

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____ Н.М. Проскуріна
« ____ » _____ 2022 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Коростиній Христині Дмитрівні

1. Тема роботи: Облік і аналіз оплати праці на КНП «МІСЬКА ЛІКАРНЯ № 9» керівник роботи Сьомченко Вікторія Вікторівна, к.е.н., доцент,
затверджені наказом ЗНУ від 09.06.2022 р., № 641-с.
2. Строк подання студентом роботи 01 грудня 2022 року
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані обліку та аналізу оплати праці на КНП «МІСЬКА ЛІКАРНЯ № 9»
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, що належить розробити): дослідити теоретичні аспекти оплати праці працівникам бюджетних установ; вивчити стан і напрями вдосконалення обліку оплати праці на КНП «МІСЬКА ЛІКАРНЯ № 9»; проаналізувати організацію та методику аналізу оплати праці на КНП «МІСЬКА ЛІКАРНЯ № 9»
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить: 31 табл., 18 рис., 2 формули.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Сьомченко В.В.	19.08.2022	19.08.2022
2	к.е.н., доцент Сьомченко В.В.	16.09.2022	16.09.2022
3	к.е.н., доцент Сьомченко В.В.	07.10.2022	07.10.2022

7. Дата видачі завдання: 15 червня 2022 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2022	виконано
2.	Написання вступу	липень 2022	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2022	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2022	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2022	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2022	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2022	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2022	виконано

Студентка _____
(підпис)

Х.Д. Коростіна

Керівник роботи _____
(підпис)

В.В. Сьомченко

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____

В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 122 с., 31 табл., 18 рис., 3 додатка, 87 літературних джерел.

ВІЙСЬКОВИЙ ЗБІР, ВІДПУСТКА, ДОПЛАТА, ЄСВ, ЛІКАРНЯНІ, МІНІМАЛЬНА ЗАРОБІТНА ПЛАТА, НАДБАВКА, ОПЛАТА ПРАЦІ, КЗпП, ПОДАТОК НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ, ПОДАТКОВА СОЦІАЛЬНА ПІЛЬГА, ПРОЖИТКОВИЙ МІНІМУМ, РОЗРАХУНКИ

Об'єктом дослідження є процес обліку та аналізу оплати праці в КНП «Міська лікарня № 9»..

Предметом дослідження є теоретичні, методичні, організаційні та практичні питання обліку та аналізу оплати праці в бюджетних установах.

Метою кваліфікаційної роботи є вивчення теоретичних і методичних положень, які визначають порядок обліку та аналізу оплати праці в КНП «Міська лікарня № 9».

У процесі роботи використовувалися такі методи дослідження: структурно-логічний аналіз; метод економічного аналізу; метод групувань; різноманітні прийоми статистичних методів, зокрема порівняння – при зіставленні фактичних даних за відповідні періоди; методи аналізу та синтезу, індукції та дедукції.

Наукова новизна та практичне значення одержаних результатів дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні й розробленні організаційно-методичних і практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку та аналізу розрахунків з оплати праці, використання яких призведе до поліпшення обліково-аналітичного забезпечення діяльності

закладу охорони здоров'я, а саме:

– уточнено дефініцію «заробітна плата», під якою слід розуміти як встановлену за трудовим договором ставку заробітної плати найманому робітнику, рівень якої визначається умовами ринку праці: вартістю робочої сили, умовами найму, попитом, пропозицією і конкуренцією; рівнем кваліфікації і спеціалізації працівника; системами стимулювання й успішністю самої праці, що на відміну від існуючих трактувань ґрунтується на принципі системності та поєднанні різних підходів до її визначення;

– запропоновано новий розділ до статистичної форми 6 ПВ «Кількість та розподіл окремих категорій працівників за стажем та якісним складом станом на 31 грудня», який включатиме кількість працівників, що працюють за сумісництвом за: віком; освітою; стажем роботи. Це дасть можливість реально оцінювати ситуацію підприємства, особливо для бюджетних підприємств; спростить систему обліку оплати праці, особливо для нарахування надбавок та доплат, де важливу роль відіграє вислуга років; надасть повну інформацію для зовнішніх користувачів;

– запропоновано впровадити на підприємстві Графік документообігу з обліку оплати праці який сприятиме покращенню всієї роботи на підприємстві, посилить контрольні функції обліку та значно покращить оперативність бухгалтерського обліку на підприємстві;

– запропоновано уточнений склад аналітичних рахунків четвертого і п'ятого порядків, що забезпечить детальніше врахування різних виплат працівника та дозволить деталізувати інформацію під час формування бухгалтерських проведення;

– запропоновано способи економічного стимулювання різних груп персоналу закладу охорони здоров'я, які повинні залежати не тільки від специфіки фірми в цілому, але і варіюватися в залежності від спеціалізації працівників.

SUMMARY

Qualifying work contains: 122 p., 3 sections, 31 tab., 18 fig., 3 annex, 87 references.

MILITARY VIEW, LEVEL, EXTRA PAYMENT, ESV, HOSPITAL, MINIMUM EARNING PAYMENT, SUPPLEMENT, PAYMENT OF WORK, KZPP, TAX FOR INCOME OF THE PHYSICALLY

The object of the study is the process of accounting and analysis of labor remuneration in the MNPE «City Hospital № 9».

The subject of the research is theoretical, methodical, organizational and practical issues of accounting and analysis of wages in budget institutions.

The purpose of the qualification work is to study the theoretical and methodological provisions that determine the procedure for accounting and analysis of wages in the MNPE «Municipal Hospital № 9».

The following research methods were used during the work: structural and logical analysis; method of economic analysis; grouping method; various methods of statistical methods, in particular comparison – when comparing actual data for the relevant periods; methods of analysis and synthesis, induction and deduction.

The scientific novelty and practical significance of the obtained research results lies in the theoretical substantiation and development of organizational, methodological and practical recommendations for improving accounting and analysis of payroll calculations, the use of which will lead to the improvement of accounting and analytical support for the activities of the health care institution, namely:

– the definition of «wage» has been clarified, which should be understood as the rate of wages for a hired worker established under the employment contract, the

level of which is determined by the conditions of the labor market: the cost of labor, terms of employment, demand, supply and competition; the level of qualification and specialization of the employee; systems of stimulation and the success of work itself, which, unlike the existing interpretations, is based on the principle of systematicity and a combination of different approaches to its definition;

- a new section is proposed for statistical form 6 of the WP «Number and distribution of individual categories of employees by seniority and quality composition as of December 31», which will include the number of part-time employees by: age; education; work experience This will make it possible to realistically evaluate the situation of the enterprise, especially for budget enterprises; will simplify the payroll accounting system, especially for the calculation of allowances and surcharges, where years of service play an important role; will provide complete information for external users;

- it is proposed to introduce at the enterprise a Document Flow Chart for accounting for labor remuneration, which will contribute to the improvement of all work at the enterprise, strengthen the control functions of accounting and significantly improve the efficiency of accounting at the enterprise;

- a refined composition of fourth- and fifth-order analytical accounts is proposed, which will ensure a more detailed account of various employee payments and allow detailed information during the formation of accounting transactions;

- methods of economic stimulation of different groups of personnel of a health care institution are proposed, which should depend not only on the specifics of the company as a whole, but also vary depending on the specialization of employees.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ	
РЕФЕРАТ	
SUMMARY	
ВСТУП.....	10
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОПЛАТИ ПРАЦІ ПРАЦІВНИКАМ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ	
1.1 Сутність «оплати праці» як обліково-аналітичної категорії.....	14
1.2 Форми та системи оплати праці в бюджетних установах.....	22
1.3 Нормативно-правові засади обліку та аналізу розрахунків з оплати праці ...	28
РОЗДІЛ 2 ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ В КНП «МІСЬКА ЛІКАРНЯ № 9»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика установи.....	40
2.2 Облік нарахування заробітної плати працівникам медичної установи.....	44
2.3 Облік утримань із заробітної плати працівників медичної установи	59
2.4 Облік виплати заробітної плати працівникам медичної установи	64
2.5 Удосконалення обліку оплати праці в медичній установі.....	70
РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ОПЛАТИ ПРАЦІ НА КНП «МІСЬКА ЛІКАРНЯ № 9»	
3.1 Завдання, джерела та методика аналізу виплат працівникам	77
3.2 Аналіз забезпеченості установи трудовими ресурсами та ефективності використання фонду оплати праці в медичній установі	83
3.3 Вдосконалення механізму стимулювання ефективності праці медичних працівників.....	100
ВИСНОВКИ.....	106
ПЕРЕЛІК ПОСИЛАННЯ.....	113

ДОДАТОК А Баланс КНП «Міська лікарня №9».....	123
ДОДАТОК Б Звіт про фінансові результати КНП «Міська лікарня №9».....	125
ДОДАТОК В Статут КНП «Міська лікарня №9».....	127

ВСТУП

Як би стрімко не розвивались ринкові відносини з їх приватною власністю і комерційними інтересами, сучасне суспільство без бюджетних установ і організацій навряд чи можна уявити. Складовою всіх витрат, що здійснюються в бюджетних установах, є витрати на оплату праці. За визначенням спеціалістів, праця як економічний ресурс є сукупністю використовуваних при здійсненні громадсько-корисної діяльності фізичних та розумових здібностей людей. Останніми роками спостерігається велика диференціація заробітної плати між окремими соціальними групами. На сьогодні у цій сфері склалась кризова ситуація. Заробітна плата втратила здатність бути стимулюючим фактором, що ускладнює проведення мотивувальної політики.

Ефективність діяльності будь-якого суб'єкта господарювання, зокрема бюджетної установи, в значній мірі залежить від ефективності організації і обліку оплати праці робітників і службовців. Вибір організаційних форм та методів введення бухгалтерського обліку в бюджетній установі створює досконалу нормативно – правову систему, яка здатна забезпечити ефективне надходження та використання фінансових ресурсів, необхідних для ефективного функціонування всієї установи.

Нині значна увага приділяється фінансовим показникам, які відображають ефективність діяльності будь-якої установи в тому числі й бюджетної.

Важливе місце серед них займають саме показники оплати праці, адже вони дають загальне уявлення не лише про внутрішню діяльність, але й зосереджують увагу на основну винагороду працівника – заробітну плату, яка виконує стимулюючу функцію, включаючи премії та надбавки, зокрема за якісне виконання покладених службових обов'язків, на кожного з працівників.

Дослідженням та розробкою даної проблеми, яка пов'язана з

особливостями нарахування заробітної плати працівникам бюджетної сфери, займались такі науковці як: Т. Валентинова, Н. Харитонова, Т. Піднебесна, Т. Єфименко, Ю. Кокіна, А. Зубкова, А. Колот, Р. Яковлева, М. Волгіна, А. Нікіфорова, С. Шкурко та інші вчені.

Однак окремі аспекти теорії та практики обліку та аналізу оплати праці залишаються дискусійними, потребують подальших наукових досліджень і розробок у напрямі їх удосконалення. Все вищезгадане і визначає актуальність теми обраної дипломної роботи.

Метою кваліфікаційної роботи є вивчення теоретичних і методичних положень, які визначають порядок обліку та аналізу оплати праці в КНП «Міська лікарня № 9».

Реалізація поставленої мети зумовлює необхідність вирішення таких завдань:

- вивчення і викладення теоретичних аспектів проблеми оплати праці в ринкових умовах;
- розглянути особливості, форми та системи оплати праці у бюджетних установах
- дослідження правових основ державного регулювання оплати праці;
- дослідити аналітичний і синтетичний облік розрахунків з оплати праці та документальне забезпечення цього процесу;
- дослідити теоретичні основи аналізу оплати праці в бюджетних установах;
- удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку.

Об'єктом дослідження є процес обліку та аналізу оплати праці в КНП «Міська лікарня № 9»..

Предметом дослідження є теоретичні, методичні, організаційні та практичні питання обліку та аналізу оплати праці в бюджетних установах.

У процесі роботи використовувалися такі методи дослідження: структурно-логічний аналіз (при побудові логіки та структури кваліфікаційної

роботи); метод економічного аналізу (при оцінці динаміки та структури операцій з оплати праці); метод групувань (при дослідженні питання класифікації систем та форм оплати праці); різноманітні прийоми статистичних методів, зокрема порівняння – при зіставленні фактичних даних за відповідні періоди; методи аналізу та синтезу, індукції та дедукції.

Інформаційні джерела досліджень: використовувалась інформація з економічного паспорту, фінансових звітів, основних економічних показників та планів підприємства, а також наукові статті, монографії та підручники з тематики кваліфікаційної роботи.

Теоретичною та методологічною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних учених з питань бухгалтерського обліку та аналізу оплати праці, інша спеціальна література, статистичні дані, нормативно-правові акти України, а також матеріали, отримані внаслідок безпосереднього вивчення стану обліково-аналітичного забезпечення підприємства.

Наукова новизна та практичне значення одержаних результатів дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні й розробленні організаційно-методичних і практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку та аналізу розрахунків з оплати праці, використання яких призведе до поліпшення обліково-аналітичного забезпечення діяльності закладу охорони здоров'я, а саме:

– уточнено дефініцію «заробітна плата», під якою слід розуміти як встановлену за трудовим договором ставку заробітної плати найманому робітнику, рівень якої визначається умовами ринку праці: вартістю робочої сили, умовами найму, попитом, пропозицією і конкуренцією; рівнем кваліфікації і спеціалізації працівника; системами стимулювання й успішністю самої праці, що на відміну від існуючих трактувань ґрунтується на принципі системності та поєднанні різних підходів до її визначення;

– запропоновано новий розділ до статистичної форми 6 ПВ «Кількість та розподіл окремих категорій працівників за стажем та якісним складом станом на

31 грудня», який включатиме кількість працівників, що працюють за сумісництвом за: віком; освітою; стажем роботи. Це дасть можливість реально оцінювати ситуацію підприємства, особливо для бюджетних підприємств; спростить систему обліку оплати праці, особливо для нарахування надбавок та доплат, де важливу роль відіграє вислуга років; надасть повну інформацію для зовнішніх користувачів;

– запропоновано впровадити на підприємстві Графік документообігу з обліку оплати праці який сприятиме покращенню всієї роботи на підприємстві, посилить контрольні функції обліку та значно покращить оперативність бухгалтерського обліку на підприємстві;

– запропоновано уточнений склад аналітичних рахунків четвертого і п'ятого порядків, що забезпечить детальніше врахування різних виплат працівника та дозволить деталізувати інформацію під час формування бухгалтерських проведення;

– запропоновано способи економічного стимулювання різних груп персоналу закладу охорони здоров'я, які повинні залежати не тільки від специфіки фірми в цілому, але і варіюватися в залежності від спеціалізації працівників.

За результатами дослідження опубліковано дві статті у збірнику наукових праць студентів кафедри обліку та оподаткування на тему «Теоретичні аспекти аналізу ефективності використання трудових ресурсів на підприємстві» та «Сутність оплати праці як обліково-аналітичної категорії» та підготовлено дві тези доповіді на тему «Дослідження проблем оплати праці в ринковій економіці» та «Удосконалення системи організації оплати праці».

Кваліфікаційної робота викладена на 122 сторінках друкованого тексту, складається із вступу, трьох розділів, висновку, переліку посилань 87, містить 31 таблицю, 18 рисунків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

1.1 Сутність «оплати праці» як обліково-аналітичної категорії

«Підвищення добробуту населення є, як відомо, головною умовою соціально-економічного розвитку держави. Однак нині Україна займає найнижче місце в Європі за рівнем заробітної плати, що прямо впливає на купівельну спроможність працюючого населення. Наслідком проблем, наявних у сфері оплати праці (низький рівень реальної заробітної плати, невідповідність величини зарплати й результатів праці, низька диференціація оплати кваліфікованої і некваліфікованої праці тощо), є зниження її значення для працівників. Важливо наголосити на тому, що заробітна плата має двоїсту природу – є джерелом доходу для працівників і статтею у структурі витрат підприємства. Тому виникла необхідність перегляду основних засад механізму формування оплати праці та його вдосконалення» [7].

Проблемою реформування оплати праці займаються вітчизняні науковці Д. Богиня, А. Колот, О. Кузнецова, В. Лагутін, Е. Лібанова, Н. Павловська, Г. Ярошенко й ін. Аналізуючи останні публікації, можна зробити висновок, що проблема оплати праці є однією з найактуальніших, але все-таки залишається низка невирішених проблем. Про це свідчить низький рівень життя людей (особливо працездатного віку), відсутність зв'язку між величиною заробітної плати і кваліфікацією працівника та ін.

У Законі України «Про оплату праці» (ст. 1) зазначено, що «заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за

трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу» [65]. Однак таке визначення є дуже поверховим і не дає змоги для глибшого розуміння економічного значення поняття.

«У науковій літературі є кілька десятків трактувань сутності заробітної плати, що пояснюється різними науковими поглядами дослідників. Однак її потрібно розглядати з кількох позицій, а саме: з позиції підприємця (по-перше, це стаття витрат, що знижує прибуток; по-друге, правильна мотиваційна політика є запорукою підвищення ефективності діяльності організації, оскільки зростає зацікавленість працівників у продуктивності та якості роботи, яку вони виконують), із позиції працівника (є основним джерелом доходу і, як наслідок, детермінантою підвищення рівня життя); як елемент ринку праці (її рівень впливає на попит та пропозицію робочої сили); як «грошове вираження вартості та ціни товару «робоча сила» і частково результативності її функціонування» [6]; а також – як економічну категорію, що відображає стосунки роботодавця і найманого працівника» [8].

Більшість науковців визначають заробітну плату та оплату праці як тотожні. Наприклад, В. Лукашевич вважає, що «ці поняття – рівноцінні, хоча між ними і є певна відмінність: видатки на заробітну плату здійснюють із фонду заробітної плати, а інші заохочувальні виплати проводять за рахунок підприємства або «коштів спеціального призначення та цільових надходжень» [39]. Щодо правового аспекту, то Г. Чанишева та Н. Болотіна вважають, що термін «оплата праці» ширший, і його цільове призначення спрямоване на організацію оплати праці, регламентацію її окремих елементів та всієї системи правових засобів у цій сфері, тоді як поняття «заробітна плата» спрямоване на право окремого працівника отримувати грошову винагороду [8].

Проте в зарубіжній літературі автори або не розділяють ці поняття, або вживають їх як рівноцінні. Наприклад, М. Армстронг та Т. Стівенс [1] відносять

до структури заробітної плати базову зарплату, умовну винагороду, грошові бонуси, методи довготермінового заохочення, акції, участь у прибутку. П. Чингос зазначив, що «до структури заробітної плати можна віднести ...базову ставку і виплати, які залежать від результатів праці, у вигляді премій, бонусів» [1]. Отже, можна стверджувати, що термін «оплата праці» – ширший аніж «заробітна плата». Проте в окремих випадках, що не стосуються правового аспекту (адже це може суперечити принципу єдності юридичної термінології), їх можна використовувати як синоніми.

Винагорода за відпрацьований час та виконану роботу є сильним мотиватором, який спонукає найманих працівників до кращого виконання своїх обов'язків. Тому, провадячи політику оплати праці, необхідно дотримуватися низки принципів, що допомагають краще реалізувати її функції. Серед науковців виділяють подані нижче принципи організації оплати праці.

«Принцип справедливості є визначальним фактором впливу на задоволеність працівника своєю роботою і на продуктивність його праці. Він діє в межах: співвідношення між винагородами працівників різних кваліфікацій (аранжування оплати праці); співвідношення між винагородою та виконаною роботою. Важливо наголосити, що обидва випадки однаково впливають на свідомість працівника.

Принцип матеріальної зацікавленості полягає у формуванні такої величини оплати праці, який стимулюватиме працівника до підвищення продуктивності та якості роботи, економії ресурсів організації, підвищення кваліфікації. Принцип гарантованості, передбачає виплату заробітної плати певної величини в наперед визначені терміни. Принцип раціонального співвідношення темпів зростання продуктивності та оплати праці визначає підвищення останньої швидшими темпами з метою дії матеріальної зацікавленості в результатах виконаної роботи. Також виділяють принцип плановості оплати праці, диференціації, вирівнювання оплати праці; простоти,

логічності та доступності форм і систем оплати праці й ін.

Здійснюючи мотиваційну політику, особливо під час формування оплати праці, потрібно пам'ятати про її значення як для підприємства загалом, так і для окремого працівника. Адже нині заробітна плата перестала виконувати свої функції: відтворювальну – платня є основним джерелом доходів працівників, тому її рівень має бути таким, щоб забезпечити можливість задоволення первинних потреб, належних умов проживання, відпочинку та оздоровлення. При цьому необхідно враховувати необхідність утримувати членів сім'ї. Лише в такому випадку працівник буде задоволений місцем роботи і працюватиме краще» [11].

На думку С. Лебедевої, «до структури відтворювальної функції необхідно віднести інвестиційну складову, оскільки заробітна плата є джерелом витрат на освіту, тобто відіграє роль інвестиції в людський капітал. Однак нині, за даними Держкомстату України, за I квартал 2021 р. частка заробітної плати в структурі доходів займає лише 42,5 %, а соціальні допомоги та інші отримані поточні трансферти – 42,9 %. Це свідчить про те, що коштів, одержаних за виконану роботу, бракує для покриття найнеобхідніших витрат» [35].

Тому можна стверджувати, що відтворювальна функція не виконується належним чином. Згідно з теорією авторів, працівник, відчуючи певну потребу, що потребує більших витрат, намагатиметься задовольнити її шляхом збільшення власного доходу, тобто підвищуючи продуктивність праці.

Деякі науковці також виділяють такі специфічні функції заробітної плати, як формування платоспроможного попиту (Д. Богиня, П. Буряк, В. Гончаров, Н. Єсінова, Б. Карпінський та ін.), вимірвальна та розподільча (В. Гончаров, Н. Єсінова, Н. Тюленева), обліково-виробнича (М. Волгін), оптимізаційна (А. Колот) та ін. Тобто можна спостерігати прагнення деяких учених розширити категоріальний апарат заробітної плати і тим показати справжнє її значення для працівників, підприємства та держави загалом.

«На величину оплати праці впливає багато факторів, які можна розділити на дві групи – зовнішні та внутрішні. До першої групи доцільно віднести мінімальну заробітну плату, прожитковий мінімум, ціну робочої сили, яка сформувалася на ринку під впливом попиту і пропозиції (величина оплати праці, що сформувався таким шляхом, дуже часто суперечить принципу справедливості, оскільки в цьому випадку вона не залежить від складності виконуваної роботи і кваліфікації. На цей процес впливають лише потреба в людях певної професії і наявність такої пропозиції.

Тому організація, що орієнтується на величину оплати праці, яка сформувалася на ринку, ризикує втратити свої позиції і знизити рентабельність, а це потребує коригування цієї статті витрат кожним підприємством «під себе» та ін.

До групи внутрішніх факторів належать фінансові можливості кожного підприємства, величина отриманого прибутку, кваліфікація і спеціальність працівників, потрібних для нормального функціонування організації (чим рідкісніша спеціалізація і вищі вимоги до кандидата, тим вищий рівень оплати праці має запропонувати підприємство).

Фактори впливу на оплату праці випливають із таких економічних теорій та концепцій, як: трудова теорія вартості (більшість економістів не визнають теорію К. Маркса, адже ціна товару залежить від кількості вкладеної в нього праці, тоді як ринок, за теорією, не має жодного впливу на неї. Проте під час оцінювання посадових обов'язків оцінюють саме зміст і складність роботи, а ринкові показники до уваги не беруть); теорія людського капіталу (резерви виробничого капіталу підприємства формуються завдяки знанням і навикам працівників. А працівник, використовуючи знання та підвищуючи свою кваліфікацію, розраховує на вищий дохід» [18].

Таким чином, організація, проводячи або оплачуючи навчання своїм працівникам, робить інвестицію, рентабельність якої в майбутньому виявиться

у підвищенні прибутку, зниженні трудомісткості продукції та підвищенні її якості); теорія ефективної заробітної плати або «економіки високої заробітної плати» (підприємства встановлюють високу заробітну плату з тим переконанням, що це мотивує працівників до підвищення продуктивності праці та знижує плинність кадрів); теорія інструментальності (суть у тому, що людина працює лише заради грошей. Вона має знати, що винагорода залежить від результатів її діяльності) та ін.

Аналіз економічних відносин, які виражає заробітна плата, дозволяє зробити висновок і про те, що носієм відтворювальної функції виступає робітник, стимулюючою – роботодавець та регулюючою і соціальною – держава (рис. 1.1).

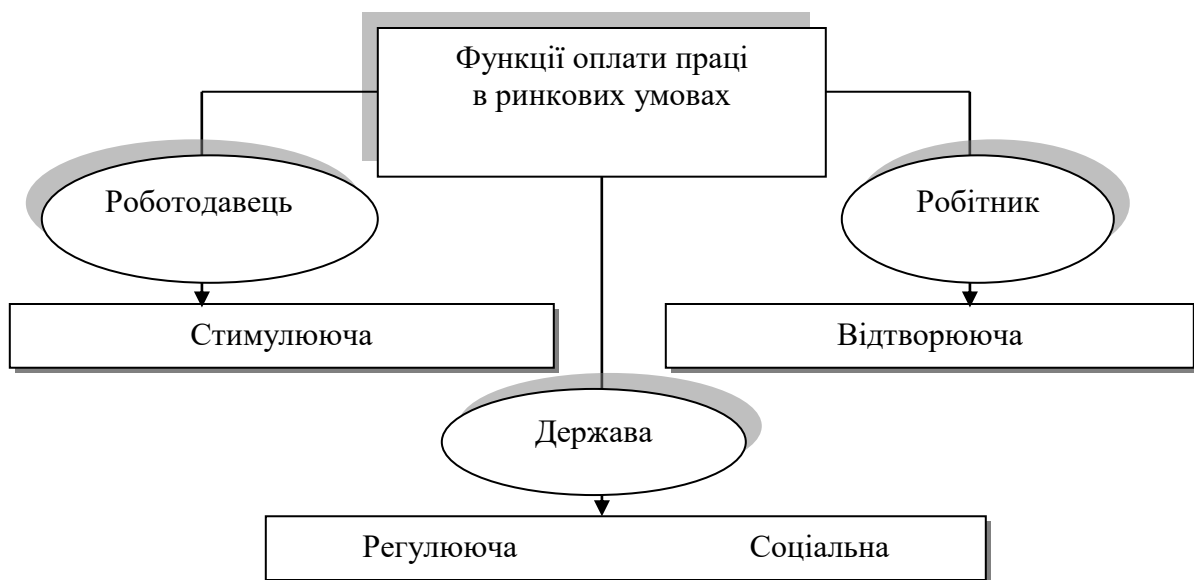


Рисунок 1.1 – Функції оплати праці в ринкових умовах

Таким чином заробітна плата з однієї сторони – це витрати підприємства, а з іншої це джерело поповнення бюджетних доходів, що направляються на соціальний захист населення і база для нарахувань і утримань внесків для всіх видів соціального страхування.

Саме спекти організаційної роботи з систематизації інформації щодо поняття економічної системи з обліку, аналізу розрахунків з оплати праці розкривається в працях провідних науковців (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Огляд спеціальної літератури з питань організації, обліку та аналізу розрахунків з оплати праці

Джерело	Короткий зміст	Використання для удосконалення обліково-аналітичного процесу
1	2	3
1 Бутинець Ф.Ф., Олійник О.В. та ін. [45]	«Методологічні та практичні аспекти організації обліку розрахунків з оплати праці»	«Розробка документообігу, планування перспективного розвитку організації бухгалтерського обліку»
2 Веріга Ю.А. [13]	«Висвітлено законодавче та нормативно-правове забезпечення звітності, її мета, інформаційні потреби»	«Складання та подання фінансової звітності»
3 Завгородній А.Г., Партин Г.О. [19]	«Систематизація, організація та методологія бухгалтерського фінансового обліку на основі узагальнення роботи підприємств».	«Відображення на рахунках бухгалтерського обліку відрахувань та нарахувань за податками, зборами та обов'язковими платежами»
4 Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. [33]	«Відображення нових законодавчих та нормативних актів з аудиту»	«Складання робочої аудиторської документації та звітів аудитора»
5 Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. [34]	«Методологічні аспекти організації і проведення аудиту»	«Методика і організація проведення аудиту розрахунків з оплати праці»
6 Лень В.С. [36]	«Організація бухобліку на підприємствах всіх форм власності»	«Удосконалення організації бухобліку при плануванні перспективного розвитку підприємства»
7 Лень В.С., Гливенко В.В. [37]	«Методика і техніка ведення аналітичного та синтетичного обліку»	«Характеристика синтетичних рахунків з оплати праці, розробка робочого плану рахунків»
8 Прокопенко І.Ф., Ганін В.І. та ін. [54]	«Теоретичні положення автоматизації економічного аналізу та практичні рекомендації щодо аналізу системи господарювання з використанням сучасних засобів обчислювальної техніки»	«Аналіз витрат на оплату праці, аналіз використання робочого часу, аналіз формування та використання фонду заробітної плати»

Продовження таблиці 1.1

1	2	3
9 Пушкар М.С. [66]	«Методологія відображення в системі рахунків і реєстрів бухгалтерського обліку з урахуванням вимог Національних стандартів бухгалтерського обліку»	«Оформлення господарських операцій та методика їх відображення в системі рахунків і реєстрів»
10 Сопко В.В., Шило В.П. [72]	«Практичні та методологічні аспекти проведення аудиту, згідно міжнародних стандартів аудиту»	«Проведення аудиторської перевірки згідно міжнародних стандартів аудиту. Методика аудиту розрахунків з оплати праці на підприємстві»
11 Тарасенко Н.В. [73]	«Теоретичні основи економічного аналізу, технічні прийоми і методи аналітичних досліджень».	«Оцінка забезпеченості підприємства трудовими ресурсами та ефективність їх використання»

Отже, оплата праці є складною соціально-економічною категорією, до якої належать базова заробітна плата, бонуси, преміальні та інші виплати, залежні від результатів діяльності, а також соціальний пакет (медичне страхування, путівки тощо). Судячи із згаданих функцій і принципів, вона відіграє одну з ключових ролей у рентабельності підприємства, добробуті працівників та економічному розвитку держави.

Тому доцільним є ранжування встановлення оплати праці для працівників установ й організацій, результати діяльності яких неможливо виміряти (наприклад, галузь освіти і науки, охорони здоров'я й ін.) та підприємств, рентабельність, яких залежить від продуктивності праці найманих працівників. Для останніх слід визначити таку величину оплати праці, яка складалася б із базової ставки заробітної плати (її величина має забезпечувати повне задоволення життєво необхідних потреб) та бонусної, яка прямо залежить від результатів діяльності працівника. У такому випадку заробітна плата виконуватиме повністю свої функції.

1.2 Форми та системи оплати праці в бюджетних установах

Під фондом оплати праці бюджетних установ розуміють обсяг коштів, отриманих як у вигляді фінансування із бюджету, так і від надання платних послуг і т.п., що запланований відповідно до кошторису доходів і видатків бюджетних установ для використання при розрахунках по заробітній платі з працівниками. При плануванні та обліку заробітної плати необхідно розрізняти плановий і фактичний фонд заробітної плати.

Плановий фонд – це суми асигнувань, передбачені кошторисом бюджетних установ.

Фактичний фонд – це нарахована заробітна плата працівникам по розрахунково-платіжним відомостям.

Відповідно до ст. 2 Закону України «Про оплату праці» «фонд заробітної плати містить такі складові:

- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Основна заробітна плата є винагородою за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці. Вона має форму відрядних розцінок, тарифних ставок та посадових окладів. До її складу включають:

– заробітну плату, нараховану за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норм часу, виробітку, обслуговування) за відрядними розцінками, тарифними ставками (окладами) працівників і посадовими окладами незалежно від форм і систем оплати праці, прийнятих на підприємстві;

– суми процентних або комісійних нарахувань залежно від обсягу доходів (прибутку), отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг), у випадках, якщо

вони є основною заробітною платою;

– суми авторського гонорару працівникам мистецтва, редакцій газет та журналів, телеграфного агентства, видавництв, радіо, телебачення та ін., а також оплату їх праці, що здійснюється за ставками авторської винагороди.

Додаткова заробітна плата являє собою теж винагороду, однак, на відміну від основної заробітної плати, вона виплачується за працю понад установлені норми – за трудові успіхи, винахідливість, а також за особливі умови праці. До фонду додаткової заробітної плати відносять:

– доплати й надбавки щодо тарифних ставок та посадових окладів (за високу кваліфікацію, персональні надбавки, за знання іноземних мов, за суміщення професій (посад), за роботу у важких, шкідливих умовах, за вислугу років, стаж роботи);

– гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством (оплата праці у вихідні та святкові дні, оплата щорічних і додаткових відпусток, суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати, оплата навчальних відпусток, оплата працівникам-донорам днів обстежень, здачі крові і т.п.);

– премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань (виконання і перевиконання виробничих завдань, виконання акордних завдань у встановлені строки, підвищення продуктивності праці, поліпшення кінцевих результатів господарської діяльності структурного підрозділу, економія матеріальних цінностей і т.п.).

До інших заохочувальних та компенсаційних виплат відносяться виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові та матеріальні виплати, які не передбачені чинним законодавством або які проводяться понад встановлені зазначеними актами норми (оплата простоїв не з вини працівника, суми, що виплачуються працівникові, що знаходиться у вимушеній відпустці, з

частковим збереженням заробітної плати, винагороди за відкриття, раціоналізаторство, винаходи, одноразові заохочення, матеріальна допомога, суми наданих підприємством трудових і соціальних пільг працівникам і т.п.)» [65] (рис. 1.2).

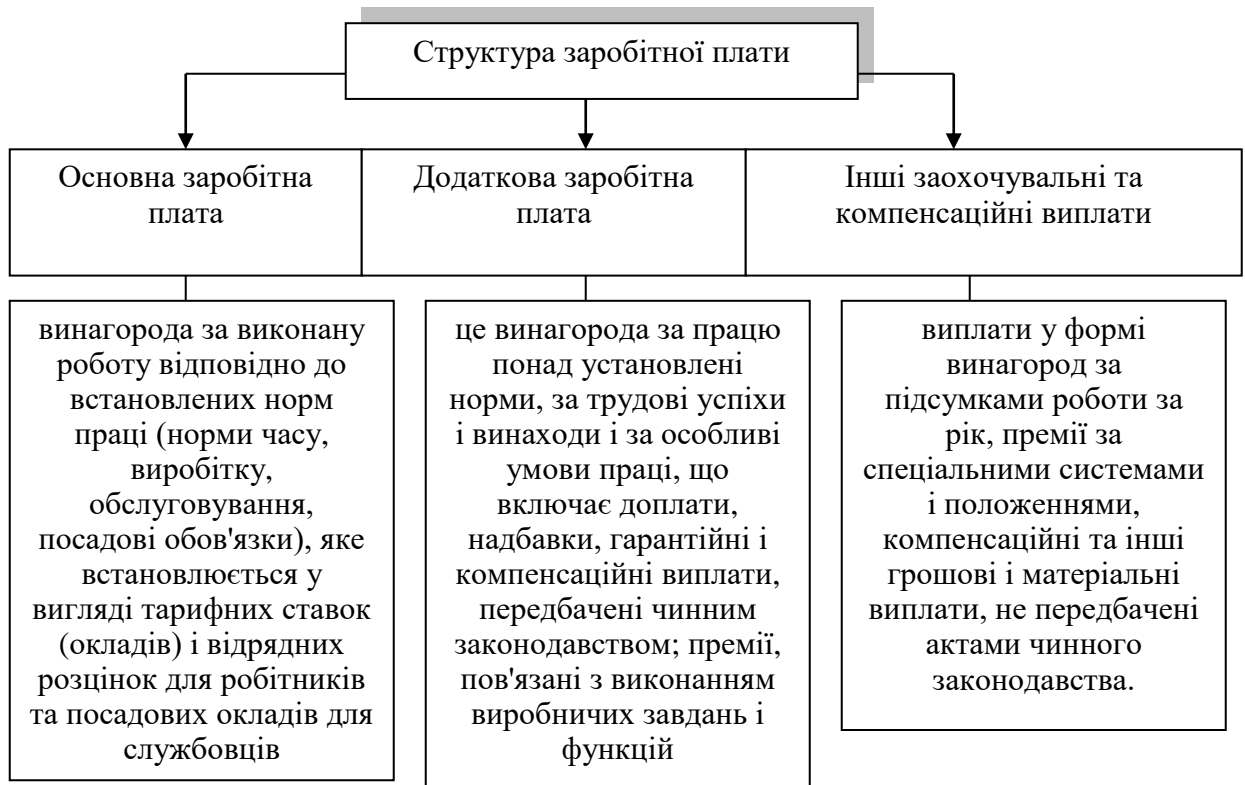


Рисунок 1.2 – Структура заробітної плати

Відповідальність за правильне планування і витрачання фонду оплати праці покладено на керівника установи і головного бухгалтера. У бюджетних установах основними формами оплати праці є: погодинна та відрядна.

Оплату праці, що залежить від якості, обсягу виконаної роботи, а також розцінок на цю роботу, називають відрядною.

При погодинній формі оплати праці первісне значення для визначення розміру заробітної плати мають кількість відпрацьованого часу та кваліфікація працівника.

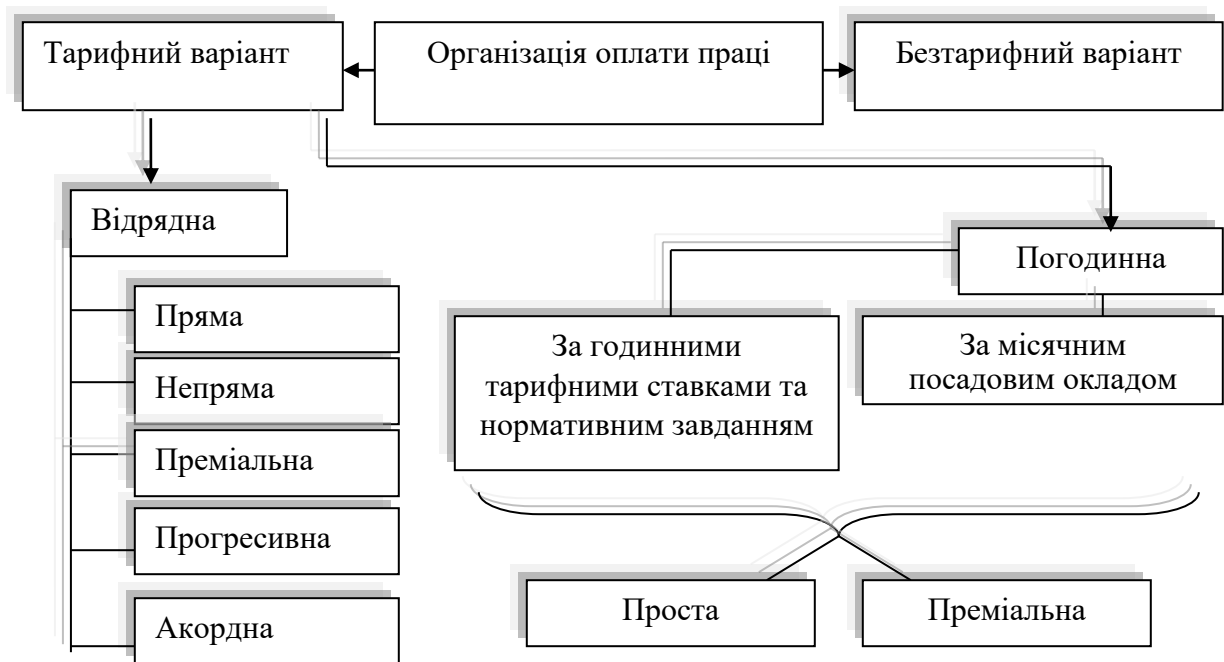


Рисунок 1.3 – Схема основних форм і систем оплати праці

«У бюджетних установах превалює погодинна форма оплати. Вона поділяється на:

- штатно-окладну – за якою кожному працівникові встановлюється місячний посадовий оклад згідно зі штатним розкладом, посадою, освітою, вченим ступенем, категорією;
- просту погодинну – побудована на принципі погодинної оплати: для працюючих встановлюється тверда погодинна ставка;
- погодинно-преміальну – за якою крім заробітку відповідно до посадового окладу, виплачується премія за досягнення відповідних якісних та кількісних показників. Ця система оплати праці є досить продуктивною і стимулюючою.

Відрядна форма оплати праці має наступні системи:

- пряма відрядна;
- відрядно-прогресивна;

- відрядно-преміальна;
- акордна» [79].



Рисунок 1.4 – Порядок установлення посадових окладів працівників в установах охорони здоров'я

Відрядна форма оплати праці застосовується на видах робіт, де є:

- кількісні показники виробітку продукції чи виконаних робіт, які правильно відображають затрати праці;
- можливості встановлення норм виробітку та обліку їх виконання;
- умови для точного обліку виробленої продукції або виконаних робіт;
- виробничі умови для збільшення працівником виробітку продукції у порівнянні зі встановленими нормами та завданнями.

При обліку індивідуального виробітку кожного працівника застосовується індивідуально-відрядна оплата праці, а при обліку роботи, виконаної колективом, – бригадно-відрядна.

Специфіка роботи працівників бюджетної сфери зумовлює особливість

планування та нормування роботи. Тривалість робочого дня для лікарів, що зайняті амбулаторним прийомом встановлено 33 години на тиждень, для медичних реєстраторів, дезінфекторів – 38,5 годин на тиждень.

У медичних закладах посадові оклади лікарів диференціюють залежно від посади, категорії (вища, перша, друга, без категорії), типу медичної установи (стаціонар, поліклініка), з підвищенням посадових окладів за керівництво відділенням, кабінетом, лабораторією, відділом тощо.

Коллективним договором установи встановлюється перелік посад і професій для яких застосовується ненормований робочий день.

Відповідно до Постанови КМУ № 245 від 03.04.1993 року, «працівники державних підприємств, установ і організацій мають право працювати за основним місцем роботи та за сумісництвом, тобто, виконувати крім своєї основної роботи іншу роботу на умовах трудового договору. На умовах сумісництва працівники можуть працювати на тому ж або іншому підприємстві або у громадянина у вільний від роботи час.

Для роботи за сумісництвом згоди адміністрації за місцем основної роботи не потрібно.

Обмеження на сумісництво можуть запровадити керівники державних підприємств, установ і організацій разом з профспілковим комітетом лише щодо окремих професій та посад, зайнятих на важких роботах та роботах зі шкідливим або небезпечними умовами праці, додаткова робота на яких може призвести до негативних наслідків, що позначиться на стані їх здоров'я та безпеці виробництва. Обмеження поширюється на осіб, що не досягли 18 років та вагітних жінок.

Тривалість роботи за сумісництвом не повинна перевищувати 4 годин в день. Відпустка на роботі за сумісництвом надається одночасно з відпусткою по основному місцю роботи.

Таким чином, під системою заробітної плати слід розуміти сукупність

взаємопов'язаних принципів і елементів організації оплати найманої праці, яка завдяки їх комбінуванню забезпечує зростання, як результативності самої праці, так і одержуваного за нього працівником грошової винагороди. У бюджетних організаціях в умовах планово-розподільчої економіки системи заробітної плати мають обмежений характер» [11].

Установи переважно користуються класичними формами оплати праці (відрядної або погодинної) на основі встановлюваних у централізованому порядку норм виробітку, тарифних ставок і посадових окладів. Крім того, застосовується почасово-преміальна оплата праці. Але самі премії носять характер постійних надбавок до досить низької основної заробітної плати.

1.3 Нормативно-правові засади обліку та аналізу розрахунків з оплати праці

В процесі формування нормативно-правової бази в Україні законотворчі ініціативи щодо виплат працівникам повинні задовольняти інтереси всіх суб'єктів: держави, фізичних та юридичних осіб. Питання розрахунків з оплати праці регулюються досить широким колом нормативних документів.

В результаті дослідження основних законодавчих актів, які регулюють оплату праці в Україні, можна відмітити, що вони поділяються на дві групи: ті, що регулюють безпосередньо оплату праці і ті, що регулюють податкове навантаження на неї [66].

Основним законодавчим актом є Конституція, на якій базується все законодавство, в тому числі і законодавство про працю. В ній зазначено, що «кожен має право на працю, відпочинок, соціальний захист, безпечні і здорові умови праці і на заробітну плату, причому не нижче встановленого мінімуму.

Кожний громадянин має право на своєчасне отримання винагороди за свою працю і це його право захищається законодавством. Держава при цьому повинна створювати умови, необхідні громадянинові для повної реалізації своїх прав» [26].

Не менш важливим є Кодекс законів про працю. «Правове регулювання праці медичних працівників здійснюється за допомогою Кодексу законів про працю України, що закріплює загальні положення регулювання трудових відносин та спеціальних нормативно-правових актів, що встановлюють особливий порядок застосування загальних норм. Особливості діяльності супроводжують медичного працівника, починаючи від особливостей отримання медичної освіти і особливого порядку допуску до здійснення медичної діяльності, закінчуючи особливим порядком пенсійного забезпечення. Для медичних працівників існує безліч винятків із загальних правил щодо питань регулювання трудових правовідносин, що зумовлено винятковою соціальною значимістю діяльності з охорони здоров'я населення. Одним із проблемних питань, пов'язаних з трудовими відносинами медичних працівників, є визначення порядку роботи, особливо в умовах скороченого робочого часу тих співробітників, які зайняті на роботах зі шкідливими або небезпечними умовами праці». [23].

«Бюджетний кодекс регулює відносини, що виникають у процесі складання, розгляду і затвердження бюджетів, виконання бюджетів та розгляду звітів про їх виконання.

Держава здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності і господарювання шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати, інших державних норм і гарантій, умов і розмірів оплати праці працівників установ і організацій, що фінансуються з бюджету, керівників державних установ, а також шляхом оподаткування доходів працівників.

Заробітна плата працівників бюджетних установ здійснюється на підставі актів Кабінету Міністрів України в межах бюджетних асигнувань. Постановами КМУ затверджуються умови оплати праці, тарифні сітки та схеми посадових окладів тощо» [11].

Розмір мінімальної заробітної плати (рис. 1.5) встановлюється Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України, як правило, один раз на рік під час затвердження Державного бюджету України.

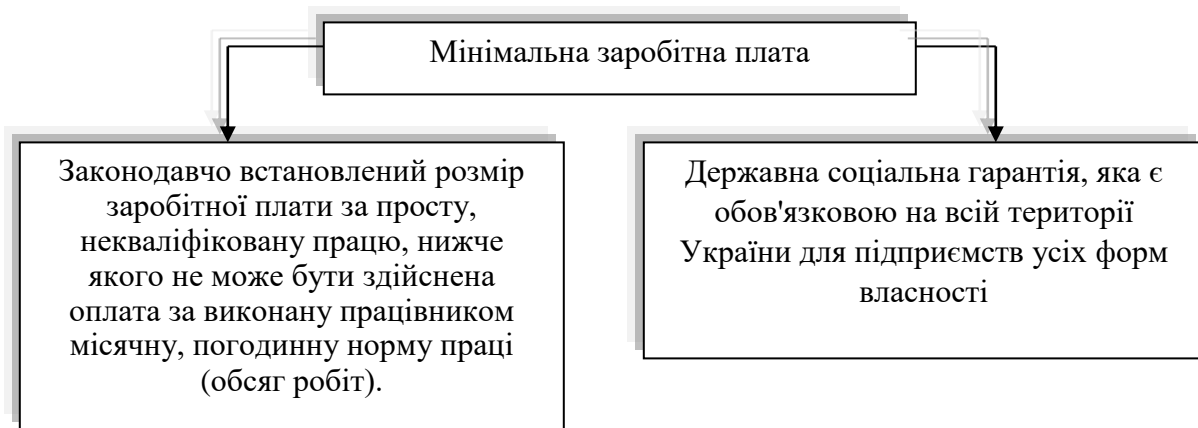


Рисунок 1.5 – Характеристика мінімальної заробітної плати

Відповідно до ст. 95 КЗпП [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**] до мінімальної заробітної плати не включаються деякі виплати робітникам (рис. 1.6).

Для регулювання оплати праці діє група законів, які регулюють податкове навантаження на заробітну плату. Так, завдяки введенню в дію Верховною Радою України Податкового кодексу України намітилися позитивні тенденції в зниженні рівня оподаткування доходів громадян. Платником податку на доходи є фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи.

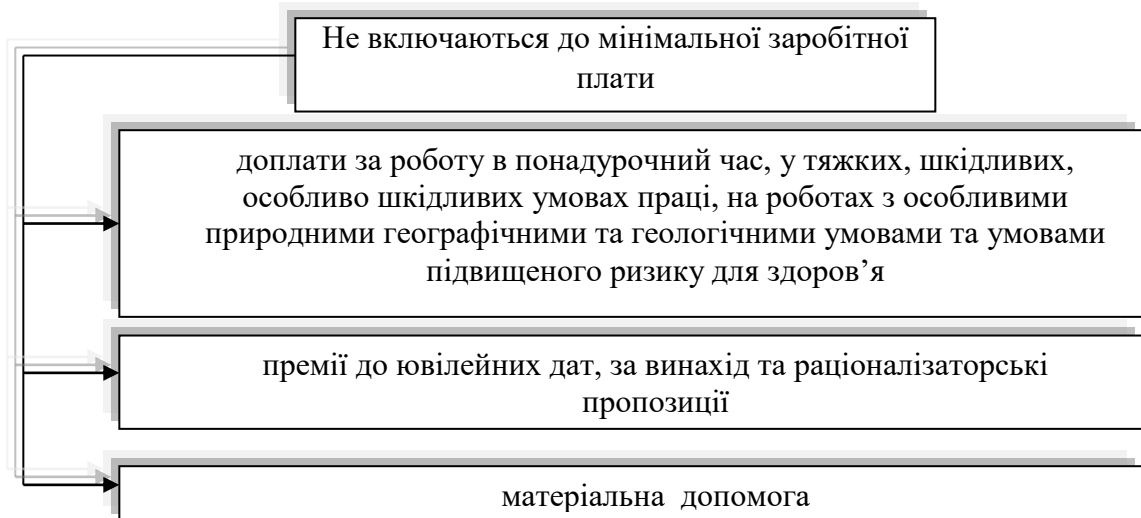


Рисунок 1.6 – Виплати які не включаються до мінімальної зарплати

Ставка податку з доходів фізичних осіб з 2016 року становить 18 % бази оподаткування щодо доходів у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які виплачуються платникові у зв'язку з відносинами трудового найму та за цивільно-правовим договором. Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу на суму податкової соціальної пільги (ПСП). ПСП застосовується до нарахованого платникові податку місячного доходу у вигляді заробітної плати тільки за одним місцем його нарахування [44]. Починаючи з 1 січня 2016 року утримання ЄСВ з доходів фізичних осіб не здійснюється (ані 3,6 %, ані 2,6 %, ані 6,1 %). Відповідні зміни внесено до ст. 4, 7 і 8 Закону про ЄСВ. Нарахування. Значно зменшилася ставка нарахування ЄСВ. Якщо раніше для бюджетників ставка ЄСВ у частині нарахувань становила 36,3 %, то з 1 січня 2016 року вона складає 22 %. Причому така єдина ставка ЄСВ (22 %) застосовується як до зарплати, так і до лікарняних та декретних. З 1 січня 2016 року єдина ставка ЄСВ у частині нарахувань (22 %) застосовується і до зарплати, і до лікарняних, і до декретних. Утримань ЄСВ немає. Водночас традиційно залишили виняток для працівників-інвалідів.

Також збережені пільгові ставки ЄСВ для підприємств та організацій всеукраїнських громадських організацій інвалідів, у тому числі УТОГ та УТОС. Ставка для нарахування ЄСВ за працівниками-інвалідами залишилася в розмірі 8,41 % бази оподаткування. Ставка військового збору з 2016 року залишається незмінною – 1,5 %. База обкладення військового збору – така сама.

Узагальнивши інформацію про оподаткування заробітної плати у 2022 році найпоширеніших виплат працівникам, наведемо її нижче в табл. 1.2.

Таблиця 1.2 – Узагальнена інформація про оподаткування заробітної плати у 2022 році

Вид виплати	Звичайні працівники			Працівники-інваліди		
	нарахування	утримання		нарахування	утримання	
	ЄСВ	ПДФО	ВЗ	ЄСВ	ПДФО	ВЗ
Зарплата	22 %	18 %	1,5 %	8,41 %	18 %	1,5 %
Лікарняні	22 %	18 %	1,5 %	8,41 %	18 %	1,5 %
Декретні	22 %	-	-	8,41 %	-	-
Винагорода за ЦПД, за винятком ЦПД з підприємцем	22 %	18 %	1,5 %	22 %	18 %	1,5 %

Також існує ряд законів, які регулюють оплату праці. Так, Закон України «Про оплату праці» «визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах на підставі трудового договору з установами всіх форм власності та господарювання і спрямований на забезпечення відтворювальної та стимулюючої функції заробітної плати. В цьому законі даються визначення, а також зазначається мінімальна заробітна плата, встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якої не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці. Головною особливістю цього закону є те, що він визначає основні загальні положення щодо оплати праці, а в деталях, у більшості випадків, посилається на інші закони» [65].

«Закон України «Про колективні договори і угоди» визначає правові

засади розробки, укладення та виконання колективних договорів і угод з метою сприяння регулюванню трудових відносин та соціально-економічних інтересів працівників і власників. Відповідно до Закону сторонами переговорів з метою укладання угод з питань, пов'язаних із трудовими відносинами, на всіх рівнях виступають, з одного боку – власники (власники майна установ) або уповноважені ними органи, а з іншого – профспілки або інші представницькі організації працюючих, що мають відповідні повноваження» [61].

«Закон України «Про відпустки» встановлює державні гарантії права на відпустки, визначає умови, тривалість і порядок надання їх працівникам для відновлення працездатності, зміцнення здоров'я, а також для виховання дітей, задоволення власних життєво важливих потреб та інтересів, всебічного розвитку особи. Право на відпустки мають громадяни України, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами, установами, організаціями незалежно від форм власності, виду діяльності та галузевої належності, а також працюють за трудовим договором у фізичної особи. Іноземні громадяни та особи без громадянства, які працюють в Україні, мають право на відпустки нарівні з громадянами України» [53].

«Прогресивним явищем щодо регулювання доходів та оплати праці в Україні стало законодавче регулювання інфляції. Закон України «Про індексацію грошових доходів населення» забезпечує компенсацію знецінених доходів громадян завдяки їх індексації. В той же час потрібно відзначити досить складний алгоритм розрахунку індексації, що спричиняє намагання багатьох установ обійти таке обов'язкове нарахування додаткового доходу шляхом, наприклад, незначного збільшення посадового окладу працівників, що на певний термін дозволяло не робити індексацію» [62].

«Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» визначає принципи, засади і механізми функціонування системи загальнообов'язкового державного пенсійного

страхування. Застосовується для правильного розрахунку розміру єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [63].

«Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовлені народженням та похованням» передбачає матеріальне забезпечення громадян у зв'язку з втратою заробітної плати (доходу) внаслідок тимчасової втрати працездатності (включаючи догляд за хворою дитиною, дитиною-інвалідом, хворим членом сім'ї), вагітності та пологів, догляду за малолітньою дитиною, часткову компенсацію витрат, пов'язаних із народженням дитини, смертю застрахованої особи або членів її сім'ї, а також надання соціальних послуг за рахунок бюджету Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності» [56].

Важливою особливістю законів про пенсійне та соціальне страхування є їх залежність від інших законодавчо-нормативних актів, тобто вони діють опосередковано. Так, об'єктом для обчислення страхових внесків є суми фактичних витрат роботодавця на оплату праці найманих працівників, які включають витрати на виплату основної та додаткової зарплати, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, визначені згідно з нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до Закону «Про оплату праці» і підлягають обкладанню податком з доходів фізичних осіб.

«Інструкція зі статистики кількості працівників містить основні методологічні положення щодо визначення показників кількості працівників у формах державних статистичних спостережень з метою одержання об'єктивної статистичної інформації щодо зайнятості працівників та розмірів їхньої оплати праці» [21].

«Для оцінки розміру оплати праці використовується Інструкція зі статистики заробітної плати № 5, яка передбачає розрахунок фонду оплати праці, що складається з: фонду основної заробітної плати; фонду додаткової

заробітної плати; інших заохочувальних та компенсаційних виплат» [21].

«Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» застосовується у випадках надання працівникам щорічної відпустки, додаткових відпусток, переведення вагітних жінок, службових відряджень, тимчасової втрати працездатності та інших випадках, коли згідно з чинним законодавством виплати провадяться виходячи із середньої заробітної плати» [60].

Інструкція Державного казначейства України «Щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету» використовується в бюджетній установі. Економічна класифікація видатків бюджету призначена для чіткого розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів за економічними ознаками з детальним розподілом коштів за їх предметними ознаками (2110 «Оплата праці», 2111 «Заробітна плата», 2120 «Нарахування на оплату праці», 2250 «Видатки на відрядження» тощо).

Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України розроблено з метою забезпечення здійснення контролю органами Державної казначейської служби України при взятті бюджетних зобов'язань розпорядниками і одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів, які перебувають на казначейському обслуговуванні, вдосконалення механізмів використання бюджетних коштів та управління бюджетними коштами.

Лист Державного казначейства України «Щодо обліку депонованих сум по заробітній платі та стипендіях», згідно до якого своєчасно неотримані суми заробітної плати та стипендій, в установленій для виплати з каси установи термін, повинні обліковуватись установами та організаціями протягом трьох років і за умови неотримання їх відповідною фізичною особою у зазначений термін перераховуватись у дохід бюджету.

Крім наведених законодавчих актів розрахунки з оплати праці регулюють також положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі. Так, Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам» встановлює методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і негрошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності [15].

«Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку у державному секторі 25 «Виплати працівникам». Він базується переважно на Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 19 «Виплати працівникам». Стандарт визначає порядок бухгалтерського обліку та розкриття інформації суб'єктами господарювання державного сектора про виплати працівникам» [15].

Роботодавець також має право приймати нормативні акти у сфері праці шляхом видання наказів, розпоряджень, рішень. Нормативні акти роботодавця не можуть суперечити актам трудового законодавства, колективним угодам, колективному договору, а також установчим документам. Вказана нормативна база, яка регулює розрахунки та їх відображення у обліку та звітності має забезпечувати бухгалтера, відповідального за певну ділянку обліку розрахунків. Нормативна база на робочому місці може бути представлена як у документальному, так і в електронному вигляді.

Таким чином, право працівника на своєчасне одержання винагороди за працю гарантоване Конституцією України, визначено різними законами. Державні органи уповноважені здійснювати нагляд за додержанням законодавства про працю. Основним нормативно-правовим актом, що визначає сутність та принципи оплати праці в Україні, є Закон України «Про оплату праці».

«Серед законодавчої різноманітності, основним документом для медичної галузі є Закон України «Основи законодавства України про охорону здоров'я»

від 19 листопада 1992 р. № 2801-ХІІ зі змінами, в якому визначено сукупність юридичних норм встановлених, санкціонованих державою, міжнародними організаціями, що регулюють суспільні відносини у сфері медичної діяльності, в тому числі в системі медичного забезпечення права на життя і здоров'я, фізичної і психічної недоторканності, а так само з надання медичних послуг, щодо збереження, надання пацієнтам достовірної інформації про їх діагноз, динаміку хвороби, методи і передбачувані кінцеві результати лікування, лікарської таємниці, трансплантації органів і тканин людини, порядок забезпечення лікарськими та протезними засобами, судово-медичної і судово-психіатричної експертиз, окреслено коло осіб, які мають право на здійснення медичної діяльності, вказані професійні права і обов'язки медпрацівників і т.д.» [46]. Коли працівник починає працювати, то власник або директор медичного закладу будь-якої форми власності не має права допустити його до роботи не уклавши трудового договору (рис. 1.7).

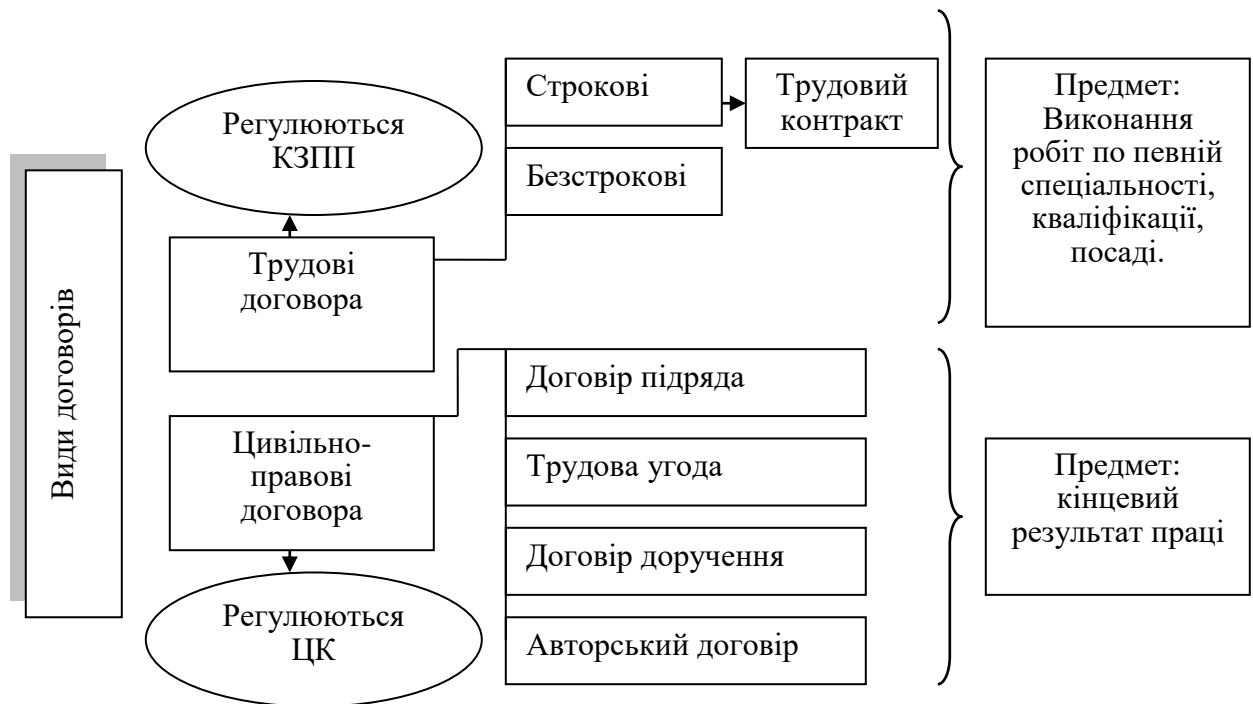


Рисунок 1.7 – Види договорів

«Відмінністю є те, що до переліку усіх необхідних документів (диплома про освіту, різноманітних довідок...) медичний працівник має обов'язково додати копію свідоцтва про присвоєння звання лікаря-спеціаліста за відповідною лікарською спеціальністю та необхідно додати копію сертифіката про присвоєння певної категорії за відповідними спеціальностями. Оскільки, після проходження інтернатури, лікарі починають практичну діяльність та є лікарями-спеціалістами певної спеціальності. На даний момент чинним є Наказ Міністерства охорони здоров'я України № 446 від 22.02.2019 року, де затверджено порядок проведення атестації лікарів, номенклатуру лікарських спеціальностей та інші положення» [18].

«Тобто, після проходження інтернатури лікар отримує звання лікаря-хірурга, лікаря-гінеколога тощо. Згідно чинного законодавства, після проходження 5 років лікар знову повинен пройти атестацію, відповідно до якої він отримає кваліфікаційну категорію. Відповідно до вищезазначеного наказу спочатку лікар отримує другу категорію, потім першу, і вищу. Після проходження будь-якої категорії лікар отримує сертифікат, який діє 5 років. Тому, саме діючі сертифікати є одним з головних документів, які підтверджують фах, знання та уміння лікаря. Тому даний документ є обов'язковим при влаштуванні на роботу. Також відповідно до Наказу МОЗ України № 446 від 22.02.2019 року, якщо лікар не працював відповідно до своєї спеціалізації, то він не має права займатися лікарською практикою. Те ж саме стосується і лікарів, які вчасно не пройшли атестацію» [18].

«Ще однією особливістю є те, що перед працевлаштуванням відповідно до Наказу МОЗ України від 21.05.2007 р № 246 «Про затвердження Порядку проведення медичних оглядів працівників певних категорій» та Наказу МОЗ України від 23.07.2002 р № 280 «Щодо організації проведення обов'язкових профілактичних медичних оглядів працівників окремих професій, виробництв та організацій, діяльність яких пов'язана з обслуговуванням населення і може

призвести до поширення інфекційних хвороб» медичний працівник має обов'язково пройти попередній медичний огляд та отримати медичну книжку.

Відповідно до ст. 16 Основ трудовий контракт укладається з керівниками медичних закладів різних форм власності. Трудовий контракт укладається виключно з керівниками, а з співробітниками укладається трудовий договір відповідно до ст.21 КЗпП. Також відповідно до Ліцензійних умов з медичним працівником заборонено укладання цивільно-правових договорів.

Зазначені відмінності є головними відмінностями від працевлаштування працівників немедичної галузі. Працевлаштування також регулюється Наказом МОЗ України від 25 грудня 1997 р. № 367 «Про затвердження Порядку працевлаштування випускників державних вищих медичних (фармацевтичних) закладів освіти, підготовка яких здійснювалась за державним замовленням» [61].

Отже, як бачимо, чинне законодавство досить чітко регулює професіональний статус медичного працівника, проте, як ми бачимо, майже всі сфери нашого життя, дуже стрімко розвиваються. Щодо медицини, то варто зазначити, що законодавче забезпечення дуже гальмує розвиток медицини, застарілі нормативно-правові акти не допомагають вирішити проблеми, які існують на даний момент. Також, варто зазначити, що проблемами окрім не достатньо ефективного законодавчого механізму ще є неналежне фінансування, більшість з вищевказаних зазначених прав та пільг на практиці реалізуються не в повній мірі або зовсім не реалізуються.

Отже, потрібно попрацювати над вдосконаленням вітчизняного законодавства, в якому чітко підкреслити і визначити способи з реалізації захисту трудових прав медичних працівників. Вважаємо за необхідне постійно навчати медичний персонал і підвищувати їхню професійну та правову обізнаність, принаймні, шляхом відслідковування ними нових змін у законодавстві України щодо захисту своїх професійних прав та обов'язків.

РОЗДІЛ 2

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ В

КНП «МІСЬКА ЛІКАРНЯ № 9»

2.1 Організаційно-економічна характеристика установи

Комунальне некомерційне підприємство «Міська лікарня № 9» це бюджетний, неприбутковий медичний заклад Запорізької міської ради, який заснований на державній формі власності, Він призначений для того, щоб виконувати завдання зі збереження життя і охорони здоров'я населення. Комунальне некомерційне підприємство «Міська лікарня № 9» є лікувально-профілактичним закладом, що надає кваліфіковану медичну допомогу. Засновано медичний заклад 10.09.1999р. за юридичною адресою: 69065, Україна, Запорізька обл., м. Запоріжжя, вул. Щаслива/Дудикіна, буд. 1/6. Керівником організації є Нерянов Кирило Юрійович. Розмір статутного капіталу складає 23000,00 грн.

Основними нормативними актами, якими керується у своїй діяльності військовий госпіталь є:

- Конституція України та її закони;
 - укази Президента України;
 - постанови Верховної Ради України;
 - акти Кабінету Міністрів України, що приймаються відповідно до Конституції і законів України;
 - інші правові акти, що входять до законодавства України різного
- Види діяльності за КВЕД-2010:
- 86.21 Загальна медична практика;

- 21.20 Виробництво фармацевтичних препаратів і матеріалів;
 86.10 Діяльність лікарняних закладів;
 47.73 Роздрібна торгівля фармацевтичними товарами в спеціалізованих магазинах;
 47.74 Роздрібна торгівля медичними й ортопедичними товарами в спеціалізованих магазинах.

Комунальне некомерційне підприємство «Міська лікарня № 9» складається з наступних підрозділів (рис. 2.1):



Рисунок 2.1 – Структура комунального некомерційного підприємства «Міська лікарня № 9»

Відповідно до розпорядження Запорізької міської ради «Про встановлення

тарифів на платні послуги, що надаються комунальним некомерційним підприємством «Міська лікарня № 9» здійснюються платні послуги, які надаються працівникам підприємств, установ, організацій та населенню, а саме проведення:

- медичних попереднього при працевлаштуванні на роботу та періодичних медичних оглядів працівників певних категорій;
- обов'язкових профілактичних медичних оглядів працівників окремих професій, виробництв та організацій, діяльність яких пов'язана з обслуговуванням населення і може призвести до поширення інфекцій;
- медичних оглядів для отримання дозволу на об'єкт дозвільної системи;
- медичних оглядів кандидатів у водії та водіїв транспортних засобів;
- обов'язкового профілактичного наркологічного огляду;
- обов'язкових попереднього та періодичних психіатричних оглядів.

Протягом останніх п'яти років КНП «Міська лікарня № 9» провела державні закупівлі (рис. 2.2).



Рисунок 2.2 – Динаміка державних закупівель КНП «Міська лікарня № 9»

Лікарню очолює начальник, який призначається на посаду і звільняється з

посади начальником управління охорони здоров'я в місті за погодженням з начальником головного управління області.

Начальник лікарні несе персональну відповідальність за виконання покладених на лікарню завдань і здійснення нею своїх функцій.

Фінансування, матеріально-технічне забезпечення лікарні та їх структурних підрозділів здійснюється за рахунок коштів Національної служби здоров'я України та фінансування з місцевого бюджету.

Фінансування діяльності затверджується кошторисом. Зокрема, за кодом та назві програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету згідно кошторису надходження та використання коштів загального фонду бюджету у 2021 році становить 27850700 гривень. З них по заробітній платі у 2021 році становить 15887300 гривень (табл. 2.1).

Таблиця 2.1– Аналіз виконання фінансового плану за 2020-2021рр.

Показники	2020	Фінансовий план 2021	У % 2021 до 2020
Доходи	30725,7	45118,5	146,8
Витрати	27850,7	38469,0	138,1
–заробітна плата	15887,3	23128,1	145,6
–нарахування на оплату праці	3498,1	5436,3	155,4
–предмети, матеріали, обладнання та інвентар	1216,5	799,7	65,7
–медикаменти та перев'язувальні матеріали	4881,7	4910,8	100,6
–продукти харчування	215,9	471,5	218,4
–оплата послуг (крім комунальних)	874,7	1906,4	217,9
–видатки на відрядження	4,7	2,1	44,68
–оплата комунальних послуг та енергоносіїв	1271,8	1800,3	141,6
Амортизація	273,7	808,6	295,4
Придбання основних засобів	1409,5	3531,9	250,6

Відповідно з даними фінансового плану, наведеними в таблиці 2.1 бачимо, що підприємство запланувало збільшити витрати майже за всіма показниками, окрім витрат на придбання предметів, матеріалів, обладнання та

інвентаря, а також витрат на відрядження. Майже на тому самому рівні, що і в минулому році, заплановані витрати на медикаменти та перев'язувальні матеріали. А витрати на продукти харчування, оплату послуг, амортизацію та придбання основних засобів збільшилися більше ніж у два рази.

Ведення бухгалтерського обліку в установі здійснюється згідно з вимогами Наказу МФУ № 291 від 30.11.1999 року «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування».

2.2 Облік нарахування заробітної плати працівникам медичної установи

Для нарахування заробітної плати працівникам з погодинною оплатою праці в КНП «Міська лікарня № 9» необхідні відомості про посадові оклади (штатний розпис), присвоєні розряди (накази (розпорядження)), годинні тарифні ставки (тарифну сітку), а також дані табельного обліку відпрацьованого ними часу за відповідний період (місяць). Нараховують заробітну плату раз на місяць.

Крім первинних документів, для розрахунків заробітної плати потрібно враховувати нормативні акти, що регулюють нарахування заробітної плати в бюджетних установах різних профілів.

Після перетворення медичного закладу в комунальне неприбуткове підприємство оплата праці працівників переходить у сферу договірного регулювання. КНП самостійно визначає, на яку заробітну плату заслуговують його працівники, та встановлює форми та системи оплати праці, норми праці у колективному договорі. Однак при цьому може (це уже не обов'язково) орієнтуватися й на ЄТС бюджетників, а також Умови оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення, наказ

Мінпраці та МОЗ від 05.10.2005 № 308/519. КНП «Міська лікарня № 9» пішла саме цим шляхом і система оплати праці у неї така ж, як була за бюджетного минулого.

Системами оплати праці є тарифна та інші системи, які формують на оцінках складності виконуваних робіт і кваліфікації працівників (ст. 96 КЗпП).

КНП може й далі використовувати вже звичну тарифну систему, яка містить:

- тарифні сітки
- тарифні ставки
- схеми посадових окладів
- професійні стандарти (кваліфікаційні характеристики)

Тарифна система – основа для формування та диференціації розмірів зарплати. Тарифну сітку (схему посадових окладів) створюють на основі тарифної ставки працівника 1-го розряду та міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень розмірів тарифних ставок (посадових окладів).

Тарифні розряди медичних працівників визначені наказом Мінпраці та МОЗ «Про впорядкування умов оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення» від 05.10.2005 № 308/519.

Відповідно до постанови КМУ «Деякі питання оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери» від 20 січня 2021 року № 29 посадові оклади (тарифні ставки) з 1 жовтня 2022 р. розраховують, зважаючи на розмір посадового окладу (тарифної ставки) працівника 1-го тарифного розряду – 2982 грн.

«Сьогодні медичний заклад може робити тільки те, що прямо дозволено йому законодавством. А ставши підприємством, медичний заклад зможе робити все, що не заборонено. Перш за все відмовитись від тарифної сітки і почати збільшувати зарплати лікарям».

Розглянемо, яка тарифна сітка на 2022 рік для медичних працівників

(табл. 2.2).

Таблиця 2.2 – ЄТС для медичних працівників

Тарифний розряд	Тарифний коефіцієнт	Посадовий оклад/тарифна ставка, грн			
		з 01.01.2021	з 01.12.2021	з 01.01.2022	з 01.10.2022
1	2	3	4	5	6
1	1,00	2670	2893	2893	2982
2	1,09	2910	3153	3153	3250
3	1,18	3151	3414	3414	3519
4	1,27	3391	3674	3674	3787
5	1,36	3631	3934	3934	4056
6	1,45	3872	4195	4195	4324
7	1,54	4112	4455	4455	4592
8	1,64	4379	4745	4745	4890
9	1,73	4619	5005	5005	5159
10	1,82	4859	5265	5265	5427
11	1,97	5260	5699	5699	5875
12	2,12	5660	6133	6133	6322
13	2,27	6061	6567	6567	6769
14	2,42	6461	7001	7001	7216
15	2,58	6889	7464	7464	7694
16	2,79	7449	8071	8071	8320
17	3,00	8010	8679	8679	8946
18	3,21	8571	9287	9287	9572
19	3,42	9131	9894	9894	10198
20	3,64	9719	10531	10531	10854
21	3,85	10280	11138	11138	11481
22	4,06	10840	11746	11746	12107
23	4,27	11401	12353	12353	12733
24	4,36	11641	12613	12613	13002
25	4,51	12042	13047	13047	13449

Відповідно до ч. 1 ст. 8 Закону № 108/95 встановлення умов і розмірів оплати праці керівників підприємств, заснованих на державній та комунальній власності, належить до державного регулювання.

Умови оплати праці керівників зазначених підприємств встановлює орган місцевого самоврядування в контракті з дотриманням норм постанови № 859.

Цією постановою надано право встановлювати керівникам підприємств такі виплати (табл. 2.3):

Таблиця 2.3 – Виплати керівникам комунального неприбуткового підприємства

Виплати	Умови
Посадовий оклад	Розмір посадового окладу залежить від середньооблікової чисельності працівників в еквіваленті повної зайнятості за рік, вартості активів КНП або чистого доходу від реалізації послуг за даними останньої річної фінансової звітності у кратності до мінімального посадового окладу (ставки) працівника основної професії згідно з додатком до постанови № 859. Якщо можливо застосувати два і більше максимально допустимі розміри посадового окладу керівника підприємства згідно з додатком, використовують найвищий із максимально допустимих розмірів посадових окладів.
Премії	Надано право встановлювати умови, диференційовані показники та розміри преміювання за підсумками роботи за: – квартал – у розмірі до 3 місячних посадових окладів керівника підприємства; – рік – у розмірі до 24 місячних посадових окладів керівника підприємства.
Доплати і надбавки	Доплата до посадового окладу керівника КНП передбачена за: науковий ступінь, вчене звання, якщо його діяльність збігається за профілем з наявним ступенем, вченим званням. Щомісячна надбавка за стаж наукової діяльності передбачена у випадку, коли робота керівника пов'язана з науковою, науково-технічною діяльністю (10, 20, 30% від посадового окладу залежно від стажу)
Інші виплати	Керівникові підприємства також можуть виплачувати грошову допомогу в розмірі не більше шести посадових окладів у разі виходу на пенсію та матеріальну винагороду за ефективне управління державним майном

При цьому Мінсоцполітики в листі від 04.09.2017 р. № 202/0/103-17 підкреслило, що будь-які інші види надбавок, доплат, премій, які визначені колективним договором, але не передбачені постановою № 859, керівникам державних і комунальних підприємств не виплачують.

«Відповідно до ст. 64 ч. III ПКУ «підприємство самостійно визначає свою організаційну структуру, встановлює чисельність працівників і штатний розпис.

Визначаючи основні положення щодо організації заробітної плати в КНП, роботодавець має діяти в межах своєї компетенції. Локальні нормативні акти КНП не можуть суперечити Конституції України та іншим нормативно-правовим актам, а також мають враховувати основні положення генеральної, регіональної та галузевої угод.

З-поміж локальних нормативних актів підприємства, на підставі яких

визначають основні положення щодо оплати праці працівників, значне місце посідають Положення про оплату праці та Колективний договір. Основні норми щодо оплати праці конкретного працівника мають відобразитися в трудовому договорі чи контракті» [48].

Відповідно до ст. 96 КЗпП системами оплати праці є тарифна та інші системи, що формуються на оцінках складності виконуваних робіт і кваліфікації працівників.

КНП може продовжувати використовувати вже звичну тарифну систему, яка включає тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і професійні стандарти (кваліфікаційні характеристики). Тарифна система є основою для формування та диференціації розмірів зарплати. Формують тарифну сітку (схему посадових окладів) на основі тарифної ставки працівника першого розряду та міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень розмірів тарифних ставок (посадових окладів). Зазначимо, що з 01.01.2017 р. мінімальний посадовий оклад (тарифну ставку) встановлюють у розмірі не менше ніж прожитковий мінімум для працездатних осіб на 1 січня календарного року (ст. 96 КЗпП). До якої величини його збільшити – КНП вирішує самостійно.

Роботодавець відносить виконувані роботи до певних тарифних розрядів та присвоює кваліфікаційні розряди працівникам згідно з професійними стандартами (кваліфікаційними характеристиками). І оскільки в усіх працівників КНП буде різний рівень складності виконуваних робіт, то і розмір зарплати має бути диференційований з використанням міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень розмірів тарифних ставок (посадових окладів) (табл. 2.4).

Для окремих працівників КНП «Міська лікарня № 9», для яких постановою № 1298 не визначено тарифних розрядів, посадові оклади (ставки заробітної плати) встановлюються в наступних розмірах:

– головний бухгалтер – на 10-30 % нижче ніж посадовий оклад відповідного керівника;

– помічник керівника – на 30-40 % нижче ніж посадовий оклад відповідного керівника.

Таблиця 2.4 – Схеми тарифних розрядів посад лікарів

Посади		Тарифні розряди
1.	Лікарі-хірурги всіх найменувань і лікарі-ендоскопісти, лікарі-анестезіологи, лікарі загальної практики - сімейні лікарі: – вищої кваліфікаційної категорії – першої кваліфікаційної категорії – другої кваліфікаційної категорії – без категорії	14 13 12 11
2.	Лікарі-інтерни, лікарі-стажисти за такими лікарськими спеціальностями: лікар-хірург (всіх найменувань), лікар-ендоскопіст, лікар-анестезіолог, лікар загальної практики – сімейний лікар	10
3.	Лікарі інших спеціальностей: – вищої кваліфікаційної категорії – першої кваліфікаційної категорії – другої кваліфікаційної категорії – без категорії	13 12 11 10
4.	Лікар-інтерн, лікар-стажист за іншими лікарськими спеціальностями	9

Місячна заробітна плата працівників КНП «Міська лікарня № 9» може перевищувати посадовий оклад за рахунок надбавок і доплат, різних за своєю економічною сутністю та розмірами (рис. 2.3).

Що стосується підвищень, надбавок і доплат, то їх розмір КНП також встановлює самостійно.

Законодавство не забороняє КНП і відмовитись від використання тарифної системи. У ст. 96 КЗпП зазначено, що колективним договором, а якщо договір не укладали – наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого ним органу, можуть встановлюватись інші системи оплати праці.

Підвищення посадового окладу	Кваліфікаційна категорія: – вища – 44,9% тарифної ставки працівника тарифного розряду; – перша – 31,9%; – друга – 24,1%	Керівникам та їх заступникам, які мають кваліфікаційну категорію за спеціальністю «Організація і управління охороною здоров'я»
	Кваліфікаційна категорія: – вища – 28,3% тарифної ставки працівника тарифного розряду; – перша – 18,4%; – друга – 8,7%	Керівникам із числа фахівців з базовою та неповною вищою медичною освітою та головним медичним сестрам (головним фельдшерам), які мають відповідну кваліфікаційну категорію
	– в амбулаторно-поліклінічному закладі – до 15%; – в денному стаціонарі хірургічного профілю – до 25%; – в стаціонарі – до 40% посадового окладу	За оперативне втручання лікарям-хірургам усіх найменувань, лікарям-анестезіологам та лікарям-ендоскопістам, які здійснюють оперативне втручання
	5% посадового окладу	За диплом з відзнакою лікарям усіх спеціальностей, які отримали диплом з відзнакою (встановлюють протягом 5-ти років після закінчення навчального закладу)
	20% місячної тарифної ставки	За керування санітарним транспортом
	15, 25, 30, 60% посадового окладу залежно від закладу і посади	У зв'язку зі шкідливими та важкими умовами праці
	Від 15 до 25 % посадового окладу	Інші підвищення посадових окладів (тарифних ставок)
	Надбавки	У розмірі 20-80% від посадового окладу (тарифної ставки)
– «народний» – 40; – «заслужений» – 20%		За почесні звання України
– однієї європейської – 10%; – однієї східної, угро-фінської або африканської – 15%; – двох і більше мов – 25%.		За знання і використання в роботі іноземної мови
– водіям II класу – 10%; – водіям I класу – 25%.		Водіям автотранспортних засобів
50% посадового окладу		Працівникам психіатричних лікарень (відділень) з посиленням (суворим) наглядом
Доплати		У розмірі 50% від посадового окладу (тарифної ставки)
	У розмірі 35-50% від посадового окладу (тарифної ставки)	- за роботу в нічний час за кожну годину роботи з 10 вечора до 6 годин ранку.
	За наукову ступінь	- доктора наук – 25%; - кандидата наук – 15%.
	У розмірі 10% від посадового окладу (тарифної ставки)	- за використання в роботі дезінфікувальних засобів, а також працівників, які зайняті прибиранням туалетів.
	У розмірі 25% від посадового окладу (тарифної ставки)	- водіям автотранспортних засобів за ненормований робочий день.

Рисунок 2.3 – Склад надбавок та доплат до посадових окладів працівників

Наприклад, зарплату лікаря можна визначати залежно від кількості пацієнтів, що підписали з ним декларацію (визначивши при цьому тариф на обслуговування одного пацієнта), а зарплату медсестри, що з ним працює, – як встановлений відсоток від зарплати лікаря. Можна використати будь-яку з наявних систем оплати праці, які дозволені законодавством.

Отже, КНП має повне право самостійно визначатись із системою оплати праці працівників у межах наявних коштів і з урахуванням державних гарантій оплати праці, визначених законодавчими актами України. Головне – зафіксувати в Колективному договорі всі ці положення.

При цьому правило ст. 31 Закону № 108/95 (якщо розмір зарплати за повністю відпрацьовану місячну норму праці менший від розміру мінімальної зарплати, здійснюють доплату до рівня мінімальної зарплати) на КНП поширюється повною мірою.

Для обліку розрахунків із працівникам, що перебувають і не перебувають у штаті КНП «Міська лікарня № 9» за всіма видами заробітної плати, преміями, допомогою у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю відповідно до Наказу МФУ № 291 від 30.11.1999 року «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» призначено пасивний субрахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» [59].

До рахунку 66 відкривається ряд субрахунків, на яких відображаються операції пов'язані з оплатою праці:

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

За кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати, за дебетом – виплата основної та

додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо; вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати (погашення заборгованості перед працівниками за іншими виплатами); утримання податку з доходів фізичних осіб, відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам. Заборгованість підприємства з виплат працівникам у разі одержання підприємством готівки для виплати через касу підприємства та неотримання її працівниками в установленій строк відображається за дебетом субрахунків 661 «Розрахунки за заробітною платою» і 663 «Розрахунки за іншими виплатами» та кредитом субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами».

На субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» ведеться облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, зокрема допомога по частковому безробіттю, допомога по тимчасовій непрацездатності.

Заробітна плата та грошове забезпечення, нараховані працівникам за відпрацьований час або за виконану роботу в КНП «Міська лікарня № 9» становить фактичні видатки за кодами економічної класифікації відображені в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Характеристика КЕКВ з оплати праці

КЕКВ	Назва категорії	Призначення категорії
1	2	3
2111	Заробітна плата	Обліковує: а) зарплату за встановленими посадовими окладами (тарифними ставками) або розцінками всіх штатних працівників; надбавку за вислугу років; доплату за ранг, надбавки та доплати обов'язкового характеру (оплата роботи в нічний час, за науковий ступінь, за знання та використання в роботі іноземної мови тощо); б) надбавки, що носять заохочувальний характер; премії, які виплачуються як у грошовій, так і натуральній формі; в) матеріальну допомогу, допомогу на оздоровлення при наданні щорічної відпустки та в інших випадках за рішенням адміністрації установи (організації) відповідно до законодавства;

Продовження таблиці 2.5

1	2	3
		г) оплату праці працівників, які не перебувають у штаті установи (організації), за виконання робіт згідно з договорами цивільно-правового характеру, уключаючи договір підряду
2112	Грошове утримання військовослужбовців	Обліковує а) грошове утримання (забезпечення) військовослужбовців та осіб рядового і начальницького складу, у тому числі основні та додаткові види виплат; б) відшкодування податку з доходів фізичних осіб, що утримується з грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних військовослужбовцями та особами рядового і начальницького складу у зв'язку з виконанням обов'язків несення служби, згідно із законодавство

Синтетичний облік нарахованої заробітної плати відображаються у Зведенні розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій – типова форма 405 (бюджет), яке є одночасно й меморіальним ордером 5.

За розрахунками з фонду грошового забезпечення та інших нарахувань військовослужбовцям складають окремий меморіальний ордер 5/1 за ф. 405, а із заробітної плати працівників – меморіальний номер 5/2 за ф. 405.

Кореспонденцію рахунків з обліку нарахування заробітної плати відображено в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Кореспонденція рахунків з обліку нарахування заробітної плати

з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нарахування заробітної плати працівникам, що перебувають і не перебувають у штаті установи, нарахування відпускних	801, 802, 811	661
2	Нарахування гонорару хірургам, лікарям-анестезіологам, лікарям-ендоскопістам та іншим за виконані ними роботи по договорам й разовим замовленням	801, 802, 811	669

Схема облікового процесу нарахування заробітної плати працівників бюджетних установ відображено на рисунку 2.4.

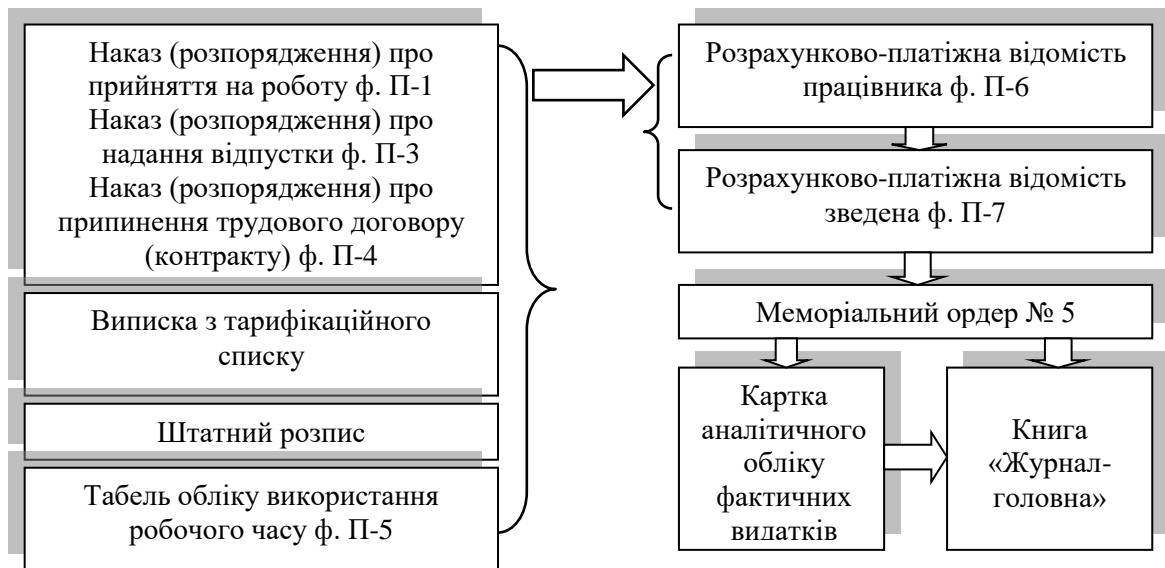


Рисунок 2.4 – Схема руху облікового процесу нарахування заробітної плати

Нараховуючи окремі виплати, виходять із середньої заробітної плати, яку обчислюють згідно з Порядком обчислення середньої заробітної плати, затвердженим Постановою КМУ від 08.02.95 № 100 з подальшими змінами. Зазначені виплати застосовують у разі:

- надання працівникам щорічної відпустки та додаткових відпусток;
- виконання працівниками державних і громадських обов’язків;
- надання жінкам додаткових перерв для годування дитини;
- залучення працівників до виконання військових обов’язків;
- службових відряджень;
- інших випадків.

Державні гарантійні права на відпустку встановлено Конституцією України, Законом України «Про відпустки» від 15.11.1996 р. № 504/96-ВР, КЗпП України та іншими нормативно-правовими актами (рис. 2.5).

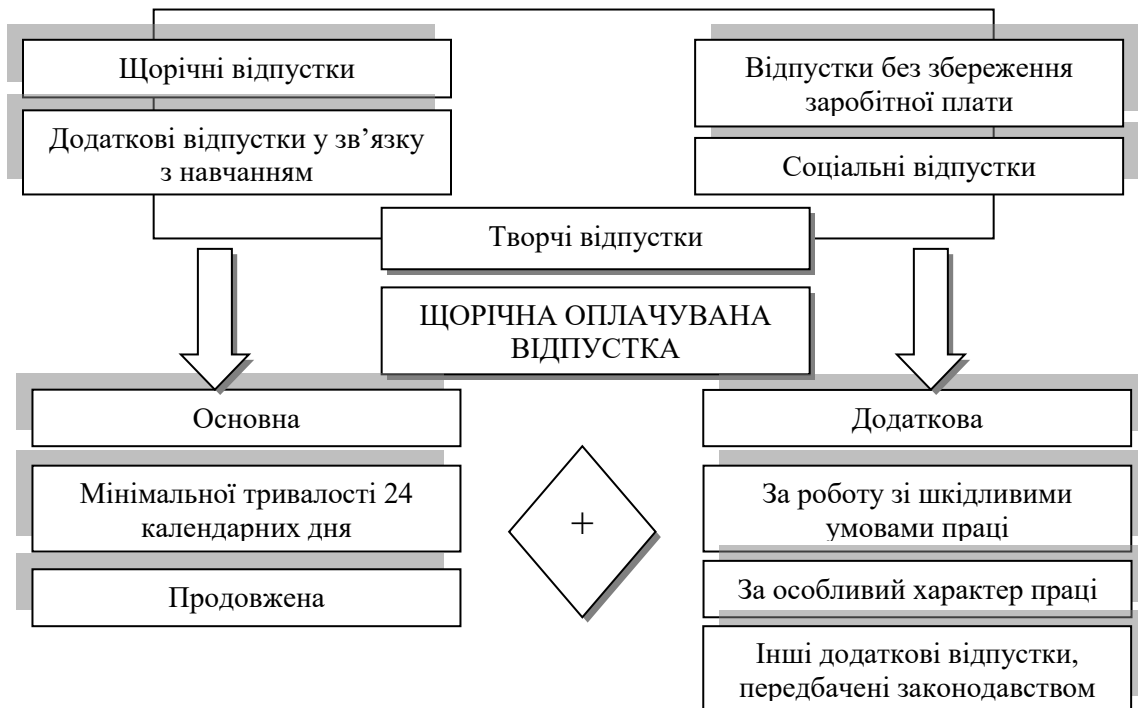


Рисунок 2.5 – Види відпусток працівників бюджетних установ

Формула розрахунку відпускних (2.1):

$$B = \frac{M}{K - C \times N} \quad (2.1)$$

де В – сума відпускних;

М – сумарний заробіток за останні 12 місяців або за фактично відпрацьований період;

К – кількість календарних днів розрахункового періоду;

С – кількість святкових і неробочих днів, передбачених законодавством;

Н – тривалість відпустки в календарних днях.

У разі тимчасової непрацездатності працівника його надається допомога з тимчасової непрацездатності, яка може бути таких видів:

- допомога з тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві;
- допомога у зв'язку з вагітністю та пологами;
- допомога з тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, пов'язаної з нещасним випадком на виробництві.

Перші два види допомоги надають за основним місцем праці, а третій – за місцем праці, де стався нещасний випадок.

Право на забезпечення допомоги та санітарно-курортним лікуванням мають лише застраховані особи.

Нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності поділяється на дві складові: оплата перших 5 днів допомоги (оплачуються установою) та оплата всіх інших днів допомоги (виплата проводиться за рахунок коштів ЄСВ).

Аналізуючи дані, отримані з реєстру ПФУ, слід пам'ятати, що до страхового стажу для обчислення листків непрацездатності не зараховується період виконання робіт за договорами ЦПХ і період перебування у відпустці для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку.

В КНП «Міська лікарня № 9» листок непрацездатності передається на розгляд комісії із соціального страхування з питань призначення матеріального забезпечення застрахованим особам. Комісія приймає рішення про матеріальне забезпечення і оформляє протокол.

В установі у листку непрацездатності роблять такі записи :

- особа, яка уповноважена вести облік робочого часу, проставляє дні непрацездатності, а також неробочі дні за період хвороби ;
- у відділі кадрів на підставі трудової книжки зазначається страховий стаж, а для осіб, які постраждали внаслідок аварії на ЧАЕС підтверджується право на пільгу;

Комісія або уповноважена особа із соціального страхування зазначає розмір належної допомоги.

Розмір допомоги залежить від загального трудового стажу працівника і надається у розмірах зазначених в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Розрахунок розміру допомоги з тимчасової непрацездатності

з/п	Одержувачі допомоги	Страховий стаж	Розмір допомоги, % середньої заробітної плати (доходу)
1	Застраховані особи	до 3 років	50 %
2	Застраховані особи	від 3 до 5 років	60 %
	Застраховані особи	від 5 до 8 років	70 %
3	Застраховані особи	понад 8 років	100 %
4	Застраховані особи: зарахованим до 1 - 3 категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи одному з батьків або особі, що їх замінює та доглядає хвору дитину віком до 14 років, яка потерпіла від Чорнобильської катастрофи ветеранам війни та особам, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту» при отриманні допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами жертвам нацистських переслідувань Закон України «Про жертви нацистських переслідувань» донори, які мають право на пільгу за ч. 4 ст. 20 Закону України «Про безпеку та якість донорської крові та компонентів крові»	Незалежно від страхового стажу	100 % середньої заробітної плати

Підставою для нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності є листок непрацездатності, виданий закладом охорони здоров'я.

Листок непрацездатності – це документ, що виправдовує відсутність на роботі в період хвороби (відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами) і на підставі якого виплачують відповідну допомогу.

Сума допомоги за один день непрацездатності визначається як добуток середньоденного заробітку та відсотка, який залежить від загального трудового

стажу.

Середня заробітна плата застрахованої обчислюється на підставі нарахованої заробітної плати за видами виплат, які беруть участь у розрахунку середнього показника визначаються Постановою КМУ «Про обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням» від 26.09.2001 р. № 1266 та підлягають податком на доходи фізичних осіб.

Розрахунковим періодом для застрахованих осіб є останні шість календарних місяців, що передують місяцю, у якому настав страховий випадок.

Якщо працівник працював менше шести місяців, то розрахунковим періодом є фактично відпрацьовані календарні місяці (з першого по перше число).

Якщо працівник працював менше ніж календарний місяць, то розрахунковим періодом є фактично відпрацьований час перед настанням страхового випадку.

Під час розрахунку суми допомоги не враховується ні сума відпускних, ні дні відпустки, оскільки протягом цього періоду працівник не працював.

Кореспонденцію рахунків з обліку нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності відображено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Кореспонденція рахунків з обліку нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності

з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нарахування сум допомоги		
	за рахунок коштів установи (перші 5 днів)	801, 802, 811	661
	за рахунок коштів Фонду	652	661

Індексація грошових доходів населення - встановлений законами та іншими нормативно-правовими актами України механізм підвищення грошових

доходів населення, що дає можливість частково або повністю відшкодувати подорожчання споживчих товарів і послуг.

Індексація грошових доходів працівників Державної лікарні ветеринарної медицини проводиться відповідно до Закону України «Про індексацію грошових доходів населення» від 03.07.1991 № 1282-ХІІ та Постанови КМУ від 17.07.2003 № 1078 «Про затвердження Порядку проведення індексації грошових доходів населення».

Кореспонденцію рахунків з обліку індексації заробітної плати відображено в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Кореспонденція рахунків з обліку індексації заробітної плати

з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нарахування заробітної плати	801, 802, 811	661
2	Нарахування суми індексації	801, 802, 811	661
3	Виплачено заробітну плату з урахуванням індексації	661	301

2.3 Облік утримань із заробітної плати працівників медичної установи

Із сум нарахованої заробітної плати членів трудового колективу, осіб, що працюють в КНП «Міська лікарня № 9» за трудовими договорами, договорами підряду, за сумісництвом, виконують разові роботи, здійснюють обов'язкові та добровільні утримання. Класифікацію видів утримань із заробітної плати працівників КНП «Міська лікарня № 9» відображено в таблиці 2.10.

Утримання із заробітної плати працівників КНП «Міська лікарня № 9» через бухгалтерію за переліком та економічним змістом не мають якихось особливостей і здійснюються згідно із чинним законодавством на загальних

підставах. Заробітна плата працівників КНП «Міська лікарня № 9» підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб згідно п. 167.1 Розділу IV Податкового кодексу України (далі ПКУ).

Таблиця 2.10 – Класифікація видів утриманні із зарплати в КНП «Міська лікарня № 9»

Види утримань із заробітної плати		
Обов'язкові	Добровільні	
	За рішенням адміністрації	Узгоджені з працівником
Податок на доходи фізичних осіб	Планові та позапланові аванси	Профспілкові внески
Військовий збір	Неповернуті вчасно підзвітні суми	Сплата відсотків за позики
За виконавчими листами	Суми нанесених матеріальних збитків	Сплата відсотків за товари, продані в кредит
	Штрафи, накладені в адміністративному порядку	Індивідуальне страхування

Формула утримання податку на доходи фізичних осіб із доходів, (формули 2.2) нарахованих у вигляді заробітної плати:

$$P_{дох} = D \times 18\% \quad (2.2)$$

де $P_{дох}$ – податок на доходи фізичних осіб;

D – дохід, нарахований у вигляді заробітної плати;

18% – ставка податку на доходи.

Згідно із п. 169.4.1 ПКУ «платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги.

Податкова соціальна пільга (ПСП) – сума, на яку платник податку на доходи має право зменшити суму свого загального місячного оподаткованого доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у

вигляді заробітної плати.

Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень» [1]. Розміри податкової соціальної пільги відображено в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Податкова соціальна пільга з податку на доходи фізичних осіб

ГРЗ для ПСП	Базова ПСП	Підвищені	
		150% ПСП	200% ПСП
3470	1240,5	1860,75	2481
Умови та основні отримувачі			
Заява та розмір зарплати (зарплата+лікарняні) ≤ ГРЗ		Заява та підтверджувальні документи	
		– «чорнобильці», категорії 1 та 2; – працюючі учні, студенти, аспіранти, ад'юнкти, ординатори, якщо у них немає бути стипендії з держбюджету. Повний перелік: пп. 169.1.3 ПКУ	– афганці. Повний перелік: пп. 169.1.4 ПКУ
«Дитячі» ПСП			
ГРЗ для ПСП (3180× кількість дітей)	Кількість дітей	Базова (1240,50 грн.)	Підвищена (150% - 1860,75) Одинока мати/батько, вдова/вдівець, опікун/піклувальник, а також на дітей з інвалідністю
3470	1	–	1860,75
6940	2	2481 (= 1240,50×2)	3721,50 (=1860,75×2)
10410	3	3721,50 (=1240,50×3)	5582,25 (=1860,75×3)
13880	4 і т.д.	4962 (=1240,50×4)	7443 (=1860,75×4)
Формула розрахунку ПДФО при застосуванні ПСП			
ПДФО = (Зарплата + Лікарняні – ПСП)×0,18			
При цьому: перехідні лікарняні, відпускні мають бути розподілені (одразу) або пізніше через перерахунок ПДФО. Зарплата – це всі виплати, які потрапляють до Додатка 4ДФ Податкового розрахунку під ознакою доходу «101», включаючи й індексацію й доплату до мінімальної зарплати.			
Ознаки ПСП для заповнення Додатка 4 ДФ Податкового розрахунку			
01	базова 1240,50 грн.	03	2481 грн.
02	підвищена 1860,75 грн.	04	«дитяча» ПСП

У разі якщо платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги з двох і більше підстав, застосовується одна податкової соціальної пільги з підстави, що передбачає її найбільший розмір. Але якщо особа утримує двох і більше дітей до 18-ти років, у тому числі дитину-інваліда (дітей-інвалідів), то на дітей-інвалідів надається пільга в розмірі 150 % від основної пільги і одночасно на інших дітей – 100 % від основної пільги.

Обоє батьків мають право на пільгу на двох і більше дітей віком до 18-ти років, але граничний розмір доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги одному з батьків, визначається як добуток суми такого граничного доходу та відповідної кількості дітей. Пільгу застосовуватимуть за одним місцем роботи на підставі поданої платником податку заяви разом з підтверджуючими документами (крім державних службовців, які можуть не подавати заяви, але зобов'язані надати підтверджуючі документи). Один з батьків, який має право на підвищений розмір межі доходу для пільги, вказує про це в заяві.

Податок на доходи сплачується (перераховується) до бюджету під час виплати оподаткованого доходу (п.п. 168.1.2 ПКУ). Платіжні документи на виплату доходу прийматимуться тільки за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування податку на доходи. Кореспонденцію рахунків з обліку утримань із заробітної плати відображено в таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – Кореспонденція рахунків з обліку утримань із заробітної плати

з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Утримано із заробітної плати та гонорару податок на доходи фізичних осіб	661, 669	641

Продовження таблиці 2.12

1	2	3	4
2	Утримано із заробітної плати за дорученнями – зобов'язаннями працівниками за товари, продані в кредит торгівельними організаціями	661	663
3	Утримано із заробітної плати працівників на підставі письмової заяви окремо кожного працівника, що виявив бажання перерахувати заробітну плату за безготівковим розрахунком на поточний рахунок в установі банку	661	664
4	Утримано із заробітної плати за дорученнями працівників у сплату страхових платежів за договорами добровільного страхування шляхом безготівкових розрахунків	661	665
5	Утримано із заробітної плати за заявами працівників членські профспілкові внески при безготівковій системі розрахунків з профспілковими організаціями	661	666
6	Утримано із заробітної плати працівників за зобов'язаннями індивідуального позикодержателя на погашення позики, одержаної в установі банку відповідно до чинного законодавства	661	667
7	Утримано із заробітної плати і пенсій за виконавчими листами та іншими документами	661	668

Схему облікового процесу утримань із заробітної плати працівників бюджетних установ відображено на рисунку 2.6.

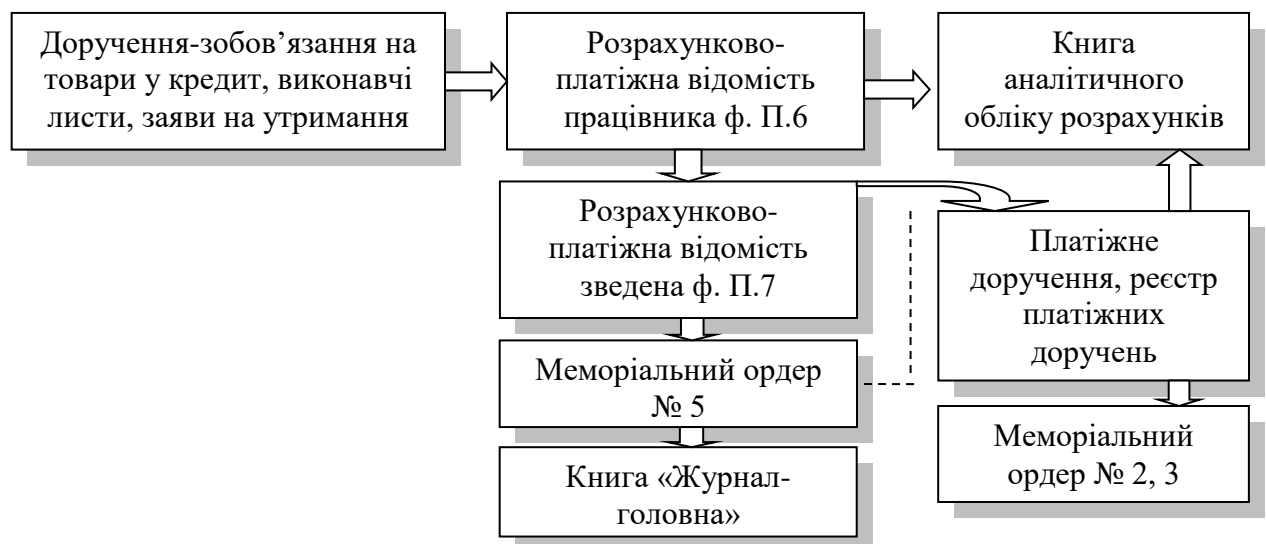


Рисунок 2.6 – Схема облікового процесу утримань із заробітної плати

«Бухгалтерські записи на суми нарахованої заробітної плати й утримань з неї відображаються на підставі розрахунково-платіжних відомостей у Зведенні розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій - типова форма 405 (бюджет), яке є одночасно й меморіальним ордером 5.

Аналітичний облік розрахунків за субрахунком 663 ведеться на картках ф. 292а (у книзі ф. 292) за кожною торгівельною організацією.

Аналітичний облік розрахунків з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки із вкладів у банках за субрахунком 664 ведеться на картках ф. 292а (у книзі ф. 292) за кожною установою банку окремо.

Аналітичний облік розрахунків з працюючими за безготівковими перерахуваннями внесків на підставі договорів добровільного страхування за субрахунком 665, а також розрахунків із членами профспілки безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків за субрахунком 666 ведеться на картках ф. 292а (у книзі ф. 292).

Аналітичний облік за субрахунком 667 ведеться на картках ф. 292а (у книзі ф. 292), в яких відкриваються окремі рахунки для кожної установи банку, яка видала позику.

Аналітичний облік за субрахунком 668 ведеться в Книзі обліку грошових стягнень ф. 35 за кожним отримувачем із зазначенням прізвища чи організації, номера, дати й терміну дії виконавчого листа чи іншого документа та суми (відсотка) утримань» [54].

2.4 Облік виплати заробітної плати працівникам медичної установи

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» заробітна плата в КНП «Міська лікарня № 9» виплачується працівникам регулярно в робочі дні у

строки, встановлені колективним договором або нормативним актом роботодавця, погодженим з виборним органом первинної профспілкової організації чи іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом (а в разі відсутності таких органів – представниками, обраними і уповноваженими трудовим колективом), але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів, та не пізніше семи днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата.

«У разі, якщо день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, заробітна плата виплачується напередодні.

Розмір заробітної плати за першу половину місяця визначається колективним договором або нормативним актом роботодавця, погодженим з виборним органом первинної профспілкової організації чи іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом (а в разі відсутності таких органів – представниками, обраними і уповноваженими трудовим колективом), але не менше оплати за фактично відпрацьований час з розрахунку тарифної ставки (посадового окладу) працівника.

Виплата заробітної плати може проводитись в готівковій (через касу установи) та безготівковій (банківські платіжні картки) формах.

Виплати, пов'язані з оплатою праці, проводяться касиром або за видатковими касовими ордерами т. ф. КО-2 на кожного одержувача чи за видатковими відомостями на виплату грошей.

На титульній сторінці видаткової відомості робиться дозвільний напис про видачу готівки за підписами керівника і головного бухгалтера або осіб, уповноважених керівником, із зазначенням строків видачі готівки і суми (гривень – словами, копійок – цифрами).

Заробітна плата видається з каси в триденний термін, по закінченні якого відомість на виплату грошей закривається. У ній навпроти прізвищ працівників, які не отримали заробітну плату, касир ставить штамп чи робить напис від руки

«Депоновано» і складає реєстр депонованих сум. У кінці відомості касир робить напис про фактично виплачену суму заробітної плати та суму, яка підлягає депонуванню, звіряє ці суми з загальним підсумком відомості та підписує її. Сума невиданої заробітної плати повертається на реєстраційний рахунок наступного дня після закінчення терміну виплати заробітної плати.

Депонована заробітна плата – це готівкові кошти, що одержані установою для виплат, пов'язаних з оплатою праці, та не виплачені в установлений строк окремим фізичним особам. Депонована заробітна плата видається за видатковими касовими ордерами чи депонентськими картками» [34].

Кореспонденцію рахунків з обліку операцій, пов'язаних з виплатою заробітної плати через касу установи відображено в таблиці 2.13.

Таблиця 2.13 – Кореспонденція рахунків з обліку операцій, пов'язаних з виплатою заробітної плати в КНП «Міська лікарня № 9»

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Виплачено заробітну плату через касу установи	661	301
2	Депоновано заробітну плату	661	662
3	Виплачено депоновану заробітну плату	662	301

За особистою письмовою згодою працівника виплата заробітної плати може здійснюватися через установи банків, поштовими переказами на вказаний ними рахунок (адресу) з обов'язковою оплатою цих послуг за рахунок власника або уповноваженого ним органу.

З метою зменшення витрат, пов'язаних з отриманням готівки в банківських установах, а також здешевлення банківських кредитів у бюджетних установах на виконання постанови КМУ «Про удосконалення механізму виплати заробітної плати працівникам бюджетних установ та державної соціальної допомоги» від 22.04.2005 № 318 в КНП «Міська лікарня № 9» виплату заробітної плати працівникам в основному здійснюють через

банкомати, використовуючи насамперед дебетові пластикові картки.

Для застосування у своїй діяльності зарплатний картковий проект КНП «Міська лікарня № 9» укладає з банком договір про розрахунково-касове обслуговування про видачу заробітної плати з використанням пластикових карток, на основі якого банк відкриває на ім'я бюджетної установи синтетичний рахунок, призначений для перерахування сум заробітної плати працівникам.

Згідно з укладеним договором кожному працівникові установи в банку-емітенті відкривається індивідуальний картковий рахунок і видається банківська картка, за допомогою якої можна отримувати заробітну плату та інші виплати в будь-який час за місцезнаходженням банкомату, а також розплачуватися за товари й послуги в торговельно-сервісній мережі.

При цьому в узгоджені з банком терміни КНП «Міська лікарня № 9» передає до банку зведену відомість сум заробітної плати та інших виплат (із зазначенням в ній табельних номерів, прізвищ, імен, по-батькові і сум до видачі) для зарахування на карткові рахунки своїх працівників. Зведена відомість формується в електронному вигляді «Р – files». Банк у свою чергу, виконує зобов'язання по зарахуванню заробітної платні на індивідуальні карткові рахунки працівників бюджетної установи. Для цього грошові кошти перераховуються на окремий синтетичний рахунок бюджетної установи, який призначено для виплати заробітної плати працівникам, і надається платіжна відомість для розподілу суми нарахованої заробітної плати на індивідуальні карткові рахунки працівників. Сума заробітної плати, що належить до виплати працівникам, перераховується платіжним дорученням на транзитний рахунок банку – з одночасним поданням реєстру зарахування на індивідуальні карткові рахунки співробітників установи.

Схему організації виплати заробітної плати працівникам бюджетних установ через банкомати за допомогою дебетових пластикових карток відображено на рисунку 2.7.

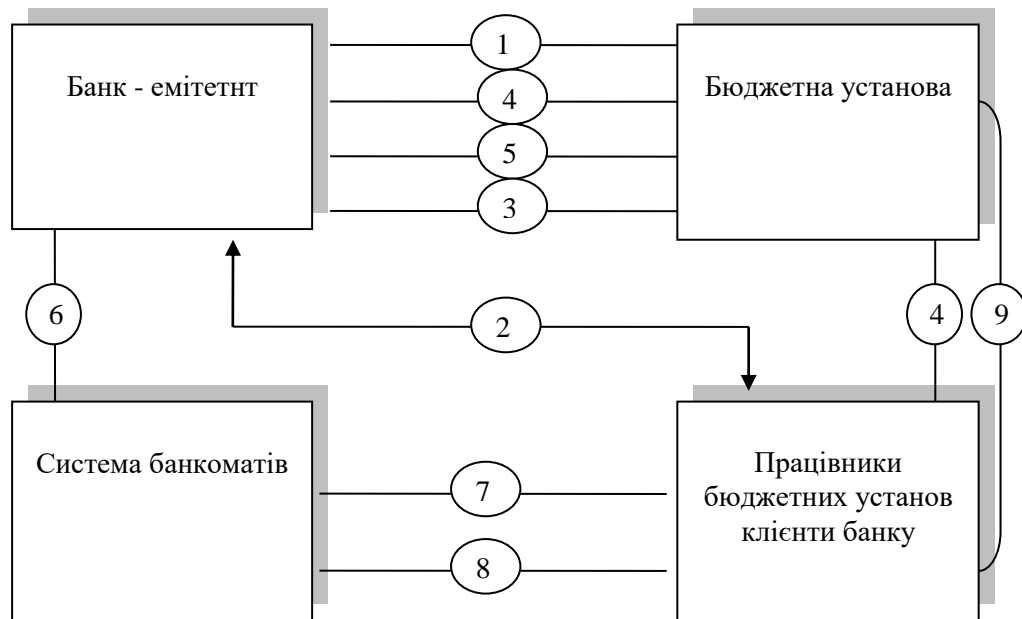


Рисунок 2.7 – Схема організації виплати заробітної плати працівникам через банкомата за допомогою дебетових пластикових карток

Умовні позначення:

- 1 – укладання договору про надання послуг;
- 2 – укладання договору про відкриття карткового рахунка;
- 3 – виготовлення пластикової картки та присвоєння PIN-коду;
- 4 – перерахування сум заробітної плати на транзитний рахунок банку;
- 5 – подання до банку реєстру зарахування на карткові рахунки;
- 6 – розподіл коштів із транзитного рахунку на карткові рахунки;
- 7 – операції трансакції;
- 8 – видача клієнтові сліпа;
- 9 – видача працівникові розрахункового листка.

Кореспонденцію рахунків з обліку операцій, пов'язаних з виплатою заробітної плати з використанням банківських пластикових карток відображено в таблиці 2.14.

Таблиця 2.14 – Кореспонденція рахунків з обліку операцій, пов'язаних з виплатою заробітної плати з використанням банківських пластикових карток в КНП «Міська лікарня № 9»

з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено витрати установи на придбання пластикових карток	801, 802, 811	675
2	Перераховану банку за виготовлення пластикових карток	675	321, 323
3	Зараховано на індивідуальні картрахунки належну на видання заробітну плату	661	321, 323

При виплаті заробітної плати з використанням пластикових карток заборгованість в КНП «Міська лікарня № 9» перед працівниками (кредит субрахунку 661) закривається в момент перерахування через бюджетну установу на відповідний рахунок у банку, а не в момент фактичного отримання працівниками заробітку на руки (як це відбувається у разі виплати заробітної плати через касу). Тобто перерахувавши до банку грошові кошти на виплату заробітної плати, бюджетна установа вважається такою, що виконала свої зобов'язання щодо її виплати.

Синтетичний облік виплати заробітної плати відображається в щомісячних накопичувальних відомостях ведення бухгалтерського обліку, а саме:

- через касу у меморіальному ордері 1 «Накопичувальна відомість за касовими операціями» т. ф. 380 (бюджет);
- через банк у меморіальних ордерах 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України в установах банків» т. ф. 381 (бюджет) – за рахунок коштів загального фонду та 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України в установах банків» т. ф. 382 (бюджет) – за рахунок коштів спеціального фонду. Аналітичний облік розрахунків із заробітної плати ведеться за кожним працівником у Книзі

аналітичного обліку розрахунків заробітної плати та грошового утримання (ф. 292). Для обліку депонованої заробітної плати призначено субрахунок 662 «Розрахунки з депонентами».

У дебет субрахунку 662 записуються суми виплаченої депонованої заробітної плати, у кредит – депонована заробітна плата. А також суми депонентської заборгованості, строк позовної давності яких минув і які підлягають унесенню в доходи відповідних бюджетів. При цьому кредитується субрахунок 642 «Інші розрахунки з бюджетом».

Аналітичний облік розрахунків із депонентами за субрахунком 662 ведеться за кожним депонентом у книзі аналітичного обліку депонованої заробітної плати та стипендій (ф. 441). У відповідних стовпцях «Кредит» зазначають місяць і рік, в якому утворилась депонентська заборгованість, номери платіжних (розрахунково-платіжних) відомостей і суми; у стовпцях «Дебет» навпроти прізвищ депонентів записуються номер видаткового касового ордера й виплачена сума. Наприкінці місяця у книзі підраховуються підсумки за стовпцями «Кредит» та «Дебет» і виводиться кредитовий залишок на початок наступного місяця.

2.5 Удосконалення обліку оплати праці в медичній установі

Уся заробітна плата працівника поділяється на номінальну та реальну.

Номінальна заробітна плата – це сума коштів, отриманих працівником за його роботу впродовж розрахункового періоду (день, місяць, рік) [15].

Реальна заробітна плата – це кількість товарів і послуг, що можна придбати за номінальну заробітну плату [9]. Інакше кажучи, реальна заробітна плата – це купівельна спроможність номінальної заробітної плати.

Звідси видно, що реальна заробітна плата тісно пов'язана з номінальною і цінами на товари та послуги. За рік для відображення повної ситуації на підприємстві в органи державної статистики всі підприємства подають такі форми державних статистичних спостережень з праці:

- № 1-ПВ (термінова, місячна) «Звіт з праці»;
- № 1-ПВ (термінова квартальна) «Звіт з праці»;
- № 3-ПВ (термінова, піврічна) «Звіт про використання робочого часу»;
- № 6-ПВ (річна) «Звіт про кількість працівників, їхній якісний склад та професійне навчання».

Форма 6-ПВ (річна) «Звіт про кількість працівників, їхній якісний склад та професійне навчання» складається з трьох розділів:

- Розділ I «Кількість працівників за якісним складом на 31 грудня звітного року»;
- Розділ II «Підготовка кадрів»;
- Розділ III «Підвищення кваліфікації».

Форма містить чимало показників, а саме:

- облікова кількість штатних працівників; кількість працівників, що мають вищу освіту;
- кількість працівників, що отримують пенсію.

Дані форми 6-ПВ (річна) «Звіт про кількість працівників, їхній якісний склад та професійне навчання» включають показники лише штатних працівників, що не дає змоги доцільно оцінити склад та якість працівників.

Відображення загального якісного складу працівників та їх професійного навчання можна покращити, удосконаливши форму 6-ПВ (річна) «Звіт про кількість працівників, їхній якісний склад та професійне навчання».

Для відображення сумісників пропонуємо розробити новий розділ форми «Кількість та розподіл окремих категорій працівників за стажем та якісним складом станом на 31 грудня» (табл. 2.15). У цьому розділі необхідно вказати

кількість працівників, що працюють за сумісництвом, та розмежувати їх за:

- 1) віком;
- 2) освітою;
- 3) стажем роботи.

Таблиця 2.15 – Розділ V «Кількість та розподіл окремих категорій працівників за стажем та якісним складом станом на 31 грудня»

Назва показників	Код рядка	Усього, осіб	З них жінки
1	2	3	4
Працівники, які не перебувають в обліковому складі (позаштатні), осіб 15 010 з них:			
1) кількість працівників у віці (років):			
- 15–24	15 020		
- 24–34	15 030		
- 34–50	15 040		
- 50–54	15 050		
- 54–55	15 060		
- 55–59	15 070		
2) кількість працівників, які мають вищу освіту за освітніми рівнями:			
- неповна та базова вища освіта	15 080		
- повна вища освіта	15 090		
3) кількість працівників, що мають стаж:			
- до 1 року	15 100		
- від 1 до 3	15 110		
- від 3 до 5	15 120		
- від 5 до 10	15 130		
- від 10 до 15	15 140		
- від 15 до 25	15 150		
- понад 25 років	15 160		

Важливо також при розробці запропонованого розділу вказати діапазони та окремо виділити кількість жінок.

Цей розділ має ряд переваг:

- дає можливість реально оцінювати ситуацію підприємства, особливо для бюджетних підприємств;
- спрощує систему обліку оплати праці, особливо для нарахування

надбавок та доплат, де важливу роль відіграє вислуга років;

– надає повну інформацію для зовнішніх користувачів.

«У процесі здійснення господарської діяльності підприємству доводиться мати справу з безліччю різних документів. Порядок їх обробки і руху на підприємстві з моменту створення або одержання до здачі в архів, як правило, регламентується положеннями графіка документообігу, затвердженого наказом (розпорядженням) керівника підприємства. Графік документообігу обов'язково повинен бути пов'язаний з обліковою політикою, прийнятою підприємством. Основні правила складання графіка документообігу, а також загальні норми і правила оформлення документів викладено в Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88» [31].

Таблиця 2.16 – Зведений графік руху документів з обліку праці та заробітної плати

Назва первинного документа	Складання та передача документа			Прийом та обробка документа					Зберігання документа	
	Відповідальний за складання	Кількість екземплярів	строк передачі	Служби, які приймають документ	Кількість екземплярів	Час прийому	Обробка та узагальнення даних		Поточне зберігання	Архівне зберігання
							Відповідальний	Строки обробки		
П-1	Начальник відділу кадрів	2	Протягом наступного робочого дня після складання	Відділ кадрів Бухгалтерія	1 1	Протягом наступного робочого дня після складання	Відділ кадрів Бухгалтерія	Протягом місяця до 28 числа	Постійно	
П-6	Начальник відділу кадрів	2	Протягом наступного робочого дня після складання	Відділ кадрів Бухгалтерія	1 1	Протягом наступного робочого дня після складання	Відділ кадрів Бухгалтерія	Протягом місяця до 28 числа	Постійно	
П-5	Начальник відділу кадрів	2	Протягом наступного робочого дня після складання	Відділ кадрів Бухгалтерія	1 1	Протягом наступного робочого дня після складання	Відділ кадрів Бухгалтерія	Протягом місяця до 28 числа	Постійно	

Графік документообігу може бути оформлений у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки та обробки документів, виконуваних кожним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями із зазначенням взаємозв'язку і термінів виконання робіт. Приклад графіка документообігу наведено в таблиці 2.16.

Що ж стосується рахунку 66. Він призначений саме для розрахунків із заробітної плати. Тобто, якщо якась виплата передбачена Інструкцією зі статистики заробітної плати, то для відображення такої виплати слід використовувати саме рахунок 66. Для інших платежів використовують відповідні субрахунки на рахунку 37.

У своїх працях Плахтій Т.В. проводить аналіз моделей аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам, запропонованих різними науковцями. У таблиці 2.17 наведено запропоновані зміни в структурі рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

Таблиця 2.17 – Аналіз моделей аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам

Автори	Субрахунок	Назва
1	2	3
Покатаєва О.В. Кошулинська Г.О. [49]	661	Розрахунки за заробітною платою
	6611	Розрахунки за нарахованими виплатами
	66111	Поточні виплати
	66112	Заробітна плата за окладами і тарифами
	66113	Інші нарахування з оплати праці
	66114	Виплати за невідпрацьований час
	66115	Премії та інші заохочувальні виплати
	66116	Комісійні винагороди
	6612	Виплати при звільненні
	6613	Виплати при закінченні трудової діяльності
Корягін М.В. Попкова О.О. [31]	6614	Розрахунки за виплатою відпускних
	661	Розрахунки з оплати праці
	6611	Основна заробітна плата
	6612	Додаткова заробітна плата
	6613	Премії та інші заохочувальні виплати
	6614	Компенсаційні виплати
	662	Розрахунки з депонентами
	663	Розрахунки за іншими виплатами

Продовження таблиці 2.17

1	2	3
Мельянков Л.В. [41]	661	Розрахунки за заробітною платою
	662	Розрахунки з депонентами
	663	Розрахунки за іншими виплатами
	664	Розрахунки за виплатами заробітної плати у формі натуроплати
	665	Розрахунки з депонентами при натуральній формі оплати праці

Підтримуємо думку Корягіна М.В. та Ппккової О.О. та вважаємо, що діючу модель аналітичного обліку необхідно систематизувати та вдосконалити. Оскільки рахунок 66 використовується для обліку нарахування не лише заробітної плати, а й для проведення розрахунків з оплати праці, то інші заохочувальні та компенсаційні виплати також включаються до рахунку 661, але не конкретизуються. Тому для поліпшення аналітичності інформації рекомендуємо використовувати наступні субрахунки (рис. 2.8):

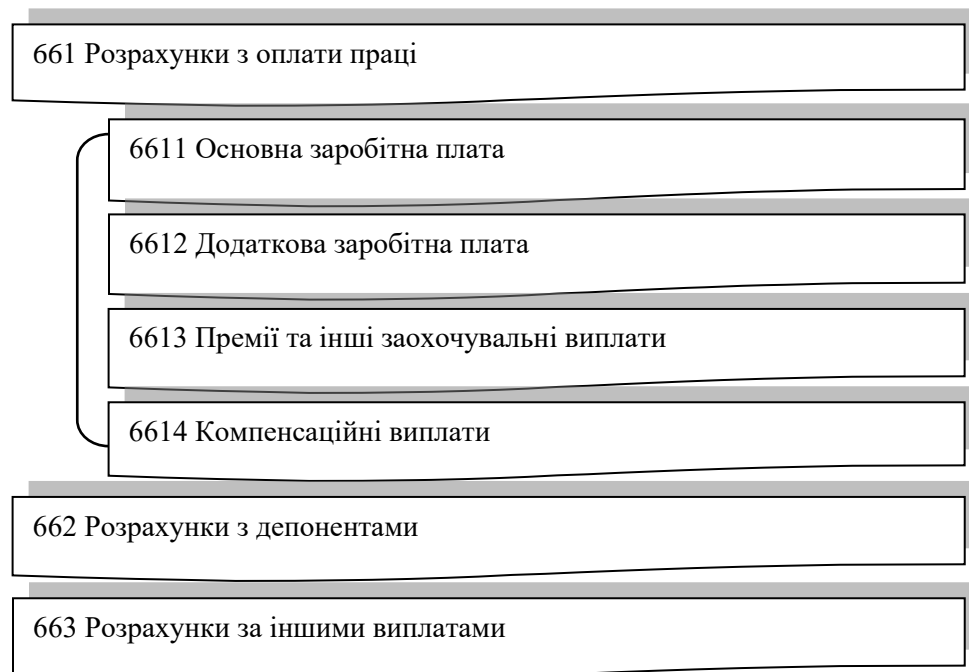


Рисунок 2.8 – Запропонована структура рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

Значення кожного запропонованого субрахунку полягає в наступному:

– 6611 «Основний оклад» – нарахована заробітна плата, винагорода за роботу, що виконується відповідно до встановлених норм праці (нормами часу, вироблення, обслуговування, посадовими обов'язками). Вона встановлена у вигляді тарифних ставок (окладів) та відрядних ставок для робітників та посадових окладів для службовців;

– 6612 «Додаткова заробітна плата» – винагорода за роботу понад встановлені норми, за трудові успіхи та винахідливість, за особливі умови праці. Вона охоплює доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань та функцій;

– 6613 «Премії та інші заохочувальні виплати» – премії за безперервну роботу на підприємстві до нарахованої заробітної плати та до суми відпускних;

– 6614 «Компенсаційні виплати» – нарахування за невідпрацьований час, не передбачені чинним законодавством, у тому числі працівникам, які були змушені працювати за скороченим робочим днем та перебували у відпустці за власною ініціативою адміністрації (крім допомоги по частковому безробіттю)

Такий склад рахунків забезпечить детальніше врахування різних виплат працівника та дозволить деталізувати інформацію під час формування бухгалтерських проведення.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ОПЛАТИ ПРАЦІ НА КПШ «МІСЬКА ЛІКАРНЯ № 9»

3.1 Завдання, джерела та методика аналізу виплат працівникам

«На кожному етапі розвитку суспільства ефективне функціонування суб'єктів господарювання забезпечувалося достатнім рівнем ресурсів, використання яких сприяло створенню суспільних благ. Тому вивчення питань оцінки та аналізу використання ресурсів завжди було в центрі уваги багатьох науковців. Неможливо провести повноцінний аналіз використання трудових ресурсів, зростання продуктивності праці без адекватної оцінки затрат праці.

Питання аналізу виплат працівникам досліджувалось у працях багатьох вчених, однак на сьогодні недостатньо уваги приділено послідовності економічного аналізу виплат працівникам. Тому, розглядаючи це питання, ми досліджуємо економічний аналіз підприємства щодо виплат працівникам, щоб оцінити ефективність їх впровадження.

Метою аналізу є визначення витрат на оплату праці працівників за видами діяльності; величина виробітку або ступінь виконання змінного завдання; достовірність нарахування заробітної плати; розрахунки з працівниками із заробітної плати; контроль за використанням коштів фонду оплати праці.

Основним джерелом для аналізу винагород працівникам є бухгалтерська інформація, оскільки вона досить деталізована. Її роль визначається низкою особливостей, серед яких: суцільне та безперервне відображення всіх операцій, їх документування та узагальнення у вартісних вимірниках, високі аналітичні можливості реєстрів. Основними складовими облікової інформації є первинні

документи, дані реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової, статистичної та соціальної звітності» [22].

Основні завдання аналізу виплат працівникам наведено на рисунку 3.1.

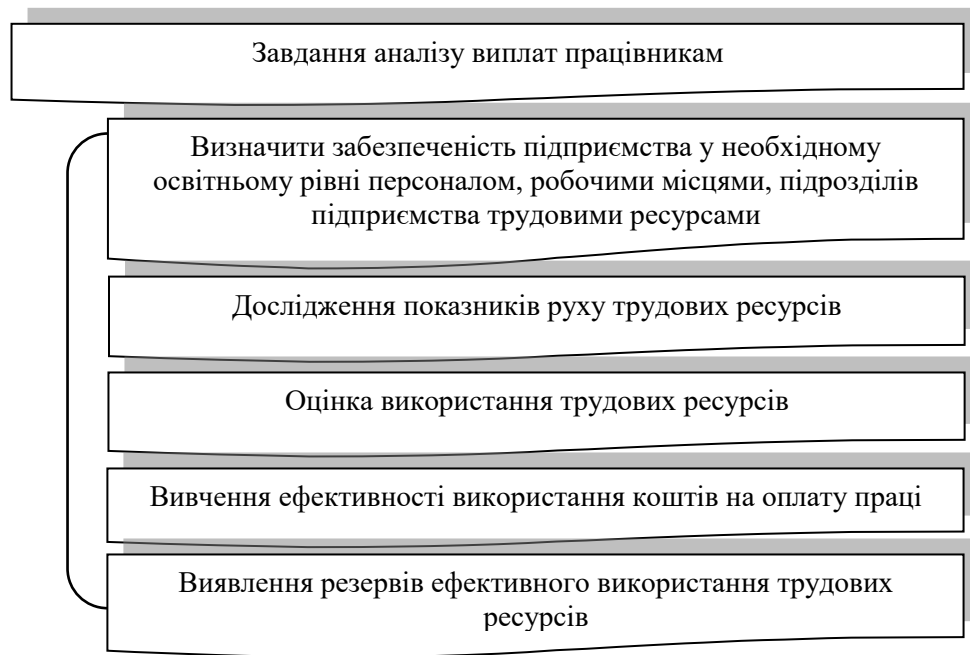


Рисунок 3.1 – Основні завдання аналізу виплат працівника

Використання внутрішньої позаоблікової інформації, зокрема наказів керівників підприємства, дає можливість на отримання даних про дозвіл на видачу матеріальних допомог як у грошовій, так і не в грошовій формах, та інші заходи соціальної політики, що проводились на КНП «Міська лікарня № 9».

«Зовнішня інформація є джерелом даних про соціальну політику на інших підприємствах. При аналізі цієї інформації її можна використовувати як пропозиції для поліпшення стану підприємства.

Отже, на основі вищесказаного, можна зробити висновок про те, що на перший погляд, великий обсяг джерел інформації, не дає достатніх даних про соціальне становище, та пов'язані на це витрати. Причина в тому, що соціальна діяльність підприємства не збігається з основною діяльністю та не деталізована

на такому рівні.

Фінансова звітність також не має соціальної спрямованості та містить лише агреговані відомості про витрати соціального характеру. Таким чином, недостатня інформаційна база знижує якість результатів аналізу, що негативно позначається на їх точності і достовірності.

Крім перерахованих вище, можна використовувати й інші джерела, відомості, що містять інформацію про витрати трудових ресурсів на утримання підприємства залежно від поставлених завдань. Наведені джерела інформації використовуються для ретроспективного аналізу. Оперативний аналіз проводиться за даними бухгалтерського обліку на підставі даних первинних документів. Прогнозний аналіз ефективності використання трудових ресурсів використовується при оцінці актуальних альтернативних управлінських рішень» [24].

Аналіз виплат працівникам, як і кожен процес наукового дослідження здійснюється за допомогою прийомів, наведених на рисунку 3.2.

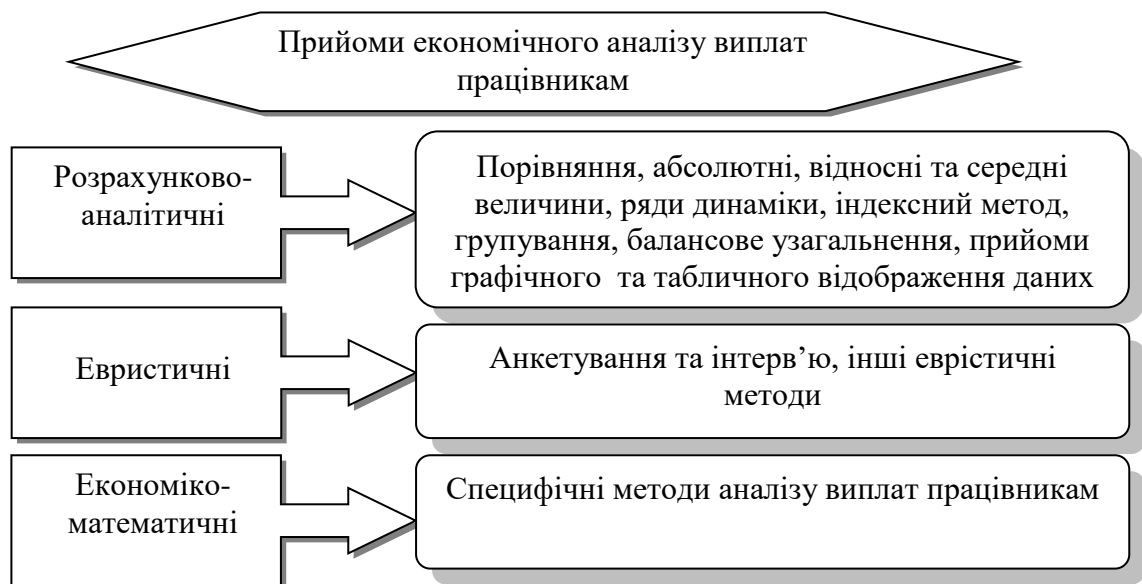


Рисунок 3.2 – Прийоми економічного аналізу виплат працівникам

Визначивши та проаналізувавши методичне забезпечення аналізу виплат працівникам, визначимо схематично етапи його проведення (рис. 3.3).

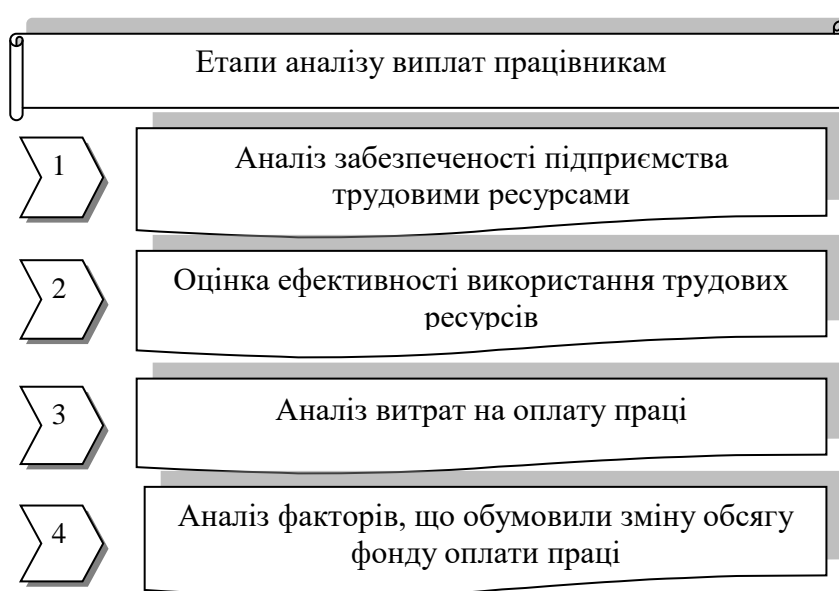


Рисунок 3.3 – Етапи аналізу виплат працівникам

«На першому етапі проводиться аналіз наявності трудових ресурсів, визначається освітній рівень персоналу, рівень здоров'я та інформаційне забезпечення. Оцінка освітнього рівня, рівня здоров'я та рівня інформаційного забезпечення персоналу повинна проводитися з точки зору порівняння обов'язків, які повинен виконувати працівник, з реальними можливостями працівника, оскільки відповідно до кожної посади встановлюються певні види вимог до освітнього рівня, тобто обмеження щодо виконання завдань у зв'язку з рівнем здоров'я працівника (або чи може він виконувати поставлені завдання), а також наявність інформації про виконання обов'язків, оскільки за її відсутності поставлені завдання можуть виконуватися неналежним чином і завдати збитків підприємству.

Другий етап – оцінка ефективності використання кадрового потенціалу.

При проведенні економічного аналізу виплат працівникам слід враховувати наступне:

- людський ресурс потребує реальних витрат на створення та розвиток (витрати на навчання, медичне обслуговування, створення умов для реалізації здібностей людини);

- продукт людської праці збільшує національне багатство на макрорівні та прибуток підприємства на мікрорівні;

- людський ресурс виступає таким, що збільшує вартість підприємства.

Третій етап – аналіз витрат праці. Оцінку ефективності використання трудового потенціалу, підвищення продуктивності праці необхідно вивчати нерозривно з затратами праці. Збільшення виробітку робітників передбачає підвищення їхньої заробітної плати. Але кошти на оплату праці повинні використовуватися таким чином, щоб темпи зростання продуктивності праці випереджали темпи зростання заробітної плати. Лише за цієї умови створюються реальні можливості для збільшення темпів розширеного виробництва.

Четвертий етап – аналіз чинників, які впливають зміна обсягу виплат працівникам.

Аналіз динаміки фонду оплати праці необхідно доповнити визначенням та кількісною оцінкою основних факторів, що зумовили зміну його розміру.

Найбільш важливими показниками є:

- зміна середньооблікової чисельності працівників КНП «Міська лікарня № 9»;

- зміна рівня середньої зарплати працівників;

- зміна рівня реальної зарплати;

- інфляція за досліджуваний період;

- зміни у складі персоналу підприємства.

Вплив факторів 1-4 можна кількісно оцінити за допомогою методу

ланцюгових підстановок або індексного методу» [43].

Оцінка впливу змін у складі персоналу компанії здійснюється методом відсоткових чисел, заснованим на визначенні частки окремих категорій персоналу та рівня їх оплати праці у звітному та базисному періодах.

Список факторів, що оцінюються, може бути значно розширений за рахунок використання методів регресійно-кореляційного аналізу. Таким чином, доцільно побудувати та визначити параметри моделі залежності розміру фонду оплати праці від обсягу товарообігу, доходів, прибутку підприємства, зміни кількості покупців, обсягу торгових площ. та кількість співробітників місця та ін.

Для оцінки ефективності винагород працівникам необхідно визначити забезпечення підприємства кадрами, робочими місцями; вивчити ефективність витрат підприємства збільшення вартості людського капіталу і використання коштів на заробітну плату.

Для вирішення намічених аналітичних завдань вважаємо за доцільне дотримуватися наступних основних напрямків економічного аналізу виплат працівникам:

- аналіз забезпеченості трудовими ресурсами;
- оцінка ефективності використання людського капіталу;
- аналіз витрат за оплату праці;
- стратегічний аналіз виплат працівникам.

Для надання інформаційних запитів різних користувачів удосконалено методику організації аналізу виплат працівникам, що включає аналіз пропозиції трудових ресурсів, оцінку ефективності використання людського капіталу, аналіз витрат на оплату праці, а також аналіз факторів, що спричинили зміну обсягу фонду оплати праці. Дотримання цієї послідовності дозволить оцінити ефективність здійснення виплат працівникам.

3.2 Аналіз забезпеченості установи трудовими ресурсами та ефективності використання фонду оплати праці в медичній установі

«Аналіз забезпеченості підприємства трудовими ресурсами слід починати з уточнення переліку нормативів, що застосовуються в установі для планування праці персоналу, а також планових показників, затверджених вищестоящою організацією. Аналіз здійснюється шляхом порівняння фактичних характеристик з їх плановими та нормативними значеннями, а також шляхом розрахунку та оцінки зміни ряду похідних показників» [73].

«Загальну картину стану та тенденцій розвитку трудових ресурсів установи дає аналіз зміни середньоспискової чисельності працівників за категоріями персоналу, що також дає змогу оцінити склад і структуру трудових ресурсів. Забезпеченість закладу трудовими ресурсами визначається шляхом порівняння фактичної чисельності працівників за категоріями з плановою потребою. Особливу увагу приділено аналізу забезпеченості закладу працівниками найважливіших професій – лікарями. Необхідно також проаналізувати якісний склад трудових ресурсів за кваліфікацією» [73].

Для дослідження забезпеченості закладу трудовими ресурсами необхідно дати кількісну та якісну характеристику працівників закладу.

Методику аналізу зміни загальної чисельності працівників розглянемо за даними таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Аналіз та оцінка забезпеченості КНП «Міська лікарня № 9» кадрами за 2020-2021рр.

Категорії персоналу	Чисельність у 2020р.	Чисельність у 2021 р.		Відхилення (+,-)				Виконання плану,%
		План	Факт	Від плану		Від 2020 року		
				+, -	%	+, -	%	
Лікарський	105	110	101	-9	-8,18	-4	-3,81	91,82
Середній медичний	329	330	317	-13	-3,94	-12	-3,65	96,06
Молодший медичний	150	156	138	-18	-11,54	-12	-8,00	88,46
Інший	123	126	126	0	0	+3	+2,44	100,00
Разом	707	722	682	-40	-5,54	-25	-3,54	94,46

За наведеними даними в таблиці 3.1 видно, що в цілому план забезпечення кадрами по КНП «Міська лікарня № 9» виконано на 94,46%, в тому числі: по лікарям – план виконано на 91,82%, по середньому медперсоналу – на 96,06%, по молодшому медперсоналу – на 88,46% та лише по іншому персоналу – план виконано на 100%.

Важливим показником забезпеченості закладів охорони здоров'я трудовими ресурсами є рівень кваліфікації окремих категорій працівників, який може бути проаналізований за стажем роботи та наявністю кваліфікаційних категорій та атестатів.

Рівень кваліфікації працівників пов'язаний з якістю підготовки та перепідготовки спеціалістів. Потрібно визначити, чи існує план навчання співробітників і як він реалізується. Аналіз кваліфікації персоналу дозволяє оцінити якість виконання плану за чисельністю працівників, характер та спрямованість кадрової політики установи.

Таблиця 3.2 – Аналіз рівня кваліфікації лікарського персоналу КНП «Міська лікарня № 9» у 2021р.

Стаж роботи	Чисельність лікарського персоналу		У тому числі			
	Людина	Питома вага,%	Вища категорія	Перша категорія	Друга категорія	Сертифікат
До 5 років	9	8,91	-	-	3	6
Від 5 до 10 років	12	11,88	-	1	9	2
Від 10 до 15 років	17	16,83	2	-	6	9
Від 15 до 20 років	14	13,86	3	8	3	-
Понад 20 років	49	48,51	15	7	10	17
Всього, чол.	101	-	20	16	31	34
Питома вага,%	-	100,00	19,80	15,84	30,69	33,66

На основі даних таблиці можна зробити висновок про те, що КНП «Міська лікарня № 9» недостатньо забезпечена лікарським персоналом вищої категорії. В цілому питома вага лікарського персоналу, який має кваліфікацію

становить 66,33%. Крім того, позитивним є те, що в лікарні працює більша частина лікарів, стаж яких перевищує від 10 років. Наявність серед лікарського персоналу лікарів зі стажем до 5 років свідчить про залучення до лікарні молодих фахівців. Їх питома вага в загальній чисельності складає 8,91% в 2021 році. Також у 2021 році збільшилося число лікарів, які отримали другу кваліфікаційні категорії, що свідчить про підвищення кваліфікації працівників.

Однією з необхідних умов ефективної роботи персоналу є стабільність складу працівників, що пояснюється персоніфікованим характером праці фахівців. Рух складу працівників характеризується коефіцієнтами обороту при звільненні, при прийому та плинності кадрів.

Таблиця 3.3 – Аналіз руху кадрів в КНП «Міська лікарня № 9» за 2020-2021рр.

Показники	2020		2021	
	чол.	%	чол.	%
Середньооблікова чисельність працівників	707	100,00	682	100,00
Прийнято працівників	13	1,84	12	1,76
Звільнено працівників	6	0,85	5	0,73
з них:				
– по виправданим причин;	2	0,28	-	-
– з невиправданих причин.	4	0,57	5	0,73
у тому числі:				
– у зв'язку з невідповідністю займаній посаді;	-	-	-	-
– за порушення трудової дисципліни;	1	0,14	-	-
– за власним бажанням.	5	0,71	5	0,73

Аналіз даних, представлених у таблиці 3.3, дозволяє зробити висновок, що у 2020 р. коефіцієнт оновлення робочої сили склав 0,0184 (13:707) або 1,84%. Показник вибуття становив 0,0084 (6:707) або 0,84%. Коефіцієнт плинності кадрів становив 0,4615 (6:13) або 46,15 %.

У 2021 році коефіцієнт оновлення робочої сили склав 0,0176 (12:682), або 1,76%, коефіцієнт вибуття – 0,0073 (5:682), або 0,73%, а коефіцієнт плинності

кадрів – 0,4167 (5:12), або 41,67%.

Аналізуючи динаміку зміни коефіцієнтів за період 2020-2021 рр. важливо відзначити тенденцію зниження значень коефіцієнта оновлення трудових ресурсів та коефіцієнта вибуття. Проте значення коефіцієнта плинності кадрів збільшилась. Тому керівництву лікарні необхідно встановити конкретні причини, що стали підставою для звільнення, та вжити заходів щодо їх усунення.

У 2021 р. порівняно з 2020 р. загальна чисельність персоналу лікарні зменшилась на 25 осіб (0,23%). Чисельність прийнятих на роботу працівників у 2021 році склала 12 осіб (1,76% від загальної кількості працюючих), що на 1 особу (7,69%) менше, ніж у 2020 році. Чисельність звільнених працівників також зменшилася на 1 особу і становила 5 осіб – 0,73% від загальної кількості працівників.

У 2020 році з поважних причин звільнено 2 особи, за негативними мотивами – 4. У 2021 році всі 5 осіб було звільнено за негативними мотивами.

Протягом останніх двох років жоден чоловік не був звільнений через невідповідність займаній посаді; у 2020 році за порушення трудової дисципліни звільнено 1 особу; у 2020 році добровільно звільнено 5 осіб, у 2021 році – 5 осіб.

Основними причинами звільнення були:

- низький рівень оплати праці працівників бюджетної сфери;
- незадоволеність графіком роботи;
- морально складна робота, що вимагає емоційної стійкості та навичок спілкування з людьми, які опинилися у важкій життєвій ситуації.

У процесі аналізу забезпеченості установи трудовими ресурсами використовуються також показники укомплектованості його фахівцями, що характеризується повнотою відповідності фактично зайнятих посад затвердженій їх чисельності згідно зі штатним розкладом. Для його оцінки визначаємо абсолютне відхилення та укомплектованість медичним персоналом.

Аналіз штатного розкладу характеризує повноту відповідності фактично зайнятих посад затверджених їх чисельності згідно зі штатним розкладом.

Таблиця 3.4 – Аналіз та оцінка укомплектованості КНП «Міська лікарня № 9» фахівцями за 2021р.

Показники	Затверджено посад за штатним розкладом	Фактично зайнято посад	Відхилення за кількістю посад (+,-)	Коефіцієнт укомплектованості штатів,% (гр.2/гр.1) × 100
1	2	3	4	5
Середньорічна кількість лікарських посад усього	166	163	-3	98, 19
У тому числі за спеціальностями:				
– лікар загальної практики	19	19	0	100,00
– терапевт	16	16	0	100,00
– хірург	11	11	0	100,00
– лор	1	1	0	100,00
– уролог	2	2	0	100,00
– проктолог	2	2	0	100,00
– гастроентеролог	3	3	0	100,00
– невропатолог	2	2	0	100,00
– окуліст	2	2	0	100,00
– кардіолог	2	2	0	100,00
– ендокринолог	4	4	0	100,00
– психотерапевт	1	1	0	100,00
– інфекціоніст	1	1	0	100,00
– фізіотерапевт	2	2	0	100,00
– алерголог	3	3	0	100,00
– гематолог	3	3	0	100,00
– акушер-гінеколог	28	28	0	100,00
– неонатолог	10	10	0	100,00
– епідеміолог	2	2	0	100,00
– онколог	8	8	0	100,00
– реаніматолог	12	12	0	100,00
– рентгенолог	6	4	-2	66,67
– лікар УЗД	8	8	0	100,00
– лікар функціональної діагностики	6	5	-1	83,33
– лікар клінічної лабораторної діагностики	12	12	0	100,00

З даних таблиці 3.4 видно, що кількість фактично заповнених посад у 2021

році відповідає обсягу медичних послуг, необхідні для задоволення потреб населення. Укомплектованість штатними лікарськими посадами установи в цілому становить 98,19%. У лікарні вакантні три штатні медичні посади. Низька укомплектованість стаціонару лікарями-рентгенологами – 66,67% та функціональною діагностикою – 83,33%. Така ситуація призводить до перевантаження працюючого медичного персоналу, зниження рівня та якості медичної допомоги населенню.

«У бюджетних і наукових установах, у тому числі закладах охорони здоров'я, що фінансуються з бюджету, результати праці не уречевлені, тому аналіз робочого часу в цьому випадку набуває особливого значення. Це пов'язано з тим, що оцінка витрат праці тут обмежена кількістю відпрацьованого часу, а тривалість робочого часу основної категорії працівників є диференційованою і залежить від належності установи до певної галузі невиробничої сфери» [73].

Для працівників закладів охорони здоров'я, зокрема медичного персоналу, залежно від характеру лікарської посади та умов праці встановлюється тривалість робочого дня від 5,5 до 6,5 годин.

«Дані про використання робочого часу можна отримати з таблицю обліку відпрацьованого часу, який містить відомості про явку та відсутність працівників на роботі із зазначенням причин. Аналіз використання робочого часу проводиться шляхом порівняння фактичної кількості робочих днів і годин із плановою (режимною). Для цього використовуються дані балансу робочого часу, розробленого по місяцях і в цілому за рік на всю чисельність і групи працівників. Величина робочого часу встановлюється шляхом планування днів роботи протягом календарного періоду та регламентації тривалості робочого тижня і робочого дня залежно від характеру посади та умов праці» [43].

Аналіз вартості та використання робочого часу передбачає використання даних з наступних джерел інформації:

- штатний розклад, тарифікація;
- матеріали табеля обліку робочого часу;
- звіт про працю та рух робочої сили;
- звіт лікувально-профілактичного закладу за рік;
- звіт закладу охорони здоров'я про оплату праці робітників і службовців за окремими професіями і посадами;
- матеріали нормування робочого часу та інша документація.

Аналіз використання робочого часу наведено в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Аналіз використання робочого часу КНП «Міська лікарня № 9»

Показники	Робочий час				Абсолютна зміна		% до плану
	За планом		Фактично		На одного працівника	На всіх працівників	
	На одного працівника	На всіх працівників	На одного працівника	На всіх працівників			
Середньорічна чисельність працівників	-	722	-	682	-	-40	94,46
Календарний фонд часу	365	263530	365	248930	-	-14600	94,46
Святкові і вихідні дні	117	84474	117	79794	-	-4680	94,46
Номінальний фонд робочого часу	248	179056	248	169136	-	-9920	94,46
Нормовані цілоденні невиходи на роботу	63	45486	69	47058	6	1572	103,46
У тому числі:							
– чергові відпустки	36	25992	36	24552	-	-1440	94,46
– відпустки по навчанню	5	3610	4	2728	-1	-882	75,57
– відпустки по вагітності	6	4332	7	4774	1	442	110,20
– через хворобу	8	5776	12	8184	4	2408	141,69
– неявки з дозволу адміністрації	6	4332	8	5456	2	1124	125,95
– виконання державних обов'язків	2	1444	2	1364	-	-80	94,46
Активний фонд робочого часу (режимне робочий час)	185	133570	179	122078	-6	-11492	91,40
Ненормовані цілоденні невиходи на роботу (втрати робочого часу)	-	-	2	1364	2	1 64	-
У тому числі:							
– прогули	-	-	0,2	136,4	0,2	136,4	-
– по шефській допомозі та ін.	-	-	1,8	1227,6	1,8	1 27,6	-
Корисний фонд робочого часу (фактичний робочий час)	185	133570	177	120714	-8	-12856	90,38

На підставі даних таблиці 3.6 можна дійти невтішного висновку, що у 2021 року фактичний рівень використання робочого часу нижче планового у КНП «Міська лікарня № 9». Отже, план кількості явок працюючих виконано лише на 91,40 %, а за чисельністю зайнятих – на 94 46%. Отже, робочий час не використовується на 3,06%.

Причиною такого стану є збільшення кількості неявок на роботу кожним працівником у середньому на 4 дні через хворобу, вагітність і пологи – на 1 день, а з дозволу адміністрації – на 2 дні.

Крім того, мали місце випадки порушення трудової дисципліни (прогули) та відволікання працівників на іншу роботу. З цих причин фонд робочого часу недовикористано на 4,08%.

Розглядаючи показники використання робочого часу за період 2020-2021 рр., важливо зазначити, що у 2021 р. середньорічна чисельність працівників зменшилася, це стало основною причиною скорочення номінального фонду робочого часу порівняно з 2020 р. на 6200 осіб (3,54%). Також збільшилася кількість неявок, що нормуються, на роботу протягом повного дня кожним працівником у середньому за 6 днів (9,52%). До чого призвело скорочення як активного фонду, і корисного фонду робочого дня.

«Ефективність праці працівників бюджетних установ відображається в її продуктивності, рівень якої залежить від їх галузевої приналежності і вимірюється показниками виробітку, завантаження або кількості обслуговуваних об'єктів.

Використання того чи іншого показника залежить від міри обсягу наданих послуг. При цьому обсяг послуг може визначатися в розрахунку на одного працівника, одного спеціаліста провідної категорії або одну штатну одиницю. Крім того, продуктивність праці може бути виражена кількістю окремих видів робіт за певну одиницю часу порівняно з встановленим нормативом (година, день, тиждень тощо)» [24].

У лікарнях навантаження вимірюється кількістю відвідувань лікаря. Продуктивність праці медичних працівників можна виміряти навантаженням на одного медичного працівника – одного лікаря загальної практики.

Завдання персоналу лікарні – обслуговувати пацієнтів. Отже, продуктивність праці виражається рівнем обслуговування, який характеризується кількістю ліжко-днів на одного працівника медичного персоналу. У процесі аналізу показників продуктивності праці необхідно встановити її рівень, відмінності від плану (норми), виявити причини цих відмінностей і конкретні передумови. Крім того, важливо встановити їх зміну порівняно з попереднім періодом [10].

На зміну рівня продуктивності праці впливає багато факторів:

- екстенсивний (повне використання робочого часу, зміна структури працівників);
- інтенсивні (інтенсивність роботи окремих виконавців або функціонування мережі).

Методику розрахунку впливу даних факторів на зміну рівня продуктивності праці розглянемо в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6 Фактори зміни середньорічної виробітку одного працюючого лікаря в КНП «Міська лікарня № 9» за 2020-2021 рр.

Показники	2020	2021	+, -	%
1. Число лікарських відвідувань, хворих	183206	171704	-11502	93,72
2. Середньорічна чисельність лікарського персоналу установи, чол.	105	101	-4	96,19
3. Середньорічна чисельність лікарів, які здійснюють прийом хворих, чол.	73	70	-3	95,89
4. Середньорічне виробництво одного лікаря, хворих	1744,82	1700,04	-44,78	97,43
5. Середньорічна кількість днів роботи одного лікаря, чол.	212	212	0	100,00
6. Середня тривалість робочого дня, чол.	6,0	6,1	0,1	101,67
7. Середньогодинна виробіток одного лікаря, провідного прийом, хворих за 1 годину ((с.8 / с. 5)×с. 6)	1,97	1,89	-0,08	95,94
8. Коефіцієнт питомої ваги лікарів, що ведуть прийом, у загальній чисельності лікарського персоналу	0,6952	0,6931	-0,0021	99,69

Розрахунок впливу факторів на зміну середньорічного виробітку одного працюючого в КНП «Міська лікарня № 9» проведено способом абсолютних різниць.

Отже, за даними таблиці 3.6 та результатами факторного аналізу можна зробити висновок, що середньорічний виробіток в установі в цілому на одного лікаря зменшився на 44,78 хворих на рік, у тому числі за рахунок зміни порівняно з 2020 р.:

– середньогодинного виробітку одного лікаря – зменшився на 70,74 пацієнта:

$$(-0,08) \times 0,6952 \times 6,0 \times 212 = -70,74;$$

– питомої вага лікарів, які приймають хворих, у загальній кількості лікарів – зменшилась на 5,05 хворих:

$$1,89 \times (-0,0021) \times 6,0 \times 212 = -5,05$$

– середньої тривалості робочого дня – збільшилася на 27,77 пацієнтів:

$$1,89 \times 0,6931 \times 0,1 \times 212 = 27,77$$

– середньої кількості днів роботи одного лікаря у звітному періоді не змінилася у середньорічному доході:

$$1,89 \times 0,6931 \times 6,1 \times 0 = 0.$$

Основним чинником невиконання плану підвищення продуктивності праці працівників є зниження інтенсивності праці лікарів, приймаючих хворих.

Конкретними причинами цього є:

- зміна якості співробітників;
- недостатня кількість медичних посад;
- збільшення навантаження на одного лікаря.

У кожній установі розраховується фонд оплати праці, тобто сума коштів, необхідна для оплати праці працівників за виконання встановленого обсягу робіт [9].

Потреба установи в коштах, що використовуються на оплату праці

персоналу, регламентується планом посадових окладів. Фонд оплати праці планується виходячи з планової чисельності штатних одиниць і середнього заробітку, а також надбавок, доплат та інших грошових виплат персоналу. У разі зміни умов оплати праці за рік кошторисні відрахування до фонду оплати праці коригуються [7].

Завданнями аналізу використання фонду оплати праці є:

- оцінка обґрунтованості потреби установи в коштах на оплату праці;
- характеристика складу фонду оплати праці за категоріями персоналу, структурними підрозділами та формами оплати праці;
- визначення повноти використання фонду в цілому по установі та окремим категоріям персоналу;
- виявлення факторів та визначення їх впливу на зміну виплат з фонду оплати праці;
- опис рівня середньої ставки (посадового окладу) та факторів його зміни;
- перевірка відповідності зростання витрат на оплату праці обсягам роботи закладу;
- вивчення рівня організації оплати праці та недопущення нераціональних виплат фонду оплати праці.

У закладах охорони здоров'я діє штатна система оплати праці.

Розмір посадового окладу працівника залежить від займаної посади з урахуванням кваліфікаційної категорії, рівня освіти, стажу роботи на займаній посаді, наявності почесних звань.

Кошти на оплату праці необхідно витратити в межах встановленого розміру кошторису з урахуванням виконання плану надання послуг.

Аналіз фонду оплати праці, як правило, починається з характеристики виконання плану (кошторисних призначень) за цим показником у цілому по установі та її окремим ланкам і категоріям персоналу.

Оцінку проведемо за показниками і даними таблиць 3.7.

Таблиця 3.7 – Оцінка використання фонду заробітної плати в цілому по установі і категоріями персоналу КНП «Міська лікарня № 9» за 2020-2021 рр., тис. грн.

Категорії персоналу	Фонд заробітної плати		Відхилення (+, -)		Виконання кошторисних призначень, %
	за кошторисом	фактично	+, -	%	
2020					
Лікарі	23689,8	23065,02	-624,78	-2,64	97,36
Середній медперсонал	47688,42	47969,82	281,40	+0,60	100,6
Молодший медперсонал	13085,24	12236,43	-848,81	-6,49	93,51
Інший персонал	42265,68	42265,68	-	-	100,00
Разом	126729,14	125536,95	-1192,19	-0,94	99,06
2021					
Лікарі	31644,15	30828,45	-815,70	-2,58	97,42
Середній медперсонал	54332,47	53852,94	-479,53	-0,9	99,1
Молодший медперсонал	14562,18	14363,34	-198,84	-1,37	98,63
Інший персонал	48008,49	48008,49	-	-	100,00
Разом	148547,29	147053,22	-1494,07	-1,01	98,99

З даних таблиці 3.7 випливає, що план фонду оплати праці КНП «Міська лікарня № 9» у 2020 році виконано на 99,06 %. Економія становила 1192,19 тис. грн., що може бути позитивним результатом роботи, але за умови, що ця економія не призведе до зменшення обсягу виконуваних робіт та зниження якості обслуговування населення. Він утворився за рахунок відхилення фактичного фонду від планового за всіма категоріями працівників у зв'язку з недоукомплектованістю установи.

Відхилення у фонді оплати праці спостерігається у лікарів – на 624,78 тис. грн. (2,64%), для середнього медперсоналу – на 281,40 тис. грн. (0,6%) та молодшого медичного персоналу – на 848,81 тис. грн. (6,49%).

У 2021 році план фонду оплати праці КНП «Міська лікарня №9» виконано на 98,99%. Економія становила 1494,07 тис. грн. Він утворився за рахунок відхилення фактичного фонду від планового за всіма категоріями працівників

через недоукомплектованість установи, яка спостерігається у лікарні як у 2020, так і у 2021 роках.

Найбільше відхилення фонду оплати праці спостерігається у лікарів – на 815,70 тис. грн. (2,58%), для середнього медперсоналу – на 479,53 тис. грн. (0,9%) та молодшого медичного персоналу – на 198,84 тис. грн. (1,37%).

Порівнюючи показники використання фонду оплати праці за період 2020-2021 рр., слід зазначити, що фонд оплати праці як у 2020, так і у 2021 мав відхилення від розрахункових значень. Основною причиною цих відхилень є зменшення чисельності працівників установи за всіма категоріями персоналу.

Проте фонд оплати праці 2021 р. збільшився проти 2020 р. на 21516,27 тис. грн. (17,14%) за рахунок загального підвищення заробітної плати працівникам бюджетної сфери.

Аналіз впливу основних факторів зміни фонду оплати праці за категоріями персоналу дає змогу конкретизувати причини відхилення.

На абсолютне відхилення фонду оплати праці впливають такі фактори: - кількісний, тобто зміна фактичної чисельності працівників порівняно з плановою; якісний, тобто зміна фактичної середньої заробітної плати в порівнянні з плановою.

Для розрахунку впливу змін факторів на відхилення по фонду заробітної плати використовуємо показники і дані таблиці 3.8.

Аналіз даних про вплив основних чинників використання фонду оплати праці дозволяє зробити висновок, що економія загалом становить 1494,07 тис. грн., яка досягається за рахунок скорочення чисельності персоналу при збільшенні обсягу робіт і заслуговує на позитивну оцінку. При цьому в установі спостерігається зростання рівня середньої заробітної плати. З цієї причини витрати фонду оплати праці збільшились на 5362,01 тис. грн. З цієї причини економія фонду оплати праці можлива лише за рахунок скорочення чисельності персоналу, а це призводить до зниження якості обслуговування пацієнтів,

неповного використання потужностей установи.

Таблиця 3.8 – Розрахунок впливу змін факторів на відхилення по фонду заробітної плати КНП «Міська лікарня № 9» за 2021 р.

Категорії персоналу	Фонд заробітної плати, тис. грн.		Середньо-місячна чисельність працівників, чол.		Фонд заробітної плати одного працюючого, тис. грн.		Відхилення по фонду заробітної плати, тис. грн.		
	За кошторисом	Фактично	За планом	Фактично	За кошторисом	Фактично	Всього	У тому числі за рахунок зміни	
								Чисельності працюючих (5-4)×6	Середньої заробітної плати 5×(7-6)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Лікарі	31644,15	30828,45	110	101	287,67	305,23	-815,70	-2589,03	1773,33
Середній медперсонал	54332,47	53852,94	329	317	165,14	169,88	-479,53	-1981,68	1502,15
Молодший медперсонал	14562,18	14363,34	150	138	97,08	104,08	-198,84	-1164,96	966,12
Інший	48008,49	48008,49	126	126	381,02	381,02	-	-	-
Разом	148547,29	147053,22	715	682	207,76	215,62	-1494,07	-6856,08	5362,01

Важливо також вивчити склад та структуру фонду оплати праці за елементами виплат, оскільки більшості категорій працівників, крім основного окладу передбачені доплати, надбавки, премії та доплати до основного окладу.

Оскільки в закладах охорони здоров'я практикуються доплати за суміщення професій, необхідно вивчити дотримання чинних положень щодо застосування цієї форми організації та оплати праці.

Лікарі та середній медичний персонал допускаються до виконання робіт із заміни відповідно тимчасово відсутніх лікарів та середнього медичного персоналу понад відпрацьований час за основною посадою з оплатою за фактично відпрацьований час.

Проаналізуємо використання фонду оплати праці за його складом, тобто за основною та додатковою заробітною платою, за даними таблиці 3.9.

Таблиця 3.9 – Структура фонду заробітної плати в КНП «Міська лікарня № 9» за 2021р.

Показники	Фонд заробітної плати				Відхилення (+,-)		Виконання плану,%
	За кошторисом		Фактично		За сумою	За питомою вагою	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%			
Основна заробітна плата штатного персоналу	100150,58	67,42	104966,59	71,38	4816,01	3,96	104,81
Додаткова заробітна плата	48396,71	32,58	42086,63	28,62	-6310,08	-3,96	86,96
у тому числі:							
– святкові	341,66	0,23	264,70	0,18	-76,96	-0,05	77,47
– премії	14112,01	9,50	13970,06	9,50	-141,95	-	99,00
– індексація	3416,58	2,30	3352,80	2,28	-63,78	-0,02	98,13
– різні надбавки	19236,87	12,95	17352,28	11,80	-1884,59	-1,15	90,20
– інші виплати	11289,59	7,60	7146,79	4,86	-4142,83	-2,74	63,30
Разом	148547,29	100,00	147053,22	100,00	-1494,07	-	98,99

З даних таблиці 3.9 випливає, що план по фонду основної заробітної плати перевиконано на 4,81%, а по додатковій – недовиконаний на 13,04%. Таким чином, динаміка з основної заробітної плати вище, ніж з додаткової, що є позитивним явищем.

Структура фонду заробітної плати в цілому істотно не змінилася, скоротилися частки надбавок на 1,15% і інших виплат - на 2,74%. По іншим елементам заробітної плати зміни питомої ваги не зазнали істотних коливань.

У процесі аналізу використання фонду оплати праці здійснюється характеристика ефективності його використання. Абсолютне відхилення фонду оплати праці не дозволяє вирішити проблему ефективності витрачання фонду оплати праці, воно не повністю враховує зміни стану трудових ресурсів та умови оплати праці, передбачені планом. Тому, крім абсолютного відхилення,

необхідно також визначити відносне відхилення, яке визначається методом порівняння фактичних витрат фонду оплати праці з його розміром, встановленим з урахуванням дотримання планових умов використання трудових ресурсів та штатного розпису [8].

Таблиця 3.10 – Розрахунок відносного відхилення по фонду заробітної плати в КНП «Міська лікарня № 9» за 2021 р.

Показники	За планом	Фактично	Приймається в розрахунок
Фонд заробітної плати, тис. грн.	148547,29	147053,22	155279,65
Середньорічне число штатних одиниць	869	867	915,51
Загальна кількість лікарських відвідувань	162985	171704	171704
Середня ставка в розрахунку на одну посаду, тис. грн.	170,94	169,61	169,61
Число лікарських відвідувань на одну посаду	187,55	198,04	187,55

Для розрахунку відносного відхилення фонду оплати праці до таблиці 3.10 вноситься стовпчиком «Приймається в розрахунок», що містить такі дані:

1. Виходячи із середньорічної кількості медичних відвідувань, їх фактична кількість становить 171704.

2. За середньорічною чисельністю штатних одиниць 915,51 од. (Фактична кількість відвідувань лікарів ділиться на заплановану кількість відвідувань за однією посадою):

$$171704 : 187,55 = 915,51.$$

3. За середньою ставкою в розрахунку на одну посаду – практично дорівнює 169,61 тис. грн.

4. На фонд оплати праці – виходячи з фактичної середньої ставки за посадою та середньорічною чисельністю штатних одиниць прийнято 155279,65 тис. грн.:

$$169,61 \times 915,51 = 155279,65.$$

Далі порівнюємо фактичний фонд оплати праці із фондом оплати праці за стовпчиком «Приймається в розрахунок»:

147053,22-155279,65 = -8226,43 тис. грн.

З цього розрахунку видно, що чисельність персоналу КНП «Міська лікарня № 9» зменшилася, а кількість відвідувань лікаря на одну лікарську посаду збільшилася, внаслідок чого відносна економія щодо фонду оплати праці склала 8226,43 тис. грн., що свідчить про досить ефективне використання коштів, виділених із бюджету на оплату праці.

Контроль за ефективністю використання коштів, що вивільняються з бюджету на оплату праці, можна здійснювати за допомогою характеристики показника відсоткового приросту середньої заробітної плати на 1% приросту середньорічного виробітку [7].

Дані, необхідні для оцінки ефективності використання фонду оплати праці, наведено у таблиці 3.11.

Таблиця 3.11 – Розрахунок приросту середньої заробітної плати на 1% приросту вироблення в КНП «Міська лікарня № 9» за 2020-2021 рр..

Показник	2020	2021		План до 2020 року, %	Факт до 2020 року, %	Виконання плану, %
		план	факт			
Число лікарських відвідувань, чол.	183206	162985	171704	88,96	93,72	105,35
Фонд заробітної плати, тис. грн.	125536,95	148547,29	147053,22	118,33	117,14	98,99
Середньорічна чисельність працівників, чол.	707	715	682	101,13	96,46	95,38
Середньорічне виробництво одного працівника, чол.	259,13	227,95	251,77	87,97	97,16	110,45
Середньорічна заробітна плата одного працівника, тис. грн.	177,56	207,76	215,62	117,01	121,44	103,78
Приріст середньої заробітної плати на 1% приросту продуктивності праці, %	-	-	-	1,33	1,25	-

З даних таблиці 3.11 випливає, що середньорічний обсяг виробництва та середньорічна заробітна плата порівняно з планом зросли відповідно на 10,45%

та 3.78%. Прийняті в плані співвідношення між темпами зростання цих показників не дотримуються, що свідчить про наявність відносного перевитрачання фонду оплати праці. Для визначення її величини необхідно розрахувати приріст середньої заробітної плати в порівнянні з планом з урахуванням зменшення виробітку. При дотриманні встановленого в плані співвідношення заробітна плата повинна знизитися на 16,82% і скласти 172,81 тис. грн.

На практиці це склало 215,62 тис. грн. і перевищила розрахункове значення на 42,81 тис. грн., а по всій чисельності працівників – на 29196,42 тис. грн. З цього випливає, що в установі необхідно розробити заходи щодо збільшення обсягів виконуваних робіт шляхом підвищення рівня лікарських відвідувань на одного робітника.

3.3 Вдосконалення механізму стимулювання ефективності праці медичних працівників

Як правило, добре продумані та розвинені системи прямого матеріального заохочення та розподілу благ ґрунтуються на наступних основних принципах [25]:

- комунікація, співробітництво та згода між працівниками та адміністрацією щодо загальних принципів системи;
- опора на добре обґрунтовану систему оцінки роботи;
- продумані, обґрунтовані та прийнятні критерії вимірювання та оцінки;
- «розумні» нормативи;
- чіткий зв'язок між стимулами та продуктивністю;
- вимірювання та оплата всіх робіт та обов'язків;

- простота;
- орієнтація на якість;
- узгодження винагороди та результативності в часі;
- створення атмосфери співробітництва більшою мірою, ніж конкуренції;
- винагорода у вигляді заохочення, а не за прийнятний рівень результативності;
- ефективна та економічна стратегія залучення співробітників у висування ідей підвищення продуктивності праці;
- контроль за нормативами;
- наявність механізму перегляду нормативів;
- гарантовані погодинні та ставки рівня заробітної плати;
- стимулювання допоміжних робітників;
- «гарантія» роботи;
- прогнози обсягів робіт.

Побоювання щодо зниження продуктивності праці, наслідки інфляції, загальні проблеми збереження продуктивності та посилення конкуренції на світовому ринку – все це спонукало багатьох керівників шукати та апробувати різні методи підвищення продуктивності праці.

Наприклад, існує інтерес до використання систем колективного розподілу прибутку за рахунок підвищення продуктивності праці, а також більш традиційних систем стимулювання. У поєднанні із зусиллями щодо автоматизації, спільного вирішення проблем і якості трудового життя розподіл прибутку обіцяє великі переваги з точки зору вищої продуктивності, більш продуктивного використання матеріалів, енергії та капіталу. При ефективній інтеграції із загальною системою довгострокового планування продуктивності це може мати значний вплив на продуктивність і прибутковість.

Щоб встановити пропорції використання внутрішніх і зовнішніх винагород у процесі мотивації, адміністрація повинна знайти і правильно

представити потреби власних співробітників. Це основна мета змістовних теорій мотивації.

Влаштування на нову роботу, як і зміна звичних умов діяльності, стимулює працівника, викликає у нього бажання проявити себе з кращого боку. Не маючи можливості відчувати себе потрібним, самостійним працівником, якому довіряють і поважають, він розчаровується у своїй роботі.

Відповідаючи на запитання «яка має бути ідеальна робота для підлеглих?», не слід прагнути зайвої конкретики та оригінальності. Рідко вдається однаковою мірою врахувати відмінності смаків і особисту думку всіх, тому керівник, зазвичай, прагне підвищити інтегральну продуктивність. Якщо керівник враховує приведені нижче чинники, він має шанс отримати приверженість максимальної кількості своїх підлеглих.

Отже, ідеальна робота має:

- мати мету, тобто привести до певного результату;
- бути оціненим колегами по службі як важливе та гідне виконання;
- дати можливість працівнику приймати рішення, необхідні для його реалізації, тобто має бути автономія (у встановлених межах);
- забезпечувати зворотний зв'язок із працівником, що оцінюється залежно від ефективності його роботи;
- приносити справедливу, з погляду працівника, винагороду.

Робота, побудована відповідно до цих принципів, забезпечує внутрішнє задоволення. Це дуже потужний мотиваційний фактор, що стимулює якісне виконання роботи, а також за законом вищих потреб стимулює до виконання складнішої роботи. На основі цих принципів було розроблено модель робочих характеристик з позиції мотивації Хекманом та Олдхемом [68].

Завдання керівництва лікувально-профілактичної установи у разі застосування економічної мотивації полягає у розробці преміальної схеми оплати праці, системи часткової оплати праці або трудових договорів. Завдання

це аж ніяк не просте, адже ситуація в кожній установі унікальна і, отже, преміальна система має бути унікальною для кожного випадку. Це також залежить від спеціалізації персоналу. Таким чином, зовсім неефективно вводити систему поетапного преміювання виробничих робітників у компаніях з динамічним виробничим процесом, орієнтованим переважно на роботу на замовлення.

Таблиця 3.12 – Способи економічного стимулювання різних груп персоналу закладу охорони здоров'я

Персонал	Винагороди
Молодший медичний персонал закладу	<ul style="list-style-type: none"> – курси підвищення кваліфікації – індивідуальна премія за внесок у загальний прибуток – групова система пайової участі в прибутку – просування на більш престижні посади з більш високою зарплатою
Службовці та інший персонал	<ul style="list-style-type: none"> – групова відрядна система оплати праці – премії за дострокове завершення роботи – премії за понаднормову роботу – загальна схема пайової участі в прибутку
Старший медичний персонал	<ul style="list-style-type: none"> – винагорода за понаднормову роботу – підвищення по службі
Головний лікар	<ul style="list-style-type: none"> – винагорода за понаднормову роботу – частина загальної групової премії – загальна схема пайової участі в прибутку

Як уже зазначалося, методи економічного стимулювання повинні залежати не тільки від специфіки підприємства в цілому, а й змінюватися в залежності від спеціалізації працівників.

Цей перелік не є вичерпним (скласти такий перелік практично неможливо з вищезазначених причин). Проте це демонструє принципову відмінність у підходах до розробки систем економічного стимулювання груп персоналу. Це показує, що, наприклад, система оплати понаднормової роботи є набагато більш універсальною, ніж схема пайової участі у бізнесі.

Слід зазначити, що у зв'язку з тим, що заклади охорони здоров'я фінансуються переважно за рахунок коштів державного (місцевого) бюджету

відповідно до наказу МОЗ про оплату праці окремих видів працівників та «Про упорядкування та затвердження умов оплати праці працівників у закладах охорони здоров'я та закладах соціального захисту населення» від 6 квітня 2001 року № 161/137 та Закону України «Про упорядкування умов оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих верств населення». сектор від 07.02.2001 134.

По-друге, це форми оплати праці, що передбачають колективні системи преміювання. Основна їх суть полягає в прямій залежності оплати праці окремих працівників від результатів роботи всієї команди. Самі ці системи оплати праці були чинником не тільки підвищення ступеня матеріальної зацікавленості, але й чинником зміцнення соціальної згоди в організації. Завдяки їм інтереси керівників і співробітників ще більше поєднуються.

Система участі у прибутках (система Лінкольна) набула найбільшого поширення у цьому наборі форм. Забезпечення більшого прибутку фірми означає збільшення обсягу оплати праці кожного працівника. У результаті прибуток перестав бути виключно підприємницьким стимулом і став загальним стимулом всіх учасників виробничого процесу.

Поряд із системою участі у прибутку поступово розвиватиметься ще ширша система участі у результатах роботи фірми (система Раккера). Вона передбачає стимулювання працівників до досягнення конкретних виробничих показників, наприклад, економії сировини, матеріалів, зниження рівня браку тощо. В інших випадках може бути встановлений певний відсоток прямих витрат праці у загальній вартості готової продукції. Якщо фактичний відсоток прямих витрат на заробітну плату виявиться меншим за запланований, заощаджена таким чином сума утворює преміальний фонд. Економія витрат виробництва стає вигідною всім учасникам виробничого процесу, незалежно від цього, за допомогою яких ресурсів суб'єкт у цьому бере участь.

По-третє, специфічні форми оплати праці, які мають суттєві соціально-

психологічні аспекти. У цьому випадку найбільш кваліфіковані, працелюбні та віддані своїй справі співробітники переводяться на щомісячну гарантовану ставку та набувають статусу обслуговуючої компанії. Такі форми набули кілька назв – «саларізація» заробітної плати (від англійського слова «salary» – платня), індивідуалізація заробітної плати, застосування персональних тарифних ставок. Ці форми мають великий психологічний вплив на згуртування трудових колективів, поширення серед працівників духу відданості підприємству. В інших випадках, зокрема на деяких японських підприємствах, запроваджуються надбавки до заробітної плати із прибутку тим працівникам, які впливають на морально-психологічну обстановку у колективі. Таким чином, організаційна культура компанії все більше визначатиме стимули та мотивацію праці.

Запровадження стимулювання працівників до самостійної роботи, прийняття рішень, оплати праці залежно від результатів виконання роботи сприяє підвищенню гнучкості організації, можливості швидкої реорганізації структури. Головний «мінус» такої системи – складність визначення особистого внеску кожного працівника у спільну справу.

ВИСНОВКИ

В ході дослідження нами було вивчено теоретичні основи організації обліку і аналізу оплати праці в бюджетних установах та їх практичне застосування на прикладі КНП «Міська лікарня № 9» м. Запоріжжя.

На основі проведеного теоретико-методологічного дослідження нами уточнено дефініцію «заробітна плата», під якою слід розуміти як встановлену за трудовим договором ставку заробітної плати найманому робітнику, рівень якої визначається умовами ринку праці: вартістю робочої сили, умовами найму, попитом, пропозицією і конкуренцією; рівнем кваліфікації і спеціалізації працівника; системами стимулювання й успішністю самої праці, що на відміну від існуючих трактувань ґрунтується на принципі системності та поєднанні різних підходів до її визначення. Заробітна плата являє собою основне джерело доходів працюючого населення. Основою заробітної плати є ціна праці як фактора виробництва, яка зводиться до його граничної продуктивності.

В сучасних умовах підприємства, незалежно від організаційно-правових форм, самостійно визначають форми і системи оплати праці. При виборі системи стимулювання підприємство має домагатися її орієнтації на забезпечення максимально високого рівня виконання робіт. В умовах нормально функціонуючих ринкових механізмів, застосування сучасних систем заробітної плати відрізняються досить високою результативністю. Сучасні системи оплати трудових послуг найманих працівників засновані, перш за все, на науковій організації праці.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» заробітна плата поділяється на основну, додаткову, інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Диференціація і регулювання рівня заробітної плати раз особистих груп і категорій працівників здійснюється за допомогою тарифної системи.

Тарифна система оплати праці є основою організації оплати праці в бюджетних установах. Фінансування витрат на оплату праці працівників бюджетних організацій в Україні, як, втім, і здійснення всіх витрат, проводиться в межах асигнувань, передбачених кошторисом доходів і видатків на ці цілі.

Нарахування заробітної плати працівникам проводиться на підставі штатного розкладу, наказів про прийом, переміщення і звільнення, табеля обліку використання робочого часу та інших документів.

У ході дослідження було встановлено особливості оплати праці працівникам в КНП «Міська лікарня № 9» м. Запоріжжя.

Синтетичний облік виплати заробітної плати відображається в щомісячних накопичувальних відомостях ведення бухгалтерського обліку, а саме: через касу у меморіальному ордері 1 «Накопичувальна відомість за касовими операціями»; через банк у меморіальних ордерах 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України в установах банків» – за рахунок коштів загального фонду та 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України в установах банків» – за рахунок коштів спеціального фонду.

Аналітичний облік розрахунків із заробітної плати ведеться за кожним працівником у Книзі аналітичного обліку розрахунків заробітної плати та грошового утримання

Відображення загального якісного складу працівників та їх професійного навчання можна покращити, удосконаливши форму 6-ПВ (річна) «Звіт про кількість працівників, їхній якісний склад та професійне навчання». Для відображення сумісників нами запропоновано новий розділ форми «Кількість та розподіл окремих категорій працівників за стажем та якісним складом станом на 31 грудня». У цьому розділі необхідно вказати кількість працівників, що працюють за сумісництвом, та розмежувати їх за: віком; освітою; стажем

роботи. Цей розділ має ряд переваг:

- дає можливість реально оцінювати ситуацію підприємства, особливо для бюджетних підприємств;
- спрощує систему обліку оплати праці, особливо для нарахування надбавок та доплат, де важливу роль відіграє вислуга років;
- надає повну інформацію для зовнішніх користувачів.

У процесі здійснення господарської діяльності КНП «Міська лікарня № 9» доводиться мати справу з безліччю різних документів. На підприємстві відсутній графік документообігу, який є необхідним додатком до облікової політики, тому нами запропоновано та розроблено графік документообігу, що значно покращує оперативність бухгалтерського обліку на підприємстві.

Аналізуючи моделі аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам, запропонованих різними науковцями, підтримуємо думку Корягіна М.В. та Плпкової О.О. та вважаємо, що діючу модель аналітичного обліку необхідно систематизувати та вдосконалити. Тому для КНП «Міська лікарня № 9» доцільним є до субрахунку 661 «Розрахунки із заробітної плати» запропонувати уточнений склад аналітичних рахунків четвертого і п'ятого порядків. Такий склад рахунків забезпечить детальніше врахування різних виплат працівника та дозволить деталізувати інформацію під час формування бухгалтерських проведення.

Аналіз та оцінка забезпеченості КНП «Міська лікарня № 9» кадрами за 2020-2021рр. показав, що в цілому план забезпечення кадрами по підприємству виконано на 94,46%, в тому числі: по лікарям – план виконано на 91,82%, по середньому медперсоналу – на 96,06%, по молодшому медперсоналу – на 88,46% та лише по іншому персоналу – план виконано на 100%.

Аналізуючи рівень кваліфікації лікарського персоналу КНП «Міська лікарня № 9» у 2021р. можна зробити висновок про те, що КНП «Міська лікарня № 9» недостатньо забезпечена лікарським персоналом вищої категорії. В цілому

питома вага лікарського персоналу, який має кваліфікацію становить 66,33%. Крім того, позитивним є те, що в лікарні працює більша частина лікарів, стаж яких перевищує від 10 років. Наявність серед лікарського персоналу лікарів зі стажем до 5 років свідчить про залучення до лікарні молодих фахівців. Їх питома вага в загальній чисельності складає 8,91% в 2021 році. Також у 2021 році збільшилося число лікарів, які отримали другу кваліфікаційні категорії, що свідчить про підвищення кваліфікації працівників.

Аналіз руху кадрів в КНП «Міська лікарня № 9» за 2020-2021рр. дозволяє зробити висновок, що у 2020 р. коефіцієнт оновлення робочої сили склав 0,0184 або 1,84%. Показник вибуття становив 0,0084 або 0,84%. Коефіцієнт плинності кадрів становив 0,4615 або 46,15 %. У 2021 році коефіцієнт оновлення робочої сили склав 0,0176, або 1,76%, коефіцієнт вибуття – 0,0073, або 0,73%, а коефіцієнт плинності кадрів – 0,4167, або 41,67%.

У 2021 р. порівняно з 2020 р. загальна чисельність персоналу лікарні зменшилась на 25 осіб. Чисельність прийнятих на роботу працівників у 2021 році склала 12 осіб від загальної кількості працюючих), що на 1 особу) менше, ніж у 2020 році. Чисельність звільнених працівників також зменшилася на 1 особу і становила 5 осіб – 0,73% від загальної кількості працівників.

У 2020 році з поважних причин звільнено 2 особи, за негативними мотивами – 4. У 2021 році всі 5 осіб було звільнено за негативними мотивами.

Протягом останніх двох років жоден чоловік не був звільнений через невідповідність займаній посаді; у 2020 році за порушення трудової дисципліни звільнено 1 особу; у 2020 році добровільно звільнено 5 осіб, у 2021 році – 5 осіб.

Аналіз та оцінка укомплектованості КНП «Міська лікарня № 9» фахівцями за 2021р. дозволяє зазначити, що кількість фактично заповнених посад у 2021 році відповідає обсягу медичних послуг, необхідні для задоволення потреб населення. Укомплектованість штатними лікарськими посадами установи в цілому становить 98,19%. У лікарні вакантні три штатні

медичні посади. Низька укомплектованість стаціонару лікарями-рентгенологами – 66,67% та функціональною діагностикою – 83,33%. Така ситуація призводить до перевантаження працюючого медичного персоналу, зниження рівня та якості медичної допомоги населенню.

Аналіз використання робочого часу КНП «Міська лікарня № 9» говорить про невтішний висновок. Так, у 2021 року фактичний рівень використання робочого часу нижче планового у КНП «Міська лікарня № 9». Отже, план кількості явок працюючих виконано лише на 91,40 %, а за чисельністю зайнятих – на 94 46%. Отже, робочий час не використовується на 3,06%. Причиною такого стану є збільшення кількості неявок на роботу кожним працівником у середньому на 4 дні через хворобу, вагітність і пологи – на 1 день, а з дозволу адміністрації – на 2 дні. Крім того, мали місце випадки порушення трудової дисципліни (прогули) та відволікання працівників на іншу роботу. З цих причин фонд робочого часу недовикористано на 4,08%.

Розглядаючи показники використання робочого часу за період 2020-2021 рр., важливо зазначити, що у 2021 р. середньорічна чисельність працівників зменшилася, це стало основною причиною скорочення номінального фонду робочого часу порівняно з 2020 р. на 6200 осіб. Також збільшилася кількість неявок, що нормуються, на роботу протягом повного дня кожним працівником у середньому за 6 днів (9,52%). До чого призвело скорочення як активного фонду, і корисного фонду робочого дня.

За результатами факторного аналізу можна зробити висновок, що середньорічний виробіток в установі в цілому на одного лікаря зменшився на 44,78 хворих на рік, у тому числі за рахунок зміни порівняно з 2020 р.:

- середньогодинного виробітку одного лікаря – зменшився на 70,74 пацієнта;

- питомої ваги лікарів, які приймають хворих, у загальній кількості лікарів – зменшилась на 5,05 хворих;

- середньої тривалості робочого дня – збільшилася на 27,77 пацієнтів;
- середньої кількості днів роботи одного лікаря у звітному періоді не змінилася у середньорічному доході.

Оцінка використання фонду заробітної плати в цілому по установі і категоріями персоналу КНП «Міська лікарня № 9» за 2020-2021 рр. показує, що план фонду оплати праці КНП «Міська лікарня № 9» у 2020 році виконано на 99,06 %. Економія становила 1192,19 тис. грн., що може бути позитивним результатом роботи, але за умови, що ця економія не призведе до зменшення обсягу виконуваних робіт та зниження якості обслуговування населення. Він утворився за рахунок відхилення фактичного фонду від планового за всіма категоріями працівників у зв'язку з недоукомплектованістю установи.

Відхилення у фонді оплати праці спостерігається у лікарів – на 624,78 тис. грн., для середнього медперсоналу – на 281,40 тис. грн. та молодшого медичного персоналу – на 848,81 тис. грн.

У 2021 році план фонду оплати праці КНП «Міська лікарня №9» виконано на 98,99%. Економія становила 1494,07 тис. грн. Він утворився за рахунок відхилення фактичного фонду від планового за всіма категоріями працівників через недоукомплектованість установи, яка спостерігається у лікарні у 2020-2021 рр. Найбільше відхилення фонду оплати праці спостерігається у лікарів – на 815,70 тис. грн., для середнього медперсоналу – на 479,53 тис. грн. та молодшого медичного персоналу – на 198,84 тис. грн..

Порівнюючи показники використання фонду оплати праці за період 2020-2021 рр., слід зазначити, що фонд оплати праці у 2020- 2021 рр. мав відхилення від розрахункових значень. Основною причиною цих відхилень є зменшення чисельності працівників установи за всіма категоріями персоналу. Проте фонд оплати праці 2021 р. збільшився проти 2020 р. на 21516,27 тис. грн. за рахунок загального підвищення заробітної плати працівникам бюджетної сфери.

Аналіз даних про вплив основних чинників використання фонду оплати

праці дозволяє зробити висновок, що економія загалом становить 1494,07 тис. грн., яка досягається за рахунок скорочення чисельності персоналу при збільшенні обсягу робіт і заслуговує на позитивну оцінку. При цьому в установі спостерігається зростання рівня середньої заробітної плати. З цієї причини витрати фонду оплати праці збільшилися на 5362,01 тис. грн. З цієї причини економія фонду оплати праці можлива лише за рахунок скорочення чисельності персоналу, а це призводить до зниження якості обслуговування пацієнтів, неповного використання потужностей установи.

Структура фонду заробітної плати в цілому істотно не змінилася, скоротилися частки надбавок на 1,15% і інших виплат - на 2,74%. По іншим елементам заробітної плати зміни питомої ваги не зазнали істотних коливань.

Розрахунок відносного відхилення фонду оплати праці показує, що чисельність персоналу КНП «Міська лікарня № 9» зменшилася, а кількість відвідувань лікаря на одну лікарську посаду збільшилася, внаслідок чого відносна економія щодо фонду оплати праці склала 8226,43 тис. грн., що свідчить про досить ефективне використання коштів, виділених із бюджету на оплату праці.

Розрахунок приросту середньої заробітної плати на 1% приросту виробітку в КНП «Міська лікарня № 9» за 2020-2021 рр. свідчить про зростання середньорічного обсягу виробництва та середньорічної заробітної плати порівняно з планом відповідно на 10,45% та 3,78%. Прийняті в плані співвідношення між темпами зростання цих показників не дотримуються, що свідчить про наявність відносного перевитрачання фонду оплати праці.

Нами запропоновано способи економічного стимулювання різних груп персоналу закладу охорони здоров'я, які повинні залежати не тільки від специфіки фірми в цілому, але і варіюватися в залежності від спеціалізації працівників.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Армстронг М. Оплата труда: практическое руководство по построению оптимальной системы оплаты труда и вознаграждения персонала. Днепропетровск : Вид-во «Баланс Бизнес Букс», 2007. 512 с.
2. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2010. 392 с.
3. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 288 с.
4. Беспяньська, Г. Раціоналізація документообігу на підприємстві. *Секретар-референт*. 2007. № 11. С. 21-25.
5. Бикова, Г. Виплати лікарняних сум працівнику підприємства. *Дебет-кредит*. 2006. № 47. С. 21-24.
6. Богиня Д. П., Грішнова О. А. Основи економіки праці : навч. посіб. Київ : Знання-прес, 2000. 313 с.
7. Божко В. М. Розмежування змісту термінів «заробітна плата» і «оплата праці» на основі аналізу наукових праць ХХІ століття. *Вісник Запорізького національного університету*. Юридичні науки. 2010. № 4. С. 50-56.
8. Болотіна Н. Б. Колективні переговори та укладення колективного договору, угоди. Трудове право України : підручник / За ред. Н.Б. Болотіної, Г.1. Чанишевої. Київ, 2000. 216 с.
9. Брезницька К.Ф. Аналіз сучасних систем оплати праці в зарубіжних країнах. *Управління розвитком*. 2011; № (105). С. 30-31.
10. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : навч.-практ. посіб. / Верхоглядова Н. І. та ін. Київ : Центр учбової літератури. 2010. 536 с.
11. Бюджетний кодекс України / Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 08.07.2010 № 2456-VI. Дата оновлення: 23.10.2022. URL :

<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення 18.08.2022)

12. Валецька О. В. Правове регулювання оплати праці : монографія. Миколаїв: УДУ, 2012. 220с.

13. Веріга Ю.А. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури. 2019. 400 с.

14. Виплати працівникам : 26 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. URL: <http://kodeksy.com.ua/buh/psbo/26.htm> (дата звернення 20.07.2022)

15. Виплати працівникам: 19 Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора. URL : www.minfin.gov.ua/document/265674/25final.pdf. (дата звернення 20.07.2022)

16. Відповідальність у сфері трудового законодавства. Офіційний сайт *Бухгалтер бюджетно\ установи*. URL : <https://byhgalter.com/vidpovidalnist-u-sferi-trudovogo-zakonodavstva>.

17. Вороная Н. Щорічна відпустка : нюанси надання. *Податки та бухгалтерський облік*. 2006. № 34. С. 21-24.

18. Деякі питання безперервного професійного розвитку лікарів: Наказ МОЗ України від 22.02.2019 № 446 URL: <https://moz.gov.ua/article/ministry-mandates/nakaz-moz-ukraini-vid-22022019--446-dejaki-pitannja-bezperervnogo-profesijnogo-rozvitku-likariv> (дата звернення 12.09.2022)

19. Загородній А. Г., Партин Г. О., Пилипенко Л. М. Бухгалтерський облік. Основи теорії та практики : підруч. – 2-е вид., переробл. і допов. Київ : Знання, 2009. 422 с.

20. Індксація заробітної плати. Індокси, розрахунок коефіцієнтів, таблиці, калькулятори та все все все. Офіційний сайт *Бухгалтер бюджетно\ установи*. URL : <https://byhgalter.com/indeksaciya-zarobitno%20plati-indeksi-rozrahunok-koeficiyentiv-tablici-kalkulyatori-ta-vse-vse-vse>.

21. Інструкція зі статистики кількості працівників від 28 вересня 2005 р. № 286 URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1442-05>. (дата звернення

18.08.2022)

22. Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г., Економічний аналіз: теорія і практика : підручник / за ред. проф. А.Г. Загороднього. Львів: «Магнолія Плюс», 2006. 428 с.

23. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971р. , No 322-VIII; за станом на 27 березня 2014 р. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/322-08>. (дата звернення 15.08.2022)

24. Кожанова Є. П., Отенко І. П. Економічний аналіз : навч. посіб. для самостійного вивчення дисципліни. Харків : ВД «ІНЖЕК», 2003. 208 с.

25. Колот А. М. та ін. Дослідження проблем оплати праці: порівняльний аналіз (Україна та країни ЄС) : монографія. Київ : КНЕУ, 2008. 274 с.

26. Конституція України, № 254к/96-ВР, Редакція від 01.01.2020.URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text> (дата звернення 25.08.2022)

27. Коростіна Х.Д., Сьомченко В.В. Дослідження проблем оплати праці в ринковій економіці. *Забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки: проблеми, пріоритети, перспективи* : матеріали XIII Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції 27-28 жовтня. 2022 р. : Дніпро : ДДАЕУ, 2022. 330 с

28. Коростіна Х.Д., Сьомченко В.В. Сутність оплати праці як обліково-аналітичної категорії. Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства: збірник статей молодих вчених. Випуск 7. / за ред. А.В. Череп. Запоріжжя: Запорізький національний університет, 2022. С. 75-80.

29. Коростіна Х.Д., Сьомченко В.В. Теоретичні аспекти аналізу ефективності використання трудових ресурсів на підприємстві. *Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства*: збірник статей молодих вчених. Випуск 7. / за ред. А.В. Череп. Запоріжжя: Запорізький національний університет, 2022. С. 91-97.

30. Коростіна Х.Д., Сьомченко В.В. Удосконалення системи організації

оплати праці. *Збірник матеріалів XV Міжнародна науково-практична конференція «Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях»* / за загальною ред. А.В. Череп. Запоріжжя: Видавництво ЗНУ, 2022. С. 88-90.

31. Корягін М.В., Попкова О.О. Аспекти законодавчо-нормативного регулювання оплати праці та її бухгалтерського обліку в країнах СНД *Міжнародний збірник наукових праць*. 2015 № 3(21) URL : <http://eztuir.ztu.edu.ua/840/1/22.pdf>.

32. Крищенко, К. Удосконалення організаційно-економічного механізму управління оплатою праці. *Україна: аспекти праці*. № 6. С. 9-17.

33. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту : навч. посіб. для студентів вищих закладів освіти. Львів : Київ : «Каравела»; Львів: «Новий Світ - 2000», 2002. 504 с.

34. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту : навч. посіб. Львів : Київ : «Каравела»; Львів: «Новий Світ -2000», 2004. 568 с.

35. Лебедева С. Регулирование заработной платы и обеспечение устойчивого экономического развития: методологические и методические подходы. *Україна: аспекти праці*. 2008. № 8. С. 12-22.

36. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика : навч. посіб. Київ .: Центр учбової літератури, 2008. 608 с.

37. Лень В. С., Гливенко В. В. Облікова політика та її складові. *Облік і фінанси*. 2019. № 2. С. 26-35. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2019_2_6

38. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : підручник. 3-тє вид., перероб. і доп. Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2011. 670 с.

39. Лукашевич В.М. Економіка праці та соціально-трудові відносини : навч. посіб. Львів: «Новий світ», 2004. 248 с.

40. Маринич Л.В. Правовий екскурс щодо проблем реформування інституту оплати праці. *Фінанси підприємств*. 2011. №1 URL :

[//www.nbu.gov.ua/e./FP/./11mlviop.pdf](http://www.nbu.gov.ua/e./FP/./11mlviop.pdf)].

41. Мельянков Л.В. Первинний облік оплати праці в аграрних підприємствах: напрями удосконалення. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2011. № 4. С. 115-119. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2011_4_26

42. Миськевич Т. Реформування системи охорони здоров'я в Україні. URL: http://nbuviar.gov.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=752:reformuvannya-sistemi-okhoroni-zdorov-ya&catid=8&Itemid=350

43. Митрофанов Г.В. та ін. Фінансовий аналіз : навч. посіб. За ред. проф. Г.В. Митрофанова. Київ : Київ нац. торг. - екон. ун-т.: 2002, 301 с.

44. Мірошніченко, А. М. Алгоритм розрахунку лікарняних відповідно до ч.3 ст.4 Закону № 2240. *Податки та бухгалтерський облік*. 2008. № 11. С. 169-172.

45. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова; Житомир. інж.-технол. ін-т. - 2-е вид., доп. і переробл. Житомир : ПП «Рута», 2001. 576 с.

46. Основи законодавства України про охорону здоров'я: Закон України № 2801-ХІІ, Редакція від 24.07.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2801-12#Text> (дата звернення 25.08.2022)

47. Островецька Р. Е. Теоретичні засади удосконалення організації обліку заробітної плати. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2014. № 797. С. 284-291

48. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 року № 2755-VI зі змінами та доповненнями. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14. С. 112.

49. Покатаєва О. В., Кошулинська Г.О. Шляхи вдосконалення системи оплати праці на підприємстві. *Держава та регіони*. Науково-виробничий журнал. Серія: Економіка та підприємництво. 2010. № 3 С. 139-141.

50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» від 28.10.03 р. №601. (редакція від 09.12.2011) URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>. (дата звернення 15.09.2022)

51. Порядок проведення індексації грошових доходів населення, затверджений Постановою КМУ від 17.07.2003р., № 1078. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1078-2003-%D0%BF> (дата звернення 23.07.2022).

52. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. *Нове діло*. 2000. № 15 (34). 13-20 жовтня.

53. Про відпустки : Закон України від 15 листопада 1996 р. №504/96-ВР, із змінами і доповненнями. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504/96-вр>. (дата звернення 23.07.2022).

54. Прокопенко І.Ф., Ганін В.І. Методика і методологія економічного аналізу. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 430 с.

55. Про впорядкування умови оплати праці працівників установ охорони здоров'я та установ соціального захисту населення. Мінпраці України, МОЗ України; Наказ від 05.10.2005 № 308/519. Дата оновлення: 23.10.2022. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1209-05> (дата звернення 21.08.2022) .

56. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, обумовленими народженням і похованням: Закон України від 18 січня 2001 р. № 2240-III із змінами і доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2240-14> (дата звернення 20.08.2022).

57. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати : наказ Кабінету Міністрів України від 13 січня 2004 р. № 5 із змінами та доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04> (дата звернення 13.09.2022).

58. Про затвердження норм робочого часу для працівників закладів та установ охорони здоров'я: Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 25.05.2006 р. № 319 Дата оновлення: 26.09.2006. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0696-06#Text> (дата звернення 08.08.2022)

59. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування : Наказ МФУ № 291 від 30.11.1999 року Дата оновлення: 29.07.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> (дата звернення 10.09.2022).

60. Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати. Постанова Кабінету Міністрів України від 08 лютого 1995 № 100. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/100-95-п>. (дата звернення 08.08.2022).

61. Про затвердження Порядку працевлаштування випускників державних вищих медичних (фармацевтичних) закладів освіти, підготовка яких здійснювалась за державним замовленням: Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 25.12.1997р. № 367. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG2686.html (дата звернення 08.08.2022)

62. Про затвердження Порядку проведення індексації грошових доходів населення. Постанова Кабінету Міністрів України від 17 липня 2003 р. № 1078. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1078-2003-п>. (дата звернення 15.09.2022)

63. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08 липня 2010 р. № 2464-VI. *Инвест-Газета : Нормативна База*. 2011. 21 лютого. С. 4. (дата звернення 15.09.2022).

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 КМУ від 30 серпня 2002 р. № 1298. Дата оновлення: 30.08.2022. URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/237451___696513. (дата звернення

15.09.2022).

65. Про оплату праці : Закон України від 19 квітня 2011 р. № 3231-VI (3231-17). *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 42. С. 431. (дата звернення 15.08.2022).

66. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 628 с.

67. Рева А.О. Експерти розповіли, скільки в ідеалі повинні заробляти українці. *Обозреватель. Економіка*. 2016р. URL <http://finance.obozrevatel.com>.

68. Садовников, О. А., Сировой Г. В. Сучасні проблеми обліку розрахунків з оплати праці та вдосконалення їх шляхів. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*. Науковий журнал. 2011. № 8 (162). С. 16.

69. 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.

70. Саух І.В. Облік витрат на оплату праці: бібліометричний аналіз наукової літератури. URL : www.nbuv.gov.ua/portal/Soc./44.pdf.

71. Сімугіна Я.В. Сфера державного регулювання оплати праці в сучасних умовах. *Форми соціально-правового захисту працівників у службово-трудовах відносинах*: Матеріали науково-практичної конференції / За ред. В.С. Венедиктова. Харків : Українська асоціація фахівців трудового права, 2005. С.45-48.

72. Сопко В. В., Завгородній В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник. Київ : КНЕУ, 2004. 412 с.

73. Тарасенко Н.В. Економічний аналіз :навч. посіб. Львів: Новий світ, 2004. 344 с.

74. Тибінка Г. І. Підходи до трактування суті заробітної плати та визначення чинників її формування. *Вісник Львівського університету*. Серія

економічна. Випуск 44. Львів : ЛНУ ім. І. Франка. С. 242-248.

75. Ткаченко Н. А. Особливості документального оформлення операцій з обліку праці та її оплати. *Облік і фінанси АПК*. Науково-виробничий журнал. 2011. № 3. С. 79-83.

76. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський облік на підприємствах України : підручник. Київ : А.С.К., 2010. 784 с.

77. Харченко К. В., Коваль Н. І. Удосконалення ефективності праці та її оплати. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки*. 2010. Вип. 4. С. 352-358.

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

79. Шара Є.Ю., Андрієнко О.М., Жидеєва Л.І. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2011 440с.

80. Юшко С.В. Особливості реалізації державних соціальних гарантій в Україні. *Фінанси України*. 2015. № 6. С. 108-124.

81. Яцишин С.Р. Витрати на оплату праці: питання удосконалення їх обліку в сучасних умовах господарювання. *Економічний аналіз*. Наукові записки, збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 10, Ч. 2. Тернопіль : Економічна думка, 2011. С. 148-151

82. Яцишин С.Р. Суб'єкти державного сектору в структурі економіки держави. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали III міжнар. наук.-практ. конф., 10-11 жовтня 2014 р. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. С.181-182

83. Bradley, V. M., Stcltenkamp, C. L., & Mite, K. B. Evaluation of reported medication errors before and after implementation of computerized practitioner order entry. *Journal Hcalthc Inf Manag*, 20(4): 46-53, 2016.

84. Rosin T. Statistics on the current state of USA health care spending, finances URL : <http://www.beckershospitalreview.com/finance/17-fascinating-statistics-on-the-current-state-of-ushealthcare-spending-finances.html>

85. Global Health Expenditure Database: Statistics and Indicators for 30 Countries. Health Status: Causes of mortality: OECD, 2016 URL : http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=HEALTH_STAT

86. Wilson M.C., Hayward R, Tunis S.R., Bass B., Guyatt G.H. For the Evidence Based Medicine Working Group. Users' Guides to the Medical Literature: VIII - Howto use clinical practice guidelines. B. What are the recommendations and will they help you in caring for your patients? JAMA 1995; 274(20): 1630-1632

87. Howard M. Schilit Financial Shenanigans : How to Detect Accounting Gimmicks & Fraud in Financial Reports. McGraw-Hill, 2010. 304 p.