р. – 7,4%. Це позитивно впливає на діяльність КНП, так як воно повинне сплачувати працівникам певну суму за невідпрацьований час, який включає в себе щорічні відпустки, тимчасову непрацездатність, навчальні відпустки, неявки з дозволу

адміністрації та у зв'язку з переведенням на скорочений робочий тиждень. Аналізуючи зростання ФОП (за період 2020-2021 рр.) можна сказати, що фонд основної заробітної плати у 2021 р. зменшився на 0,29%. Що стосується фонду додаткової заробітної плати, то він збільшився на 0,3%. Така зміна відбулась за рахунок зменшення у структурі в 2021 р. надбавок і доплат на 2,1% та збільшення доплат за невідпрацьований час на 2,4%.

6. Обов'язковість здійснення розрахунків з працівниками та їх облікового відображення бухгалтерською службою підприємства встановлюється положеннями про облікову політику та про бухгалтерську службу, посадовими інструкціями бухгалтерів. Головним обмеженням при нарахуванні виплат працівникам є штатний розпис, який надає інформацію про кількість працівників за посадами і кваліфікаційними розрядами та, відповідно, визначає граничний розмір фонду оплати праці. Перелік можливих для нарахування винагород передбачається у положенні про оплату праці, про преміювання, про охорону праці.

7. Для бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам використовують рахунок 661 "Розрахунки за виплатами працівникам", де підсумовується вся інформація про розрахунки за виплатами. В КНП КПЦРЛ, яке для обліку витрат використовує одночасно рахунки класів 8 та 9, необхідності в нових субрахунках по рахунку 66 немає, оскільки потрібна диференціація по видах виплат здійснюється на субрахунках рахунку 81 «Витрати на оплату праці».

8. Контроль розрахунків з оплати праці відіграє важливу роль у системі внутрішнього контролю, оскільки полягає у встановленні достовірності первинних даних, що стосуються реальності зобов'язань з оплати праці, законності проведених розрахунків, повноти та своєчасності відображення даних в первинних документах і облікових регістрах, правильності ведення обліку зобов'язань із заробітної плати, зі страхування та з бюджетом і його відповідності національним П(С)БО, достовірності відображення зобов'язань у звітності господарюючого суб'єкту.

Для встановлення певної методики організації внутрішнього контролю



розрахунків з оплати праці можуть бути запропоновані у розділі 2 магістерської роботи певні заходи документального контролю.

9. Ефективна мотивація персоналу не є окремим ізольованим елементом - вона базується на стратегії закладу, чіткому розподілі ролей, критеріях оцінювання персоналу та підрозділів. Модель оплати праці співробітників створюється для конкретної організації в конкретних умовах і враховує її особливості. Серед найбільш значущих чинників наступні:

а) модель надання первинної допомоги, що склалась у закладі на момент автономізації (характеризується: структурою лікарського персоналу ЦПМСД; поточним «навантаженням» на одного лікаря; типовим для організації співвідношенням кількості лікарів і медичних сестер в практиках; розміром адміністративного та допоміжних підрозділів та ін.;

б) масштаб закладу та наявність на території обслуговування інших центрів: кількість пацієнтів, що обслуговуються закладом; кількість амбулаторій, які перебувають у різних локаціях, що створює потребу у певній кількості обслуговуючого персоналу, у створенні додаткових ролей, і обумовлює різний рівень витрат на комунальні послуги; кількість ЦПМСД в одному місті;

в) стан будівель та оснащеність амбулаторій: рівень відповідності приміщень сучасним вимогам, рівень енергоефективності, стан комунікацій, потреба в ремонті; оснащення амбулаторій;

г) розмір фінансової підтримки з боку місцевих бюджетів, особливо на цілі, пов'язані з мотивацією персоналу.

10. З реорганізацією бюджетних закладів охорони здоров'я першочерговим становиться питання зміни моделі мотивації та оплати праці, яку відтепер підприємства можуть вибирати самостійно. Більшість комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я продовжують використовувати вже звичну тарифну систему, оскільки зміна моделі мотивації та оплати праці медичних працівників вимагає великої підготовчої роботи, апробації та внесення коригувань. Для ефективного вибору та впровадження моделі мотивації та оплати праці потрібно враховувати склад медичного персоналу, вид надаваної медичної

допомоги та інші показники, більша частина заробітної плати медичного працівника повинна бути прив'язаною до результатів індивідуальної праці, а додаткові виплати і надбавки надаватися за кінцеві результати його діяльності.

Перетворившись в КНП, медичний заклад отримує реальні важелі впливу на рівень заробітної плати своїх працівників. Відтепер усі відносини між лікарем та медичним закладом переходять в договірну площину. І всі аспекти, котрі стосуються рівня заробітної плати лікарів КНП, необхідно узгоджувати в трудовому договорі (контракті). Зокрема це стосується питання залежності між кількістю укладених з лікарем декларацій та розміром середньої зарплати лікаря.

Чинні нормативні акти не передбачають прямої залежності між кількістю укладених декларацій з сімейним лікарем та рівнем його заробітної плати. Проте цей показник повинен суттєво впливати на її розмір (що не викликає сумніву). Крім того, рівень доходів лікаря повинен бути прямо пропорційним до результатів його індивідуальної роботи.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation: monograph. Under the guidance of Doctor of Economics, Professor Mykhailo Luchko. Ternopil : TNEU, 2017. 232 p.
2. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки. 2-ге вид. Навч. посіб. К: Центр учбової літератури, 2010. 392 с.
3. Атамас П.Й. Облік у бюджетних установах: Навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2009. 288 с.
4. Верхоглядова Н.І., Шило В.П., Ільїна С.Б. та ін. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: Навчально-практичний посібник. К.: Центр учбової літератури. 2010. 536 с.
5. Безвергих К. Шляхи удосконалення первинного обліку непрямих витрат, пов'язаних із виплатою заробітної плати. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 3. С.142.
6. Брік С.В., Дегтяр Д.В. Шляхи вдосконалення організації обліку оплати праці на підприємстві. *Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ» : зб. наук. пр. Темат. вип. : Технічний прогрес та ефективність виробництва*. Харків: НТУ "ХПІ". 2015. № 60 (1169).
7. Буряк П.Ю., Карпінський Б.А., Григор'єва М.І. Економіка праці й соціально-економічні відносини: навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 440 с.
8. Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. Житомир: ПП «Рута», 2005. 43 с.
9. Бухгалтер.com.ua: для працівників бюджетної сфери. URL: <https://buhgalter.com.ua> (дата зверн. 01.12.2022).
10. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник. За ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. 5-е вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2003. 76 с.
11. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 №2456-VI.

URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата зверн. 02.11.2022).

12. Бюджетник: МCFR – офіційний сайт. URL: <https://www.budgetnyk.com.ua> (дата зверн. 03.11.2022).

13. Васильчак С.В., Жидяк О.Р., Полянчич Т.М. Теоретичні основи формування оплати праці на підприємстві. *Наук. вісн. НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.12. С.152–157.

14. Вачевська Н.Л. Теоретичні аспекти заробітної плати в умовах ринкової економіки. *Актуальні проблеми економіки*. 2005. № 1(43). С. 177-187.

15. Відповідальність у сфері трудового законодавства. URL: <https://byhgalter.com/vidpovidalnist-u-sferi-trudovogozakonodavstva> (дата зверн. 07.11.2022).

16. Власюк Г.В. Організація, облік та вдосконалення звітності з оплати праці в бюджетних установах. *Довідник економіста*. 2010. 168 с.

17. Ворона Н., Білова Н., Чернишова Н. Документальне оформлення нарахування заробітної плати. *Податки та бухгалтерський облік*. Спецвипуск. 2016. № 50. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/june/issue-50/article-18971.html> (дата зверн. 05.11.2022).

18. Григоревська О.О., Христос І.В. Шляхи удосконалення організації бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Сер.: *Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*. 2015. Вип. 2. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo\\_2015\\_2\\_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2015_2_10) (дата зверн. 09.11.2022).

19. Гудзь Н.В., Денчук П.Н., Романів Р.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник для ВНЗ. М-во освіти і науки України. 2-ге вид., перероб. і допов. К. : Центр учб. літ., 2016. 389 с.

20. Демченко М.М. Облік та оподаткування виплат працівникам підприємства у контексті законодавчих змін. *Молодий вчений*. 2016. № 2(29). С. 31-37.

21. Деякі питання оплати праці медичних працівників закладів охорони здоров'я: Постанова КМУ №2 від 12.01.2022, чинна. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2-2022-%D0%BF#Text>

22. Деякі питання оплати праці медичних та інших працівників закладів охорони здоров'я: Постанова КМУ від 19.06.2020 р. №610, чинна. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/610-2020-%D0%BF#Text>

23. Довгопол М., Ковшова О., Решетняк О. Мотивація персоналу медзакладу: оплата праці за нових умов. *Місьцеве самоврядування*, 2019. Січень, №1.

24. Дружиніна В.В., О.І.Чорноус. Оптимізація фонду заробітної плати на підприємствах в умовах кризи. *Актуальні проблеми економіки*. 2011. №9. С.112-117.

25. Дубовська О.В. Теоретичні засади заробітної плати як соціально-економічної категорії. *Вісник ДДФА. Економічні науки*. 2014. № 2. С. 23-32.

26. Економіка підприємства: Підручник. За заг. ред. С.Ф. Покропивного, вид. 2-е, перероб. та доп. К.: КНЕУ, 2001. 528 с.

27. Калина А.В. Економіка праці. К. : МАУП, 2009. 272 с.

28. Карпенко Т.І. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці. Шляхи вдосконалення проблем. *Технології та дизайн*. 2016. № 1(18). URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/td\\_2016\\_1\\_17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/td_2016_1_17) (дата зверн. 08.09.2022).

29. Карпушенко М.Ю. Організація обліку: навч. посіб. (для студентів економічних спеціальностей, які навчаються за спеціальністю «Облік і аудит»). Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. Х.: ХНАМГ, 2011. С.48-54.

30. Катеринець Н. Облік праці за новими формами. *Дебет-Кредит*. 2009. № 5. С. 26-27.

31. Коваленко О.В., Привалова К.В. Вдосконалення системи оплати праці на підприємстві. *Вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2014. С. 51.

32. Кодекс законів про працю України: Закон України №2005-VIII від 06.04.2017 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата зверн. 02.11.2022).

33. Колот А.М., Грیشнова О.О., Герасименко О.О. Економіка праці та соціально-трудова відносини: підручник. За наук. ред. д-ра екон. наук, проф. А.М. Колота. К.: КНЕУ, 2009. 711 с.

34. Конституція України: Закон України №1-рп/2016 від 15.03.2016. URL:

<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр> (дата зверн. 05.11.2022).

35. Кузнєцова Т. В. Основи організації і обліку оплати праці в бюджетних установах. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. 2010. 189 с.

36. Лень В.С., Штупун М.П. Виплати працівникам: поняття, структура та облік. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2015. № 2 (2). URL: <http://www.ekona.org.ua/repository/download/236.pdf> (дата зверн. 9.08.2022).

37. Лучко М.Р., Адамик О.В. Інформаційні системи і технології в обліку й аудиті: Навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 252 с.

38. Мардус Н.Ю., Кригіна В.В. Особливості обліку, аудиту і аналізу оплати праці на підприємстві. *Дослідження та оптимізація економічних процесів «Оптимум–2016» : матер. 12-ї Міжнар. наук.-практ. конф. 6- 8 грудня 2016 р.* Харків : НТУ "ХПІ", 2016. С.169.

39. Матвєва В. Все про облік і оподаткування бюджетних організацій. Х.: Фактор, 2008. 1024 с.

40. Михайлов М.Г., Телегунь М.І., Славкова О.П. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2011. 384 с.

41. МОЗ України ініціює повернення обов'язкових надбавок лікарям. URL: <https://buhgalter.com.ua/news> (дата зверн. 12.09.2022).

42. Мочерний С.В. Економічна теорія: Посібник. К.: Видавничий центр «Академія», 2003. 84 с.

43. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці: Наказ від 5 грудня 2008 р. №489. URL: <https://docs.dtki.ua/download/pdf/1157.103.2> (дата зверн. 18.09.2022).

44. Виплати працівникам: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26, затв. Наказом МФУ №601 від 28.10.2003 р., ост. ред. 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text> (дата зверн. 12.10.2022).

45. Нестеренко Ж.К. Особливості організації оплати праці в бюджетних

установах та необхідність її комп'ютеризації. *Сталий розвиток економіки*. 2012. С. 262-272.

46. Оляднічук Н.В. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам та його удосконалення. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*, 2014. Вип. 84. с. 167.

47. Оплата за надурочні години, за роботу у святкові та вихідні дні, за нічний час. URL: <https://buhgalter.com.ua/news/oplata-praczi> (дата зверн. 18.09.2022).

48. Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://sta-sumy.gov.ua/nk/> (дата зверн. 01.10.2022).

49. Порядок проведення атестації лікарів: затв. наказом МОЗ 22.02.2019 року № 446 (у редакції наказу МОЗ від 18.08.2021 року №1753), чинний. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1338-21#Text>

50. Про відпустки: Закон України від 15.11.1996 №504/96-ВР. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/504/96> (дата зверн. 10.10.2022).

51. Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України щодо забезпечення реалізації програми державних гарантій медичного обслуговування населення: Постанова КМУ від 20 березня 2022 р. № 325. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-vnesennya-zmin-do-deyakh-postanov-kabinetu-ministriv-ukrayini-shchodo-zabezpechennya-realizaciyi-programi-derzhavnih-garantij-medichnogo-obslugovuvannya-naselennya-325>

52. Про впорядкування умов оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення: Наказ Міністерства праці та соціальної політики України, Міністерства охорони здоров'я України №308/519 від 05.10.2005. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1209-05/conv/page> (дата зверн. 05.11.2022).

53. Про державний бюджет України на 2022 рік: Закон України від 02.12.2021 року №1928-IX, ост. ред. від 19.11.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1928-20#Text> (дата зверн. 28.11.2022).

54. Про договори про медичне обслуговування населення за програмою медичних гарантій: Постанова КМУ від 25 квітня 2018 р. № 410, чинна, ост. ред.

від 15.11.2022. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/410-2018-%D0%BF#Text> (дата зверн. 01.12.2022).

55. Про затвердження Інструкції про порядок ведення трудових книжок працівників: наказ Міністерства праці України, Міністерства юстиції України, Міністерства соціального захисту населення України від 29 липня 1993 р. №58. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/REG110.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG110.html) (дата зверн. 01.10.2022).

56. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291, ост. ред. від 29.07.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата зверн. 01.11.2022).

57. Про затвердження Порядку виплати надбавки за стаж наукової роботи: Постанова Кабінету Міністрів України від 14.04.2004 №494. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua> (дата зверн. 10.09.2022).

58. Про затвердження типових форм первинного обліку особового складу: наказ Міністерства статистики України №227. URL: [zakon.rada.gov.ua/laws/show/z110a-93](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z110a-93) (дата зверн. 05.08.2022).

59. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці: наказ Державного комітету статистики України №489 від 05.12.2008. URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/norm\\_doc/2008](http://www.ukrstat.gov.ua/norm_doc/2008) (дата зверн. 22.08.2022).

60. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08 липня 2010 р. №2464-VI. URL: <http://search.ligazakon> (дата зверн. 12.09.2022).

61. Про колективні договори і угоди: Закон України від 01.07.1993 р. № 3356-XII, ост. ред. від 27.05.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3356-12#Text>

62. Про облік та табелювання медичних працівників, які надають медичну допомогу поза основним місцем роботи в період воєнного стану на території України: Наказ МОЗ №414 від 04.03.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0414282-22#Text>



63. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. №108/95. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (дата зверн. 02.10.2022).

64. 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 Кабінету Міністрів України від 30.08.2002 р. №1298. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (дата зверн. 02.10.2022).

65. Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану: Закон України від 15 березня 2022 року №2136-IX, чинний. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-20#Text>

66. Про підвищення оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери та внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України: Кабінет Міністрів України; Постанова від 06.04.2016 №288. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата зверн. 12.09.2022).

67. Про прожитковий мінімум: Закон України від 15 липня 1999 року № 966-XIV, ост. ред. від 20.01.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/966-14#Text> (дата зверн. 05.11.2022).

68. Про умови оплати праці медичних та інших працівників за період роботи по ліквідації епідемій і спалахів з інфекційних хвороб, а також в осередках особливо небезпечних і небезпечних інфекційних хвороб: Наказ Міністерства праці та соціальної політики України №145 від 02.06.2003, чинний. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0523-03#Text>

69. Про умови і розміри оплати праці працівників підприємств і організацій, що дотуються з бюджету: Постанова КМУ №948 від 31.08.1997 р., чинна. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/948-97-%D0%BF#Text>

70. Про упорядкування структури заробітної плати, особливості проведення індексації та внесення змін до деяких нормативно-правових актів: Постанова КМУ від 09.12.2015 №1013. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws> (дата зверн. 02.09.2022).

71. Савицький О.В. Особливості обліково-аналітичного забезпечення розрахунків за виплатами працівникам.

72. Саріогло В.Г., Терещенко Г.І. Заробітна плата в Україні: актуальні

питання інформаційного забезпечення вимірювання та аналізу. *Демографія та соціальна економіка*. 2015. № 1. С. 173-183.

73. Семененко А. Засади оплати праці в закладах охорони здоров'я в умовах реформування галузі. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/budget-13-byudzhnet-oplata-truda> (дата зверн. 02.11.2022).

74. Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу. Підручник. К.: КНЕУ, 2004. 411 с.

75. Старченко Н.М. Удосконалення методики обліку виплат працівникам в бюджетних установах. *Економічні науки*. 2012. 284 с.

76. Стрижак Д.Д. Аналіз особливостей використання інформаційних технологій при автоматизації обліку заробітної плати. *Управління розвитком*. 2012. № 13(134). С.12-15.

77. Сьомченко В.В., Засипко К.О. Заробітна плата як соціально-економічна категорія. *Вісник Запорізького національного університету*. 2016. № 1(29). С. 29.

78. Тонконог Т. Ю. Особливості системи оплати праці працівників бюджетної сфери та напрямків її удосконалення: підручник. Х.: Харківський національний університет внутрішніх справ, 2010. 198 с.

79. Тополенко Н.М., Колеснікова А.М. Актуальні проблеми заробітної плати та особливості її обліку в бюджетних установах. *Науково-практичний журнал «Економічні студії»*. Львів, 2016. Вип. 5 (13). С.74-80.

80. Устінов О.В. Оплата праці медичних працівників за I кв. 2021 р. *Український медичний часопис онлайн*. URL: <https://www.umj.com.ua/article/210703/oplata-pratsi-medichnih-pratsivnikiv-za-i-kv-2021-g> (дата зверн. 08.11.2022).

81. Хом'як Р.В. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні. К.: Інтелект-Захід, 2009. 1245 с.

82. Худякова А. Оплата праці медичних працівників 2019. URL: <https://www.golovbukh.ua/article> (дата зверн. 07.10.2022).

83. Цимбалюк С.О. Організаційно-економічні засади формування компенсаційної політики в сучасній парадигмі соціально-трудових відносин.

*Економіка та держава*. 2015. № 6. С. 15-20.

84. Чадченко О. С. Особливості організації обліку розрахунків з оплати праці в бюджетних установах. *Управління розвитком*. 2012. № 10. 193 с.

85. Чацкіс Ю. Д., Геєр Е. С., Паумчук О. А., Власова І. О. Організація бухгалтерського обліку. Навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2011. 564 с.

86. Шара Є.Ю., Андрієнко О.М., Жидеева Л.І. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях: навч. посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2011. 440с.

87. Шацкова Л.П., Райчева А.С. Зміна моделі мотивації та оплати праці медичного персоналу в зв'язку з перетворенням закладів охорони здоров'я у комунальні некомерційні підприємства. *Економіка: реалії часу. Науковий журнал*. 2021. №2(54). С. 65-73. URL:<https://economics.net.ua/files/archive/2021/No2/65.pdf>. DOI: 10.15276/ETR.02.2021.8. DOI: 10.5281/zenodo.5113118.

88. Щирба І. М. Облік розрахунків за заробітною платою в умовах комп'ютерної обробки даних. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 13(134). С.105-108.

89. Щодо забезпечення безперервної роботи: наказ МОЗ №427 від 07.03.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0427282-22#Text>

90. Яременко Л. М. Концептуальні засади оплати праці в умовах ринкової економіки. URL: [http://www.nbu.gov.ua/old\\_jm/Soc\\_Gum/Evu/2010\\_15\\_1/Yarem.pdf](http://www.nbu.gov.ua/old_jm/Soc_Gum/Evu/2010_15_1/Yarem.pdf) (дата зверн. 02.11.2019).