

**МІНІСТЕРСТВО ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ МЕДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені О.О.БОГОМОЛЬЦЯ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ
ГРОМАДСЬКОГО ЗДОРОВ'Я ТА ПРОФІЛАКТИЧНОЇ МЕДИЦИНИ
КАФЕДРА МЕНЕДЖМЕНТУ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я**

Кваліфікаційна робота магістра

на тему «Удосконалення управління витратами лікарні загального профілю»

Студента групи 14401БМН
спеціальності 073 «Менеджмент»
ОПП «Менеджмент у сфері
охорони здоров'я »

Науковий керівник
науковий ступінь,
вчене звання

Гарант освітньо-
професійної програми
науковий ступінь
вчене звання

Завідувач кафедри,
науковий ступінь
вчене звання

Дмитро БОРОВИЙ

Наталія ПРУС,
к.е.н., доцент

Ганна МАТУКОВА,
д.пед.н., професор

Валентин ПАРІЙ,
д.мед.н, професор

Київ, 2025

МІНІСТЕРСТВО ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ МЕДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені О.О.БОГОМОЛЬЦЯ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ
ГРОМАДСЬКОГО ЗДОРОВ'Я ТА ПРОФІЛАКТИЧНОЇ МЕДИЦИНИ
КАФЕДРА МЕНЕДЖМЕНТУ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

Освітній рівень магістр

Спеціальність 073 «Менеджмент»

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Завідувач кафедри менеджменту
охорони здоров'я

д.мед.н., проф. В.Д Парій

2025 року

ЗАВДАННЯ
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ МАГІСТРА

Дмитро БОРОВИЙ

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи: «Удосконалення управління витратами лікарні загального профілю»

керівник роботи Наталія ПРУС, к.е.н., доцент

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджені наказом вищого навчального закладу від "13"травня 2025 р. № 381

2. Строк подання студентом роботи _____

3. Вихідні дані до роботи наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених щодо управління витратами підприємства; публічні статистичні данні, законодавча база з фінансування охорони здоров'я в Україні, фінансова звітність закладу охорони здоров'я

4. Цільова установка кваліфікаційної роботи

Мета кваліфікаційної роботи - узагальнення теоретичних засад та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення управління витратами в лікарнях загального профілю України

Об'єктом дослідження є процес управління витратами в лікарнях загального профілю

Предметом дослідження є механізми та інструменти удосконалення управління витратами в умовах реформи охорони здоров'я України

5. Перелік графічного (ілюстративного) матеріалу

табл.16, рис.10

6. Дата видачі завдання "01 вересня 2025 р. _____

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Затвердження та надання теми роботи	травень 2025 р.	
2	Обґрунтування актуальності теми роботи	вересень 2025 р.	
3	Робота з бібліографічними джерелами, підготовка матеріалів для написання першого розділу роботи	вересень 2025 р.	
4	Надання матеріалів по першому розділу роботи	жовтень 2025 р.	
5	Збір інформації для написання другого розділу роботи	жовтень 2025 р.	
6	Надання матеріалів по другому розділу роботи	листопад 2025 р.	
7	Підготовка матеріалів та написання третього розділу роботи	листопад 2025 р.	
8	Надання матеріалів по третьому розділу роботи	листопад 2025 р.	
9	Написання висновків, заключне оформлення роботи та демонстраційних матеріалів	листопад 2025 р.	
10	Антиплагіатна перевірка роботи	грудень 2025 р.	
11	Підготовка доповіді до захисту роботи	грудень 2025 р.	

Студент _____ Дмитро БОРОВИЙ
 (підпис) (прізвище та ініціали)

Керівник кваліфікаційної роботи _____ Наталія ПРУС
 (підпис) (прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Текст стор.88, табл.16, рис.10

Ключові слова: витрати, постійні витрати, змінні витрати; собівартість, абзорпшен-костинг, стандарт – костинг, бюджет, центри відповідальності, класифікація витрат, бюджетування на основі діяльності.

У магістерській роботі розкрито сутність поняття витрати та їх класифікацію, охарактеризовано процес управління витратами підприємства, розглянуто методичний інструментарій управління витратами підприємства. Проведено аналіз фінансово-економічних показників КП «Петропавлівська центральна лікарня» Петропавлівської селищної ради; дослідити стан управління витратами в КП «Петропавлівська центральна лікарня» ПСР. Обґрунтовано сутність та необхідність застосування інноваційних концепцій управління витратами як підґрунтя удосконалення процесу управління витратами закладів охорони здоров'я України. Представлено модель переходу від кошторисного до управлінського бюджетування КП «Петропавлівська центральна лікарня»; яка включає майстер-бюджет закладу, бюджети центрів відповідальності, гнучкий бюджет за видами діяльності. Запропоновано алгоритм впровадження бюджетування на основі діяльності (Activity-Based Budgeting (ABB), що відіграє роль важливого управлінського інструменту оптимізації витрат закладу охорони здоров'я .

ЗМІСТ

ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА	9
1.1 Поняття та класифікація витрат підприємства	9
1.2. Характеристика процесу управління витратами підприємства	21
1.3. Методичний інструментарій управління витратами підприємства	26
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1	36
РОЗДІЛ 2. ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОЦЕСУ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ В КП «ПЕТРОПАВЛІВСЬКА ЦЕНТРАЛЬНА ЛІКАРНЯ» ПЕТРОПАВЛІВСЬКОЇ СЕЛИЩНОЇ РАДИ	38
2.1. Загальна характеристика та аналіз фінансово-економічних показників КП «Петропавлівська центральна лікарня» Петропавлівської селищної ради	38
2.2. Аналіз стану управління витратами в КП «Петропавлівська центральна лікарня» ПСР	50
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2	58
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ПІДХОДІВ ДО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ЛІКАРНІ ЗАГАЛЬНОГО ПРОФІЛЮ	60
3.1. Інноваційні концепції управління витратами як підґрунтя удосконалення процесу управління витратами закладів охорони здоров'я України	60
3.2. Рекомендації щодо вдосконалення управління витратами в КП «Петропавлівська центральна лікарня» ПСР	69
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3	82
ВИСНОВКИ	84
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	88

ВСТУП

Сучасна система охорони здоров'я в Україні перебуває в процесі глибоких трансформацій, спрямованих на підвищення ефективності надання медичних послуг, забезпечення їх доступності та фінансової стійкості. Реформа, започаткована у 2017 році Законом України «Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення», передбачає перехід від утримання мережі закладів до стратегічної закупівлі послуг за принципом «гроші йдуть за пацієнтом» через Національну службу здоров'я України. Це включає впровадження Програми медичних гарантій, автономізацію закладів та оптимізацію мережі лікарень, у тому числі формування госпітальних округів і спроможної мережі.

Особливо актуальною в цих умовах стає проблема управління витратами в закладах охорони здоров'я, зокрема в лікарнях загального профілю. Лікарні загального профілю надають широкий спектр і є ключовими в забезпеченні медичної допомоги населенню. Однак традиційна модель фінансування, орієнтована на постатейні кошториси та утримання ліжко-місць, призводила до неефективного використання ресурсів, перевитрат, високого рівня неформальних платежів пацієнтів та низької мотивації персоналу.

У 2025 році, в умовах війни та бюджетних обмежень удосконалення управління витратами стає критичним для забезпечення фінансової стійкості лікарень. Ефективне управління витратами дозволяє оптимізувати використання обмежених ресурсів, знижувати собівартість послуг, впроваджувати сучасні методи планування та підвищувати конкурентоспроможність закладів у системі контрактування з НСЗУ. Це особливо важливо для лікарень загального профілю, де витрати на персонал, медикаменти, комунальні послуги та обладнання становлять значну частку бюджету.

Актуальність теми дослідження зумовлена кількома факторами: по-перше, необхідністю адаптації менеджменту лікарень до нових принципів фінансування; по-друге, потребою в зниженні витрат без втрати якості медичних послуг в умовах інфляції та зростання цін на енергоносії; по-третє, внеском у загальну ефективність реформи охорони здоров'я, що сприяє покращенню здоров'я населення та економії державних коштів.

Метою дослідження є узагальнення теоретичних засад та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення управління витратами в лікарнях загального профілю України.

Досягнення поставленої мети зумовило вирішення таких завдань:

вивчити сутність поняття витрати та їх класифікацію;

охарактеризувати процес управління витратами підприємства;

розглянути методичний інструментарій управління витратами підприємства;

провести аналіз фінансово-економічних показників КП «Петропавлівська центральна лікарня» Петропавлівської селищної ради;

дослідити стан управління витратами в КП «Петропавлівська центральна лікарня» ПСР;

обґрунтувати сутність та необхідність застосування інноваційних концепцій управління витратами як підґрунтя удосконалення процесу управління витратами закладів охорони здоров'я України;

розробити рекомендації щодо удосконалення управління витратами в КП «Петропавлівська центральна лікарня» ПСР шляхом впровадження бюджетування.

Об'єктом дослідження є процес управління витратами в лікарнях загального профілю.

Предметом дослідження є механізми та інструменти удосконалення управління витратами в умовах реформи охорони здоров'я України.

Методи дослідження: аналіз нормативних документів, статистичних даних, фінансової звітності; порівняльний аналіз; економіко-математичні методи (розрахунок показників ефективності); SWOT-аналіз тощо.

Теоретичною основою роботи стали праці вітчизняних та зарубіжних авторів з менеджменту в охороні здоров'я, економіки охорони здоров'я, а також офіційні документи МОЗ України, НСЗУ та ВООЗ.

Елементи наукової новизни дослідження полягають у обґрунтуванні удосконалення теоретико-методологічних засад і розробленні практичних рекомендацій щодо удосконалення процесу управління витратами в лікарнях загального профілю шляхом впровадження бюджетування на основі діяльності з виділенням центрів відповідальності.

Практична значущість роботи полягає в можливості використання моделі переходу від кошторисного до управлінського бюджетування у діяльність лікарень загального профілю для підвищення їх фінансової ефективності.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

1.2 Поняття та класифікація витрат підприємства

Витрати підприємства розглядаються як грошова оцінка споживання виробничих ресурсів, необхідних для здійснення процесів виготовлення та реалізації продукції, а також забезпечення функціонування суб'єкта господарювання [14]. Відповідно до положень Міжнародних стандартів фінансової звітності, до складу витрат включаються як звичайні витрати операційної діяльності, так і збитки, що виникають у ході функціонування підприємства. Їх економічна сутність проявляється у зменшенні активів або відтоку ресурсів. Визнання витрат у звіті про фінансові результати відбувається на основі принципу співвідношення доходів і витрат, який передбачає віднесення понесених витрат до тих статей доходу, з якими вони безпосередньо пов'язані. У цьому контексті витрати можна інтерпретувати як «негативний грошовий потік», що зумовлює зменшення обсягу платіжних засобів підприємства [42].

Витрати живої та уречевленої праці, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції (робіт, послуг), формують категорію виробничих витрат, яка у національній практиці позначається терміном «витрати на виробництво». Поряд із ними підприємства несуть комерційні (позавиробничі) витрати, зумовлені процесами збуту, транспортування, пакування, зберігання продукції, проведенням рекламних заходів тощо.

Ключовим інтегральним показником, що характеризує рівень ефективності виробництва як у масштабах підприємства загалом, так і на рівні його структурних підрозділів, виступає собівартість продукції, структура якої визначається складовими витрат. Важливу роль у процесі

формування витрат відіграє бухгалтерський облік. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» закріплює право підприємства самостійно визначати облікову політику, що охоплює сукупність методів, принципів і процедур, які застосовуються для відображення витрат, а також формування собівартості продукції (робіт, послуг). До ключових аспектів облікової політики належать методи амортизації, підходи до оцінювання виробничих запасів, визначення об'єктів і статей калькулювання, вибір центрів відповідальності та принципи розподілу загальновиробничих витрат. Підприємство також самостійно обирає форму організації бухгалтерського обліку, розробляє систему управлінського обліку та внутрішньої звітності, визначає порядок документообігу та може виділяти окремі підрозділи на самостійний баланс.

Ефективне використання ресурсів є необхідною умовою забезпечення здатності підприємства задовольняти потреби учасників господарського процесу (рис. 1.1). В основу формування витрат покладено принцип їх відповідності доходам, згідно з яким фінансовий результат визначається шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами, здійсненими з метою їх отримання. Фінансові показники формуються за методом нарахування — у момент виникнення доходів і витрат, незалежно від фактичних грошових надходжень [13].

Витрати підприємства виникають у процесі використання ресурсів для здійснення різних видів діяльності та можуть класифікуватися за основними напрямками: операційні, інвестиційні, фінансові та надзвичайні. Крім того, окремо виокремлюються витрати, пов'язані зі сплатою податку на прибуток і дивідендів. Витрати підприємства як єдиної системи відображають сукупне зменшення активів або власного капіталу, що може проявлятися у формі збитків. Джерелом їх покриття виступають доходи підприємства, які забезпечують зростання активів на величину витрат, понесених для формування цих доходів, а також величину чистого прибутку [26].

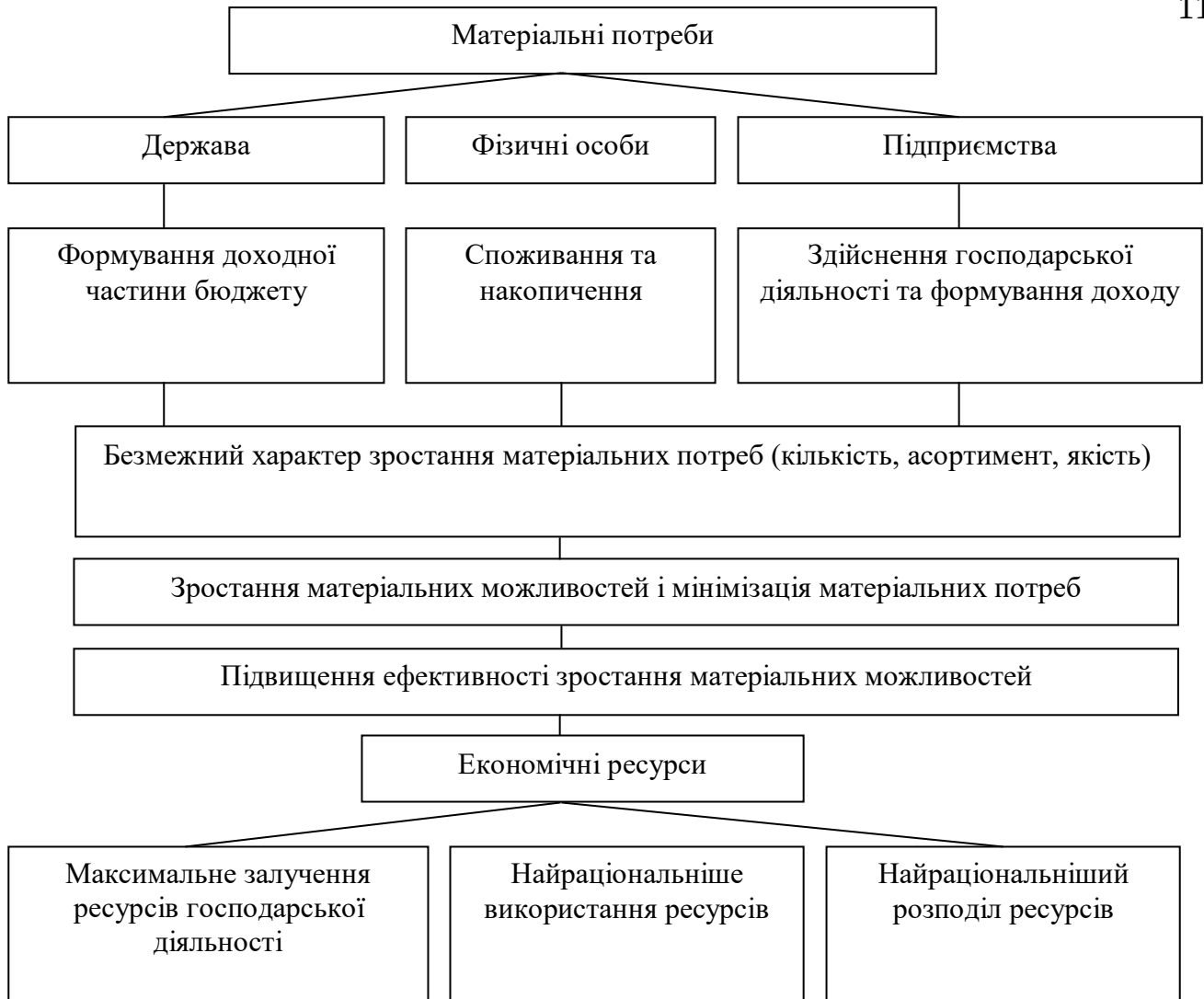


Рис. 1.1. Взаємозв'язок матеріальних потреб з матеріальними можливостями й економічними ресурсами

Витрати структурного підрозділу характеризують грошову оцінку ресурсів, залучених у технологічному процесі, що формують виробничу собівартість продукції, робіт чи послуг, створених у межах відповідного підрозділу [9]. У виробничих підрозділах, які безпосередньо забезпечують створення кінцевого результату підприємницької діяльності, використані ресурси трансформуються у вартість виготовленої продукції або наданих послуг, яка після їх реалізації стає джерелом відшкодування понесених витрат.

У підрозділах загальногосподарського профілю, на які покладено управлінські та адміністративні функції, формується сукупність

адміністративних витрат. Вартість ресурсів, спожитих у цих підрозділах, перетворюється на витрати, що покриваються за рахунок валового прибутку, тобто різниці між чистим доходом та виробничою собівартістю. У збутових підрозділах підприємства, діяльність яких пов'язана з просуванням продукції до кінцевих споживачів, виникають витрати на збут. Подібно до адміністративних витрат, вони покриваються за рахунок валового прибутку підприємства.

Окремі структурні одиниці або працівники підприємства можуть генерувати витрати, пов'язані з інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Такі витрати компенсуються відповідними доходами за цими видами діяльності, а у разі їх недостатності — фінансовими результатами операційної діяльності підприємства. Підрозділи невиробничого характеру, які забезпечують реалізацію соціально-культурних функцій, формують інші операційні витрати. Їх покриття здійснюється як за рахунок доходів від відповідних видів діяльності, так і за рахунок валового прибутку виробничих підрозділів [5].

Прибуток підприємства виступає джерелом для нарахування податку на прибуток, а чистий прибуток використовується, зокрема, на виплату дивідендів власникам. Узагальнена схема формування витрат підприємства відповідно до чинних нормативно-правових положень подана на рис. 1.2.

Як демонструє рис. 1.2, витрати підприємства виступають одним із ключових параметрів управління його фінансовими результатами, оскільки прибуток формується як різниця між чистим доходом та сумарною величиною виробничої собівартості, адміністративних витрат і витрат на збут. Відтак між витратами та прибутком існує безпосередня залежність, що робить управління витратами критично важливим для підтримання фінансової стійкості.

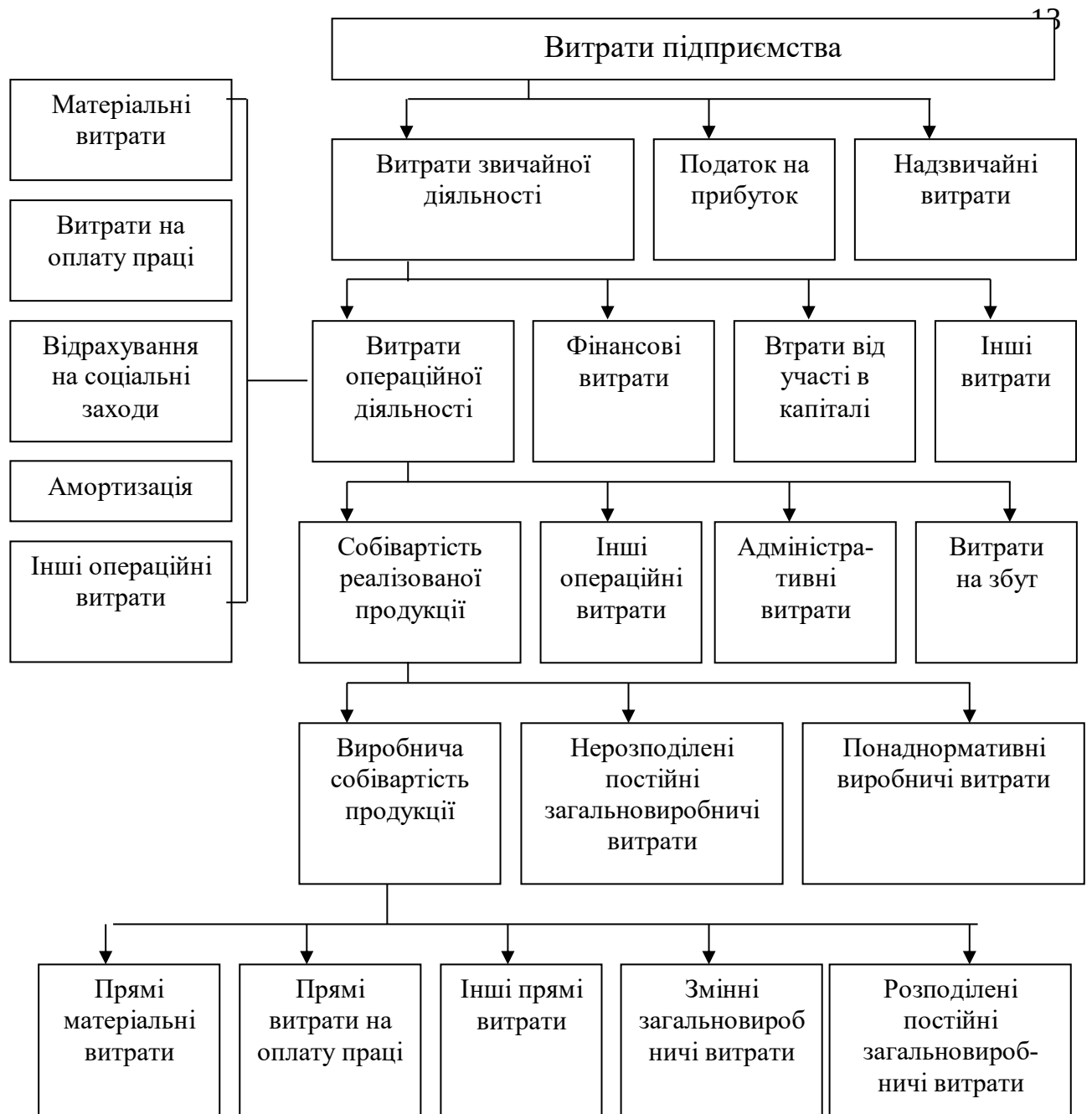


Рис. 1.2. Формування витрат підприємства

Рівень витрат істотно впливає на конкурентоспроможність підприємства, оскільки визначає можливість формування цінової стратегії. Залежно від ринкових умов зниження або підвищення цін може слугувати інструментом зміцнення позицій підприємства на ринку та підвищення його здатності успішно конкурувати.

Витрати визнаються у бухгалтерському обліку як зменшення активів або збільшення зобов'язань, що спричиняє скорочення власного капіталу, за умови можливості їх надійної оцінки [8]. Визнання витрат відбувається в

тому звітному періоді, з яким пов'язано отримання відповідних доходів. У випадках, коли прямий зв'язок між витратами та конкретним доходом встановити неможливо, їх включають до витрат того періоду, у якому вони були понесені.

Якщо актив забезпечує отримання економічних вигід у кількох звітних періодах, витрати визнаються шляхом поетапного розподілу його вартості між цими періодами, що характерно, зокрема, для амортизаційних відрахувань. Водночас до складу витрат не включаються: платежі за агентськими та комісійними договорами на користь принципала чи комітента; авансові платежі за запаси, роботи чи послуги; суми, спрямовані на погашення позик; а також інші операції, що не відповідають критеріям визнання витрат [8].

Оскільки витрати є центральним елементом системи управління підприємством, їх класифікація набуває особливого значення для формування ефективної моделі управлінських рішень. Основні підходи до класифікації витрат узагальнено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Класифікація витрат підприємства

Ознаки	Характеристика витрат
За центрами відповідальності (місцем виникнення витрат)	Виробництво, цех, дільниця, технологічний переділ, служба
За видами продукції, робіт, послуг	На вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну, реалізовану продукцію
За єдністю складу (однорідністю) витрат	Однорічні та комплексні
За видами витрат	За економічними елементами та статтями калькуляції
За способами перенесення вартості на продукцію	Прямі та непрямі
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні та постійні
За календарними періодами	Поточні, довгострокові, одноразові
За доцільністю витрачання	Продуктивні та непродуктивні
За визначенням відношення до собівартості продукції	На продукцію відповідного періоду

Витрати за місцем їх виникнення (місцем відповідальності) групують відповідно до структурної побудови підприємства — за виробництвами, цехами, дільницями, технологічними переділами, службами та іншими адміністративно відокремленими одиницями [41]. При цьому важливо враховувати, що виробничі процеси залежно від їх призначення поділяються на основні та допоміжні.

До основного виробництва належать ті структурні одиниці (, які безпосередньо забезпечують виготовлення продукції. Допоміжні підрозділи виконують функції забезпечення основного виробництва: здійснюють ремонт основних засобів, різними видами енергії (тепловою, холодильною), надають транспортні та інші допоміжні послуги. До таких підрозділів належать ремонтні, енергетичні та транспортні служби.

Усі витрати, що виникають у виробничих підрозділах, включаються до собівартості конкретних видів продукції, робіт чи послуг.

За ступенем однорідності складових витрати поділяють на одноелементні та комплексні. Одноелементні містять один економічний елемент, тоді як комплексні формуються з кількох елементів витрат [32].

Залежно від призначення й економічного змісту витрати класифікують за економічними елементами та статтями калькуляції [41].

Економічні елементи характеризують витрати за їх економічною природою, тобто показують, що саме спожито при здійсненні діяльності [40]. Витрати операційної діяльності відповідно до діючої системи обліку групуються за такими елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизаційні відрахування; інші операційні витрати [12]. Це групування є єдиним та універсальним для всіх сфер економічної діяльності.

Статті калькуляції деталізують витрати для потреб розрахунку собівартості продукції. Частина витрат представлена у вигляді окремих економічних елементів, інша частина — у складі комплексних статей, що

містять кілька елементів одночасно [7]. При цьому один економічний елемент може входити до різних статей калькуляційного розрахунку.

Підприємство самостійно визначає перелік і зміст статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). [11].

Підприємства мають право адаптувати номенклатуру статей калькуляції відповідно до технологічних, галузевих та організаційних особливостей. Це може включати як об'єднання кількох статей в одну, так і деталізацію окремих статей у декілька підстатей залежно від структури витрат та специфіки виробничих процесів.

За характером перенесення вартості на продукцію витрати поділяють на прямі та непрямі [39]. Прямими вважають такі витрати, які можуть бути безпосередньо та економічно обґрунтовано віднесені до певного об'єкта калькулювання [37]. До цієї групи включаються витрати, що прямо пов'язані з виготовленням конкретного виду продукції або надання послуг (зокрема, прямі матеріальні витрати, оплата праці основних виробничих робітників тощо), і тому можуть бути включені до її собівартості без застосування додаткових розподільних процедур.

Непрямі витрати, навпаки, не мають прямого зв'язку з окремим об'єктом витрат або такий зв'язок економічно недоцільний для встановлення [27]. До них належать витрати, що формуються у процесі багатомономенклатурного виробництва (загальновиробничі витрати), і включаються до собівартості продукції через спеціальні методи розподілу. Такий вид витрат, як правило, відображається у складі комплексних статей калькуляції, що охоплюють декілька елементів витрат та відрізняються своєю функціональною роллю у виробничому процесі.

За функціональним призначенням витрати виокремлюють у основні та витрати на управління підприємством, які також позначають як накладні [32]. Основні витрати охоплюють усі види ресурсів (сировину, основні матеріали, комплектуючі, амортизацію основних засобів виробничого призначення, оплату праці виробничого персоналу та відповідні нарахування), споживання

яких прямо пов'язане з виготовленням продукції. Ця група витрат традиційно є найбільш вагомою в структурі собівартості.

Накладні витрати поділяють на дві підгрупи:

загальновиробничі витрати, пов'язані з організацією, забезпеченням та оперативним управлінням процесом виробництва;

загальногосподарські (невиробничі) витрати, що виникають у контексті виконання управлінських функцій, не пов'язаних безпосередньо з виробничим процесом.

Особливо значущим для цілей управлінського обліку та планування є поділ витрат за їх поведінкою залежно від зміни обсягів діяльності підприємства, тобто на змінні та постійні [11]. Кількісні зміни обсягу виробництва зумовлюють пропорційні або наближені до пропорційних зміни певних категорій витрат.

До змінних належать витрати, абсолютна величина яких збільшується зі зростанням обсягів виробництва та зменшується у разі їх скорочення [32]. До таких витрат належать витрати на сировину, матеріали, паливо, енергію для технологічних потреб, закупівлю напівфабрикатів, оплату праці виробничих робітників (з відрахуваннями) та інші витрати, безпосередньо пов'язані з обсягом випуску продукції.

Водночас на практиці не всі витрати змінюються строго пропорційно до обсягів діяльності. Напівзмінні витрати коливаються в залежності від обсягу виробництва, однак не мають пропорційного характеру [6]. Прикладом є закупівля матеріалів зі знижкою при придбанні значних партій або скорочення трудомісткості виготовлення одиниці продукції у разі зростання кваліфікації персоналу.

Значну частку напівзмінних становлять змішані витрати, які поєднують у собі елементи як змінних, так і постійних витрат. Типовим прикладом виступає плата за телефонний зв'язок, що складається з постійної абонентської плати та змінної частини, яка залежить від тривалості переговорів.

Постійні витрати характеризуються тим, що їхня абсолютна величина у короткостроковому періоді суттєво не залежить від обсягів виробництва [3]. Це, зокрема, витрати на управління та обслуговування виробничих підрозділів, а також витрати, пов'язані із забезпеченням господарських потреб підприємства. Для постійних витрат характерним є обернено пропорційний зв'язок між їх величиною у розрахунку на одиницю продукції та зміною обсягів діяльності.

Постійні витрати зберігають свою інваріантність лише в межах певного релевантного діапазону діяльності та протягом визначеного часово-виробничого інтервалу, тобто такого обсягу операційної активності, у межах якого не порушується стабільний зв'язок між витратами та факторами, що їх зумовлюють. При досягненні підприємством певних порогових значень діяльності відбувається різке, стрибкоподібне збільшення витрат, що характеризує їх як напівпостійні або ступінчасті. Таким чином, у короткостроковому часовому горизонті витрати можуть проявляти властивості змінних (або напівзмінних) і постійних (або напівпостійних), тоді як у тривалій перспективі практично всі витрати зазнають трансформації, набуваючи ступінчастого характеру зміни.

У контексті календарного підходу витрати виробництва поділяють на поточні, довгострокові та одноразові [14]. Поточні витрати — це витрати систематичного характеру з періодичністю менше одного місяця [32]. Довгострокові витрати формуються в межах виконання контрактів, завершення яких не передбачається раніше дев'яти місяців від дати понесення перших витрат або отримання авансових платежів [32]. Одноразові витрати здійснюються одночасно або з періодичністю, що перевищує один місяць, і забезпечують виробничий процес упродовж тривалого періоду [32].

З позиції доцільності їх виникнення витрати поділяють на продуктивні та непродуктивні. Перші є технологічно та організаційно неминучими, другі ж виникають унаслідок порушень технологічного режиму, недоліків

організації виробництва чи інших відхилень від нормального режиму роботи [41].

За критерієм включення до собівартості виокремлюють витрати на продукцію та витрати періоду. Витрати на продукцію включають усю сукупність витрат, безпосередньо пов'язаних з процесом виробництва, і формують виробничу собівартість продукції (робіт, послуг). Натомість витрати періоду не входять до виробничої собівартості та відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені; це, зокрема, витрати на управління, збут та інші операційні витрати. Витрати підприємства формуються залежно від видів діяльності: операційної, фінансової, інвестиційної, звичайної чи надзвичайної.

Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень необхідним є виокремлення релевантних та нерелевантних витрат. Релевантними є ті витрати, величина яких змінюється залежно від альтернативи, що розглядається. Нерелевантні витрати, навпаки, залишаються незмінними незалежно від обраного управлінського рішення [32]. Наприклад, при виборі між придбанням нового обладнання та його орендою релевантними є вартість купівлі та орендна плата, тоді як витрати на мастильні матеріали або заробітну плату персоналу залишатимуться незмінними у будь-якому випадку та, відповідно, є нерелевантними. Різниця між витратами альтернативних рішень визначається як диференційні витрати.

У наведеному прикладі диференційні витрати становлять різницю між капітальними витратами на придбання верстата та сукупною сумою орендних платежів за період його передбачуваної експлуатації.

У процесі аналізу альтернативних управлінських рішень необхідно брати до уваги не лише фактичні (дійсні) витрати, а й можливі, тобто потенційні втрати. Дійсні витрати являють собою витрати, що призводять до реального вибуття грошових коштів чи інших активів підприємства, і тому фіксуються в бухгалтерських регістрах у момент їх виникнення. Можливі витрати (opportunity costs) означають дохід або вигоду, від яких підприємство

відмовляється на користь обраного варіанту дії; вони не мають документального відображення в обліковій системі, проте є важливими в умовах дефіцитності ресурсів або наявності альтернативних можливостей їх використання.

Залежно від реакції на зміну обсягу діяльності витрати також поділяють на приростні та граничні. Приростні витрати відображають додаткові витрати, що виникають у результаті випуску чи реалізації додаткової одиниці або партії продукції. До їх складу можуть включатися як змінні, так і частина постійних витрат, якщо останні збільшуються під впливом прийнятого рішення. Якщо ж постійні витрати залишаються на незмінному рівні, то приростний компонент щодо них дорівнює нулю [17].

Плановані витрати — це витрати, які розраховуються на визначений обсяг виробничої діяльності відповідно до чинних норм, нормативів або лімітів і формують планову собівартість продукції. Неплановані витрати, навпаки, виникають поза межами встановлених норм і відображаються виключно у фактичній собівартості продукції.

Однак традиційні класифікаційні ознаки витрат не дають змоги ефективно реалізовувати функцію контролю. В умовах, коли продукція проходить послідовні стадії виготовлення у різних структурних підрозділах підприємства, загальна інформація про її собівартість не дозволяє визначити частку витрат, яка припадає на кожну виробничу ділянку (центр відповідальності). Розв'язання цієї проблеми можливе за умови встановлення причинно-наслідкового зв'язку між витратами, доходами та діями конкретних менеджерів, відповідальних за використання ресурсів. Саме на цій ідеї ґрунтується система обліку витрат за центрами відповідальності, яка функціонує на основі поділу витрат на регульовані та нерегульовані [25]. Менеджер центру відповідальності має можливість впливати лише на регульовані витрати; відповідно, оцінювання результативності його роботи здійснюється за показниками управління саме цими витратами.

Узагальнення результатів теоретичного аналізу засвідчує, що всі види витрат, розглянуті в межах різних класифікаційних критеріїв, мають практичне застосування в системі управління витратами підприємства. Обрана класифікація визначає підхід до формування та реалізації інструментів управлінського впливу на витрати, а також впливає на вибір відповідних методів їх оптимізації.

1.2. Характеристика процесу управління витратами підприємства

Здатність підприємства раціонально регулювати витрати, особливо за умов погіршення ринкової кон'юнктури, значною мірою визначає його економічну стійкість і перспективи подальшого розвитку. У цьому контексті ключову роль відіграє стратегічне управління витратами, яке передбачає довгостроковий вплив на всі сфери діяльності підприємства та охоплює комплекс взаємопов'язаних процесів, що формують його операційну, виробничу та фінансову політику. Актуальність удосконалення системи управління витратами зумовлена необхідністю адаптації вітчизняних підприємств до динаміки ринкового середовища та впровадженням сучасних підходів до організації виробництва, які широко застосовуються в економічно розвинених країнах.

Управління витратами у сучасному розумінні трактується як процес цілеспрямованого формування витрат за видами, центрами їх виникнення та носіями, а також їх безперервного моніторингу та стимулювання ресурсозбереження. Доведено, що рівень операційних витрат має безпосередній вплив на конкурентоспроможність підприємства та його фінансовий результат, що зумовлює необхідність розгляду управління витратами як ключової функції економічного механізму підприємства [6, с. 22].

У працях провідних науковців, зокрема Т. П. Карпової, І. Є. Давидович [11], С. А. Котлярової, В. Палія, окреслено теоретичні засади та

методологічні положення управління витратами, однак практика свідчить, що значна частина підприємств не приділяє належної уваги цьому напрямку менеджменту. Це зумовлює потребу в подальшому поглибленні досліджень та аргументації ключової ролі управління витратами у формуванні ефективних економічних результатів.

Побудова системи управління витратами передбачає вирішення низки завдань, серед яких визначення її структури, складу елементів та характеру взаємозв'язків між ними. Рівень витрат виступає базовим показником для оцінювання ефективності діяльності підприємства та вагомо впливає на формування фінансового результату, тому процес управління витратами потребує постійного вдосконалення.

Метою створення дієвої системи управління витратами є забезпечення збирання, узагальнення, оброблення й аналітичної інтерпретації інформації про витрати для своєчасного прийняття управлінських рішень, що має особливе значення в умовах високої мінливості зовнішнього середовища.

Розгляд підприємства як складної відкритої системи зумовлює необхідність застосування системного підходу, який передбачає аналіз підприємства у взаємодії з іншими економічними системами. Ситуаційний підхід орієнтується на врахування впливу зовнішніх і внутрішніх чинників та вибір управлінських рішень залежно від конкретних умов. Окрім того, сучасна теорія менеджменту виокремлює функціональний, предметний і процесний підходи. Функціональний підхід ґрунтується на виконанні комплексу управлінських функцій із мінімальними витратами. Предметний підхід спрямований на вдосконалення наявних об'єктів управління. Процесний підхід розглядає кожну функцію як послідовний безперервний процес, інтегрований у загальну систему управління. Реалізуючи зазначені підходи, необхідно враховувати технічні, економічні, соціальні та організаційні особливості функціонування підприємства, складність яких посилюється в умовах ринкової економіки.

Інтенсивний розвиток науки та цифрових технологій вимагає застосування більш комплексних методологічних підходів до дослідження економічних процесів, серед яких центральне місце посідає системний підхід. Саме він уможливорює комплексне вивчення витрат, визначення закономірностей їх формування та розроблення ефективних механізмів оптимізації.

Системне управління передбачає цілеспрямований управлінський вплив на об'єкт управління для забезпечення досягнення поставлених цілей. Водночас результативність управлінських рішень значною мірою залежить від якості інформації та ефективності системи обліку витрат. Переважно традиційні системи обліку орієнтовані на задоволення потреб зовнішніх користувачів, тоді як для внутрішнього управління необхідні інструменти, які дозволяють гнучко реагувати на зміни виробничого середовища та забезпечують аналітичність і деталізацію даних.

Оскільки фінансові результати діяльності підприємства значною мірою визначаються рівнем витрат, управління ними виступає ключовою складовою системи менеджменту. Витрати на виробництво є одним із центральних об'єктів управління на рівні підприємства, а системний підхід забезпечує комплексний вплив на їх формування, структуру та динаміку. Взаємозв'язок елементів системи управління витратами з класичними управлінськими функціями наведено на рис. 1.3

Управління витратами на підприємстві охоплює реалізацію повного комплексу управлінських функцій, що втілюються через такі ключові елементи управлінського процесу, як прогнозування, планування, нормування, організація, калькулювання, мотивація й стимулювання, облік, аналітичне опрацювання, регулювання та контроль витрат. Сукупне виконання цих функцій забезпечує взаємодію керуючої підсистеми, яка представлена суб'єктами управління, з керованою підсистемою, тобто об'єктами управлінського впливу [10].

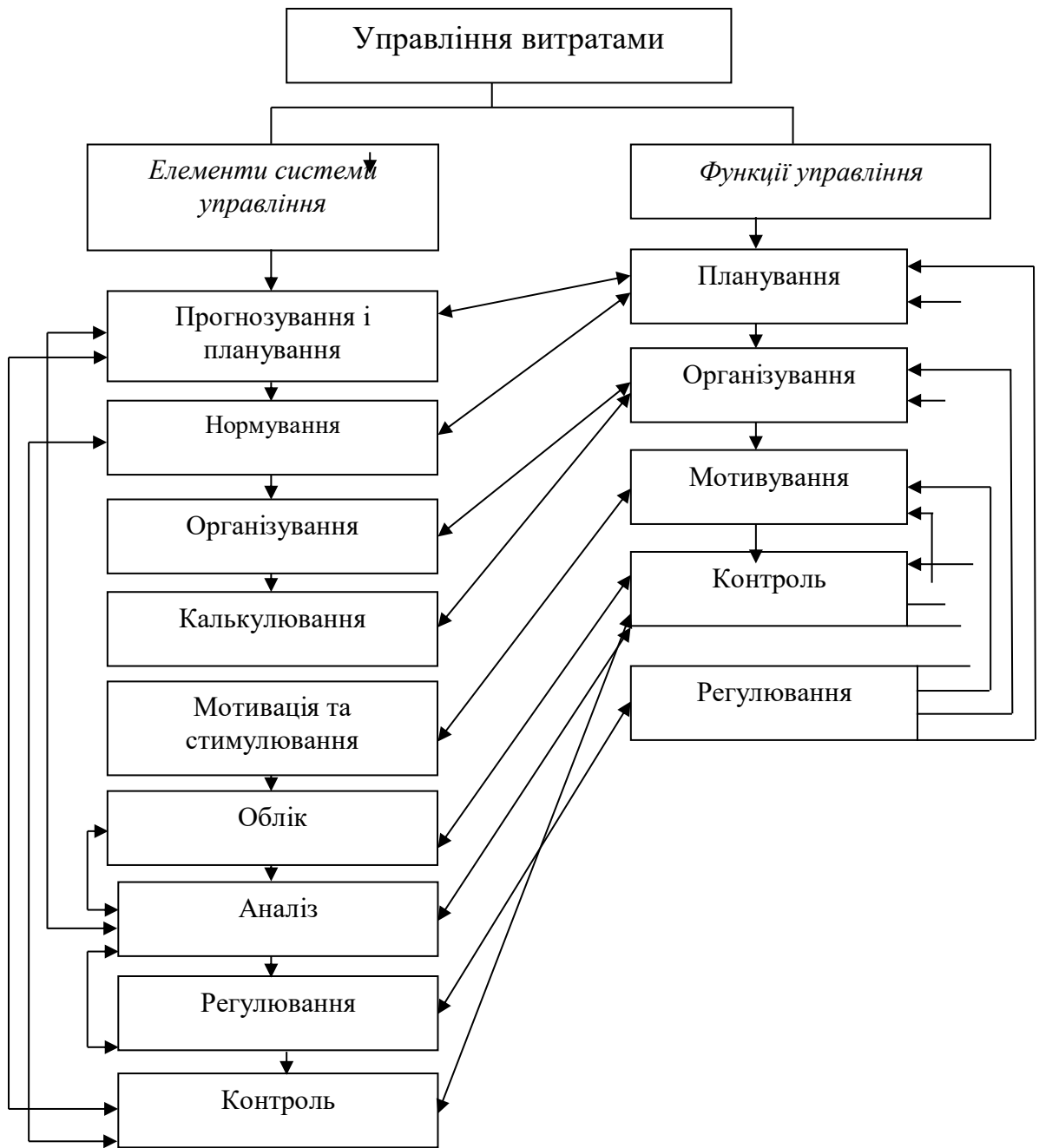


Рис. 1.3. Взаємозв'язок елементів системи управління витратами з функціями управління

До суб'єктів управління витратами належать керівники різних рівнів, менеджерський персонал, фахівці економічних служб і бухгалтерія, які залучені до виконання окремих управлінських дій у межах системи управління витратами. Об'єктами управління виступають витрати, пов'язані з виробничою діяльністю та реалізацією продукції чи послуг [10].

Механізми управління витратами формуються на основі застосування спеціальних методів і інструментів, що дозволяють досліджувати характеристику витрат, закономірності їх зміни та чинники впливу з метою забезпечення ефективного управлінського впливу. Вибір методів передбачає використання різноманітних підходів, за допомогою яких отримується достовірна та релевантна інформація про витрати, необхідна для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Оскільки прийняті рішення позначаються на фінансовому результаті діяльності підприємства, завершальний етап процесу управління полягає в оцінюванні ефективності обраних заходів. Якщо результати оцінки засвідчують їхню недоцільність або економічну неефективність, необхідним є добір альтернативних прийомів аналізу, що забезпечать оптимізацію витрат та досягнення запланованих вигід.

Сучасна концепція управління витратами ґрунтується на низці принципів, серед яких:

- застосування системного підходу до формування та регулювання витрат;

- узгодженість усіх елементів підсистеми з цілями функціонування системи загалом; відповідність системи обліку потребам управлінського процесу;

- ідентифікація альтернативних варіантів досягнення поставлених цілей;

- повнота, деталізація та аналітичність інформаційної бази щодо витрат;

- залучення дієвих інструментів зниження витрат;

- стимулювання персоналу до економного використання ресурсів;

- оцінювання та контроль результативності діяльності структурних підрозділів;

- інтеграція сучасних напрацювань економічної науки, математичного моделювання та практичного досвіду з метою подальшого удосконалення системи управління [8].

Основними складовими внутрішнього контролю витрат підприємства є контроль обсягів виробництва, контроль собівартості (витрат) та оцінювання результатів діяльності, що включає доходи та прибуток.

Узагальнюючи наукові підходи, системне управління витратами підприємства можна трактувати як взаємодію комплексу елементів (прогнозування, планування, нормування, організація, калькулювання, мотивація, облік, аналітика, регулювання, контроль), структурних компонентів і технологічних процедур, спрямованих на свідоме формування, розподіл і використання витрат для забезпечення підвищення ефективності функціонування підприємства.

Таким чином, управління витратами передбачає раціональне використання ресурсів і максимізацію їх економічної віддачі. Удосконалення системи управління витратами зорієнтоване на безперервний пошук внутрішніх резервів економії, оптимізацію норм витрачання ресурсів, обґрунтоване планування, ведення достовірного обліку й всебічний аналіз витрат за їхніми видами, а також стимулювання ресурсозбереження задля підвищення результативності фінансово-господарської діяльності. Подальший розвиток ринкових відносин актуалізує вимогу до підприємств впроваджувати концепцію всебічного (тотального) управління витратами як передумову їхньої конкурентоспроможності та стійкого функціонування.

1.3. Методичний інструментарій управління витратами підприємства

Механізми управління витратами ґрунтуються на використанні спеціалізованих методів і інструментів, які забезпечують можливість всебічного дослідження витрат, аналізу їхньої динаміки та факторів впливу з метою забезпечення ефективного управлінського впливу. Вибір конкретного методу базується на доборі оптимальних прийомів і способів, що дозволяють отримати достовірну, деталізовану та змістовну інформацію про витрати й забезпечити формування обґрунтованих управлінських рішень.

У широкому трактуванні метод розуміється як певний спосіб дії або алгоритм здійснення теоретичного аналізу чи практичної операції [18]. У сфері теорії управління метод управління визначають як спосіб координації та узгодження діяльності управлінських ланок задля досягнення визначених цілей, тобто як інструмент реалізації управлінської функції у процесі формування та вибору управлінських рішень [19].

Оскільки кожний об'єкт управління має свої особливості, методи управлінського впливу також відрізняються за змістом і специфікою застосування, що надає їм індивідуального характеру щодо конкретної сфери або об'єкта управління [19]. У контексті управління витратами метод доцільно трактувати як комплекс принципів, цілей та процедур, що забезпечують реалізацію управлінських функцій у цій сфері.

У процесі управління витратами застосовується широкий спектр методів, які потребують ґрунтовного аналізу їхньої сутності, умов використання, сильних сторін і потенційних обмежень. Водночас важливо враховувати, що практика управління витратами в іноземних компаніях істотно відрізняється від підходів, характерних для українських підприємств, що пояснюється більш стабільним економічним середовищем та сформованішою управлінською культурою у країнах із розвинутою економікою.

Зокрема, у міжнародній практиці активно застосовуються методи калькулювання собівартості, які мають інший концептуальний базис порівняно з традиційними вітчизняними підходами, серед них – системи «директ-костінг» та «стандарт-кост». Метод визначення стандартної собівартості одиниці продукції, відомий як «стандарт-кост» (standard cost), широко використовується у США та Великій Британії.

Термін «стандарт-кост» означає наперед установлені нормативи виробничих витрат: «стандарт» відображає величину необхідних трудових і матеріальних ресурсів, що мають бути витрачені на виготовлення одиниці продукції або надання послуг; «кост» є грошовим виразом цих витрат [36].

Система стандарт-кост, що сформувалася на початку XX століття у США, передбачає поділ витрат на нормативні та відхилення від установлених стандартів. Попри те, що метод рідко використовується у «чистому» вигляді, він вважається однією з основних технологій калькулювання собівартості та організації внутрішнього контролю.

Система стандарт-кост має суттєві паралелі з нормативним методом калькулювання. Її сутність полягає у заздалегідь установлених кошторисах витрат на виготовлення окремих виробів або однорідних груп продукції протягом певного періоду, з якими надалі співставляють фактичну собівартість. За визначенням Британського інституту присяжних бухгалтерів, система стандарт-кост охоплює розроблення та застосування обліку нормативних витрат, аналіз відхилень між фактичними та стандартними показниками, а також ідентифікацію причин і місць виникнення таких відхилень [6].

Концептуальна основа стандарт-кост полягає у фіксації не того, що вже відбулося, а того, що мало би відбутися за умови дотримання нормативів. Фактичні відхилення від стандартів відображаються окремо й підлягають обов'язковому обґрунтуванню [31]. Функціонування системи передбачає суворе дотримання норм використання матеріалів, енергоресурсів, трудових витрат та інших елементів собівартості. У разі, якщо фактичні показники перевищують норматив, це свідчить про помилковість або неадекватність установленої норми.

Порівняно з іншими методами калькулювання, стандарт-кост має низку переваг. По-перше, використання попередньо встановлених нормативів дозволяє прогнозувати витрати на виробництво й реалізацію продукції (послуг), визначати планову собівартість одиниці виробу (послуги) для формування цінових рішень та скласти звітність про фінансові результати. Крім того, керівництво отримує інформацію щодо відхилень від нормативів і причин їх виникнення, що сприяє оперативному коригуванню управлінських рішень.

По-друге, система суттєво спрощує процедури обліку й калькулювання, оскільки картки стандартної собівартості формуються наперед і містять нормативні значення витрат. Це усуває необхідність багаторазового повторного обчислення вартості операцій або замовлень.

Окрім цього, у системі стандарт-кост значно скорочується обсяг рутинних операцій, оскільки кожна господарська дія не потребує окремої деталізованої реєстрації. Наприкінці звітного періоду фактична кількість використаних матеріалів просто множиться на нормативну собівартість одиниці, що дозволяє швидко визначити загальні матеріальні витрати. На складах звітність ведеться переважно в натуральних показниках, що додатково спрощує облікову роботу.

Однією з ключових переваг системи стандарт-кост є значне скорочення навантаження на бухгалтерський апарат порівняно з обліком фактичних витрат, оскільки облікові процедури будуються за принципом фіксації лише відхилень від нормативів. Чим більш стабільними є виробничі умови та чим вищий рівень стандартизації технологічних процесів, тим меншими стають трудові витрати на ведення обліку та калькулювання [22].

Разом з тим, метод має і певні недоліки. Зокрема, розроблення стандартів відповідно до технологічної карти часто є складним та ресурсомістким процесом. Зміни цін під впливом конкурентного середовища, інфляційних процесів та коливань ринку ускладнюють правильну оцінку незавершеного виробництва та залишків готової продукції. Деякі види витрат не піддаються стандартизації, що знижує рівень контролю за ними на місцях. Крім того, коли підприємство виконує велику кількість різних за характером і типом замовлень у стислі строки, встановлення стандарту на кожне окреме замовлення є недоцільним. У таких умовах замість індивідуальних стандартів застосовують середню собівартість, що використовується як основа для цінового визначення [37].

Попри зазначені недоліки, система стандарт-кост залишається одним із найефективніших інструментів контролю витрат, калькулювання

собівартості, управління виробництвом та планування прибутковості, тому активно застосовується керівниками підприємств.

На відміну від стандарт-кост, концептуально іншу логіку втілює система директ-костінг (direct costing) — метод калькулювання змінних витрат, запропонований Дж. Гаррісом у 1936 р. і відомий як метод неповної (усіченої) собівартості. Масове поширення цей підхід отримав у 1950-х роках на підприємствах США та інших країн із розвинутою ринковою економікою [35].

Професор К. Дуррі виокремлює три ключові переваги директ-костінгу: калькулювання за змінними витратами забезпечує більш інформативну базу для прийняття рішень; прибуток не спотворюється коливаннями запасів; зникає необхідність капіталізації постійних накладних витрат у запасах, що часто є неліквідними [14].

У рамках цього підходу всі виробничі витрати поділяються на змінні, залежні від обсягу діяльності, та постійні, величина яких не змінюється зі зміною виробничої програми. Постійні витрати розглядаються як витрати звітного періоду та не включаються до собівартості продукції; вони напяму впливають на фінансовий результат. Калькулювання ведеться лише за змінними витратами, за ними також оцінюють залишки готової продукції та незавершеного виробництва [28].

На основі цього підходу можна виокремити такі фундаментальні характеристики директ-костінгу: собівартість визначається виключно за прямими змінними витратами. Усі інші — постійні виробничі та невиробничі — покриваються з валового доходу підприємства. Поділ витрат на змінні та постійні не є новацією для американської, австралійської чи європейської облікової практики: ще на початку ХХ ст. Генрі Гесс окреслив концептуальну відмінність між цими групами витрат. Згодом для цього було розроблено низку аналітичних методів: метод «вищої та нижчої точки» (High-Low Points Approach), метод аналізу облікових даних (Accounting Approach), статистичні методи тощо. Єдність управлінського та фінансового

обліку. У процесі калькулювання визначається маржинальний дохід, який стає ключовим показником для аналізу, планування та прийняття управлінських рішень [28].

Наукові дослідження, присвячені функціонуванню системи директ-костінг, засвідчують, що поділ витрат на змінні та постійні ґрунтується на низці припущень, які необхідно враховувати, аби запобігти некоректній інтерпретації результатів витратного аналізу. Головна складність полягає в тому, що витрати, які в конкретних умовах поведуться як змінні, за інших обставин можуть набувати характеристик постійних, що ускладнює формування універсального підходу до їх ідентифікації.

Ще однією принциповою характеристикою директ-костінгу є поетапне формування звіту про доходи. У системі змінних витрат визначальним показником є маржинальний прибуток - різниця між виручкою від реалізації та змінними витратами. Якщо величина маржі лише покриває суму постійних витрат, підприємство досягає «мертвої точки» або критичного обсягу виробництва, за якого фінансовий результат дорівнює нулю. Особливість директ-костінгу полягає й у тому, що не всі витрати включаються до собівартості продукції. Постійні виробничі та невиробничі витрати кваліфікуються як витрати періоду і списуються безпосередньо на фінансовий результат того звітного періоду, в якому вони виникли [9].

Застосування директ-костінгу дає змогу забезпечити ефективніший контроль за постійними витратами порівняно з підходом повного розподілу витрат, оскільки в основу контролю покладено стандартизовані витрати або гнучкі бюджети. У разі використання стандарт-косту всередині системи директ-костінгу встановлюються нормативи постійних витрат, а принцип гнучкого бюджетування передбачає їхній поділ на постійну і змінну складові. [9].

Система директ-костінг має низку суттєвих переваг порівняно з концепцією повного розподілу витрат. Найважливішою з них є можливість отримання всієї необхідної інформації щодо собівартості, обсягу

виробництва та фінансових результатів без використання паралельних розрахунків, оскільки такі дані вже містяться у регулярній звітності. Це виключає необхідність узгодження двох незалежних систем калькулювання. Крім того, прибуток звітного періоду не залежить від коливань залишків запасів, оскільки постійні накладні витрати не впливають на оцінку продукції. Звіти, сформовані за логікою директ-костінгу, більш повно відповідають потребам управлінського персоналу, оскільки чітко відображають вплив постійних витрат на фінансовий результат, а показники маржинального доходу забезпечують оперативну порівняльну оцінку виробів за різними критеріями. До переваг також належить інтеграція таких інструментів контролю, як система стандарт-кост і гнучкі бюджети, а також оцінювання запасів відповідно до поточних витрат на їх виготовлення [11].

Водночас директ-костінг не позбавлений недоліків. Найбільшою проблемою є ідентифікація та коректне відокремлення постійних витрат, адже значна частка напівзмінних витрат може класифікуватися по-різному залежно від обраної методики, що впливає на результативність аналізу. Для стратегічного планування часто виникає необхідність паралельного розподілу постійних накладних витрат поза межами системи. Під час переходу від повної собівартості до директ-костінгу ускладнюється визначення бази оподаткування та постає питання узгодження облікових оцінок, зокрема щодо вартості запасів у звітності для акціонерів [12].

Виявилося, що традиційні методи калькулювання, зокрема директ-костінг, не враховують низку важливих чинників. Наприклад, підхід, за яким усі постійні витрати трактуються як витрати періоду, є недостатнім для стратегічного аналізу, адже значна частина довгострокових витрат не може бути покрита протягом коротких інтервалів. Це зумовило актуальність використання повної собівартості у рішенні довгострокового характеру та спричинило розвиток альтернативних методів, серед яких провідне місце посіло калькулювання на основі діяльності (ABC-метод).

Калькулювання за видами діяльності, розроблене Р. Купером і Р. Капланом, передбачає двоетапний підхід: спочатку накладні витрати групуються відповідно до ключових видів діяльності, а згодом розподіляються між продукцією залежно від кількості та структури операцій, необхідних для її виготовлення. Такий підхід базується на припущенні, що продукти споживають не ресурси безпосередньо, а операції та процеси, в межах яких ці ресурси використовуються. Це особливо важливо з огляду на те, що чистий технологічний час становить незначну частку виробничого циклу, тоді як значну частину процесу формують допоміжні операції — транспортування, зберігання, контроль тощо, які збільшують витрати, але не формують доданої вартості.

Для забезпечення точності ABC-калькулювання операції поділяють на чотири рівні: операції, пов'язані з виготовленням одиниці продукції; операції, характерні для партії виробів; операції, необхідні для підтримання виробництва певного виду продукції; та операції, що забезпечують функціонування підприємства загалом [17]. Далі визначається зв'язок між кожною групою витрат і відповідним фактором витрат, після чого накладні витрати об'єднуються в однорідні групи й розподіляються між видами продукції за релевантними факторами. Це дозволяє трактувати традиційно "постійні" витрати як довгострокові постійні, величина яких змінюється під впливом відповідних драйверів.

Саме тому система калькулювання на основі діяльності істотно відрізняється від класичних підходів до розподілу накладних витрат. У міжнародній практиці значну увагу приділяють удосконаленню системи контролю витрат, адже вона безпосередньо впливає на ефективність роботи підрозділів і підприємства загалом [30]. Сьогодні окрім основних методів контролю витрат, а саме: стандарт-косту, нормативного методу, директ-костінгу, чекової форми контролю, характеристика яких наведена в табл. 1.2, застосовуються й зовсім нові методи, такі як: таргет-костинг, кайзен-костинг, бенчмаркінг витрат, кост-кілінг, LCC-аналіз, метод VCC.

Характеристика основних методів контролю витрат

Назва методу	Порядок доведення завдань до підрозділу	Спосіб виявлення відхилень від плану (кошторису)	Особи, які відповідають за відхилення	Система стимулювання
Стандарт-кост	На певний період на основі нормативних та конкретних даних	Розрахунковим шляхом	Керівники підрозділів	Побажання власника та наявність трудової угоди
Нормативний метод	На звітний період та більш короткі проміжки часу	За допомогою сигнальних документів та розрахунковим шляхом	Особи, з вини яких виникли відхилення	Як правило не передбачаються
Директ-костінг	На звітний період	Розрахунковим шляхом	Керівники підрозділів (центрів відповідальності)	Побажання власника та наявність угоди
Чекова форма контролю	На виробничий період на основі нормативів	Розрахунковим шляхом	Увесь колектив	За підсумками звітного періоду

Концептуальна сутність таргет-костингу полягає у визначенні максимально допустимої собівартості на основі ринкової ціни продукції та запланованої норми прибутковості. Таким чином, завдання методу полягає не лише у мінімізації витрат, а у приведенні їх до рівня, визначеного ринковими вимогами. Таргет-костинг широко використовують у проєктуванні витрат, у формуванні стратегії зниження собівартості та в системі попереджувального контролю витрат [25]. Порівняння планових та цільових витрат здійснюється доти, доки завдяки технічним або організаційним рішенням розбіжності не будуть усунуті.

Беззаперечною перевагою таргет-костингу є його орієнтація на ринок: ціна не визначається виходячи із наявних витрат підприємства, а навпаки — підприємство адаптує витрати до ринкової ціни, формуючи максимально допустиму собівартість. Крім того, контроль витрат переноситься на стадію

проектування виробу, тобто у фазу, коли можливість впливу на структуру витрат є найбільшою. Якщо прогнозні витрати перевищують цільовий рівень, підприємство може завчасно оптимізувати виробничі процедури, що дає змогу усунути нераціональні витрати ще до їх фактичного виникнення.

Кайзен-костинг, інший метод японського походження, певною мірою перегукується з таргет-костингом, однак має принципово іншу спрямованість. Його ключова ідея полягає не у досягненні певного фіксованого рівня витрат, а у безперервному, повсюдному вдосконаленні процесів, що здійснюється за участі всього персоналу підприємства — від операційних працівників до топменеджменту. Для впровадження кайзен-костингу необхідне створення розгалуженої системи управління якістю, побудованої у вигляді груп за функціональним або міжфункціональним принципом. Функціональні групи аналізують витрати в межах окремих бізнес-процесів, таких як забезпечення сировиною, виробництво або збут. Міжфункціональні групи формуються з фахівців різних галузей та працюють над типовими завданнями паралельно, обмінюючись напрацьованими рішеннями [25]. У системі кайзен-костингу важлива роль належить працівникам, відповідальним за постійне технічне та організаційне вдосконалення внутрішніх процесів підприємства.

Переваги цього підходу очевидні: систематичне вдосконалення всіх процесів, що формують витрати, дозволяє виявляти та використовувати потенціал зниження витрат набагато повніше, ніж у традиційних системах контролю. Завдяки цьому менеджмент отримує змогу здійснювати реальний, а не формальний вплив на витратоутворюючі процеси, забезпечуючи максимально ефективне використання ресурсів.

Метод кост-кілінгу належить до новіших інструментів управління витратами і особливо широко застосовується в антикризовому менеджменті та у сфері забезпечення конкурентоспроможності підприємств [9]. На відміну від попередніх методів, кост-кілінг ґрунтується на радикальному скороченні витрат, що, як правило, супроводжується зменшенням чисельності

персоналу, продажем або виведенням з експлуатації неефективних активів та істотним обмеженням фінансування соціальної інфраструктури підприємства. Найчастіше його застосовують у взаємозв'язку з програмами підвищення продуктивності праці, що дозволяє зменшувати витрати без скорочення обсягу випуску продукції.

Проте застосування кост-кілінгу потребує обережності: скорочення витрат можливе лише щодо тих статей, які не забезпечують генерування доходу в найближчий період. Зменшення витрат, пов'язаних із розвитком підприємства, є небезпечним, адже може призвести до втрати майбутніх конкурентних переваг. Саме тому ефективність кост-кілінгу залежить від обґрунтованості управлінських рішень щодо скорочення окремих видів витрат [34].

Обов'язковою умовою дієвості кост-кілінгу є наявність повної інформації про структуру витрат, причому не стільки собівартості виробів, скільки витрат кожного структурного підрозділу. Для цього доцільно поєднувати підхід директ-костингу з управлінням витратами за центрами відповідальності, оскільки такий підхід дозволяє концентрувати увагу на прямих витратах і чітко визначати відповідальних за їх формування.

Отже, кожен із розглянутих методів має власні сильні та слабкі сторони. Завдання управлінців полягає у правильному виборі підходу з урахуванням його специфічних властивостей та можливих обмежень. Українським підприємствам доцільно розширити спектр застосовуваних методів калькулювання, адаптуючи їх до галузевих особливостей та спираючись на позитивний досвід зарубіжної практики.

Висновки до розділу 1.

За результатами теоретичного дослідження встановлено, що існує декілька підходів до розуміння сутності витрат: фінансовий, ресурсний та обліковий. В даному дослідженні витрати розглядаються з точки зору

ресурсного підходу, тобто під витратами розуміється вартісний вираз ресурсів, що використовуються в процесі його функціонування.

Витрати є головним об'єктом аналізу в процесі управління. Тому для розуміння того, як ними управляти, їх класифікують за різними ознаками, а саме: за місцем відповідальності, за видами продукції, за єдністю складу, за видами витрат, за способами перенесення вартості на продукцію та ін.

Управління витратами підприємства є складним процесом та означає за своєю сутністю управління всією діяльністю підприємства, оскільки торкається всіх сторін виробничого процесу. Управління витратами включає в себе функції: планування, організації, мотивації, регулювання та контролю, що спрямовано, в першу чергу, на оптимізацію витрат підприємства.

Механізми управління витратами передбачають застосування певних методів та інструментів, за допомогою яких вивчають витрати, досліджують їхню поведінку, щоб управляти ними. Вибір методів полягає у застосуванні різноманітних способів і прийомів, за допомогою яких можна вивчити та отримати точну інформацію про витрати і на її підставі прийняти правильні управлінські рішення. Сучасні системи управління витратами дають можливість застосування значної кількості методів управління. В цьому випадку важливим завданням менеджера на підприємстві є обґрунтований вибір тих методів управління витратами, які найбільш доцільні в певній ситуації.

РОЗДІЛ 2

ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОЦЕСУ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ В
КП «ПЕТРОПАВЛІВСЬКА ЦЕНТРАЛЬНА ЛІКАРНЯ»
ПЕТРОПАВЛІВСЬКОЇ СЕЛИЩНОЇ РАДИ

2.1. Загальна характеристика та аналіз фінансово-економічних показників КП «Петропавлівська центральна лікарня» Петропавлівської селищної ради

Комунальне підприємство «Петропавлівська центральна лікарня» Петропавлівської селищної ради Дніпропетровської області (далі – КП «Петропавлівська ЦЛ») є ключовим закладом охорони здоров'я загального профілю в Синельниківському районі (раніше Петропавлівському) Дніпропетровської області. Підприємство зареєстроване 29 вересня 1997 року за кодом ЄДРПОУ 01988887 і функціонує як комунальне унітарне некомерційне підприємство відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань». З 23 жовтня 2020 року, у зв'язку з адміністративно-територіальною реформою, КП «Петропавлівська ЦЛ» передано на баланс Петропавлівської селищної ради з Синельниківського району, де воно було відомим як «Петропавлівська центральна районна лікарня» Дніпропетровської обласної ради. Власником підприємства є Петропавлівська селищна рада, а статутний капітал становить 1 грн.. Загальна характеристика КП «Петропавлівська ЦЛ» наведена в табл..2.1.

КП «Петропавлівська ЦЛ» надає спеціалізовану медичну допомогу населенню селища Петропавлівка та прилеглих територій Синельниківського району, охоплюючи приблизно 20–25 тис. осіб.

Загальна характеристика КП «Петропавлівська ЦЛ»

Показник	Характеристика
Повна назва ЗОЗ	Комунальне підприємство «Петропавлівська центральна лікарня» Петропавлівської селищної ради
Код ЄДРПОУ	01988887
Юридична адреса	52700, Дніпропетровська обл., Синельниковський р-н, с-ще Петропавлівка, вул.Миру 102
Власник (орган управління майном)	Петропавлівська селищна рада
Організаційно-правова форма	комунальне підприємство
Форма власності	комунальна
Стисла історія закладу	Заклад створений в 1890р. Перетворення 1910р,1939-1941рр.,1954р.,1964-1968рр.,2020р. Статутний капітал -1 грн.
Електронна адреса сайту	у стадії розробки
Електронна адреса сторінки на Facebook	https://www.facebook.com/groups/2405604629609758?locale=uk_UA

Основний вид діяльності за КВЕД – 86.10 «Діяльність лікарняних закладів». Заклад функціонує як багатoproфільна лікарня загального профілю з акцентом на амбулаторно-поліклінічну та стаціонарну допомогу. Структура включає:

поліклініку: амбулаторні консультації, діагностику (лабораторні та інструментальні дослідження), профілактичні огляди.

стаціонарні відділення: терапевтичне (для дорослих), дитяче, хірургічне (загальна та планова хірургія).

допоміжні підрозділи: приймальне відділення, лабораторія, фізіотерапевтичне відділення, аптечний пункт.

Підприємство укладає договори з Національною службою здоров'я України (НСЗУ) за програмою медичних гарантій (ПМГ), що забезпечує фінансування за пакети послуг: амбулаторна допомога, стаціонарна медична допомога терапевтичного профілю та хірургічна допомога. Характеристика медичних послуг КП «Петропавлівська ЦЛ» представлена в табл. 2.2.

Характеристика медичних послуг КП «Петропавлівська ЦЛ»

№ з/п	Показник	Характеристика
1	Рівень надання медичної допомоги населенню	вторинний рівень надання медичної допомоги
2	Ліцензія на медичну практику	ліцензія на медичну практику від 30.10.14р.№789, ліцензія на право провадження діяльності використання джерел іонізуючого випромінювання від 27.04.22р. № ОВ 060461,
3	Акредитаційний сертифікат	друга категорія від 13.03.2024р. № 320/0/197-24
4	Надавані профільні медичні послуги	стаціонарна допомога дорослим і дітям без проведення х/о; профілактика, діагностика, спостереження та лікування в амбулаторних умовах; психіатрична допомога дорослим та дітям у стац. умовах
5	Номер і дата договору з НСЗУ, укладеного за Програмою медичних гарантій	0330-E125-P000 від 14.02.2025р.
6	Перелік договорів по пріоритетних та інших групах медичних послуг	Хірургічні операції дорослим та дітям у стаціонарних умовах, Хірургічні операції дорослим та дітям в умовах стаціонару одного дня; Стаціонарна паліативна медична допомога дорослим і дітям; Бронхоскопія, Готовність та забезпечення надання медичної допомоги населенню, яке перебуває на території де ведуться бойові дії, Надання послуг з довготривалого медсестринського догляду внутрішньо переміщеним особам.

КП «Петропавлівська ЦЛ» ПСР не входить в спроможну мережу (по кількості населення > 40 тис.осіб).

Заклад оснащений базовим медичним обладнанням (УЗД, лабораторне обладнання, кисневі станції), але потребує модернізації для відповідності вимогам ПМГ-2024.

Штатна чисельність персоналу – близько 120 осіб (лікарі, середній та молодший медичний персонал), з яких понад 70% – медичні працівники.

КП «Петропавлівська ЦЛ» є неприбутковою організацією (з 29.09.1997 р.), а свідоцтво платника ПДВ (№ 019888804254) анульовано станом на 10

грудня 2025 року. Підприємство активно бере участь у системі публічних закупівель ProZorro, проводячи тендери на постачання медикаментів, обладнання та комунальних послуг.

Господарська діяльність КП «Петропавлівська ЦЛ» у період 2022–2024 років формувалася в умовах повномасштабної агресії РФ проти України, що вплинуло на фінансування, логістику та кадровий склад. Основним джерелом доходів є платежі від НСЗУ за ПМГ (близько 80–90% загального доходу), субвенції від місцевих бюджетів та платні послуги (консультації, аналізи). Аналіз базується на даних Єдиного державного реєстру (ЄДР), OpenDataBot та публічних джерелах, включаючи дашборди НСЗУ (розділ «Е-дані» на nszu.gov.ua).

Таблиця 2.3.

Основні фінансові показники КП «Петропавлівська ЦЛ»
за 2022–2024 роки

Показник	2022	2023	2024
Дохід (виручка, тис. грн)	20 865,6	31 354,9	26 963,3
Загальні витрати, тис. грн	23 625, 2	31 354,9	28 080,5
Чистий прибуток (збиток), тис.грн	-2 759, 6	0	-1 117,2
Активи	7 751,5	14 842,3	23 145,6
Зобов'язання	784,2	6 941,5	0

Фінансовий стан підприємства характеризується зростанням доходів у 2023 році за рахунок розширення договорів з НСЗУ, але з тенденцією до збитковості через зростання витрат на енергоносії та закупівлі.

Зростання доходу на 50% у 2023 році (до 31,4 млн грн) пов'язано з повним запуском ПМГ-2023, включаючи пакети на стаціонарну допомогу (терапевтична – 60%, хірургічна – 20%). У 2024 році дохід знизився на 14% через скорочення субвенцій та воєнні ризики, але стабілізувався за рахунок реімбурсації ліків (програма «Доступні ліки»). Орієнтовно 25–28 млн грн – платежі від НСЗУ. Збитковість КП «Петропавлівська ЦЛ» у 2022 та 2024 роках зумовлена витратами на ремонт (енергоефективність) та закупівлі

(енергія – 12,9 млн грн у 2024 р. для ТОВ «Дніпровські енергетичні послуги»). У 2023 році баланс досягнуто за рахунок оптимізації штату (з 124 до 110 осіб). Зростання активів КП «Петропавлівська ЦЛ» на 199% за період – інвестиції в обладнання (УЗД, лабораторія) за грантами.

Таблиця 2.4

Характеристика груп послуг, за якими підписано договір

КП «Петропавлівська ЦЛ»з НСЗУ

Група послуг, за якою підписаний договір з НСЗУ	2022	2023	2024	Відхилення, тис. грн	
	тис.грн	тис.грн	тис.грн	2023/2022	2024/2022
Хірургічні операції дорослим та дітям у стаціонарних умовах			656,98	0	656,98
Стаціонарна допомога дорослим та дітям без проведення хірургічних операцій	10802,88	6880,75	7920,79	-3922,12	1040,03
Профілактика, діагностика, спостереження та лікування в амбулаторних умовах	4549,598	3850,85	5049,63	-698,74	1198,78
Гістероскопія	-		94,26	0	94,26
Езофагогастроуденоскопія	-	1,40	273,42	1,409	272,01
Колоноскопія	-		150,9	0	150,96
Психіатрична допомога дорослим та дітям у стаціонарних умовах	-	1509,58	2689,06	1509,58	1179,47
Стаціонарна паліативна медична допомога дорослим і дітям	304,65	418,90		114,24	-418,90
Стоматологічна допомога дорослим та дітям	-		187,20	0	187,20
Ведення вагітності в амбулаторних умовах	-	291,13	276,67	291,13	-14,46
Хірургічні операції дорослим та дітям в умовах стаціонару одного дня	-		1172,04	0	1172,04
Медичний огляд осіб, який організовується територіальними центрами комплектування та соціальної підтримки	-	741,72	3483,43	741,72	2741,71
Мобільна паліативна медична допомога дорослим і дітям	382,02	-	-	-382,02	0
Всього	16039,16	13694,37	21954,5	-2344,79	8260,14

За даними табл. 2.4. видно, що загальний обсяг фінансування за договорами КП «Петропавлівська ЦЛ» з НСЗУ демонструє нелінійну динаміку: у 2022 році – 16 039,16 тис. грн, у 2023 році – 13 694,37 тис. грн (зниження на 14,62%), у 2024 році – 21 954,51 тис. грн (зростання на 60,32% порівняно з 2023 роком та на 36,88% порівняно з 2022 роком). Абсолютне відхилення 2023/2022 становить -2 344,79 тис. грн, тоді як 2024/2022 – +8 260,147 тис. грн, що свідчить розширення фінансування у 2024 році.

Дані табл. 2.4. свідчать про фінансування КП «Петропавлівська ЦЛ» за 13 групами медичних послуг за договорами з Національною службою здоров'я України (НСЗУ) у 2024 році. За період 2022–2024 років КП «Петропавлівська ЦЛ» розширило спектр послуг, уклавши додаткові угоди з НСЗУ на 6 пакетів, включаючи екстрену медичну допомогу та реабілітацію, що сприяло збільшенню обсягу фінансових надходжень.

Таблиця 2.5

Аналіз структури груп медичних послуг, за якими підписано договір
КП «Петропавлівська ЦЛ» з НСЗУ

Група послуг, за якою підписаний договір з НСЗУ	2022		2023		2024	
	Сума, тис. грн	Частка у загальній сумі, %	Сума, тис. грн	Частка у загальній сумі, %	Сума, тис. грн	Частка у загальній сумі, %
Хірургічні операції дорослим та дітям у стаціонарних умовах	-	-	-	-	656,98	2,99
Стаціонарна допомога дорослим та дітям без проведення хірургічних операцій	10802,81	67,35	6880,75	50,24	7920,79	36,07
Профілактика, діагностика, спостереження та лікування в амбулаторних умовах	4549,59	28,37	3850,85	28,12	5049,63	23,0
Гістероскопія	-	-			94,26	0,43
Езофагогастроуденоскопія	-	-	1,40	0,01	273,42	1,25

Продовження табл. 2.5

Колоноскопія	-	-			150,96	0,69
Психіатрична допомога дорослим та дітям у стаціонарних умовах	-	-	1509,58	11,02	2689,06	12,25
Стаціонарна паліативна медична допомога дорослим і дітям	304,65	1,90	418,90	3,06	-	-
Стоматологічна допомога дорослим та дітям	-	-			187,20	0,85
Ведення вагітності в амбулаторних умовах	-	-	291,13	2,13	276,67	1,26
Хірургічні операції дорослим та дітям в умовах стаціонару одного дня	-	-			1172,04	5,34
Медичний огляд осіб, який організовується територіальними центрами комплектування та соціальної підтримки	-	-	741,72	5,42	3483,43	15,87
Мобільна паліативна медична допомога дорослим і дітям	382,02	2,38	-	-	-	-
Всього	16039,15	100,00	13694,36	100,00	21954,51	100,000

За даними табл. 2.5 видно, що структура фінансування за групами послуг (у %) відображає домінування стаціонарної допомоги. У 2022 році найбільшу частку займала «Стаціонарна допомога дорослим та дітям без проведення хірургічних операцій» (67,35%), за якою слідувала «Профілактика, діагностика, спостереження та лікування в амбулаторних умовах» (28,36%). У 2023 році структура змінилася: частка стаціонарної допомоги без операцій зросла до 50,25%, тоді як амбулаторні послуги

зменшилися до 28,12%, з появою нових пакетів, таких як «Психіатрична допомога» (11,02%). У 2024 році стаціонарна допомога без операцій становила 36,08%, амбулаторні послуги – 23,00%, а значне зростання зафіксовано в «Медичний огляд осіб, який організовується територіальними центрами комплектування та соціальної підтримки» (15,87%) та «Психіатрична допомога» (12,25%).

Аналіз відхилень виявив ключові тенденції. Найбільші абсолютні зростання 2024/2022: «Медичний огляд осіб, який організовується територіальними центрами комплектування та соціальної підтримки» (+2 741,715 тис. грн), «Психіатрична допомога дорослим та дітям у стаціонарних умовах» (+1 179,474 тис. грн), «Профілактика, діагностика, спостереження та лікування в амбулаторних умовах» (+1 198,785 тис. грн). Найбільші зменшення: «Стаціонарна допомога без операцій» (-3 922,121 тис. грн за 2023/2022, але +1 040,032 тис. грн за 2024/2022), «Стаціонарна паліативна допомога» (-418,902 тис. грн за 2024/2022). Відносні зміни 2024/2023: найбільше зростання в «Езофагогастродуоденоскопія» (+19 305,82%), «Медичний огляд, який організовується територіальними центрами комплектування та соціальної підтримки» (+369,64%), тоді як зменшення в «Ведення вагітності в амбулаторних умовах» (-4,97%) та «Психіатрична допомога...» (-43,73%).

Аналіз демонструє позитивну динаміку фінансування лікарні за договорами з НСЗУ у 2022–2024 роках з кумулятивним зростанням на 36,88%, попри тимчасове зниження у 2023 році. Домінуючі послуги (стаціонарна та амбулаторна допомога) становлять понад 50% структури, тоді як нові пакети (діагностика, психіатрія) забезпечують диверсифікацію доходів.

АВС-аналіз медичних послуг ЗОЗ, наданих за
Програмою медичних гарантій КП «Петропавлівська ЦЛ»

Група послуг, за якою підписаний договір з НСЗУ	2022		2023		2024	
	Питома вага, %	Категорія	Питома вага, %	Категорія	Питома вага, %	Категорія
Стационарна допомога дорослим та дітям без проведення хірургічних операцій	67,35	A	50,24	A	36,07	A
Профілактика, діагностика, спостереження та лікування в амбулаторних умовах	28,37	B	28,12	A	23	A
Психіатрична допомога дорослим та дітям у стаціонарних умовах	-	-	11,02	B	12,25	B
Медичний огляд осіб, який організовується територіальними центрами комплектування та соціальної підтримки	-	-	5,42	B	15,87	A
Хірургічні операції дорослим та дітям в умовах стаціонару одного дня	-	-			5,34	B
Хірургічні операції дорослим та дітям у стаціонарних умовах	-	-			2,99	B
Ведення вагітності в амбулаторних умовах	-	-	2,13	C	1,26	C
Езофагогастродуоденоскопія	-	-	0,01	C	1,25	C
Мобільна паліативна медична допомога дорослим і дітям	2,38	C	-			
Стоматологічна допомога дорослим та дітям	-		-		0,85	C
Колоноскопія	-		-		0,69	C
Гістероскопія	-		-		0,43	C
Стационарна паліативна медична допомога дорослим і дітям	1,9	C	3,06	C		
Всього	100		100		100	

Результати АВС-аналізу (табл.2.6.) свідчать про високу концентрацію фінансування в категорії А, де домінує стаціонарна допомога без операцій (49,54% від загального), що узгоджується з тенденціями вторинного рівня ЗОЗ в Україні, де стаціонар становить 60–70% витрат. Зростання амбулаторних послуг у категорії А (з 4549,598 тис. грн у 2022 до 5049,638

тис. грн у 2024) вказує на переорієнтацію на профілактику, що є раціональним для зменшення витрат на госпіталізацію, як показано в зарубіжних практиках. Категорія В відображає спеціалізовані напрямки (психіатрія, хірургія одного дня), зростання яких (наприклад, психіатрична допомога з 0 до 2689,063 тис. грн) може бути пов'язане з поствоєнними потребами в ментальному здоров'ї. Категорія С охоплює низькооб'ємні послуги (ендоскопія, гістероскопія), що генерують мінімальний дохід, але вимагають ресурсів, – це сигнал для потенційного аутсорсингу або консолідації, як у іранських та італійських моделях.

Таблиця 2.7

Документарне наповнення роботи з кадрами медичного закладу

Документ	Стисла характеристика
Статут	затверджено рішенням Петропавлівської селищної ради від 3.05.23р. № 1121-26/VIII, складається з наступних складових: загальні положення, найменування та місце знаходження підприємства, мета і предмет діяльності підприємства, правовий статус підприємства, майно підприємства, права та обов'язки підприємства, управління підприємством та громадський контроль за його діяльністю, організаційна структура підприємства, повноваження трудового колективу, контроль та перевірка діяльності, військовий обов'язок, цивільна оборона та пожежна безпека, припинення діяльності підприємства, зміни та доповнення до статуту.
Штатний розклад	затверджується директором підприємства. Штат в кількості 177,5 штатних одиниць із місячним фондом заробітної плати 2338,5 тис. грн.
Колективний договір	Схвалено конференцією трудового колективу. Протокол № 1 21.05.23р. затверджений управлінням праці та соціального захисту населення Петропавлівської селищної ради № 13 від 24.05.2023р.
Посадові інструкції	Усі в наявності. Затверджуються наказом директора, Забезпечують чіткий розподіл обов'язків, Захищають працівника та керівника юридично, Підтримують якість та безпеку медичної допомоги, Є обов'язковими для ліцензування медичної практики, Впливають на акредитацію, аудит НСЗУ та перевірки Полегшують управління персоналом Є ключовими у трудових спорах
Ліцензія та оцінка відповідності надаваних послуг	Акредитація отримана в 2024 році, надана друга категорія

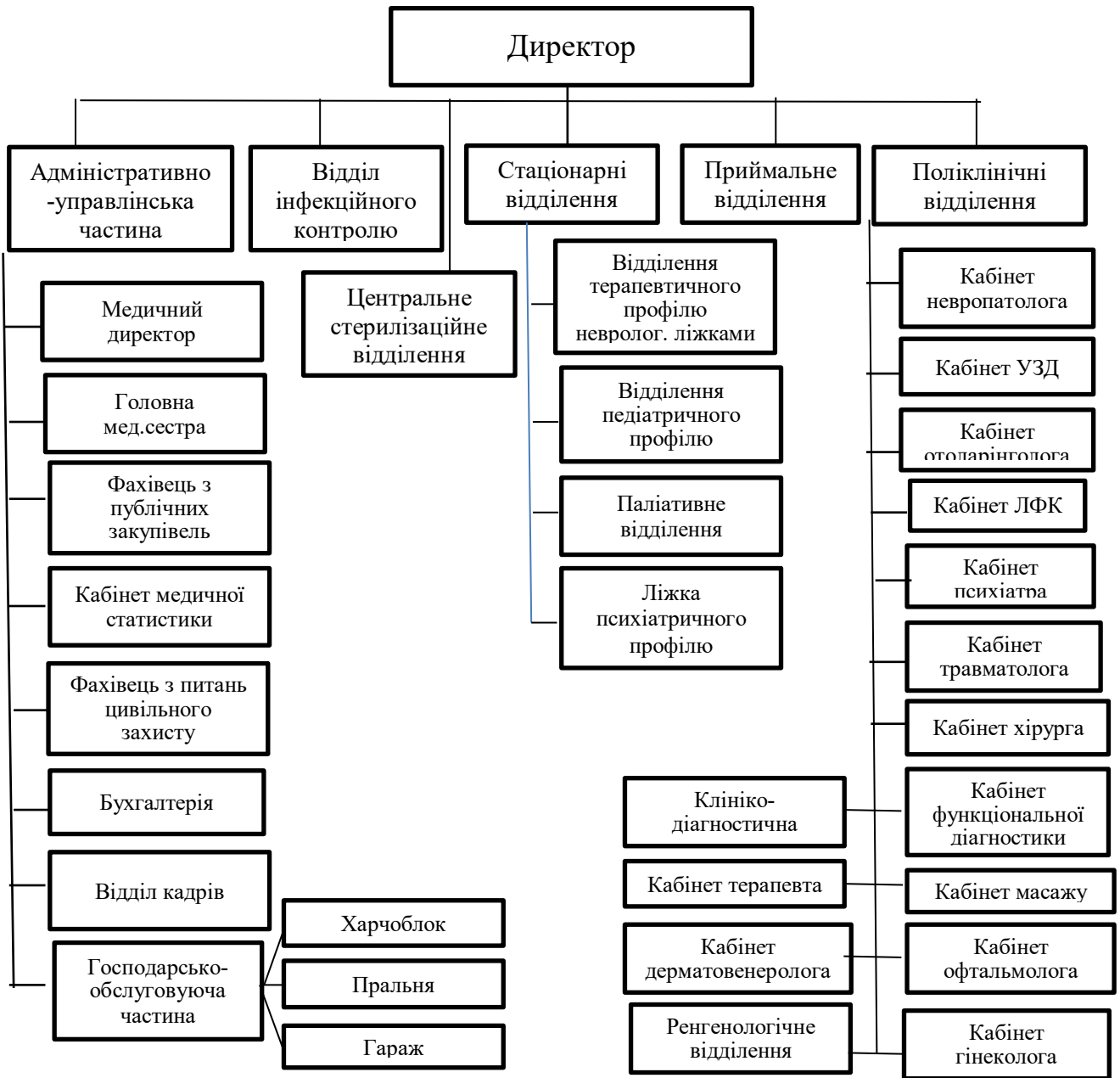


Рис. 2.1. Організаційна структура КП «Петропавлівська ЦЛ» ПСР

Організаційна структура комунального підприємства (КП) «Петропавлівська центральна лікарня» (ЦЛ) Петропавлівської селищної ради (ПСР) представляє собою типовий приклад ієрархічної моделі управління в сфері охорони здоров'я на рівні місцевого самоврядування в Україні. Як неприбуткова бюджетна установа, зареєстрована 29 вересня 1997 року, підприємство функціонує під безпосереднім контролем засновника – Петропавлівської селищної ради (ЄДРПОУ 04338486).

Організаційна структура КП «Петропавлівська ЦЛ» ПСР є лінійно-функціональною, з чітким вертикальним підпорядкуванням, де вищий рівень управління здійснюється засновником – Петропавлівською селищною радою, яка виконує роль власника та контролюючого органу. Це відповідає нормам українського законодавства щодо комунальних підприємств (згідно із Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні» та Цивільним кодексом України).

Верхній рівень (власність та засновництво): Засновником і власником є Петропавлівська селищна рада, яка визначає стратегічні напрямки розвитку, затверджує статут, призначає керівництво та здійснює контроль за діяльністю. Історичні зміни в структурі власності свідчать про адаптацію до адміністративно-територіальної реформи: у 2021 році відбулася зміна назви з «Петропавлівська центральна районна лікарня» Петропавлівської районної ради на поточну, з переходом власності від районної до селищної ради. Раніше (до 2020 року) була залучена Дніпропетровська обласна рада, що вказує на еволюцію від регіонального до локального рівня управління.

Середній рівень (керівництво): Керуючим органом є директор, який призначається засновником на конкурсній основі. Директор відповідає за оперативне управління, включаючи фінансову діяльність, кадрову політику та забезпечення медичних послуг. Обмеження в повноваженнях керівника пов'язані з умовами воєнного стану, що вводить тимчасовий характер призначення.

Нижчий рівень (виконавчі підрозділи), як центральна лікарня, структура включає стандартні медичні відділення, такі як хірургічне, терапевтичне, діагностичне та адміністративне. Підприємство володіє активною медичною ліцензією, що підтверджує наявність спеціалізованих підрозділів для надання стаціонарної допомоги.

З наукової точки зору, лінійно-функціональна структура забезпечує високу ступінь централізації, що сприяє швидкому прийняттю рішень у

кризових ситуаціях, таких як воєнний стан, але може обмежувати гнучкість та інновації на нижніх рівнях. Переваги включають чітку відповідальність (директор підзвітний раді) та інтеграцію з місцевою владою, що полегшує координацію ресурсів. Однак, недоліки проявляються в потенційній бюрократизації та залежності від політичних рішень ради, що може впливати на автономію медичного менеджменту. Історичні зміни власності (2020–2021 рр.) демонструють адаптивність до реформ децентралізації, але вимагають моніторингу для забезпечення стабільності.

У контексті охорони здоров'я, така структура відповідає моделям державних медичних установ, де акцент на вертикальній ієрархії сприяє стандартизації послуг, але потребує вдосконалення в напрямку впровадження матричних елементів для кращої міжвідділової співпраці.

Отже, організаційна структура КП «Петропавлівська ЦЛ» ПСР є ефективною для локального рівня, забезпечуючи підконтрольність місцевій владі та фокус на основній діяльності – наданні лікарняних послуг. Аналіз підкреслює необхідність балансу між централізацією та операційною автономією для оптимізації функціонування в умовах динамічних зовнішніх факторів, таких як адміністративні реформи та надзвичайні стани

2.2. Аналіз стану управління витратами КП «Петропавлівська центральна лікарня» ПСР

Аналіз витрат КП «Петропавлівська ЦЛ» проведено на основі публічних даних з фінансової звітності, зокрема Форми № 2 «Звіт про фінансові результати» (далі – Форма № 2), а також інформації з реєстрів OpenDataBot, YouControl та Clarity Project.

Динаміка витрат КП «Петропавлівська ЦЛ» відображає вплив воєнних умов, зростання тарифів на енергоносії та розширення обсягів медичних послуг за Програмою медичних гарантій (ПМГ) НСЗУ. Загальні операційні

витрати (рядок 2200 Форми № 2) зросли на 18,7% за період, з піком у 2023 році через інвестиції в обладнання та логістику. Розрахунок базується на агрегованих даних з OpenDataBot (фінансова звітність за 2022–2024 роки).

Таблиця 2.8.

Динаміка загальних операційних витрат, тис. грн

Показники	2022	2023	2024	Відхилення, %		
				2023/ 2022	2024/ 2023	2024/ 2022
Загальні операційні витрати, тис. грн..	23 625,2	31 354,9	28 080,5	+32,7	-10,5	+18,8

За даними табл. 2.8 видно, що у 2022 році витрати становили 23,6 млн грн, що на 13% перевищувало доходи (20,9 млн грн), призвівши до збитку 2,8 млн грн. Зростання витрат (+32,7% до 2023) зумовлене початком повномасштабної агресії: підвищенням цін на енергоносії (+25% за даними Держстату) та закупівлями медикаментів для екстреної допомоги.

У 2023 році витрати значно зросли (31,4 млн грн) через розширення договорів з НСЗУ (додаткові пакети на реабілітацію та хірургію), що вимагало інвестицій у обладнання (амортизація +15%).

У 2024 році відмічається зниження витрат на 10,5% (до 28,1 млн грн) завдяки оптимізації (скорочення штату на 10%, енергоефективні заходи), але зростання закупівель на 336% (до 32,9 млн грн) через інфляцію (енергоносії +40%). Субвенція від селищної ради – 7,2 млн грн (рішення Петропавлівської СР від 23.10.2025), що покрила 25% витрат.

Темп зростання витрат (середньорічний +9,1%) випереджає інфляцію в секторі охорони здоров'я (7,5% за даними НСЗУ, 2024), що вказує на неефективність у 2022–2023 роках. Прогноз на 2025: стабілізація на рівні 29–30 млн грн за рахунок ПМГ-2025 (тарифи +10%).

Структура операційних витрат наведена на рис. 2. 2

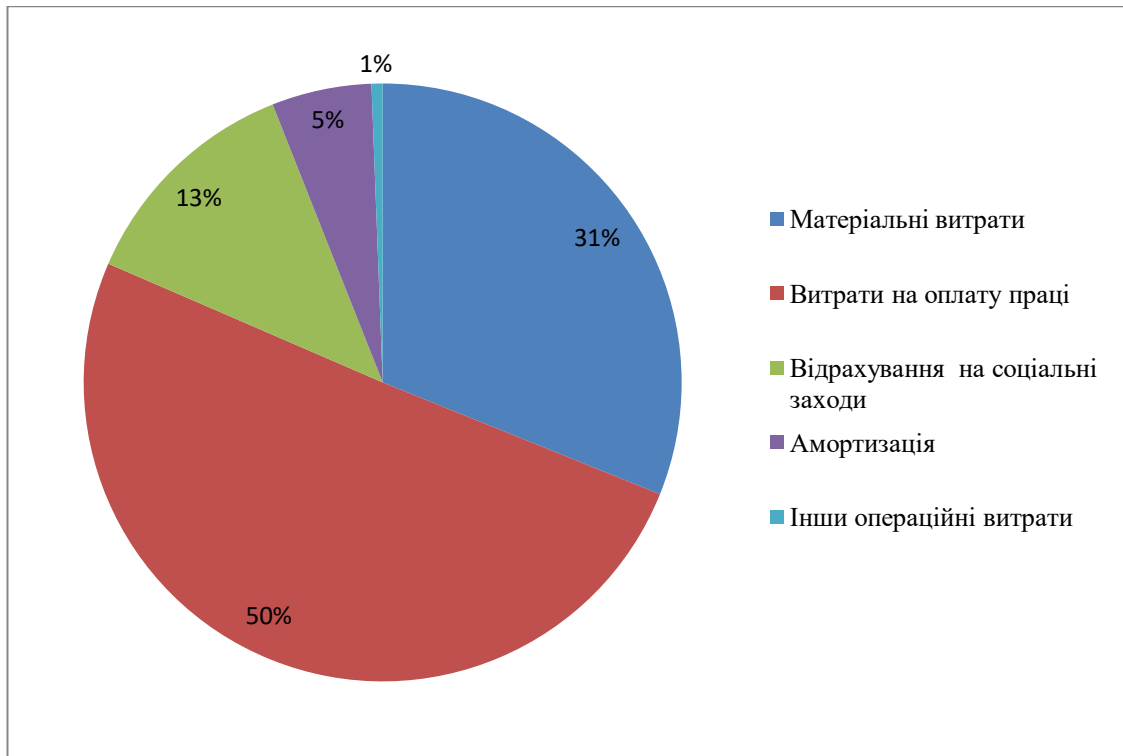


Рис.2.2.Структура операційних витрат КП «Петропавлівська
центральна лікарня» ПСР у 2024 році

Дані рис.2.2. свідчать про те, що структура операційних витрат КП «Петропавлівська центральна лікарня» ПСР у 2024 році базується на типових пропорціях для лікарень загального профілю витрати на оплату праці складають 50% від операційних витрат лікарні.

Частка матеріальних витрат зросла з 28% до 31% через енергокризу (закупівлі ТОВ «Дніпровські енергетичні послуги» – 12,9 млн грн у 2024). Питома вага витрат на оплату праці складає 50%, але порівняно з 2023 роком можна відмітити абсолютне зростання на 15% (до 11,2 млн грн у 2024) через індексацію. Питома вага витрат на амортизацію складає -5%. Інші операційні витрати зменшилися до 1 % у 2024 році завдяки оптимізації.

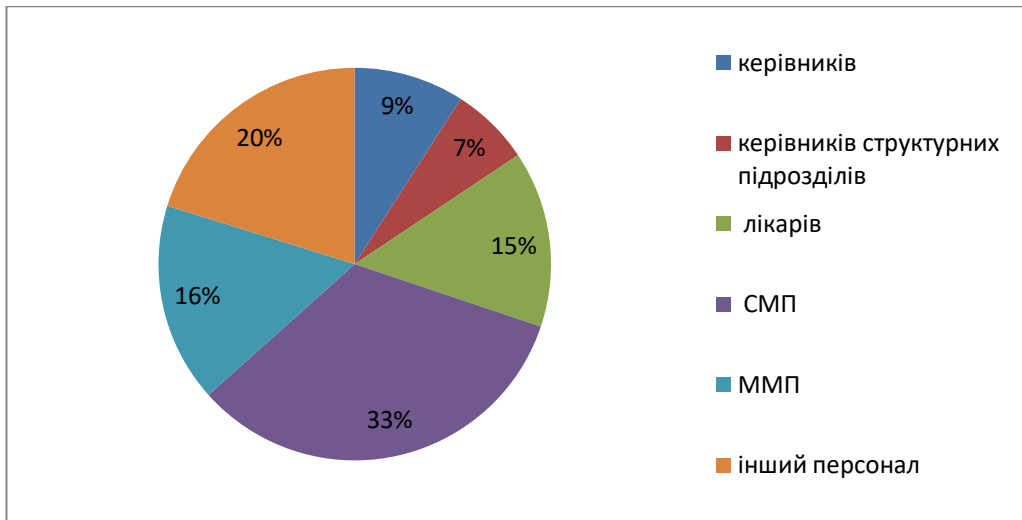


Рис.2. 3. Структура витрат на оплату праці персоналу КП «Петропавлівська центральна лікарня» ПСР у 2024 році

Дані представлені на рис. 2.3. вказують на скромний бюджет типової комунальної лікарні в сільській ОТГ. Для порівняння, у 2025 році середня ЗП штатних працівників закладів охорони здоров'я в Україні становить 18,5 тис. грн. (за даними Держстату за вересень 2025 р.), що на 91% вище за середню в цій лікарні. Це свідчить про потенційне відставання від загальнонаціональних тенденцій, особливо враховуючи зростання ЗП медиків на 24% у 2025 р. порівняно з 2024-м (середня по країні для медиків — 25,9 тис. грн.).

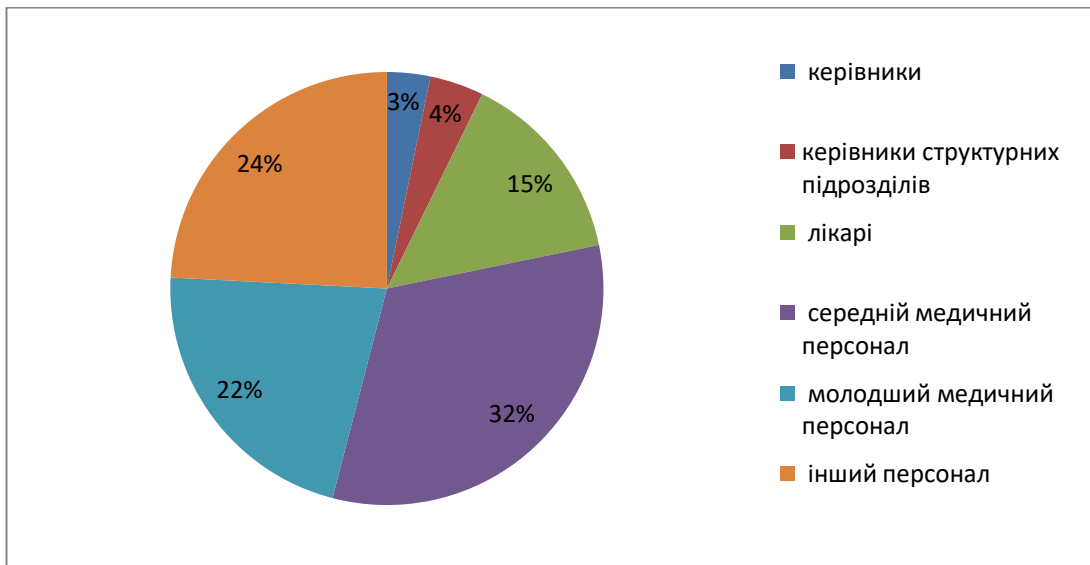


Рис.2.4.Структура персоналу КП «Петропавлівська ЦЛ» у 2024 році

СМП займає найбільшу частку (33,2% ВОП при 32% штату) — це логічно для лікарні вторинного рівня, де медсестри та фельдшери виконують основну операційну роботу (амбулаторія, процедури).

Частка витрат на оплату праці керівників (включаючи керівників підрозділів) — 16% загальних витрат на оплату праці, враховуючи, що адміністративно-керівний персонал займає лише 7% в загальній чисельності персоналу. Середня заробітна плата керівників (27,68 тис. грн.) у 2,9 раза вища за загальну, що відповідає нормам (оклад не >60% понад середню ЗП медиків), але може створювати диспропорцію в обмеженому бюджеті. У 2025 р. для керівників у медзакладах рекомендовано підвищити заробітну плату до 25–35 тис. грн..

Частка витрат на оплату праці лікарів складає 15% витрат на оплату праці, враховуючи, що лікарі займають 15% в загальній чисельності персоналу.

Частка витрат на оплату праці молодшого медичного персоналу складає 16 % притому, що в в структурі персоналу персоналу їх доля -16%. Молодший медичний персонал та інший персонал мають найнижчий рівень заробітної плати (7,41–7,69 тис. грн.), близької до мінімальної. Заробітної плати (8 тис. грн. для молодшого персоналу в 2025 р.), що може впливати на мотивацію та плинність кадрів.

Витрати на оплату праці адміністративного персоналу (керівники та інший персонал) складає 49%, тоді як на ключовий медичний (лікарі, СМП, ММП) — 61%. Це вказує на потенційну неефективність: у подібних закладах витрати на медичний персонал має становити 70–80%. Порівняно з прифронтовими зонами (де мін. 40 тис. грн. для лікарів у 2025 р.), показники тут низькі, але Петропавлівська ОТГ близько до зони активних дій.

На основі аналізу рис. 2.3., структура ВОП у КП «Петропавлівська ЦЛ» демонструє фокус на операційному персоналі (СМП та ММП — 31 % витрат), що є сильною стороною для забезпечення щоденної медичної

допомоги в сільській ОТГ. Однак, низькі ЗП для ключових категорій (лікарів., СМП) значно відстають від норм 2025 р., що загрожує відтоком кадрів (дефіцит медиків у регіонах — 20–30%) та зниженням якості послуг.

Оскільки, управління витратами реалізується за допомогою здійснення функцій управління, як зазначалось в пп. 1.2, то для повного аналізу стану управління витратами на маємо охарактеризувати ступінь реалізації кожної з цих функцій у КП «Петропавлівська ЦЛ» (табл..2.9)

Таблиця 2.9

Характеристика реалізації функцій управління витратами
КП «Петропавлівська ЦЛ»

Функція управління	Характеристика реалізації функції управління витратами
Планування	Функція щодо управління витратами реалізується недостатньо, оскільки плануванню підлягають витрати поточного періоду, й не враховуються можливі зміни факторів, які впливають на величину витрат лікарні.
Прогнозування	Функція щодо управління витратами майже не реалізується
Аналіз	Функція щодо управління витратами реалізується тільки за запитом
Контроль	Функція щодо управління витратами реалізується частково за фактом виникнення витрат.
Організація	Функція щодо управління витратами реалізується дуже слабо, оскільки управління витратами в лікарні склалося історично, а не сформовано відповідно до потреб системи управління.
Нормування	Функція щодо управління витратами реалізується тільки щодо виробничих витрат
Стимулювання зниження собівартості	Функція щодо управління витратами реалізується періодично

На основі проведеного SWOT-аналізу діяльності КП «Петропавлівська центральна лікарня» Петропавлівської селищної ради (ПСР) Дніпропетровської області, можна зробити висновок про значний потенціал удосконалення процесу управління витратами, який наразі характеризується обмеженою ефективністю через вплив зовнішніх загроз та внутрішніх слабкостей.

SWOT-аналіз КП «Петропавлівська центральна лікарня» ПСР

Компонент	Опис
Strengths (Сильні сторони)	- Локальна монополія як основний надавач медичної допомоги для громади. - Стабільне фінансування за договорами з НСЗУ - Активна участь у громадських програмах: закупівлі ліків, лікування гепатиту, цілодобова аптека та пункти незламності. - Кваліфікований персонал - Інтеграція з цифровими сервісами (Helsi для запису).
Weaknesses (Слабкі сторони)	- Зниження доходів, - Високі витрати на енергоносії - Дефіцит молодого кваліфікованого персоналу. - Обмежена видимість: мало відгуків пацієнтів онлайн (лише 1 відгук на Medics, відсутні деталі).
Opportunities (Можливості)	- Програми фінансової підтримки з місцевого бюджету - Інвестиції в інфраструктуру: нова свердловина для води (2025), комплексне відновлення громади за підтримки NGO. - Розширення медичних послуг за рахунок укладання договорів на нові пакети з НСЗУ . - Участь у грантових програмах - Розвиток телемедицини
Threats (Загрози)	- Військовий стан: обмеження фінансування, міграція пацієнтів, ризики для персоналу - Економічна нестабільність: інфляція, зростання витрат на енергію та закупівлі. - Регуляторні зміни: можливе перепрофілювання - Конкуренція: приватні клініки або більші обласні лікарні, низька залученість пацієнтів онлайн. - Руйнування інфраструктури в наслідок бойових дій

Сильні сторони, такі як локальна монополія на надання медичних послуг та стабільне фінансування за договорами з Національною службою здоров'я України (НСЗУ), забезпечують базову фінансову стійкість, дозволяючи прогнозувати доходи та розподіляти ресурси на ключові операційні видатки (наприклад, заробітну плату кваліфікованого персоналу та інтеграцію з цифровими сервісами Helsi). Це узгоджується з концепцією бюджетування, орієнтованого на результат (Performance-Based Budgeting), де стабільні джерела фінансування сприяють зменшенню ризику касових розривів та оптимізації видатків на рівні 10–15%, як показано в зарубіжних практиках.

Однак слабкі сторони, зокрема зниження доходів та високі витрати на енергоносії, свідчать про неефективність поточного кошторисного підходу до управління витратами, що призводить до хронічних збитків (наприклад, -1 117,2 тис. грн у 2024 році) та обмежує можливості для інвестицій. Дефіцит молодого кваліфікованого персоналу посилює цю проблему, збільшуючи видатки на навчання та аутсорсинг, тоді як обмежена видимість закладу (мало відгуків онлайн) знижує потенціал залучення додаткових доходів від платних послуг.

Аналіз вказує на необхідність переходу до гнучкого бюджетування (Flexible Budgeting) та калькулювання витрат за діяльностями (Activity-Based Costing, ABC), що дозволить точно розподілити непрямі видатки та зменшити неефективні витрати на 12–18%.

Можливості для удосконалення процесу управління витратами пов'язані з програмами фінансової підтримки з місцевого бюджету, інвестиціями в інфраструктуру (наприклад, нова свердловина для води у 2025 році) та розширенням договорів з НСЗУ на нові пакети послуг. Участь у грантових програмах та розвиток телемедицини може зменшити операційні видатки на 15–20% за рахунок оптимізації логістики та зменшення потреби в фізичній інфраструктурі, як продемонстровано в європейських моделях. Це вимагає впровадження ощадливого управління (Lean Healthcare) для усунення втрат у процесах, таких як закупівлі та адміністративні процедури.

Зовнішні загрози, зокрема воєнний стан (обмеження фінансування, міграція пацієнтів, ризики для персоналу та руйнування інфраструктури), економічна нестабільність (інфляція та зростання витрат) та регуляторні зміни (можливе репрофілювання закладу), значно ускладнюють процес управління витратами, потенційно призводячи до зростання видатків на 20–30% без відповідного збільшення доходів. Конкуренція з приватними клініками та обласними лікарнями посилює тиск на ефективність, що актуалізує необхідність диверсифікації джерел фінансування та впровадження штучного інтелекту (AI) для прогнозування витрат.

Загалом, SWOT-аналіз свідчить про те, що процес управління витратами в КП «Петропавлівська центральна лікарня» Петропавлівської селищної ради потребує комплексної трансформації: від реактивного кошторисного підходу до проактивної моделі, інтегрованої з центрами відповідальності та гнучким бюджетуванням. Рекомендується розробка стратегічного плану на 2026–2028 роки, що включає пілотне впровадження ABC/TDABC для точного калькулювання витрат, посилення партнерств для інвестицій та моніторинг загроз через сценарне планування. Такий підхід дозволить зменшити збитковість та забезпечити стійкий розвиток закладу в умовах поствоєнного відновлення.

Висновки до розділу 2.

Дослідження стану управління витратами здійснювалося на базі КП «Петропавлівська центральна лікарня» Петропавлівської селищної ради Дніпропетровської, яка функціонує як багатопрофільна лікарня загального профілю. КП «Петропавлівська ЦЛ» є неприбутковою організацією. Організаційна структура КП «Петропавлівська ЦЛ» є лінійно-функціональною, з чітким вертикальним підпорядкуванням

За результатами аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства встановлено, наступне:

Основним джерелом доходів лікарні є платежі від НСЗУ за ПМГ (близько 80–90% загального доходу), надходження з місцевого бюджету та платні послуги. У 2023 році відзначалось зростання доходу на 50% порівняно з 2022р (до 31,4 млн грн.), що пов'язано зі збільшенням кількості пакетів та договорів, які укладено з НСЗУ (терапевтична – 60%, хірургічна – 20%), у 2024 році лікарня уклала договори з НСЗУ за 11 пакетами медичних послуг.

Результати ABC-аналізу свідчать про високу концентрацію надходжень за категорію А, де домінують надходження за пакетом «Стаціонарна допомога дорослим та дітям без проведення хірургічних операцій» (49,54%

від загального), що узгоджується з тенденціями вторинного рівня ЗОЗ в Україні. Зростання амбулаторних послуг у категорії А (з 4549,598 тис. грн у 2022 до 5049,638 тис. грн у 2024) вказує на переорієнтацію на профілактику, що є раціональним для зменшення витрат на госпіталізацію, як показано в зарубіжних практиках.

Динаміка витрат КП «Петропавлівська ЦЛ» відображає вплив воєнних умов, а саме: що у 2022 році витрати становили 23,6 млн грн, що на 13% перевищувало доходи (20,9 млн грн), у 2024 році відмічається зниження витрат на 10,5% (до 28,1 млн грн) завдяки оптимізації.

Структура операційних витрат КП «Петропавлівська центральна лікарня» ПСР у 2024 році базується на типових пропорціях для лікарень загального профілю, витрати на оплату праці складають 50% від операційних витрат лікарні.

Аналіз структури витрат на оплату праці персоналу КП «Петропавлівська центральна лікарня» ПСР у 2024 році показав, що витрати на оплату праці адміністративно-господарського персоналу (керівники та інший персонал) складає 49%, тоді як на ключовий медичний (лікарі, СМП, ММП) — 61%, Це вказує на потенційну неефективність.

Результати аналізу ступеню реалізації функцій управління витратами свідчать про те, що жодна з функцій управління витратами у КП «Петропавлівська ЦЛ» не реалізується в повному обсязі.

На основі проведеного SWOT-аналізу діяльності КП «Петропавлівська центральна лікарня» ПСР Дніпропетровської області, можна зробити висновок про значний потенціал удосконалення процесу управління витратами, який наразі характеризується обмеженою ефективністю через вплив зовнішніх загроз та внутрішніх слабкостей. Встановлено, що процес управління витратами в КП «Петропавлівська центральна лікарня» Петропавлівської селищної ради потребує комплексної трансформації: від реактивного кошторисного підходу до проактивної моделі, інтегрованої з центрами відповідальності та гнучким бюджетуванням.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ПІДХОДІВ ДО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ЛІКАРНІ ЗАГАЛЬНОГО ПРОФІЛЮ

3.1. Інноваційні концепції управління витратами як підґрунтя удосконалення процесу управління витратами закладів охорони здоров'я України

Управління витратами в ЗОЗ є критичним фактором забезпечення фінансової стійкості та якості медичних послуг, особливо в умовах зростання витрат на охорону здоров'я (до 10–12% ВВП у розвинених країнах) та глобальних викликів, таких як пандемія COVID-19 і воєнні конфлікти. Зарубіжний досвід демонструє перехід від традиційного кошторисного планування до інноваційних підходів, орієнтованих на ефективність ресурсів і пацієнтоцентричність. Українські дослідники, аналізуючи міжнародні практики, підкреслюють необхідність адаптації цих стратегій для національної системи, де частка витрат на охорону здоров'я становить лише 3,6–4% ВВП.

Метою параграфу 3.1. є систематизація зарубіжного досвіду удосконалення управління витратами в ЗОЗ на основі наукових публікацій та формулювання рекомендацій для закладів охорони України.

Управління витратами в закладах охорони здоров'я еволюціонує від реактивного контролю до проактивної оптимізації, базуючись на концепціях value-based management та lean healthcare. Зарубіжні автори виділяють чотири ключові напрями: точне калькулювання витрат (ABC/TDABC); технологічна інтеграція (AI, телемедицина); аутсорсинг і партнерства; якість як фактор економії. (рис. 3.1.) Українські науковці акцентують на VBHC, де винагорода залежить від результатів, а не обсягів послуг, що дозволяє знизити витрати на 15–20%. Систематичний огляд методів калькулювання витрат показує

домінування ABC (18% досліджень), яке розподіляє витрати за діяльностями, а не обсягами, забезпечуючи точність у 80–90% випадків.



Рис.3.1. Ключові напрями управління витратами в закладах охорони здоров'я

У США та Європі ABC/TDABC є стандартом для складних ЗОЗ. У Швеції (Keel et al., 2020) TDABC з fuzzy logic знизило витрати на мультидисциплінарну допомогу хронічно хворим на 12–15% за рахунок точного обліку часу. В Італії (Loizzo et al., 2018, адаптовано 2023) впровадження терапевтичних шляхів для переломів стегна зменшило ускладнення та витрати на 18%. Diagnosis-Related Groups (DRGs) у Австрії та Італії (Vogl, 2012–2013, оновлено 2023) оптимізують тарифи, скорочуючи перевитрати на 10%. Українські автори (Яремчук, 2023) рекомендують DRGs для України, посиляючись на німецький досвід, де фонди страхування покривають 89% населення, зменшуючи адміністративні витрати.

В Ірані (Meskarpour-Amiri et al., 2025) аутсорсинг аптек (Shiraz University) знизив витрати на 20%, аналогічно практикам Італії (Iannone et al., 2015). У Японії (Муляр, 2023) державне страхування компенсує 90% витрат, з фокусом на центри для 100 тис. жителів, що забезпечує ефективність на рівні 8% ВВП.

Штучний інтелект (Artificial intelligence, AI) є провідною стратегією в Китаї, Великобританії та США. У Китаї (Huang et al., 2022) AI для скринінгу діабетичної ретинопатії досяг ICER \$1 108/QALY, зменшуючи витрати на 52% у сільських районах. У Великобританії (Hill et al., 2020; Szymanski et al., 2022) ML для фібриляції передсердь заощадило £80,4 млн за 3 роки. У США (Salcedo et al., 2021) AI для моніторингу туберкульозу знизило витрати на \$2 226/пацієнт. Графська (2025) зазначає, що діджиталізація (EHR, телемедицина) в Європі скорочує адміністративні витрати на 25%, з прогнозом ринку управління ЗОЗ до \$1,468 трлн до 2033 р.

У Швеції (Ericson et al., 2022) AI для сепсису заощадило €76/пацієнт, скоротивши перебування в ICU. У Танзанії (Mori & Nyabakari, 2023) AI для нефростомії знизило витрати в низькоресурсних ЗОЗ на 19–37%.

Value-based та якість-орієнтовані моделі у США (Hammond et al., 2024) 89% ЗОЗ впроваджують командне планування виписки, зменшуючи реадмісії на 15% у VPCI-A. У Великобританії (NHS) солідарна модель (Денісова, 2023) забезпечує безкоштовні послуги, з витратами 9,8% ВВП, фокусом на профілактику. У Франції (Паршикова, 2023) обов'язкове страхування регулює фонди, покриваючи амбулаторне та стаціонарне лікування. У Кералі (Індія, Milojević, 2025) 30 приватних ЗОЗ оптимізували витрати через енергоефективність і генеричні препарати, знизивши на 10–15%.

Зарубіжний досвід свідчить про ефективність комбінованих стратегій: ABC/TDABC для точності, AI для автоматизації та VBHC для якості, з економією 10–25%. Для України актуальним є пілотне впровадження DRGs і AI в регіональних ЗОЗ, аутсорсинг неосновних функцій та державно-приватні партнерства, з фокусом на діджиталізацію для скорочення адміністративних витрат на 20%. Подальші дослідження мають моделювати ці стратегії в поствоєнному контексті

У контексті управління витратами в закладах охорони здоров'я (ЗОЗ) розглянуто низку ключових підходів, які базуються на сучасних теоріях управлінського обліку та практиках зарубіжного досвіду (табл..3.1.)

Таблиця 3.1.

Сучасні підходи до управління витратами в закладах охорони здоров'я

Підхід	Сутність	Основні інструменти	Середня економія витрат (за даними досліджень)	Найкраще застосовується в ЗОЗ	Приклади країн
Центри відповідальності	Сегментація ЗОЗ на центри витрат/доходів/прибутку/інвестицій	KPI за підрозділами, трансферні ціни	10–15 %	Великі багатопрофільні лікарні	США, Швеція, Україна
Нульове бюджетування (ZBB)	Обґрунтування кожного видатку «з нуля» щороку	Decision packages, ранжування пріоритетів	15–25 % (в кризових умовах)	Лікарні з хронічним дефіцитом	США, Індія, Іран
Бюджетування орієнтоване на результат (PBB)	Фінансування за досягнутими KPI та outcomes	Показники результатів, бонуси за ефективність	10–18 %	Національні та регіональні системи	Великобританія (NHS), Австралія
Бюджетування за видами діяльності (ABB)	Планування від зворотного: діяльність → драйвери → ресурси	Cost driver rates, гнучкий бюджет	12–20 %	Лікарні з великою варіацією обсягів	Китай, США, Італія
Гнучке бюджетування	Адаптація бюджету до фактичних обсягів (фіксовані та змінні)	Variance analysis за обсягом і ставкою	10–18 %	Усі типи ЗОЗ, особливо сезонні коливання	Великобританія, Україна
Activity-Based Costing (ABC)	Точне розподілення всіх витрат за діяльностями	Cost pools, багато драйверів	15–22 %	Складні клінічні процеси	Італія, США, Швеція
Time-Driven ABC (TDABC)	Спрощений ABC: витрати = час × ставка за хвилину	Діяльність	Два параметри (час + ставка)	3	Найпоширеніший сучасний метод у ЗОЗ
Штучний інтелект та діджиталізація	Прогнозування, автоматизація, телемедицина, EHR	ML-моделі, чат-боти, автоматизований облік	18–52 % (залежно від задачі)	Профілактика, діагностика, адміністрування	Китай, США, Великобританія
Аутсорсинг непрофільних функцій	Передача аптек, ІТ, прибирання, харчування тощо	Договори KPI з постачальниками	15–25 %	Немедичні сервіси	Іран, Італія, Індія

Всі розглянуті підходи спрямовані на оптимізацію ресурсів, підвищення ефективності та забезпечення фінансової стійкості ЗОЗ у умовах обмеженого фінансування. Розглянемо сутність кожного з них, з урахуванням їх теоретичних основ, механізмів застосування та переваг для закладів охорони здоров'я та проведемо порівняльний за критеріями сутності, переваг, недоліків, ефективності (економія витрат) та застосування в закладах охорони здоров'я. Аналіз ґрунтується на наукових працях українських та зарубіжних авторів та охоплює як традиційні (ZBB, гнучке бюджетування), так і інноваційні (AI, VBHC) підходи, з акцентом на їх комбінацію.

Сутність концепції центрів відповідальності (Responsibility Centers) полягає в сегментації ЗОЗ на автономні структурні одиниці (центри), де керівники відповідають за конкретні аспекти діяльності, витрати чи результати, що сприяє децентралізованому контролю та мотивації. За Drury (2021), центри відповідальності класифікуються на чотири типи:

центри витрат (cost centers) фокусують на мінімізації витрат без контролю над доходами (наприклад, лабораторія чи адміністративний блок, де оцінюється лише ефективність використання ресурсів).

центри доходів (revenue centers) передбачають відповідальність за генерацію доходів (наприклад, амбулаторне відділення, де менеджер контролює обсяги послуг, але не витрати).

центри прибутку (profit centers) забезпечують інтегрований контроль над доходами та витратами (наприклад, хірургічне відділення, де оцінюється маржа прибутку).

центри інвестицій (investment centers) передбачають додатковий контроль над інвестиціями в активи (наприклад, загальне управління ЗОЗ, з використанням показників ROI – return on investment).

Цей підхід забезпечує точний розподіл відповідальності, аналіз відхилень та мотивацію через KPI, дозволяючи скоротити витрати на 10–15%

за рахунок локальної оптимізації. У ЗОЗ він інтегрується з бюджетуванням для оцінки ефективності підрозділів.

Сутність бюджетування, орієнтованого на результат (Performance-Based Budgeting, PBB) полягає в прив'язці бюджетних асигнувань до досягнення конкретних результатів (output/outcome), а не до історичних видатків, що стимулює ефективність використання ресурсів. За Захарченком (2024), цей підхід передбачає визначення ключових показників ефективності (KPI), таких як кількість пролікованих пацієнтів на одиницю витрат чи рівень задоволення послугами, з подальшим фінансуванням на основі досягнень. У ЗОЗ PBB застосовується для розподілу коштів від державних програм (наприклад, пакети НСЗУ в Україні), де бюджет коригується за результатами аудитів.

Сутність бюджетування за видами діяльності (Activity-Based Budgeting, ABB) полягає у плануванні бюджету на основі ідентифікації ключових діяльностей (activities) ЗОЗ та пов'язаних драйверів витрат (cost drivers), таких як кількість візитів чи ліжко-днів. Процес включає: виділення діяльностей (наприклад, діагностика, лікування); розрахунок вартості одиниці діяльності; формування гнучкого бюджету з урахуванням обсягів. У закладах охорони здоров'я ABB дозволяє точно розподілити непрямі витрати (зарплата, комунальні), зменшуючи перевитрати на 10–15%. ABB інтегрується з ABC для динамічного коригування, як у китайських клініках, де воно оптимізувало витрати на телемедицину.

Сутність гнучкого бюджетування (Flexible Budgeting) полягає в адаптації бюджету до фактичних обсягів діяльності, на відміну від статичного плану. Гнучкий бюджет розраховується як: фіксовані витрати + (змінні витрати на одиницю $\times$ фактичний обсяг). У ЗОЗ це дозволяє коригувати видатки залежно від сезонних навантажень (наприклад, епідемії), аналізуючи відхилення за обсягом та ефективністю. Перевага – точний контроль, як у британських NHS, де гнучкість знижує дефіцит на 12–18%.

Сутність нульового бюджетування (Zero-Base Budgeting, ZBB) полягає у обґрунтуванні кожного видатку "з нуля" щорічно, без посилання на попередні бюджети, з ранжируванням пріоритетів. За Захарченком (2024), процес включає пакети рішень (decision packages), де кожна діяльність оцінюється за вартістю та користю. У ЗОЗ ZBB ефективний для кризових ситуацій, як у постпандемійних США, де воно скоротило адміністративні витрати на 20% (Milojević, 2025).

Сутність калькулювання витрат за діяльностями (Activity-Based Costing, ABC) – розподіл непрямих витрат за діяльностями та драйверами, а не за обсягами. За Kroon et al. (2023), метод включає створення пулів витрат (cost pools) та присвоєння їх за драйверами (наприклад, час на процедуру). У ЗОЗ ABC виявляє "приховані" витрати, як у італійських лікарнях, де воно оптимізувало витрати на хірургію на 15–20% (Loizzo et al., 2023).

Сутністю часо-орієнтованого калькулювання витрат за діяльностями (Time-Driven Activity-Based Costing, TDABC) є спрощена версія ABC, де витрати розраховуються за часом на діяльність (час $\times$ ставка). За Keel et al. (2020), це дозволяє швидко моделювати процеси, як у шведських ЗОЗ, де TDABC знизило витрати на мультидисциплінарну допомогу на 12–15%. Перевага – менша трудомісткість порівняно з ABC.

Сутність орієнтованого на цінність охорону здоров'я (Value-Based Healthcare, VBHC) – фокус на результатах для пацієнта (outcomes) відносно витрат, з оплатою за ефективність. Модель включає інтегровані практики (IPU – integrated practice units) та вимірювання результатів (PROMs). У США VBHC скоротило витрати на 15–25% (Hammond et al., 2024), стимулюючи профілактику.

Використання штучного інтелекту (AI) та діджиталізації передбачає автоматизацію процесів для оптимізації витрат (наприклад, AI для прогнозування навантаження). За Huang et al. (2022), AI в Китаї знизило витрати на скринінг на 52%. Діджиталізація (EHR, телемедицина) зменшує адміністративні витрати на 25% (Графська, 2025).

Сутність аутсорсингу полягає в передачі непрофільних функцій (аптека, IT) зовнішнім постачальникам для економії. За Meskarpour-Amiri et al. (2025), в Ірані аутсорсинг знизило витрати на 20%, як і в Італії (Iannone et al., 2015).

Розглянуті підходи до управління витратами в закладах охорони здоров'я можуть комбінуватися для комплексного управління та бути адаптованими до реалій України, як рекомендовано в роботах українських авторів. Узагальнення підходів до управління витратами в закладах охорони здоров'я за групами ефективності наведено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2.

Підходи до управління витратами в закладах охорони здоров'я
за групами ефективності

Група	Підходи	Середня економія	Термін окупності	Можливість впровадження в ЗОЗ України 2025–2030
Висока ефективність + середня складність	TDABC, VBHC, AI, ABV	18–30 %	12–24 місяці	Пріоритетні для лікарень інтенсивного лікування та кластерних ЗОЗ
Середня ефективність + низька/середня складність	Гнучке бюджетування, Lean, центри відповідальності, аутсорсинг	12–18 %	6–12 місяців	Рекомендовано всім комунальним ЗОЗ уже з 2025 року
Висока ефективність, але складне впровадження	ZBB, повний ABC	20–25 %	18–36 місяців	Тільки для великих мереж або в умовах жорсткої кризи
Системні підходи (на рівні держави)	DRGs, PBB	8–15 %	24–48 місяців	НСЗУ та МОЗ

На основі узагальнення сучасних підходів до управління витратами в закладах охорони здоров'я (ЗОЗ), представлених у табл. 3.1 та 3.2, можна зробити висновок про необхідність комплексної трансформації системи бюджетування та контролю видатків у КП «Петропавлівська центральна лікарня», з метою підвищення ефективності використання ресурсів у умовах обмеженого фінансування та воєнного стану. Аналіз підходів, класифікованих за сутністю, інструментами, економією витрат та

застосовністю, свідчить про еволюцію від традиційних методів (наприклад, нульове бюджетування – ZBB) до інноваційних (часо-орієнтоване калькулювання витрат за діяльностями – TDABC, орієнтоване на цінність охорону здоров'я – VBHC), що забезпечують середню економію від 8–15% для системних моделей до 18–52% для технологічних рішень, таких як штучний інтелект (AI) та діджиталізація. Групування підходів за ефективністю підкреслює, що високоєфективні методи з середньою складністю (TDABC, VBHC, AI, бюджетування за видами діяльності – ABB) є оптимальними для закладів охорони вторинного рівня, таких як КП «Петропавлівська центральна лікарня», що дозволить досягти економії 18–30% за 12–24 місяців. Поточний процес управління витратами в як КП «Петропавлівська центральна лікарня» характеризується залежністю від кошторисного бюджетування, що призводить до та неефективного розподілу ресурсів, з домінуванням видатків на заробітну плату (78,4%) та енергоносії. Узагальнення підходів вказує на потенціал зменшення цих проблем через децентралізацію (центри відповідальності) та точне калькулювання (ABC/TDABC), що узгоджується з зарубіжним досвідом, де такі методи зменшують перевитрати на 15–22%. Середня ефективність груп підходів (12–25%) свідчить про можливість адаптації для КП «Петропавлівська центральна лікарня», де високі витрати на непрофільні функції (обслуговування обладнання – 329 432 грн у 2025 році) можуть бути оптимізовані аутсорсингом (економія 15–25%).

Рекомендації щодо удосконалення передбачають поетапне впровадження:

на короткостроковому етапі (2025 рік) – перехід до гнучкого бюджетування та центрів відповідальності для аналізу відхилень та мотивації персоналу, з очікуваною економією 10–18% за 6–12 місяців;

на середньостроковому етапі (2026–2027 роки) – інтеграцію TDABC та ABB для точного розподілу витрат за діяльностями (ліжко-дні, візити), що

дозволить зменшити операційні видатки на 12–20% та оптимізувати тендери через Prozorro;

на довгостроковому етапі (2028–2030 роки) – впровадження VBHC з оплатою за результати (patient-reported outcomes measures – PROMs) та AI для прогнозування навантаження, з потенціалом економії 18–30% та диверсифікацією доходів через нові пакети НСЗУ. Для реалізації необхідне навчання персоналу, цифризація обліку (інтеграція з Helsi) та моніторинг через KPI, що забезпечить стійкість КП «Петропавлівська центральна лікарня» в поствоєнних умовах.

3.2. Рекомендації щодо вдосконалення управління витратами в КП «Петропавлівська центральна лікарня» ПСР

Тривала економічна нестабільність в Україні вкотре засвідчила високий рівень мінливості ринкового середовища та обмеженість традиційних підходів до управління витратами, що потребують модернізації або істотного перегляду. Одним із небагатьох інструментів, що зберіг свою результативність за умов кризових явищ, є бюджетування. Його застосування забезпечує підприємству можливість формувати стратегічно та тактично обґрунтовані дії як на рівні закладу охорони здоров'я в цілому, так і на рівні окремих підрозділів для досягнення запланованих економічних результатів. Хоча бюджетування не усуває всіх проблем у діяльності суб'єктів господарювання, для значної частини українських підприємств воно стало важливою складовою не тільки системи управління витратами, але й загальної управлінської моделі закладу охорони здоров'я.

У сучасних умовах бюджетування розглядається як невід'ємний елемент управлінського обліку та інструмент внутрішньогосподарського планування операцій через формування системи взаємопов'язаних бюджетів, що забезпечують оперативне отримання інформації з високою аналітичною цінністю для прийняття управлінських рішень. Для закладів охорони

здоров'я, діяльність яких характеризується технологічною специфікою та складною організацією виробничих процесів, система бюджетів повинна враховувати особливості технологічних операцій, результати науково-дослідних розробок та обґрунтування нових видів продукції, спрямованих на підвищення конкурентоспроможності.

Бюджетування є одним з найефективніших інструментів управлінського обліку, що забезпечує планування, контроль та координацію витрат, доходів і фінансових результатів. У зарубіжній та вітчизняній літературі бюджет визначається як кількісний план у грошовому вираженні, складений на певний період і показує плановану величину доходу, витрат та необхідні для їх досягнення ресурси

У закладах охорони здоров'я (ЗОЗ) бюджетування має специфічні особливості через:

- переважання бюджетного фінансування та контрактів з НСЗУ;
- високу частку умовно-постійних витрат (заробітна плата, комунальні послуги – 70–85 % усіх витрат);
- необхідність дотримання клінічних протоколів та нормативів МОЗ, що обмежує гнучкість витрат.

Сучасні підходи до бюджетування в ЗОЗ включають:

Бюджетування, орієнтоване на результат (Performance-Based Budgeting);

Бюджетування за видами діяльності (Activity-Based Budgeting, ABB);

Гнучке (flexible) бюджетування з урахуванням обсягів медичних послуг;

Zero-Base Budgeting (ZBB) – нульове бюджетування, що особливо актуальне в умовах дефіциту фінансування.

КП «Петропавлівська центральна лікарня» є комунальним некомерційним підприємством, що фінансується за програмою медичних гарантій НСЗУ та за рахунок коштів місцевого бюджету Петропавлівської селищної ради.

Аналіз фінансових планів та кошторисів за 2022–2025 роки показує такі особливості бюджетування:

- бюджет складається на календарний рік і затверджується рішенням селищної ради;
- застосовується кошторисне бюджетування (традиційне інкрементне планування «від досягнутого»);
- відсутнє розподілення бюджету за центрами відповідальності та видами діяльності;
- планування здійснюється кошторисним методом, а не за медичними послугами чи клінічними підрозділами;
- не використовується гнучкий бюджет – відхилення аналізуються лише за фактом року.

Для переходу від кошторисного до управлінського бюджетування пропонується комплексна трирівнева модель представлена на рис.3.2



Рис.3.2 Модель переходу від кошторисного до управлінського бюджетування КП «Петропавлівська центральна лікарня»

Рівень 1. Майстер-бюджет закладу (Master Budget), який є інтегрованою системою бюджетів, що охоплює всі аспекти діяльності організації на певний період (зазвичай рік), і служить основою для

стратегічного планування, контролю та прийняття рішень. За визначенням Drury (2021), майстер-бюджет — це комплексний фінансовий план, що консолідує операційний, фінансовий та інвестиційний бюджети, дозволяючи оцінити загальний вплив операцій на фінансовий стан підприємства.

У контексті закладів охорони здоров'я (ЗОЗ), таких як КП «Петропавлівська центральна лікарня», майстер-бюджет адаптується до специфіки: залежності від державних трансфертів (НСЗУ, місцеві бюджети), високої частки умовно-постійних витрат (заробітна плата, комунальні послуги – 70–80% загальних видатків) та регуляторних вимог МОЗ України. Перехід від кошторисного (інкрементного) бюджетування, орієнтованого на історичні видатки, до управлінського (майстер-бюджету) передбачає фокус на результатах, гнучкості та інтеграції з центрами відповідальності.

Майстер-бюджет виступає першим рівнем трирівневої моделі удосконалення бюджетування в КП «Петропавлівська центральна лікарня», забезпечуючи загальний огляд і координацію. Він складається з трьох основних компонентів: операційного, фінансового та інвестиційного бюджетів, які взаємопов'язані через причинно-наслідкові зв'язки (наприклад, операційний бюджет генерує дані для фінансового). У закладах охорони здоров'я майстер-бюджет інтегрується з Програмою медичних гарантій (ПМГ) НСЗУ, дозволяючи прогнозувати доходи від пакетів послуг (стаціонарна допомога, амбулаторія тощо) та оптимізувати видатки.

Майстер-бюджет КП «Петропавлівська центральна лікарня» формується ієрархічно, починаючи з прогнозу продажів (обсягів послуг) і завершуючи зведеними фінансовими звітами. Детальна структура включає:

1. Операційний бюджет (Operating Budget) - це основний компонент, що планує щоденні операції та витрати. Він складається з підбюджетів:

Бюджет продажів/доходів (Sales Budget): прогноз обсягів медичних послуг на основі історичних даних, демографічних факторів та контрактів з НСЗУ. Для Лікарні на 2025 рік: прогноз ліжко-днів (28 000), візитів до

поліклініки (42 000), досліджень (68 000) тощо, з урахуванням сезонності (зростання в осінньо-зимовий період) та воєнних факторів (міграція населення). Джерела доходів: 70–80% від НСЗУ, 10–15% від місцевих бюджетів, 5–10% від платних послуг.

Бюджет виробництва/надання послуг (Production Budget): розрахунок необхідних ресурсів (персонал, матеріали) для виконання плану. Наприклад, для стаціонарної допомоги: штат медсестер (на 1 ліжко – 0,5 FTE), медикаменти (150 грн/ліжко-день).

Бюджет прямих матеріалів (Direct Materials Budget): план закупівель ліків, реагентів, перев'язувальних матеріалів через Prozorro, з урахуванням норм МОЗ (наприклад, 125 500 грн на медичні матеріали за тендерами 2025 року).

Бюджет прямих витрат на оплату праці (Direct Labor Budget): план заробітної плати (78,4% видатків у 2024 році), з урахуванням штату (120 працівників) та мотиваційних надбавок.

Бюджет накладних витрат (Overhead Budget): непрямі видатки (комунальні – 329 432 грн у 2025 році, ремонт обладнання – 32 200 грн). Операційний бюджет завершується розрахунком собівартості послуг та бюджетним звітом про прибутки/збитки.

2. Фінансовий бюджет (Financial Budget) – цей компонент фокусується на грошових потоках та балансі:

Бюджет грошових коштів (Cash Budget): Прогноз надходжень (трансфerti НСЗУ – 94,4% бюджету) та видатків, з урахуванням затримок платежів (наприклад, щомісячний cash flow для уникнення касових розривів). Для Лікарні: врахування сезонних пікових навантажень (зимовий період) та резерву на непередбачені видатки (5–10% бюджету).

Бюджет капітальних інвестицій (Capital Expenditure Budget): План оновлення обладнання (капітальні трансфerti – 50 000 грн у 2025 році), з ROI-аналізом (наприклад, придбання УЗД-апарату з окупністю 2–3 роки).

Бюджетний баланс (Budgeted Balance Sheet): Зведений прогноз активів (23 145 600 грн у 2024), зобов'язань та власного капіталу. Фінансовий бюджет забезпечує ліквідність, дозволяючи уникнути збитків (-1 117 200 грн у 2024 році).

3. Інвестиційний бюджет (Investment Budget) План довгострокових вкладень у розвиток: модернізація інфраструктури (енергоефективні системи – 14 695 грн на опалення), навчання персоналу (850 грн на тендери) та цифровізація (електронні карти, телемедицина). У Лікарні це включає гранти від міжнародних організацій (наприклад, WHO) для відновлення після воєнних ушкоджень, з оцінкою NPV (чиста теперішня вартість) та IRR (внутрішня норма дохідності).

Формування починається з бюджетного комітету (головний лікар, фінансовий директор, завідувачі відділень) у листопаді-грудні попереднього року, з щомісячним контролем відхилень (variance analysis). У КП «Петропавлівська центральна лікарня» рекомендується інтеграція з програмним забезпеченням (наприклад, 1С:Бухгалтерія для ЗОЗ) для автоматизованого розрахунку. Контроль включає гнучкі коригування (наприклад, +10% на енергоносії через інфляцію) та звітність перед Петропавлівською селищною радою.

Майстер-бюджет є стратегічним інструментом для переходу КП «Петропавлівська центральна лікарня» до управлінського бюджетування, інтегруючи операційні, фінансові та інвестиційні аспекти для комплексного контролю. Його впровадження вимагає навчання персоналу та цифрових інструментів, але забезпечує довгострокову стійкість. Подальші дослідження можуть включати симуляцію на даних 2025 року.

Рівень 2. Бюджети центрів відповідальності (Responsibility Center Budgets).

Формування ефективної системи управління витратами передбачає необхідність перегляду і вдосконалення організаційної структури підприємства. У межах чинної структури впровадження центрів

відповідальності виявляється недостатньо результативним через централізований характер управління, неузгодженість функцій між підрозділами та дублювання окремих управлінських процесів.

Для підвищення ефективності управління витратами запропонована організаційна структура має бути доповнена системою центрів відповідальності витрат. Центр відповідальності розглядається як структурний сегмент закладу охорони здоров'я, відповідальний керівник якого приймає управлінські рішення та контролює ресурси. Облік витрат у розрізі центрів відповідальності забезпечує їх прив'язку до організаційної побудови закладу охорони здоров'я та сприяє децентралізації управління. Це дає змогу застосовувати диференційовані методи управління витратами, закріплювати відповідальних осіб за їх формуванням, а також підвищувати контрольованість показників доходів і прибутку.

Система управління витратами за центрами відповідальності передбачає чіткий розподіл повноважень та відповідальності менеджерів, персоніфікацію внутрішньої звітності та їх участь у підготовці планових і звітних документів. Підхід до формування центрів відповідальності залежить від специфіки діяльності підприємства, однак має відповідати низці умов: наявність вимірюваних показників діяльності, визначений відповідальний керівник, оптимальний рівень деталізації, можливість віднесення витрат безпосередньо до конкретного центру та урахування соціально-психологічних аспектів для забезпечення мотивації менеджерів.

Центри відповідальності класифікують за обсягом повноважень та функціональним призначенням. Одним із найпоширеніших типів є центр витрат, що відповідає лише за їх формування. Такі центри можуть включати регульовані, частково регульовані та слабо регульовані витрати. У центрах регульованих витрат існує нормативно обґрунтоване співвідношення між витратами та обсягом випуску, що дає змогу застосовувати гнучкі бюджети. Натомість у центрах довільних витрат визначення витрат ґрунтується на управлінському рішенні відповідно до поставлених завдань; типовими

прикладами таких підрозділів є маркетингові служби та конструкторські бюро.

Центр слабо регульованих витрат відрізняється від центру довільних витрат тим, що підприємство фактично не має можливості істотно вплинути на величину таких витрат, оскільки вони формуються незалежно від управлінських рішень та розглядаються як фіксований параметр діяльності. Іншими словами, розмір витрат цих центрів сприймається керівництвом як зовнішньо зумовлена величина, що підлягає лише обліку, а не регулюванню.

Класифікацію центрів відповідальності відповідно до їх функціонального призначення представлено на рис. 3.2.

Основні центри відповідальності охоплюють підрозділи, діяльність яких безпосередньо пов'язана з виготовленням продукції, виконанням робіт чи наданням послуг споживачам, а тому їхні витрати можуть бути прямо віднесені на собівартість відповідної продукції. До групи центрів, що забезпечують управління матеріальними запасами, належать підрозділи постачання та складського господарства, тоді як виробничі цехи та технологічні дільниці забезпечують виконання основних операцій виробничого процесу. Управлінські центри відповідальності виконують функції координації та регулювання діяльності закладу охорони здоров'я (зокрема, планові та фінансові служби), а центри збуту забезпечують реалізацію продукції і здійснюють маркетингову діяльність.

Допоміжні центри відповідальності, які не створюють продукту безпосередньо для зовнішнього споживача, опосередковано підтримують виробництво, надаючи послуги чи виконуючи роботи для основних центрів. Оскільки їхні витрати не можуть бути прямо включені до собівартості, вони розподіляються між основними центрами, після чого у складі сукупних витрат відносяться на продукцію. Усередині допоміжних центрів виокремлюють загальновиробничі підрозділи, що обслуговують увесь комплекс підприємства, та підрозділи, орієнтовані виключно на забезпечення технологічного процесу.

З урахуванням поданої класифікації та відповідно до організаційної структури КП «Петропавлівська центральна лікарня» ПСР, модель центрів відповідальності витрат представлена в табл. 3..3

Таблиця 3.3

Модель центрів відповідальності КП «Петропавлівська центральна лікарня» та показники контролю

Центр відповідальності	Тип центру	Показники контролю (KPI)
Адміністрація	Центр витрат	Витрати на управління на 1 ліжко, на 1 працівника
Поліклініка	Центр доходів/прибутку	Дохід на 1 відвідування, маржа за пакетами НСЗУ
Стаціонарні відділення	Центр доходів/прибутку	Маржа за DRG-пакетами, витрати на 1 ліжко-день
Клініко-діагностична лабораторія	Центр витрат/доходів	Витрати на 1 дослідження, дохід від діагностичних пакетів
Господарський блок	Центр витрат	Витрати на 1 м ² , на 1 ліжко, економія енергоресурсів
Фінансово-економічна служба	Центр витрат	Витрати на 1 працівника закладу

Одним із методів підвищення ефективності управління витратами є переведення частини неконтрольованих витрат у категорію контрольованих шляхом зміни рівня відповідальності осіб, що приймають рішення, а також шляхом переходу від планових розрахунків собівартості до її визначення на основі фактичних даних. Найбільш дієвим інструментом у цьому контексті виступає децентралізація управління, оскільки значний обсяг рішень, що впливають на витрати, ухвалюється на вищих рівнях ієрархії, які часто не володіють оперативною інформацією про реальний стан справ.

Децентралізація сприяє підвищенню якості управлінських рішень та скорочує час на їх прийняття, оскільки повноваження переходять до фахівців, які безпосередньо залучені до виробничих процесів та здатні оперативно реагувати на зміни. Таким чином, витрати, які раніше не контролювалися, можуть перейти до контрольованих через розширення сфери впливу керівника центру відповідальності на формування собівартості.

Прикладом таких витрат є оплата електроенергії. Щоб зробити ці витрати контрольованими, необхідно оснащувати кожний підрозділ лічильниками, що дасть можливість визначати реальне енергоспоживання, а не розподіляти витрати пропорційно умовній базі. Це забезпечить керівникам можливість впливати на окремі статті витрат.

Рівень 3. Гнучкий бюджет за видами діяльності ((Activity Based Budgeting).

Модель Activity-Based Budgeting (ABB), або бюджетування на основі діяльності, є сучасним підходом до планування та контролю витрат, що базується на ідентифікації ключових діяльностей (activities) організації та пов'язаних з ними драйверів витрат (cost drivers). На відміну від традиційного інкрементного бюджетування, ABB фокусується на ефективності процесів, дозволяючи оптимізувати ресурси за рахунок точного розподілу витрат на одиницю діяльності. Для закладів охорони здоров'я, таких як КП «Петропавлівська центральна лікарня», ABB особливо актуальна в умовах обмеженого фінансування від Національної служби здоров'я України (НСЗУ), місцевих бюджетів та хронічних збитків, як зафіксовано у фінансових звітах за 2020–2024 роки.

ABB передбачає розподіл витрат не за економічними елементами (наприклад, заробітна плата, матеріали), а за діяльностями, які генерують вартість. Ключовими елементами моделі Activity-Based Budgeting (ABB) є:

- Діяльності (activities): процеси, що споживають ресурси, наприклад, лікування пацієнта, проведення діагностики.
- Драйвери витрат (cost drivers): фактори, що визначають обсяг діяльності, наприклад, кількість ліжко-днів або візитів.
- Пули витрат (cost pools): групи витрат, пов'язаних з діяльністю.

У закладі охорони здоров'я ABB дозволяє враховувати специфіку: високий рівень умовно-постійних витрат (70–80% – персонал та інфраструктура), залежність від пакетів медичних гарантій НСЗУ та сезонні коливання навантаження. Переваги для КП «Петропавлівська центральна

лікарня»: скорочення нецільових витрат на 10–15%, підвищення прозорості та мотивації персоналу через зв'язок бюджету з результатами.

Впровадження АВВ вимагає поетапного підходу, адаптованого до комунальної форми власності та регулювання МОЗ України. Орієнтовний термін – 6–12 місяців, з інтеграцією в систему ІС або аналогічну.



Рис. 3.3 Алгоритм впровадження Activity-Based Budgeting (ABB) в КП «Петропавлівська центральна лікарня»

Етап 1: Ідентифікація ключових діяльностей.

На основі структури лікарні (поліклініка, стаціонарні відділення, лабораторія, господарський блок) виділяються основні діяльності:

- Стаціонарне лікування (терапевтичне, хірургічне, педіатричне).
- Амбулаторне лікування (візити до спеціалістів).
- Діагностика (лабораторні тести, УЗД, рентген).
- Хірургічні втручання.
- Адміністративні та господарські процеси (облік, прибирання, ремонт).

Ці види діяльності відповідають пакетам НСЗУ (наприклад, "Стаціонарна допомога дорослим та дітям без проведення хірургічних операцій" або "Хірургічна допомога").

Етап 2: Визначення драйверів витрат.

Для кожного виду діяльності обираються вимірювані драйвери:

- Кількість ліжко-днів (для стаціонару) – базується на середній зайнятості ліжок (припустимо 70–80% від 100–150 ліжок у лікарні).
- Кількість візитів (для поліклініки) – з історичних даних (наприклад, 40–50 тис. на рік).
- Кількість досліджень (для лабораторії) – 60–70 тис. тестів.
- Кількість операцій (для хірургії) – 1 500–2 000 на рік.

Для визначення драйверів витрат інформацію отримують з фінансових звітів: наприклад, у 2024 році дохід склав 26,9 млн грн, що відповідає обсягу послуг на рівні 2023 року (31,3 млн грн).

Етап 3: Формування пулів витрат.

Витрати групуються за видами діяльності. Використовуючи дані за 2024 рік (збиток через високі операційні витрати), пули включають:

- Прямі витрати (медикаменти, матеріали – близько 20% від загальних).
- Непрямі (зарплата, комунальні – 80%).

Приклад розподілу загальних витрат (орієнтовно 28 млн грн на 2025 рік, з урахуванням трансфертів 6,8 млн грн): стаціонар: 50–60% витрат; поліклініка: 20–25%; діагностика: 10–15%.

Етап 4: Розрахунок вартості одиниці діяльності.

Приклад для 2026 року (прогноз на основі 2025 даних, скоригований на інфляцію 10–15%):

Прогнозний бюджет витрат на 2026 рік
КП «Петропавлівська центральна лікарня»

Вид діяльності	Драйвер витрат	Плановий обсяг (одиниць)	Вартість одиниці (грн)	Планові витрати (тис. грн)
Стационарне лікування	Лікарняний ліжко-день	28 000	1 500	42 000
Амбулаторне лікування	Візит пацієнта	42 000	300	12 600
Лабораторні дослідження	Кількість тестів	68 000	150	10 200
Хірургічні втручання	Кількість операцій	1 850	9 000	16 650
Діагностика (УЗД/рентген)	Кількість процедур	15 000	500	7 500
Адміністративні процеси	Кількість працівників	120	200 000 (на рік)	24 000
Господарські процеси	м ² площі енергоносії /	5 000 м ²	1 000 (на м ²)	5 000
Всього	-	-	-	117 950

Розрахунок базується на історичних даних: наприклад, вартість ліжко-дня скоригована з 1420 грн (2024) на 1500 грн з урахуванням зростання витрат на енергоносії.

Етап 5: Складання гнучкого бюджету та контроль.

Гнучкий бюджет коригується за фактичними обсягами. Якщо обсяг ліжко-днів знизиться до 25 000, витрати автоматично зменшаться до 37 500 тис. грн. Аналіз відхилень передбачає порівняння планових і фактичних витрат за драйверами (variance analysis). Наприклад, перевитрати на тести через неефективне використання реагентів. Інтеграція з центрами відповідальності, тобто кожен відділ (наприклад, стаціонар як центр прибутку) отримує суббюджет, з KPI (маржа на ліжко-день > 20%).

Переваги впровадження АВВ для КП «Петропавлівська центральна лікарня» є зменшення збитків (з -1,1 млн грн у 2024 до балансу в 2026), оптимізація трансфертів (6,8 млн грн на 2025), підвищення ефективності на 15–20% через фокус на високовартісних діяльностях. Такий підхід дозволить

автоматично коригувати бюджет при зміні обсягів медичної допомоги та точно визначати відхилення.

Ризиками впровадження АВВ для КП «Петропавлівська центральна лікарня» є Високі є високі витрати на впровадження (програмне забезпечення, навчання), опір персоналу, неточність даних (потрібна цифризація обліку).

Впровадження моделі АВВ дозволить КП «Петропавлівська центральна лікарня» перейти від реактивного до проактивного управління витратами, забезпечуючи стійкість у 2025–2026 роках.

Сучасна система бюджетування в КП «Петропавлівська центральна лікарня» має інкрементний, кошторисний характер і не забезпечує належного контролю витрат. Перехід до трирівневої моделі бюджетування дозволить:

- підвищити точність планування на 25–30 %;
- скоротити нецільові витрати на 8–12 %;
- посилити фінансову відповідальність керівників підрозділів;
- створити передумови для переходу до повноцінного управлінського обліку.

Запропонована модель може бути масштабована на інші комунальні заклади охорони здоров'я вторинного рівня надання медичної допомоги в Україні.

Висновки до розділу 3

З метою вдосконалення процесу управління витратами закладу охорони здоров'я, в роботі:

Систематизовано зарубіжний досвід удосконалення управління витратами в ЗОЗ на основі наукових публікацій та формулювання рекомендацій для закладів охорони України.

Встановлено, що управління витратами в закладах охорони здоров'я еволюціонує від реактивного контролю до проактивної оптимізації,

базуючись на концепціях value-based management та lean healthcare. Зарубіжні автори виділяють чотири ключові напрями: точне калькулювання витрат (ABC/TDABC); технологічна інтеграція (AI, телемедицина); аутсорсинг і партнерства; якість як фактор економії.

У контексті управління витратами в закладах охорони здоров'я . розглянуто низку ключових підходів, які базуються на сучасних теоріях управлінського обліку та практиках зарубіжного досвіду.

На підставі аналізу підходів, класифікованих за сутністю, інструментами, економією витрат та застосовністю, встановлено, що відбувається еволюція від традиційних методів (наприклад, нульове бюджетування – ZBB) до інноваційних (часо-орієнтоване калькулювання витрат за діяльностями – TDABC, орієнтоване на цінність охорону здоров'я – VBHC), що забезпечують середню економію від 8–15% для системних моделей до 18–52% для технологічних рішень, таких як штучний інтелект (AI) та діджиталізація.

Групування підходів за ефективністю підкреслює, що високоєфективні методи з середньою складністю (TDABC, VBHC, AI, бюджетування за видами діяльності – ABB) є оптимальними для закладів охорони вторинного рівня, таких як КП «Петропавлівська центральна лікарня».

Рекомендації щодо удосконалення управління витратами КП «Петропавлівська центральна лікарня» передбачають поетапне впровадження:

на короткостроковому етапі (2025 рік) – перехід до гнучкого бюджетування та центрів відповідальності для аналізу відхилень та мотивації персоналу, з очікуваною економією 10–18% за 6–12 місяців;

на середньостроковому етапі (2026–2027 роки) – інтеграцію TDABC та ABB для точного розподілу витрат за діяльностями (ліжко-дні, візити), що дозволить зменшити операційні видатки..

ВИСНОВКИ

За результатами теоретичного дослідження встановлено, що існує декілька підходів до розуміння сутності витрат: фінансовий, ресурсний та обліковий. В даному дослідженні витрати розглядаються з точки зору ресурсного підходу, тобто під витратами розуміється вартісний вираз ресурсів, що використовуються в процесі його функціонування.

Витрати є головним об'єктом аналізу в процесі управління. Тому для розуміння того, як ними управляти, їх класифікують за різними ознаками, а саме: за місцем відповідальності, за видами продукції, за єдністю складу, за видами витрат, за способами перенесення вартості на продукцію та ін.

Управління витратами підприємства є складним процесом та означає за своєю сутністю управління всією діяльністю підприємства, оскільки торкається всіх сторін виробничого процесу. Управління витратами включає в себе функції: планування, організації, мотивації, регулювання та контролю, що спрямовано, в першу чергу, на оптимізацію витрат підприємства.

Механізми управління витратами передбачають застосування певних методів та інструментів, за допомогою яких вивчають витрати, досліджують їхню поведінку, щоб управляти ними. Вибір методів полягає у застосуванні різноманітних способів і прийомів, за допомогою яких можна вивчити та отримати точну інформацію про витрати і на її підставі прийняти правильні управлінські рішення. Сучасні системи управління витратами дають можливість застосування значної кількості методів управління. В цьому випадку важливим завданням менеджера на підприємстві є обґрунтований вибір тих методів управління витратами, які найбільш доцільні в певній ситуації.

Дослідження стану управління витратами здійснювалося на базі КП «Петропавлівська центральна лікарня» Петропавлівської селищної ради Дніпропетровської, яка функціонує як багатопрофільна лікарня загального профілю. КП «Петропавлівська ЦЛ» є неприбутковою організацією.

Організаційна структура КП «Петропавлівська ЦЛ» є лінійно-функціональною, з чітким вертикальним підпорядкуванням

За результатами аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства встановлено, наступне:

Основним джерелом доходів лікарні є платежі від НСЗУ за ПМГ (близько 80–90% загального доходу), надходження з місцевого бюджету та платні послуги. У 2023 році відзначалось зростання доходу на 50% порівняно з 2022р (до 31,4 млн грн.), що пов'язано зі збільшенням кількості пакетів та договорів, які укладено з НСЗУ (терапевтична – 60%, хірургічна – 20%), у 2024 році лікарня уклала договори з НСЗУ за 11 пакетами медичних послуг.

Результати ABC-аналізу свідчать про високу концентрацію надходжень за категорію А, де домінують надходження за пакетом «Стаціонарна допомога дорослим та дітям без проведення хірургічних операцій» (49,54% від загального), що узгоджується з тенденціями вторинного рівня ЗОЗ в Україні. Зростання амбулаторних послуг у категорії А (з 4549,598 тис. грн у 2022 до 5049,638 тис. грн у 2024) вказує на переорієнтацію на профілактику, що є раціональним для зменшення витрат на госпіталізацію, як показано в зарубіжних практиках.

Динаміка витрат КП «Петропавлівська ЦЛ» відображає вплив воєнних умов, а саме: що у 2022 році витрати становили 23,6 млн грн, що на 13% перевищувало доходи (20,9 млн грн), у 2024 році відмічається зниження витрат на 10,5% (до 28,1 млн грн) завдяки оптимізації.

Структура операційних витрат КП «Петропавлівська центральна лікарня» ПСР у 2024 році базується на типових пропорціях для лікарень загального профілю, витрати на оплату праці складають 50% від операційних витрат лікарні.

Аналіз структури витрат на оплату праці персоналу КП «Петропавлівська центральна лікарня» ПСР у 2024 році показав, що витрати на оплату праці адміністративно-господарського персоналу (керівники та

інший персонал) складає 49%, тоді як на ключовий медичний (лікарі, СМП, ММП) — 61%, Це вказує на потенційну неефективність.

Результати аналізу ступеню реалізації функцій управління витратами свідчать про те, що жодна з функцій управління витратами у КП «Петропавлівська ЦЛ» не реалізується в повному обсязі.

На основі проведеного SWOT-аналізу діяльності КП «Петропавлівська центральна лікарня» ПСР Дніпропетровської області, можна зробити висновок про значний потенціал удосконалення процесу управління витратами, який наразі характеризується обмеженою ефективністю через вплив зовнішніх загроз та внутрішніх слабкостей. Встановлено, що процес управління витратами в КП «Петропавлівська центральна лікарня» Петропавлівської селищної ради потребує комплексної трансформації: від реактивного кошторисного підходу до проактивної моделі, інтегрованої з центрами відповідальності та гнучким бюджетуванням.

З метою вдосконалення процесу управління витратами закладу охорони здоров'я, в роботі:

Систематизовано зарубіжний досвід удосконалення управління витратами в ЗОЗ на основі наукових публікацій та формулювання рекомендацій для закладів охорони України.

Встановлено, що управління витратами в закладах охорони здоров'я еволюціонує від реактивного контролю до проактивної оптимізації, базуючись на концепціях value-based management та lean healthcare. Зарубіжні автори виділяють чотири ключові напрями: точне калькулювання витрат (ABC/TDABC); технологічна інтеграція (AI, телемедицина); аутсорсинг і партнерства; якість як фактор економії.

У контексті управління витратами в закладах охорони здоров'я . розглянуто низку ключових підходів, які базуються на сучасних теоріях управлінського обліку та практиках зарубіжного досвіду.

На підставі аналізу підходів, класифікованих за сутністю, інструментами, економією витрат та застосовністю, встановлено, що

відбувається еволюція від традиційних методів (наприклад, нульове бюджетування – ZBB) до інноваційних (часо-орієнтоване калькулювання витрат за діяльностями – TDABC, орієнтоване на цінність охорону здоров'я – VBHC), що забезпечують середню економію від 8–15% для системних моделей до 18–52% для технологічних рішень, таких як штучний інтелект (AI) та діджиталізація.

Групування підходів за ефективністю підкреслює, що високоефективні методи з середньою складністю (TDABC, VBHC, AI, бюджетування за видами діяльності – ABB) є оптимальними для закладів охорони вторинного рівня, таких як КП «Петропавлівська центральна лікарня».

Рекомендації щодо удосконалення управління витратами КП «Петропавлівська центральна лікарня» передбачають поетапне впровадження:

на короткостроковому етапі (2026 рік) – перехід до гнучкого бюджетування та центрів відповідальності для аналізу відхилень та мотивації персоналу, з очікуваною економією 10–18% за 6–12 місяців;

на середньостроковому етапі (2027–2028 роки) – інтеграцію TDABC та ABB для точного розподілу витрат за діяльностями (ліжко-дні, візити), що дозволить зменшити операційні видатки

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Безродна, О. Г., & Чернецька, О. В. (2021). Стан обліку запасів у лікарняному закладі. [dspace.dsau.dp.ua.
https://dspace.dsau.dp.ua/bitstream/123456789/7402/1/1%20%281%29.pdf](https://dspace.dsau.dp.ua/bitstream/123456789/7402/1/1%20%281%29.pdf)
2. Гарбузюк, В., & Рудниченко, Є. (2023). Використання методології «Бережливе виробництво та Шість Сигм» у системі безпеко-орієнтованого управління закладами охорони здоров'я. *Development Service Industry*. <https://dsim.khmnu.edu.ua/index.php/dsim/article/download/64/47>
3. Гладкова, О., & Деренська, Я. (2024). Управління закладами охорони здоров'я на засадах LEAN-менеджменту для підвищення їх конкурентних переваг. [economdevelopment.in.ua.
https://economdevelopment.in.ua/index.php/journal/article/view/912](https://economdevelopment.in.ua/index.php/journal/article/view/912)
4. Друрі К. (2021). Управлінський та виробничий облік. Дніпро: Баланс Бізнес Букс.
5. Дубихвіст О. В. (2023). Activity-based budgeting у медичних закладах: зарубіжний досвід та можливості застосування в Україні. *Економіка та суспільство*, 47. <https://doi.org/10.32798/2524-0072/2023.47.12>
6. Запорожан, Л. П., Литвинова, О. М., Слободян, Н. О., & Трушенкова, Л. В. (2025). Економіка охорони здоров'я та фінансовий менеджмент. Тернопільський національний медичний університет імені І. Я. Горбачевського. <https://repository.tdmu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/18213/...pdf>
7. Захарченко Л. А. (2024). Бюджетування в системі управління витратами закладів охорони здоров'я. *Фінанси України*, 5, 78–92.
8. Іванчов, П. В. (2021). Методологічні засади оцінювання ефективності державного управління трансформацією медичної системи України. *Приазовський економічний вісник*. http://pev.kpu.zp.ua/journals/2021/1_24_ukr/43.pdf

9. Козакевич, О. В. (2024). Управління розвитком закладу охорони здоров'я (на прикладі КНП «Жовківська лікарня» Жовківської міської ради Львівської області). repository.lnup.edu.ua.
<https://repository.lnup.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/1838/1/%D0%9A%D0%BE%D0%B7%D0%B0%D0%BA%D0%B5%D0%B2%D0%B8%D1%87%20%D0%9E%D1%80%D0%B5%D1%81%D1%82%20.pdf>
10. Копитко, М., & Ткачук, Д. (2024). Управління резилієнтністю та персоналом в організаціях і закладах охорони здоров'я в кризових ситуаціях: виклики воєнного часу. Вчені записки Університету «КРОК». <http://snku.krok.edu.ua/index.php/vcheni-zapiski-universytetu-krok/article/view/766>
11. Котлінський, Д. Ю. (2020). Аналіз видатків на охорону здоров'я в Україні. Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ. http://vtei.com.ua/images/2020/25_03_2020/5/3.pdf
12. Малачинська, М., & Барзилович, А. (2022). Управління закладами первинної медичної допомоги в Україні. Український журнал громадського здоров'я. https://www.academia.edu/download/96514103/UJPH10_17628356.pdf
13. Мельник, А., & Радзівіл, Л. (2021). Впровадження стратегічного планування у практику управління сучасними медичними закладами: методологічні та прикладні аспекти. Вісник економіки. <https://visnykj.wunu.edu.ua/index.php/visnykj/article/download/1267/1372>
14. Мельниченко, О., Човпан, Г., & Удовиченко, Н. (2021). Медична реформа: реалії та перспективи для України. [repo.knmu.edu.ua. https://repo.knmu.edu.ua/handle/123456789/28690](https://repo.knmu.edu.ua/handle/123456789/28690)
15. Міхно, І., Коваль, В., & Тернавський, А. (2020). Стратегічне управління розвитком закладу охорони здоров'я на національному ринку медичних послуг. Access to Science.... https://journal.access-bg.org/journalfiles/journal/issue-1-2-2020/mikhno_strategic_management_of_healthcare_institution_development.pdf
16. Нападовська Л. В. (2022). Управлінський облік. Київ: КНЕУ.

17. Олешко, О. М. (2024). Удосконалення системи менеджменту якості в медичних закладах з використанням міжнародних стандартів якості в організації охорони здоров'я. [essuir.sumdu.edu.ua.
https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/98212/1/Oleshko_mag_rob.pdf](https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/98212/1/Oleshko_mag_rob.pdf)
18. Рясних, Є., Савченко, О., & Непеляк, Л. (2022). Маржинальний підхід до оцінювання ефективності інноваційних рішень у медичній сфері. [elar.khmnu.edu.ua. https://elar.khmnu.edu.ua/items/e92e8230-5530-4de8-a193-499965f290f5](https://elar.khmnu.edu.ua/items/e92e8230-5530-4de8-a193-499965f290f5)
19. Сазоненко, Л. В., & Толстован, О. К. (2021). Заходи антикризового управління в закладах охорони здоров'я. Інвестиції: практика та досвід. <http://www.investplan.com.ua/index.php?op=1&z=7567&i=12>
20. Силка, І. Р. (2024). Обліково-аналітичне забезпечення надання послуг комунальним підприємством. [evnuir.vnu.edu.ua.
https://evnuir.vnu.edu.ua/handle/123456789/26529](https://evnuir.vnu.edu.ua/handle/123456789/26529)
21. Урсол, Т. І. (2025). Побудова моделі адаптивного управління в закладі охорони здоров'я. [dspace.nuph.edu.ua.
https://dspace.nuph.edu.ua/bitstream/123456789/34596/1/...pdf](https://dspace.nuph.edu.ua/bitstream/123456789/34596/1/...pdf)
22. Фомінов, А. О. (2025). Оптимізація фінансових витрат у закладах охорони здоров'я. [dspace.luguniv.edu.ua.
https://dspace.luguniv.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/11165/...pdf](https://dspace.luguniv.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/11165/...pdf)
23. Хоменко, І. М., Івахно, О. П., & Першегуба, Я. В. (2021). Управління інституційною та превентивною діяльністю в системі громадського здоров'я України. [ir.nuozu.edu.ua.
http://ir.nuozu.edu.ua:8080/handle/lib/3641](http://ir.nuozu.edu.ua:8080/handle/lib/3641)
24. Хонда, В. О., & Слобожан, О. В. (2023). Фінансування закладів охорони здоров'я у 2021–2023 роках. Асоціація міст України. https://auc.org.ua/sites/default/files/library/oz_az_2023_v2.pdf
25. Чубар, І. В. (2020). Управління ризиками при впровадженні платних послуг в умовах медичної реформи (на прикладі КНП «Хмельницька

обласна лікарня»). elar.khmnu.edu.ua. <https://elar.khmnu.edu.ua/items/3795ae0b-5bc1-4481-8730-1384f9150c57>

26. Шалько, М., Дьоміна, О., & Коцюрубенко, Г. (2024). Державне управління фінансовим забезпеченням системи охорони здоров'я в Україні. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. <https://fkd.net.ua/index.php/fkd/article/view/4370>

27. Шелієміна, Н. (2023). Аналіз впровадження реформи охорони здоров'я України у 2023 році. [essuir.sumdu.edu.ua. https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/94435](https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/94435)

28. Шелієміна, Н. І. (2023). Особливості фінансування системи охорони здоров'я: вітчизняний та зарубіжний досвід. Економіка та суспільство, (53). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-53-80>

29. Шкільняк, М., Желюк, Т., & Дудкіна, О. (2021). Управління закладами охорони здоров'я: виклики та перспективи. Вісник економіки. <http://visnykj.wunu.edu.ua/index.php/visnykj/article/download/1309/1413>

30. Яворська, З. Г. (2024). Економіка охорони здоров'я. Маркетинг медичних послуг. Львівська медична академія імені Андрея Крупинського. <https://lma.edu.ua/wp-content/uploads/2025/03/yavorska-zh.b.ekonomika-ohorony-zdorovya.-posibnyk.pdf>

31. Якобчук, В. П., Присяжнюк, О. Ф., & Плотнікова, М. Ф. (2021). Ефективність публічного управління фінансово-економічним забезпеченням проєктної діяльності у сфері надання медичних послуг. [academia.edu. https://www.academia.edu/download/107991083/351.pdf](https://www.academia.edu/download/107991083/351.pdf)

32. Яців, І. Б. (2024). Джерела фінансування формування здоров'я як складової людського капіталу. Інвестиції: практика та досвід, (15), 13–18. <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2024.15.13>

33. Almeshwari, S. A., Almalki, I. S., Abumilha, B. A., & Altharwi, B. H. (2024). Improving hospital efficiency and cost management: A systematic review and meta-analysis. Cureus. <https://www.cureus.com/articles/301972-improving->

[hospital-efficiency-and-cost-management-a-systematic-review-and-meta-analysis.pdf](#)

34. Anufriyeva, V., Pavlova, M., & Stepurko, T. (2022). The perception of health care quality by primary health care managers in Ukraine. BMC health services research. <https://link.springer.com/article/10.1186/s12913-022-08300-y>

35. Berger, S. H. (2004). ... to improve healthcare cost management: If your hospital hasn't been achieving cost savings, maybe you need to make--or renew--a commitment to cost management. Healthcare Financial Management. <https://go.gale.com/ps/i.do?id=GALE%7CA120612382&sid=googleScholar&v=2.1&it=r&linkaccess=abs&issn=07350732&p=AONE&sw=w>

36. Davis, K., Otwell, R., & Barber, J. (2004). Managing costs through clinical quality improvement: By employing care-based cost management, providers can reduce costs and improve efficiencies. Healthcare Financial Management. <https://go.gale.com/ps/i.do?id=GALE%7CA115344977&sid=googleScholar&v=2.1&it=r&linkaccess=abs&issn=07350732&p=AONE&sw=w>

37. Hsu, S. H., & Qu, S. Q. (2012). Strategic cost management and institutional changes in hospitals. European Accounting Review. <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09638180.2012.658152>

38. IQVIA. (2020). Витрати на охорону здоров'я та доступ до лікування в Україні. https://chamber.ua/wp-content/uploads/2022/01/IQVIA_ACC_Study_on_HC_spending_and_access_to_treatment_Main_report_UA_FINAL_updates-2.pdf

39. Khanyk, N., Hromovyk, B., Levytska, O., & Agh, T. (2022). The impact of the war on maintenance of long-term therapies in Ukraine. Frontiers in Pharmacology. <https://www.frontiersin.org/articles/10.3389/fphar.2022.1024046/full>

40. Lascu, C. F., Cheregi, C. D., & Davidescu, L. (2023). A review of factors, drivers, and barriers to improving hospital cost management. Entomology

and Applied Science Letters. <https://easletters.com/article/a-review-of-factors-drivers-and-barriers-to-improving-hospital-cost-management-olrjylz5jclyqij>

41. Makarenko, S., Oliinyk, N., & Danko, V. (2020). Formation of an innovative competitiveness management system of the enterprise: On the case of Ukraine's healthcare. *Journal of Eastern European and Central Asian Studies*. <https://j.ideasspread.org/index.php/jems/article/view/431>

42. Nataliia, V., Barzylovykh, A., Zabolotna, A., & Boiko, M. (2021). Healthcare facilities management in digitalization context. *International journal of* <https://www.neliti.com/publications/572171/healthcare-facilities-management-in-digitalization-context>

43. Neriz, L., Núñez, A., & Ramis, F. (2014). A cost management model for hospital food and nutrition in a public hospital. *BMC Health Services Research*. <https://link.springer.com/article/10.1186/s12913-014-0542-0>

44. Shygun, M., Gutsalenko, L., & Marchuk, U. (2024). Sustainable development in the management and accounting of healthcare facilities: The experience of medical reform in Ukraine. *Emerald Insight*. <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/978-1-83797-442-920241012>

45. Zatonatska, T., Liashenko, O., Farenjuk, Y., & Dlugopolskyi, O. (2022). The migration influence on the forecasting of health care budget expenditures in the direction of sustainability: Case of Ukraine. *Sustainability*. <https://www.mdpi.com/2071-1050/14/21/14501>

46. Zhuravka, F. O., Zhuravka, O. S., & Bondarenko, Y. K. (2020). Voluntary health insurance as a source of funding for the health care system: The world's experience and Ukraine. *essuir.sumdu.edu.ua*. <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/82277>