

УДК 614.2:339

DOI: 10.31732/2663-2209-2026-81-178-191

Дата надходження: 08.01.2026

Дата прийняття до друку: 03.03.2026

Дата публікації: 30.03.2026



Ця робота ліцензується відповідно до [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК Й АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ ПЕРСОНАЛУ ЗАКЛАДІВ СОЦІАЛЬНОЇ СФЕРИ: ІСНУЮЧІ НЕДОЛІКИ, ПОТЕНЦІЙНІ ЕФЕКТИ ВІД УДОСКОНАЛЕННЯ

Олександр Сумець

Д-р екон. наук., доцент, професор кафедри управлінських технологій, ВНЗ «Університет економіки та права «КРОК», м. Київ, Україна, e-mail: Sumets@krok.edu.ua, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7116-3857>

MANAGEMENT ACCOUNTING AND ANALYSIS OF LABOR COSTS FOR PAYMENT OF STAFF OF SOCIAL INSTITUTIONS: EXISTING DEFICIENCIES, POTENTIAL EFFECTS OF IMPROVEMENT

Oleksandr Sumets

Doctor of Science (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Management Technologies Department, KROK University, Kyiv, Ukraine, e-mail: Sumets.@krok.edu.ua, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7116-3857>

Анотація. *Належний рівень грошового забезпечення персоналу комунальних (муніципальних) закладів охорони здоров'я на цей момент часу й досі не досягнуто. Експерти вказують, що основна причина такої ситуації – це брак коштів. За таких умов управлінський облік і аналіз витрат на заробітну плату медичного персоналу стає одним із ключових інструментів ефективного управління людськими ресурсами та забезпечення кадрової стабільності закладів і як результат – підвищення якості медичних послуг. То ж, актуальність удосконалення управлінського обліку й аналізу витрат на заробітну плату медичного персоналу муніципальних закладів охорони здоров'я з метою подальшої оптимізації кадрової політики не викликає жодних сумнівів.*

Мета статті: визначити недоліки управлінського обліку й аналізу витрат на оплату праці медичного персоналу закладів охорони здоров'я й розробити рекомендації щодо їх усунення, а також систематизувати ефекти від удосконалення управлінського обліку й аналізу витрат на оплату праці медичного персоналу.

Для забезпечення якості результатів дослідження були використані такі наукові методи: абстрактно-логічний – для ґрунтовного аналізу проблеми й узагальнення результатів дослідження, порівняння – для встановлення питомої ваги витрат на оплату праці у загальному обсязі операційних витрат для досліджуваних закладів охорони здоров'я, табличний – для систематизації інформації про витрати на заробітну плату персоналу обраних для дослідження медичних закладів.

Результати. Виконано критичний аналіз наукових публікацій вітчизняних і закордонних дослідників, що стосуються витрат на заробітну плату персоналу медичних закладів.

Досліджено обсяги витрат на заробітну плату персоналу комунальних закладів охорони здоров'я за період 2020–2024 рр. та визначено їх відсоток у загальних операційних витратах для кожного з досліджуваних медичних закладів. Встановлено, що обсяг витрат у відсотках на заробітну плату медичного персоналу в загальних операційних витратах досліджуваних закладів коливається у межах від 19,27 % до 54,15 %, а середнє значення для прийнятої вибірки медичних закладів склало 43,28 %. Розроблено практичні рекомендації щодо удосконалення управлінського обліку й аналізу витрат на заробітну плату медичного персоналу. Систематизовано та описано зміст ефектів від удосконалення управлінського обліку й аналізу витрат на оплату праці медичного персоналу комунальних закладів охорони здоров'я.

Науковою новизною дослідження є систематизація та опис змісту ефектів від удосконалення управлінського обліку й аналізу витрат на оплату праці медичного персоналу, що слугує підґрунтям для перегляду моделі управління витратами на заробітну плату в вітчизняних закладах охорони здоров'я.

Практичною цінністю дослідження є систематизація недоліків управлінського обліку й аналізу витрат на оплату праці медичного персоналу закладів охорони здоров'я й розробка рекомендацій щодо їх усунення в загальній стратегії його удосконалення.

Перспективні напрями дослідження: у подальшому планується розробити рекомендації щодо коригування стратегії управління витратами на заробітну плату персоналу з урахуванням їх обсягу в загальній структурі операційних витрат ЗОЗ, спеціалізації медичних закладів і масштабу їхньої діяльності.

Ключові слова: заклад охорони здоров'я, витрати на заробітну плату, загальні операційні витрати, облік, управлінський облік й аналіз, удосконалення.

Формули: 1, **рис.:** 0, **табл.:** 5, **бібл.:** 14

Abstract. The appropriate level of financial support for the staff of municipal (municipal) healthcare institutions has not yet been achieved. Experts indicate that the main reason for this situation is the lack of funds. Under such conditions, management accounting and analysis of medical personnel salary costs becomes one of the key tools for effective human resource management and ensuring personnel stability in institutions and, as a result, improving the quality of medical services. Therefore, the relevance of improving management accounting and analysis of medical personnel salary costs in municipal healthcare institutions in order to further optimize personnel policy is beyond doubt.

The purpose of the article: to identify shortcomings in management accounting and analysis of medical personnel salary costs in healthcare institutions and develop recommendations for their elimination, as well as to systematize the effects of improving management accounting and analysis of medical personnel salary costs.

To ensure the quality of the research results, the following scientific methods were used: abstract-logical - for a thorough analysis of the problem and generalization of the research results, comparison - to establish the specific weight of labor costs in the total volume of operating costs for the studied healthcare institutions, tabular - to systematize information on the costs of salaries of personnel of the medical institutions selected for the study.

Results. A critical analysis of scientific publications by domestic and foreign researchers was carried out, relating to the costs of salaries of personnel of medical institutions.

The volumes of expenses for salaries of personnel of municipal healthcare institutions for the period 2020–2024 were studied and their percentage in the total operating costs for each of the studied medical institutions was determined. It was found that the amount of expenses as a percentage of medical personnel salaries in the total operating expenses of the studied institutions ranges from 19,27% to 54,15%, and the average value for the accepted sample of medical institutions was 43,28%. Practical recommendations have been developed for improving management accounting and analyzing medical personnel salary costs. The content of the effects of improving management accounting and analyzing medical personnel salary costs in municipal health care institutions has been systematized and described.

The scientific novelty of the study is the systematization and description of the content of the effects of improving management accounting and analyzing medical personnel salary costs, which serves as the basis for revising the model of salary cost management in domestic health care institutions.

The practical value of the study is the systematization of the shortcomings of management accounting and analyzing medical personnel salary costs in health care institutions and the development of recommendations for their elimination in the general strategy for its improvement.

Promising research directions: in the future, it is planned to develop recommendations for adjusting the strategy for managing personnel salary costs, taking into account their volume in the overall structure of operating costs of health care facilities, the specialization of medical institutions, and the scale of their activities.

Keywords: health care institution, payroll costs, general operating expenses, accounting, management accounting and analysis, improvement.

Formulas: 1, **fig.:** 0, **tab.:** 5, **bybl.:** 14

Постановка проблеми. Нині соціальна сфера в Україні потерпає від недостатнього фінансування, що відбивається на матеріальному заохоченні її працівників за виконувану роботу, і звісно ж на якості тих послуг, які надаються населенню. Соціальну сферу складають різноманітні державні установи та заклади, які зорієнтовані на надання соціальної допомоги. До таких установ і закладів відносяться територіальні центри, центри зайнятості, соціально-реабілітаційні центри, геріатричні установи, притулки, а також заклади, що забезпечують освіту, охорону здоров'я та культуру. Особливої уваги сьогодні потребують заклади охорони здоров'я з боку фінансового забезпечення їх діяльності, частина якого спрямовується на

заробітну плату персоналу. Фактично на цей момент часу заробітна плата залишилася найбільш значущим фактором мотивації медичних працівників (Сумець О, Перог Т, 2024). То ж, дослідження стану грошової винагороди медичного персоналу за виконувану роботу і її впливу на якість медичних послуг є одним із актуальних питань, якими опікуються і медики, і вчені. Для вирішення цього завдання використовують управлінський аналіз витрат на заробітну плату працівників ЗОЗ, бо саме він є одним із ключових інструментів ефективного управління грошовими коштами організацій, що спрямовуються на матеріальну винагороду за виконану роботу.

Невирішені частини проблеми. Проблема грошового забезпечення

медичного персоналу закладів охорони здоров'я для нашої країни не нова. За роки незалежності в Україні так і не вирішено завдання достойної винагороди медичним працівникам за виконуваними ними роботи. Отже, ситуація дефіциту висококваліфікованих кадрів у медичних закладах пояснюється в основному недостатнім рівнем заробітної плати. З огляду на це ґрунтовний управлінський аналіз стану витрат на заробітну плату медичних працівників закладів охорони здоров'я є важливим і необхідним для: по-перше, прозорості і справедливої мотивації праці співробітників, по-друге, фінансової обґрунтованості управлінських рішень, по-третє, збереження цінних кадрів, по-четверте, забезпечення стабільної роботи закладу та підвищення якості медичної допомоги, по-п'яте, коригування фінансової стратегії медичних установ. Цим і обґрунтовується значущість і нагальна потреба у вирішенні проблеми, якій присвячена дана стаття.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. За часів Ф.У Тейлора питання матеріальної мотивації працівників організацій і установ не втрачає своєї актуальності. Дискус щодо того, який саме розмір заробітної плати працівників повинен бути з урахуванням соціального й економічного розвитку триває і на цей момент часу. Виключенням не є і сфера медичних послуг. Медичний персонал і на сьогодні немає належного грошового

забезпечення за нелегку і найважливішу для людей працю. Це питання обговорюють не тільки медики, а й науковці. Про це свідчать публікації вітчизняних і закордонних дослідників, а також матеріали Інтернет-видань, профільних сайтів тощо. У цьому сенсі практичний інтерес представляють наукові публікації таких дослідників як Beauvais B., Smith L. & James M. (2023), Lee T., Propper C. & Toye G. (2019), Xu X., Gao Q., Wu T., Zhuang W., Mo Y., Zhang W. & Wei B. (2025), Griffiths P. et al. (2023), Schoenstein M. (2014), Kidder D. (1982), Litvinova O. & Lishtaba L. (2021), Bar-Yam Y., Bar-Yam S., Bertrand K., Cohen N., Gard-Murray A., Harte H. & Leykum L. (2012), Hoxha G., Simeli I., Theocharis D., Vasileiou A. & Tsekouropoulos G. (2024), Novikov D., Lukianchukov O. M. & Mykytyuk V.O. (2020), Шрамко О., Цюкало Л., Кузьмич О., Мозок В., Года І. (2025). З метою подання консолідованого огляду, критики методологій і підходів до аналізу витрат на заробітну плату, виявлення прогалин і надання практичних рекомендацій для менеджменту вітчизняних закладів охорони здоров'я критичний аналіз публікацій вказаних науковців у стислій формі представлено в табл. 1.

Критичний аналіз ключових тем, підходів і недоліків у дослідженнях українських і закордонних науковців, які присвячені аналізу витрат на заробітну плату медичних працівників, надали можливість дійти до таких висновків:

Таблиця 1

Критичний аналіз наукових публікацій вітчизняних і закордонних дослідників, що стосуються витрат на заробітну плату персоналу медичних закладів

Автор, (автори)	Рік публікації	Стислий критичний огляд
1	2	3
Beauvais B., Smith L. & James, M.	2023	Наведені результати дослідження зв'язку між витратами на працю (заробітна плата, премії тощо) та якістю медичної допомоги у США. Виявлено негативну тенденцію між високими затратами на працю і якістю окремих її показників, зокрема встановлено, що просто збільшення заробітних плат медичним працівникам не гарантує покращення результатів лікування. Це актуалізує ідею необхідності структурних змін у мотивації персоналу, а не лише підвищення оплати праці.

Lee T., Propper C., & Toye G.	2019	Наводиться розгорнутий огляд публікацій про ринок медичних послуг у Великій Британії (NHS) з акцентом на відповідність пропозиції праці медиків на зміни у заробітних платах і стимулах працівників. Дослідники акцентують увагу на тому, що заробітна плата нині не виступає єдиним стимулом для медиків. Вказано, що такі фактори як нормування праці й створення належних умов значно впливають на рішення лікарів працювати чи змінити спеціалізацію. Це актуалізує той момент, що при аналізі заробітних плат медичних працівників важливо враховувати й інші аспекти мотивації.
Xu X., Gao Q., Wu T., Zhuang W., Mo Y., Zhang W. & Wei B.	2025	Представлені результати емпіричного дослідження із використанням методів машинного навчання для виявлення факторів, що впливають на рівень і задоволеність заробітною платою серед медичного персоналу. Автори вказують на важливість структури компенсації за виконану роботу та очікувань працівників; звертають увагу на розуміння мультифакторних детермінант зарплат і мотивації.
Griffiths P., et al.	2023	Наведено огляд економічних доказів щодо структури медсестринського персоналу і її впливу на витрати та результати роботи. Результати дослідження є важливими для розуміння того, як структура персоналу може змінювати загальні витрати на працю й охорону здоров'я, а не лише рівні заробітних плат.
Schoenstein M.	2014	Представлено міжнародний огляд механізмів встановлення заробітних плат у восьми країнах. Результати дослідження є важливими для порівняння структурних підходів до витрат на працю у медичній сфері.
Kidder D. & Sullivan, D.	1982	Досліджено ефекти систем оплати за так називаним випереджувальним тарифом на витрати на заробітну плату та зайнятість у США. У дослідженні показано, що зміни в механізмах фінансування впливають на поведінкову модель ЗОЗ, зокрема на скорочення витрат на працю, але не завжди на продуктивність. Наведені в статті дані є досить застарілими. Проте вони є цінними для ретроспективного аналізу.
Шрамко О., Цюкало Л., Кузьмич О., Мозок В., Годя І.	2025	Стаття відноситься до класу емпіричних публікацій. Описано вплив заробітної плати на мотивацію медичного персоналу у практичному контексті. Дослідники використовують локальні дані. За результатами дослідження констатовано значущість мотиваційного складника в заохоченні до роботи медичного персоналу.
Litvinova, O. & Lishtaba L.	2021	Розглянуто заробітну плату керівників медичної сфери. Запропоновано концептуальні напрями формування компенсацій за виконану роботу. Результати дослідження є важливими для розуміння адміністративних аспектів в управлінні ЗОЗ. Недоліком дослідження є відсутність емпіричної частини щодо впливу заробітних плат на системні витрати чи якість виконаної роботи.
Bar-Yam Y., Bar-Yam S., Bertrand K., Cohen N., Gard-Murray A., Harte H. & Leykum L.	2012	Дослідження відноситься до теоретичних. Розглядається охорона здоров'я як складна система, де витрати на працю це лише частина взаємозалежних факторів, що впливають на якість та ефективність. Корисність даного дослідження складається в його важливості для формування концептуального підґрунтя аналітичних моделей.
Hoxha G., Simeli I., Theocharis D., Vasileiou A. & Tsekouropoulos G.	2024	Розглянуто зв'язок між задоволеністю роботою, умовами праці та якістю медичної допомоги. Результати дослідження підтверджують те, що кадрова політика в охороні здоров'я має базуватися не тільки на грошовій винагороді медичного персоналу, а й організаційній культурі, яка нині визнається як чинник мотивації.
Novikov D.	2020	Виконано аналіз впливу рівня заробітних плат й інституційних умов на ефективність роботи системи охорони здоров'я. Результати дослідження можна вважати важливими для розробки рекомендацій щодо поєднання «зарплатної політики» і законодавства.

Джерело: складено автором

1) дослідження в основному зосереджуються на обліку і класифікації витрат на оплату праці; встановлені рівня впливу змін заробітної плати або ж політик оплати праці на зайнятість; виявлені зв'язку між витратами на працю та якість або ж результат медичної допомоги; аналізі факторів, що визначають рівень заробітних плат і задоволеність медичного персоналу;

2) переважна більшість публікацій демонструє емпіричні дослідження, результати яких надають можливість авторам констатувати, що вищі заробітні плати не завжди гарантують кращі результати роботи медиків. Своєю чергою, структура стимулів і організаційна структура мають істотний вплив на якість медичних послуг;

3) у чисельній кількості публікацій відсутній каузальний (причинний) аналіз, який допомагає зрозуміти причинно-наслідкові зв'язки різних факторів на політику оплати праці й вмотивованість медичного персоналу;

4) публікації вітчизняних авторів досить часто носять характер описових, без розширеної кількісної оцінки;

5) у публікаціях недостатньо уваги приділяється управлінському аналізу витрат на заробітну плату медичного персоналу, на результатах якого розробляються практичні рекомендації.

Сформульовані висновки підтверджують потребу в подальших більш розлогих дослідженнях витрат на заробітну плату медичного персоналу ЗОЗ із метою посилення мотивації праці.

Мета дослідження: визначити недоліки управлінського обліку й аналізу витрат на оплату праці медичного персоналу закладів охорони здоров'я й розробити рекомендації щодо їх усунення, а також систематизувати ефекти від удосконалення управлінського обліку й аналізу витрат на оплату праці медичного персоналу.

У якості бази для дослідження були обрані заклади охорони здоров'я, що підпорядковані Департаменту охорони

здоров'я виконавчого органу Київської міської ради (Київської міської державної адміністрації) – комунальні некомерційні підприємства.

Для досягнення мети було вирішено такі завдання: 1) досліджено обсяги витрат на заробітну плату персоналу ЗОЗ за період 2020–2024 рр. та визначено їх відсоток у загальних операційних витратах для кожного з досліджуваних медичних закладів, 2) систематизовано недоліки управлінського обліку й аналізу витрат на оплату праці медичного персоналу закладів охорони здоров'я й розроблено рекомендації щодо їх усунення, 3) систематизовано та описано зміст ефектів від удосконалення управлінського обліку й аналізу витрат на оплату праці медичного персоналу.

У ході дослідження були використані наукові й навчально-методичні публікації вітчизняних та закордонних вчених, матеріали профільних Інтернет-сайтів, що присвячені обліку й аналізу витрат на оплату праці медичного персоналу закладів охорони здоров'я. Для забезпечення якості результатів дослідження були використані такі наукові методи: абстрактно-логічний – для ґрунтового аналізу проблеми й узагальнення результатів дослідження, порівняння – для встановлення питомої ваги витрат на заробітну плату у загальному обсязі операційних витрат для досліджуваних закладів охорони здоров'я, табличний – для систематизації інформації про витрати на заробітну плату персоналі обраних для дослідження медичних закладів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Управлінський аналіз витрат на оплату праці є одним із ключових інструментів, який дозволяє керівникам ЗОЗ приймати обґрунтовані рішення щодо формування конкурентної, справедливої та фінансово стійкої системи оплати праці персоналу.

Практика використання в ЗОЗ управлінського аналізу витрат на заробітну

плату медичних працівників надала можливість виявити і систематизувати його можливості для вирішення проблеми належного грошового забезпечення медиків. Такі можливості охоплюють кілька важливих для вітчизняних медичних закладів стратегічних блоків – це виявлення диспропорцій та неефективностей у структурі заробітних плат, формування обґрунтованої політики підвищення заробітної плати, створення прозорої системи мотивації та диференціації оплати праці, планування кадрової політики та оптимізація чисельності медичного персоналу в ЗОЗ, підвищення прозорості та довіри в колективі, створення підґрунтя для залучення додаткового фінансування ЗОЗ, а також забезпечення конкурентоспроможності медичного закладу на ринку праці. За результатами аналізу зазначених можливостей можна констатувати, що управлінський аналіз витрат на заробітну плату не просто показує цифри обсягів грошового забезпечення медичного персоналу, а надає керівництву ЗОЗ економічні інструменти впливу на одну з найболючіших проблем сучасної системи охорони здоров'я – низький рівень матеріального забезпечення медичних працівників.

На даний момент часу вітчизняні заклади охорони здоров'я мають недостатнє фінансове забезпечення. Ця ситуація, як зазначає Руденко В.В. (2018), «спричинила зменшення обсягу безоплатного медичного обслуговування, «затягування» проведення капітального ремонту приміщень медичних закладів, оновлення обладнання, порівняно низьку заробітну плату медичного персоналу». І для того, щоб утримати кваліфікованих медичних працівників, керівництво левову частку фінансового забезпечення спрямовує на видатки на заробітну плату, що не сприяє підвищенню економічного результату діяльності медичних закладів. Така ситуація вимагає вирішення по меншій мірі двох завдань: визначення недоліків управлінського обліку й аналізу

витрат на заробітну плату та розробки рекомендацій щодо його удосконалення.

Для вирішення сформульованих завдань була визначена з використанням формули (1) достатня кількість ЗОЗ для проведення необхідного дослідження (Сумець О. М., 2025):

$$n = \frac{\lg(1 - P_x)}{\lg(1 - \xi_x)}, \quad (1)$$

де n – чисельність вибірки ЗОЗ для проведення дослідження;

P_x – ймовірність отримання надійного результату;

ξ_x – величина відносної похибки при отриманні результату.

Прийнявши для розрахунку n прийнятні значення похибки ξ_x (0,10–0,20) і ймовірності отримання надійного результату P_x (0,80–0,90), було визначено, що достатнім для виконання дослідження число ЗОЗ у вибірці (n), має становити не менше 8 закладів.

Для досягнення належного рівня точності результатів дослідження з генеральної сукупності було відібрано 10 закладів охорони здоров'я. З метою забезпечення репрезентативності й однорідності вибірки були обрані ЗОЗ, які підпорядковані тільки Департаменту охорони здоров'я виконавчого органу Київської міської ради (Київської міської державної адміністрації). До переліку медичних закладів ввійшли: КНП «Київська міська клінічна лікарня № 1», КНП «Київська міська клінічна лікарня № 3», КНП «Київська міська клінічна лікарня № 4», КНП «Київська міська клінічна лікарня № 5», КНП «Київська міська клінічна лікарня № 7», КНП «Київська міська клінічна лікарня № 7», КНП «Київська міська клінічна лікарня № 9», КНП «Київська міська клінічна лікарня № 10», КНП «Київська міська клінічна лікарня № 12», КНП «Клінічна лікарня № 15 Подільського району м. Києва» та КНП «Київська міська клінічна лікарня № 18».

Для визначення питомої ваги витрат на заробітну плату персоналу у загальних операційних витратах діяльності ЗОЗ була використана інформація з фінансової документації за період 2020–2024 рр., що оприлюднена на порталі «КИЇВАУДИТ» ([https://kyivaudit.gov.ua/vr/ka/company.nsf/\(pdpr\)/96F7E20EB3D70955C2257D4D002C2032?OpenDocument](https://kyivaudit.gov.ua/vr/ka/company.nsf/(pdpr)/96F7E20EB3D70955C2257D4D002C2032?OpenDocument)). За результатами аналізу фінансової документації були визначені обсяги затрат на заробітну плату медичного персоналу обраних ЗОЗ за

період 2020–2024 рр. і у систематизованому вигляді представлені в табл. 2. Використовуючи метод порівняння, були визначені відсотки витрат на заробітну плату в загальних операційних витратах для кожного обраного медичного закладу за досліджуваними роками (табл. 3). На основі цієї систематизованої інформації встановлено середнє значення відсотка витрат на заробітну плату в загальних операційних витратах за п'ять років – з 2020 року по 2024 рік (рис. 1).

Таблиця 2

Обсяги витрат на заробітну плату персоналу досліджуваних ЗОЗ за період 2020–2024 рр. (у тис. грн)

№	Заклад охорони здоров'я	Роки				
		2020	2021	2022	2023	2024
1	КНП «Київська міська клінічна лікарня № 1» В.О. КМР (КМДА)	100623	185960	225061	247303	323035
2	КНП «Київська міська клінічна лікарня № 3» В.О. КМР (КМДА)	102635	167376	137935	127786	173286
3	КНП «Київська міська клінічна лікарня № 4» В.О. КМР (КМДА)	135944	179240	155523	158404	181032
4	КНП «Київська міська клінічна лікарня № 5» В.О. КМР (КМДА)	80303	132562	117342	118505	129708
5	КНП «Київська міська клінічна лікарня № 7» В.О. КМР (КМДА)	44731	72122	95840	126431	151995
6	КНП «Київська міська клінічна лікарня № 9» В.О. КМР (КМДА)	89712	149916	139508	87733	118074
7	КНП «Київська міська клінічна лікарня № 10» В.О. КМР (КМДА)	43667	70816	67015	68504	64913
8	КНП «Київська міська клінічна лікарня № 12» В.О. КМР (КМДА)	103890	173109	157974	134416	139744
9	КНП «Клінічна лікарня № 15» Подільського району м. Києва В.О.КМР (КМДА)	40611	61796	67198	54045	55395
10	КНП «Київська міська клінічна лікарня № 18» В.О. КМР (КМДА)	66798	99338	107253	123092	150348

Джерело: складено автором

Відсоток витрат на заробітну плату персоналу в загальних операційних витратах досліджуваних ЗОЗ за період 2020–2024 рр. (у %%)

№	Заклад охорони здоров'я	Роки				
		2020	2021	2022	2023	2024
1	КНП «Київська міська клінічна лікарня № 1» В.О. КМР (КМДА)	48,51	51,77	51,75	42,26	42,10
2	КНП «Київська міська клінічна лікарня № 3» В.О. КМР (КМДА)	42,37	53,50	51,32	40,49	40,68
3	КНП «Київська міська клінічна лікарня № 4» В.О. КМР (КМДА)	42,96	37,85	34,98	34,42	36,57
4	КНП «Київська міська клінічна лікарня № 5» В.О. КМР (КМДА)	30,92	39,46	41,50	38,10	38,17
5	КНП «Київська міська клінічна лікарня № 7» В.О. КМР (КМДА)	49,70	44,18	50,02	43,44	39,86
6	КНП «Київська міська клінічна лікарня № 9» В.О. КМР (КМДА)	26,19	21,77	18,60	12,97	16,81
7	КНП «Київська міська клінічна лікарня № 10» В.О. КМР (КМДА)	49,42	40,30	43,31	43,85	42,72
8	КНП «Київська міська клінічна лікарня № 12» В.О. КМР (КМДА)	56,72	51,54	55,21	47,65	40,78
9	КНП «Клінічна лікарня № 15» Подільського району м. Києва В.О. КМР (КМДА)	45,52	59,06	62,62	55,84	47,71
10	КНП «Київська міська клінічна лікарня № 18» В.О. КМР (КМДА)	54,23	50,01	54,14	50,11	50,25

Джерело: складено автором

Аналіз інформації, що у систематизованому вигляді представлена в табл. 3 і рис. 1, надав можливість констатувати таке:

1) діапазон коливань величини витрат на оплату праці медичного персоналу в загальних операційних витратах закладів охорони здоров'я становить від 19,27 % (КНП «КМКЛ № 8» В.О. КМР (КМДА) до 54,15 % (КНП «КМКЛ № 15» В.О. КМР (КМДА)). У даній вибірці розмах величини витрат на оплату праці у загальних операційних витратах складає $R = (54,15 - 19,27) = 34,88$ %, мода вибірки – $Mod = 37$ %, медіана $Med = 45,55$ %. Такі значення

характеристик вибірки досліджуваної величини свідчать про її мінливість, а значить про різні моделі матеріальної винагороди і заохочення медичного персоналу;

2) середнє значення величини витрат на оплату праці медичного персоналу в загальних операційних витратах складає 43,28 %, що вказує на зарплатомісткість структури витрат, домінування витрат на персонал у структурі витрат, високу частку фонду оплати праці. З цього можна зробити висновок про дисбаланс витратної структури ЗОЗ на користь оплати праці.

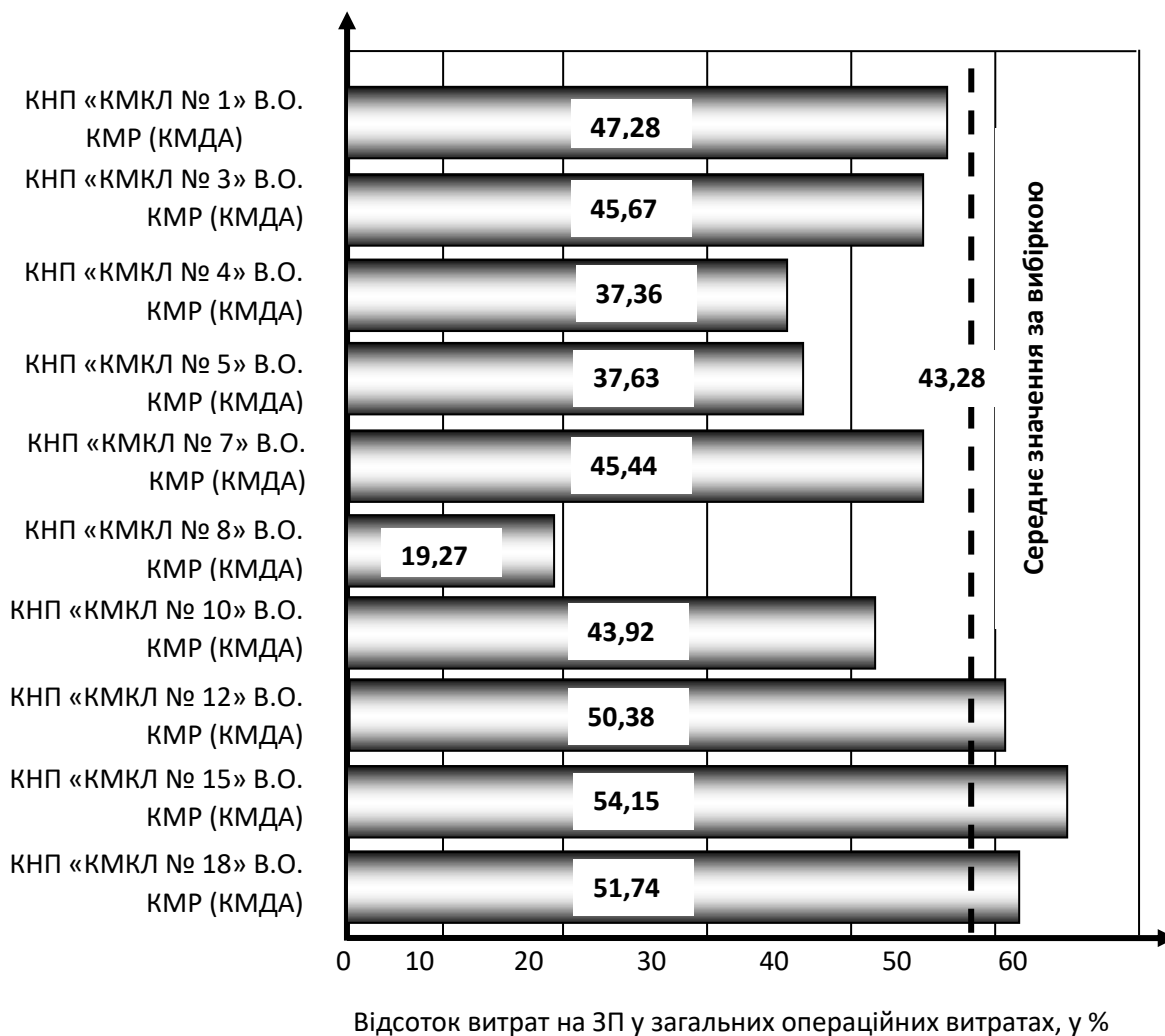


Рис. 1. Середнє значення витрат у відсотках на заробітну плату (ЗП) медичного персоналу в загальних операційних витратах досліджуваних ЗОЗ.

Джерело: розроблено автором

Здійснений аналіз управлінського обліку й аналізу витрат на заробітну плату медичного персоналу також надав можливість виявити його загальні недоліки та структурувати перелік поширених проблем, що з ними пов'язані. Стислі пояснення, практичні наслідки та

пропозиції щодо пом'якшення кожного недоліку наведено в табл. 4.

Вищенаведений аналіз витрат на оплату праці медичного персоналу десяти закладів охорони здоров'я та виявлені недоліки управлінського обліку й аналізу вказаного виду витрат зумовлюють потребу в його удосконаленні.

Недоліки управлінського обліку й аналізу витрат на оплату праці медичного персоналу

Недолік	Пояснення недоліку	Наслідки	Рекомендації
1	2		3
Фрагментованість та розрізненість даних	Дані про фонд заробітної плати зберігаються в різних відділах (кадри, бухгалтерія, відділ персоналу, клінічні підрозділи) без єдиної структури	Дублювання, помилки, затримки у звітності; складно робити оперативний аналіз по підрозділах	Впровадити централізовану базу даних або інтегрувати HR- і фінансові системи; чіткі стандарти внесення даних
Неефективна класифікація витрат	Відсутність стандартизованих статей (прямі/непрямі, регулярні/тимчасові, за посадою/ за функцією)	Неможливо точно оцінити вартість конкретних послуг або витрати відділень	Впровадити класифікацію витрат за принципами управлінського обліку (activity-based, cost centers)
Низька деталізація обліку робочого часу	Неточний облік відпрацьованих годин, надурочних, змін тощо (ручні журнали або декларативні дані)	Помилки в розрахунку зарплат, спотворені показники продуктивності та собівартості послуг	Впровадити електронний облік робочого часу (badge, електронні табелі) із прив'язкою до витратних центрів
Відсутність пов'язаності зарплатних витрат із випуском медичних послуг	Заробітна плата відображається як загальна стаття, без розподілу на конкретні послуги/пацієнтські кейси	Незрозуміла собівартість процедур, складнощі у плануванні тарифів і оптимізації штатів	Впровадити калькуляції собівартості послуг (activity-based costing)
Нерегулярне та декларативне планування бюджету на оплату праці	Бюджети складаються раз на рік, без оновлення з урахуванням навантаження або зміни кадрів	Дефіцити або надлишок фонду оплати праці, ризик непередбачених скорочень	Розробка інтегрованого прогнозного бюджету (щоквартальні/щомісячні ревізії з драйверами: навантаження, сезонність).
Нестача КРІ і неясність зв'язку винагороди з результатами	Оплата часто не пов'язана з якістю/ефективністю роботи (окрім нормативних доплат)	Низька мотивація, відсутність стимулів до підвищення продуктивності або якості	Визначити вимірювані КРІ (час прийому, результати лікування, продуктивність) і частково прив'язати до системи заохочень
Технічна застарілість систем обліку	Використання застарілих програмних продуктів або Excel-файлів без версіонування і контролю доступу	Ризик помилок, витоків даних, відсутність аналітичних можливостей	Впровадити сучасні ERP/HRM модулі або хмарні рішення з ролями доступу й audit-trail
Недостатня компетентність персоналу в управлінському обліку	Бухгалтери/кадровики добре знають фінансовий та кадровий облік, але не методи управлінського аналізу	Неправильна інтерпретація показників, слабкі рекомендації для керівництва	Навчання з ABC-костингу, бюджету, інтерпретації КРІ; залучення фінансових аналітиків
Політичний/регуляторний тиск і зовнішні обмеження	Державні норми, тарифна політика і централізоване фінансування обмежують гнучкість розподілу фонду	Неможливість оперативно змінювати структуру витрат, демотивує місцевий менеджмент	Задіяти адвокацію змін, розвиток внутрішніх механізмів оптимізації в межах правил (реорганізація робочих процесів)
Слабка аналітика з урахуванням сезонності та навантаження	Аналіз виконується на середніх значеннях, без врахування пікових періодів (епідемії, сезонні навантаження)	Недофінансування у пікові періоди, нерациональні найми/скорочення персоналу	Побудова сезонних моделей навантаження і сценарне планування

Продовження Таблиці 4

Невідповідність мотиваційних схем фактичним потребам закладу	Стимулюють лише індивідуальні показники, а робота часто командна; або навпаки – універсальні підходи, які не підходять клінікам з різною специфікою	Розбалансована система мотивації, конфлікти між підрозділами	Застосування комбінованих мотиваційних пакетів (командні + індивідуальні KPI), адаптовані до відділень
Недостатній контроль за витратами на аутсорсинг і погодинних послуг	Залучення медперсоналу на договірній основі часто оплачується без детального аналізу ефективності	Зростання перемінних витрат без відчутного зростання продуктивності	Встановити KPI для аутсорсерів, аналізувати вартість години послуги внутрішнього ресурсу
Відсутність прозорості звітності для менеджменту (dashboard, звіти)	Керівництво отримує несвоєчасні або надто детальні бухгалтерські звіти, а не управлінські показники	Уповільнене прийняття рішень, слабка оперативна реакція	Розробити компактні дашборди (витрати / працівник / послуга, середня вартість пацієнта, overtime)
Ігнорування нематеріальних витрат і прихованих ефектів	Не враховують вартість навчання, плинності кадрів, зниження якості через перевантаження	Короткострокові «вигоди» призводять до довгострокових витрат (репутація, повторні госпіталізації)	Включати в аналіз показники якості, витрати на навчання й адаптацію, аналізувати TCO (total cost of ownership)
Корупційні та етичні ризики при розподілі додаткових виплат	Непрозоре призначення премій і доплат	Демотивація персоналу, юридичні ризики, нераціональні витрати	Створити чіткі правила нарахування доплат, внутрішній аудит, анонімні механізми скарг

Джерело: складено автором

Удосконалення управлінського обліку й аналізу витрат на заробітну плату медичного персоналу закладів охорони здоров'я – це не просто бухгалтерія, а стратегічний інструмент, що забезпечує

одночасно інтегративні ефекти управлінського, фінансового, мотиваційного, організаційного та соціального спрямування (табл. 5).

Таблиця 5

Ефекти від удосконалення управлінського обліку й аналізу витрат на оплату праці медичного персоналу

Спрямованість ефекту	Ефект	Зміст ефекту
1	2	3
Управлінські ефекти	Підвищення обґрунтованості управлінських рішень	Керівництво отримує точні дані щодо: – фактичного навантаження персоналу; – співвідношення ставок і виконаної роботи; – відхилень між плановим та фактичним фондом оплати праці. Висновок: це надає можливість приймати рішення на основі даних, а не інтуїції.
	Оптимізація кадрової політики	Керівництво отримує інформацію про: – перевантажені відділення; – «зайві» посади або «дублюючі ролі»; – дефіцитні спеціальності. Висновок: це надає можливість коригувати структуру персоналу і зменшувати неефективні витрати.
	Підвищення якості планування	Керівництво отримує можливість: – формувати реалістичні бюджети; – прогнозувати потребу в фонді оплати праці залежно від змін обсягу послуг; – моделювати різні сценарії розвитку кожного окремого підрозділу і медичного закладу в цілому. Висновок: це робить досяжними цілі діяльності закладу.

Фінансово-економічні ефекти	Скорочення нераціональних витрат	Керівництво отримує можливість: – знизити частку переплат за невиправдані надбавки; – зменшити витрати на понаднормову роботу; – припинити фінансування дубльованих функцій. Висновок: це призводить до безболісного скорочення витрат на оплату праці.
	Підвищення фінансової стійкості	Керівництво отримує чітке розуміння щодо того, як: – контролювати фонд оплати праці у межах доходів; – уникати касових розривів; – забезпечити стабільну виплату зарплат. Висновок: це робить фінансову політику закладу більш дієвою.
	Оптимальний розподіл ресурсів	Керівництво отримує можливість щодо: – підвищення заробітних плат ключових категорій медичного персоналу; – розвитку матеріально-технічної бази закладу; – навчання і розвитку кадрів. Висновок: це поліпшує управління ресурсами закладу.
Мотиваційні ефекти	Формування справедливої системи оплати праці	Керівництво отримує можливість чітко встановити: – залежність між результатами роботи і розміром винагороди; – прозорі критерії доплат та премій. Висновок: це суттєво знижує ризик корупційних та суб'єктивних рішень керівників різних рівнів.
	Зниження плинності кадрів	Прозорість оплати праці впливає на те, що: – знижується плинність кадрів; – підсилюється стабільність колективу; – зменшуються витрати на адаптацію нових співробітників. Висновок: це знижує проблемність дефіциту кадрів.
	Підвищення продуктивності праці	Гарна мотивація праці спонукає персонал: – підвищувати якість медичних послуг; – швидше обслуговувати пацієнтів; – брати участь у розвитку закладу. Висновок: це формує належний рівень репутації ЗОЗ.
Організаційні ефекти	Оптимізація внутрішніх процесів	Вдосконалення обліку стимулює: – цифровізацію табелювання; – автоматизацію обліку робочого часу; – інтеграцію HR- та фінансових систем. Висновок: це зменшує адміністративне навантаження.
	Підвищення дисципліни персоналу	Завдяки прозорому обліку: – фіксується реальний час роботи; – зменшується кількість неявок і запізнь персоналу на роботу; – ліквідується можливість «приписування» додаткових годин при табелюванні виконаної роботи. Висновок: це підвищує своєчасність і якість виконуваної персоналом роботи.
Соціальні та стратегічні ефекти	Зростання довіри працівників до керівництва	Прозорі правила оплати праці формують здоровий психологічний клімат і зменшують конфлікти.
	Підвищення конкурентоспроможності закладу на ринку праці	Завдяки раціональному використанню фонду оплати праці та ефективній структурі оплати праці заклад може: – пропонувати кваліфікованим працівникам більш конкурентну зарплату; – залучати цінних спеціалістів; – утримувати молодих лікарів.
	Поліпшення якості медичних послуг	Належний рівень заробітної плати сприяє підвищенню якості лікування, сервісу та задоволеності пацієнтів.

Джерело: складено автором

Отже, з огляду на системний огляд ефектів від поліпшення управлінського обліку й аналізу витрат на оплату праці медичного персоналу його удосконалення надасть закладу охорони здоров'я суттєвий комплексний ефект, який характеризується економією та оптимізацією бюджету, справедливою і мотивуючою оплатою праці персоналу, зміцненням кадрового потенціалу, підвищенням якості медичної допомоги, а також стратегічним розвитком та стійкістю на обраному сегменті ринку медичних послуг.

Висновки. У процесі дослідження було виконано критичний аналіз наукових публікацій вітчизняних і закордонних дослідників, що стосуються витрат на заробітну плату персоналу медичних закладів. За його результатами встановлено, що розглядувана проблема на цей момент часу остаточно не вирішена і потребує подальшого дослідження як з боку науковців, так і практиками медичної сфери.

Досліджено обсяги витрат на заробітну плату персоналу ЗОЗ за період 2020–2024 рр. та визначено їхній відсоток у загальних операційних витратах для кожного з досліджуваних медичних закладів. Значення витрат у відсотках на заробітну плату медичного персоналу в загальних операційних витратах досліджуваних ЗОЗ коливається у межах від 19,27 % до 54,15 %, а середнє значення для прийнятої вибірки медичних закладів склало 43,28 %.

На основі аналізу виявлених недоліків управлінського обліку й аналізу

витрат на заробітну плату медичного персоналу комунальних ЗОЗ розроблено практичні рекомендації щодо його удосконалення.

Систематизовано та описано зміст ефектів від удосконалення управлінського обліку й аналізу витрат на оплату праці медичного персоналу комунальних закладів охорони здоров'я.

Науковою новизною дослідження слід вважати систематизацію та опис змісту ефектів від удосконалення управлінського обліку й аналізу витрат на оплату праці медичного персоналу, що слугує підґрунтям для перегляду моделі управління витратами на заробітну плату в вітчизняних закладах охорони здоров'я.

Практичною цінністю дослідження є систематизація недоліків управлінського обліку й аналізу витрат на оплату праці медичного персоналу закладів охорони здоров'я й розробка рекомендацій щодо їх усунення в загальній стратегії його удосконалення.

Перспективні напрями дослідження: у подальшому планується розробити рекомендації щодо коригування стратегії управління витратами на заробітну плату персоналу з урахуванням їх обсягу в загальній структурі операційних витрат ЗОЗ, спеціалізації медичних закладів і масштабу їхньої діяльності.

Подальші дослідження і запровадження їх результатів у практичну діяльність ЗОЗ нададуть можливість підвищити ефективність і результативність роботи медичного персоналу й управління витратами на їх заробітну плату.

Література:

1. Сумець, О., Перог, Т. (2024). Проблеми управління середнім медичним персоналом вітчизняних закладів охорони здоров'я. *Вчені записки Університету «КРОК»*. №3(75). 102-107. DOI: 10.31732/2663-2209-2024-75-102-10.
2. Beauvais, B., Smith, L., & James, M. (2023). An exploratory analysis of the association between hospital labor cost and quality of care. *Risk Management and Healthcare Policy*. #16. 123–136. <https://doi.org/10.2147/RMHP.SXXXXX>.

3. Lee, T., Propper, C., & Toye, G. (2019). edical labour supply and the production of healthcare. *Fiscal Studies*. #40(4). 621–661. <https://doi.org/10.1111/1475-5890.12198>.
4. Xu, X., Gao, Q., Wu, T., Zhuang, W., Mo, Y., Zhang, W., & Wei, B. (2025). Analysis of the factors influencing the salary level and satisfaction of medical staff in hospitals in less developed areas of Western China based on machine learning algorithms: evidence from Guangxi Zhuang Autonomous Region. *BMC Health Services Research*. Access via :

<https://link.springer.com/content/pdf/10.1186/s12913-025-12552-9.pdf>.

5. Griffiths, P., et al. (2023). Costs and cost-effectiveness of improved nurse staffing in acute hospitals. *Journal of Health Economics*. #84. 102654. <https://doi.org/10.1016/j.jhealeco.2023.102654>.

6. Schoenstein, M. (2014). Wage-setting in the Hospital Sector. OECD. *Health Working Papers*. OECD Publishing. No. 77. Page 20.

7. Kidder, D., & Sullivan, D. (1982). Hospital payroll costs, productivity, and employment under prospective reimbursement. *Health Care Financing Review*. #4(2). 21–36.

8. Шрамко, О. В., Цюкало, Л. В., Кузьмич, О. І., Мозок, В. О., Года, І. О. (2025). Заробітна плата та її вплив на мотивацію до праці медичних працівників медичних установ Міністерства оборони України. Доступ через : https://eco-science.net/wp-content/uploads/2025/10/%D0%9E.%D0%92.%D0%A8%D1%80%D0%B0%D0%BC%D0%BA%D0%BE-%D0%9B.%D0%92.%D0%A6%D1%8E%D0%BA%D0%B0%0%BB%D0%BE-%D0%9E.%D0%86-%D0%9A%D1%83%D0%B7%D1%8C%D0%BC%D0%B8%D1%87-%D0%92.%D0%9E.%D0%9C%D0%BE%D0%B7%D0%BE%D0%BA-%D0%86.%D0%9E.%D0%93%D0%BE%D0%B4%D0%B0-note_ukr_Shramko-O.pdf.

9. Литвинова, О. Н., Лішгаба, Л. В. (2021). До питання заробітної плати керівників системи охорони здоров'я. *Вісник соціальної гігієни та організації охорони*

здоров'я України. № 3 (89). 59-63. DOI 10.11603/1681-2786.2021.3.12629.

10. Bar-Yam, Y., Bar-Yam, S., Bertrand, K. Z., Cohen, N., Gard-Murray, A. S., Harte, H. P., & Leykum, L. (2012). A complex systems science approach to healthcare costs and quality. Access via : <https://mirror.explodie.org/complex-systems-science-approach-to-healthcare-costs-quality.pdf>.

11. Hoxha, G., Simeli, I., Theocharis, D., Vasileiou, A. & Tsekouropoulos, G. (2024). Sustainable healthcare quality and job satisfaction through organizational culture. *Sustainability*. #16 (9). 3603. <https://doi.org/10.3390/su16093603>.

12. Novikov, D. O., Lukianchykov, O. M. & Mykytyuk, V.O. (2020). The impact of a salary level and the legal mechanism for its regulation on the work efficiency of health care workers. *Wiadomości Lekarskie*. Vol. LXXIII, Issue 12. Part 2. 2821-2826.

13. Руденко, В.В. (2018). Сучасний стан фінансового забезпечення охорони здоров'я в Україні. *Економіка і суспільство*. Вип. 18. 1129-1138. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2018-19-170>.

14. Сумець, О. М. (2025). Комунікативний менеджмент: чинники впливу на появу організаційних бар'єрів у комунікаціях персоналу вітчизняних підприємств, фірм і компаній. *Вчені записки Університету «КРОК»*. № 3 (79). 174-184. Доступ через : <https://snku.krok.edu.ua/index.php/vcheni-zapiski-universitetu-krok/article/view/1049/1072>. DOI: 10.31732/2663-2209-2025-79-174-184.