

## ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИДАТКІВ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ У ДЕРЖАВНИХ ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

*Досліджено основні аспекти організації обліку видатків на оплату праці у державних закладах охорони здоров'я на підставі чинного нормативно-правового забезпечення. Розглянуто організацію обліку видатків медичного закладу на основну, додаткову зарплату та інші компенсаційні, заохочувальні виплати в системі рахунків бюджетного обліку.*

**Ключові слова:** видатки на оплату праці, касові видатки, фактичні видатки, видатки загального фонду, видатки спеціального фонду, фонд оплати праці, основна зарплата, додаткова зарплата, інші компенсаційні та заохочувальні виплати.

Основною кошторисною статтею видатків державних закладів охорони здоров'я є оплата праці. На її реалізацію виділяються кошти із загального і спеціального фондів медичного закладу.

Питання видатків на оплату праці посідають особливе місце в роботі бухгалтерії кожного бюджетного медичного закладу. З одного боку, це зумовлено відношенням до цього питання самих медичних працівників, для яких заробітна плата є джерелом матеріальних благ. З іншого боку, - кошти, які спрямовані медичним закладом на оплату праці, виділяються з бюджету держави (місцевого бюджету), мають цільове призначення і не можуть бути використані на інші потреби закладу, відповідно до затвердженого Кошторису доходів і видатків.

Теоретичне і практичне зацікавлення обліковими аспектами праці та її оплати у державних медичних закладах знайшло своє відображення у працях вітчизняних вчених-економістів, серед яких: П. Й. Атамас, П. Т. Ворончук, Р. Т. Джога, Е. П. Дедков, С.Я. Зубілевич, М. М. Каленський, Є. В. Калюга, Л. М. Кіндрацька, І. О. Кондратюк, В. І. Крисюк, С. О. Левицька, Т. П. Остапчук, Н. А. Остап'юк, С. В. Свірко, Н. І. Сушко, О. І. Шуляк, І. Д. Фаріон, О. В. Юрченко та ін.

Аналіз праць вітчизняних вчених свідчить про вагомість та практичну цінність отриманих наукових результатів у сфері обліку. Втім, постійні зміни у законодавчих актах України, перспективи запровадження у вітчизняну практику національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі, викликають об'єктивну необхідність поглиблення теоретичних досліджень і методологічних розробок, спрямованих на вдосконалення практики бухгалтерського обліку видатків на оплату праці у державних закладах охорони здоров'я.

Метою наукової статті є комплексне дослідження теоретичних та організаційно-правових засад обліку видатків на оплату праці в державних закладах охорони здоров'я. Окреслена мета дослідження зумовила постановку та вирішення таких завдань: дослідити економічні та організаційні засади оплати

праці в закладах охорони здоров'я, джерела її фінансування; ознайомитись з основними нормативно-правовими аспектами обліку видатків на оплату праці в закладах охорони здоров'я; розглянути особливості організації обліку касових і фактичних видатків на оплату праці медичного закладу в системі бухгалтерських рахунків та реєстрів синтетичного і аналітичного обліку тощо.

Видатки на заробітну плату є захищеною статтею бюджету і мають найбільшу питому вагу в складі поточних видатків державного закладу охорони здоров'я. Їх класифікація наведена на рисунку 1.

Видатки закладів охорони здоров'я, що здійснюються за рахунок коштів державного або місцевого бюджетів, називаються видатками загального фонду. Видатки, здійснені за рахунок позабюджетних надходжень, називаються видатками спеціального фонду [1, с. 265].

З метою упорядкування умов оплати праці працівників закладів охорони здоров'я і установ соціального захисту населення та на виконання Постанови Кабінету Міністрів України від 30.08.2002 р. № 1298 «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери» затверджено Наказ Міністерства праці та соціальної політики України, Міністерства охорони здоров'я України «Про впорядкування умов оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення» від 05.10.2005 р. № 308/519 [8, 9].

Цим Наказом затверджено умови оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери; установлено посадові оклади (тарифні ставки), доплати та надбавки керівникам закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення в межах фонду заробітної плати [8]. Для оцінки розміру заробітної плати працівників, а відтак видатків закладу охорони

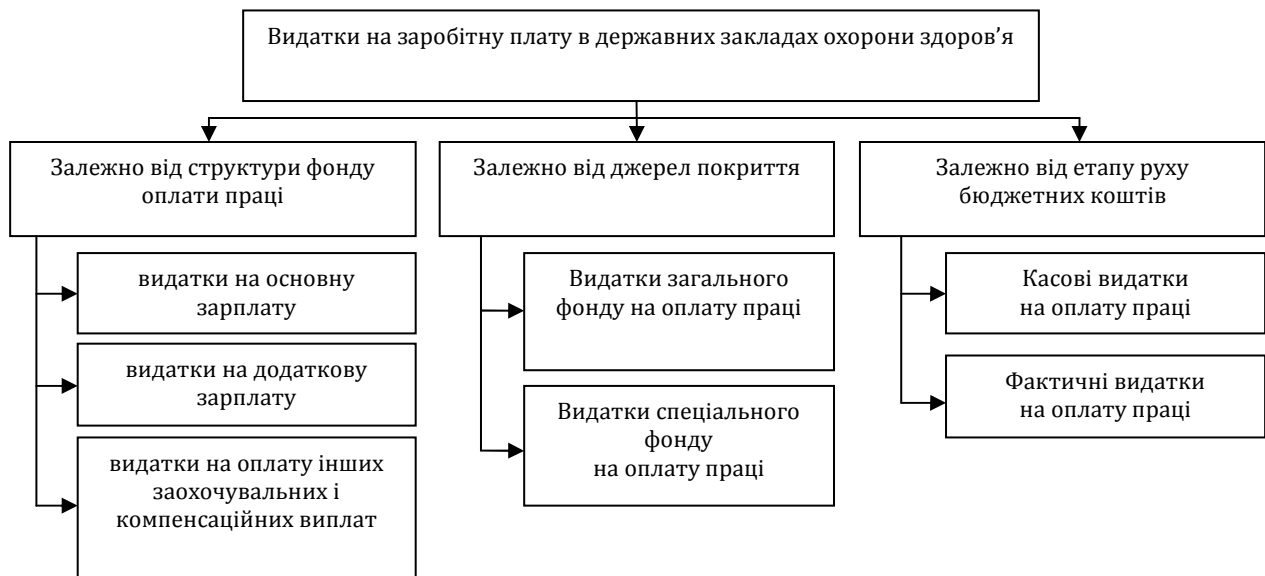


Рис. 1. Класифікація видатків на оплату праці в державних закладах охорони здоров'я\*

\* Розроблено автором

здоров'я на оплату праці, застосовують показник фонду оплати праці. До фонду оплати праці належать нарахування працівникам у грошовій та натуральній формах (оцінені у грошовому вираженні) за відпрацьований та невідпрацьований час, який підлягає оплаті, або за виконану роботу незалежно від джерела фінансування цих виплат [5, с. 301].

Фонд оплати праці розраховують відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати, затвердженої наказом Держкомстату України від 13.01.2004 р. № 5. Інструкція містить основні методологічні положення щодо визначення показників оплати праці у формах державних статистичних спостережень для одержання об'єктивної статистичної інформації про розміри та структуру заробітної плати найманих працівників. Цим документом також визначено порядок розрахунку статистичних показників середньої заробітної плати, які є важливими індикаторами соціально-економічного розвитку [7].

Фонд оплати праці закладу охорони здоров'я складається з трьох груп нарахувань – основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат (рис. 2).

Основну заробітну плату працівників закладів охорони здоров'я встановлюють у вигляді посадових окладів (тарифних ставок).

Визначені згідно з Умовами оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення посадові оклади (тарифні ставки) є державними гарантіями мінімальних рівнів оплати праці для конкретних професійно-кваліфікаційних груп працівників, які перебувають у трудових відносинах із закладами охорони здоров'я та установами соціального захисту населення всіх форм власності, при додержанні встановленої законодавством про працю тривалості робочого часу та виконанні працівником посадових обов'язків (норм праці) [8].

Розміри посадових окладів (тарифних ставок) визначаються за тарифними розрядами Єдиної тарифної сітки, які встановлюються професіоналам, фахівцям залежно від наявної кваліфікаційної категорії, робітникам - кваліфікаційного розряду у межах діапазону, визначеного для цих посад (професій) Довідником кваліфікаційних характеристик професій працівників (№0336203-04) і

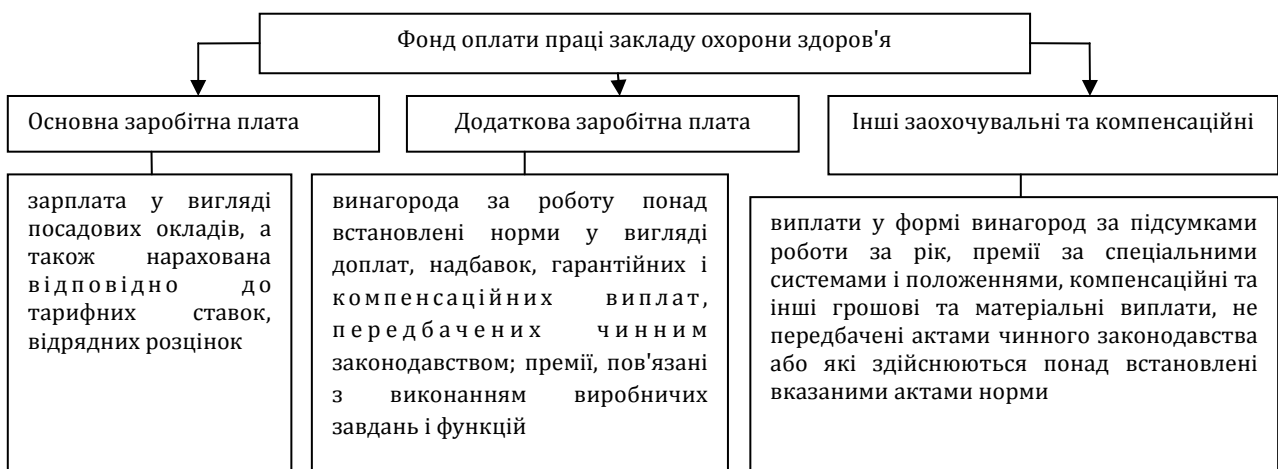


Рис. 2. Структура фонду оплати праці закладу охорони здоров'я\*

\*Розроблено автором на підставі [6-7]

відображаються у тарифікаційному списку [9].

Підвищення посадових окладів працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту здійснюється: за наявність кваліфікаційної категорії, за оперативне втручання, за диплом з відзнакою, за керування санітарним транспортом, у зв'язку зі шкідливими і важкими умовами праці, інші підвищення посадових окладів (тарифних ставок) [8].

Згідно із Законом України від 24.03.95 р. № 108/95-ВР «Про оплату праці» додаткова заробітна плата — це винагорода за роботу понад встановлені норми, за трудові успіхи, винахідливість і за особливі умови праці [6]. Типову структуру фонду додаткової

заробітної плати закладу охорони здоров'я наведено на рисунку 3.

До складу інших заохочувальних та компенсаційних виплат належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові та матеріальні виплати, не передбачені актами чинного законодавства або які здійснюються понад встановлені вказаними актами норми [7].

Склад інших заохочувальних та компенсаційних виплат закладу охорони здоров'я наведено на рисунку 4.

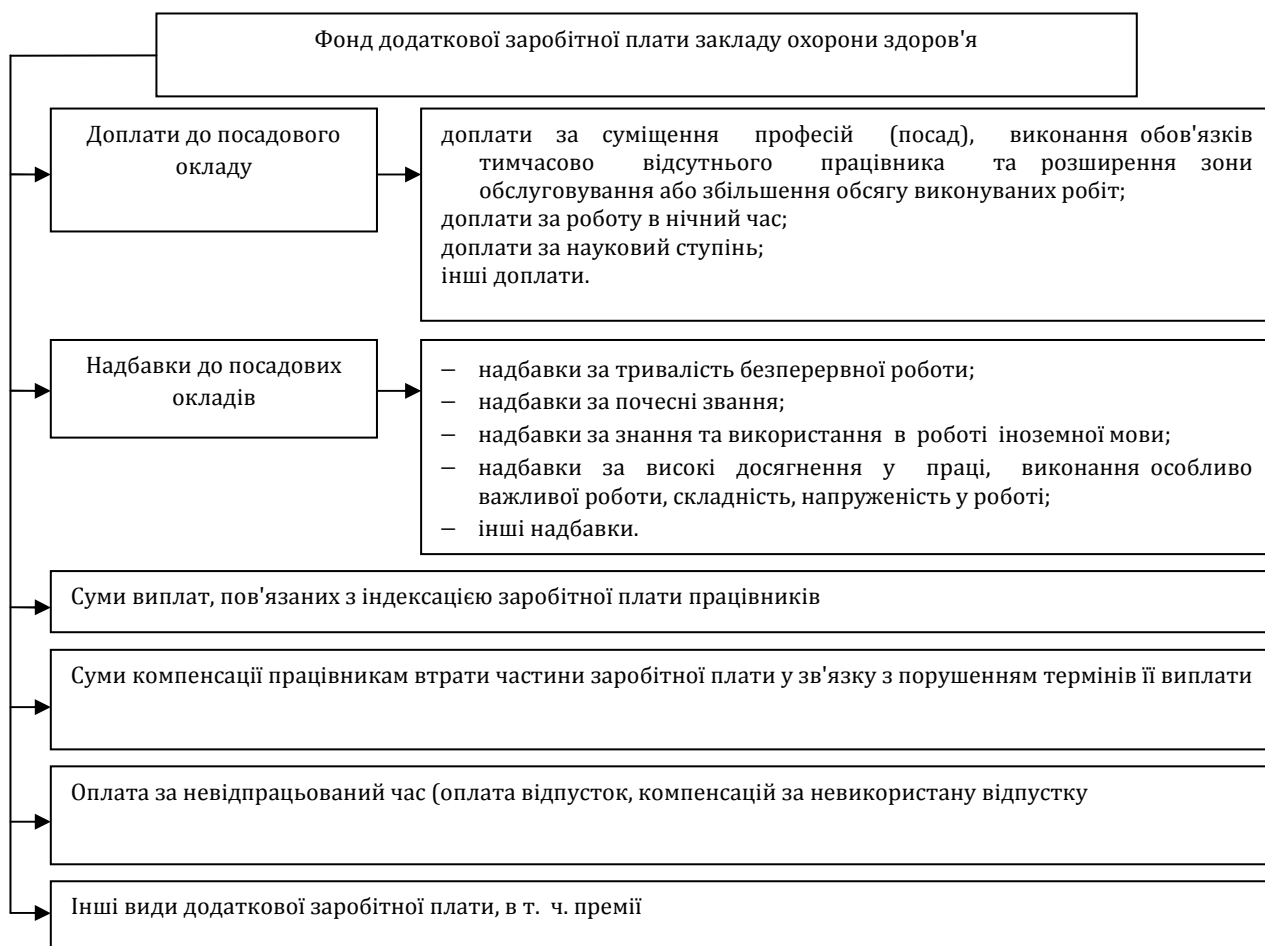


Рис. 3. Структура фонду додаткової заробітної плати закладу охорони здоров'я

Не належать до фонду оплати праці суми допомоги та інші виплати, що здійснюються за рахунок коштів фондів державного соціального страхування (допомога з тимчасової непрацездатності, у зв'язку з вагітністю і пологами, при народженні дитини, на поховання тощо), а також витрати на відрядження, матеріальна допомога разового характеру, що надає установа окремим працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання, суми благодійної допомоги та інші виплати, які визначені розділом 3 Інструкції зі статистики заробітної плати [5, с. 592].

Отже, всі складові фонду оплати праці державного закладу охорони здоров'я є видатками кошторису, які обліковуються за статтею 1110 «Оплата праці працівників бюджетних установ» економічної класифікації видатків тощо.

Крім бюджетних асигнувань, джерелом фінансування видатків на оплату праці медичних закладів можуть бути кошти, які надходять від підприємств, організацій, установ за укладеними угодами на проведення медичного обслуговування їх працівників, кошти від надання платних послуг (видача довідок та ін.), надходження від спонсорських і благодійних внесків [2, с. 182].

Видатки бюджетних медичних закладів поділяють на касові та фактичні. Касовими видатками вважаються всі виплати, здійснені з реєстраційних рахунків як готівкою, так і шляхом безготівкових переказів. Фактичні видатки — це реальні, кінцеві видатки установи, оформлені відповідними документами. Відповідно, касові видатки медичного закладу на оплату праці — це кошти, отримані на рахунки установи для виплати заробітної плати та її



Рис. 4. Склад інших заохочувальних та компенсаційних виплат закладу охорони здоров'я\*

безпосередня виплата, а фактичні видатки – це сума фактично нарахованої заробітної плати.

Облік видатків (у т. ч. на заробітну плату) загального фонду закладів охорони здоров'я здійснюється на рахунку № 80 «Видатки загального фонду», облік видатків спеціального фонду – на рахунку № 81 «Видатки спеціального фонду», за дебетом яких нараховуються видатки, а за кредитом вони списуються на результат виконання кошторису за загальним або спеціальним фондом, на рахунок № 43 «Результат виконання кошторису».

Для обліку розрахунків з працівниками за всіма видами заробітної плати і допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю призначено пасивний субрахунок № 661 «Розрахунки із заробітної плати» рахунка № 66 «Розрахунки з оплати праці». За кредитом цього субрахунку відображаються нараховані суми, а за дебетом — утримання, вирахування та виплати заробітної плати [4, с. 278].

Типові операції з обліку фактичних видатків медичного закладу на заробітну плату, що здійснюються за рахунок бюджетних коштів, наведені у таблиці 1.

Облік касових видатків у державних закладах охорони здоров'я ведеться на рахунку 32 «Рахунки в

казначействі» за відповідними субрахунками. За дебетом цього рахунку відображаються суми грошових коштів, які були отримані у вигляді фінансування, а за кредитом – їх використання [4, с. 56]. Операції з обліку касових і фактичних видатків на оплату праці в державних закладах охорони здоров'я наведені у таблиці 2.

Аналітичний облік за субрахунком № 661 ведеться на картках-довідках ф. № 417, які відкриваються окремо на кожного працівника. В картках-довідках щомісячно реєструються дані про нараховану заробітну плату та утримання за видами.

Синтетичний облік видатків на оплату праці здійснюється в Меморіальному ордері № 5 – «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендії» (форма № 405 (бюджет)). До меморіального ордера додають всі документи, які є підставою для нарахування заробітної плати [1, с. 263].

У кінці місяця підводять підсумки за меморіальним ордером і одержані дані, у вигляді відповідної кореспонденції рахунків, записують до книги «Журнал -голова».

Підсумовуючи результати проведеного дослідження можна стверджувати, що ефективність системи організації обліку видатків на оплату праці в

Таблиця 1. Облік фактичних видатків на заробітну плату в державному закладі охорони здоров'я

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис	
		Дебет	Кредит
Основна заробітна плата			
1	Нарахована заробітна плата (оклади)	80	661
Додаткова заробітна плата			
2	Нарахована доплата за завідування	80	661
3	Нарахована доплата за шкідливі умови праці	80	661
4	Нарахована доплата за суміщення	80	661
5	Нарахована доплата за напруженість	80	661
6	Нарахована доплата за ненормований робочий день	80	661
7	Нараховано доплату за роботу в нічний час	80	661
8	Нараховано доплату за використання дезінфікувальних засобів	80	661
9	Нараховано надбавку за звання	80	661
10	Нараховано надбавку за класність	80	661
11	Нараховано надбавку за тривалість безперервної роботи	80	661
12	Нараховано інші надбавки до окладів	80	661
13	Нараховано премії	80	661
14	Нараховано відпускні	80	661
15	Нараховано компенсацію за невикористані відпустки	80	661
16	Нараховано суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників	80	661
Інші заохочувальні та компенсаційні виплати			
17	Нараховано премії за виконання важливих та особливо важливих завдань	80	661
18	Нараховано одноразові заохочення, пов'язані з ювілейними датами	80	661
19	Нараховано матеріальну допомогу, що має систематичний характер	80	661
Інші виплати, що не включаються до фонду оплати праці			
20	Нарахована допомога з тимчасової непрацездатності за перші п'ять календарних днів	80	661
21	Нарахована допомога з тимчасової непрацездатності за рахунок фонду соціального страхування	65	661
22	Нарахована допомога по догляду за дитиною	65	661
23	Нараховано декретні	65	661
Списання видатків на оплату праці			
24	Списано видатки на оплату праці на результат виконання кошторису загального фонду медичного закладу	431	80

Таблиця 2. Облік касових і фактичних видатків на заробітну плату в державному закладі охорони здоров'я

Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис		Код економічної класифікації видатків	
	Дебет	Кредит	касових	фактичних
Нараховано заробітну плату	80	661	-	1110
Виплачено заробітну плату	661	32	1110	-

державних медичних закладах значною мірою залежить від дотримання норм та положень чинного законодавства щодо праці та її оплати, що потребує постійного доопрацювання в частині матеріального стимулювання працівників медичної сфери, відповідності рівня заробітної плати медичних працівників рівню відповідальності за виконання ними функціональних обов'язків.

Удосконалення чинної методики обліку видатків на оплату праці в державних закладах охорони здоров'я шляхом розробки науково-практичних рекомендацій за цією ділянкою обліку; використання в обліковій практиці відповідної системи рахунків та субрахунків; запровадження в бюджетну сферу національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі обумовлює напрямки подальших наукових досліджень.

### Список літератури

1. Облік у бюджетних установах / [ Ватуля І. Д., Ватуля І. М., Левченко З. М., Романченко Ю. О. ]. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 368 с.
2. Сисюк С. В. Визначення вартості платних медичних послуг та їх облікове забезпечення / С. В. Сисюк, Н. М. Зорій. – Запоріжжя : Вісник Запорізького національного університету, № 2(6), 2010. – С.181-186.
3. Фаріон І. Д. Бухгалтерський облік в бюджетних установах. Навч. посібн./ І. Д. Фаріон, О. Т. Галько. – Тернопіль : Економічна думка, 2008. – 750 с.
4. Черничук Л. В. Облік у бюджетних установах / Л. В. Черничук, М. І. Мниліч. – Чернівці : Книги-XXI, 2007. – 440 с.
5. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях. Навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидеева. - Київ : Центр учбової літератури, 2011. – 440 с.
6. Закон України «Про оплату праці» : за станом на 24.03.1995 р., № 108/95-ВР із змінами і доповненнями / Верховна Рада України. - Офіц. вид. – К : Відомості

- 
- Верховної Ради України, 1995, № 17.
7. Інструкція зі статистики заробітної плати : за станом на 13.01.2004 р., № 5. / Держкомстат України. - Офіц. вид. - К : Офіційний вісник України, 2004, №4.
  8. Наказ «Про впорядкування умов оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення» : за станом на 05.10.2005 р., № 308/519 / Міністерство праці та соціальної політики України, Міністерство охорони здоров'я України. - Офіц. вид. - К : - Офіц. вид. - К : Офіційний вісник України, 2005, № 42.
  9. Постанова «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери» : за станом на 30.08.2002 р., № 1298 / Кабінет Міністрів України. - Офіц. вид. - К : - Офіц. вид. - К : Офіційний вісник України, 2002, № 36.
  10. Постанова «Про затвердження переліку платних послуг, які надаються в державних закладах охорони здоров'я та вищих медичних закладах освіти» : за станом на 17.09.96 р., № 1138 / Кабінет Міністрів України. - Офіц. вид. - К : Урядовий кур'єр, 26.09.1996.

## РЕЗЮМЕ

*Юрченко Александра*

### **Учет расходов на оплату труда в государственных учреждениях**

Исследованы основные аспекты организации учета расходов на оплату труда в государственных учреждениях здравоохранения на основании действующего нормативно-правового обеспечения. Рассмотрена организация учета расходов медицинского учреждения на основную, дополнительную зарплату и другие компенсационные, поощрительные выплаты в системе счетов бюджетного учета.

## RESUME

*Yurchenko Oleksandra*

### **Organization of accounting of wages in public health facilities**

The basic aspects of account of wages in public health facilities under the existing legal provision are researched. We consider the organization of spending on primary health facility, additional salary and other compensation, incentive payments in the system of accounts budget accounting.

*Стаття надійшла до редакції 10.04.2012 р.*