

ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ імені В. Н. КАРАЗІНА
Навчально-науковий інститут «Каразінська школа бізнесу»
Кафедра управління та адміністрування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
бакалавра
на тему: «Аналіз витрат на підприємстві»

Виконала: студентка 4 курсу, групи БА-41
спеціальності 073 «Менеджмент»
освітньо-професійної програми
«Бізнес адміністрування»

Анна ЛЯМІНА



Керівник: к.е.н., доц. Анна КРАМАРЕНКО



Рецензент: Костянтин ЛОБОЙКО,
в.о. медичного директора
зі стаціонарної допомоги
Харківської обласної клінічної лікарні

Харків – 2024

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна

Навчально-науковий інститут «Каразінська школа бізнесу»
Кафедра управління та адміністрування
Рівень вищої освіти (освітньо-кваліфікаційний рівень) бакалавр
Спеціальність 073 «Менеджмент»
Освітньо-професійна програма «Бізнес адміністрування»

ЗАТВЕРДЖУЮ

В.о. завідувача кафедри

 Вікторія ТРЕТЯК
підпис ім'я, ПРИЗВИЩЕ

“28” вересня 2023 року

З А В Д А Н Н Я
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

Ляміна Анна Геннадіївна
(прізвище, ім'я, по батькові студента)

1. Тема роботи:
Аналіз витрат на підприємстві

Керівник роботи:
к.е.н., доцент Анна КРАМАРЕНКО
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджені наказом по університету від 12 березня 2024 року № 4501-5/637

2. Строк подання студентом роботи 15 травня 2024 року

3. Перелік питань, які потрібно розробити
1. Визначити теоретичні засади аналізу витрат на підприємстві
 2. Проаналізувати динаміку та структуру витрат Харківської обласної клінічної лікарні
 3. Розробити рекомендації щодо оптимізації витрат Харківської обласної клінічної лікарні

4. План роботи

№ з/п	Назви етапів роботи
1	Узгодження змісту кваліфікаційної роботи
2	Підготовка першого розділу кваліфікаційної роботи
3	Підготовка доповіді на наукову конференцію з викладенням основних результатів кваліфікаційного дослідження
4	Доопрацювання першого розділу згідно з рекомендаціями науково керівника. Написання другого розділу кваліфікаційної роботи
5	Доопрацювання другого розділу згідно з рекомендаціями науково керівника.
6	Написання вступу, висновків кваліфікаційної роботи. Оформлення списку літератури
7	Подання кваліфікаційної роботи на кафедру управління та адміністрування

5. Дата видачі завдання «28» вересня 2023 року

Студент



підпис

Анна ЛЯМІНА
ім'я, ПРІЗВИЩЕ

Керівник роботи



підпис

Анна КРАМАРЕНКО
ім'я, ПРІЗВИЩЕ

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ	8
1.1 Економічне та управлінське значення витрат, їх характеристика, класифікація і структура.....	8
1.2 Принципи, мета та завдання при проведенні аналізу витрат на підприємстві	17
1.3 Нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу витрат закладів охорони здоров'я.....	28
Висновки за розділом 1	34
РОЗДІЛ 2 АНАЛІЗ ВИТРАТ ХАРКІВСЬКОЇ ОБЛАСНОЇ КЛІНІЧНОЇ ЛІКАРНІ	36
2.1 Загальна характеристика Харківської обласної клінічної лікарні.....	36
2.2 Методи аналізу витрат Харківської обласної клінічної лікарні	40
2.3 Аналіз динаміки та структури витрат Харківської обласної клінічної лікарні	47
2.4 Рекомендації щодо оптимізації витрат Харківської обласної клінічної лікарні	57
Висновки за розділом 2.....	67
ВИСНОВКИ	68
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	70

ВСТУП

Актуальність теми. Аналіз витрат на підприємстві є важливою складовою фінансового менеджменту, яка сприяє підвищенню ефективності його діяльності та конкурентоспроможності. Дослідження витрат дозволяє виявити надлишкові та нераціональні витрати, що допомагає оптимізувати використання фінансових ресурсів і зменшити собівартість виробництва або надання послуг. Це також дає змогу керівникам ухвалювати обґрунтовані рішення щодо розподілу бюджету, планування та інвестицій, що позитивно впливає на прибутковість підприємства.

Постійний контроль витрат допомагає визначити тенденції та передбачити можливі фінансові ризики, що є особливо важливим в умовах економічної нестабільності. Аналіз дозволяє виявити слабкі місця в управлінні ресурсами і виробничими процесами, а також знайти шляхи для підвищення ефективності роботи підприємства. Це також дозволяє швидко адаптуватися до змін на ринку і потреб споживачів, зберігаючи при цьому конкурентоспроможність.

Завдяки аналізу витрат підприємство може оперативно реагувати на зміни в економічному середовищі, що забезпечує його фінансову стабільність і розвиток. Таким чином, аналіз витрат є невід'ємною частиною стратегічного планування та управління, що дозволяє підприємству не лише виживати, а й процвітати в умовах жорсткої конкуренції.

Метою дослідження є узагальнення теоретичних підходів до аналізу витрат та розробка практичних рекомендації щодо оптимізації витрат в Харківській обласній клінічній лікарні.

Інформаційною базою дослідження є теоретичні розробки науковців, законодавчі та нормативні документи, пов'язані з формуванням витрат на

підприємстві, фінансова звітність та робоча документація Харківської обласної клінічної лікарні.

Об'єктом дослідження є теоретико-методичні засади аналізу витрат підприємства на прикладі Харківської обласної клінічної лікарні.

Предметом дослідження є витрати підприємства на прикладі Харківської обласної клінічної лікарні.

Завдання дослідження:

- визначити економічне та управлінське значення витрат, їх характеристику, класифікацію та структуру;
- узагальнити принципи процесу проведення аналізу витрат на підприємстві;
- систематизувати нормативно-правові засади обліку витрат закладів охорони здоров'я;
- визначити методи аналізу витрат, які використовуються в Харківській обласній клінічній лікарні;
- проаналізувати динаміку та структуру витрат Харківської обласної клінічної лікарні;
- розробити рекомендації щодо оптимізації витрат в Харківській обласній клінічній лікарні.

Методи дослідження, які будуть застосовані для вирішення зазначених завдань:

- для визначення економічної та управлінської сутності витрат – літературний огляд, порівняння, узагальнення, індукція, дедукція;
- для узагальнення принципів процесу проведення аналізу витрат на підприємстві - синтез, порівняння, системний підхід;
- систематизації нормативно-правових засад обліку витрат закладів охорони здоров'я – контент-аналіз;

– для визначення методів аналізу витрат, які використовуються в Харківській обласній клінічній лікарні - порівняння, узагальнення, синтез, інтерв'ю;

– для аналізу динаміки та структури витрат Харківської обласної клінічної лікарні – структурний аналіз, спостереження, порівняння та вимірювання (використовуючи метрики абсолютного відхилення та темпів росту);

– для розробки рекомендацій щодо оптимізації витрат в Харківській обласній клінічній лікарні - синтез, аналогія, узагальнення.

Практичне значення. Реалізація запропонованих заходів сприятиме оптимізації розподілу витрат Харківської обласної клінічної лікарні, а також підвищенню ефективності діяльності закладу.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Економічне та управлінське значення витрат, їх характеристика, класифікація і структура

Не залежно від розташування, часу, економічних умов, що супроводжують розвиток, або ж занепад підприємства, без певного ресурсного забезпечення ні виробництво продукції, ні надання послуг здійснити неможливо. Отже, не здивовує й те, що кожен суб'єкт господарювання та виробнича ланка завжди хоче мати уяву, скільки цих самих ресурсів на забезпечення виробничого процесу та реалізації продукції, работ, або ж послуг витрачається.

Баланс між витратами та собівартістю був, є та буде залишатися єдиним можливим способом утримати організацію прибутковою, ефективною та рентабельною, тож оптимізація затрат є ключовим важелем для утримання цього балансу.

Ефективне управління витратами є ключовою функцією для будь-якого підприємства. Без планування, систематичного обліку і аналізу витрат неможливо досягти повноцінних фінансових результатів та забезпечити стабільне надходження капіталу. Проте, на відміну від загального уявлення, не мінімізація витрат (яка може призвести до обмеження виробництва), а їх раціональне використання, ефективна економія та просування в напрямку отримання максимальної віддачі на кожному етапі виробничого процесу можуть допомогти досягти поставлених цілей.

Знання про витрати дають можливість підприємцю:

1. Визначати прибуток - прибуток підприємця дорівнює різниці між сумою грошей, отриманою від продажу продукції, та сумою економічних витрат.

2. Визначати продуктивність праці - за допомогою оцінки витрат можна визначити, наскільки ефективно працюють співробітники.

3. Вибирати між альтернативами - визначаючи витрати, підприємець може слідувати найефективнішим варіантам виробництва, продажу та інвестування.

4. Розраховувати потребу в інвестиціях - визначення витрат на виробництво дозволяє підприємцю обґрунтовано визначити, яку суму грошей необхідно інвестувати в обладнання, матеріали, рекламу та інше.

5. Розробляти стратегії - визначаючи витрати та порівнюючи їх з доходами, підприємець може скласти прогноз доходів, визначити можливі втрати та забезпечити підвищення рівня конкурентоздатності.

Давайте звернемося до визначення самого поняття для його більш детального розгляду. Залежно від підходу (фінансовий, виробничий, бухгалтерський, економічний, маркетинговий, управлінський, аналітичний тощо), що застосовується, воно може значно відрізнятися, охоплюючи всі можливі процеси або фокусуючись на конкретних, ключових аспектах для певного виду діяльності.



Рисунок 1.1 – Сутність поняття «витрати» з урахуванням різних підходів

Джерело: [46]

У наукових дослідженнях наших вчених рідко зустрінеш полеміку стосовно різниці між поняттями «витрати» та «затрати». Це, скоріше, обумовлено певними особливостями мови, оскільки, якщо ми звернемося до англійського підручника з теорії бухгалтерського обліку Р. М. Метьюса та М. Х. Б. Перері, то побачимо такі різні поняття, як “costs” - «витрати» та «expenses» - «затрати». Ці автори підкреслюють, що термін «costs» може охоплювати будь-яке використання ресурсів (включаючи придбання активів), тоді як «expenses» застосовується лише до тих ресурсів, що відповідно до прибутку суб'єкта господарювання стають у відповідність з доходами за конкретний проміжок часу.

Отже, при вивченні зарубіжної літератури важливо бути уважним до використання дуже схожих, а іноді й різних термінів.

Чим більше ми досліджуємо питання витрат, тим більше зрозуміло стає, що це одне з найбільш спірних понять у бухгалтерському обліку. Спробувавши зібрати різні визначення з метою формулювання чіткої дефініції, яка охоплювала б більшість процесів, можна висловити це так: витрати - це сукупність ресурсів та факторів виробництва, для яких необхідний облік у грошовому виразі, використовуваних у господарській діяльності для отримання фінансового результату, а також для аналізу, управлінських рішень та як ціноутворюючий чинник. У подальшій частині роботи буде використовуватися саме таке визначення.

Якщо розглядати витрати згідно з міжнародними стандартами фінансового обліку, то вони означають зменшення економічних вигід протягом звітного періоду через витрати на вибуття або виснаження активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу, не пов'язаного з його розподілом між учасниками капіталу. [53, с. 124]

Важливо не лише розуміти сутність витрат, але й правильно класифікувати їх, щоб уникнути нерозуміння важливості кожної статті. Управлінські класифікації витрат дуже різноманітні і залежать від управлінських завдань та специфіки діяльності підприємства. Не існує однієї універсальної системи класифікації, тому економістам так важливо створити таку, саме адаптовану до конкретних умов підприємства.

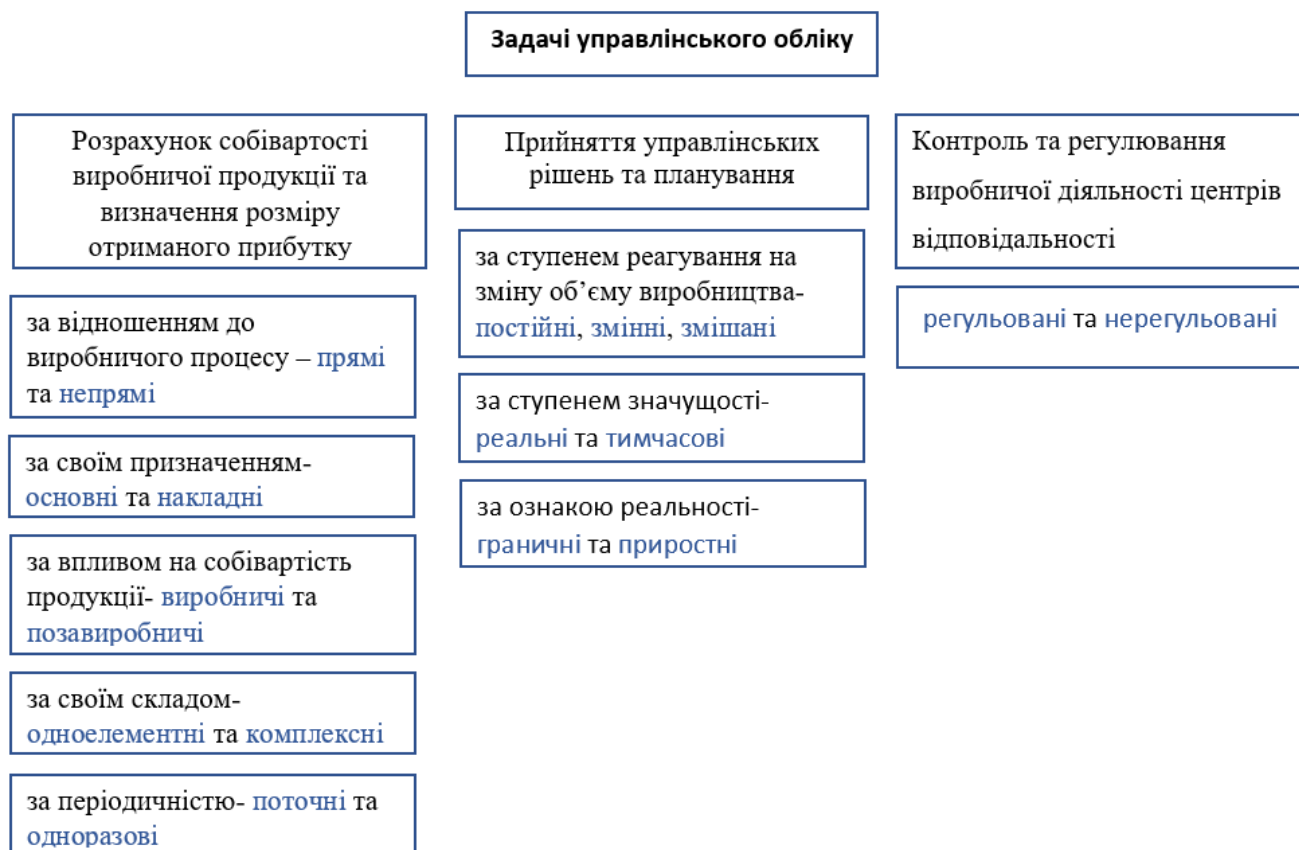


Рисунок 1.2 – Задачі управлінського обліку

Джерело: розроблено автором

Одними з ключових завдань управлінського обліку є:

1. Розрахунок собівартості виробничої продукції та визначення розміру отриманого прибутку.

Для досягнення цієї мети витрати класифікуються за декількома критеріями:

– За відношенням до виробничого процесу: **прямі** (прямі матеріальні та прямі трудові) та **опосередковані** (загальновиробничі та загальногосподарські).

– За своїм призначенням: **основні** (усі види ресурсів, споживання яких пов'язано з випуском продукції) та **накладні** (пов'язані з організацією діяльності підприємства, його управлінням).

– За включенням до собівартості продукції: виробничі (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, загальновиробничі витрати) та позавиробничі (періодичні, або затрати періоду, які складаються з комерційних та адміністративних).

– За своїм складом: одноелементні (такі витрати, що не можна «розкласти на доданки») та комплексні (складаються з декількох економічних елементів).

– Залежно від періодичності виникнення: поточні (витрати на виробництво та продаж продукції у звітному періоді) та одноразові (пов'язані з підготовкою нових виробництв, засвоєнням нової продукції, резервуванням витрат на певні цілі).

2. Прийняття управлінських рішень та планування.

Розподіл таких витрат здійснюється наступним чином:

– Залежно від реакції на зміну обсягу виробництва: постійні (сума залишається сталою при зміні активності, обчислені на одиницю та залежать від зміни рівня виробництва), змінні (сума змінюється пропорційно до зміни обсягу виробництва, але розраховані на одиницю продукції залишаються постійними) та змішані (або напівзмінні, які мають ознаки обох попередніх видів, частина цих витрат вимірюється з урахуванням обсягів виробництва, а частина залишається сталою протягом періоду);

– За ступенем значимості: прийняті (або реальні, які відображаються в бухгалтерському обліку та є фактичними витратами підприємства) та неприйняті (або тимчасові, які можуть і не здійснитися в майбутньому, фактично - втрачена вигода підприємства, можливість, яку загубили або жертвують для вибору альтернативного управлінського рішення);

– За ознакою реальності: граничні (додаткові витрати на одиницю продукції) та приростні (додаткові та виникають в результаті виробництва або продажу додаткової партії продукції).

3. Контроль та регулювання виробничої діяльності центрів відповідальності.

– Для цієї мети виділяють регульовані (піддані впливу менеджера центру відповідальності) та нерегульовані (на які менеджер не може вплинути) витрати.

Отже, зазначена класифікація витрат відображає можливість того, що одна й та сама витрата може відноситися до кількох категорій одночасно. Це може бути корисним для менеджерів, які отримують зрозумілу та вичерпну інформацію про витрати, необхідні для управління, проте для бухгалтерів така класифікація може бути складною у практичному застосуванні.

Коли мова йде про виробництво одиниці продукції або надання певної послуги, підприємство здійснює витрати на матеріали, енергію, обладнання, паливо, працівників, податки, продажі та інше. Всі ці витрати у сукупності становлять загальні засоби, витрачені на виробництво продукції або надання послуги [27, с. 175]. Цей показник відомий як собівартість виробництва. Він виражений у грошовому еквіваленті і може мати різні види.

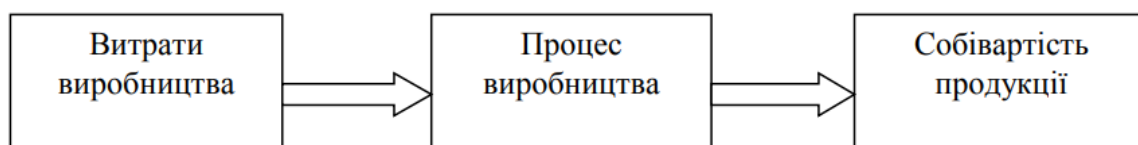


Рисунок 1.3 – Задачі управлінського обліку

Джерело: [19]

Отже, одним з ключових елементів для забезпечення конкурентоспроможності на ринку є вартість виробленої продукції та, відповідно, собівартість, яка лежить в її основі.

Структура витрат може зазнавати змін з різних причин:

– При зміні асортиментної політики підприємства, де виробництво нових товарів може потребувати додаткових витрат, а при зменшенні асортименту деякі витрати можуть бути зменшені.

– При зміні постачальника, який визначає якість і ціну матеріалів.

– Залежно від сезонності, наприклад, витрати на опалення можуть відрізнятися влітку та взимку.

Різні галузі діяльності можуть впливати на структуру собівартості, оскільки вартість продукції будівельної компанії формується за іншими принципами, ніж вартість продукції хлібного заводу.

Таким чином, собівартість продукції та послуг є важливим економічним показником, що відображає важливі аспекти ефективності виробничого процесу. Вона впливає на формування цін та конкурентоспроможність підприємств на ринку. З бухгалтерської точки зору, собівартість використовується для вимірювання конкретних елементів, що відображаються в фінансовій звітності та забезпечує об'єктивну інформацію. [26]

Вже неодноразово була зацентрована увага на розподіл значення витрат, залежно від людини, яка їх аналізує, проте найчастіше їх поділяють на бухгалтерські та економічні.

Бухгалтерські витрати - це фактичні витрати підприємця на сировину, паливо, електроенергію, матеріали, оплату праці робітників та інше. Вони є частиною економічних витрат, оскільки відображають реальні грошові витрати підприємства.

Економічні витрати, з іншого боку, включають не лише бухгалтерські витрати, але й внутрішні витрати. Вони є важливішими для підприємця, оскільки орієнтуються на них приймаються рішення щодо доцільності продовження підприємницької діяльності в конкретній галузі. [23, с. 20-22]

Структура витрат визначається розподілом постійних і змінних витрат у загальних витратах підприємства.

Постійні витрати залишаються стабільними незалежно від обсягу виробництва або випуску продукції. Змінні витрати, навпаки, змінюються залежно від обсягу виробництва.

Високий відсоток постійних витрат порівняно з змінними вказує на високий операційний важіль підприємства. На відміну від цього, низька частка постійних витрат вказує на низький операційний важіль організації.

Незалежно від обсягу виробництва, постійні витрати залишаються відносно сталими.

Ключовими складовими структури витрат є:

1. Структура собівартості продукції:
 - Постійні витрати: прямі витрати на оплату праці та виробничі накладні витрати.
 - Змінні витрати: прямі матеріали, виробничі запаси, комісійні та відрядна заробітна плата.
2. Структура витрат на асортиментну лінію:
 - Постійні витрати: адміністративні накладні витрати, виробничі накладні витрати та прямі витрати на оплату праці.
 - Змінні витрати: прямі матеріали, виробничі запаси та комісійні.
3. Структура витрат клієнта:

- Постійні витрати: адміністративні накладні витрати на обслуговування клієнтів та гарантійні зобов'язання.

- Змінні витрати: вартість товарів та послуг, проданих клієнту, повернення товарів та отримані кредити.

4. Структура собівартості послуг:

- Постійні витрати: адміністративні накладні витрати.

- Змінні витрати: заробітна плата персоналу, премії, податки, що вираховуються у джерела, витрати на відрядження та розваги.

Формула для розрахунку структури витрат бізнесу:

Структура витрат = Постійні витрати + Змінні витрати.

1.2 Принципи, мета та завдання при проведенні аналізу витрат на підприємстві

Аналіз витрат - це необхідний етап у вивченні та оцінці різних фінансових затрат, пов'язаних із конкретними проектами, бізнес-операціями чи продуктами. Цей процес включає систематичне розглядання та оцінку всіх видів витрат, здійснених для кращого розуміння фінансових наслідків прийнятих рішень або інвестицій.

Аналіз витрат відіграє ключову роль у управлінні організацією, фінансовому плануванні та процесі прийняття рішень. Розглянемо кілька можливих визначень «аналізу витрат»:

Перший підхід визначає аналіз витрат як складову фінансового менеджменту, яка включає ідентифікацію, класифікацію та оцінку всіх видів витрат, що здійснені організацією, проектом або продуктом. Його

головна мета полягає у визначенні загальної вартості виробництва, експлуатації або конкретного виду діяльності.

Інший підхід розглядає аналіз витрат як комплексне дослідження різноманітних витрат, включаючи постійні та змінні витрати, накладні витрати та інші фінансові витрати. Це дослідження спрямоване на оцінку їхнього впливу на прибутковість та визначення шляхів для оптимізації або скорочення витрат.

Аналіз витрат має величезне значення у сфері бізнесу та прийняття рішень. Розглянемо його значення та важливість більш детально:

Таблиця 1.1 – Вплив аналізу витрат на ефективність діяльності підприємства

ТИП ВПЛИВУ	СУТНІСТЬ ВПЛИВУ
Прийняття обґрунтованих рішень	Стратегічне планування: аналіз витрат надає важливі дані для стратегічного планування та допомагає бізнесу оцінити фінансові наслідки різних стратегій, таких як розширення, диверсифікація або вихід на ринок.
	Інвестиційні рішення: при розгляді нових інвестицій або проектів аналіз витрат прояснює потенційні прибутки та ризики, допомагаючи у прийнятті інвестиційних рішень.
Стратегії ціноутворення	Конкурентне ціноутворення: розуміння структури витрат дозволяє компаніям встановлювати конкурентоспроможні ціни на ринку, забезпечуючи при цьому прибутковість.
	Оптимізована маржа: аналіз витрат допомагає визначити складові собівартості продуктів або послуг, що дає змогу краще управляти маржею.

ТИП ВПЛИВУ	СУТНІСТЬ ВПЛИВУ
Бюджетування та розподіл ресурсів	Ефективні бюджети: аналіз витрат є основою для створення реалістичних бюджетів, що гарантує ефективний розподіл ресурсів.
	Оптимізація ресурсів: допомагає організаціям розподіляти ресурси там, де вони найбільше потрібні, зменшуючи втрати та підвищуючи загальну ефективність.
Оцінка ефективності	Ефективність роботи відділу: аналізуючи витрати, організації можуть оцінити ефективність та результативність різних відділів або напрямків в компанії.
	Порівняльний аналіз: аналіз витрат дозволяє порівнювати їх з галузевими стандартами і показниками конкурентів, допомагаючи компаніям визначити сфери для вдосконалення
Скорочення витрат	Виявлення неефективності: завдяки аналізу витрат організації можуть виявити сфери неефективності або надмірних витрат, що дозволяє цілеспрямовано скорочувати витрати.
	Постійне вдосконалення: сприяє розвитку культури безперервного вдосконалення, де заходи з економії витрат впроваджуються систематично.
Управління ризиками	Пом'якшення фінансових ризиків: аналіз витрат допомагає виявити та пом'якшити фінансові ризики, гарантуючи, що організації зможуть вистояти в умовах економічної невизначеності
	Планування на випадок непередбачених

ТИП ВПЛИВУ	СУТНІСТЬ ВПЛИВУ
	обставин: розуміння структури витрат допомагає в плануванні на випадок непередбачуваних подій або економічного спаду.
Прозорість ціноутворення	Довіра клієнтів: прозоре ціноутворення, підкріплене аналізом витрат, сприяє зміцненню довіри та впевненості клієнтів.
	Справедливість: гарантує, що клієнти сприймають ціни як справедливі, підвищуючи репутацію бренду.
Покращення продуктів та послуг	Покращення якості: аналіз витрат допомагає оцінити фінансові наслідки покращення якості продукції чи послуг.
	Інновації: він спрямовує рішення, пов'язані з інноваціями та розвитком продукту, забезпечуючи економічну ефективність.
Ефективність використання ресурсів	Вплив на навколишнє середовище: аналіз витрат може включати в себе оцінку екологічних витрат бізнес-операцій, заохочуючи стійкі практики.
	Збереження ресурсів: сприяє ефективному використанню ресурсів, зменшенню відходів та мінімізації впливу на навколишнє середовище.
Відповідність та звітність	Фінансова звітність: аналіз витрат є важливим для фінансової звітності та дотримання стандартів бухгалтерського обліку.
	Оподаткування: точний аналіз витрат допомагає у податковій звітності та дотриманні

ТИП ВПЛИВУ	СУТНІСТЬ ВПЛИВУ
	податкового законодавства.
Виживання» та зростання бізнесу	Стійкий розвиток: оптимізуючи витрати, підприємства можуть покращити свою фінансову стабільність та довгострокову стійкість.
	Конкурентна перевага: економічно ефективні операції забезпечують конкурентну перевагу, що дозволяє компаніям процвітати на складних ринках.

Джерело: розроблено автором на основі [1],[8]

Аналіз витрат - це компас, що веде організації через складнощі сучасного бізнес середовища. Він дозволяє компаніям приймати обґрунтовані рішення на основі даних, ефективно розподіляти ресурси, підвищувати прибутковість і стимулювати стійке зростання. Незалежно від того, чи маємо на увазі цінові стратегії, бюджетування чи стратегічне планування, аналіз витрат є ключем до досягнення фінансового успіху та операційної досконалості.

Управління та аналіз витрат є живим процесом, що охоплює ряд управлінських заходів з метою досягнення ефективних економічних показників у діяльності підприємства. Ця практика ґрунтується на принципах теорії економіки підприємства, бухгалтерського обліку, управління персоналом, контролю якості, техніко-економічного аналізу та інших областей знань. Управління витратами утворює синтез знань, де застосовується термінологія та методи різних наукових дисциплін. Це дозволяє об'єднати інколи незалежні одне від одного знання про

функціонування підприємства, визначити їх взаємозв'язок та вплив на остаточний результат роботи підприємства - прибуток.

Є багато підходів, що пронують різні кроки, задля аналізу витрат, скомпонувати їх можна у наступні кроки:



Рисунок 1.4 – Етапи проведення аналізу витрат

Джерело: розроблено автором

1) Визначення мети та обсягу аналізу (формулювання мети проведення аналізу витрат; визначення конкретного аспекту витрат, який потрібно проаналізувати).

2) Ідентифікація видів витрат (визначення прямих та непрямих витрат, що пов'язані з продуктом/ послугою).

3) Збір даних (точні та актуальні дані про всі витрати, що потребують аналізу).

4) Класифікація витрат (на основі їх характеристик та впливу на діяльність).

5) Аналіз та оцінка витрат (вплив кожного виду витрат на фінансовий результат організації).

6) Розробка стратегій оптимізації (для оптимізації витрат та зменшення витратних ризиків).

7) Впровадження та контроль (початок застосування запланованих стратегій та контроль їх ефективність в реальних умовах).

8) Розподіл витрат на компоненти (розбвання загальних витрат на відповідні компоненти або категорії, такі як матеріали, праця, накладні витрати тощо).

9) Вибір методу аналізу витрат (метод аналізу, який найкраще відповідає вашим цілям та характеру витрат).

10) Аналіз поведінки витрат (як змінюються витрати в залежності від умов або обсягу виробництва. Для візуального сприйняття краще використовувати графіки та діаграми, щоб візуалізувати цю інформацію та зрозуміти динаміку витрат).

11) Оцінка факторів, що впливають на витрати (визначення чинників або типів діяльності, які мають найбільший вплив на зміну витрат).

12) Оцінка варіативності витрат (визначення того, як сильно змінюються різні види витрат. Це допоможе зрозуміти, наскільки стабільними є вони та як це впливає на бюджетування та управління ризиками).

13) Встановлення часового горизонту (визначення періоду, протягом якого буде проводитися аналіз витрат).

14) Порівняння альтернатив (порівняння різних варіантів або сценаріїв витрат, щоб знайти оптимальний шлях до досягнення цілей підприємства).

15) Інтерпретація результатів (аналіз отриманих результатів та висновки, щодо можливостей економії коштів та оптимізації процесів).

16) Звітність та комунікація (подання результатів аналізу витрат у зрозумілій формі для всіх зацікавлених сторін).

17) Прийняття обґрунтованих рішень (використання отриманої інформації для прийняття обґрунтованих та оптимальних рішень, що враховують фінансові ризики та можливості).

18) Моніторинг та аналіз (відстежування та переглядання витрат в процесі реалізації назначених стратегій).

19) Документування результатів (зберігання докладної документації процесу аналізу витрат для подальшого використання та аудиту).

20) Постійне вдосконалення (використання отриманих знань та досвіду для покращення майбутніх проектів та прийняття рішень, щоб забезпечити ефективне використання ресурсів та досягнення цілей підприємства).

За допомогою цих кроків, організації матимуть можливість проводити глибокий та детальний аналіз витрат, що надасть їм цінну інформацію для поліпшення фінансового управління, бюджетування та прийняття обґрунтованих рішень, та важливо розуміти, що в залежності від специфіки діяльності підприємства/ цілей та задач, що керівництво перед собою ставить, певні кроки можуть ігноруватися, або ж змінюватися під конкретну ситуацію.

Ефективний аналіз витрат приносить ряд переваг:

- Надання якісної та об'єктивної інформації про собівартість різних видів продукції, що дозволяє порівнювати їх з аналогічними продуктами конкурентів на ринку.
- Забезпечення виробництва конкурентоспроможної продукції за рахунок зниження витрат.
- Надання об'єктивної інформації для складання бюджету підприємства.
- Оцінка фінансової ефективності діяльності кожного підрозділу підприємства.
- Ухвалення обґрунтованих та ефективних управлінських рішень у сферах виробництва, маркетингу та фінансів.
- Використання гнучкого ціноутворення, що сприяє адаптації до змін на ринку та попиту споживачів.

Та дуже часто, при проведенні аналізу витрат можна зіткнутися з рядом труднощів:

- Точність та доступність даних (збір точних і повних даних може бути складним завданням, особливо коли мова йде про історичні записи або складні структури витрат. Недостатність або ненадійність даних можуть призвести до неточних оцінок витрат).
- Класифікація витрат (визначення правильної класифікації витрат на прямі, непрямі, постійні, змінні та напівзмінні може бути неоднозначним завданням).
- Часові рамки (вибір відповідного часового періоду для аналізу витрат може бути складним завданням, оскільки короткострокові та довгострокові витрати можуть суттєво відрізнятися).
- Чутливість до припущень (багато моделей аналізу витрат базуються на припущеннях, і навіть невеликі зміни можуть суттєво вплинути на результати).

– Технологічні виклики (постійний розвиток технологій збору та аналізу даних може потребувати постійного оновлення систем та програмного забезпечення для забезпечення ефективного аналізу витрат).

– Відповідність нормативним вимогам (у деяких галузях (та, що буде розглянута у практичній частині- не виключення) існують суворі правила стосовно звітування та аналізу витрат, і несумісність з ними може призвести до юридичних проблем).

– Складна структура витрат (галузі зі складною структурою витрат можуть вимагати вдосконалених методів аналізу та розподілу витрат для отримання точних результатів).

– Суб'єктивність та упередженість (аналіз витрат часто містить суб'єктивні оцінки, особливо у випадках оцінки майбутніх витрат або нематеріальних факторів, що може вплинути на об'єктивність результатів).

– Подолання викликів, пов'язаних з аналізом витрат, дійсно вимагає систематичного підходу, технологічних інновацій та ретельного планування. Важливо постійно вдосконалювати процеси аналізу витрат, щоб забезпечити ефективне управління фінансами та прийняття обгрунтованих рішень.

Управління витратами здійснюють керівники та фахівці підприємства та його виробничих підрозділів, вони і виступають суб'єктами управління. Службовці безпосередньо (або з їхньою участю) виконують окремі функції та завдання управління витратами.

Об'єктами управління витратами є витрати на розробку, виробництво, реалізацію, експлуатацію та утилізацію продукції.

Управління витратами - це стратегічний процес, який має на меті максимізувати використання ресурсів. Це складна галузь, яка поєднує в собі методи та термінологію різних економічних дисциплін. Основні принципи управління витратами зводяться до системного підходу,

однорідності методів, охоплення всіх етапів життєвого циклу виробу, поєднання зниження витрат з високою якістю продукції, уникнення зайвих витрат, впровадження ефективних методів їх зниження, покращення інформаційного забезпечення та підвищення мотивації виробничих підрозділів в зниженні витрат. [38, с. 139]

Для глибокого вивчення взаємозв'язку між витратами та факторами виробництва використовуються різноманітні методи та підходи, які, зазвичай, доповнюють один одного. Ці методи можна поділити на три основні групи: елементарно-статистичні, економіко-математичні та розрахунково-аналітичні.

У першу групу входять методи, такі як порівняння фактичних даних з базовими, групування показників, оцінка окремого впливу факторів на складний показник, ланцюжкові підстановки, теорія рядів динаміки, індексні та балансові методи. Перший метод є простим та застосовується в усіх формах обліку та звітності для загальної оцінки результатів за окремими показниками та напрямками. Наприклад, аналіз вартості продукції, робіт і послуг допомагає виявити тенденції зміни цього показника та оцінити можливості зниження собівартості.

До математичних методів відносяться кореляція та регресійний аналіз, теорія масового обслуговування, лінійне та динамічне програмування та мережеві методи. Ці методи дозволяють здійснювати кількісну оцінку подій та прогнозування показників.

Розрахунково-аналітичний підхід базується на детальному аналізі умов виробництва, виявленні закономірностей та причинно-наслідкових зв'язків. Цей метод враховує як кількісні, так і якісні параметри всіх аргументів, що впливають на складний показник. Він широко використовує готові аналітичні моделі та поєднується з іншими методами для більш точного аналізу.

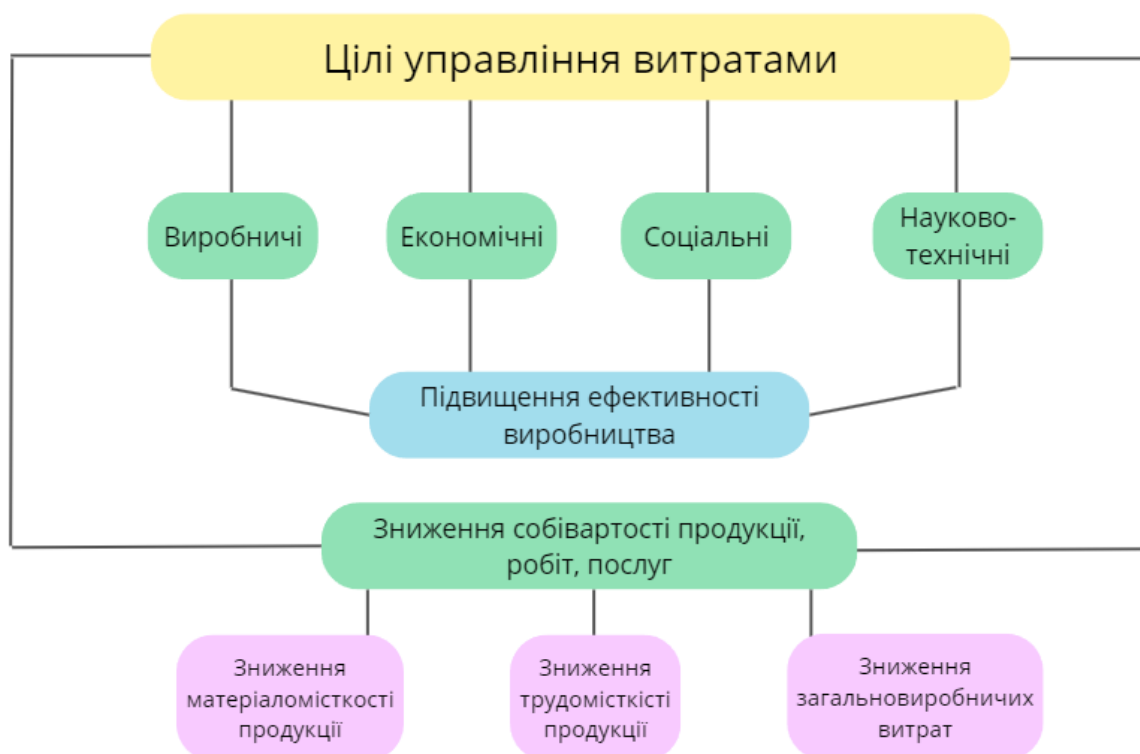


Рисунок 1.5 – Етапи проведення аналізу витрат

Джерело: розроблено автором на основі [13]

У контексті ринкової економіки підприємцям відкривається можливість вибору стратегічних цілей, що визначаються залежно від характеру організації та конкретних умов їх досягнення. Планування витрат стає ключовим елементом системи управління витратами, оскільки воно має за мету визначення, де і в яких обсягах будуть спрямовані ресурси підприємства. Загалом, використання системи управління та аналізу витрат з урахуванням особливостей організації та комплексного підходу дозволить досягти високої ефективності діяльності підприємства.

1.3 Нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу витрат закладів охорони здоров'я

Підприємством для проведення дослідження в цій роботі подали виступить Харківська обласна клінічна лікарня, тож, фокус уваги, щодо нормативно-правового забезпечення буде привертаний саме до сфери охорони здоров'я. Не зважаючи на сферу діяльності підприємства, безумовно, є якісь загальні документи та норми, що регулюють сам процес та фреймворк для проведення обліку та аналізу витрат, проте для глибшого та кращого розуміння також і подальших частин роботи було вирішено обрати лише такі закони, акти та норми, які на сьогоднішній день будуть актуальними.

В сучасних системах охорони здоров'я по всьому світу відіграє ключову роль точний облік та аналіз витрат, пов'язаних із медичними послугами. Це не лише сприяє фінансовій стабільності та ефективності операцій у закладах охорони здоров'я, а й забезпечує якість надання медичної допомоги. Управління витратами на охорону здоров'я передбачає систематичний облік, класифікацію та інтерпретацію різних видів витрат, у тому числі на персонал, медичні матеріали, утримання закладів та інші витрати.

Надійний облік та аналіз витрат у сфері охорони здоров'я мають велике значення. Вони надають медичним установам важливу інформацію про фінансові показники, дозволяючи їм ефективно розподіляти ресурси та приймати обґрунтовані стратегічні рішення. Крім того, такий облік допомагає оцінити прибутковість послуг, оптимізувати розподіл ресурсів і поліпшити фінансове управління.

Умови постійно змінюються, а вимоги регулюючих органів та законодавчі рамки стають все складнішими. Постачальники медичних послуг змушені відповідати вимогам галузевих стандартів та державних нормативних актів. Відповідно до регулятивної бази, що регулює

фінансування, реімбурсацію та звітність у сфері охорони здоров'я, виникають унікальні виклики для медичних організацій. Дотримання цих норм важливе для забезпечення прозорості, підзвітності та дотримання юридичних зобов'язань.

Недотримання регуляторних вимог може призвести до фінансових санкцій, юридичної відповідальності та репутаційних втрат, що підкреслює критичну важливість нормативно-правового забезпечення обліку витрат на охорону здоров'я. Тому метою цієї частини роботи є дослідження загального значення нормативно-правового забезпечення в обліку та аналізі витрат на охорону здоров'я. Розглядаючи ширші принципи та міркування, що лежать в основі дотримання нормативних вимог та юридичних зобов'язань в обліку витрат на охорону здоров'я, наступні перелічені правові акти прагнуть забезпечити основу для розуміння викликів та стратегій подолання регуляторних складнощів у фінансовому управлінні закладів охорони.

Загалом є певні аспекти, на які не можна не звертати уваги. Основними з них є:

1. Законодавство: В Україні діє низка законів та підзаконних актів, які регулюють облік витрат у сфері охорони здоров'я. До них відносяться Закон України «Про охорону здоров'я», Закон України «Про лікарські засоби», Положення з бухгалтерського обліку в медичних закладах та інші.

2. Стандарти бухгалтерського обліку: Нормативна база включає вимоги стандартів бухгалтерського обліку, які визначають порядок обліку витрат, класифікацію ресурсів та методи їх розподілу.

3. Фінансовий контроль та аудит: Законодавством передбачено здійснення фінансового контролю та аудиту в закладах охорони здоров'я з

метою забезпечення дотримання правил обліку витрат та виявлення можливих порушень.

4. Оподаткування: Українське податкове законодавство безпосередньо пов'язане з обліком витрат у закладах охорони здоров'я. Податкові норми визначають порядок нарахування та сплати податків на витрати, а також можливість застосування податкових пільг та звільнень.

5. Реформа системи охорони здоров'я: У зв'язку з реформуванням системи охорони здоров'я в Україні, що розпочалося в 2016 році, нормативна база для обліку витрат знаходиться у процесі постійних змін. Вже продемонструвала свій вплив на фінансові механізми, облік та звітність у закладах охорони здоров'я.

6. Міжнародні стандарти: Деякі заклади охорони здоров'я можуть також підпадати під дію міжнародних стандартів обліку витрат, таких як Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), що може вимагати додаткових заходів з обліку та звітності.

Загальне розуміння цих аспектів нормативно-правової бази допомагає закладам охорони здоров'я в Україні ефективно вести облік витрат, забезпечуючи дотримання вимог законодавства та фінансову стабільність і ефективність управління.

Але, для більш конкретного розуміння, ось нормативно-правові акти, актуальні на сьогоднішній день з точки зору проведення бухгалтерського обліку витрат:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996 (редакція № 776-IX від 14.07.2020). Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

Стаття 1. Первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію.

Стаття 9. Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати такі обов'язкові реквізити, якщо інше не передбачено окремими законодавчими актами України:

- назву документа (форми);
- дату складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. [24]

2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань, господарських операцій підприємств і організацій затверджений наказом Мінфіну України від 30.11.1999р. № 291. [42]

3. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95р. № 88 (останні зміни № 565 від 20.06.2018).

Первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції,

включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення. [44]

4. Закон України про електронні документи та електронний документообіг.

Електронний документ - документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа. Електронний документ може бути створений, переданий, збережений і перетворений електронними засобами у візуальну форму. Візуальною формою подання електронного документа є відображення даних, які він містить, електронними засобами або на папері у формі, придатній для приймання його змісту людиною. [25]

5. Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур. Які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності.

6. Наказ МФУ від 27.06.2013р. № 635 Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємств.

Розпорядчий документ про облікову політику підприємства визначає, зокрема:

- методи оцінки вибуття запасів;
- методи амортизації основних засобів
- застосування класу 8 та/або 9 план рахунків
- підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшення об'єкта основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду. [39]

7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку П(С)БО -16 «ВИТРАТИ».

Рахунки класів 0-7 є обов'язковими для всіх підприємств. Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» ведуться всіма підприємствами з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 «Витрати за елементами»

Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. [40]

Висновки за розділом 1

Дослідивши теоретичні аспекти витрат на підприємстві можна зробити наступні висновки. По-перше, пильну увагу потрібно приділяти поняттю «витрати» загалом, адже в залежності від підходу, сутність поняття може суттєво змінюватись. У даному дослідженні, поняття витрати визначається як сукупність ресурсів та факторів виробництва, для яких необхідний облік у грошовому виразі, використовуваних у господарській діяльності для отримання фінансового результату, а також для аналізу, управлінських рішень та як ціноутворюючий чинник.

По-друге, питання проведення аналізу та управління витратами на підприємстві є виключно індивідуальним, в залежності від сукупності факторів, до яких можуть належать сфера діяльності організації, основні джерела доходів організації тощо. Аналіз – це безперервний циклічний процес, займатися яким необхідно не лише протягом підготовки щоквартальних звітів, адже тільки впровадження комплексного та стабільного підходу може надати підприємству ті самі переваги, для яких потрібен аналіз.

По-третє значний вплив на подальший ефективний аналіз має правильна класифікація та визначення відповідної структури витрат, адже

не існує однієї універсальної системи класифікації і економісти та бухгалтери певного підприємства повинні розробити власну, яка буде відповідати управлінським завданням та загальним цілям організації. Об'єктивна класифікація структури витрат - це необхідний етап у вивченні та оцінці різних фінансових затрат, пов'язаних із конкретними проектами, бізнес-операціями чи продуктами. Без нього організація не зможе приймати зважених та ефективних рішень у майбутньому.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ВИТРАТ ХАРКІВСЬКОЇ ОБЛАСНОЇ КЛІНІЧНОЇ ЛІКАРНІ

2.1 Загальна характеристика Харківської обласної клінічної лікарні

КОМУНАЛЬНЕ НЕКОМЕРЦІЙНЕ ПІДПРИЄМСТВО ХАРКІВСЬКОЇ ОБЛАСНОЇ РАДИ «ОБЛАСНА КЛІНІЧНА ЛІКАРНЯ» - це надкластерний багатопрофільний медичний заклад, який надає широкий спектр медичних послуг за 65 спеціальностями та єдиний у Харківському регіоні, де забезпечується надання високоспеціалізованої медичної допомоги за хірургічним, терапевтичним та акушерсько-гінекологічним напрямками. Це дозволяє застосовувати мультидисциплінарний підхід при лікуванні пацієнта, проводити усі необхідні консультації спеціалістів та здійснювати «повний» цикл надання медичної допомоги від початку діагностики до реабілітації в межах однієї лікарні.

Сьогодні у своїй структурі лікарня має 31 стаціонарне відділення на 830 ліжок та поліклінічну службу, яка включає у себе консультативну поліклініку, консультативну жіночу консультацію, відділення первинної медико-санітарної допомоги та лабораторію очного протезування.

У закладі створені усі умови для проведення комплексного обстеження пацієнтів завдяки 5 діагностичним відділенням: централізованої багатопрофільної клініко-діагностичної лабораторії, рентгенодіагностичному відділенню, відділенню ультразвукової діагностики, ендоскопічному відділенню, відділенню функціональної діагностики.

В лікарні працюють понад 1700 працівників, з них майже 500 лікарів та 600 молодших медичних спеціалістів. Більше 65% лікарів мають вищу та першу кваліфікаційні категорії. Кадровий склад значно підсилюють 12

докторів медичних наук, 79 – кандидатів медичних наук, 5 – Заслужених лікарів України.

Серед лікарів КНП ХОР «ОКЛ» наявні підготовлені локальні та національні тренери за різними напрямками, які проводять навчання колег з усієї країни. Завдяки знанням та досвіду, працівників лікарні запрошують у якості експертів до участі у роботі комісій та робочих груп Міністерства охорони здоров'я України, Національної служби здоров'я України, Департаменту охорони здоров'я Харківської обласної військової адміністрації.

КНП ХОР «ОКЛ» є найбільшою клінічною базою підготовки студентів та лікарів – інтернів. Студенти Харківського національного медичного університету проходять навчання на базових кафедрах. У відділеннях лікарні працюють 60-90 лікарів – інтернів.

КОМУНАЛЬНЕ НЕКОМЕРЦІЙНЕ ПІДПРИЄМСТВО ХАРКІВСЬКОЇ ОБЛАСНОЇ РАДИ «ОБЛАСНА КЛІНІЧНА ЛІКАРНЯ» - це один з найпотужніших медичних закладів Харківського регіону, що надає значні обсяги медичної допомоги населенню.

Щороку в лікарні надається понад 120 тисяч поліклінічних консультацій по 23 основним спеціальностям. В стаціонарних відділеннях лікарні лікуються понад 30 тисяч хворих.

З лютого 2022 року Харківська обласна клінічна лікарня є опорним медичним закладом Харківського регіону, який надає медичну допомогу постраждалим внаслідок військових дій з важкими травмами. На сьогоднішній день у спеціалізованих стаціонарних відділеннях лікарні надано медичну допомогу більше 2000 пораненим.

З початком військової агресії Росії проти України, незважаючи на найскладніші умови Харківська обласна клінічна лікарня жодного дня не припиняла свою роботу. Було організовано надання повного обсягу медичної допомоги, у першу чергу пораненим, пацієнтам з гострими станами

(інсультами, інфарктами, гострою хірургічною патологією, тощо), вагітним, родільницям, породіллям та новонародженим. У корпусах лікарні було розміщено відділення дитячої хірургії Харківської обласної дитячої клінічної лікарні №1, приміщення якої значно постраждали від обстрілів, та налагоджено надання хірургічної допомоги постраждалим дітям. Крім того, з першого дня війни лікарня працювала як гуманітарний та організаційний центр.

Протягом останніх років велика увага приділяється модернізації та забезпеченню сучасним обладнанням відділень Харківської обласної клінічної лікарні, утриманню у належному стані корпусів, проведенню капітальних та поточних ремонтів відділень, створенню комфортних умов перебування пацієнтів та роботи персоналу лікарні.

Міцний кадровий потенціал та сучасне матеріально-технічне забезпечення Харківської обласної клінічної лікарні дозволяють по праву вважати її однією з найбільш потужних обласних лікарень України.

Для наглядності розуміння структури на сьогоднішній день представлена наступна схема (дивись Рис. 2.1).

Рисунок 2.1 – Організаційна структура Харківської обласної клінічної лікарні

Джерело: розроблено автором

2.2 Методи аналізу витрат Харківської обласної клінічної лікарні

Як було зазначено у попередніх розділах, аналіз витрат на конкретному підприємстві є винятково індивідуальним завданням, яке в основному виконується бухгалтерським та економічним відділом. У даному дослідженні аналізується діяльність комунального неприбуткового підприємства, що створює свої унікальні вимоги та обмеження, адже подібні організації мають особливості, відмінні від тих, що притаманні прибутковим організаціям.

Більш того, сфера діяльності підприємства також відіграє важливу роль у формуванні методів та стратегій аналізу витрат. У нашому випадку, оскільки це сфера охорони здоров'я, виникають певні особливості та обмеження, які потребують уваги під час аналізу. Наприклад, тут є свої унікальні вимоги та нормативи, які необхідно враховувати при аналізі витрат. [31]

Треба також враховувати, що сфера охорони здоров'я, яка підпадає під нашу увагу, перебуває в стані постійних змін та реформувань. Це створює додаткові виклики для аналізу витрат, оскільки необхідно постійно адаптуватися до нових умов і вимог. [47, с. 239]

Отже, аналіз витрат на підприємстві не тільки вимагає врахування його специфіки та сфери діяльності, але й постійного оновлення та адаптації до змін у законодавстві та економічному середовищі.

При описі методів аналізу витрат, які те чи інше підприємство використовує, важливо мати на увазі, як воно їх підрозділяє структурно - що

виділяє, як окрему статтю витрат, що об'єднує. З 01.04.2020 р. Харківська Обласна Лікарня уклала договір з Національною службою здоров'я України, у рамках медичної реформи «Кошти йдуть за пацієнтом», яка зобов'язала підприємство дотримуватись конкретної форми звітності витрат. [55, с. 117-118]

Ось детальні статті витрат, які на сьогоднішній день, згідно з вимогами законодавства, виділяє безпосередньо Харківська обласна клінічна лікарня:

1. Витрати (без амортизації)
 - 1.1. Операційні (без амортизації)
 - 1.1.1. Заробітна плата
 - 1.1.2. Нарахування на оплату праці
 - 1.1.3. Соціальне забезпечення (у тому пільгові пенсії)
 - 1.1.4. Матеріальні витрати
 - 1.1.4.1. Медикаменти та перев'язувальні матеріали
 - 1.1.4.1.1. Лікарські засоби (крім кисню)
 - 1.1.4.1.2. Кисень, що використовується для у медичних цілях (не власного виробництва)
 - 1.1.4.1.3. Кров та її компоненти
 - 1.1.4.1.4. Вироби медичного призначення та допоміжні засоби слуху, зору, руху, засоби протезування для кардіології, ендопротезів, інші протези тощо
 - 1.1.4.1.5. Імунобіологічні препарати
 - 1.1.4.1.6. Лікувальне харчування
 - 1.1.4.1.7. Дезинфекційні засоби
 - 1.1.4.2. Засоби індивідуального захисту
 - 1.1.4.3. Продукти харчування
 - 1.1.4.4. Предмети, матеріали та інвентар
 - 1.1.4.5. Будівельні матеріали
 - 1.1.4.6. Паливно-мастильні матеріали

1.1.4.7. Витрати комунальних послуг та інших енергоносіїв (тепло, електроенергія, вода, інше)

1.1.4.8. М'який інвентар

1.1.4.9. Господарські матеріали

1.1.4.10. Ремонт

1.1.4.10.1. Ремонт медичного обладнання

1.1.4.10.2. Ремонт приміщень

1.1.4.10.3. Ремонт ліфтів, оргтехніки, ПК

1.1.4.10.4. Ремонт Авто

1.1.4.10.5. Ремонт ННМА (прикладне програмне забезпечення – ППЗ)

1.1.4.10.6. Інший ремонт

1.1.4.11. Інші матеріальні витрати

1.1.5. Інші операційні витрати

1.1.5.1. Видатки на відрядження

1.1.5.2. Підготовка (перепідготовка) кадрів та підвищення кваліфікації

1.1.5.3. Послуги (крім комунальних)

1.1.5.4. Зовнішні послуги з медичної допомоги

1.1.5.5. ТО/сервісне обслуговування/поверка НМА

1.1.5.5.1. ТО медобладнання

1.1.5.5.2. ТО ліфти, ПК, оргтехніка, телефони

1.1.5.5.3. ТО, сервісне обслуговування авто

1.1.5.5.4. Інше ТО та обслуговування

1.1.5.5.5. ТО/обслуговування ННМА (ППЗ)

1.1.5.6. Зв'язок, інтернет

1.1.5.7. Послуги з прання

1.1.5.8. Охорона

1.1.5.9. Пожежна охорона

1.1.5.10. Послуги з харчування

1.1.5.11. Страхування

- 1.1.5.12. Інші послуги
- 1.1.5.13. Податки
- 1.1.5.14. Банківське обслуговування
- 1.1.5.15. Відшкодування вартості пільгових ліків, інсулінів
- 1.1.5.16. Інші витрати
- 1.1.6. Амортизація
 - 1.1.6.1. Амортизація основних засобів
 - 1.1.6.2. Амортизація інших необоротних матеріальних активів
 - 1.1.6.3. Амортизація нематеріальних активів
- 1.2. Неопераційні витрати

Для глибшого розуміння особливостей аналізу витрат та функціонування комунального підприємства в сфері охорони здоров'я в Україні, необхідно врахувати ряд важливих аспектів. Перш за все, варто зазначити, що підприємства, які мають статус комунальних та некомерційних, мають певні привілеї та обов'язки щодо витрат. Основна ідея полягає в тому, що ці підприємства повинні забезпечувати детальну та точну звітність, яка дозволяє ефективно використовувати ресурси та забезпечувати їх покриття.

На відміну від комунальних підприємств, приватні клініки зазвичай керуються іншими принципами. Оскільки вони отримують прибуток від пацієнтів напряму, для них важливіше не лише контролювати витрати, але й максимізувати їхню ефективність у контексті отриманого прибутку. [16] Тому такі клініки частіше зосереджуються на оптимізації витрат та підвищенні рівня ефективності, щоб забезпечити стабільність та прибуток.

Таким чином, аналіз витрат у комунальних медичних закладах відрізняється від підприємств приватного сектору не лише у способах фінансування, але й у стратегіях витрат та управління ними. Розуміння цих відмінностей є важливим для ефективного управління ресурсами та забезпечення якісної медичної допомоги.

Сьогодні КНП ХОР «Обласна клінічна лікарні» має декілька джерел фінансування:

1) Національна служба здоров'я України (НСЗУ).

Після укладеної вище угоди, що вступила в силу з 1 квітня 2020 року, лікарня вносить пролікованих пацієнтів до програми “eHealth” за певний встановлений період та відповідно до поданих випадків, лікарня отримує зві, на основі яких розраховується сума коштів від НСЗУ. Все це відбувається в рамках програми під назвою «Гроші йдуть за пацієнтом», яка передбачає конкретний перелік медичних послуг, якими можуть скористатися пацієнти в закладах охорони здоров'я, а також встановлює певні цінові категорії для цих послуг. Залежно від обсягу пацієнтів та наданих послуг у лікарні, кошти від Національної служби здоров'я України надходять на відкритий рахунок лікарні в банку. Така система фінансування дозволяє забезпечити ефективну оплату медичних послуг та виконання встановлених норм та стандартів у галузі охорони здоров'я, та також стандартизувати звітність та процес аналізу витрат та доходів для усіх організацій, які заключили такий договір.

2) Обласний бюджет Харківської області.

У зв'язку з незавершеною реформою в галузі охорони здоров'я, деякі фінансові зобов'язання все ще лежать на бюджеті Харківської області. Внаслідок цього, частину фінансування для оплати комунальних послуг лікарня отримує з бюджету області на свій розрахунковий рахунок в Державній казначейській службі України. Більш того, іноді в межах обласних програм можуть надаватися додаткові кошти для придбання медичних засобів, обладнання та лікарських препаратів, хоча ці суми можуть бути не фіксованими та залежать від потреб та можливостей обласного бюджету. Такий підхід сприяє покращенню доступу до медичної допомоги та забезпеченню лікарень необхідними ресурсами для надання якісних послуг населенню.

3) Державний бюджет України.

За певними програмами звідси виділяються так звані «натуральні надходження», тобто не кошти, а безпосередньо медикаменти, обладнання тощо.

4) Інше.

Останні, як правило, не за значущістю, але за часткою фінансових надходжень є декілька джерел фінансування, наприклад: благодійність (у банку в лікарні для цього є окремий рахунок і будь-який бажаючий може перевести туди кошти), інші платні послуги (гроші за дослідження - якщо на базі лікарні проводяться фармацевтичні/лікарські дослідження, за це також сплачують кошти, як за окрему послугу, фармацевтичними компаніями); навчання інтернів - завдяки тісним, в першу чергу історичним, зв'язкам, зокрема з Харківським Медичним Університетом, на базі обласної лікарні проходять інтернатуру студенти і лікарня за це отримує фінансування; утилізація відходів від медичної діяльності тощо).

Розуміючи джерела фінансування, стає прозорішою і система, по-перше, аналізу, по-друге, звітування витрат.

Звітування проходить окремо для усіх джерел фінансування, та, якщо виділити загальні методи, які використовуються на підприємстві для аналізу витрат, їх можна виділити 2 види:

1) Метод вартості послуг

Цей метод використовується для оцінки вартості послуг, включаючи як прямі, так і непрямі витрати. Вартість продукції розраховується як сума всіх витрат, пов'язаних з наданням медичних послуг безпосередньо.

Нижче наведено опис етапів методу розрахунку вартості послуг:

1. Визначення прямих витрат: Прямі витрати - це витрати, які можна безпосередньо пов'язати з наданням послуг охорони здоров'я. Це включає витрати на матеріали, медичне обладнання, оплату праці та інші витрати, що прямо стосуються послуги.

2. Розподіл непрямих витрат: Непрямі витрати, також відомі як накладні витрати, - це витрати, які не можна безпосередньо пов'язати з певним продуктом, але виникають під час загального виробничого процесу. Це можуть бути витрати на оренду, комунальні послуги, амортизацію обладнання та інші.

3. Розрахунок накладних витрат: Для розподілу непрямих витрат на виробу розраховуються ставки накладних витрат на основі обраної бази розподілу.

4. Розподіл непрямих витрат на самі послуги: Після розрахунку ставок накладних витрат непрямі витрати розподіляються між окремими послугами згідно з обраною базою розподілу.

5. Підсумок вартості послуги: Після розподілу прямих і непрямих витрат на кожну запропановану лікарнею послугу, загальна вартість розраховується як сума всіх витрат, пов'язаних з її наданням.

6. Аналіз витратних даних: Після визначення вартості продукції лікарня використовує цю інформацію для різних цілей, таких як ціноутворення, контроль витрат, оцінка ефективності та прийняття рішень. Аналізуючи витрати на кожну окрему послугу, керівництво може приймати обґрунтовані рішення для підвищення ефективності підприємства. [5]

2) Метод управлінського обліку витрат (Cost Management Accounting): є складним підходом, що включає різноманітні методи та принципи, спрямовані на аналіз та контроль витрат з метою підвищення прибутковості та операційної ефективності.

Ця концепція охоплює наступні аспекти:

1. Розподіл витрат: Аналіз витрат, спрямований на визначення справжньої собівартості надання послуг шляхом призначення витрат на конкретні послуги, або підрозділи.

2. Аналіз «витрати-обсяг-прибуток» (CVP): Вивчення взаємозв'язку між витратами, обсягом виробництва або продажів і прибутком для прийняття

обґрунтованих рішень щодо ціноутворення, обсягів виробництва і цілей продажів.

3. Бюджетування: Розробка, моніторинг та аналіз бюджетів для досягнення фінансових цілей та виявлення відхилень від очікуваних показників.

4. Аналіз відхилень: Порівняння фактичних витрат і доходів з бюджетними або стандартними для з'ясування відхилень і вжиття коригувальних заходів для контролю витрат.

5. Калькуляція витрат за видами діяльності (Activity-Based Costing, ABC): Розподіл непрямих витрат на послуги на основі видів діяльності, які спричиняють ці витрати.

6. Цільове калькулювання: Встановлення цільової собівартості для послуг на основі ринкових умов і бажаної норми прибутку.

7. Контроль витрат і постійне вдосконалення: Впровадження заходів для зниження витрат, підвищення ефективності та оптимізації процесів для підтримки конкурентоспроможності та прибутковості в довгостроковій перспективі. [4], [50, с. 215]

Сукупність таких підходів дозволяє Харківській обласній лікарні пильно стежити за доцільністю використання ресурсів, не зважаючи на широкий спектр витрат та послуг, яки організації надає. Обидва методи описані детально, проте варто розуміти, що у тому, щоб виокремити необхідні на момент проведення аналізу кроки та «відкинути» такі, що лише заберуть час, і полягає робота економічного, бухгалтерського та планового відділів лікарні, тож єдиної, загальної схеми для аналізу усіх витрат наразі не існує, і в умовах постійних змін вона може лише ускладнювати та вповільнювати всі процеси.

2.3 Аналіз динаміки та структури витрат Харківської обласної клінічної лікарні

Аналіз витрат КНП ХОР «Обласна клінічна лікарня» було проведено за допомогою емпіричних методів, до основних з яких належать: спостереження, порівняння та вимірювання.

При проведенні першого з етапів аналізу, були проведені розрахунки, які демонструють витрати, в першу чергу, в динаміці. Для їх аналізу були використані дані у період з 2021 по 2023 роки, тому що:

- такий вибір, хоч і надає не дуже довгий аналіз, проте охоплює період до повномасштабного вторгнення та після, що дозволяє дізнатись, наскільки ефективно вже існуюча система змогла пристосуватись до нестабільних економічних обставин;

- як вже зазначалося раніше, з 01.04.2020 року НСЗУ були введені певні правила ведення обліку, які раніше оформлювалися іншим чином. У подальших таблицях та розрахунках буде видно, що дані за 2021 рік включають в себе витрати за відповідний період минулого року (тобто зсилається на 2020), проте ці цифри не будуть в себе включати період з січня по квітень 2020 року, отже, не є точними для використання у подальших розрахунках, які охоплюють дані за весь календарний рік.

Для ознайомлення з основними елементами витрат та їхніми значеннями, предоставлені наступні таблиці.

Таблиця 2.1 – Витрати за окремими статтями та загалом у період з 2021 по 2023 роки

Статті витрат	КНП ХОР "Обласна клінічна лікарня"		
	значення показників, грн.		
	2021	2022	2023
Витрати за елементами, всього	457 079 601,25 ₴	509 161 835,79 ₴	604 877 385,72 ₴
Матеріальні витрати	138 006 968,59 ₴	120 468 798,97 ₴	176 756 017,96 ₴
Витрати на оплату праці	228 970 650,37 ₴	283 557 137,22 ₴	307 783 084,26 ₴
Відрахування на соціальні заходи	49 905 984,04 ₴	61 284 022,68 ₴	65 735 359,16 ₴
Соціальне забезпечення (у тому пільгові пенсії)	853 203,69 ₴	1 275 374,65 ₴	1 805 320,74 ₴
Амортизація	31 278 505,75 ₴	38 002 062,80 ₴	42 342 653,21 ₴
Інші операційні витрати	8 064 288,81 ₴	4 574 439,47 ₴	10 454 950,39 ₴

Джерело: розроблено автором

З кожним наступним роком сума загальних витрат становиття більшою (різниця між розмірами загальних витрат у 2023 та 2021 роках становить : 147 797 784,47 ₴), проте за деякими окремими елементами видно помітний спад між 2021 та 2022 роками, а саме - матеріальні витрати та інші операційні витрати.

Пояснення цьому полягає в початку повномасштабного вторгнення в Україну та складнощами, що після цього утворилися (недоліки певних компонентів, активні надходження гуманітарної допомоги з-за кордону, проблеми з кадровим складом). Останній пункт може бути не дуже однозначним, адже в розрізі витрат на оплату праці закономірне зменшення не спостерігається, проте пояснення цьому полягає в тому, що та невелика частка працівників лікарні, яка залишалась у місті, в першу чергу, як форму мотивації, отримувала додаткові премії та бонуси.

Для аналізу динаміки зміни витрат були використані наступні метрики:

– абсолютне відхилення, розраховане за формулою:

Абсолютне відхилення = Поточні витрати – Попередні витрати

– темпи росту, розраховані за формулою:

Темпи росту = ((Поточне значення / Попереднє значення) – 1) * 100%

Таблиця 2.2 – Розрахунок абсолютного відхилення та темпів росту у період з 2021 по 2022 роки:

Статті витрат	КНП ХОР "Обласна клінічна лікарня"			
	значення показників, грн.		абсолютне відхилення, грн	темпи росту, %
	2021	2022		
Витрати за елементами, всього	457 079 601,25 ₴	509 161 835,79 ₴	52 082 234,54 ₴	11,39%
Матеріальні витрати	138 006 968,59 ₴	120 468 798,97 ₴	-17 538 169,62 ₴	-12,71%
Витрати на оплату праці	228 970 650,37 ₴	283 557 137,22 ₴	54 586 486,85 ₴	23,84%
Відрахування на соціальні заходи	49 905 984,04 ₴	61 284 022,68 ₴	11 378 038,64 ₴	22,80%
Соціальне забезпечення	853 203,69 ₴	1 275 374,65 ₴	422 170,96 ₴	49,48%
Амортизація	31 278 505,75 ₴	38 002 062,80 ₴	6 723 557,05 ₴	21,50%
Інші операційні витрати	8 064 288,81 ₴	4 574 439,47 ₴	-3 489 849,34 ₴	-43,28%

Джерело: розроблено автором

Як і зазначено раніше, негативну динаміку в цьому періоді можна спостерігати лише в матеріальних витратах та інших операційних витратах.

Таблиця 2.3 – Розрахунок абсолютного відхилення та темпів росту у період з 2022 по 2023 роки:

Статті витрат	КНП ХОР "Обласна клінічна лікарня"			
	значення показників, грн.		абсолютне відхилення, грн	темпи росту, %
	2022	2023		
Витрати за елементами, всього	509 161 835,79 ₴	604 877 385,72 ₴	95 715 549,93 ₴	18,80%
Матеріальні витрати	120 468 798,97 ₴	176 756 017,96 ₴	56 287 218,99 ₴	46,72%
Витрати на оплату праці	283 557 137,22 ₴	307 783 084,26 ₴	24 225 947,04 ₴	8,54%
Відрахування на соціальні заходи	61 284 022,68 ₴	65 735 359,16 ₴	4 451 336,48 ₴	7,26%
Соціальне забезпечення	1 275 374,65 ₴	1 805 320,74 ₴	529 946,09 ₴	41,55%
Амортизація	38 002 062,80 ₴	42 342 653,21 ₴	4 340 590,41 ₴	11,42%
Інші операційні витрати	4 574 439,47 ₴	10 454 950,39 ₴	5 880 510,92 ₴	128,55%

Джерело: розроблено автором

У період 2022-2023 бачимо виключно позитивну динаміку та зростання усіх статей витрат, що демонструє певну стабілізацію, в першу чергу економічну та швидко і гнучку відповідь у питаннях фінансування.

Далі сфокусуємося на структурі витрат- за весь період її можна представити у формі наступної таблиці:

Таблиця 2.4 – Питома вага окремих статей витрат у період з 2021 по 2023 роки:

Статті витрат	КНП ХОР "Обласна клінічна лікарня"		
	питома вага, %		
	2021	2022	2023
Витрати за елементами, всього	100,00%	100,00%	100,00%
Матеріальні витрати	30,19%	24,00%	29,22%
Витрати на оплату праці	50,09%	56,00%	50,88%
Відрахування на соціальні заходи	10,92%	12,00%	10,87%
Соціальне забезпечення	0,19%	0,25%	0,30%
Амортизація	6,84%	7,00%	7,00%
Інші операційні витрати	1,76%	1,00%	1,73%

Джерело: розроблено автором

Для наглядності розподілу структури витрат, було вирішено використати секторну діаграму для кожного окремого періоду (2021, 2022, 2023 відповідно):

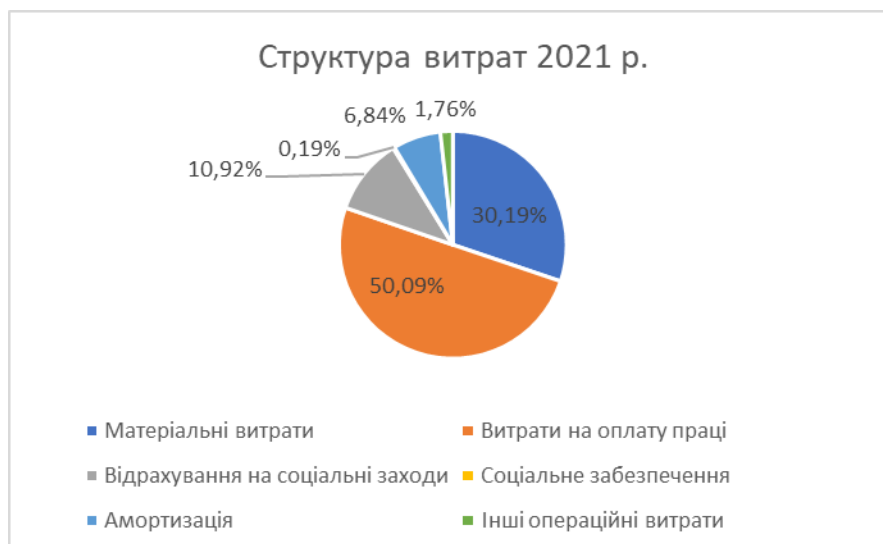


Рисунок 2.2 – Структура витрат у 2021 р.

Джерело: розроблено автором

Рисунок 2.3 – Структура витрат у 2022р.

Джерело: розроблено автором

Рисунок 2.4 – Структура витрат у 2022р.

Джерело: розроблено автором

У всіх роках, не зважаючи на мінімальні похибки, можна спостерігати, що найбільша стаття витрат - витрати на оплату праці, після неї стабільно

йдуть матеріальні витрати, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати та соціальне забезпечення, відповідно.

За прикладом розрахунків відхилень у значеннях показників, розрахуємо відхилення у % структури витрат за формулою:

Відхилення = $\frac{\text{Питома вага поточного періоду} - \text{Питома вага попереднього періоду}}{\text{Питома вага попереднього періоду}}$

Таблиця 2.5 – Розрахунок абсолютного відхилення окремих статей витрат у період з 2021 по 2022 роки

Статті витрат	КНП ХОР "Обласна клінічна лікарня"		
	частка витрат, %		відхилення, %
	2021	2022	
Витрати за елементами, всього	100,00%	100,00%	-
Матеріальні витрати	30,19%	24,00%	-6,19%
Витрати на оплату праці	50,09%	56,00%	5,91%
Відрахування на соціальні заходи	10,92%	12,00%	1,08%
Соціальне забезпечення	0,19%	0,25%	0,06%
Амортизація	6,84%	7,00%	0,16%
Інші операційні витрати	1,76%	1,00%	-0,76%

Джерело: розроблено автором

Спостерігаємо вже описаний спад у матеріальних витратах та інших операційних витратах.

Таблиця 2.6 – Розрахунок абсолютного відхилення окремих статей витрат у період з 2021 по 2022 роки

Статті витрат	КНП ХОР "Обласна клінічна лікарня"		
	частка витрат, %		відхилення, %
	2022	2023	
Витрати за елементами, всього	100,00%	100,00%	-
Матеріальні витрати	24,00%	29,22%	5,22%
Витрати на оплату праці	56,00%	50,88%	-5,12%
Відрахування на соціальні заходи	12,00%	10,87%	-1,13%
Соціальне забезпечення	0,25%	0,30%	0,05%
Амортизація	7,00%	7,00%	0,00%
Інші операційні витрати	1,00%	1,73%	0,73%

Джерело: розроблено автором

У період між 2022 та 2023 роками спостерігається зміна в структурі витрат, що відображає негативну тенденцію в двох ключових показниках порівняно з попереднім роком. Спочатку, відзначається зменшення витрат на оплату праці на 5,12%. Це впливає з ряду причин, зокрема, значних втрат персоналу на етапі початку повномасштабного вторгнення в Україну, а також заохочення залишених працівників шляхом надання різноманітних премій та бонусів. Пізніше, коли працівники почали повертатися на свої робочі місця, і разом з тим керівництво здійснювало нові прийоми на роботу, зменшився попит на фінансові стимули, що відображається у зниженні відрахувань на соціальні заходи на 1,13%. Ці відрахування напряму пов'язані з рівнем заробітніх плат, адже розраховуються, як фіксовані відсотки, отже, зниження у витратах на оплату праці також призвело до поступового зменшення відрахувань на соціальні програми та заходи.

Аналіз витрат без урахування доходів може дати неповну і потенційно оманливу картину фінансового стану та результатів діяльності організації. Доходи слугують важливим контекстом для розуміння ефективності стратегій управління витратами та їхнього впливу на загальну прибутковість.

Ось основні причини, чому підприємствам в загальному розумінні не можна розглядати витрати без доходів:

– Оцінка рентабельності: Основною метою будь-якої підприємницької діяльності є отримання прибутку. Аналіз витрат сам по собі не дає вичерпного уявлення про те, чи забезпечує організація достатній рівень доходів для покриття витрат та досягнення бажаної рентабельності. Розуміння зв'язку між витратами та доходами дозволяє більш об'єктивно оцінити рентабельність.

– Оцінка ефективності витрат: Просте зменшення витрат без врахування доходів може призвести до прийняття короткострокових та неефективних в подальшому рішень. Важливо оцінювати витрати у контексті їхнього внеску в дохід. Деякі витрати, наприклад, маркетинг чи дослідження і розробка, можуть бути необхідними інвестиціями, які в майбутньому забезпечать прибуток. Без урахування доходу важко визначити, чи є ці витрати ефективними з точки зору їхнього внеску в дохід.

– Розподіл ресурсів: Дохід вказує на спроможність організації інвестувати в ініціативи зростання чи розподіляти ресурси між різними сферами діяльності. Аналіз витрат без урахування доходів може призвести до неоптимальних рішень щодо розподілу ресурсів, коли критичні сфери діяльності будуть недофінансовані чи можливості для зростання будуть проігноровані.

– Фінансова стійкість: Розуміння балансу між доходами та витратами є важливим для забезпечення довгострокової фінансової стійкості організації. Навіть при ефективному управлінні витратами, якщо доходи недостатні для покриття цих витрат і отримання прибутку, організація може зіткнутися з фінансовими труднощами або навіть банкрутством.

І хоча оцінку рентабельності не можна повністю назвати доречною метою для організації, яка зазначена в дослідженні, лікарні все ще необхідно

щорічно виходити в прибуток та демонструвати, за можливості, його нарощення.

Отже, аналіз витрат без урахування доходів не враховує ключові аспекти фінансової діяльності і може призвести до прийняття неточних рішень. Оцінюючи витрати в контексті доходів, організації можуть приймати краще обґрунтовані рішення, ефективно визначати пріоритети інвестицій та забезпечувати довгострокову фінансову стійкість.

Хоча в даному дослідженні фокус уваги зміщений саме на витрати, проте мати хоча б базове розуміння доходів також необхідно. Отже, на наступній таблиці продемонстрований дохід, витрати та відповідна різниця між ними, щодо кожного року:

Таблиця 2.7 – Доходи, витрати та прибуток у період з 2021 по 2023 роки:

	2021	2022	2023
Дохід	484 885,45 ₴	643 917,84 ₴	619 306,55 ₴
Витрати	457 079,60 ₴	509 161,84 ₴	605 135,74 ₴
Різниця (прибуток)	27 805,85 ₴	134 756,01 ₴	14 170,81 ₴

Джерело: розроблено автором

З огляду на дані таблиці про витрати, дохід та їхню різницю (прибуток організації) протягом трьох років, можна спостерігати деякі важливі тенденції та відхилення:

1. Різниця між витратами та доходом (прибуток):

- У 2021 році різниця між витратами та доходом складала 27 805,8 ₴. Це свідчить про те, що лікарня закінчила цей рік з прибутком.

- У 2022 році різниця зросла до 134 756,01 ₴. Це значний зріст порівняно з попереднім та наступним роком, головне пояснення якому полягає в початку повномасштабного вторгнення та буде розкрито у наступних пунктах.

- У 2023 році різниця зменшилася до 14 170,8 ₴. Це може свідчити про певну стабілізацію ситуації в порівнянні з попереднім роком, та вона

залишається позитивною, що означає, що лікарня продовжує виходити у прибуток та демонструвати свою рентабельність (наскільки таке формування взагалі доречно, коли мова йде про неприбуткове підприємство).

2. Вплив початку повномасштабного вторгнення та надання гуманітарної допомоги:

– Повномасштабне вторгнення в Україні, яке почалося у лютому 2022 року, призвело до змін у структурі витрат лікарні через зміну потреб у медичній допомозі, обладнанні та інших ресурсах, на додаток великі зміни у кадровій структурі;

– Надходження гуманітарної допомоги також значно вплинуло на фінансову ситуацію лікарні, зменшуючи деякі витрати, але й збільшуючи інші.

3. Проблеми з кадрами:

– Проблеми з кадрами призвели до збільшення витрат на заробітну плату, а також на подальший найм нового медичного персоналу.

2.4 Рекомендації щодо оптимізації витрат Харківської обласної клінічної лікарні

Коли мова йде про оптимізацію витрат, зазвичай, нею вважається процес зменшення витрат і підвищення ефективності в організації. Вона передбачає аналіз різних факторів витрат у різних сферах діяльності та пошук шляхів їх мінімізації без шкоди для якості та продуктивності.

Проте оптимізація це не обов'язково про урізання витрат, вона передбачає пошук правильного балансу між скороченням витрат та іншими факторами, такими як якість, продуктивність та стратегічні цілі.

У деяких випадках оптимізація витрат може передбачати перерозподіл ресурсів у ті сфери, де вони можуть принести більше користі або сприяти досягненню стратегічних цілей. Це може означати інвестиції в нові технології або процеси, які можуть мати вищі початкові витрати, але призведуть до довгострокової економії або збільшення доходів.

Крім того, стратегії оптимізації витрат можуть також передбачати підвищення ефективності та продуктивності, а не просто скорочення витрат.

Говорячи про КНП ХОР «Обласна клінічна лікарня» на сьогоднішній день, спираючись на аналіз витрат, зазначений у дослідженні раніше, та думку працівників лікарні з різних відділень, задля оптимізації витрат не варто витрати урізати, адже наразі, насамперед через нестабільну економічну ситуацію в країні в цілому, витрати лікарні підлягають дуже ретельним перевіркам та звітам та не надіють ніякого простору для «непершочергових» витрат. [49, с. 545-547]

Говорячи про оптимізацію витрат, у ситуації обласної лікарні, мають місце бути лише кроки та інструменти для збільшення доходу, які інколи потребують додаткових витрат, або інвестицій.

Тож, оптимізація витрат у обласній клінічній лікарні включає ряд заходів, спрямованих на збільшення доходів організації. Враховуючи сучасні тенденції та потреби, пропонуються наступні рекомендації:

1. Кадровий потенціал:

- Підвищення кваліфікації персоналу.

Безперервне навчання, підготовка та розвиток навичок є крайньо важливими для медичного персоналу з ряду причин, проте наразі це питання в обласній лікарні стоїть досить гостро, адже навіть, виходячи зі звіту витрат за 2023 рік, на статтю витрат «Підготовка (перепідготовка) кадрів та підвищення кваліфікації» було виділено 60000 гривень, що для організації такого обсягу, масштабу та специфіки діяльності є мізерною сумою. Іншими загальними причинами, окрім нагальної потреби всередині організації є:

– Крокування з прогресом: Галузь охорони здоров'я постійно удосконалюється, постійно виникають нові технології, методи та кращі практики. Медичним працівникам необхідно бути ознайомленими з цими нововведеннями, щоб надавати найкращий з можливих догляд за пацієнтами.

– Покращення результатів лікування: Постійне навчання допомагає медичному персоналу здобувати нові навички та знання, які можуть безпосередньо покращити результати лікування пацієнтів. Стежачи за останніми науковими відкриттями, медичний персонал може застосовувати ефективніші методи лікування та втручання, що призводить до покращення результатів та задоволення пацієнтів.

– Підтримка компетентності: Охорона здоров'я вимагає високого рівня компетентності та досвіду. Регулярне навчання та розвиток навичок дозволяють медичному персоналу підтримувати свій рівень компетентності, щоб безперервно надавати безпечну, ефективну та якісну допомогу пацієнтам.

– Адаптація до змін: Системи охорони здоров'я постійно змінюються у відповідь на потреби та тенденції. Безперервне навчання дозволяє медичному персоналу ефективно адаптуватися до цих змін, незалежно від того, чи це впровадження нових протоколів, використання нових технологій чи дотримання оновлених нормативних актів.

– Професійне зростання: Участь у навчанні та тренінгах допомагає медичному персоналу розвивати нові навички та просуватися по кар'єрних сходах. Це може підвищити задоволеність роботою та сприяти особистому та професійному зростанню. [15]

Заохочення медичного персоналу до навчання та розвитку є важливим для покращення догляду за пацієнтами, підвищення ефективності організацій та залучення та утримання талановитих працівників, адже медичний персонал- головна причина для пацієнта повертатись до лікарні. І не можна не зазначити, що в умовах, в яких знаходяться наразі більшість працівників

сфери охорони здоров'я, особливо державної, в Україні, в першу чергу з величезною прірвою між обсягом і складністю роботи та платою, яку вони отримують за неї, перекидати на них особисто відповідальність за власні підвищення кваліфікації та набуття досвіду (що й відбувається сьогодні, адже ті лікарі, які приймають активну участь у подібних заходах, роблять це на добровільних початках, знаходячі благодійні організації та асоціації) – не вихід в довгостроковій перспективі, і керівництво повинне розпочати приділяти свою увагу цьому аспекту як можна скоріше.

- Обмін досвідом.

Підтримка обміну досвідом шляхом організації програм для лікарів та медсестер для співпраці з медичними установами за кордоном є надзвичайно важливою, адже робота разом з медичним персоналом з інших країн відкриває нові горизонти, підходи та методики. Це дає можливість медичним працівникам засвоювати нові навички, процедури та практики, які можуть бути непоширеними в їхніх місцевих лікарнях, що розширює їхні професійні знання та уміння.

Знайомство з передовими технологіями та методами лікування, які часто використовуються в іноземних медичних установах, може сприяти вдосконаленню медичного догляду в рідних лікарнях. Обмін досвідом дозволяє медичному персоналу дізнатися про передові методи, які вони можуть впровадити в своїх організаціях, що в кінцевому підсумку підвищить якість надання медичної допомоги.

Спілкування з медичним персоналом різних культур сприяє культурному обміну та взаєморозумінню. Це допомагає медичним працівникам розвивати культурну компетентність та чутливість, що важливо для надання ефективної медичної допомоги.

Участь у програмах обміну сприяє створенню професійних мереж та співпраці через кордони. Ці зв'язки можуть відкривати двері для спільних дослідницьких проєктів та ініціатив у галузі охорони здоров'я, що в

кінцевому підсумку приносить користь як медичним фахівцям, так і їхнім організаціям.

Ознайомлення з різними системами охорони здоров'я сприяє постійному навчанню та професійному розвитку медичного персоналу. Це стимулює допитливість та прагнення бути в курсі останніх досягнень у цій галузі.

Підтримка програм обміну досвідом з іноземними лікарнями є важливим кроком для організацій охорони здоров'я, що сприяє розвитку їхнього персоналу, вдосконаленню медичного догляду та покращенню репутації в галузі. [21]

Наразі в обласній лікарні такі заходи відбуваються в обидва боки (приїжджають лікарі з інших країн- програма «Лікарі без кордонів» та завдяки різноманітним асоціаціям та благодійним фондам є можливість і у працівників обласної лікарні їздити та обмінюватися, прикладом може стати нещодавна поїздка працівників з відділення екстренної невідкладної медичної допомоги до США), проте й надалі потрібно працювати у напрямку нарощення подібних зв'язків.

- Участь у міжнародних заходах.

Участь у міжнародних заходах, таких як форуми та конференції, є крайньо важливою, тому що, по-перше, ці заходи надають унікальну можливість доступу до передових технологій та інноваційних методів лікування. Міжнародні зустрічі стають майданчиками для демонстрації та обговорення новітніх досягнень у сфері медичних технологій, обладнання та лікувальних підходів. Активна участь у таких заходах дозволяє медичним установам бути в курсі останніх досягнень, що в свою чергу сприяє покращенню догляду за пацієнтами, підвищенню операційної ефективності та оптимізації клінічних процесів.

Крім того, міжнародні форуми та конференції відкривають можливості для ознайомлення з передовим досвідом та науково обґрунтованими підходами з усього світу. Медичний персонал, що бере участь у цих заходах,

отримує доступ до інноваційних методів лікування, результатів досліджень і клінічних підходів, які можуть бути новими для їхніх регіонів. Це дозволяє їм досліджувати нові підходи до догляду за пацієнтами та впроваджувати їх у свою клінічну практику з метою підвищення якості медичної допомоги.

Участь у міжнародних заходах також сприяє налагодженню зв'язків та співпраці між медичними фахівцями, дослідниками та експертами галузі. Ці заходи стають платформами для спілкування, де фахівці можуть обмінюватися досвідом та знаннями, встановлювати партнерські стосунки. Через такий нетворкінг та співпрацю, медичні організації стимулюють обмін знаннями, ініціюють спільні проєкти та сприяють міждисциплінарному підходу до вирішення проблем охорони здоров'я. [6]

При цьому, участь у міжнародних заходах є чудовою можливістю для професійного зростання та покращення навичок медичного персоналу. Воркшопи, семінари та освітні сесії, які проводяться під час цих заходів, надають індивідуалізований досвід навчання, що дозволяє фахівцям отримувати нові знання, перспективи та навички, покращуючи їхню ефективність як медичних працівників.

Загалом, участь у міжнародних заходах є ключовим елементом успіху та зростання медичних організацій. Використовуючи ці платформи для навчання, спілкування та співпраці, вони сприяють покращенню догляду за пацієнтами, підвищенню ефективності та професійному розвитку, що в кінцевому підсумку сприяє розвитку глобальної охорони здоров'я.

2. Нарощення бази пацієнтів:

- Просування лікарні.

Підвищення відомостей про лікарню, покращення її репутації та виділення на фоні конкурентів, а також активна участь у громадських заходах, є ключовими аспектами просування медичних організацій.

Застосування різноманітних маркетингових засобів, таких як реклама, брошури та кампанії у соціальних мережах, дозволяє підвищити

освідомленість про послуги, спеціалізації та пропозиції лікарні в місцевій спільноті (у випадку дослідження - жителів Харківської області). Це сприяє збільшенню кількості пацієнтів, які обирають лікарню для отримання медичної допомоги.

Паралельно з цим, успішне просування зміцнює репутацію та довіру до лікарні серед пацієнтів. Позитивна репутація та впізнаваність бренду стимулюють довіру та переконаність у якості обслуговування, що сприяє збереженню лояльності та задоволеності клієнтів.

Виділення унікальних особливостей, передових технологій та спеціалізованих послуг допомагає відрізнити лікарню від інших у сфері охорони здоров'я. Це привертає пацієнтів, які шукають висококваліфіковану спеціалізовану допомогу, і робить лікарню привабливим місцем для її отримання.

Активна участь у громадських заходах, ярмарках здоров'я та інформаційних програмах демонструє зобов'язання лікарні перед покращенням здоров'я та благополуччям громади. Ця присутність сприяє розвитку доброзичливого ставлення, зміцнює зв'язки з місцевими мешканцями та організаціями, а також сприяє формуванню довготривалих відносин з членами громади.

Крім того, просування лікарні сприяє освіті та розширенню прав та можливостей пацієнтів. Шляхом інформаційного контенту та програм просвітництва лікарня створює свідомість в громаді щодо тем, пов'язаних зі здоров'ям, профілактичними заходами та методами лікування. Цей активний підхід стимулює людей приймати обдумані рішення про своє здоров'я та своєчасно звертатися за медичною допомогою, що веде до покращення їхнього стану здоров'я та зниження витрат на охорону здоров'я в довгостроковій перспективі. [14]

Одним з найуспішніших кроків, які за останній час були зроблені, вважається кейс, коли відомий на весь світ футболіст Девід Бекхем на 24

години «передав» у користування свою Instagram сторінку керівниці обласного перинатального центру, лікарю з обласної лікарні - Ірині Кондратовій. Хоча, вочевидь, це не був жест, цілеспрямовано направлений на просування лікарні, такий розголос, безумовно, привернув увагу спільноти.

3. Впровадження додаткових послуг:

- Платні палати та інші додаткові послуги.

У функціонуванні медичних установ впровадження додаткових сервісів має величезне значення для збільшення фінансових надходжень. Це пояснюється кількома причинами:

3.1. Створення додаткового доходу: Впровадження платних палат та додаткових сервісів стає додатковим джерелом прибутку для медичних установ. Шляхом надання покращених умов перебування за додаткову плату, лікарні можуть отримати прибуток окрім традиційних медичних послуг.

3.2. Диверсифікація джерел прибутку: Впровадження платних палат і додаткових сервісів дозволяє медичним установам розширити спектр прибуткових джерел, що зменшує залежність від традиційних, таких як, у випадку обласної лікарні - фінансування від НЗСУ, Обласного та Державного бюджетів. Ця диверсифікація допомагає стабілізувати прибуток та знизити фінансові ризики, пов'язані з коливаннями умов оплати чи кількості пацієнтів, та створити додаткові умови для вкладення коштів у подальші медичні дослідження та інвестиції у кадровий потенціал.

3.3. Підвищення задоволеності пацієнтів: Надання платних палат і розширених сервісів сприяє підвищенню задоволеності пацієнтів. Пацієнти, які користуються цими сервісами, зазвичай відчують більший комфорт, приватність та персоналізований догляд, що призводить до позитивного досвіду перебування в лікарні. Задоволені пацієнти більш ймовірно рекомендують лікарню іншим і можуть звернутися за медичною допомогою у майбутньому, що сприяє зростанню прибутку в довгостроковій перспективі.

3.4. Конкурентна перевага: Впровадження платних палат і послуг преміум-класу може відрізнити лікарню від конкурентів на ринку охорони здоров'я. Пацієнти, які шукають вищий рівень комфорту та зручності, можуть віддати перевагу лікарням, що надають такі сервіси, що надає лікарні конкурентну перевагу та привертає сегмент ринку, готовий оплачувати за розширені послуги.

3.5. Перспективи інвестицій в інфраструктуру та якість: Доходи, отримані від платних палат і додаткових сервісів, можуть бути реінвестовані в поліпшення інфраструктури та підвищення якості. Ці постійні інвестиції допомагають підтримувати та оновлювати обладнання, технології та послуги, що забезпечує постійне задоволення потреб пацієнтів та конкурентоспроможність на ринку медичних послуг. [11, с. 183]

4. Відкриття нових відділень та заохочення проведення медичних досліджень:

- Розвиток нових напрямків.

У медичних установах впровадження нових напрямків, таких як відкриття нових відділень і проведення медичних досліджень, є важливим з кількох причин.

4.1. Розширення спектру послуг: Відкриття нових відділень дозволяє розширити спектр медичних послуг, що надаються пацієнтам. Це дає можливість задовольняти нові потреби в медичному обслуговуванні та надавати комплексну допомогу з різних медичних спеціальностей. [14, с. 53]

4.2. Залучення нових пацієнтів: Доступність інноваційних медичних послуг і методів лікування приваблює пацієнтів, що шукають передові рішення в галузі охорони здоров'я.

4.3. Зростання доходів: Розвиток нових напрямків може сприяти зростанню доходів лікарні за рахунок пропозиції спеціалізованих медичних послуг та методів лікування.

4.4. Розвиток медичної науки: Проведення медичних досліджень сприяє інноваціям та розвитку медичної науки.

4.5. Професійний розвиток: Розвиток нових напрямків надає можливості для професійного зростання медичному персоналу.

4.6. Підвищення репутації та престижу: Створення нових відділень та участь у медичних дослідженнях підвищує репутацію та престиж лікарні в медичній спільноті.

5. Залучення інвестицій:

Залучення інвестицій до обласної лікарні важливе для стимулювання інновацій, розширення інфраструктури та покращення обслуговування пацієнтів. Належне фінансування уможливорює придбання передових медичних технологій, розробку новітніх методів лікування та наймання кваліфікованих медичних працівників. Крім того, інвестиції підтримують модернізацію обладнання, медичні дослідження та впровадження найкращих практик, покращуючи загальний рівень надання висококваліфікованих медичних послуг. Також залучення інвестицій сприяє розширенню медичних послуг у недостатньо охоплених ними громадах, сприяє економічному зростанню та зміцнює стійкість систем охорони здоров'я. Зрештою, інвестиції в охорону здоров'я забезпечують сталий розвиток, сприяють медичним проривам, позитивно впливають на результати лікування пацієнтів і здоров'я населення в цілому. [32, с. 89-92]

Таким чином, дотримання вище зазначених рекомендацій допоможе обласній клінічній лікарні оптимізувати витрати та збільшити свій дохід, як наслідок, що позитивно вплине на її фінансову стійкість та можливість надавати висококваліфіковані медичні послуги, та в результаті працювати над оптимізацією витрат і надалі, адже це не одноразова робота, яка, навпаки, тільки примножується за умови дотримання цих рекомендацій.

Проте варто розуміти, що більшість з рекомендацій потребують додаткових вкладень та не можуть бути запроваджені одночасно. Особливо

за сьогоднішніх часів лікарні необхідно розставляти пріоритети, головним з яких вже досить давно є саме кадровий потенціал.

Висновки за розділом 2

Другий розділ дослідження присвячений аналізу КОМУНАЛЬНОГО НЕКОМЕРЦІЙНОГО ПІДПРИЄМСТВА ХАРКІВСЬКОЇ ОБЛАСНОЇ РАДИ «ОБЛАСНОЇ КЛІНІЧНОЇ ЛІКАРНІ», а саме його загальній характеристиці та подальшому аналізу динаміки та структури його витрат.

Розглянувши статті витрат обраного для аналізу підприємства та підсумовуючи безпосередній аналіз, можна зробити висновки, що, за рідкими виключеннями, щорічно спостерігається поступове зростання витрат підприємства загалом та за окремими статтями. Обласна клінічна лікарня стабільно виходить у прибуток, та, беручи до уваги досить жорсткі обмеження в обранні власних підходів, через підпорядкування Національній службі здоров'я України, підприємство знаходиться у становищі неможливості кардинально корегувати статті власних витрат та підходи до їх аналізу.

Беручи до уваги розроблений аналіз, до рекомендацій, які допомодуть підприємству оптимізувати витрати, були віднесені такі, які передбачають не зменшення витрат, а їх балансування з метою збільшення прибутків. До них належать: робота з кадрами (інвестування ресурсів в підвищення кваліфікації персоналу та приділення уваги підтриманню компетенцій), нарощення бази пацієнтів, впровадження додаткових послуг, відкриття нових відділень та заохочення проведення медичних досліджень та залучення інвестицій.

ВИСНОВКИ

В процесі виконання кваліфікаційної роботи було визначено економічну та управлінську важливість витрат, їх характеристику, класифікацію та структуру, які переважно є індивідуальними для кожного підприємства. На основі великого науково-теоретичного поля слід зазначити, що до поняття витрат у будь-якій організації треба підходити комплексно, і їх не можна розглядати окремо від собівартості продукції.

Узагальнення принципів аналізу витрат та їх управління на підприємстві показало, що правильно обрана методика та стратегія дозволяє підприємству довгостроково вирішувати питання прийняття обґрунтованих рішень, ціноутворення, бюджетування та розподілу ресурсів, управління ризиками, покращення продуктів та послуг, ефективності використання ресурсів, що в сукупності прискорює здатність організації збільшувати прибуток та досягати поставлених цілей.

Систематизація методів аналізу витрат, які використовуються в Харківській обласній клінічній лікарні, з урахуванням специфіки діяльності підприємства, підкреслила обмежену автономність, обумовлену приналежністю організації до державної системи охорони здоров'я та її некомерційним статусом. Проте, було надано загальне уявлення про існуючі підходи аналізу витрат, які застосовуються в скорегованій формі відповідно до специфіки діяльності обраного підприємства, зокрема метод вартості послуг та метод управлінського обліку витрат.

Під час аналізу динаміки та структури витрат Харківської обласної клінічної лікарні у зазначений період було виявлено поступове зростання витрат з кожним наступним роком, що, в умовах нестабільної економічної ситуації в країні та зростаючої інфляції, є допустимим. При аналізі існуючих

статей витрат не було виявлено зайвих або таких, що можна було б зменшити без серйозних наслідків та ризиків для організації.

У процесі виявлення слабких місць у системі розподілу та аналізу витрат на обраному підприємстві було встановлено, що всі статті витрат є необхідними. Через функціонування підприємства в державній сфері охорони здоров'я, жодна зі статей не була визначена як не першочергова. При наданні рекомендацій головним пріоритетом підприємства було визначено розвиток кадрового потенціалу, враховуючи дуже низькі, відносно розміру лікарні, витрати на підвищення кваліфікації персоналу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Cost Analysis URL: <https://www.dau.edu/acquimedia-article/cost-analysis> (дата звернення 18.04.2024).
2. Czerwinska M. Internet as a tool for health education of medical personnel// *EDULEARN15 Proceedings*. 2015. С. 2420-2428.
3. Dobrunik T. P. Modern issues of accounting for financial performance of commercial enterprises// *Scientific Bulletin of Uzhhorod National University. Series: International Economic Relations and the World Economy*. 2017. № 13(1). С. 95-99.
4. Kostyrin E. V. Economic and Mathematical Models of Financial Incentives for The Personnel at Medical Organization Departments// *International Journal of Pharmaceutical Research*. 2020.
5. Leusder M., Porte P., Ahaus K., van Elten H. Cost measurement in value-based healthcare: a systematic review// *BMJ*. 2022. № 1.
6. Lipset S. Social organization of medical work. Routledge, 2017. 217 с.
7. Sanders G. D., Maciejewski M. L., Basu A. Overview of cost-effectiveness analysis// *Jama*. 2019. №. 14. С. 1400-1401.
8. What is cost analysis? URL: <https://businessstudiesnotes.com/what-is-cost-analysis/> (дата звернення 17.04.2024).
9. Ажаман І. А. Інформаційне забезпечення проведення діагностики фінансово-економічного стану підприємства// *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2018. Випуск 2 (13). С. 39-42.
10. Андросенко О. Концептуальні підходи до організації аналізу витрат виробництва продукції на промислових підприємствах// *Галицький економічний вісник Тернопільського національного технічного університету*. 2020. №. 4. С. 100-113.

11. Баблюк Л. А., Вакун О. В. Обсяг фінансування медичних послуг в Україні в порівнянні з країнами Європейського союзу// *Івано-Франківський навчально-науковий інститут менеджменту ТНЕУ*. 2018. С. 182-183.
12. Борщ В. І. Ринок охорони здоров'я України: аналіз сучасного стану та тенденції розвитку// *Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління*. 2020. №. 1 (44). С. 140-159.
13. Брагіна О. С. Розробка стратегічного підходу до управління витратами підприємства// *Економічний журнал Одеського політехнічного університету*. 2021. №. 3 (17). С. 19-25.
14. Валявська М. О. Проблеми впровадження інновацій в закладах охорони здоров'я України// *Наукові записки*. 2018. С. 53.
15. Васюта В. Впровадження нових форм підвищення кваліфікації персоналу закладу охорони здоров'я// *Актуальні проблеми вітчизняної економіки, підприємництва та управління на сучасному етапі (частина 1): матеріали наук.-практ. конф.* 2020. С. 58-61.
16. Гавриченко Д., Козирєва О., Попова Т., Сергієнко Л. Механізм фінансування охорони здоров'я України в умовах трансформацій// *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2022. № 1(42). С. 125–133.
17. Гайдучок Т.С. Механізм управління операційними витратами лісогосподарських підприємств Поліського регіону України: облікове та аналітичне забезпечення// *The scientific method*. 2017. № 6. С. 55–63.
18. Глушко А. Д., Грачова А. О. Методичні засади аналізу фінансових результатів діяльності підприємства// *Ефективна економіка*. 2019. № 6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7106> (дата звернення: 02.04.2024).
19. Голов С.Ф. *Управлінський облік*. К.: Центр навчальної літератури, 2018. 400 с.

20. Гордієнко Н. І., Краснікова Н. Г. Обліково-аналітичне забезпечення внутрішнього аудиту доходів і витрат комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я// *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2020. №. 4. С. 2.
21. Граматик І. Теоретичні основи мотивації та стимулювання праці як засобу підвищення ефективності роботи медичної установи// *The 8th International scientific and practical conference «Integration of scientific and modern ideas into practice»* (November 15-18, 2022). 2022. С. 159.
22. Граціотова Г. О. Управління персоналом та підвищення кадрового потенціалу закладів охорони здоров'я України в умовах Європейської інтеграції// *Економіка: реалії часу*. 2020. №. 6 (52). С. 25-34.
23. Григорова З. В., Кваско А. В. Сучасні методи управління витратами підприємств// *Науковий погляд: економіка та управління*. 2021. №2 (72). С. 18-24.
24. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996 (редакція № 776-IX від 14.07.2020). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 02.04.2024).
25. Закон України про електронні документи та електронний документообіг. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text> (дата звернення: 02.04.2024).
26. Ізмайлова К.В. Фінансовий аналіз: навчальний посібник. К.: МАУП, 2020. 152 с.
27. Книшек О. О., Тарасенко Ю. О. Фінансовий аналіз діяльності підприємства в умовах економічної нестабільності// *Економічний простір*. 2018. № 139. С. 171-181.
28. Коваленко О. В., Осьмак С. С. Система управління витратами. URL: https://old-zdia.znu.edu.ua/gazeta/evzdia_6_053.pdf (дата звернення: 02.04.2024).

29. Костецька Н. Управління витратами на підприємствах в умовах ризику// *Економіка та суспільство*. 2021. № 34.
30. Краснікова Н. Г. Теоретико-методичні засади обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього аудиту доходів і витрат комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я// *Науковий погляд: економіка та управління*. 2020. № 3. С. 139-144.
31. Крижко Д. П. Чинники формування ринку надання медичних послуг. URL: <https://lpnu.ua/sites/default/files/2020/pages/2460/zbirnik-sntk-78-iaro201094.pdf> (дата звернення: 02.04.2024).
32. Криничко Л., Мотайло О. Нові підходи до фінансування системи охорони здоров'я// *Аспекти публічного управління*. 2021. № 9(2). С. 86-100.
33. Круш П. В., Пашков С. І. Сутність та структура витрат промислового підприємства// *Сучасні проблеми економіки і підприємництва*. 2018. Вип. 21. С. 150–159.
34. Маркіна І. А., Ленъ В. В., Шапка В. О. Управління витратами як фактор підвищення економічної безпеки підприємства// *Актуальні проблеми інноваційної економіки*. 2019. № 3. С. 83-88.
35. Мельник Л., Ковальов Б. Проривні технології в економіці і бізнесі (Досвід ЄС та практика України у світлі III, IV, і V промислових революцій). URL: https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/80619/1/Melnyk_d%0%b5sruptive_technology.pdf;jsessionid=957064A136C17E1F47E0F52AE610C3F6 (дата звернення: 02.04.2024).
36. Мельничук Г. С. Теоретичні аспекти проведення аналізу грошових потоків підприємства// *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2018. № 2. С. 222-236.
37. Мец В. О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства. К.: КНЕУ, 2019. 132 с.
38. Мізік Ю. І., Шпакова О. О. Особливості обліку витрат і формування собівартості послуг на комунальних підприємствах

водопостачання та водовідведення// *«Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством»: матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції*. Частина 1. 2019. С. 139.

39. Наказ МФУ від 27.06.2013р. № 635 Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємств. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text> (дата звернення: 02.04.2024).

40. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку П(С)БО-16 «ВИТРАТИ» від 01.11.2010р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10> (дата звернення: 02.04.2024).

41. Пилипенко А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління затратами підприємств та їх об'єднань. Х.: ХНЕУ, 2011. 344 с.

42. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань, господарських операцій підприємств і організацій затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> (дата звернення: 02.04.2024).

43. Подмешальська Ю. В., Понякіна К. Ю. Облік та аудит виробничих витрат на підприємстві// *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. №. 23. С. 64-70.

44. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88 (останні зміни № 565 від 20.06.2018). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 02.04.2024).

45. Романків І.Я. Особливості бухгалтерського обліку і економічного контролю витрат виробництва// *Інноваційна економіка*. 2013. №10. С. 141-147.
46. Родіна О. В. Сучасні підходи до визначення сутності категорії «витрати»// *Економіка і суспільство*. 2017. №. 9. С. 1181-1185.
47. Русін С. С., Конєва І. І. Фінансове забезпечення закладів охорони здоров'я як об'єкт управління// *VII International scientific and practical conference «Scientific Research: Theoretical Foundations and Practical Applications»* (January 24-26, 2024). 2024. С. 239.
48. Селезньова Г. О., Іпполітова І. Я. Ефективність системи управління підприємством// *Інфраструктура ринку*. 2020. Вип. 39. С. 238-244.
49. Семчук І. В., Мазур В. Г. Шляхи підвищення ефективності управління витратами на підприємстві// *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. №. 22. С. 544-548.
50. Сенюк Ю. І., Надюк З. О. Сучасна державна політика у сфері охорони здоров'я: аналіз реформування системи// *Право та державне управління*. 2020. №. 2. С. 211-220.
51. Татар М. С. Облик и доходность аудита и витрат предприятий в мировых масштабах// *Журнал экономических реформ*. 2020. № 4. С. 67–75.
52. Фостолович В. А., Сімаков О. О. Місце управління витратами в сучасній системі управління підприємством// *Економіка та держава*. 2019. № 10. С. 36-45.
53. Шубіна С. Теоретико-методичні підходи до аналізу витрат, доходів і фінансових результатів на основі звітності державного підприємства «Харківський механічний завод»// *Socio-economic relations in the digital society*. 2018. №. 3 (33). С. 122-129.

54. Шуляк С. О., Баштова Н. А. Оцінка ефективності менеджменту організацій: сучасні підходи та методики// *Гілея: науковий вісник*. 2019. №140(2). С. 112-116.

55. Ямненко Т. М. Медична реформа: реалії України та міжнародний досвід// *Юридичний вісник. Повітряне і космічне право*. 2018. №. 2. С. 116-120.