

62  
17.06.2024

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»**

**ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ**

**КАФЕДРА МЕНЕДЖМЕНТУ, БІЗНЕСУ ТА МАРКЕТИНГОВИХ  
ТЕХНОЛОГІЙ**



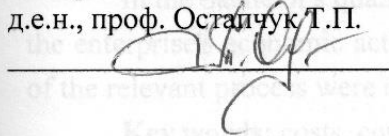
**ОМЕЛЬЧИК Віталіна Сергіївна**  
(студентка групи ЗМО-22-1с)

**БАКАЛАВРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

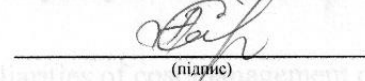
**УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ КНП «ОВРУЦЬКА МІСЬКА ЛІКАРНЯ»  
ОВРУЦЬКОЇ МІСЬКОЇ РАДИ**

(представлена на здобуття ступеня вищої освіти «бакалавр»  
галузі знань 07 «Управління та адміністрування» спеціальності  
073 «Менеджмент»)

Допущено до захисту  
протокол № 5  
від 03.06.2024  
зав. кафедри менеджменту, бізнесу  
та маркетингових технологій  
д.е.н., проф. Остапчук Т.П.

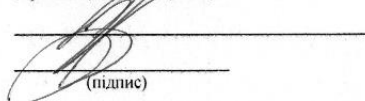


Керівник роботи:  
к.е.н., доц. Сотник А.А.  
(наукове звання, прізвище та ініціали)



(підпис)

Рецензент  
PhD Завалій Т.О.  
(прізвище та ініціали)



(підпис)

Житомир, 2024

## ЗМІСТ

|                                                                                                                                                   |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <i>Вступ</i> .....                                                                                                                                | 3  |
| <i>Розділ 1. Теоретичні основи управління витратами господарської діяльності підприємства</i> .....                                               | 6  |
| 1.1. Сутність та роль управління витратами підприємства.....                                                                                      | 6  |
| 1.2. Система управління витратами підприємства.....                                                                                               | 16 |
| 1.3. Система показників оцінки ефективності управління витратами підприємства.....                                                                | 23 |
| 1.4. Нормативно-правове та інформаційне забезпечення відносин у сфері управління витратами підприємства.....                                      | 29 |
| Висновки до розділу 1.....                                                                                                                        | 33 |
| <i>Розділ 2. Аналітична оцінка стану та напрями удосконалення управління витратами КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради</i> ..... | 34 |
| 2.1. Організаційно-управлінський аналіз діяльності КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради.....                                      | 34 |
| 2.2. Діагностика фінансово-економічного стану КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради.....                                           | 46 |
| 2.3. Оцінка існуючої системи управління витратами КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради.....                                       | 54 |
| 2.4. Напрями удосконалення системи управління витратами КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради.....                                 | 66 |
| Висновки до розділу 2.....                                                                                                                        | 79 |
| <i>Висновки</i> .....                                                                                                                             |    |
| <i>Список використаних джерел</i> .....                                                                                                           |    |

Додатки.....

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** В Україні у період трансформації економіки підвищення конкурентоспроможності підприємств змушує підприємців та менеджерів до пошуку ефективних методів управління господарською діяльністю. Це зумовлює потребу у формуванні ефективних систем управління виробничо-господарською діяльністю підприємств. Показником успішної роботи підприємств є наявність прибутку, зростання обсягів виробництва товарів (робіт, послуг) та забезпечення конкурентоспроможності. Внутрішнім чинником успішної фінансово-господарської діяльності підприємств є зменшення витрат виробництва.

Важлива роль управління витратами на підприємстві обумовлює необхідність пошуку нових шляхів і можливостей їх зниження, потребує покращення методів планування, обліку, аналізу та регулювання процесів формування витрат. У цьому контексті дієвим інструментарієм є грамотно організований та ефективно здійснюваний процес управління витратами.

Прийняття управлінських рішень неможливе без аналізу поточних витрат на виробництво і реалізації товарів (робіт, послуг) та витрат, які виникнуть в ході реалізації знову розроблювальних проектів і бізнес-планів. Правильно сплановані витрати приносять підприємству високий прибуток, тому вивчення теми аналізу витрат в даний час дуже актуальна. Значний внесок у дослідженні особливостей формування системи управління витратами та її складових здійснили вітчизняні вчені: Голов С.Ф., Гордієнко В.М., Грещак М.Г., Давидович І.Є., Загородній А.Г., Карпова Т.І., Кузьмін О.Є., Мельник О.Г., Озеран В.О., Попов О.О., Садовська І.Б., Цал-Цалко Ю.С. та ін.

Із розвитком конкуренції на ринку та поступовим зниженням норми

прибутку, розвиток підприємства значною мірою починає залежати від поведінки витрат та управління ними. Уміння коректно та раціонально керувати витратами у періоди погіршення кон'юнктури ринку збільшує шанси підприємства на виживання. Саме цей аспект і обумовлює доцільність даної роботи.

**Метою** бакалаврської кваліфікаційної роботи є узагальнення та подальший розвиток теоретико-методичних засад управління витратами підприємства, розробці практичних рекомендацій щодо формування та реалізації ефективної системи управління витратами у КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради.

Поставлена мета обумовила вирішення наступних **завдань**:

- визначити економічну сутність та роль управління витратами господарської діяльності підприємства;
- дослідити механізм управління витратами підприємства;
- охарактеризувати систему показників управління витратами підприємства;
- проаналізувати нормативно-правове та інформаційне забезпечення відносин у сфері управління витратами підприємства;
- провести організаційно-управлінський аналіз підприємства;
- провести діагностику фінансово-економічного стану КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради;
- проаналізувати систему управління витратами КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради;
- визначити основні напрями удосконалення системи управління витратами КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради.

**Об'єктом** дослідження у бакалаврській кваліфікаційній роботі виступає процес управління витратами господарської діяльності підприємства, **предметом** – сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів формування ефективної системи управління витратами підприємства.

**Мета дослідження.** Теоретико-методичною основою бакалаврської

кваліфікаційної роботи виступив системно-структурний підхід, що розглядає процес управління витратами господарської діяльності підприємства як цілісну структуровану систему, що є одночасно частиною управління підприємством в цілому. Вирішення поставлених у роботі завдань забезпечувалося використанням основних методів дослідження, а саме методів наукової абстракції, аналізу, синтезу, індукції, дедукції, логічного аналізу, системного підходу тощо. Для розв'язання визначених завдань також застосовувались наступні методи: монографічний – при вивченні літературних джерел та нормативно-правових актів; теоретичне узагальнення, порівняння та аналогії – для розкриття сутності поняття «управління витратами господарської діяльності підприємства»; балансовий та аналізу – для дослідження тенденцій функціонування підприємства; синтезу – для формулювання висновків щодо управління витратами господарської діяльності підприємства.

**Інформаційною базою** дослідження виступили наукові фахові, навчальні та методичні публікації провідних вітчизняних та зарубіжних вчених, чинне законодавство України, статистичні дані, дані фінансової та управлінської звітності досліджуваного підприємства.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в оцінці системи управління витратами господарської діяльності підприємства. Визначено напрями удосконалення системи управління витратами на підприємстві.

**Структура та обсяг бакалаврської кваліфікаційної роботи.** Бакалаврська кваліфікаційна робота складається зі вступу, двох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел, додатків. Основний зміст роботи викладено на 67 сторінках друкованого тексту. Робота містить 21 таблицю та 11 рисунків. Список використаних джерел налічує 73 найменувань. Робота містить 24 додатків.

## **РОЗДІЛ 1**

### **ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

#### **1.1. Сутність та роль управління витратами підприємства**

Управління витратами — це динамічний процес, який включає управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства. Воно не зводиться лише до зниження затрат, а поширюється на всі елементи управління.

Сутність проблеми управління витратами полягає, по-перше, не у точному визначенні величини собівартості продукції, а у виявленні того, як вона утворилась (сформувалась), і, по-друге, процес управління витратами повинен бути направлений на формування собівартості у попередньому і поточному режимах та оперативному втручанні у діяльність підприємств (організацій) у разі виявлення відхилень від бажаного стану [15].

Управління витратами — це відносно молода сфера наукових і практичних інтересів. Воно започаткувало свій розвиток з виникненням теорії витрат, яка з'явилася у другій половині XIX ст. Піонерами в її розробці були найбільш розвинуті на той час в економічному відношенні країни, до яких слід віднести Англію, Німеччину, США.

З отриманням незалежності в Україні не надавалась належна увага питанням формування витрат, собівартості продукції (робіт, послуг) підприємства і організації. Це привело не до удосконалення методів планування, обліку, калькулювання і аналізу собівартості продукції, а до втрати тих прийомів, які

були вже напрацьовані в попередні роки.

З однієї сторони, затрати на виробництво — один із основних об'єктів управління економікою на мікрорівні, а з другої — важлива частина управлінського обліку.

У сучасний період управління витратами, як єдиного цілісного процесу, що визначає політику підприємств та організацій, в Україні практично не існує. На це також звертає увагу відомий український вчений, академік М. Г. Чумаченко, який зазначає, що в даний час ще немає чіткої системи управління процесом зниження собівартості [72].

Посилює актуальність проблеми те, що інфляційні процеси, які мають місце впродовж останніх років, не сприяють зниженню рівня витрат. Прибуток досягається, в основному, не шляхом зменшення затрат на виробництво продукції (товарів, послуг), а за рахунок зростання відпускних цін.

В сучасних умовах стан виробництва характеризується його ефективністю, психологічними параметрами, ступенем використання досягнень науково-технічного прогресу, місцем і роллю робітника у виробничих процесах. Обмеження ресурсів і досягнення запланованої ефективності потребують постійного зіставлення витрат і отриманих результатів. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про виробничі затрати необхідно повсякденно звіряти з даними майбутніх затрат, які залежать великою мірою від впливу зовнішнього середовища. Крім того, адміністрація з метою управління затратами і доходами спостерігає за ефективністю роботи кожного підрозділу, за отриманими результатами від виробництва кожного виду продукту.

В умовах, коли спад виробництва досягнув критичної точки і поставив цілі галузі буквально на межу виживання, більшість керівників і спеціалістів усвідомили нарешті, що лише грамотне ставлення до витрат на всіх етапах виробничого процесу дозволить виправити ситуацію. До цього рішення підштовхує і систематичний ріст цін та тарифів на всі види ресурсів.

За останні роки вітчизняна наука і практика управління витратами дещо просунулась вперед, використовуючи досвід економічно розвинутих країн з

ринковою економікою і досвід роботи передових підприємств у доперебудовний період, який вже почав забуватися.

Реорганізовані і заново створені підприємства надають головну увагу управлінському обліку і фінансовому аналізу. Це, безперечно, важливо, проте цілком недостатньо для ефективної роботи в умовах дії ринкових відносин, альтернативи яким у нас немає.

Управління витратами являє собою основу практичної діяльності керівників і спеціалістів підприємства, яка опирається на теорію економіки підприємства, технологію та організацію виробництва, планування, бухгалтерський облік, управління персоналом, управління якістю продукції, техніко-економічний аналіз діяльності підприємства та інші галузі знань.

На сучасному етапі розвитку економіки підприємства витрати є важливим аспектом його економічної стійкості, конкурентоспроможності та ефективності виробництва. Підтримка оптимального рівня витрат є основною умовою його виживання й розвитку. Управління витратами – найважливіший інструмент досягнення підприємством високого економічного результату.

Управління витратами характеризується як процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями та носіями і постійного контролю рівня витрачання ресурсів, стимулювання економії. Важливим засобом побудови системи обліку витрат з врахуванням тактичних і стратегічних цілей керівництва на підприємствах є управління витратами. Воно передбачає систематичний моніторинг фактичних витрат та їх поведінки під дією як внутрішніх, так і зовнішніх факторів, прийняття рішення щодо покращення структури собівартості продукції (товарів, послуг) тощо.

Розвиток підприємства значною мірою залежить від поведінки витрат та управління ними. Планомірне й раціональне керування витратами в періоди погіршення кон'юнктури ринку підвищує шанси на виживання. Однією з функцій економічного механізму підприємства є управління витратами, що підтверджується численною кількістю науково обґрунтованих концептуальних конструкцій, методів та моделей системи управління. В свою чергу, управління

витратами слід розглядати як сукупність чітко виражених процесів, яким характерні взаємозв'язки та безперервність здійснення. Проте, основною проблемою є те, що на практиці безпідставно ігнорується управління цими витратами. Як результат – виникають непоодинокі випадки доведення до збиткового рівня, а подекуди – банкрутства підприємств. Відповідно, виникає гостра потреба у визначенні сутності та характеристики складових кожного із процесів системи управління витратами, що в подальшому дасть можливість впровадження їх на практиці. На думку О.Попова управління витратами - це розробка і реалізація управлінських впливів, заснованих на використанні економічних законів щодо формування та регулювання витрат підприємства відповідно до його стратегічних і поточних цілей [50]. Управління витратами С.Ф.Голов розглядає як принципово нову систему, яка дає змогу відстежувати, аналізувати та контролювати витрати [13]. На думку Т.П.Карпової управління витратами включає такі елементи: планування, нормування, облік, калькулювання, економічний аналіз, контроль, регулювання та прогнозування витрат [20]. Не дивлячись на це, дослідження науковців не охоплюють усіх питань щодо розробки системи управління витратами та прийняття управлінських рішень.

Вивчивши економічну літературу можна сказати, що є різне тлумачення визначення категорії «управління витратами». Існують різні думки вчених щодо визначення поняття «управління витратами» (табл.1.1).

Таблиця 1.1

## Трактування поняття «управління витратами»

| Автор                           | Визначення категорії «управління витратами»                                                                                                                                                                                |
|---------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| І.Є.Давидович [15]              | Динамічний процес, який включає управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства через виконання всіх функцій, які властиві управлінню будь-яким об'єктом         |
| С. Ф. Голов [13]                | Специфічна функція управління, яка забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання витрат діяльності; принципово нова система, яка дає змогу чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати |
| Т. М. Мудра,<br>Л. І. Чернобай, | Процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць і носіїв та постійного контролю рівня витрат і стимулювання                                                                                              |

|                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Н.Л.Калиновська [39]                                 | їхнього зниження                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| А. М. Турило,<br>Ю. Б. Кравчук,<br>А. А. Турило [62] | Процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства. Критерієм оптимізації є мінімум витрат, що дає змогу підприємству отримати певні конкурентні переваги на ринку збуту, вільно провадити свою цінову політику та за інших рівних умов досягти більш високих розмірів прибутку |
| Г. Фандель [64 ]                                     | Планомірне формування витрат на виробництво та збут продукції й контроль за їх рівнем                                                                                                                                                                                                                  |

## Продовження табл.1.1

|                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|--------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| С. Ковтун,<br>Н. Ткачук,<br>С. Савлук [23] | Здійснення конкретних заходів з оптимізації співвідношення «затрати-результат», забезпечує досягнення підпорядкованих цілей шляхом регулювання процесів, що становлять господарську діяльність                                                                                                                                          |
| А.А. Пилипенко [46]                        | Система принципів і методів розробки й реалізації управлінських рішень, заснована на використанні об'єктивних економічних законів відносно формування й регулювання витрат, забезпечення ефективного використання ресурсів і капіталу підприємства в різних видах його діяльності відповідно до стратегічних та поточних цілей розвитку |
| О.В.Крушельницька [29]                     | Складний багатоаспектний та динамічний процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства; система принципів та методів розробки і реалізації управлінських рішень, заснованих на використанні об'єктивних економічних законів                                       |
| А.І. Ясінська [73]                         | Полягає у цілеспрямованому впливові на витрати для зміни їхнього складу, структури або поведінки у зв'язку зі зміною умов виробничо-господарської діяльності підприємства                                                                                                                                                               |
| Л. М. Христенко,<br>Р.О. Мозговий [68]     | Система, керований блок (суб'єкт управління) якої спрямовано на послідовну реалізацію функцій управління витратами за допомогою певних методів, що дозволяє регулювати чинники та управляти процесами формування витрат з метою оптимізації їх структури та рівня                                                                       |

У формуванні поняття «управління витратами» науковці дотримуються системного та процесного підходу. Більшість авторів у визначенні категорії «управління витратами» визначають взаємозв'язок витрат та високого економічного результату підприємства. Управління – це процес вирішення проблем під час досягнення цілей. До того ж, з позицій економічної теорії будь-яку діяльність підприємства правомірно розглядати як перетворення витрат в результати.

Найважливішу роль в процесі функціонування підприємства відіграє правильний менеджмент витрат, оскільки покриття витрат дозволяє відновлювати і розширювати масштаб діяльності. Так як витрати мають прямий вплив на ціноутворення та конкурентоспроможність товарів та послуг, вони визначають величину прибутку підприємства та його рентабельність. Окрім того, завдяки аналізу витрат можна дослідити доцільність функціонування підприємства.

В науковій літературі сутність терміну «витрати» трактується по-різному, схильючись більше до підходу економічного та бухгалтерського. Але це не

розкриває всієї сутності з урахуванням потреб управління.

Е.С. Хандріксен та М.Ф. Ван Бреда стверджують, що витрати є несприятливим рухом ресурсів, який зменшує прибуток. При цьому відмічають, що не кожний несприятливий рух являється витратами [67, с. 243].

Витрати впливають на фінансовий результат підприємства, контролюють її цінову політику, вказують на рівень організації виробництва та дають змогу оцінити ефективність діяльності компанії шляхом порівняння витрат та результатів діяльності. У визначенні сутності поняття витрат існують різні підходи:

- виробничий;
- фінансово-грошовий;
- бухгалтерський;
- економічний;
- нормативно-правовий;
- маркетинговий;
- управлінський;
- аналітичний.

Виробничий підхід Ф.Ф. Бутинець характеризує як спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товари, роботи і послуги [9]. Водночас М.С. Пушкар [53] вважає, що витрати – це сума спожитих товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів).

Фінансово-грошовий підхід підтримують І.А. Бланк та А.М. Поддєрьогін. І.А. Бланк вважає, що, витрати є вираженими у грошовій формі трудовими, матеріальними, фінансовими та іншими видами ресурсів, задіяних для виробництва продукції [6, с. 19]. А.М. Поддєрьогін зазначає, що витрати є обсягом використаних ресурсів (у грошовому вимірі) задля здійснення господарської діяльності [47].

Бухгалтерський підхід трактують Н.В. Прохар [52] та В.В. Кулішов [32, с. 76]. Вони надають подібну характеристику та визначають витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, яке

призводить до зменшення власного капіталу.

Іншим трактуванням є «Витрати – це споживання чи використання матеріалів, товарів, робіт, послуг в процесі одержання доходу», якого притримується Г.В. Нашкерська [42, с. 390].

І.І. Сидоров [57, с. 18] підтримує економічний підхід, зокрема, зазначає, що витрати представляють собою трату інтелектуальної та фізичної енергії людини. При цьому, Ю.С. Цал-Цалко акцентує, що сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції становлять витрати господарської діяльності суб'єктів підприємництва [69, с. 5 ].

За нормативно-правовим підходом передбачається, що витратами є або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені ПСБО 16 (п.6) [49], НПСБО 1 (п. 3) [41].

Маркетинговий підхід за Ф. Котлер виділяє три шляхи до формування вихідних цін: основані на витратах, на думці споживачів і на цінах конкурентів [29]. Іншого погляду дотримується С.С. Гаркавенко. Витрати визначає інструментом цінової політики підприємства, так як попит визначає верхній рівень ціни, а її мінімальну межу – витрати [10, с. 291, 302].

На думку В.Г. Козак [24, с. 129], який є прихильником управлінського підходу, витрати відіграють чи не найважливішу роль в управлінському обліку та оцінці діяльності підприємства, при чому менеджерам необхідні не просто витрати, а інформація про «причини» витрат.

Відповідно до аналітичного підходу, витрати - це вартісне вираження абсолютної величини спожитих ресурсів, необхідних для здійснення підприємством поставленої мети [62].

Проаналізувавши всі підходи, можна сказати, що всі витрати є ресурсами та факторами виробництва, які виражені у грошовій формі та потребують обліку, а також ті, що використані у процесі господарської діяльності для отримання певного фінансового результату і необхідні для його аналізу та прийняття управлінського рішення.

Важливою передумовою правильної організації обліку і управління ними є чітка класифікація витрат. Залежно від поставленої мети класифікація може здійснюватися за різними ознаками. Певні витрати можуть бути важливими для одного типу управлінських рішень і не братись до уваги для інших [14]. Класифікацію витрат за основними ознаками наведено в табл.1.2.

Таблиця 1.2

## Класифікація витрат за основними ознаками [14]

| № п/п | Ознака                                                | Характеристика витрат                  |
|-------|-------------------------------------------------------|----------------------------------------|
| 1     | За визначенням фінансового результату                 | Вичерпані та невичерпані               |
| 2     | За визначенням відношення до собівартості продукції   | На продукцію за відповідний період     |
| 3     | За способами віднесення витрат на собівартість        | Прямі та непрямі                       |
| 4     | За відношенням до процесу виробництва                 | Основні та загальновиробничі           |
| 5     | За ступенем впливу обсягу діяльності на рівень витрат | Змінні та постійні                     |
| 6     | За відношенням до прийняття рішень                    | Релевантні та нерелевантні             |
| 7     | За відношенням до варіантів дії                       | Дійсні та альтернативні                |
| 8     | За контролем виконання                                | Контрольовані та неконтрольовані       |
| 9     | За календарними періодами                             | Одноразові, поточні, довгострокові     |
| 10    | За функцією управління                                | Виробничі, комерційні, адміністративні |

Класифікація можлива і за іншими ознаками. Але всі витрати які несе підприємство безпосередньо впливають на кінцевий результат. Тому чим ефективніша система управління саме витратами на підприємстві, тим успішнішим воно є.

Витрати за економічними елементами визначені у п. 21 П(С)БО 16 1 (рис.1.1).

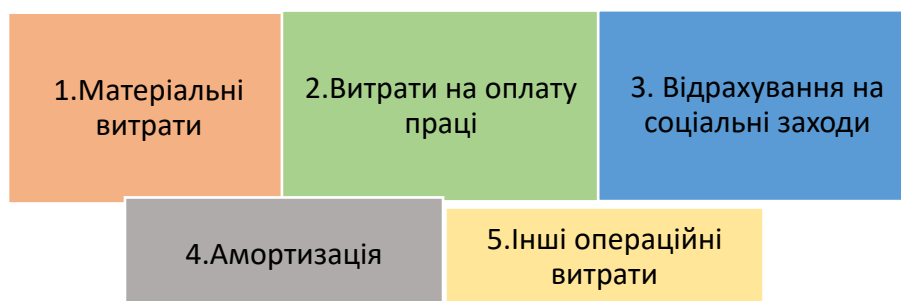


Рис.1.1. Витрати за економічними елементами

Перший елемент представлений витратами сировини й основних

матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів.

Витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, гарантійних та компенсаційних виплат є другим елементом.

Третім елементом є відрахування на соціальні заходи, що включають відрахування на соціальне страхування, відрахування на пенсійне забезпечення, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, та відрахування на інші соціальні заходи.

Амортизація (четвертий елемент) – процес поступового перенесення вартості основних засобів на продукт, що виготовляється з їх допомогою.

Не менш важливим елементом є інші операційні витрати, що пов'язані з управлінням виробництвом, на перевезення співробітників до/з місця роботи, податки та збори, що входять до виробничої собівартості, витрати за аутсорсинг тощо [49].

Витрати є складною економічною категорією, що витікає з їх місця, ролі та етапу виникнення у діяльності підприємства. За своєю сутністю витрати – це виражені в грошовій формі затрати різних видів економічних ресурсів (праці, сировини, матеріалів тощо) під час виробництва і реалізації продукції. До того часу, коли необхідні ресурси перебувають на ринку капіталу, вони є потенційними для підприємства. Якщо підприємство купує їх для забезпечення досягнення поставленої мети розвитку, вони стають реальними ресурсами або факторами виробництва для цього підприємства. Тобто, потенційні ресурси перетворюються на реальні ресурси (активи) підприємства тільки з моменту їх придбання, а факторами виробництва стають з моменту їх цільового використання.

Також витрати розглядають за економічним змістом як витрати живої та витрати уречевленої праці. Витрати живої праці – це витрати на оплату праці, а витрати уречевленої праці – це вартість сировини, матеріалів тощо. Витрати мають натуральну та грошову форми. Для організації діяльності підприємства

велике значення мають планування й облік витрат факторів виробництва в натуральній формі (кількість, маса, об'єм, довжина тощо). Однак для оцінювання результатів такої діяльності вирішальною є грошова оцінка витрат, оскільки вона відображає вартість продукції.

Відповідно до видів діяльності підприємства розрізняють наступні витрати, а саме: операційні (поточні), фінансові, інвестиційні та непередбачувані.

Операційні витрати - це витрати підприємства, що виникають у зв'язку з його основною діяльністю, пов'язаною з виробництвом та реалізацією продукції.

Поточні витрати є циклічними або безперервними. Вони повторюються з кожним циклом виробництва (основні матеріали, технологічна енергія, зарплата виробничих робітників і т.п.) або потрібні постійно для управління і підтримування виробничої системи в стані готовності (зарплата управлінського персоналу, орендна плата, амортизація основних засобів та ін.). Поточні витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції, виражені в грошовій формі, формують собівартість продукції.

Ключовим показником, що характеризує результати господарської діяльності є собівартість продукції, яка виступає інструментом оцінювання техніко-економічного рівня виробництва і праці, якості управління. Вона є вихідною базою для формування цін, а також безпосередньо впливає на величину прибутку, рівень рентабельності й побудову основних бюджетів підприємства.

Витрати підприємства на виробництво продукції (товарів, послуг) становлять виробничу собівартість, яка об'єднує прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та загальновиробничі витрати. Повна собівартість продукції (товарів, послуг) складається з виробничої собівартості, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

З кожним роком підвищується роль управління витратами. Це зумовлене необхідністю досягнення кожним суб'єктом господарювання оптимального рівня затрат на виробництво та реалізацію продукції(товарів, послуг), від якого залежить успішна діяльність підприємств і організацій. Задля створення належних умов для росту конкурентоздатності продукції(товарів, послуг), необхідно

забезпечити оптимальний рівень витрат. Що сприяє створенню підґрунтя для довгострокового і економічного зростання підприємств та організацій.

Управління витратами в Україні як єдиного цілісного процесу, який визначав би усю політику підприємства (організації), практично не існує. На необхідність створення такого цілісного процесу, цілісної системи управління вказує ще й те, що інфляційні процеси, які продовжуються протягом останніх років, не сприяють зниженню собівартості продукції, рівня виробничих затрат. Прибуток на переважній більшості підприємств досягається, на превеликий жаль, не шляхом зменшення затрат на виробництво продукції, а за рахунок зростання відпускних цін.

Але, не зважаючи на недоліки цих явищ, висока вартість товарів у сучасних умовах має і свої позитивні моменти. Вона змушує вигідно розміщувати всі види ресурсів та спрямовувати діяльність на виробництво потрібних та вигідних товарів і послуг. Здорова конкуренція сприятиме зниженню ціни на продукцію, роботи чи послуги, що змусить підприємців і товаровиробників шукати різні шляхи зниження собівартості продукції, робіт чи послуг. Найбільш вигідною і прийнятною у цьому відношенні повинна стати система управління витратами, як об'єктивна необхідність успішного функціонування підприємства чи організації.

## **1.2. Система управління витратами підприємства**

У сучасних умовах господарювання у своїй діяльності керівництво кожного підприємства прагне досягти високого або постійно висхідного рівня. Прибуток залежить від таких складових: витрати на виробництво, планування ціноутворення одиниці продукції та обсяг реалізації продукції. Для цього керівникам необхідно постійно проводити аналіз цих складових, визначати їх залежність від витрат, ціни, прибутку та обсягу випуску продукції, шукати раціональне поєднання змінних та постійних витрат з метою максимізації прибутку. Ці питання належать до питань відання системи управління витратами

підприємства.

Складовою загальної системи управління підприємством є система управління витратами, що передбачає здійснення цілеспрямованого впливу на розмір витрат для зміни їхнього складу, структури або поведінки у зв'язку зі зміною умов виробничо-господарської діяльності підприємства.

Все частіше на практиці спостерігається зв'язок між системою управління витратами та ефективністю діяльності підприємства загалом. Дане питання не залишається без уваги із сторони відомих науковців, як у сфері управління, так і в обліковому контексті, зокрема, значний внесок у дослідженні особливостей формування системи управління витратами та її складових здійснили вітчизняні вчені: Голов С.Ф., Гордієнко В.М., Грещак М.Г., Давидович І.Є., Загородній А.Г., Карпова Т.І., Кузьмін О.Є., Мельник О.Г., Озеран В.О., Попов О.О., Садовська І.Б., Цал-Цалко Ю.С. та ін. На думку вчених, реальним напрямом зменшення витрат є розробка системи управління ними.

З огляду на те, що витрати є основною складовою показника ефективності діяльності підприємства – прибутку, формування системи управління витратами на підприємстві слід розглядати як комплексну систему управління чинниками, що прямо або опосередковано впливають на розмір прибутку.

Система управління витратами підприємства – це сукупність взаємопов'язаних елементів (структури, завдань, технології, людей, цілей) та системного підходу до об'єктів управління як системи в цілому.

Пошук шляхів найефективнішого використання наявних обмежених ресурсів за допомогою планування, калькулювання, обліку і контролю витрат внутрішньовиробничої діяльності є основним завданням формування ефективної системи управління витратами на підприємстві. А основним завданням створення на підприємстві системи управління витратами полягає в тому, щоб поєднати інтереси всіх зацікавлених сторін та створити саморегулюючий механізм їх формування і зміни.

Система управління витратами має цілі, завдання, об'єкт, предметні та управлінські механізми (методи). У сучасних умовах основною метою існування

системи управління витратами в рамках забезпечення конкурентоспроможності підприємства є пошук ефективного методу визначення ціни, за якою замовник погодився б придбати продукцію (роботу, сервіс) в умовах жорсткої конкуренції на внутрішньому ринку [22].

Наприклад, при всіх інших рівних умовах високі операційні витрати знижують різноманітність можливих стратегічних ходів підприємства в ціновій конкуренції, так як операційні витрати визначають собівартість продукції, а значить і мінімальну ціну, яку може собі дозволити підприємство [37].

Так для досягнення цієї мети необхідно вирішити ряд завдань в процесі управління витратами, які повинні вирішуватися на всіх рівнях управління: як в конкретних одиницях формування витрат, так і на рівні підприємства в цілому. При цьому необхідно знаходити приховані резерви для зниження поточних витрат у відділах, а на рівні підприємства необхідно розробити стратегію ефективного використання ресурсів.

Завдання, що вирішуються системою управління витратами, поділяються на операційні і стратегічні (рис. 1.2).

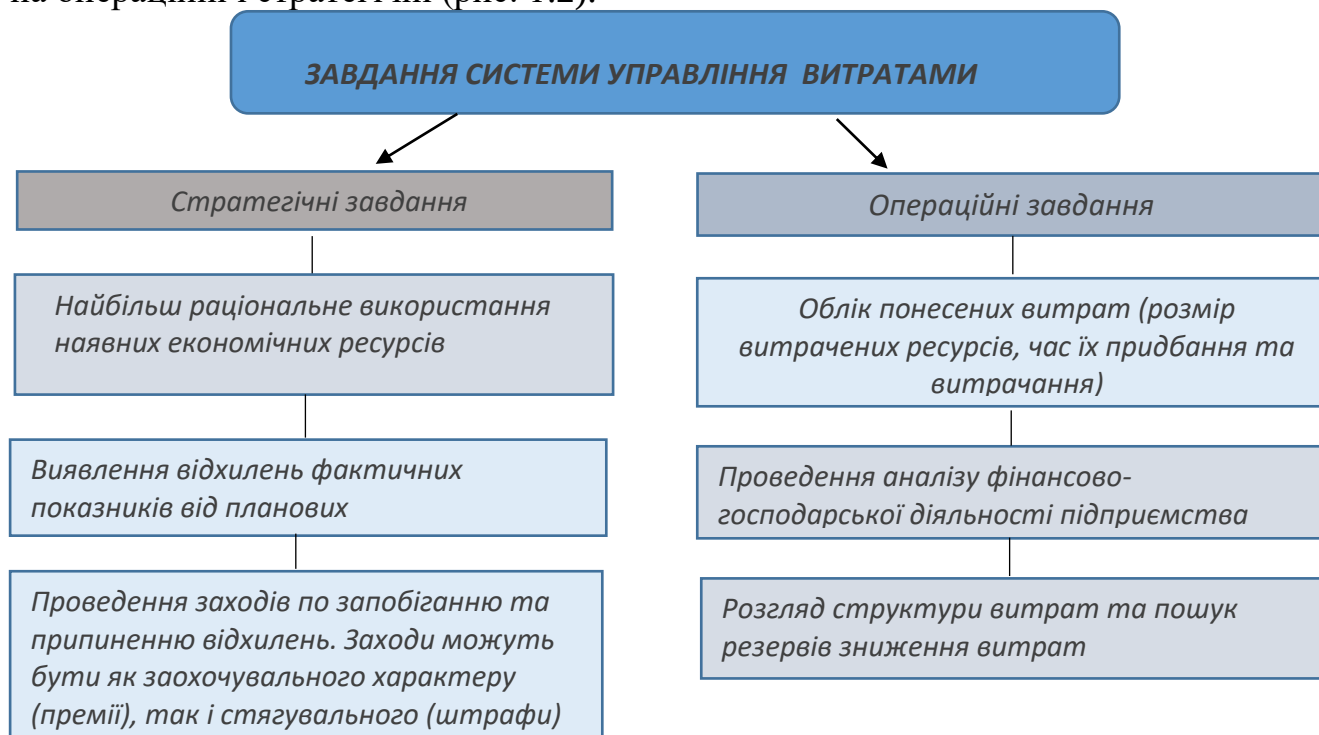


Рис. 1.2. Завдання системи управління витратами [13]

Операційні завдання встановлюються в процесі виконання робіт (товарів, послуг), а стратегічні завдання поставлені на майбутнє.

Об'єктом системи управління витратами є безпосередньо операційні витрати підприємства, суб'єктом є керівники його структурних підрозділів, які пов'язані з виконанням витрат. Механізм управління - це комплекс процедур, що проводяться цією системою [35].

На підприємстві ефективний механізм управління витратами повинен включати в себе чотири основні блоки, які відповідають функціям управління:

- аналіз;
- планування;
- мотивація;
- контроль.

Аналіз є важливою одиницею управління витратами, яка допомагає оцінити ефективність використання всіх ресурсів підприємства, виявити резерви для скорочення витрат, зібрати і підготувати інформацію для їх обґрунтованого планування і приймати ефективні управлінські рішення.

Другим блоком, найбільш значущою функцією в системі управління витратами є планування, яке передбачає визначення цілей і завдань, обґрунтування планів зміни витрат, вибір напрямків, методів і прийомів їх реалізації.

Мотивація - третій блок управління витратами. Вона спрямована на пошук шляхів впливу на учасників виробничо-торгового процесу, які заохочують дотримуватися встановлених планом витрат і знаходити шляхи їх зниження. Такий хід дій може бути мотивований як матеріальними, так і моральними факторами.

Останнім блоком в системі управління витратами на підприємстві є управління. Вона передбачає перевірку виконання управлінських рішень з планування витрат, а також оцінку ефективності виконання цих рішень і встановлення зворотного зв'язку з метою планування результатів діяльності наступних періодів [66].

Відзначимо, що всі блоки системи управління витратами тісно взаємопов'язані і експресують замкнутий цикл, в якому кожен попередній блок є

обов'язковим для наступного, а для аналізу використовуються результати моніторингу і контролю. При цьому аналіз і планування відіграють вирішальну роль в системі управління витратами. В даний час підприємства можуть використовувати різні підходи і методи оцінки, аналізу і планування витрат на основі поставлених завдань. Менеджерам непросто визначити найбільш ефективні підходи, методи, інструменти, так як вони співіснують один з одним і мають слабкі і сильні сторони застосування в системі управління витратами. Вчені-економісти розглядають кілька систем: деякі вже позитивно зарекомендували себе в реалізації в діяльності, а деякі тільки проходять етап тестування, за результатами якого можна буде зробити висновки про можливість їх застосування. До таких систем відносяться: стандартна вартість; прямі операційні витрати; цільова вартість; вартість кайдзена; ABC - вартість; Теорія обмежень (TOS) [65].

Кожна окрема господарююча структура на підприємстві виконує ті чи інші функції управління витратами. Так, функцію організації та мотивації витрат виконує директор з фінансів. Він реалізує її за допомогою управлінського обліку. Тут предметом управління виступають витрати на управління. Функцію обліку та калькулювання витрат виконує бухгалтерія. Це реалізується за допомогою бухгалтерського обліку. Функцію поточного планування витрат виконують центри витрат за допомогою нормування. Аналізом та контролем витрат займається центр контролінгу. Він реалізує ці функції за допомогою виконання порівняльного аналізу. Координацією як функцією управління витратами займаються виробничі відділи. Вони реалізують цю функцію, що на них покладена, за допомогою такого методу, як системний підхід. Плануванням як однією з основних функцій управління витратами на підприємстві займається планово-економічний відділ. Він для реалізації цієї функції використовує такий метод, як складання цільових програм. При цьому, об'єктом управління виступає процес виробництва та безпосередньо підприємство в цілому. І перед усіма структурами підрозділами підприємств стоїть одне завдання – мінімізація загального розміру витрат.

Управління витратами здійснюється шляхом реалізації об'єднання

функцій управління. Для реалізації цих функцій у сучасній економічній науці розробляються різноманітні методи, прийоми, способи та дії. Стосовно до витрат метод управління розглядається як прийнята послідовність дії, визначальна особливості реалізації функціонального управління через різноманітні інструменти контролінгу витрат. Дані інструменти є ефективними в певних економічних умовах залежно від цілей підприємства [8].

Можна виділити найбільш затребувані методи управління витратами: директ-костинг (direct-costing), стандарт-костинг (standard-cost), таргет-костинг (target-costing), кайзен-костинг (kaizen-costing), CVP-аналіз (аналіз беззбитковості), кост-кілінг, облік витрат на роботу (ABC), бенчмаркінг витрат, LCC-аналіз, метод зниження витрат, метод EVA тощо.

Маржинальним методом управління витратами є директ-костинг, який застосовують для прийняття більш раціональних управлінських рішень з ціноутворення та беззбитковості виробництва. А також допомагає знайти взаємозалежність між обсягом виробництва, прибутком та витратами. Орієнтується на розподілі валових витрат на постійні та змінні. Змінні входять до складу собівартості товару, а постійні списуються на фінансові результати [18, 55].

За нормативним методом управління затратами (стандарт-костинг) здійснюється управління витрат порівнянням фактичних й нормативних витрат, формується повна собівартість, розробляються норми.

Таргет-костинг формує оптимальну собівартість товару на основі встановлення ціни реалізації та бажаної величини прибутку. Застосовується для розрахунку цільової собівартості за допомогою раніше розробленої ціни реалізації на основі маркетингових досліджень на стадії розробки і планування. Даним методом забезпечується визначення цільових витрат для нових товарів та проводиться контроль за ними ще на стадії розроблення продукції (товарів, послуг).

За методом кайзен-костинг виділяють такі принципи методу: постійні, безперервні зміни та пошук зменшення витрат; концентрація на клієнта, відкрите

визнання проблем; створення робочих команд. Застосовують для досягнення цільової собівартості на стадії виробництва.

CVP-аналіз або аналіз беззбитковості базується на легко обчислюваних показниках, допомагає оперативно і якісно оцінити вплив структури витрат, вплив обсягу продажу на прибуток й проаналізувати його залежність від рівня ціни продукції та структури виробництва. У підприємства з'являється можливість визначити необхідний обсяг реалізації в залежності від запланованого прибутку. Головною метою методу є визначення обсягу продажу, який забезпечує беззбитковість виробництва.

Швидко, без шкоди для перспективи розвитку, скоротити витрати підприємства дозволяє кост-кілінг. Складові застосування методу: класифікація витрат згідно з технологічним процесом; застосування моніторингу відхилень витрат та пошук їх резервів; створення ефективної транспортної логістики та закупівлі сировини; прозорість інформації, скорочення витрат на соціальну сферу та оплату праці; пошук нових постачальників та сировини-замінника [55].

Для оптимізації співвідношення між сукупними витратами та корисним ефектом об'єкта протягом життєвого циклу, для підвищення ефективності технологічного процесу використовують ABC метод. Здійснюється групування за трьома категоріями (А, В, С). Категорія А охоплює статті витрат з високим рівнем впливу на ефективність виробництва, категорія В – з середнім рівнем впливу, категорія С - з незначним впливом. Мета використання цього методу, полягає в тому, що завдяки ефективному управлінню витрат, що відповідають категорії А - досягається максимальна рентабельність та приріст ринкової вартості [18].

LCC-аналізом (Life Cycle Costing) забезпечується точний прогноз витрат, створюється стратегічне бачення структури витрат та порівнюється її зі структурою доходів. Застосовують на стадіях життєвого циклу продукції, що дозволяє оперативно виявити дубльовані функції та витрати й проводити їх контроль на різних стадіях виробництва. Застосовується в стратегічному управлінні Бенчмаркінг витрат або метод еталонних порівнянь - допомагає досить

швидко і з незначними витратами удосконалити бізнес-процеси та діяльність підприємства. Створюється аналітична база з конфіденційної інформації (напівконфіденційної) про діяльність різних аналогічних суб'єктів ринку для подальшого використання як еталонний об'єкт дослідження [55].

Але незважаючи на все, жоден з розглянутих інструментів не може вважатися універсальним і у певний період життєвого циклу підприємству слід застосовувати різні інструменти. Це пов'язано з особливостями господарської діяльності підприємства, сферою його діяльності, а також різними стратегіями його розвитку.

В сучасних умовах система управління витратами повинна розглядатися як єдиний скоординований комплекс взаємопов'язаних повсякденних заходів, спрямованих на економію ресурсів і максимізацію їх впливу.

Формування ефективної системи управління є важливим процесом для підприємства, адже вона допомагає знайти шляхи найефективнішого використання обмежених ресурсів застосовуючи при цьому калькулювання, планування, облік та контроль витрат внутрішньовиробничої діяльності.

### **1.3. Система показників оцінки ефективності управління витратами підприємства**

Система показників оцінки ефективності управління витратами підприємства повинна базуватися на сукупності факторів, які охоплюють різні аспекти операційних витрат підприємства. Її комплексна оцінка повинна здійснюватися у контексті «стратегічного бачення» кінцевих результатів у вигляді запланованого рівня ефективності управління витратами підприємства.

Оцінювання ефективності управління витратами підприємств є надзвичайно актуальним стосовно сьогодення особливо тому, що завдяки обґрунтованому визначенню критеріїв, що мають характеризувати групі

показники оцінки ефективності витратами, надає можливість визначити, який із елементів операційних витрат потребує вдосконалення методу управління.

Для визначення вагових коефіцієнтів кожного із групових показників оцінки ефективності управління витратами проводиться аналіз операційних витрат підприємства. Використовуються значення частки складових операційних витрат, що пов'язані безпосередньо з витратами виробництва та обсягами наданих послуг: матеріальні витрати, амортизація, витрати на оплату праці та соціальні заходи. Ефективність управління складовими операційних витрат можна оцінювати за допомогою таких групових показників, як: ефективність управління матеріальними ресурсами та ефективність управління трудовими ресурсами (рис. 1.3).

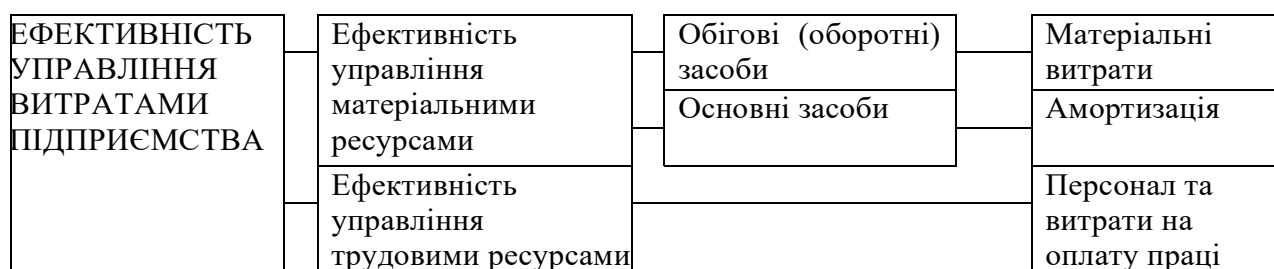


Рис. 1.3. Групові показники управління витратами підприємства[44].

З метою ефективного управління матеріальні ресурси діляться на основні (матеріальні активи, які підприємство використовує у процесі надання послуг та виконання інших функцій) та обігові засоби (матеріальні ресурси (матеріали), які використовуються в процесі надання послуги і які мають термін придатності до року, відносяться до обігових фондів (засобів)).

Усі основні засоби піддаються фізичному та моральному зносу, тобто вони поступово втрачають корисні властивості під впливом фізичних сил, технічних та економічних чинників, стають непридатними і не можуть надалі виконувати функції, для яких вони призначені. Амортизація – це грошовий вираз фізичного і морального зносу основних засобів.

Від правильного вибору методу амортизації залежить ефективне управління основними засобами. Це дозволяє мінімізувати розмір витрат, своєчасно оновлювати основні засоби відповідно до розвитку техніки і технології.

Для якісного управління матеріальними ресурсами підприємства необхідно здійснювати аналіз ефективності їхнього використання. Цей аналіз доцільно проводити із застосуванням специфічних галузевих та загальноекономічних показників.

Для кожного підприємства є свої специфічні показники, які дозволяють оцінити стан та ефективність використання основних та обігових засобів. Так для медичної галузі специфічними показниками є:

- показники, пов'язані із використанням ліжкового фонду;
- показники, пов'язані з використанням медичного обладнання.

Економічними показниками, що пов'язані із використанням ліжкового фонду є:

$$1. \quad \text{Вартість утримання одного ліжка} = \frac{\text{Річна сума витрат лікарні}}{\text{Кількість ліжок}} \quad (1.1)$$

$$2. \quad \text{Вартість одного ліжко-дня} = \frac{\text{Річна сума витрат лікарні}}{\text{Кількість ліжко-днів}} \quad (1.2)$$

$$3. \quad \text{Вартість лікування одного пацієнта} = \text{Вартість одного ліжко-дня} * \text{Фактичну середню тривалість перебування хворого на ліжку} \quad (1.3)$$

Оскільки дані показники відображають розмір витрат лікарні, то критерієм підвищення ефективності використання ліжкового фонду є їхнє зменшення.

Медичне обладнання є дороговартісною та високотехнологічною складовою основних засобів медичного закладу, тому забезпечення його використання найбільш раціонально та ефективно є питанням актуальним.

В розрізі ефективності використання наявних матеріальних ресурсів також можуть бути використані загальноекономічні показники для проведення більш повного аналізу діяльності підприємства. До них відносяться показники фондомісткості, фондovіддачі, фондоозброєності, коефіцієнт оборотності, показник рентабельності.

Про стан основних засобів свідчать коефіцієнти зносу, придатності, оновлення, вибуття і приросту. До показників, які характеризують ефективність

використання основних засобів, належать: фондovіддача, рентабельність основних засобів, сума прибутку на одну гривню основних засобів.

Фондовіддача є найбільш загальним показником, який характеризує ефективність використання основних засобів. Цей показник розраховується за формулою:

$$\text{Фондовіддача} = \frac{\text{Річний обсяг наданих послуг}}{\text{Середньорічна вартість основних виробничих фондів}} \quad (1.4)$$

Щодо обігових засобів підприємства, то ефективність їхнього використання оцінюється за допомогою обчислення таких показників, як:

1. Матеріаломісткість послуги – це вартість усіх матеріальних ресурсів, що були витрачені на надання однієї послуги або на 1 грн наданих послуг та розраховується за формулою:

$$\text{Матеріаломісткість} = \frac{\text{Вартість матеріальних ресурсів, витрачених на 1 послугу}}{\text{Обсяг наданих послуг у вартісному виразі}}$$

2. Коефіцієнт оборотності обігових засобів визначає кількість оборотів, які можуть здійснити обігові засоби за певний розрахунковий період часу (найчастіше рік), і характеризує вартість наданих послуг, що припадає на 1 грн вартості обігових засобів. Показник обчислюється за формулою:

$$\text{Коефіцієнт оборотності обігових засобів} = \frac{\text{Річний обсяг наданих послуг}}{\text{Середньорічна вартість обігових засобів}} \quad (1.6)$$

3. Коефіцієнт завантаження (фондомісткість) – це величина, обернена до коефіцієнта оборотності. Показує, яка сума обігових засобів припадає на одну грошову одиницю наданих послуг.

4. Показник рентабельності обігових засобів показує, який прибуток отримано на 1 грн наявних обігових засобів (прибуток і сума обігових засобів розраховуються за однаковий проміжок часу):

$$\text{Рентабельність обігових засобів} = \frac{\text{Прибуток}}{\text{Середньорічна вартість обігових засобів}} \quad (1.7)$$

Основою високої конкурентоспроможності в умовах ринкових відносин провідним фактором підвищення ефективності діяльності підприємства є трудовий ресурс.

Для визначення внутрішніх та зовнішніх резервів щодо підвищення ефективності та повноти використання трудових ресурсів доцільно проводити аналіз ефективності використання трудових ресурсів.

Основними показниками, які характеризують ефективність використання трудових ресурсів, є:

- кількісні показники (забезпеченість, укомплектованість кадрами);
- розрахункові коефіцієнти руху персоналу (прийом, вибуття, плинність та сталість кадрів);
- розрахункові показники використання робочого часу;
- результативні показники продуктивності праці та оптимальності системи оплати праці.

Оцінка забезпеченості та укомплектованості підприємства персоналом є першим етапом аналізу ефективності використання трудових ресурсів.

Показник укомплектованості штатів персоналу визначається як співвідношення числа зайнятих посад до числа посад за штатним розкладом.

Дані щодо укомплектованості штатів можуть використовуватися для прийняття управлінського рішення щодо оптимізації використання трудових ресурсів шляхом прийому на роботу нових співробітників або більш раціонального використання наявного персоналу.

Аналіз руху персоналу є наступним етапом аналізу ефективності використання трудових ресурсів. Передумовою підвищення продуктивності праці та ефективності діяльності є стабільність складу персоналу. Під час аналізу руху персоналу визначають ряд показників, а саме: коефіцієнт обігу співробітників за прийом та звільненням, коефіцієнт плинності кадрів та сталості персоналу.

$$\text{Коефіцієнт прийому кадрів} = \frac{\text{Число працівників, прийнятих за місяць (квартал, рік)}}{\text{Середньооблікова кількість штатних працівників за місяць(квартал, рік)}} \quad (1.8)$$

$$\text{Коефіцієнт вибуття кадрів} = \frac{\text{Число працівників, які вибули за місяць (квартал, рік)}}{\text{Середньооблікова кількість штатних працівників за місяць (квартал, рік)}} \quad (1.9)$$

$$\text{Коефіцієнт плинності кадрів} = \frac{\text{Число працівників, які звільнилися за місяць (квартал, рік)}}{\text{Середньооблікова кількість штатних працівників за місяць (квартал, рік)}} \quad (1.10)$$

На третьому етапі аналізу ефективності використання трудових ресурсів здійснюється оцінка втрат робочого часу. Зростанню продуктивності праці сприяє зниженню втрат робочого часу та раціонального його використання.

Важливим етапом оцінки формування та використання трудових ресурсів підприємства є здійснення аналізу трудових показників. Аналіз продуктивності праці за показниками результативності діяльності та оптимальності системи оплати праці є четвертим етапом оцінки.

Основним економічним показником з оплати праці є фонд оплати праці, який використовується у господарській практиці, статистичній звітності, економічному аналізі. Рівень витрат на оплату праці показує частку витрат на оплату праці у загальній сумі обсягу господарської діяльності й вимірюється у відсотках.

До показників праці належать:

- фондоозброєність;
- зарплатомісткість;
- зарплатовіддача.

Під фондоозброєністю праці розуміють показник ефективності використання основних виробничих фондів працівниками підприємства та визначається за формулою:

$$\text{Фондоозброєність праці} = \frac{\text{Середньорічна вартість основних виробничих фондів}}{\text{Середньооблікова кількість штатних працівників}} \quad (1.11)$$

Підвищення фондоозброєності персоналу є важливим фактором підвищення ефективності роботи підприємства.

Ще не менш вагомими показниками є зарплатомісткість та зарплатовіддача.

Зарплатомісткість характеризує суму витрат на оплату праці, що міститься в сумі витрат на виробництво одиниці послуги, і визначається як співвідношення суми фонду оплати праці на підприємстві на обсяг реалізованих послуг у звітному періоді. Чим менший цей коефіцієнт, тим краще для підприємства.

Зарплатовіддача – це показник, який відображає, скільки отримано доходу від реалізації товарів, робіт, послуг за звітний період на 1 гривню витрат на оплату праці. Чим вищий цей коефіцієнт, тим краще для підприємства.

Проведення аналізу ефективності управління витратами потребує значних фінансових та часових витрат. Однак отримані результати аналізу дають можливість керівнику підприємства визначити найбільш впливові чинники ефективного використання ресурсів. Це значною мірою підвищує результативність та ефективність прийнятих на їхній основі управлінських рішень. Ефективне управління ресурсами підприємства забезпечує збільшення прибутковості підприємства шляхом зменшення собівартості та збільшення обсягів діяльності.

#### **1.4. Нормативно-правове та інформаційне забезпечення відносин у сфері управління витратами підприємства**

Система управління витратами на сучасних підприємствах не в змозі повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення, яке постійно формується та перебуває в процесі політичних, економічних, інтеграційних, соціальних змін та інших чинників.

Слід відмітити, що основні види нормативно-правового забезпечення у сфері управління витрат формуються згідно:

- Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”;
- Указів Президента України;
- постанов й рішень Кабінету Міністрів України;
- наказів, постанов, розпоряджень, листів, роз’яснень міністерств та відомств;

- П(С)БО 9 „Запаси” (в частині списання запасів на витрати виробництва), 16 „Витрати”; 31 „Фінансові витрати”; 9 „Витрати на дослідження і розробки”, 11 „Будівельні контракти”, 23 „Витрати позики”;
- Кодексів України: Податкового, Бюджетного, Господарського, Цивільного, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо;
- вказівок, інструкцій, положень;
- планів рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі);
- наказу про облікову політику підприємства;
- графіків документообігу, графіків виконання обліково-звітних та контрольних-ревізійних робіт і т.д.

Для підприємства основу системи менеджменту становить управління процесом виробництва, виникнення і формування зумовлюється системним характером внутрішніх і зовнішніх зав’язків кожного підприємства.

Система управління не можлива без адекватного інформаційного забезпечення як особливого процесу задоволення інформаційних запитів та потреб споживачів, котрий складається з підготовки й надання інформації користувачам відповідно до їхніх об’єктивних потреб. Результативність управління визначається якістю інформаційного забезпечення.

Інформаційне середовище в процесі управління витратами направлене на побудову такого механізму управління витратами, який забезпечив би підприємству рентабельну діяльність. Інформаційна система включає управлінську обліково-економічну інформацію, а саме: планово-прогнозну, нормативно-довідкову, облікову, оперативно-технічну, що є необхідною передумовою для прийняття рішень щодо економічно обґрунтованого використання ресурсів.

Процес формування оптимальних інформаційних облікових потоків складний і потребує індивідуального підходу до підприємств. Це зумовлено складністю організаційної будови виробничих систем, ієрархією системи управління витратами виробництва, різноманітним складом рішень, що

приймаються, а також колом чинників, що враховуються при виборі прийнятних варіантів управлінських рішень [ 4 ].

Головною проблемою при формуванні інформаційних облікових потоків управління витратами виробництва є формування і становлення самого бухгалтерського обліку та системи його організації в напрямку об'єктивного відображення ринкових факторів впливу на діяльність підприємства і забезпечення аналітичної бази управлінських рішень.

На основі інформаційної системи управлінська система забезпечує апарат управління всіх ланок підприємства необхідною інформацією для вироблення і прийняття відповідних управлінських рішень, залежно від поставлених завдань і мети. Це є передумовою підвищення економічної ефективності підприємства.

В обсязі інформації, яка надходить працівникам апарату управління, найбільшу частку займає обліково-звітна інформація.

Іншу частку займають майже порівну планова і розпорядча інформація, Особливо недостатня частка розпорядчої інформації у функціональних працівників апарату управління. Ефективність інформаційної системи залежить від рівня оцінки якості інформації, яка поставляється в основному бухгалтерським обліком.

Облік загалом – це спостереження, вимірювання та реєстрація фактів та явищ реальної дійсності.

Мета обліку полягає в управлінні господарськими процесами, у забезпеченні управлінців та інших користувачів необхідною інформацією для аналізу, планування і контролю. Бухгалтерський облік виник і розвивався як засіб спостереження за господарською діяльністю підприємства. Облік і аналіз взаємодіють в інформаційній системі. Облік – самостійна інформаційна система, що регламентується програмами збирання, обробітку, зберігання і пошуку даних. Аналіз створює інформацію, яка визначає вибір управлінського рішення.

Обліково-аналітична система направлена на:

- збір із різноманітних джерел даних та їх узагальнення;
- опрацювання одержаних даних;

- трансформацію даних в цілісні інформаційні масиви;
- аналітичну оцінку інформації для прийняття управлінських рішень.

Облік у ринковій економіці спрямований на відображення господарських операцій в їх логічному взаємозв'язку і взаємозалежності з метою використання відповідної інформації для грамотного управління підприємством.

Для ефективного управління витратами підприємству необхідна інтеграція всіх його функцій, які здійснюють різні служби, такі як бухгалтерія, плановий відділ, виробничий відділ та інші. Тому забезпечити систему управління необхідною інформацією бухгалтерський відділ може лише скоординувавши роботу всіх підрозділів.

Інформаційні потоки управління витратами виробництва формуються в підсистемі управлінського обліку. Управлінський облік є первинним джерелом формування інформації про витрати, оскільки така інформація формується оперативно та надає можливість не просто констатувати факти господарської діяльності, а впливати на сам процес формування витрат, контролювати причини витрат. Система управління витратами викликає необхідність упорядкування потоків інформації, удосконалення її носіїв, які повинні відображати процеси витрачання та одержання доходу від використання ресурсів. Внутрішня звітність стає інформаційним продуктом, що забезпечує користувачам можливість прийняття адекватних управлінських рішень.

Інформаційна система повинна постійно розвиватися і вдосконалюватися відповідно до потреб управління. Сучасні економічні умови, які характеризуються динамічністю та складністю кон'юнктури ринку, посиленням конкурентної боротьби, швидкими непередбачуваними змінами законодавства вимагають стратегічного підходу до процесу управління витратами, розробки та впровадження комп'ютерної технології інформаційного забезпечення [ 60 ].

У світі глобалізації відбувається швидкий розвиток комп'ютерних, комунікаційних технологій та підвищення конкуренції, це все вимагає від підприємств інтенсивнішого використання та впровадження інформаційних технологій у сферу управління.

Підприємствам необхідно швидко адаптуватися до нових методів та оновлювати інформаційні системи, щоб залишатися конкурентоспроможними, адже програмні продукти мають властивість швидко морально зношуватися та замінюватися новими версіями або видами.

На збір, формування, обробку та інші операції витрачається близько половини всього робочого часу управлінських працівників.

Впровадження комп'ютерної інформаційної системи скорочує час для підготовки та подання фінансової інформації, поліпшує загальну ефективність та точність інформації, дозволяє перейти на нові методи управління, новий рівень менеджменту та якісно вести облік.

Результативність управління визначається якістю інформаційного забезпечення.

З розвитком ринкових відносин посилюються вимоги до інформаційної системи, яка повинна бути зорієнтована на інтереси користувачів, забезпечувати виробництво кращої якості та менших затрат, можливу конкуренцію на ринку.

## **Висновки до розділу 1**

Під час аналізу теоретичного матеріалу можна зробити наступні висновки.

Управління витратами підприємства – це процес планування, координації та контролю витрат з метою забезпечення оптимального використання ресурсів підприємства. Управління витратами підприємства є невід'ємною частиною загального управління підприємством, і тому необхідно проводити детальні дослідження та вдосконалення щодо формування рівня собівартості, доходу та прибутку. Розумна система управління витратами може ефективно забезпечити успішне функціонування підприємства на ринку, виробництво конкурентоспроможної продукції (товарів, послуг) та прибутковість. Проводячи дослідження показано, що існують різні управління витратами в теорії управління витратами підприємства та різні інструменти та методи управління витратами. Серед найбільш поширених практичних методів можна виділити наступні:

директ-костинг, Стандарт-кост, , CVP - аналіз, ABC - аналіз, LCC-аналіз тощо.

Основні завдання управління витратами полягають у зниженні витрат при збереженні якості продукції, збільшенні ефективності використання ресурсів, забезпеченні конкурентоспроможності підприємства на ринку та максимізації прибутку. Оптимізація витрат на підприємстві – це процес мінімізації витрат при збереженні або підвищенні якості продукції чи послуг. Адже у сучасних умовах динамічного розвитку ринкового середовища завдання керівництва підприємства полягає в тому, щоб знайти оптимальну величину витрат, спрямованих на розвиток, та витрат, що пов'язані з поточною виробничо-господарською діяльністю підприємства, а також співвідношення між ними. Це надасть змогу керівництву підприємства приймати адекватні управлінські рішення щодо забезпечення підвищення прибутковості роботи підприємства.

## **РОЗДІЛ 2**

### **Аналітична оцінка стану та напрями удосконалення управління витратами КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради**

#### **2.1. Організаційно-управлінський аналіз діяльності КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради**

Комунальне некомерційне підприємство «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради Житомирської області (далі - Підприємство) є лікарняним (амбулаторним, стаціонарним) закладом охорони здоров'я — комунальним унітарним некомерційним підприємством, що надає послуги вторинної спеціалізованої медичної допомоги будь-яким особам в порядку та на умовах, встановлених законодавством України та Статутом.

Підприємство створене за рішенням п'ятнадцятої сесії Овруцької міської ради сьомого скликання від «29» серпня 2018 року №698 відповідно до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», Господарського кодексу України на базі майна комунальної власності Овруцької міської об'єднаної територіальної громади, яке закріплюється за ним на праві оперативного управління.

Засновником, Власником та органом управління майном Підприємства є Овруцька об'єднана територіальна громада, в особі Овруцької міської ради (далі - Засновник або Власник). Підприємство є підпорядкованим, підзвітним та підконтрольним Засновнику.

Підприємство здійснює господарську некомерційну діяльність, спрямовану на досягнення соціальних та інших результатів без мети одержання прибутку.

Комунальне некомерційне підприємство «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради Житомирської області (далі - Підприємство) є неприбутковою організацією.

Основною метою діяльності Підприємства є забезпечення медичного обслуговування населення шляхом надання йому медичних послуг в порядку та обсязі, встановлених законодавством.

Підприємство здійснює некомерційну господарську діяльність, організовує свою діяльність відповідно до фінансового плану, затвердженого Засновником, самостійно організовує виробництво продукції (робіт, послуг) і реалізує її за цінами (тарифами), що визначаються в порядку, встановленому законодавством.

Підприємство самостійно визначає свою організаційну структуру, встановлює чисельність і затверджує штатний розпис.

Майно Підприємства є комунальною власністю і закріплюється за ним на праві оперативного управління.

Підприємство має право самостійно планувати, організовувати і здійснювати свою статутну діяльність, визначати основні напрямки свого розвитку відповідно до своїх завдань і цілей, у тому числі спрямовувати отримані від господарської діяльності кошти на утримання Підприємства та його матеріально-технічне забезпечення, самостійно визначати напрямки використання грошових коштів у порядку, визначеному законодавством України, враховуючи норми Статуту.

КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради надає медичні послуги на підставі ліцензії на медичну практику та має право здійснювати лише ті види медичної практики, які дозволені органом ліцензування при видачі

ліцензії на медичну практику.

Основними споживачами послуг, які надаються на підприємстві є населення району, яке складає близько 53 тисяч осіб.

Споживання медичних послуг важко прорахувати, вони не підлягають зберіганню. Ця особливість обумовлює проблему регулювання попиту і пропозиції. Якщо торгівля товаром ґрунтується на торговому посередництві й можливості зберігання, то для продажу послуг на інших ринках необхідно створювати філії фірми, а якщо йдеться про консультаційні послуги - то й забезпечити виїзд туди провідних фахівців.

Впроваджена реформа у сфері охорони здоров'я передбачає зміни принципів фінансування медичних установ, якщо до реформи державні лікарні фінансувалися із бюджету то відтепер вони можуть мати декілька джерел фінансування (рис.2.1), отримувати як бюджетні кошти, так і кошти фізичних та юридичних осіб.

|            |  |                                                        |
|------------|--|--------------------------------------------------------|
| Доходи КНП |  | Оплата за договорами із НСЗУ                           |
|            |  | Фінансування з місцевого бюджету                       |
|            |  | Оплата за договорами з юридичними та фізичними особами |
|            |  | Благодійні внески та кошти від благодійних організацій |
|            |  |                                                        |

Рис. 2.1. Джерела доходів КНП

Основними джерелами отримання грошових коштів є виплати за договорами про медичне обслуговування населення, виплати з місцевого бюджету в рамках цільових програм чи шляхом надання фінансової підтримки.

Найбільшу питому вагу у загальному обсязі виробництва займають послуги з медичного обслуговування, які надаються відповідно до програми медичних гарантій, а найменшу – надання нежитлових приміщень в оренду суб'єктам підприємництва. Але в зв'язку з агресією РФ в 2022 році значно зменшилися надходження від платних послуг.

Деталізований аналіз медичних послуг, які надаються підприємством за програмою медичних гарантій наведено у табл.2.1.

Таблиця 2.1

Медичні послуги, які надаються КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради за програмою медичних гарантій

| №<br>п/п | Види послуг                                                                                                                          | Обсяги<br>виробництва,<br>тис.грн. |         | Частка у<br>загальному<br>обсязі, % |      |
|----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|---------|-------------------------------------|------|
|          |                                                                                                                                      | 2021                               | 2022    | 2021                                | 2022 |
| 1        | 2                                                                                                                                    | 3                                  | 4       | 5                                   | 6    |
| 1        | Хірургічні операції дорослим та дітям в стаціонарних умовах                                                                          | 6061,2                             | 13023,5 | 8                                   | 14   |
| 2        | Стаціонарна допомога дорослим та дітям без проведення хірургічних операцій                                                           | 24597,5                            | 28055,3 | 31                                  | 31   |
| 3        | Медична допомога при гострому мозковому інсульті                                                                                     | 499,7                              | 3531,6  | 1                                   | 4    |
| 4        | Медична допомога при пологах                                                                                                         | 2333,6                             | 3609,1  | 3                                   | 4    |
| 5        | Медична допомога дорослим та дітям в амбулаторних умовах(профілактика, спостереження,діагностика, лікування та медична реабілітація) | 10082                              | 11002,9 | 13                                  | 12   |
| 6        | Гістероскопія                                                                                                                        |                                    | 219,5   | 0                                   | 0    |

Продовження табл. 2.1

| 1  | 2                                             | 3       | 4       | 5  | 6  |
|----|-----------------------------------------------|---------|---------|----|----|
| 7  | ЕГДС                                          | 277,0   | 547,7   | 0  | 1  |
| 8  | Колоноскопія                                  | 173,8   | 332,8   | 0  | 0  |
| 9  | Цистоскопія                                   | 46,6    | 77,6    | 0  | 0  |
| 10 | Бронхоскопія                                  |         | 74,5    | 0  | 0  |
| 11 | Стаціонарна паліативна допомога               | 407,9   | 228,5   | 1  | 0  |
| 12 | Мобільна паліативна допомога дорослим і дітям | 580,9   | 1910,1  | 1  | 2  |
| 13 | Стаціонарна допомога пацієнтам з COVID-19     | 32803,5 | 26987,1 | 42 | 29 |
| 14 | Стоматологічна допомога дорослим та дітям     |         | 1150,1  | 0  | 1  |
| 15 | Ведення вагітності в амбулаторних умовах      |         | 1080,0  | 0  | 1  |
| 16 | Психіатрична допомога дорослим та дітям       | 278,8   |         | 0  | 0  |

*Джерело: Складено за [Додаток А, Б]*

Як видно з таблиці, найбільша частку в загальному обсязі виробництва займає надання стаціонарної допомоги пацієнтам. Аналізуючи виробництво в 2022 році, можна сказати, що спостерігається тенденція до зростання обсягів надання послуг саме по напрямку «Хірургічні операції».

Контрагентами ринку медичних послуг, які надає підприємство виступають:

- інші заклади охорони здоров'я, які беруть участь у реалізації складного лікувально-діагностичного процесу;
- постачальники лікарських засобів, товарів медичного призначення;
- фірми, що реалізують та обслуговують медичну техніку;
- інші заклади охорони здоров'я, до яких при необхідності звертаються щоб отримати консультацію вузьких спеціалістів тощо;
- держава залучає заклади охорони здоров'я до виконання урядових програм у галузі охорони здоров'я, надає податкові пільги;
- громадяни - група, неоднорідна за своїм складом, функціями в реалізації господарчих зв'язків в умовах ринку.

Для надання послуг необхідна наявність в достатній кількості оборотних активів. Це активи, що обслуговують господарський процес і забезпечують його неперервність. До таких активів відносять активи, які споживаються або реалізуються протягом одного операційного циклу чи протягом року.

Оборотними активами підприємства є фармацевтична продукція, вироби медичного призначення, реактиви для проведення лабораторних досліджень, паливо, малоцінні та швидкозношувані предмети, грошові кошти.

Основними постачальниками сировини та матеріалів, що необхідні для надання медичних послуг є підприємства, які спеціалізуються на торгівлі медичними товарами та мають відповідну ліцензію.

Надання медичної послуги залежить від двох важливих факторів: людських ресурсів та обладнання. Під час надання медичних послуг людський фактор є вирішальним.

Структура управління КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради має лінійно-функціональну організаційну структур. Де лінійні ланки приймають рішення, організовують процес, а функціональні ланки допомагають готувати різні заходи, плани для отримання кращого результату.

До органів управління лікарні, відносяться: директор закладу, медичний директор, заступник директора з поліклінічної роботи, головна медична сестра, головний бухгалтер, юрист-консультант, начальник відділу кадрів, інженер з охорони праці, завідувач господарством, завідувач аптекою, завідувач клініко-діагностичною лабораторією.

Основні функції органів управління лікарні викладено у відповідні положення про структурні підрозділи, посадові інструкції (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2

Основні функції органів управління КНП «Овруцька міська лікарня»  
Овруцької міської ради

| № | Посада           | Функції                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|---|------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | Директор закладу | Відповідає за формування та виконання показників затвердженого річного фінансового плану, організацію бухгалтерського обліку, збереження документації і звітності підприємства. Самостійно вирішує питання діяльності підприємства, крім тих, що віднесені чинним законодавством України. Затверджує організаційну структуру і штатний розпис, а також встановлює чисельність працівників підприємства з урахуванням показників його затвердженого річного фінансового плану. Обирає форму і систему оплати праці, встановлює працівникам підприємства конкретні розміри тарифних ставок (посадових окладів), винагород, надбавок і доплат з дотриманням норм і гарантій, передбачених чинним законодавством України та умовами укладеного колективного договору. Застосовує заходи заохочення та дисциплінарного стягнення до працівників підприємства, відповідає за оприлюднення та достовірність інформації про діяльність підприємства. |

## Продовження табл.2.2

|   |                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|---|--------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 2 | Медичний директор                          | Заступництво директора підприємства у випадку його тимчасової відсутності. Безпосереднє керівництво діяльністю всіх відділень, кабінетів та лабораторій підприємства. Забезпечення щоденного контролю за якістю лікувально-діагностичного процесу. Розробка і проведення заходів, спрямованих на: своєчасне і широке впровадження в практику нових медичних технологій, форм та методів обстеження й лікування хворих, принципів лікувально-охоронного режиму; поліпшення безпосередніх і віддалених результатів лікування; раціональне застосування в лікуванні хворих сучасних лікувальних препаратів та сучасних матеріалів; забезпечення суворого й сталого санітарно-епідеміологічного режиму. Розробка плану роботи підприємства, правил внутрішнього розпорядку, а також актуальних інструкцій щодо діяльності медичного персоналу організації. Проведення систематичних обходів та структурних підрозділів та допоміжних кабінетів. |
| 3 | Заступник директора з поліклінічної роботи | Керує поліклінічним відділенням. Керує роботою медичного персоналу відділення, складає посадові інструкції для працівників, організовує їх працю, визначає їхні права та ступінь відповідальності. Розробляє та подає керівництву на затвердження графіки роботи медичного персоналу відділення. Організовує лікувально-профілактичну та адміністративно-господарську діяльність у відділенні. Контролює належне та своєчасне ведення медичної документації; готує та подає за призначенням звітну, статистичну та інші види документації. Визначає плани роботи відділення та погоджує їх із керівництвом, обґрунтовує відповідні ресурси. Створює належні умови праці; контролює, аби працівники дотримували правил внутрішнього трудового розпорядку.                                                                                                                                                                                    |
| 4 | Головний бухгалтер                         | Забезпечує ведення бухгалтерського обліку, дотримуючись всіх нормативних документів, забезпечує законність, своєчасність і правильність оформлення документів, здійснює контроль розрахунків і платіжних зобов'язань, витрати фонду заробітної плати, проведенням інвентаризацій основних коштів, контролює перерахування податків та інших платежів до бюджету.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 5 | Начальник відділу кадрів                   | Керує роботою із забезпечення підприємства працівниками потрібних професій. Вирішує питання найму, звільнення, переведення працівників. Бере участь в організації підвищення кваліфікації працівників. Організовує табельний облік, складання і виконання графіків відпусток і т.д.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| 4 | Завідувач господарством                    | Керує господарською діяльністю лікарні. Керує роботою з благоустрою, прибирання території лікарні. Організовує навчання, проводить інструктажі на робочому місці технічного та обслуговуючого персоналу. Отримує відповідно до поданих заявок спецодяг, спецвзуття та інші засоби індивідуального захисту для працівників.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |

Розглянемо основні підрозділи КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради та їхні функції. Робота поліклінічного відділення полягає в обстеженні пацієнтів, діагностиці захворювань, скеровуванні їх у стаціонарне відділення лікарні або наданні медичної допомоги амбулаторно. Роботу поліклініки представлено в табл.2.3.

Таблиця 2.3

Амбулаторно-поліклінічне обслуговування населення КНП «Овруцька міська лікарня» за 2021-2022 рр.

| № з/п  | Лікарі               | Прийнято амбулаторно |          |
|--------|----------------------|----------------------|----------|
|        |                      | 2021 рік             | 2022 рік |
| 1      | Неврологи            | 9 346                | 8181     |
| 2      | Акушер-гінекологи    | 4 734                | 7129     |
| 3      | Офтальмолог          | 8 315                | 9328     |
| 4      | Отоларингологи       | 11 868               | 13149    |
| 5      | Уролог               | 1 306                | 1769     |
| 6      | Хірург               | 7 998                | 6089     |
| 7      | Психіатри            | 7 197                | 9147     |
| 8      | Нарколог             | 5 534                | 6011     |
| 9      | Кардіолог            | 477                  | 720      |
| 10     | Ендокринолог         | 4 893                | 5029     |
| 11     | Ортопед-травматолог  | 6 099                | 6446     |
| 12     | Дерматовенерологи    | 4 298                | 10776    |
| 15     | Терапевт             | 7 505                | 15627    |
| 16     | Терапевт підлітковий | 3 364                | 1116     |
| 17     | Фізіотерапевт        | 392                  | 485      |
| 18     | Ендоскопіст          | 978                  | 318      |
| 19     | Лікарі УЗД           | 6609                 | 8797     |
| 20     | Психолог             | 1770                 | 790      |
| 22     | Фтизіатр             | 639                  | 1058     |
| Всього |                      | 102410               | 111965   |

Джерело: Складено за [Додаток В,Г]

На наочності представимо результати роботи поліклінічного відділення у вигляді діаграм. На рис. 2.2. представлено динаміку роботи лікарів за 2021-2022 роки.

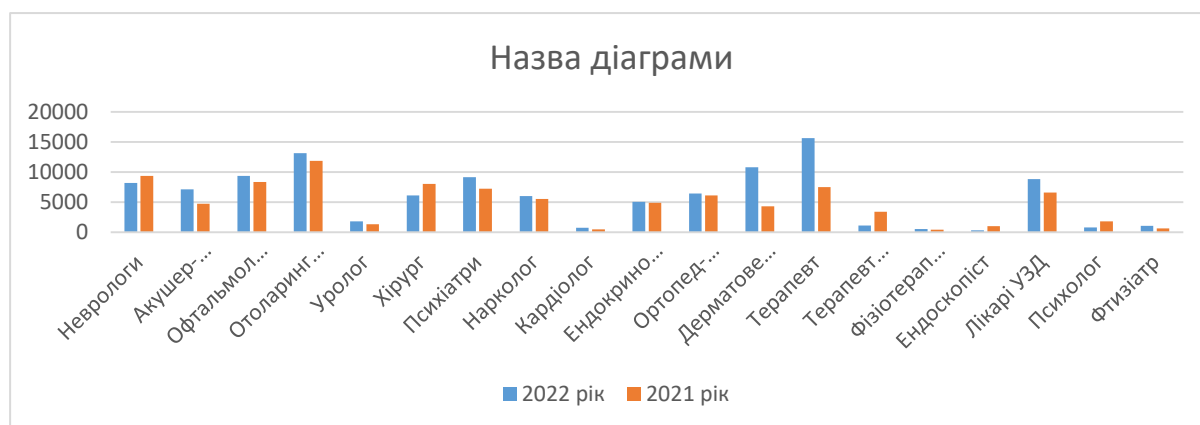


Рис. 2.2. Робота лікарів поліклініки в 2021-2022 рр.

Найбільше звернень було до терапевтів, дерматовенерологів та

отоларингологів. Найменше звернень пацієнтів було до кардіологів, урологів, фізіотерапевтів, ендоскопістів, психологів та фтизіатрів. По інших лікарях кількість звернень в 2021 та 2022 рр. коливається в одному діапазоні в основному.

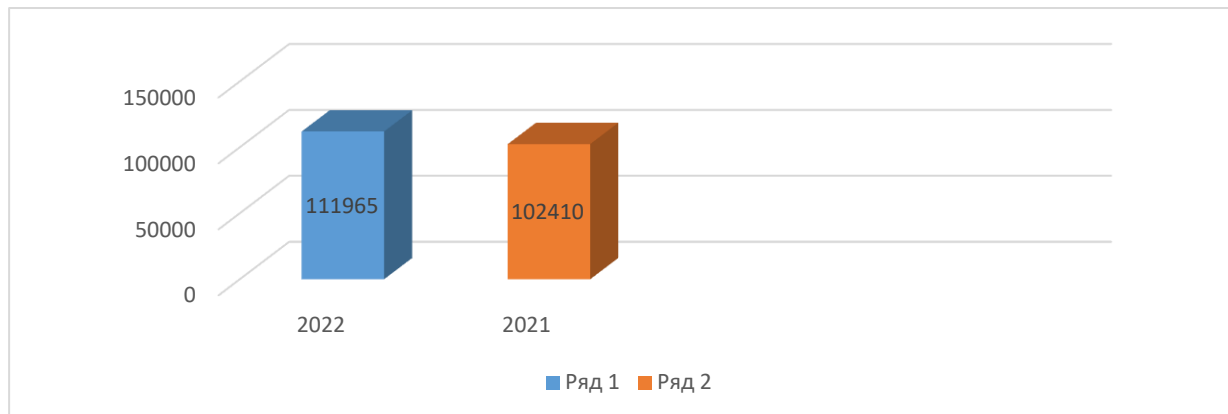


Рис.2.3.Динаміка кількості звернень до поліклініки у 2021-2022 роки.

Як бачимо із рис. 2.3 відмічається збільшення відвідувань до лікарів в 2022 році у порівнянні з 2021 роком.

В КНП «Овруцька міська лікарня» є 10 стаціонарних відділень на 193 ліжка.

Таблиця 2.4

Діяльність стаціонару за 2021 рік у порівнянні з 2022 роком.

| № з/п  | Назва відділення         | Кількість ліжок |      | Проліковано хворих |       | Проведено ліжок днів |        |
|--------|--------------------------|-----------------|------|--------------------|-------|----------------------|--------|
|        |                          | 2021            | 2022 | 2021               | 2022  | 2021                 | 2022   |
| 1      | Терапевтичне             | 0               | 15   | 0                  | 834   | 0                    | 5 062  |
| 2      | Кардіологічне            | 25              | 0    | 436                | 534   | 2856                 | 3 638  |
| 3      | Неврологічне             | 25              | 30   | 1728               | 1 634 | 11920                | 10 769 |
| 4      | Хірургічне               | 23              | 24   | 1017               | 1 021 | 7986                 | 6 904  |
| 5      | Травматологічне          | 17              | 18   | 491                | 521   | 3990                 | 5 416  |
| 6      | Інфекційне               | 80              | 80   | 1238               | 477   | 12413                | 2 987  |
| 7      | ВЕМД                     |                 |      |                    |       |                      |        |
| 8      | Акушерсько-гінекологічне | 15              | 11   | 566                | 604   | 2757                 | 2 858  |
| 9      | Дитяче                   | 0               | 7    | 325                | 536   | 1374                 | 5 148  |
| 10     | ВАІТ                     | 8               | 8    | 191                | 136   | 1615                 | 1 381  |
| Всього |                          | 193             | 193  | 5992               | 6305  | 44911                | 42634  |

Джерело: Складено за [Додаток Д,Е]

Відмічається збільшення на 313 пролікованих хворих у 2022 році, але зменшення на 2277 ліжко-днів у порівнянні з 2021 роком. Це відбулося в зв'язку із введенням воєнного стану.

Організаційна структура відділення представлена на рис. 2.4.

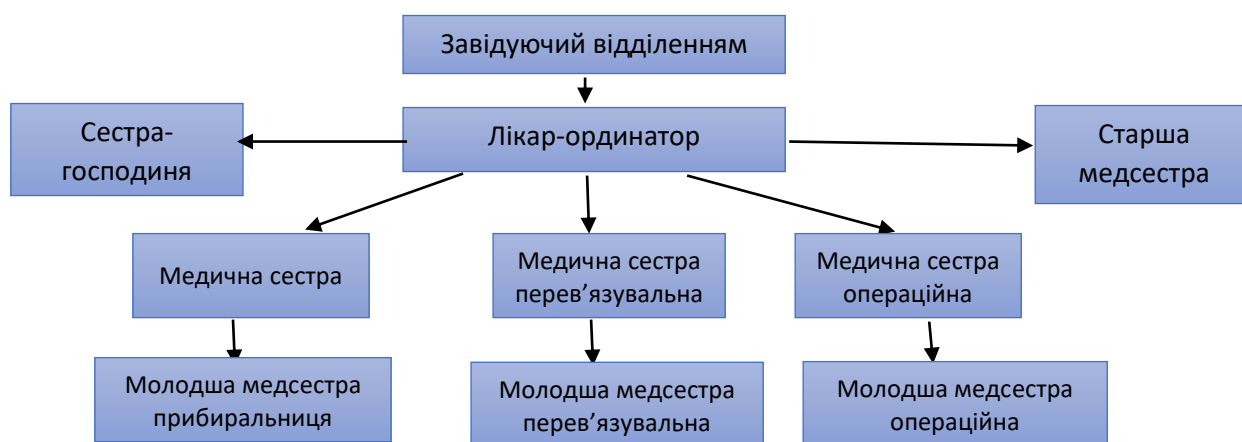


Рис. 2.4. Організаційна структура та порядок підпорядкування відділення КНП «Овруцька міська лікарня»

Організаційна структура та порядок підпорядкування молодших медичних працівників представлена на рис. 2.5.

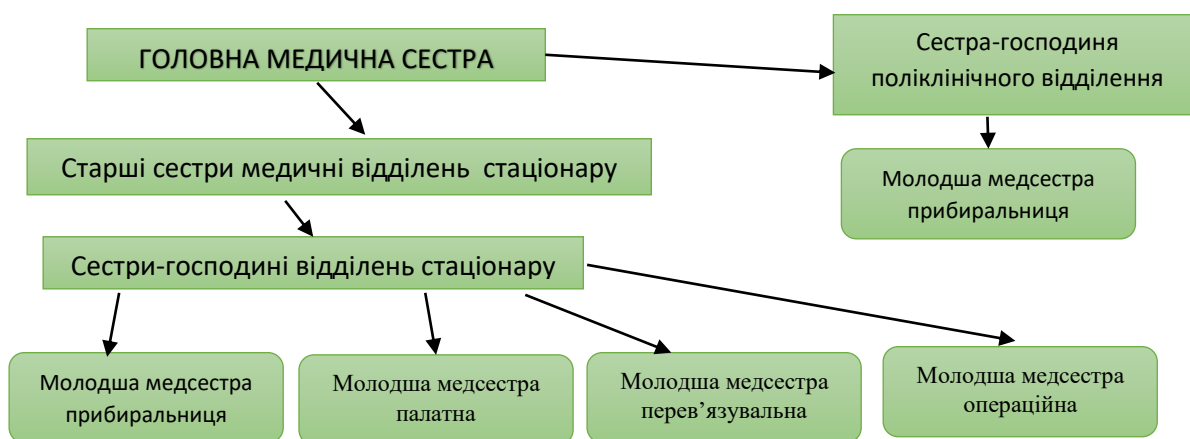


Рис. 2.5. Організаційна структура та порядок підпорядкування молодших медичних працівників КНП «Овруцька міська лікарня»

Кожна старша медична сестра – це відповідальна, високопрофесійна людина, яка вболіває за свою роботу та докладає всіх зусиль, щоб у відділенні

панувала доброзичлива атмосфера та затишок.

До адміністративної частини/управління відносяться: інформаційно-аналітичний відділ, бухгалтерська служба, відділ кадрів. Важливу роль у роботі як кожного працівника, так і КНП «Овруцька міська лікарня» в цілому, відіграє інженер з охорони праці та техніки безпеки.

Детальна характеристика і стандартизація бізнес-процесів є необхідною умовою для їх успішної реалізації.

Першочерговою цінністю для пацієнта є встановлення правильного діагнозу. Постановка діагнозу формує ланцюжок бізнес-процесів, який визначає всю подальшу послідовність взаємопов'язаних дій співробітників закладу і пацієнта як до, так і після встановлення діагнозу. Виділяються групи бізнес-процесів, спрямовані на встановлення правильного діагнозу, що дають змогу визначити ефективну схему лікування і, як наслідок, досягти успішних результатів у лікуванні захворювання (рис. 2.6).

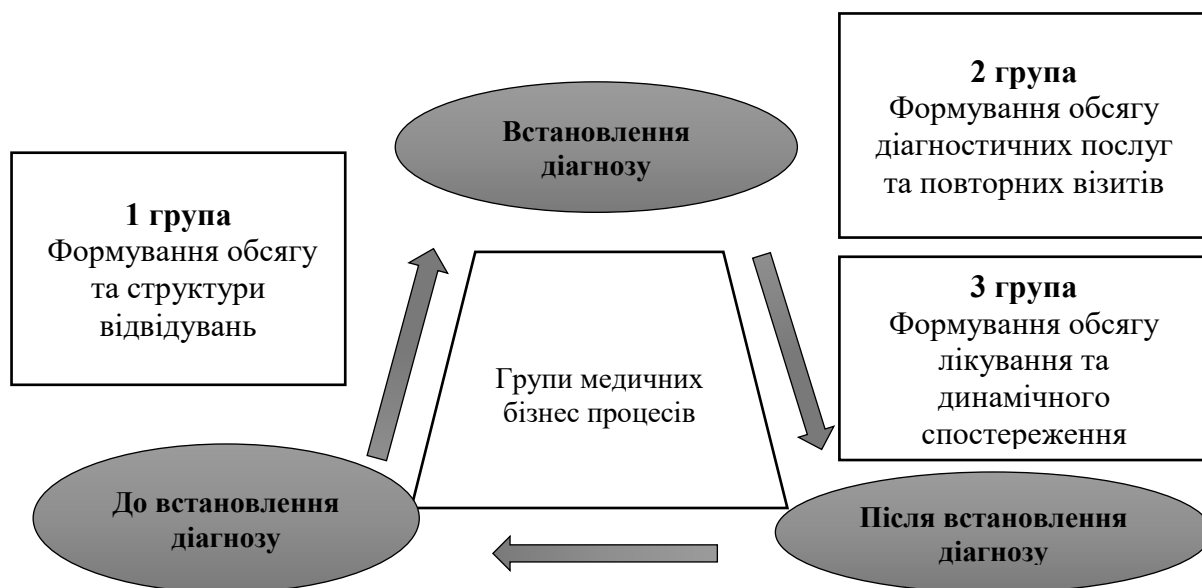


Рис. 2.6. Структуризація медичних бізнес-процесів медичного закладу

Перша група бізнес-процесів «До встановлення діагнозу» характеризується тим, що у ході виконання включених до неї дій для пацієнта будуть сформовані обсяг і структура відвідувань закладу.

Вхідна подія ініціює виконання співробітниками медичного закладу наступних функцій:

- первинне спілкування з пацієнтом, формування запису у розкладі;
- укладення угоди на надання медичних послуг;
- підписання добровільної інформованої згоди;
- узгодження умов надання медичної допомоги (час, місце, лікар і т.д.);
- формування медичної карти, статистичного талона;
- контроль явки пацієнта (нагадування про візит);
- підготовка до візиту пацієнта робочого місця лікаря.

Основним впливом для реалізації зазначених функцій буде ініціативне звернення пацієнта (дзвінок або відвідування реєстратури) та/ або ініціативне звернення лікаря (організація повторного візиту), а також посадові інструкції, внутрішні нормативні документи, за наявності медичної інформаційної системи – відповідна відмітка у базі даних.

Ресурсами, які реалізують функції даної групи бізнес-процесів, є реєстратура, середній медичний персонал, медична інформаційна система.

Вихідними подіями, які завершують ці бізнес-процеси, можуть бути:

- явка пацієнта на прийом;
- відмова пацієнта від обслуговування;
- направлення на лабораторну та інструментальну діагностику.

Друга група бізнес-процесів «Формування обсягу послуг» описується за аналогічним принципом.

Вхідними подіями будуть вихідні події першої групи бізнес-процесів:

- явка пацієнта на прийом;
- направлення на лабораторну та інструментальну діагностику.

До основних управлінських функцій належать:

- приймання хворого/допомога на дому, діагностика, встановлення попереднього діагнозу, купування невідкладного стану;
- визначення обсягу лікувально-діагностичних послуг;
- визначення необхідності надання додаткових послуг;
- оформлення медичної документації;

- визначення стану і тривалості непрацездатності, дати повторної явки (запускає подію на вході бізнес-процесу «До встановлення діагнозу»);
- консультації вузьких спеціалістів, лабораторні та інструментальні дослідження;
- аналіз результатів лабораторних та діагностичних досліджень, встановлення остаточного діагнозу.

Основні впливи управління: розклад, заявка на надання допомоги на дому, план ведення хворого, стандарт лікування, чинне законодавство, посадова інструкція та інші внутрішні нормативні документи.

Ресурси виконання бізнес-процесів: лікарі та середній медичний персонал відділень медичного закладу, реєстратура, лабораторне та діагностичне обладнання, медична інформаційна система.

Вихідні події бізнес-процесного управління: направлення на консультацію до інших фахівців, встановлення остаточного діагнозу, направлення на лікувальні процедури; на диспансерне спостереження, госпіталізацію.

Третя група бізнес-процесів «Формування обсягу лікування та моніторинг» розподіляється на:

- встановлення остаточного діагнозу;
- направлення на лікувальні процедури;
- направлення на диспансерне спостереження.

Основні функції третьої групи:

- надання додаткових послуг (оплата вже погоджена);
- визначення обсягу та способів лікування;
- режим виконання планових лікувальних процедур і маніпуляцій;
- організація аптечного обслуговування та забезпечення пацієнта необхідними медикаментами;
- контроль ефективності лікування;
- формування медичної статистики;
- забезпечення динамічного спостереження.

Управлінські впливи: розклад, план ведення хворого, стандарт лікування, чинне законодавство, посадова інструкція, ініціативне звернення лікаря, посадові інструкції та інші внутрішні нормативні документи.

Ресурси: лікарі та середній медичний персонал відділень закладу, реєстратура.

Події на виході: звернення пацієнта з метою запису на вторинний прийом, консультація у закладах іншого рівня, відмова пацієнта від обслуговування, одужання.

Майже всі бізнес-процеси, що відбуваються в медичному закладі, пов'язані з ефективністю процесу управління якістю. Постійне вдосконалення управління процесами дасть будь-якому медичному закладу можливість підвищити результативність своєї діяльності.

## **2.2. Діагностика фінансово-економічного стану КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради**

Оцінка фінансово-економічного стану на підприємстві є одним з важливих елементів у системі управління і прийняття різноманітних господарських рішень. Для створення ефективної системи управління у сфері охорони здоров'я необхідно раціонально використовувати наявні ресурси медичного закладу, поєднуючи економічні інтереси закладу та споживачів медичних послуг.

Проаналізуємо основні економічні показники КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради (табл.2.5).

Таблиця 2.5

Основні економічні показники діяльності КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради за 2020 - 2022 рр.

| Найменування                                                             | 2020 р. | 2021 р. | 2022 р. | Відхилення<br>2022р. до 2020р. |       |
|--------------------------------------------------------------------------|---------|---------|---------|--------------------------------|-------|
|                                                                          |         |         |         | +, -                           | %     |
| Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис.грн. | 71207,5 | 85048,2 | 93294,2 | 22086,7                        | 31,02 |

|                                                     |          |          |          |          |        |
|-----------------------------------------------------|----------|----------|----------|----------|--------|
| Валовий прибуток, тис.грн                           | 22054,1  | 15958,2  | 18395,1  | -3659,0  | -16,59 |
| Чистий прибуток, тис.грн                            | 22580,3  | 10029,1  | 14796,1  | -7784,2  | -34,47 |
| Середньорічна вартість активів, тис.грн             | 32356,55 | 67517,05 | 99502,15 | 67145,6  | 207,52 |
| Середньорічна вартість ОЗ, тис.грн                  | 20051,05 | 44489,35 | 62097,7  | 42046,65 | 209,70 |
| Середньорічна вартість необоротних активів, тис.грн | 21649,75 | 45106,95 | 68884,9  | 47235,15 | 218,18 |
| Середньорічна вартість оборотних активів, тис.грн   | 10706,8  | 22410,1  | 30617,25 | 19910,45 | 185,96 |

Продовження табл.2.5

|                                                |       |        |        |        |        |
|------------------------------------------------|-------|--------|--------|--------|--------|
| Середньооблікова чисельність працівників, осіб | 420   | 406    | 377    | -43    | -10,24 |
| Фондовіддача                                   | 3,55  | 1,91   | 1,5    | -2,05  | -57,75 |
| Фондомісткість                                 | 0,28  | 0,52   | 0,66   | 0,38   | 135,72 |
| Фондоозброєність, тис.грн/ос.                  | 47,74 | 109,58 | 164,71 | 116,97 | 245,01 |
| Продуктивність праці, тис.грн/ос.              | 169,5 | 209,5  | 247,5  | 78,0   | 46,02  |
| Коефіцієнт оборотності оборотних активів       | 6,65  | 3,79   | 3,05   | -3,60  | -54,18 |

Джерело: Складено за розраховане [Додаток Ж, З,И, Л, М,Н, П,Р,С,Т,У,Ф,Х,Ц,Ш]

Отже проаналізувавши основні економічні показники лікарні бачимо, що продуктивність праці значно зросла в 2022 році порівняно з 2020 роком за рахунок збільшення обсягів наданих послуг та зменшення кількості штатних працівників (оптимізації).

Ефективність управління основними засобами в лікарні спадає, про що свідчить показник фондовіддачі. У 2020 році було вироблено продукції та надано послуг на суму 3,55 гривні на кожную використовувану гривню основних засобів, але з кожним роком спостерігається поступове зменшення. Так в 2022 році показник фондовіддачі склав 1,5 гривні на кожную використовувану гривню основних засобів.

Показник фондоозброєності праці основними фондами значно збільшився у 2022 році порівняно з 2020 роком на 116,97 тис.грн., що є також негативним.

Причиною таких негативних тенденцій є необхідність закупівлі та використання у процесі лікування високовартісного сучасного медичного обладнання, що є специфікою медичного закладу.

Аналіз фінансового стану будь-якого підприємства слід починати з аналізу структури його активів та пасивів, визначення найвагоміших статей балансу (таб.2.6).

Таблиця 2.6

## Структура балансу КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради

| Пасиви                                 | На 31.12.2021 |       | На 31.12.2022 |        | Відхилення<br>2022р. до 2021р. |        |
|----------------------------------------|---------------|-------|---------------|--------|--------------------------------|--------|
|                                        | тис. грн      | %     | тис. грн      | %      | тис. грн                       | %      |
| АКТИВИ                                 |               |       |               |        |                                |        |
| 1. Необоротні активи:                  | 62228,0       | 70,75 | 75541,8       | 68,03  | 13318,8                        | -2,72  |
| Продовження табл.2.6                   |               |       |               |        |                                |        |
| в т.ч. основні засоби                  | 61940,2       | 70,42 | 62255,2       | 56,06  | 315,0                          | -14,36 |
| 2. Оборотні активи:                    | 25727,5       | 29,25 | 35507,0       | 31,97  | 9779,5                         | 2,72   |
| в т.ч. запаси                          | 10103,1       | 11,47 | 13065,9       | 11,76  | 2962,8                         | 0,29   |
| дебіторська заборгованість             | 473,9         | 0,54  | 1184,0        | 1,07   | 710,1                          | 0,53   |
| грошові кошти                          | 15140,9       | 17,21 | 21257,1       | 19,14  | 6116,2                         | 1,93   |
| БАЛАНС:                                | 87955,5       | 100   | 111048,8      | 100    | 23093,3                        | 0      |
| ПАСИВИ                                 |               |       |               |        |                                |        |
| 1. Власний капітал                     | 40617,4       | 46,18 | 55361,3       | 49,85  | 14743,9                        | 3,67   |
| в т.ч. додатковий капітал              | 6676,1        | 7,59  | 6623,9        | 5,96   | -52,2                          | -1,63  |
| нерозподілений прибуток                | 33941,3       | 38,59 | 48737,4       | 43,89  | 14796,1                        | 5,30   |
| 2. Довгострокові зобов'язання          | 4006,3        | 4,55  | 12372,4       | 11,14  | 8366,1                         | 6,59   |
| 3. Поточні зобов'язання і забезпечення | 43331,8       | 49,27 | 43315,1       | 39,01  | -16,7                          | -10,26 |
| БАЛАНС:                                | 87955,5       | 100,0 | 111048,8      | 100,00 | 23093,3                        | 0      |

Джерело: Складено та розраховане за [Додаток 3,II]

У структурі активів підприємства переважають необоротні активи, що зумовлено специфікою його діяльності, адже медичне обслуговування потребує великої кількості якісного та сучасного обладнання, проте їх частка у 2022 році в порівнянні з минулим роком дещо знизилася з 70,75% до 68,03%.

У структурі оборотних активів найбільшу долю займають гроші та їх еквіваленти, а також виробничі запаси, так у 2022 році вони становили 19,14% та 11,76%, а найменшу – дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом – 1,07%.

Пасиви підприємства сформовані переважно власним капіталом, найбільша його частка зафіксована в 2022 р. – 49,85%. Спостерігається тенденція до збільшення нерозподіленого прибутку на 5,3% в порівнянні з 2021р. З огляду на специфіку фінансування медичних установ, закономірно, що довгострокові зобов'язання сформовані з цільового фінансування.

Помітна тенденція до зменшення поточних зобов'язань, в їх структурі у 2022 році найбільше займають доходи майбутніх періодів – 95,40% за рахунок безкоштовно отриманих необоротних активів від благодійників, Державні

центральні поставки, а також необоротні активи, які були закуплені за кошти цільового фінансування (державний бюджет, обласний, місцевий, гранти тощо), а найбільш вагома частка в 88% належить заборгованості з оплати праці, що має бути виплачена на початку наступного року. Підприємство не залучає банківські кредити.

На основі фінансової звітності КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради проведемо аналіз фінансової результатів цього медичного закладу (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Динаміка зміни показників фінансових результатів КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради за 2020 - 2022 рр. (тис. грн.)

| Найменування                                                   | 2020 р. | 2021 р. | 2022 р. | Відхилення<br>2022р. до 2020р. |         |
|----------------------------------------------------------------|---------|---------|---------|--------------------------------|---------|
|                                                                |         |         |         | +, -                           | %       |
| Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) | 71207,5 | 85048,2 | 93294,2 | 22086,7                        | 31,02   |
| Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)   | 49153,4 | 69090,0 | 74899,1 | 25745,7                        | 52,38   |
| Валовий прибуток                                               | 22054,1 | 15958,2 | 18395,1 | -3659,0                        | -16,59  |
| Інші операційні доходи                                         | 14367,9 | 13417,1 | 20783,4 | 6415,5                         | 44,65   |
| Інші операційні витрати                                        | 12883,9 | 19346,2 | 24382,4 | 11498,5                        | 89,25   |
| Фін. результат від операційної діяльності                      | 1484,0  | -5929,1 | -3599,0 | -2115,0                        | -142,52 |
| Інші доходи                                                    | 2592,7  | 2509,8  | 8906,6  | 6313,9                         | 243,53  |
| Інші витрати                                                   | 957,0   | -       | -       | -957,0                         | -100,0  |
| Фінансовий результат до оподаткування: прибуток                | 22580,3 | 10029,1 | 14796,1 | -7784,2                        | -34,47  |
| Витрати (дохід) з податку на прибуток                          | х       | х       | х       | х                              | х       |
| Чистий фінансовий результат: прибуток                          | 22580,3 | 10029,1 | 14796,1 | -7784,2                        | -34,47  |

*Джерело: Складено та розраховане за [Додаток Ж, З, И]*

Аналізуючи дані таблиці за 2020-2022 рр, можна зробити наступні висновки щодо фінансової продуктивності лікарні: чистий дохід від реалізації продукції та послуг зростає із значним відхиленням у 2022 році, що становить 22086,7 тис. грн. Також збільшилися собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) із значною різницею у 2022 році, що становить 25745,7 тис. грн. Чистий прибуток показує негативний змінний тренд, зі значним відхиленням у 2022 році, який склав -7784,2 тис. грн. Також спостерігається залучення інших джерел доходів.

Наступним етапом діагностики фінансового стану є визначення ліквідності

підприємства. Аналіз ліквідності передбачає визначення спроможності підприємства погашати свої зобов'язання з урахуванням різних строків їх сплати. В табл. 2.8 проведемо розрахунки показників ліквідності балансу КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради.

Таблиця 2.8

Показники ліквідності балансу КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради за 2020 - 2022 рр., (тис грн)

| Стаття активу                         | 2020 р. | 2021 р. | 2022 р.  | Пасиви                                         | 2020 р. | 2021 р. | 2022 р.  | Надлишок (+), нестача (-) платіжних коштів у |          |          |
|---------------------------------------|---------|---------|----------|------------------------------------------------|---------|---------|----------|----------------------------------------------|----------|----------|
|                                       |         |         |          |                                                |         |         |          | 2020 р.                                      | 2021 р.  | 2022 р.  |
| 1.Найбільш ліквідні активи, А1        | 11758,4 | 15140,9 | 21257,1  | 1.Поточні зобов'язання за розрахунками (П1)    | 1493,4  | 2412,0  | 1992,4   | 10265,0                                      | 12728,9  | 196264,7 |
| 2.Активи, що швидко реалізуються А2   | 2408,5  | 473,9   | 1184     | 2.Короткострокові кредити банків і позики (П2) | 13279,2 | 40919,8 | 41322,7  | -10870,7                                     | -40445,9 | -40138,7 |
| 3.Активи, що повільно реалізуються А3 | 4925,8  | 10112,7 | 13065,9  | 3.Довгострокові зобов'язання (П3)              | 1778,5  | 4006,3  | 12372,4  | 3147,3                                       | 6106,4   | 693,5    |
| 4.Активи, що важко реалізуються А4    | 27985,9 | 62228,0 | 75541,8  | 4.Постійні пасиви (П4)                         | 30527,5 | 40617,4 | 55361,3  | -2541,6                                      | 21610,6  | 20180,5  |
| Баланс                                | 47078,6 | 87955,5 | 111048,8 | Баланс                                         | 47078,6 | 87955,5 | 111048,8 | X                                            | X        | X        |

Джерело: Складено та розраховане за [Додаток Ж, З, И]

Як видно з табл. 2.8 в 2020 році  $A1 \geq P1$ ,  $A2 \leq P2$ ,  $A3 \geq P3$ ,  $A4 \leq P4$ , в 2021 році  $A1 \geq P1$ ,  $A2 \leq P2$ ,  $A3 \geq P3$ ,  $A4 \geq P4$ , в 2022 році  $A1 \geq P1$ ,  $A2 \leq P2$ ,  $A3 \geq P3$ ,  $A4 \geq P4$ , що свідчить про не абсолютну ліквідність балансу КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради за період дослідження, проте спостерігається тенденція до поступового посилення фінансової стійкості закладу охорони здоров'я, на що вказує співвідношення  $A1 \geq P1$ ,  $A3 \geq P3$  у 2020-2022

роках.

Таблиця 2.9

Аналіз показників ліквідності КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради за 2020 - 2022 рр.

| Показник                                                                      | 2020 р. | 2021 р.  | 2022 р.  | Відхилення<br>2022р. до 2020р. |
|-------------------------------------------------------------------------------|---------|----------|----------|--------------------------------|
| Коефіцієнт поточної ліквідності (Кпл)                                         | 1,29    | 0,59     | 0,82     | -0,47                          |
| Коефіцієнт швидкої ліквідності(Кшл)                                           | 0,96    | 0,36     | 0,52     | -0,44                          |
| Коефіцієнт абсолютної ліквідності(Кал)                                        | 0,79    | 0,35     | 0,49     | -0,3                           |
| Власні оборотні кошти (ВОК)                                                   | 2541,6  | -21610,6 | -20180,5 | -22722,1                       |
| Коефіцієнт забезпеченості оборотними коштами (Квок)                           | 0,133   | -0,839   | -0,568   | -0,701                         |
| Коефіцієнт забезпеченості запасів і витрат власними оборотними коштами(Кзвок) | 0,515   | -2,139   | -1,544   | -2,059                         |
| Коефіцієнт маневреності власних оборотних коштів (Кманвок)                    | 4,626   | -0,70    | -1,053   | -5,679                         |
| Коефіцієнт покриття запасів (Кпокр.зап)                                       | 0,515   | -2,139   | -1,536   | -2,051                         |

*Джерело: Складено та розраховане за [Додаток Ж, 3, II]*

Наглядно динаміку основних показників ліквідності КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради за 2020 - 2022 рр. можна розглянути на рис. 2.7. Коефіцієнти показників ліквідності показують негативну тенденцію між 2022 та 2020 роком, але позитивну між 2022 та 2021 роками.

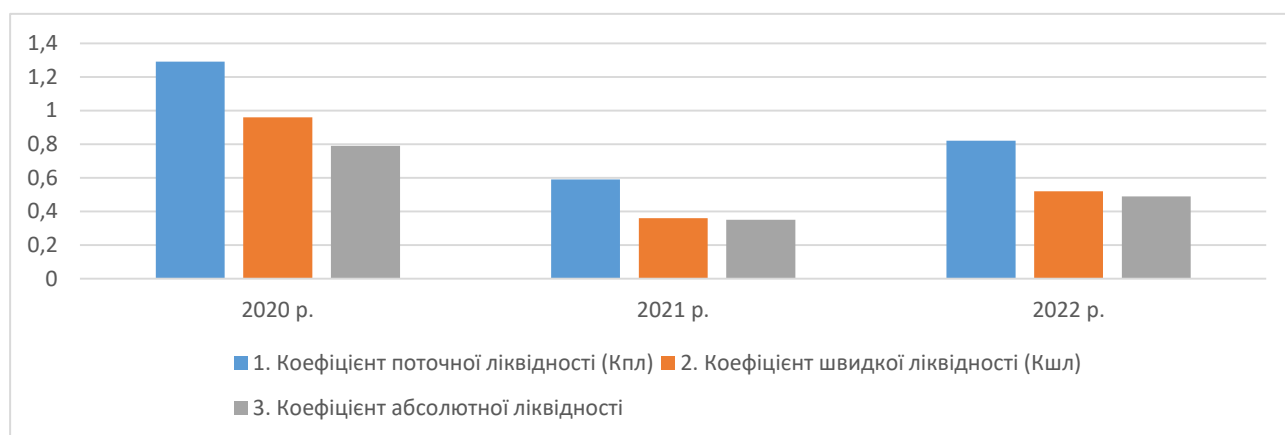


Рис. 2.7. Динаміка показників ліквідності КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради за 2020 - 2022 рр.

Здійснені розрахунки свідчать, що значення деяких показників ліквідності менші від нормативного значення, але на практиці під впливом форм розрахунків, оборотності обігових коштів, галузевих та інших особливостей підприємства цілком задовільні результати можуть бути і при значно меншому значенні

коефіцієнта, як на підприємстві, що аналізується, адже спостерігається поступове зростання стабільності та підсилення платоспроможності, про що свідчить підвищення коефіцієнтів ліквідності протягом 2021 - 2022 роки.

Аналіз фінансової стійкості передбачає діагностику групи відносних показників, що характеризують рівень фінансового ризику на підприємстві, його залежність від позичкових джерел фінансування. Високий рівень фінансової стійкості забезпечує можливість підтримувати високий рівень реагування на зовнішні та внутрішні дестабілізуючі фактори (табл.2.10)

Таблиця 2.10

Показники фінансової стійкості підприємства КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради за 2020 - 2022 рр.

| Назва показника                                | Нормативне значення | 2020 р. | 2021 р. | 2022 р. | Відхилення 2022р. до 2020р. |
|------------------------------------------------|---------------------|---------|---------|---------|-----------------------------|
| Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) | $\geq 0,5$          | 0,65    | 0,46    | 0,50    | -0,15                       |
| Коефіцієнт фінансової стабільності             | $\geq 0,6$          | 0,69    | 0,51    | 0,61    | -0,08                       |
| Коефіцієнт фінансового ризику                  | $\leq 1,0$          | 0,54    | 0,54    | 0,50    | -0,04                       |
| Коефіцієнт маневреності власного капіталу      | $\geq 0$            | 0,08    | -0,53   | -0,36   | -0,44                       |

*Джерело: Складено та розраховане за [Додаток Ж, З, И]*

Проаналізувавши показники табл. 2.10 бачимо відповідність нормативному значенню коефіцієнту автономії, фінансової стабільності та коефіцієнту фінансового ризику у 2022 році. Значення менше, ніж того вимагає норматив у коефіцієнта маневреності власного капіталу, однак враховуючи залежність закладу охорони здоров'я від фінансування з державного та місцевого бюджетів, можемо вважати вплив проаналізованих показників на фінансову стійкість закладу охорони здоров'я, що досліджується, допустимим та не критичним.

На рис. 2.8 наведено динаміку змін коефіцієнтів фінансової стійкості КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради за 2020 - 2022 роки.

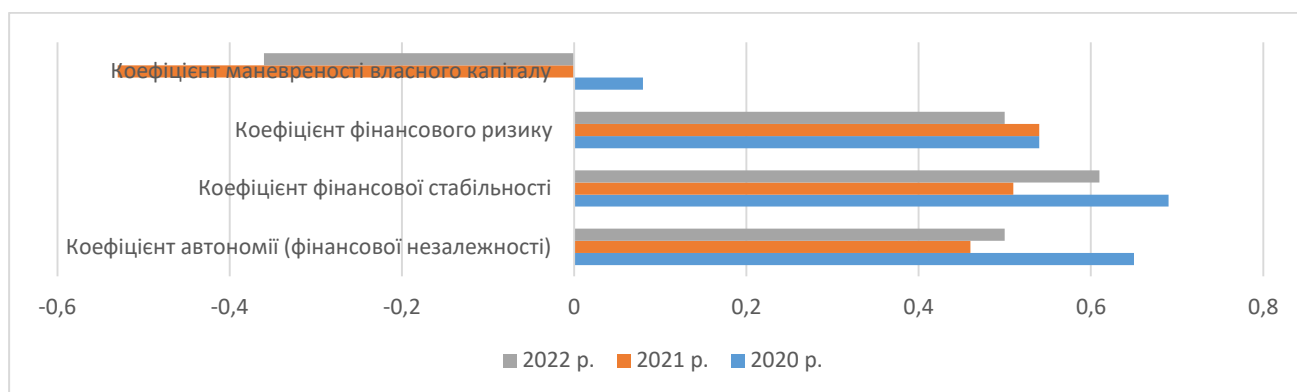


Рис. 2.8. Динаміка змін коефіцієнтів фінансової стійкості КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради за 2020 - 2022 роки.

Наступна сукупність показників характеризує ділову активність підприємства, що демонструє рівень ефективності його діяльності (таб.2.11).

Таблиця 2.11

Аналіз ділової активності КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради за 2020 - 2022 рр.

| Показники                                           | 2020 р. | 2021 р. | 2022 р. | Відхилення<br>2022р. до 2020р. |
|-----------------------------------------------------|---------|---------|---------|--------------------------------|
| Коефіцієнт оборотності активів                      | 2,20    | 1,26    | 0,937   | -1,263                         |
| Коефіцієнт оборотності основних фондів              | 3,289   | 2,746   | 1,354   | -1,935                         |
| Коефіцієнт оборотності оборотних активів            | 6,65    | 3,79    | 3,047   | -3,603                         |
| Коефіцієнт оборотності запасів                      | 21,312  | 11,317  | 8,053   | -13,259                        |
| Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості  | 53,64   | 59,01   | 112,54  | 58,9                           |
| Коефіцієнт оборотності власного капіталу            | 3,535   | 2,39    | 1,944   | -1,591                         |
| Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості | 92,67   | 43,55   | 42,36   | -50,31                         |

Джерело: Складено та розраховане за [Додаток Ж,З, И]

Коефіцієнт оборотності активів визначає обсяг наданих медичних послуг в цінах реалізації і обчислюється як відношення чистого доходу від реалізації до валюти балансу і становить в 2022 році – 0,937, але, оскільки в закладі охорони здоров'я платними є лише частина послуг, то й значення коефіцієнту є дещо суб'єктивним. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості визначається як відношення обсягу реалізації послуг до середньорічної суми дебіторської заборгованості і показує скільки обертів здійснили кошти, задіяні у розрахунках за відповідний період. Збільшення оборотності дебіторської заборгованості свідчить про своєчасність у проведенні розрахунків із підприємством.

Основними показниками ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства є коефіцієнти рентабельності, вони і є відносними характеристиками фінансових результатів, що відбивають здатність підприємства генерувати необхідний прибуток в процесі своєї господарської діяльності і загальну ефективність використання активів і вкладеного капіталу (табл. 2.12.)

Таблиця 2.12

Показники рентабельності КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради за 2020 - 2022 рр.

| Показник                                                | 2020 р. | 2021 р. | 2022 р. | Відхилення<br>2022р. до 2020р. |
|---------------------------------------------------------|---------|---------|---------|--------------------------------|
| Коефіцієнт рентабельності майна                         | 0,697   | 0,148   | 0,148   | -0,549                         |
| Коефіцієнт рентабельності капіталу                      | 0,697   | 0,148   | 0,148   | -0,549                         |
| Коефіцієнт рентабельності власного капіталу             | 1,121   | 0,281   | 0,308   | -0,813                         |
| Коефіцієнт чистої рентабельності реалізованої продукції | 0,317   | 0,117   | 0,158   | -0,159                         |
| Коефіцієнт рентабельності необоротних активів           | 1,043   | 0,222   | 0,215   | -0,828                         |
| Коефіцієнт рентабельності оборотних активів             | 2,108   | 0,447   | 0,483   | -1,625                         |

*Джерело: Складено та розраховане за [Додаток Ж,З, И]*

Показники коефіцієнтів рентабельності в закладі охорони здоров'я, що досліджується в 2022 році мали тенденцію до суттєвого зниження, порівняно з 2020 роком. 2020 рік відзначився позитивними та достатньо високими значеннями рентабельності. Коефіцієнти рентабельності в 2022 році мають позитивне значення, але показники не високі, що свідчить про невелику прибутковість діяльності закладу охорони здоров'я в цей період.

Проаналізувавши всі показники фінансово-економічного стану лікарні та враховуючи глобальні проблеми на державному рівні, а саме спалах пандемії в 2020 році та початок воєнних дій в 2022 році, не можна однозначно зробити висновки щодо рентабельності діяльності лікарні, так як в форс-мажорних обставинах держава надавала допомогу задля підтримки лікарень в стабільному стані.

Загалом, фінансова продуктивність лікарні показує коливання, і важливо звернути увагу на негативні тенденції в рентабельності реалізації послуг, а також в рентабельності власного капіталу та інших фінансових показників.

### 2.3. Оцінка існуючої системи управління витратами підприємства

В даний час система охорони здоров'я України зіштовхується з проблемами, обумовленими особливостями її соціально-економічного розвитку, що виникають в області забезпечення здоров'я населення за допомогою надання медичних і сервісних послуг, що обумовлює зростання інтересу до проблеми формування витрат на медичні послуги, який пов'язаний з обмеженими ресурсами вітчизняної охорони здоров'я по відношенню до зростаючих потреб суспільства в медичному обслуговуванні, збільшенням витрат на утримання медичних організацій, що надають високотехнологічні, сучасні види медичних послуг із застосуванням складного, дорогого обладнання, оплатою праці висококваліфікованих лікарів, відсутністю повноцінної державної фінансової політики в сфері охорони здоров'я, які сприяють тому, що платні послуги населенню надають практично всі медичні організації, незалежно від форм власності і джерел фінансування їх діяльності.

Для медичних організацій однією з найважливіших задач управління є підвищення якості і доступності медичної допомоги через надання конкурентоспроможних медичних і сервісних послуг за рахунок ефективного використання обмежених фінансових, матеріальних, трудових та інших ресурсів в умовах швидкозростаючою конкуренції на ринку медичних послуг.

Управління витратами на медичні та сервісні послуги як базова компонента системи управлінського обліку і засіб досягнення високого економічного результату фінансово-господарської діяльності організації включає в себе: облік витрат, калькулювання їх собівартості, планування, бюджетування і аналіз, які здійснюються в тісній інтеграції і взаємозумовленості, формуючи цілісну управлінську систему, функціонування якої для медичної організації в даний час існує низка об'єктивних складнощів.

У 2020 році лікарня з бюджетної установи була перетворена у комунальне некомерційне підприємство та уклала договір з НСЗУ. Таким чином стала повноцінним гравцем на ринку медичних послуг. А це вимагає від підприємства

шукати шляхи для підвищення конкурентоспроможності на ринку медичних послуг та досягнення отримання більшої величини прибутку.

Найбільш значущою функцією в системі управління витратами є планування, яке передбачає визначення цілей і завдань, обґрунтування планів зміни витрат, вибір напрямків, методів і прийомів їх реалізації.

В КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради основним плановим документом є фінансовий план. Фінансовий план підприємства складається на рік з поквартальною розбивкою за формою, яку затверджує власник. Це дає змогу ефективно вести поточну операційну діяльність. Тобто підтримувати підприємство в стабільно робочому стані.

За складання й виконання фінплану відповідає керівник закладу. Заклади охорони здоров'я навіть після реорганізації залишаються в комунальній власності, тому мають погоджувати витрачання коштів із засновником. Якщо підприємство недотримало розмірів видаткової частини або невчасно внесло зміни до фінансового плану, керівник може понести дисциплінарну відповідальність. Її передбачає стаття 147 Кодексу законів про працю України. Контроль за витратами проводить не тільки підприємство, а й засновник.

Основним завданням управління витратами в КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради є пошук найефективнішого способу використання наявних ресурсів, а саме оптимізація витрат.

Якщо витрати розглядати як інструмент збільшення прибутку, то необхідно проаналізувати з метою оптимізації кожен з їх частин (див. табл.2.13) .

Таблиця 2.13

Динаміка та структура операційних витрат КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради за 2020-2022 рр.

| Показники                        | 2020      |      | 2021         |      | 2022         |      | Відхилення<br>2022р. до<br>2020р. |
|----------------------------------|-----------|------|--------------|------|--------------|------|-----------------------------------|
|                                  | тис. грн. | %    | тис.<br>грн. | %    | тис.<br>грн. | %    |                                   |
| Матеріальні витрати              | 15350,05  | 21,3 | 16804,5      | 20,2 | 17715,2      | 17,9 | 2365,15                           |
| Витрати на оплату праці          | 41382,5   | 57,5 | 50468,3      | 60,8 | 59100,5      | 59,6 | 17718,0                           |
| Відрахування на соціальні заходи | 9849,3    | 13,7 | 10164,2      | 12,3 | 11789,7      | 11,9 | 1940,4                            |
| Амортизація                      | 5328,6    | 7,4  | 5564,2       | 6,7  | 10536,1      | 10,6 | 5207,5                            |
| Інші операційні витрати          | 7,4       | 0,0  | 7,8          | 0    | 19,1         | 0    | 11,7                              |

|       |          |     |         |     |         |     |          |
|-------|----------|-----|---------|-----|---------|-----|----------|
| Разом | 71917,85 | 100 | 83009,0 | 100 | 99160,6 | 100 | 27242,75 |
|-------|----------|-----|---------|-----|---------|-----|----------|

*Джерело: Складено розраховане за [Додаток К]*

За результатами аналізу структури операційних витрат в КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради визначено, що переважна частина витрат (приблизно 70%) спрямовуються на заробітну плату з нарахуваннями.

З моменту, як лікарні стали самостійними підприємствами, відповідальність за розподіл бюджету лікарні та раціональне використання коштів покладено саме на керівника медичного закладу. Він у свою чергу має бути ефективним менеджером, який спрямовує більшу частину бюджету на забезпечення медиків гідною заробітною платою, при цьому залишаючи кошти на закупівлю медикаментів та розвиток закладу.

Оптимально, коли медичний заклад спрямовує на фонд заробітної плати близько 70-85 % від свого загального бюджету, адже медичні заклади повинні мати кошти на покриття ліків, харчування, розвиток лікарні.

Здебільшого організаційна структура КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради не є оптимальною. Із часів державних закладів лікарні продовжують необґрунтовано утримувати надмірну кількість працівників. А це кошти на утримання зайвих приміщень, заробітну плату тощо. За такої організації є, що оптимізувати. Оптимізація та скорочення — процеси болісні, але життєво необхідні.

Зарплата медсестри залежить від того, як виконують план лікарі відділення, в якому вона працює. Суть змін полягає у тому, щоб поставити всіх у рівні умови, коли зарплата залежатиме від загального показника виконання плану підприємства.

Уряд встановив фінансові гарантії для медиків. У 2022 році мінімальна заробітна плата для лікаря та фармацевта має становити не менше ніж 20 000 гривень, медичної сестри/брата та фахівця із реабілітації — не менше ніж 13 500 гривень. Це лише мінімальний рівень заробітної плати, гарантований державою медикам, які працюють повний робочий день.

Отже, найбільший вплив на ефективність управління витратами має управління саме витратами на оплату праці. Це ще раз доводить, що головною складовою роботи лікарні, найбільш важливим елементом продуктивних сил і головним джерелом розвитку економіки є люди (трудовий потенціал), їх майстерність та мотивація до господарської діяльності.

Ефективність використання фонду заробітної плати можуть бути отримані саме на основі вивчення динаміки системи економічних показників ефективності витрат на оплату праці. Для цього використаємо показники зарплатовіддачі та зарплатомісткості (див. табл.2.14).

Таблиця 2.14

Розрахунок показників ефективності використання фонду оплати праці КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради за 2020-2022 рр.

| Показник                                                  | 2020    | 2021    | 2022    | Абсолютне відхилення | Відхилення, % |
|-----------------------------------------------------------|---------|---------|---------|----------------------|---------------|
| Фонд оплати праці, тис.грн.                               | 41382,5 | 50468,3 | 59100,5 | 17718                | 42,8          |
| Виручка від реалізації (обсяг вироблених послуг), тис.грн | 71207,5 | 85048,2 | 93294,2 | 22086,7              | 31,0          |
| Зарплатовіддача, грн.                                     | 1,72    | 1,68    | 1,58    | -0,14                | -             |
| Зарплатомісткість, грн.                                   | 0,58    | 0,59    | 0,63    | 0,05                 | -             |

*Джерело: Складено розраховане за [Додаток К, 3, И]*

Збільшення зарплатомісткості у 2022 році в порівнянні з 2020 роком на 0,05 гривень пояснюється значним зростанням питомої ваги витрат на оплату праці в загальних витратах виробництва на 42,8%, при одночасному зростанні виручки від реалізації тільки на 31%. І, відповідно, зниженням показника зарплатовіддачі, а саме зниження суми отриманої виручки від реалізації на одну гривню витрат на оплату праці на 0,14 грн.

Збільшення рівня зарплатомісткості на підприємстві це негативний результат, який призводить до зниження ефективності діяльності підприємства і, в тому числі, до зменшення рентабельності витрат на оплату праці.

Пріоритетним завданням медичного закладу є надання якісної медичної послуги, що передусім залежить від забезпеченості підприємства трудовими ресурсами, ефективності їх використання, часу, який буде витрачено на лікування пацієнта. Правильне планування кадрової потреби медичного закладу є основним

фактором підвищення якості медичної послуги, скорочення витрат на персонал та скорочення часу простоїв медичного обладнання. Після скасування наказу МОЗ від 23.02.2000 р. № 33 «Про штатні нормативи та типові штати закладів охорони здоров'я» саме на керівника КНП покладається відповідальність за планування потреби в персоналі та укомплектування штату працівниками. Оптимізація укомплектованості медичного закладу підвищує ефективність діяльності підприємства. Неукомплектованість призводить до зайвого навантаження працівників, емоціонального вигорання, стомленості, а відповідно, до зниження якості медичної послуги, втрати ділового іміджу лікарні, збільшення кількості скарг та незадоволених лікуванням.

Управління персоналом організації пов'язано з його безперервним рухом, який відбувається як в середині організації (внутрішній), так і зовні (зовнішній) між організацією та іншими інституціями. Кожний з видів руху персоналу має свої особливості та по своєму впливає на персонал і на діяльність організації в цілому. Управління рухом персоналу на рівні організації реалізується через політику управління персоналом. Саме вона, визначає рух та впливає на нього, а також на управлінські рішення пов'язані з ним. Рух персоналу КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради розглянемо у табл.2.15.

Таблиця 2.15

Показники руху персоналу в КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради за 2020-2022 рр.

| Показники                                                           | 2020     | 2021     | 2022     | Відхилення 2022р. до 2020р. |
|---------------------------------------------------------------------|----------|----------|----------|-----------------------------|
| 1. Середньооблікова кількість штатних персоналу, осіб               | 420      | 406      | 377      | -43                         |
| 2. Прийнято працівників, осіб                                       | 39       | 49       | 44       | 5                           |
| 3. Вибуло працівників, осіб,<br>у тому числі: – за власним бажанням | 78<br>78 | 47<br>47 | 83<br>83 | 5<br>5                      |
| 4. Коефіцієнт прийняття кадрів                                      | 0,09     | 0,12     | 0,12     | 0,03                        |
| 5. Коефіцієнт вибуття кадрів                                        | 0,18     | 0,12     | 0,22     | 0,04                        |
| 6. Коефіцієнт плинності кадрів                                      | 0,18     | 0,12     | 0,22     | 0,04                        |

*Джерело: Складено за розраховане [Додаток Л, М, Н, П, Р, С, Т, У, Ф, Х, Ц, Ш]*

Проаналізувавши рух персоналу підприємства за 2020-2022 роки спостерігається з кожним роком поступове зменшення кількості штатного персоналу. Про що свідчить збільшення коефіцієнту вибуття кадрів з 0,18 до 0,22

у 2020 році та 2022 році відповідно. При цьому коефіцієнт прийняття кадрів збільшився лише на 0,03 у 2022 році порівняно з 2020 роком. Це зумовлено проведенням оптимізації персоналу на підприємстві починаючи з 2020 року, а саме скорочення штатних одиниць лікарні з метою зменшення витрат на оплату праці.

Оптимізація персоналу є ефективним управлінням витрат на підприємстві, так як основна частина витрат підприємства – це утримання робочої сили.

На зменшення кількості штатних одиниць також вплинули форс-мажорні обставини (початок військових дій в 2022 році), а саме виїзд персоналу за кордон та міграцією громадян в межах України (виїзд з окупованих територій та ведення бойових дій).

Слід відмітити, що на даному підприємстві також відбуваються процеси внутрішнього руху персоналу. Оскільки, при правильних, продуманих, доцільних, чітких та прозорих процесах внутрішнього руху персоналу, відбувається залучення персоналу потрібної якості та кількості у відповідності до темпів росту та планів розвитку підприємства. Покриття потреби в персоналі в основному відбувається завдяки внутрішнім кандидатам. Завдяки добре структурованим програмам внутрішніх переміщень, кар'єрного планування та навчання і системі формування кадрового резерву. Відбувається розвиток внутрішнього персоналу, утримання його в межах підприємства. Це свідчить про зростання ефективності управління трудовими ресурсами, що в свою чергу впливає на обсяги витрат підприємства.

Не менш важливий вплив на ефективність управління витратами має управління матеріальними ресурсами, які в залежності від особливостей їхньої участі в обігу діляться на основні та обігові (оборотні) засоби.

Таблиця 2.16

Динаміка та структура матеріальних витрат КНП «Овруцька міська лікарня»  
Овруцької міської ради за 2020-2022 рр.

| Статті витрат         | 2020     |      | 2021     |      | 2022     |      | Відхилення<br>2022р. до<br>2020р. |
|-----------------------|----------|------|----------|------|----------|------|-----------------------------------|
|                       | тис.грн. | %    | тис.грн. | %    | тис.грн. | %    |                                   |
| Медикаменти та вироби | 11088,48 | 72,2 | 12429,2  | 74,0 | 14200,2  | 80,2 | 3111,72                           |

|                          |          |       |         |       |         |       |         |
|--------------------------|----------|-------|---------|-------|---------|-------|---------|
| медичного призначення    |          |       |         |       |         |       |         |
| Предмети, матеріали      | 3354,4   | 21,9  | 3277,3  | 19,5  | 2534,7  | 14,3  | -819,7  |
| Продукти харчування      | 469,82   | 3,1   | 587,1   | 3,5   | 761,2   | 4,3   | 291,38  |
| Інші матеріальні витрати | 437,35   | 2,8   | 510,9   | 3,0   | 219,1   | 1,2   | -218,25 |
| Разом                    | 15350,05 | 100,0 | 16804,5 | 100,0 | 17715,2 | 100,0 | 2365,15 |

*Джерело: Складено розраховане за [Додаток ІІІ, ІУ]*

Як видно з таблиці 2.16 основну частину матеріальних витрат складають витрати на придбання медикаментів та виробів медичного призначення (72,2%, 74,0% та 80,2% відповідно). В 2022 році порівняно з 2020 роком спостерігається збільшення цих витрат на 3111,72 тис.грн. (на 28,06%). Це пов'язано з інфляційними процесами в державі, а саме зростання цін на товари та послуги. Це також вплинуло на збільшення витрат на придбання продуктів харчування на 291,38 тис.грн. (на 62,02%).

Проведемо аналіз показників, пов'язаних з використанням основних та обігових (оборотних) засобів (табл.2.17).

Таблиця 2.17

Розрахунок показників ефективності використання основних та обігових засобів КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради за 2020-2022 рр.

| Показник                                                  | 2020     | 2021     | 2022     | Відхилення<br>2022р. до 2020р. |
|-----------------------------------------------------------|----------|----------|----------|--------------------------------|
| Виручка від реалізації (обсяг вироблених послуг), тис.грн | 71207,5  | 85048,2  | 93294,2  | 22086,7                        |
| Прибуток, тис.грн                                         | 22580,3  | 10029,1  | 14796,21 | -7784,2                        |
| Середньорічна вартість ОЗ, тис.грн.                       | 20051,05 | 44489,35 | 62097,7  | 42046,65                       |
| Середньорічна вартість обігових засобів, тис.грн.         | 10706,8  | 22410,1  | 30617,25 | 19910,45                       |
| Середньооблікова кількість штатних персоналу, осіб        | 420      | 406      | 377      | -43                            |
| Фондоозброєність праці, тис.грн.                          | 47,74    | 109,58   | 164,71   | 116,97                         |
| Фондовіддача, грн                                         | 3,55     | 1,91     | 1,5      | -2,05                          |
| Рентабельність ОЗ, %                                      | 112,6    | 22,5     | 23,8     | -88,8                          |
| Рентабельність обігових засобів, %                        | 210,9    | 44,4     | 48,3     | -162,6                         |
| Продуктивність праці, тис.грн.                            | 169,5    | 209,5    | 247,5    | 78,0                           |

*Джерело: Складено за розраховане [Додаток Ж, З,И, Л, М,Н, П,Р,С,Т,У,Ф,Х,Ц,Ш]*

Продуктивність праці значно зросла в 2022 році порівняно з 2020 роком за рахунок збільшення обсягів наданих послуг та зменшення кількості штатних працівників (оптимізації).

Ефективність управління основними засобами в лікарні спадає, про що

свідчить показник фондівіддачі. У 2020 році було вироблено продукції та надано послуг на суму 3,55 гривні на кожную використовувану гривню основних засобів, але з кожним роком спостерігається поступове зменшення. Так в 2022 році показник фондівіддачі склав 1,5 гривні на кожную використовувану гривню основних засобів.

Показник фондоозброєності праці основними фондами значно збільшився у 2022 році порівняно з 2020 роком на 116,97 тис.грн., що є також негативним.

Причиною таких негативних тенденцій є необхідність закупівлі та використання у процесі лікування високовартісного сучасного медичного обладнання, що є специфікою медичного закладу.

Рентабельність виробничих фондів та обігових засобів знизилась, що говорить про неоптимальну структуру виробничих активів. В 2020 році кожна гривня, вкладена в ці елементи активів, дозволила отримати 1,12 грн. та 2,10 грн. чистого прибутку. А з 2021 року відбувся різкий спад рентабельності основних та обігових засобів. Це свідчить що, виробничий процес в КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради є неефективним.

Також необхідно розглянути економічні показники, пов'язані з використанням ліжкового фонду (табл.2.18).

Таблиця 2.18

Економічні показники, пов'язані з використанням ліжкового фонду КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради за 2020-2022 рр.

| Показник                                                 | 2020     | 2021    | 2022    | Відхилення |
|----------------------------------------------------------|----------|---------|---------|------------|
| Річна сума витрат, тис.грн.                              | 71917,85 | 83009,0 | 99160,6 | 27242,75   |
| Кількість ліжок                                          | 193      | 193     | 193     | 0          |
| Кількість ліжко-днів                                     | 44825    | 44911   | 42634   | -2191      |
| Фактична середня тривалість перебування хворого на ліжку | 7,2      | 7,3     | 6,7     | -0,5       |
| Вартість утримання одного ліжка, тис.грн.                | 372,63   | 430,10  | 513,79  | 141,16     |
| Вартість одного ліжко-дня, тис.грн.                      | 1,604    | 1,848   | 2,326   | 0,722      |
| Вартість лікування одного пацієнта, тис.грн.             | 11,55    | 13,49   | 15,58   | 4,03       |

Джерело: Складено розраховане за [Додаток К, Д,Е ]

Проаналізувавши економічні показники, пов'язані з використанням ліжкового фонду, спостерігається збільшення у 2022 році порівняно з 2020 роком

всіх показників, а саме: вартість утримання одного ліжка, вартість одного ліжко-дня та вартість лікування одного пацієнта на 141,16 тис.грн., 0,722 тис.грн. та 4,03 тис.грн. відповідно. Це спричинено зменшенням кількості ліжко-днів та збільшенням річної суми витрат лікарні, а саме збільшенням витрат на оплату праці персоналу, витрат на придбання медикаментів та виробів медичного призначення.

Наступним напрямком оптимізації витрат (управління витратами) після оптимізації оплати праці є перегляд керівником лікарні процесу закупівлі. Закупівля всіх товарів та послуг проводиться через систему електронних торгів – Прозорро. Саме ця система надає можливість закупівлі за ринковими цінами із максимальним дотриманням здорової конкуренції, дозволяє обирати найбільш вигідніші умови покупки сировини, а також купувати дешевше та швидше. Окрім, система прозора та й сам електронний майданчик E-Tender, на якому проводять торги та через який беруть участь у державних тендерах – надає можливість вільного доступу та перегляду статусу та процесу усіх без виключення закупівель.

Отже, не можна чітко надати оцінку існуючій системі управління витратами КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради, а саме її ефективності. Це обумовлено особливістю діяльності медичних закладів. А саме обов'язковим дотриманням вимог держави щодо розмірів оплати праці медичних працівників та забезпечення лікарень обумовленою матеріально-технічною базою, при цьому, не зважаючи на можливості покриття даних витрат. Тож, результат діяльності в даній сфері може бути нульовим або навіть негативним, незважаючи на застосування найбільш кваліфікованої праці та використання сучасної медичної техніки.

## **2.4. Напрями удосконалення системи управління витратами підприємства**

Управління витратами в КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради на сьогодні потребує свого вдосконалення з метою підвищення

ефективності господарювання.

Удосконалення системи управління витратами націлене на постійний пошук і виявлення резервів економії ресурсів, нормування їх витрат, планування, облік та аналіз витрат за їх видами, стимулювання ресурсозбереження і зниження витрат з метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства.

Основним напрямом удосконалення системи управління в КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради є зниження витрат виробництва на підприємстві. Це стратегічний напрям його розвитку, який має забезпечити конкурентоспроможність медичних послуг на медичному ринку, підвищити прибутковість діяльності.

Враховуючи специфіку КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради, а саме неможливість зекономити на матеріальних витратах (медикаменти), буде доцільно спрямувати увагу на зменшення витрат на оплату праці. Так як ці витрати становлять більше 70% від загальної суми витрат лікарні (див.табл. 2.13). Можливим варіантом економії може стати скорочення робочого часу середнього медичного персоналу (переведення з 1,0 ставки на 0,5 ставки).

Згідно постанови КМУ № 2 від 12.01.2022 р. мінімальна заробітна плата для лікаря має становити не менше ніж 20 000 гривень, медичної сестри/брата — не менше ніж 13 500 гривень [16] . Це лише мінімальний рівень заробітної плати, гарантований державою медикам, які працюють повний робочий день. Тому для проведення розрахунку зменшення витрат на оплату праці беремо за основу вищезазначені суми та умовну кількість штатних посад лікарів та сестер медичних. І відобразимо це все в таблиці 2.19.

Таблиця 2.19

Оптимізація кількості працівників КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради

| Посада | Місячна заробітна плата одного працівника, грн. | Умовні показники           |                      | Запропоновані показники |                      | Економія            |                  |
|--------|-------------------------------------------------|----------------------------|----------------------|-------------------------|----------------------|---------------------|------------------|
|        |                                                 | Кількість штатних одиниць, | Місячний фонд оплати | Кількість штатних       | Місячний фонд оплати | на місяць, тис.грн. | на рік, тис.грн. |

|                                                                 |          | од. | праці,<br>тис.грн. | одиниць,<br>од. | праці,<br>тис.грн. |       |        |
|-----------------------------------------------------------------|----------|-----|--------------------|-----------------|--------------------|-------|--------|
| Лікар                                                           | 20000,00 | 90  | 1800,0             | 90              | 1800,0             | -     | -      |
| Сестра медична, в<br>т.ч.:                                      | 13500,00 | 150 | 2025,0             | 135             | 1822,5             | 202,5 | 2430,0 |
| Сестра медична<br>поліклінічно-<br>діагностичного<br>відділення | 13500,00 | 30  | 405,0              | 15              | 202,5              | 202,5 | 2430,0 |
| Всього                                                          | x        | 240 | 3825,0             | 225             | 3622,5             | 202,5 | 2430,0 |

Для забезпечення цілодобового надання медичних послуг в КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради недостатня кількість лікарських посад. Тому пропоную оптимізацію саме серед сестер медичних поліклінічно-діагностичного відділення, так як вони не залучені у цілодобових постах та виконують допоміжну функцію. В сучасних умовах надання медичних послуг лікар поліклінічно-діагностичного відділення може та навіть повинен надавати послуги без допомоги сестри медичної, так як це було за радянських часів.

Провівши розрахунки оптимізації кількості сестер медичних поліклінічно-діагностичного відділення, відчутна економія в коштах на оплату праці. Економічний ефект від таких заходів становить - 202,5 тис.грн. на місяць та 2430,0 тис.грн. за рік.

Також підвищенням ефективності управління витратами слід вважати, безперечно, формування її комплексної системи:

- Забезпечити оперативною інформацією адміністрацію підприємства, яка необхідна для прийняття ними управлінських рішень з питань регулювання витрат виробництва з урахуванням економічних наслідків прийнятих рішень і їх впливу на ефективність роботи підприємства. А саме:
  - необхідно визначити хто повинен надавати інформацію;
  - в які терміни;
  - з використанням якої інформації і документів;
  - якими способами;
  - визначати місця виникнення витрат;
  - норми витрат і центри відповідальності за їх дотримання (структурні

підрозділи лікарні);

– розробити ієрархічну систему лінійних і функціональних зв'язків керівників і фахівців, що беруть участь в управлінні витратами, яка має бути сумісна з організаційною і виробничою структурою підприємства.

Організація та деталізація витрат дозволить фахівцям чітко виявляти де саме можна скоротити витрати, а де відбуваються зайві перевитрати.

- Задля ефективного спостереження і контролю за фактичним рівнем витрат у відповідності з визначеними у плановій або нормативній документації величинами в лікарні було б доцільно створити планово-економічний відділ.
- Проводити аналіз щодо відхилення фактичних витрат від установлених нормативів і оцінювати їх вплив на показники ефективності виробництва.
- Встановити комп'ютерну програму, що буде консолідуватись з бухгалтерією та іншими структурними підрозділами лікарні з метою систематизації інформації управлінського обліку виробничої діяльності підприємства.
- Розробити заходи щодо зниження витрат виробництва по забезпеченню заданих параметрів ефективності: рентабельності виробництва, якості медичних послуг, прибутковості роботи лікарні, забезпечення стабільності її фінансового стану.
- Створити службу внутрішнього аудиту з метою забезпечення ефективності діяльності апарату управління щодо удосконалення системи бухгалтерського обліку і сприяння підвищення ефективності роботи, зміцнення фінансового стану. Внутрішній аудит в лікарні забезпечить самоконтроль за рівнем витрат, рентабельності, режимом економії і високою якістю наданих пацієнту послуг.

Реалізація сформованих напрямів спрямована на підвищення ролі витрат виробництва у забезпеченні ефективності роботи підприємств, перехід від пасивних методів обліку витрат за минулий період до активних методів втручання у виробництво на основі аналізу ефективності формування витрат, виявлення суттєвих відхилень від встановлених норм і нормативів.

## **Висновки до розділу 2**

Аналізуючи аналітичну оцінку стану та напрями удосконалення управління витратами КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради можна зробити наступні висновки:

- КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради є лікарняним (амбулаторним, стаціонарним) закладом охорони здоров'я — комунальним унітарним некомерційним підприємством, що надає послуги вторинної спеціалізованої медичної допомоги будь-яким особам в порядку та на умовах, встановлених законодавством України та Статутом.
- Структура управління лікарні має лінійно-функціональну організаційну структуру. Де лінійні ланки приймають рішення, організовують процес, а функціональні ланки допомагають готувати різні заходи, плани для отримання кращого результату.
- Фінансова продуктивність лікарні показує коливання, є негативні тенденції в рентабельності реалізації послуг, а також в рентабельності власного капіталу та інших фінансових показників, але за допомогою держави (враховуючи глобальні проблеми на державному рівні, а саме спалах пандемії в 2020 році та початок воєнних дій в 2022 році) лікарня залишилася в стабільному стані.
- Оцінюючи існуючу систему управління витратами лікарні, а саме її ефективності, не можна дати чіткої оцінки. Так в даній сфері результат діяльності може бути нульовим або навіть негативним, незважаючи на застосування найбільш кваліфікованої праці та використання сучасної медичної техніки. Адже це обумовлено особливістю діяльності медичних закладів. А саме обов'язковим дотриманням вимог держави щодо розмірів оплати праці медичних працівників та забезпечення лікарень обумовленою матеріально-технічною базою, при цьому, не зважаючи на можливість лікарні покриттю даних витрат.
- Напрями підвищення ефективності управління витратами слід вважати:
  - забезпечення оперативною інформацією адміністрацію підприємства;
  - організація та деталізація витрат, яка дозволить фахівцям чітко виявляти де саме можна скоротити витрати, а де відбуваються зайві перевитрати;

- створення планово-економічного відділу;
- проведення аналізу щодо відхилення фактичних витрат від установлених нормативів і оцінювання їх вплив на показники ефективності виробництва;
- встановлення комп'ютерної програми, що буде консолідуватись з бухгалтерією та іншими структурними підрозділами лікарні з метою систематизації інформації управлінського обліку виробничої діяльності підприємства;
- розробка заходів щодо зниження витрат виробництва по забезпеченню заданих параметрів ефективності: рентабельності виробництва, якості медичних послуг, прибутковості роботи лікарні, забезпечення стабільності її фінансового стану;
- створення служби внутрішнього аудиту .



## ВИСНОВКИ

Узагальнення теоретичних основ та дослідження особливостей управління витратами господарської діяльності підприємства надало можливість зробити наступні висновки:

1. Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць та носіїв за постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження. Це є важлива функція економічного механізму будь-якого підприємства. Підвищення ролі управління витратами в сучасних умовах зумовлене необхідністю досягнення кожним суб'єктом господарювання оптимального рівня затрат на виробництво та реалізацію продукції(товарів, послуг), від якого залежить успішна діяльність підприємств і організацій.

2. Формування ефективної системи управління є важливим процесом для підприємства, адже вона допомагає знайти шляхи найефективнішого використання обмежених ресурсів застосовуючи при цьому калькулювання, планування, облік та контроль витрат внутрішньовиробничої діяльності. Основне завдання створення на підприємстві системи управління витратами полягає в тому, щоб поєднати інтереси всіх зацікавлених сторін та створити саморегулюючий механізм їх формування і зміни.

3. Оцінка ефективності будь-якої діяльності є кінцевим етапом, за допомогою якого можна винести судження про роботу підприємства і проаналізувати помилки, які були допущені в управлінні витратами – для того, щоб уникнути їх в майбутньому. Для оцінки ефективності управління витратами використовують специфічні та загальноекономічні показники.

4. Нормативно-правове регулювання є одним з ключових чинників зовнішнього середовища, що визначає умови функціонування підприємства в цілому та управління рівнем рентабельності його господарювання зокрема. Законодавча база України складається з декількох рівнів, від Конституції України до підзаконних нормативно-правових актів. Впровадження комп'ютерної інформаційної системи скорочує час для підготовки та подання фінансової

інформації, поліпшує загальну ефективність та точність інформації, дозволяє перейти на нові методи управління, новий рівень менеджменту та якісно вести облік.

5. Комунальне некомерційне підприємство «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради Житомирської області є лікарняним (амбулаторним, стаціонарним) закладом охорони здоров'я — комунальним унітарним некомерційним підприємством, що надає послуги вторинної спеціалізованої медичної допомоги будь-яким особам в порядку та на умовах, встановлених законодавством України та Статутом. Структура управління КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради має лінійно-функціональну організаційну структуру. Де лінійні ланки приймають рішення, організовують процес, а функціональні ланки допомагають готувати різні заходи, плани для отримання кращого результату.

6. Проаналізувавши фінансово-економічний стан КНП «Овруцька міська лікарня» Овруцької міської ради та враховуючи глобальні проблеми на державному рівні, а саме спалах пандемії в 2020 році та початок воєнних дій в 2022 році, не можна однозначно зробити висновки щодо рентабельності діяльності лікарні. Так як в форс-мажорних обставинах держава надавала допомогу задля підтримки лікарень в стабільному стані. Але загалом, фінансова продуктивність лікарні показує коливання, і важливо звернути увагу на негативні тенденції в рентабельності реалізації послуг, а також в рентабельності власного капіталу та інших фінансових показників.

7. Загалом існуюча система управління витратами лікарні є не досить ефективною, не можна дати чіткої оцінки. Так в даній сфері результат діяльності може бути нульовим або навіть негативним, незважаючи на застосування найбільш кваліфікованої праці та використання сучасної медичної техніки. Адже це обумовлено особливістю діяльності медичних закладів. А саме обов'язковим дотриманням вимог держави щодо розмірів оплати праці медичних працівників та забезпечення лікарень обумовленою матеріально-технічною базою, при цьому, не зважаючи на можливість лікарні покриттю даних витрат.

8. Основним напрямками удосконалення системи управління витратами в лікарні є проведення детального аналізу витрат на підприємстві, створення планово-економічного відділу та служби внутрішнього аудиту, систематизації інформації управлінського обліку виробничої діяльності підприємства за допомогою комп'ютерних технологій.

### Список використаних джерел

1. Артамонова Н.С., Доба Н.М. Впровадження сучасних методів управління витратами задля забезпечення конкурентних переваг . Економіка: реалії часу. Науковий журнал. 2013. № 3 (8). С. 16-21. URL:<http://economics.opu.ua/files/archive/2013/n3.html>.
2. Ахламов А. Г., доц. Кусик Н. Л. Економіка та фінансування галузі охорони здоров'я: навчально-методичний посібник. Одеса: ОРІДУ НАДУ при Президентіві України, 2011. 111 с.
3. Базилінська О. Я. Фінансовий аналіз : теорія та практика : навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2009. 328 с.
4. Бандура З.Л. Інформаційне забезпечення управління витратами: необхідність, достатність, активізація за рівнями управління. Наковий вісник, 2001, вип.14.1. С.220-224. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/informatsiysne-zabezpechennya-upravlinnya-vitratami-neobhidnist-dostatnist-aktivizatsiya-zarivnyami-upravlinnya/viewer>
5. Біла О. Г., Боднарюк І. Л., Мединська Т. В. Управління витратами підприємства: теорія та практика: монографія. Львів: Видво ЛКА, 2012. 200 с.
6. Бланк І.А. Словник-довідник фінансового менеджера. К. : Ніка-Центр, 1998. 480 с.
7. Бойчик І.М. Економіка підприємства: підручник. К.: Кондор - Видавництво, 2016. 378 с.
8. Борисюк І. О., Семеняка Я. В. Формування системи управління витратами підприємства. 2017. №6. С.23. URL: <https://modecon.mnau.edu.ua/issue/6-2017/UKR/borysiuk.pdf>.
9. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. 2-е вид., доп. і перероб. Житомир : ЖІТІ, 2005. 640 с.
10. Гаркавенко С.С. Маркетинг : підручник. К. : Лібра, 2011. 712 с.
11. Гетьман О. О., Шаповал В. М. Економіка підприємства: навч. посібник. 2-ге видання. К.: Центр учбової літератури, 2010. 488 с.

12. Глушко А. Д., Грачова А. О. Методичні засади аналізу фінансових результатів діяльності підприємства. Ефективна економіка. 2019. № 6. С.7. URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/6\\_2019/36.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/6_2019/36.pdf)
13. Голов С.Ф. Управлінський облік. К. : Лібра, 2002. 704 с.
14. Гусарова Л.В. Управління витратами: загальні поняття про витрати і управління ними. Калькулювання витрат : конспект лекцій. К.: КНУБА, 2006. 44с.
15. Давидович І. Є. Управління витратами: навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2008. 320 с.
16. Деякі питання оплати праці працівників державних та комунальних закладів охорони здоров'я: Постанова КМУ від 12.01.2022р. №2 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2-2022-%D0%BF#Text>
17. Живець А.М. Розвиток методів управління витратами. Інформаційні технології в освіті, науці та виробництві. 2014. № 5 (10). С. 115–125. URL: <http://dspace.opu.ua/jspui/bitstream/123456789/9400/1/14.pdf>
18. Жукевич С. М., Фроленко Р. В. Управління витратами діяльності в контексті забезпечення конкурентоспроможності підприємства. Інноваційна економіка. - 2015. № 1. С. 70-74. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek\\_2015\\_1\\_14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2015_1_14)
19. Іщенко Н.А. Факторний аналіз формування прибутку підприємства. Наукові праці КНТУ. Економічні науки. 2010. №17. С. 210-214. URL: [http://www.kntu.kr.ua/doc/zb\\_17\\_ekon/stat17/33.pdf](http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_17_ekon/stat17/33.pdf).
20. Карпова Т. П. Управлінський облік : підручник. М. : Аудит, ЮНІТІ, 1998. 350с.
21. Карп'як Я.С. Організація бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів суб'єкта господарювання. Вісн. Нац. ун-ту «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2014. № 794. С. 172–180 URL: [http://nbuv.gov.ua/jpdf/VNULPM\\_2014\\_794\\_26.pdf](http://nbuv.gov.ua/jpdf/VNULPM_2014_794_26.pdf).
22. Коба О.В. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу. Причорноморські економічні студії. 2016. №

4. С. 99—103. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses\\_2016\\_4i\\_23](http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2016_4i_23)

23. Ковтун С. Ткачук Н., Савлук С. Управління затратами. Харків : Фактор, 2007. 272 с.

24. Козак В.Г. Визначення поняття «витрати» та їх оцінка. Реформування економіки України: стан та перспективи : зб. матеріалів ІУ Міжнар. наук.-практ. конф. (26–27 листопада 2009 р., м. Київ), 2011. С. 129–131.

25. Колісник Г.М. Складові системи управління витратами підприємницьких структур. Економічний вісник університету. ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний ун-т ім. Г. Сковороди». 2011. № 17/2. С. 66–69. URL: <http://www.uk.x-pdf.ru/5ekonomika/1711469-1-udk-65-336-kolisnik-kandidat-ekonomichnih-nauk-docent-kafedri-obliku-auditu-zakarpatskogo-derzhavnogo-universitetu.php>

26. Колісник Г. М. Сутність системи стратегічного управління витратами підприємницьких структур в умовах конкуренції. Науковий вісник НЛТУ України. 2013. Вип. 23.16. С. 227-239. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltu\\_2013\\_23](http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltu_2013_23).

27. Концепція реформи фінансування системи охорони здоров'я України URL: [http://moz.gov.ua/docfiles/pre\\_20160205\\_0\\_dod.pdf](http://moz.gov.ua/docfiles/pre_20160205_0_dod.pdf)

28. Котлер Ф. Основи маркетингу: короткий курс. перев. з англ. М. : Вільямс. 2007. 656 с.

29. Крушельницька О. В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах. Вісник ЖДТУ. 2010. № 1. С. 125 – 129.

30. Круш П. В., Клименко О. В., Подвігіна В. І. Фінансово-економічні результати діяльності підприємства : собівартість, прибуток : навч. посіб. 2-ге вид., переробл. К. : Каравела, 2015. 420 с.

31. Кулик А.В. Проблеми організації та методики аналізу ліквідності і платоспроможності підприємств. Екон.-мат. моделювання соц.-екон. систем: Зб. наук. пр. К.: МННЦІТС НАН та МОН України. 2009. № 14. С. 300-332.

32. Кулішов В.В. Економіка підприємства: теорія і практика : навч. посіб.

К. : Ніка-Центр, Ельга, 2008. 216 с.

33. Лехан В. М., Слабкий Г. О., Шевченко М. В. Стратегія розвитку системи охорони здоров'я: український вимір. Україна. Здоров'я нації. 2010. № 1. С. 5-23. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uzn\\_2010\\_1\\_3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uzn_2010_1_3).

34. Ліснічук О. А., Нестерчук Т. А. Методичні підходи до оцінювання фінансової стійкості підприємства. Економіка та управління підприємствами. 2018. № 18. с.454-462. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2018-18-63>

35. Лучик С.Д. Особливості автоматизації обліку витрат виробництва. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. 2014. №4. С. 209—217. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei\\_2014\\_4\\_26](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2014_4_26)

36. Мельник М.В. Аналіз і оцінка систем управління на підприємствах: навч.посіб. М.: Фінанси и статистика. 2009. 136 с.

37. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0047564-01>

38. Мішеніна Г. А., Матвєєва Ю. Т. Дослідження ринку : конспект лекцій. Суми. Сумський державний університет, 2015. 185 с.

39. Мудра Т.М., Чернобай Л.І., Калиновська Н.Л. Діагностика процесу управління витратами на засадах функціонального підходу: теоретичні аспекти та практичне застосування. Науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету «Наука й економіка». 2011. № 3 (23). С. 87–91.

40. Національна стратегія реформування системи охорони здоров'я в Україні на період 2015 – 2020 років. URL: <https://uoz.cn.ua/strategiya.pdf>

41. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом М-ва фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73.

42. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік : навч. посібник. К. : Центр навчальної літератури. 2004. 464 с.

43. Огнев В.А., Чухно І.А., Кравченко В.І. Економіка охорони здоров'я: методичні розробки для викладачів до проведення практичного заняття на тему

«Ефективність діяльності системи та закладів охорони здоров'я» для підготовки студентів 6-х курсів за спеціальностями 7.12010001 «Лікувальна справа», 7.12010002, «Педіатрія», 7.12010003 «Медико-профілактична справа». Харків : ХНМУ, 2018. 19 с.

44. Парій В. Д. Економіка охорони здоров'я: підручник. Житомир : Видавничий дім "Бук-Друк", 2021. 288 с.

45. Парій В. Д., Сафонов Ю. М., Захарова Н. М. та ін. Економічний аналіз використання ресурсів в системі охорони здоров'я: навч. посібн. / за заг. ред. проф. В. Д. Парія . Житомир: Полісся, 2015. 148 с.

46. Пилипенко А. А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства : наукове видання . Харків: Вид. ХНЕУ, 2007. 276 с.

47. Поддєрьогін А.М. Фінанси підприємств : підручник. К. : КНЕУ, 2001. 460 с.

48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (П(С)БО 7): затв. наказом Мініфіну від 27.04.2000 № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>.

49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затв. наказом М-ва фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318.

50. Попов О. Управління витратами. Економічна енциклопедія: в 3 т. К. : Видавничий центр „Академія”, 2002. 952 с.

51. Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення: Закон України (Відомості Верховної Ради (ВВР)) від 2018р. №5. Ст. 31. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2168-19>.

52. Прохар Н.В., Ночовна Ю.О. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. 257 с.

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

54. Решетняк О.В., Данилюк Н.О. Постановка системи управління

витратами в державних закладах охорони здоров'я. Вісник НТУ «ХПІ Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства. Х. : НТУ «ХПІ», 2016 . № 43 (1215). С. 80-84.

55. Рогатюк О.В. Методи управління витратами на вітчизняних підприємствах

URL: [http://www.rusnauka.com/2\\_KAND\\_2011/Economics/77979.doc.htm](http://www.rusnauka.com/2_KAND_2011/Economics/77979.doc.htm)

56. Свистун Л. А., Левкова Р. М. Удосконалення системи управління витратами підприємства в умовах нестабільної економіки. Економіка і регіон. 2017. №4. С. 57-62. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig\\_2017\\_4\\_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2017_4_11).

57. Сидоров І.І. Логістична концепція управління підприємством. Санкт-Петербург: ДНТП товариства «Знання», ІВЕСЕП, 2001. 168 с.

58. Соціальна медицина, громадське здоров'я: навч. посіб. : у 4 т. / за заг. ред. В.А. Огнєва. Харків : ХНМУ, 2023. Т. 4. Економіка охорони здоров'я. 236 с.

59. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік: навч. посіб. 3-тє вид., переробл. і доповн. К. : Знання. 2016. 663с.

60. Тально Н. А. Інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління витратами аграрних підприємств. Наукові читання. 2013 : наук.-теорет. зб. ЖНАЕУ. Житомир : ЖНАЕУ, 2013. Т. 2. С. 129–131. URL: <http://ir.znau.edu.ua/handle/123456789/1644>

61. Терен Г. М. Система показників аналізу ліквідності підприємства. Інвестиції: практика та досвід. 2016. № 8. с.36–41.

62. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства: навч. посіб. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.

63. Тютюнник Ю. М., Дорогань-Писаренко Л. О., Тютюнник С. В. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Полтава: Видавництво ПП «Астроя», 2020. 434 с.

64. Фандель Г. Теорія виробництва та витрат. К. : Таксон, 1998. 528 с.

65. Фостолович В.А. Основні аспекти сучасного підходу до системи управління сільськогосподарським підприємством. Ефективна економіка. 2017. № 5. С.1-7. URL:<http://socrates.vsau.org/repository/getfile.php/13217.pdf>

66. Фостолович В.А., Фостолович Р.С. Інформаційні ресурси при

формуванні собівартості продукції в системі управління підприємством.  
Ефективна економіка. 2018. №9.

URL:[http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/9\\_2018/162.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/9_2018/162.pdf)

67. Хандриксен Е.С., Ван Бреда М.Ф. Теорія бухгалтерського обліку. М. : Фінанси і статистика. гол. ред. Соколов Я.В. 2000. 576 с.

68. Христенко Л. М., Мозговий Р. О. Побудова системи управління витратами промислового підприємства. Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. 2011. № 3 (157). С. 247–253.

69. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2002. 656 с.

70. Чернишова Л.І., Дженкова А.С. Особливості формування системи управління витратами вітчизняних підприємств. Інноваційна економіка. 2016. № 3 (52). С. 61–68.

71. Чорна М.В., Смірнова П.В., Бугріменко Р.М. Управління витратами : навч. посіб. 2017. 166 с.

72. Чумаченко Н. Г. Розвиток управлінського обліку в Україні. Світ бухгалтерського обліку. 1999. № 10–11. С. 12.

73. Ясінська А. І. Сутність управління витратами на вітчизняних підприємствах. Вісник Національного університету Львівська політехніка. 2007. № 14 (594). С. 357–360. URL: <https://vlp.com.ua/files/54.pdf>

## ДОДАТКИ

