

**ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ПРАВА ІМЕНІ  
ЛЕОНІДА ЮЗЬКОВА  
ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ЕКОНОМІКИ  
Кафедра: менеджменту, фінансів, банківської справи та страхування**

## **МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА**

на здобуття освітнього ступеня магістра

на тему:

**Бюджетування в управлінні закладом охорони здоров'я**

(на матеріалах КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР)

**Виконав:**

студент магістратури за спеціальністю  
073 Менеджмент зі спеціалізацією  
Організація і управління охороною здоров'я  
**Пославський Юрій Михайлович**

**Керівник: к.е.н., доц. Ткачук Н.М.**

**Рецензент:**

---

(науковий ступінь, вчене  
звання, прізвище та ініціали)

## ЗМІСТ

### ВСТУП

### РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ БЮДЖЕТУВАННЯ В ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я.....6

1.1. Бюджетування як інструмент управління закладом охорони здоров'я.....6

1.2. Методичні аспекти становлення системи бюджетування в закладах охорони здоров'я .....10

### РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН БЮДЖЕТУВАННЯ В УПРАВЛІННІ ЗАКЛАДОМ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я .....19

2.1. Аналіз функціонування КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР.....19

2.2. Оцінка фінансового забезпечення закладу охорони здоров'я.....30

2.3. Особливості бюджетування в управлінні КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР.....36

### РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ БЮДЖЕТУВАННЯ В ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я.....43

ВИСНОВКИ.....51

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....56

ДОДАТКИ.....60

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** Сфера охорони здоров'я населення є важливою для суспільного життя, а також внутрішньою функцією і частиною соціальної політики держави сьогодні. Досвід функціонування закладів охорони здоров'я в умовах ринку свідчить, що для забезпечення життєздатності закладів охорони здоров'я на протязі тривалого проміжку часу необхідно впроваджувати нові методи управління, які базуються бюджетуванні як одному з його ефективних інструментів. Відтак, однією з найбільш гострих і невирішених проблем у закладах охорони здоров'я залишається необхідність пошуку дієвої моделі фінансового забезпечення діяльності в контексті ефективного управління.

Викладене вище актуалізує дослідження теоретичних засад і практики бюджетування в управлінні закладом охорони здоров'я.

У сучасних теоретичних розробках вітчизняні та зарубіжні науковці значну увагу приділяють питанням сутності та проблемам постановки бюджетування в системі планування організацій, зокрема варто відмітити праці Аньшина В.М., Білик М.Д., Боровкова П.С., Волкова О.М., Гамаюнова В.В., Гольштейна Г.Я., Добровольського Є.Ю., Дугельного О.П., Первалова Ж.В., Савчук В.П., Самочкина В.М., Хана Д. та ін. В наукових працях цих науковців досліджено економічну сутність та види бюджетів, охарактеризовано роль бюджетування в організації діяльності підприємств, наведено принципи бюджетування, методи та прийоми бюджетного процесу. Проблеми ефективного функціонування, діяльності та фінансового планування галузі охорони здоров'я висвітлювались у працях таких науковців, як: Й. Бескида, С. Буковинського, О. Василика, О. Величка, В. Дем'янишина, З. Лободіної, В. Опаріна, О. Кириленко, Ю. Пасічника, В. Федосова, С. Юрія та ін.

Не заперечуючи вагомому внеску вищезгаданих вчених і науковців в дослідженні даної проблематики, зауважимо, що більш глибокого дослідження потребують питання аналізу бюджетування в системі управління закладу охорони здоров'я в умовах необхідності забезпечення фінансовими ресурсами

для надання медичних послуг населенню. Вищевикладене зумовлює актуальність теми магістерської роботи, формує її мету та основні завдання.

**Метою** роботи виступає наукове обґрунтування теоретичних аспектів бюджетування в управлінні закладом охорони здоров'я та розробка прикладних рекомендацій і заходів щодо його удосконалення.

У відповідності до мети були поставлені та послідовно вирішувались такі завдання:

- розглянути сутність бюджетування як інструмента управління закладом охорони здоров'я;
- дослідити методичні аспекти становлення системи бюджетування в закладах охорони здоров'я;
- проаналізувати сучасний стан функціонування КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР;
- розглянути особливості бюджетування в управлінні КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР;
- дослідити необхідність оптимізації грошових потоків в процесі бюджетування закладу охорони здоров'я;
- обґрунтувати напрямки удосконалення бюджетування в системі управління закладом охорони здоров'я.

*Об'єктом* роботи є процес бюджетування як інструмент управління закладом охорони здоров'я.

*Предметом* дослідження є теоретико-методичні та практичні аспекти бюджетування в процесі управління закладом охорони здоров'я.

**Методи дослідження.** В основу дослідження покладено діалектичний підхід, який передбачає виявлення закономірностей, тенденцій і взаємозалежностей явищ і процесів. При вирішенні поставлених задач були використані: методи аналізу і синтезу процесів формування грошових потоків закладу охорони здоров'я; системний підхід до вирішення питання сутності бюджетування; статистичні методи; наочне подання результатів дослідження у вигляді таблиць, графіків, схем, рисунків.

Теоретико-інформаційну базу роботи складають закони України, нормативно-правові акти, які визначають і регулюють діяльність закладів охорони здоров'я, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, наукові та практичні дослідження у фахових економічних виданнях і матеріали науково-практичних конференцій з даної проблематики, матеріали періодичних видань, статистичні дані та фінансова звітність КП «Хмельницька міська лікарня ХМР».

**Практичне значення одержаних результатів.** Результати дослідження мають як теоретичне, так і практичне значення. Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що вони можуть бути використані в управлінському процесі КП «Хмельницька міська лікарня ХМР» для оцінки ефективності бюджетування, а також при вдосконаленні діючої практики планування грошових потоків.

**Апробація результатів дослідження.** Окремі положення та отриманні результати магістерської роботи були оприлюднені на III Всеукраїнській науково-практичній конференції, присвяченій 100-річчю заснування Полтавського державного аграрного університету (м. Полтава) 8 грудня 2020 р. [].

**Структура роботи.** Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, шести підрозділів, висновків і списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи становить 57 сторінок. Робота містить список використаних джерел із 65 позицій.

Необхідно відмітити, що єдності думок щодо понятійного апарату бюджетування, теоретичних основ та методичних рекомендацій щодо постановки бюджетування на підприємстві не існує.

## **РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ БЮДЖЕТУВАННЯ В ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я**

### **1.1. Бюджетування як інструмент управління закладом охорони здоров'я**

В умовах невизначеності та мінливості зовнішнього середовища будь-який за розміром арами заклад охорони здоров'я потребує впровадження фінансового управління на основі ефективного планування. Одним із методів фінансового управління, що набув широкого практичного поширення та розвитку в економічно розвинених країнах, є бюджетне управління як спосіб детального обліку та оптимізації витрат. У сучасних умовах господарювання його часто поєднують із методологією стратегічного управління та з ідеєю менеджменту. Бюджетування є технологією управління, що відповідає сучасним вимогам і дозволяє закладам охорони здоров'я запобігати виникненню небажаних явищ. На сучасному етапі розвитку сфери охорони здоров'я нашої держави роль бюджетування в управлінні є особливо актуальною для лікарень, що працюють на основі кошторисного фінансування, яке характеризується недостатністю фінансових ресурсів.

Сьогодні про бюджетування говорять доволі часто, утім повноцінно запровадити цей інструмент управління вдається геть не всім. Варто підкреслити, що інструментарій бюджетування можуть однаково використовувати як комерційні, так і некомерційні організації. Структура бюджету доходів і витрат відрізнятиметься лише деякими рядками, адже заклади охорони здоров'я не отримують прибутку та, відповідно, не сплачують податок на прибуток. Однак фінансовий результат, що розраховується як різниця між надходженнями (доходом) і витратами, може бути і позитивним. Ці кошти лікарня може реінвестувати та спрямувати у власний розвиток -

на ремонт, оснащення, розвиток персоналу, запровадження нових напрямків надання медичної допомоги тощо.

Необхідно відмітити, що єдності думок щодо понятійного апарату бюджетування, теоретичних основ та методичних рекомендацій щодо постановки бюджетування в закладах охорони здоров'я на сьогодні не існує. Більшість вчених в своїх роботах не надають чіткого опису послідовності етапів процесу постановки бюджетування на підприємстві, а розглядають визначення видів, форматів бюджетів, схем їх консолідації [1, 9, 13, 46]. Даний підхід не досить коректний так як може призвести до основної помилки бюджетування – здійснення планування заради планування, а не заради досягнення поставлених перед суб'єктом цілей.

Інші вчені процес бюджетування розглядають більш ретельно, але в жодній роботі не надається детального та комплексного опису дій щодо впровадження бюджетування на підприємстві [9, 31, 38, 60]. Так, автори розглядають постановку бюджетного управління крок за кроком, а саме визначення фінансової структури підприємства, бюджетної структури, аналіз виконання планів, розробка регламенту бюджету та забезпечення взаємозв'язку бюджетування із стратегією підприємства за допомогою розробки системи збалансованих показників, але узагальненої схеми процесу впровадження бюджетування на підприємстві не наводиться, також недостатньо повно розглянуте питання організації бюджетування на підприємстві [9].

Немировський І.Б. та І.А. Старожукова І.А. пропонують здійснювати управління підприємством за допомогою системи збалансованих показників на основі бюджетного планування та формування фінансової структури підприємства, не указуючи, що саме входить до процесу впровадження бюджетування на підприємстві [38].

Бюджетування – це управлінська технологія, яка використовується для підвищення відповідальності керівників різного рівня управління за фінансові результати, які досягнуті очолюваними ними структурними підрозділами. Сьогодні поняття «бюджет» прийнято розуміти як кількісний вираз плану,

інструмент контролю та координації його виконання. Бюджет стає частиною системи управлінського контролю, оскільки фактичні результати порівнюють із плановими для вживання необхідних заходів.

На основі двох попередніх дефініцій можливо зробити такий висновок: бюджетуванням є саме процес складання бюджетів і контролю за їх виконанням. Відповідно до тих же традиційних наукових підходів можливо сформулювати характеристики процесу бюджетування, а саме короткостроковість (до одного року), внутрішня спрямованість, високий рівень конкретизації, тісний взаємозв'язок з контролем та аналізом відхилень [14].

Сформульоване визначення включає в себе всі визначені переваги бюджетування та ліквідує недоліки поняття, а саме: вказує на технологічну сторону бюджетування, яка виражає перетворення інформації в процесі бюджетування для досягнення цілей, пов'язує бюджетування зі стратегією економічного суб'єкта, а не тільки з тактичною та оперативною діяльністю, а також пов'язує його з системою управління діяльністю, її аналізом та прогнозами здійснення діяльності у майбутньому. До позитивних рис поняття «бюджетування» слід віднести такі:

- вказує на технологічну сторону бюджетування;
- акцентує увагу на взаємозв'язк зі стратегією;
- пов'язане з системою управління діяльністю;

В той же час, негативні риси поняття «бюджетування» слід вважати:

- розглядається з точки зору бухгалтерського обліку;
- великий акцент на кількісне вираження цілей;
- визначення бюджетування є неповним;
- не пов'язане з системою управління.

Важливим аспектом розуміння механізму впливу процесу бюджетування на діяльність окремого закладу охорони здоров'я є з'ясування того, що система бюджетування базується на концепції центрів і обліку відповідальності.

Оскільки бюджетування є основним інструментом оперативного контролінгу, суттю якого є інтеграція окремих елементів функцій управління то



бюджетування, слід розглядати як управлінську технологію або технологію управління.

На практиці існує тісний взаємозв'язок між оперативним і стратегічним контролінгом. При стратегічній постановці питання завжди домінує питання оперативної здійсненності та навпаки - оперативні проблеми прибутковості можуть бути не досягнутими при зневазі стратегічної постановки питання. Цей взаємозв'язок завжди носить фундаментальний характер. Таким чином, оскільки бюджетування є основним інструментом реалізації оперативного контролінгу, то воно повинне забезпечувати взаємозв'язок із стратегією діяльності закладу охорони здоров'я [18].

Під бюджетуванням пропонуємо розуміти управлінську технологію складання бюджетів, яка дає змогу зв'язати діяльність закладу охорони здоров'я з його стратегічними цілями, планувати, організовувати, контролювати та мотивувати виконання бюджету, тобто здійснювати процес управління закладу охорони здоров'я, спрямований на досягнення поставлених перед закладом охорони здоров'я цілей.

Процес постановки бюджетування в закладах охорони здоров'я доволі складний та довготривалий, тому різні вчені розглядають його складові по-різному. Цілі і завдання бюджетування в загальному вигляді полягають в тому, що це основні правила і вимоги щодо впровадження бюджету доходів і витрат. Саме з цим треба визначитися першочергово, так як це забезпечить взаємозв'язок бюджетування як управлінської технології із стратегією закладу охорони здоров'я.

За своєю суттю бюджетування в управлінській практиці виступає складовою методу «управління за відхиленнями», тобто є періодичною процедурою ухвалення рішень на підставі аналізу причин відхилень фактичних показників від планових.

Бюджетування, на відміну від традиційних способів управління, може ефективно впливати на формування фінансових ресурсів, рух коштів та на фінансово-економічні результати діяльності, оптимізувати відхилення

план/факт і коригувати діяльність шляхом прийняття відповідних управлінських рішень. На початковому етапі підприємства можуть впровадити тільки окремі елементи системи бюджетування, а в подальшому, при поступовому зміцненні стабільності зовнішнього середовища, потреба у середньостроковому та короткостроковому фінансовому плануванні діяльності відчуватиметься дедалі більше і щоразу більшою кількістю підприємств [3].

Оскільки види бюджетів та їх формати залежать від цілей та задач закладу охорони здоров'я, необхідно останні виражати на основі розробленої системи підконтрольних показників, яка дозволить сформувати оптимальні формати бюджетів, що будуть вже пов'язані зі стратегією розвитку закладу охорони здоров'я. В якості системи підконтрольних показників найчастіше використовують збалансовану систему показників, що являє собою ретельно підібраний набір показників діяльності закладу охорони здоров'я, розроблений на основі його стратегії. В класичному варіанті збалансована система показників повинна включати чотири складові: фінансові ресурси, витрати, клієнти, внутрішні бізнес-процеси та навчання і розвиток.

Постановка бюджетування може відбуватися за різними сценаріями. Але, як засвідчила практика, найбільш ефективний із них - це постановка системи бюджетування, яка має статус проекту розвитку системи управління. Звісно, такі дії потребують створення тимчасової робочої групи, до складу якої входитимуть різні фахівці, аби забезпечити комплексний підхід до цього процесу, що є обов'язковою умовою.

Кожний заклад охорони здоров'я, зважаючи на свої цілі та пріоритети, має право самостійно визначати об'єкти бюджетування. Набір об'єктів визначають передусім за цілями системи бюджетування. Але це зовсім не означає, що в усіх закладах охорони здоров'я має бути однаковий набір бюджетів. Кожний заклад охорони здоров'я має право самостійно розробляти свою бюджетну стратегію та класифікатор потрібних йому бюджетів. Проте, керівництво закладу охорони здоров'я має чітко розуміти, чому потрібні саме ці бюджети.

## **1.2. Методичні аспекти становлення системи бюджетування в закладах охорони здоров'я**

Основою функціонування і розвитку закладів охорони здоров'я слугує система бюджетування, яка дає змогу наперед оцінити ефективність управлінських рішень, оптимальним чином розподілити ресурси і порівняти витрати під час концепції ведення діяльності. Також система бюджетування, у взаємозв'язку зі своїми елементами (технологією, організацією та автоматизацією) спричинює здійснення процесу бюджетування, кінцевою ціллю якого є складання, коректування, контроль та оцінка виконання бюджетів закладу охорони здоров'я. Розглянемо сутність системи бюджетування закладу охорони здоров'я та основні її принципи.

Так, за визначенням Гольдштейна Г.Я. та Гуц А.Н., «Система бюджетування - найкраща система обліку для прийняття управлінських рішень, оснований на фактично отриманих результатах в попередньому році в зіставленні з планом на наступний період планування» [15]. На думку Колесникова С., бюджетна система підприємства призначена для вирішення не лише задач планування фінансового результату компанії, як це взагалі вважають, але й для вирішення задач прогнозування можливих причин їх невиконання і, як наслідок, планування можливих коректуючих і попереджуючих можливостей у випадку, якщо відбудуться прогнозуючі відхилення [28]. Це визначення найбільш повне і висвітлює призначення системи бюджетування, тому нам доцільно використовувати саме це визначення в подальшій роботі.

Отже, система бюджетування в закладах охорони здоров'я необхідна для прогнозування майбутнього їх стану, передбачення можливих змін умов діяльності за допомогою випереджального планування та контролю. Система бюджетування повинна охоплювати як в цілому організацію, включаючи виробництво, реалізацію, розподіл послуг, фінансування, так і підрозділи, що займаються окремими видами господарської діяльності.

Система бюджетування закладів охорони здоров'я базується на основі науково-обґрунтованих принципів, оскільки вони визначають характер та зміст діяльності будь-якого економічного суб'єкта. Принципи – це основні, вихідні положення будь-якої теорії, основні правила діяльності; встановлені, закріплені, загальноприйняті, широко розвинені правила господарської діяльності і властивості економічних процесів [10]. В роботі під принципом бюджетування ми пропонуємо розуміти основні правила і вимоги щодо впровадження бюджетування в закладах охорони здоров'я.

Вибір принципів залежить від мети управління та стратегії діяльності закладу охорони здоров'я, а також від зовнішніх і внутрішніх обмежень та умов здійснення господарської діяльності. Це пов'язано з тим, що багато керівників сприймають процес бюджетування не як метод управління, а як інструмент збору та обробки даних з метою проведення аналізу та складання фінансової звітності.

В сучасній вітчизняній та зарубіжній науковій літературі, що присвячена постановці бюджетування на підприємстві немає єдиної думки щодо принципів, які слід покласти в основу бюджетування, що значною мірою впливає на якість процесу бюджетування закладів охорони здоров'я. Більшість дослідників в своїх роботах описують або процес бюджетування в цілому або окремі його елементи не зупиняючись на розкритті теоретичної основи бюджетування - змісту його принципів, що є одною з причин того, що на українських підприємствах бюджетування не існує, точніше кажучи, воно не працює або працює не в повну силу, так як на підприємствах, як і в літературних джерелах, мають місце окремі елементи бюджетування, а інтегрованої (комплексної) системи бюджетування практично не існує.

Побудова інтегрованої системи бюджетування передбачає обов'язкове запобігання типових помилок. На наш погляд, в принципах бюджетування обов'язково повинні знайти відображення вимоги, що дозволяють запобігти цих типових помилок. Достатньо вичерпний перелік типових помилок при бюджетуванні надають Карпов А.Е. Лаврентьєв Ю., Молвинський О. [5, 25, 32].

Для визначення переліку та змісту принципів бюджетування на необхідно: по-перше, провести аналіз існуючих поглядів на перелік та сутність принципів бюджетування; по-друге, провести аналіз та узагальнення типових помилок при впровадженні бюджетування; по-третє, сформулювати основні вимоги щодо впровадження бюджетування; по-четверте, сформулювати перелік та розкрити зміст принципів бюджетування, які б ураховували як позитивний так і негативний досвід впровадження бюджетування в закладах охорони здоров'я.

Так, наприклад, і праці розкриває сутність принципових особливостей бюджетів, які необхідно розуміти для побудови системи бюджетування в конкретній організації. Описану нею сутність принципових особливостей за своїм призначенням та змістом можна розглядати як сутність принципів бюджетування. До останніх вона пропонує включати наступні: часова визначеність, періодичність складання, прогностичний характер, багатоваріантність, значимість інформації, корисність для прийняття управлінських рішень, урахування факторів зовнішнього і внутрішнього середовища, урахування бізнес-структури організації, узгодженість дій на різних рівнях організації [12].

Макаров Д.В. виділяє три групи принципів організації процесу бюджетування: принципи, що пов'язані з процесом постановки системи бюджетного управління в організації (принцип оптимальності, комплексності, системності, цілеспрямованості та ієрархічності); принципи, що пов'язані з процесом функціонування системи бюджетування в організації (принципи безперервності, стабільності, уніфікації, участі, безперервного розвитку, гнучкості та економічності); принципи формування показників бюджетів (принципи напруженості, деталізації, вірогідності, ясності, збалансованості та декомпозиції) [33]. Шадрин С.М. пропонує в своєму дослідженні розглядати всього дев'ять принципів: безперервність, відповідальність, уніфікованість, декомпозиція, стабільність [57].

Отже, принципи бюджетування – це основні правила і вимоги щодо впровадження бюджетування в закладах охорони здоров'я. На нашу думку, з

ними під час впровадження бюджетування треба визначитися на підставі вже відомих цілей та завдань бюджетування закладу охорони здоров'я.

Варто відмітити, що повноцінне бюджетування, як управлінська технологія, повинно включати три взаємопов'язані складові частини: технологія, організація і автоматизація фінансових розрахунків. Тому, на сьогодні можна виділити три етапи постановки системи бюджетування в закладах охорони здоров'я:

1. Технологія бюджетування.
2. Організація бюджетування.
3. Автоматизація бюджетування.

Якщо зі схеми випадає хоча б один складовий елемент, то навряд чи можна розраховувати на успіх постановки системи бюджетування. Розробка лише технології бюджетування не дає змоги йому ефективно функціонувати без інших двох етапів бюджетування – організації та автоматизації, але вона є першоосновою їх реалізації. Тому, перш за все, необхідно визначитися з сутністю та змістом технології бюджетування. Під технологією бюджетування розуміється складова частина бюджетування, що передбачає перетворення стратегії діяльності підприємства в короткостроковому періоді у конкретні підконтрольні показники та документи підприємства [18, 19]. Під підконтрольними показниками розуміються показники, що закріплені за певними посадовими особами, які здійснюють контроль за їх виконанням, саме ці показники оцінюють результативність виконання стратегії закладу охорони здоров'я.

Технологія бюджетування включає такі складові як: цілі і задачі бюджетування, види бюджетів, схеми консолідації, формати бюджетів та принципи бюджетування [54]. Цілі і завдання бюджетування в загальному вигляді полягають в тому, що це основні правила і вимоги щодо впровадження. На нашу думку, під час впровадження бюджетування треба визначитися на підставі вже відомих цілей та завдань бюджетування. Оскільки види бюджетів та їх формати залежать від цілей та задач, необхідно останні виражати на основі

розробленої системи підконтрольних показників, яка дозволить сформувати оптимальні формати бюджетів, що будуть вже пов'язані зі стратегією розвитку.

В якості системи підконтрольних показників найчастіше використовують збалансовану систему показників, що являє собою ретельно підібраний набір показників діяльності закладу охорони здоров'я, розроблений на основі його стратегії. В класичному варіанті збалансована система показників повинна включати чотири складові: фінанси, пацієнти, внутрішні бізнес-процеси та навчання і розвиток [6].

Далі необхідно визначитися із методами бюджетування тобто зі способами й прийомами розробки бюджетів, що забезпечить правильний вибір видів та побудову форматів бюджетів. Види бюджетів уявляють собою перелік бюджетів, які класифіковані за низкою ознак. Види бюджетів складаються з чотирьох основних груп: основні бюджети (бюджет прибутку та збитків, бюджет руху грошових коштів тощо); операційні бюджети (бюджет продаж, тощо); допоміжні бюджети (бюджет інвестицій тощо); додаткові бюджети (бюджети розподілення прибутку, бюджети окремих проектів) [16, 54].

На основі проведеного аналізу сутності принципів побудови системи бюджетування, врахування типових помилок, що допускаються при його впровадженні та беручи до уваги те, що процес постановки бюджетування складається з трьох етапів: технології, організації та автоматизації, нами сформульовано перелік основних вимог щодо впровадження бюджетування на кожному з його етапів., зокрема:

1) вимоги до технології бюджетування:

- основа бюджету – прогностні деталізовані значення майбутніх доходів і витрат;
- розгляд декількох можливих варіантів розвитку ринкових ситуацій;
- корисність інформації, сформованої в системі бюджетування для прийняття управлінських рішень;
- врахування бізнес-структури та факторів зовнішнього та внутрішнього середовища при розробці бюджетів;
- використання коректної термінології;

- єдність планових та фактичних форм бюджетів;
- врахування всієї інформації, яка може вплинути на фінансово-економічний стан закладу охорони здоров'я.

2) вимоги до організації бюджетування:

- відношення бюджетів до визначеного періоду часу та визначеність часових границь бюджетного періоду;
  - процес розробки і затвердження бюджетів – це ланцюг домовленостей між різними членами та структурними підрозділами закладу охорони здоров'я;
  - використання бюджетування без відриву від стратегічного планування та системи нормування;
  - взаємозв'язок бюджетування з системою бюджетного обліку;
  - правильне виділення центрів фінансової відповідальності.;
  - наявність системи мотивації, направленої на досягнення працівниками бюджетних показників;
  - участь в бюджетуванні всіх підрозділів закладу охорони здоров'я;
  - планово-фактичний контроль за виконанням бюджетів;
  - наявність регламенту бюджетування та опису фінансової моделі (методики бюджетування);
  - створення бюджетного комітету в закладі охорони здоров'я;
- 3) вимоги до автоматизації бюджетування передбачають правильну й високотехнологічну автоматизацію бюджетних процесів у закладі охорони здоров'я.

На основі сформованих вимог для кожного етапу постановки бюджетування в закладі охорони здоров'я, в якості принципів бюджетування пропонується використовувати п'ятнадцять складових (табл. 1.1).

Таблиця 1.1. Принципи бюджетування в закладах охорони здоров'я

<i>Принципи бюджетування</i>	<i>Сутність принципів бюджетування</i>
Часова визначеність	Бюджети повинні відноситись до визначеного періоду часу, а бюджетний період повинен мати визначені часові границі.
Багатоваріантність	Процес бюджетування потребує розгляду декількох можливих варіантів розвитку ринкових ситуацій.
Релевантність інформації	Інформація, сформована в системі бюджетування повинна



	бути корисною для прийняття управлінських рішень. При плануванні бюджетів важливо враховувати всю основну інформацію, яка може вплинути на фінансовий результат, фінансовий потік і фінансовий стан та додержуватись єдності планових і фактичних форм звітності.
Зв'язаність зі стратегією розвитку	Визначені на основі стратегічного плану показники діяльності повинні бути співвіднесені з усіма складовими генерального бюджету, що розробляється на плановий період.
Нормативність	Невідривність нормативів з системою бюджетування.
Коректність	Під час бюджетування необхідно використовувати єдиний понятійний апарат, тобто терміни не повинні мати подвійне значення.
Повнота розробки	Бюджетування повинно виконуватись в повній мірі, не викреслюючи жодного етапу впровадження, оскільки тоді воно не буде виконувати функцію управлінської технології.
Невідривність з системою обліку	Бюджетування і система обліку повинні бути зв'язані між собою.
Відповідальність	Необхідність правильного виділення центрів фінансової відповідальності підприємства, де впроваджується бюджетування.
Невідривність з системою мотивації	Для забезпечення зацікавленості учасників бюджетування в досягненні закладом поставлених цілей необхідно розробити механізм мотивації виконання бюджетних показників відповідними центрами фінансової відповідальності.
Послідовність	Процес розробки методології бюджетування і вибір інформаційної системи для його автоматизації – це два послідовних етапи, що не повинні проводитись одночасно.
Участі всіх підрозділів	В бюджетуванні повинні приймати участь всі підрозділи, а фінансова служба виступати в ролі координатора цього процесу.
Передбачуваність	Забезпечення можливості передбачити негативні ситуації під час досягнення цілей.
Достовірність	Слід не допускати помилок при розрахунку дефіциту (профіциту) БРГК.
Єдність	Потрібно додержуватись єдності планових і фактичних форм бюджетів; формати бюджетів і звітів повинні співпадати.
Децентралізація	Прагнення до уникнення надмірної централізації управлінських рішень, за виключенням випадків, коли заклад знаходиться в кризовому стані.

Бюджетування повинно здійснюється, як правило у такій послідовності:

1. Ознайомлення відповідальних за бюджет осіб з основними напрямками політики закладу охорони здоров'я.
2. Визначення основних обмежувальних факторів.
3. Обґрунтування та підготовка бюджету прошарків.
4. Складання бюджетів.
5. Обговорення бюджетів із вищим керівництвом.

6. Координація та аналіз обговорених бюджетів.

7. Затвердження бюджетів.

Таким чином, при постановці бюджетування в закладі охорони здоров'я слід дотримуватися цих принципів, які дозволять уникнути типових помилок, що виникають при введенні бюджетування. Вони повинні враховуватися при підборі показників, які будуть входити до форматів бюджетів. Чітке визначення та дотримання принципів бюджетування створює умови для ефективної роботи, закладу охорони здоров'я, раціонального використання ресурсів та запобігає впливу негативних чинників на процес функціонування закладу охорони здоров'я.

## ЗАКЛАДОМ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

### 2.1. Аналіз сучасного стану функціонування КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР

Хмельницька міська лікарня є багатопрофільним лікарняним закладом для надання цілодобової висококваліфікованої стаціонарної медичної допомоги дорослому населенню м. Хмельницького відповідно до вторинного рівня у спеціалізованих відділеннях.

Хмельницька міська лікарня є закладом охорони здоров'я - комунальним унітарним некомерційним підприємством, що надає спеціалізовану та високоспеціалізовану медичну допомогу дорослому населенню в порядку та на умовах, встановлених законодавством У країни та цим Статутом, а також вживає заходів із профілактики захворювань дорослого населення та підтримання громадського здоров'я. Підприємство створене за рішенням Хмельницької міської ради шляхом перетворення Хмельницької міської лікарні в комунальне підприємство «Хмельницька міська лікарня» Хмельницької міської ради. Підприємство є правонаступником усього майна, всіх прав та обов'язків Хмельницької міської лікарні. Засновником Підприємства є територіальна громада міста Хмельницького, в особі Хмельницької міської ради.

Згідно наказу Хмельницької міської ради №123 від 17 жовтня 2019р. Хмельницьку міську лікарню реорганізовано в комунальне підприємство «Хмельницька міська лікарня» Хмельницької міської ради (додаток А). Отже, КП «Хмельницька міська лікарня» засновано на базі відокремленої частини комунальної власності територіальної громади міста Хмельницького в особі Хмельницької міської ради; вона здійснює господарську некомерційну діяльність, спрямовану на досягнення медичних, соціальних та інших результатів без мети одержання прибутку.

КП «Хмельницька міська лікарня» створено з метою реалізації державної політики в сфері охорони здоров'я, інтеграції та ефективного використання

ресурсів для досягнення найкращих кінцевих результатів в наданні доступної спеціалізованої та високоспеціалізованої медичної допомоги дорослому населенню міста Хмельницького, але не обмежуючись вказаним населеним пунктом, а також вжиття заходів з профілактики захворювань населення та підтримки громадського здоров'я. Відповідно до поставленої мети предметом діяльності КП «Хмельницька міська лікарня» є [22]:

- здійснення оперативного управління, організаційно-методичного керівництва роботи структурних підрозділів
- надання консультативно-діагностичних послуг;
- стаціонарне лікування хворих;
- експертиза і контроль якості медичної допомоги;
- реабілітація хворих тощо.

КП «Хмельницька міська лікарня» є юридичною особою публічного права. Права і обов'язки юридичної особи Підприємство набуває з дня його державної реєстрації. користується закріпленим за ним комунальним майном, що є власністю територіальної громади міста Хмельницького, в особі Хмельницької міської ради на праві оперативного управління. здійснює некомерційну господарську діяльність, організовує свою діяльність відповідно до фінансового плану та плану використання бюджетних коштів, затверджених Уповноваженим органом управління. КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР – це клінічний заклад, з високим рівнем діагностики, сучасними методами лікування та власним науковим потенціалом.

Для здійснення ефективного управління закладом охорони здоров'я важливим є встановлення оптимальної організаційної структури, під якою розуміють форму системи управління, яка визначає склад взаємодії та підпорядкованості її елементів. В організаційній структурі управління кожний її елемент має певне місце й відповідні його зв'язки з іншими елементами.

Загальна структура лікарні представлена такими підрозділами: управління лікарні (директор, заступники головного лікаря, головна медична сестра, головний бухгалтер, фахівець з цивільного захисту, начальник відділу

кадрів, юристконсульт, інженер з охорони праці. Зокрема, до клінічних відділень лікарні належать: терапевтичне №1 (45 ліжок), терапевтичне №2 (60 ліжок), кардіологічне (55 ліжок), ревматологічне (50 ліжок), пульмонологічне (45 ліжок), ендокринологічне (35 ліжок), гастроентерологічне (50 ліжок), хірургічне №1 (50 ліжок), хірургічне №2 (30 ліжок), травматологічне (60 ліжок), урологічне (30 ліжок), гінекологічне (30 ліжок), неврологічне №1 (50 ліжок), неврологічне №2 (60 ліжок), ЛОР (50 ліжок). До складу лікарні входять також й інші структурні підрозділи: лабораторії (клініко-біохімічна, цитологічна, радіоізотопна, рентген - діагностичне відділення, кабінет функціональної діагностики, приймальне відділення, інформаційно-аналітичний відділ. Ліжковий фонд лікарні складає 700 ліжок. У лікарні функціонує 16 клінічних спеціалізованих відділень, що надають стаціонарну допомогу. Крім того, розгорнуте реанімаційне відділення на 12 ліжок.

Вважаємо за доцільне зупинитися на особливостях діяльності саме бюджетних установ, які також визначають і особливості здійснення аналізу грошових потоків. Фінансово-господарська діяльність бюджетних установ характеризується низкою особливостей, які впливають на методику та організацію економічного аналізу, а саме [32]:

- бюджетні установи функціонують на засадах державної чи комунальної форми власності й не можуть створювати орендні чи спільні підприємства, приватизуватися, ставати банкрутами, самоліквідуватися;
- бюджетні установи належать до неприбуткових організацій і реєструються як такі. Метою їхньої діяльності є не отримання прибутку, а надання нематеріальних послуг;
- нематеріальні послуги (продукція), надавані бюджетними установами, на відміну від будь-якої готової продукції, не є носіями матеріальної субстанції та не оприбутковуються на склад;
- відсутнє поняття «виробничий брак», здійснені витрати не порівнюються з отриманими результатами. Негативний результат також розглядається як результат. Соціально-культурні потреби суспільства в нематеріальних послугах

не мають межі задоволеності й відіграють важливу роль у саморегуляції кожної людини;

- бюджетні установи не наділяються оборотними коштами, їхній фінансовий стан визначається своєчасністю та повнотою надходження асигнувань з відповідних бюджетів;

- бюджетні установи на відміну від суб'єктів матеріального виробництва мають тенденцію до постійного відставання продуктивності праці. Це пояснюється тим, що можливості заміни живої праці технікою у сфері послуг дуже обмежені. Адже праця лікарів, є творчим процесом, який не завжди закінчується на робочому місці та не піддається автоматизації. Технічні засоби можуть лише розширювати професійні можливості таких працівників. Через це виробництво послуг характеризується високою трудомісткістю, великою питомою вагою витрат на заробітну плату;

- бюджетні установи є складовою бюджетної системи країни і беруть участь у виконанні як дохідної, так і видаткової частин бюджету, виконуючи кошторис доходів і видатків - плановий документ, що підтверджує повноваження кожної установи стосовно отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і напрями витрачання коштів.

Як бачимо з вищевикладеного, мета фінансово-господарської діяльності досліджуваного зкладу охорони здоров'я полягає у виконанні визначених державою соціальних заходів в галузі охорони здоров'я з допомогою використання створених в матеріальному виробництві цінностей.

Характерним при цьому є те, що предметом споживання в даному випадку виступають не речі, а сам процес виробництва корисного ефекту фінансово-господарської діяльності бюджетно-наукових установ. Він забезпечує задоволення соціальних потреб людини чи зміну соціальних умов, в яких здійснюється її життєдіяльність. Крім того, особливістю фінансово-господарської діяльності бюджетних та наукових установ і організацій є те, що процеси надання певного виду послуг та їх споживання тісно взаємопов'язані

та співпадають у часі. У зв'язку з цим, в якості об'єкта аналізу виступає сфера обслуговування. В установах охорони здоров'я - це процес лікування.

Зазначені нами особливості бюджетних установ зумовлюють певну специфіку аналізу її діяльності в цілому і аналізу процесу бюджетування установи зокрема.

Розглянемо основні параметри функціонування даної лікарні. Головним аспектом забезпечення надання якісних лікарняних послуг є фазою забезпеченість усіх підрозділів закладу охорони здоров'я трудовими ресурсами. Відтак, проаналізуємо наявність і ефективність використання робочої сили (табл. 2.1).

Таблиця 2.1. Динаміка забезпеченості та ефективності використання трудових ресурсів КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР у 2015-2019рр.\*

Показники	2015р	2016р	2017р	2018р.	2019р	Відхилення, 2019р. до 2015р., (+,-)
Середньооблікова чисельність працівників облікового складу, осіб	890	863	888	894	909	+19
Фонд оплати праці штатних працівників, тис. грн.	25609,7	28457,5	10736,5	13896,2	14620,1	-10989,6
Середньомісячна заробітна плата, грн.	2397,9	2747,9	1007,5	1295,3	1340,3	-1057,6
Продуктивність праці, тис. грн.	28,77	32,97	12,1	15,54	16,08	-12,69
Мінімальна місячна тарифна ставка, що встановлена в колективному договорі, грн.	1378,0	1600,0	3200,0	3723,0	3800,0	+2422,0
Фонд робочого часу, тис. люд.год.	1777,6	1778,7	1788,6	1807,9	1825,1	+47,5

\*Складено автором на основі Звітів з праці

Як видно з наведених у табл. 2.1 даних, середньооблікова чисельність працівників облікового складу лікарні за 2015-2019рр. збільшилась на 19 осіб, а фонд оплати праці зменшився на 10989,6 тис. грн. Враховуючи такі тенденції, знизилась продуктивність праці одного працівника на 12,69 тис. грн. і зменшилась середньомісячна заробітна плата на 1057,6 грн., хоча розмір мінімальної місячної тарифної ставки, що встановлена в колективному

договорі, зростає щороку. Збільшився також і фонд робочого часу працівників лікарні на 47,5 тис. люд. год. Варто зазначити, що середня заробітна плата лікаря у 2019р. становила 8061,8 грн., що більше порівняно з 2019р. на 722,8 грн.; середня заробітна плата середнього медичного персоналу становила в 2019р. 5907,3 грн., що більше порівняно з минулим роком на 809,9 грн.; найменшою є середня заробітна плата молодшого медичного персоналу – 4695,9 грн.

Аналізуючи Звіти по списковому та середньосписковому складу працівників КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР зауважимо, що на повну ставку на кінець 2019р. працювало 149 лікарів, 304 осіб середнього персоналу, 254 особи молодшого персоналу, один фармацевт та 114 осіб іншого персоналу лікарні; на 1,5 ставки працювало 4 лікарів і на 0,5 ставки – 8 лікарів. Для порівняння, у 2017-2018р. на 1,5 ставки працював лише один лікар, а на 0,5 ставки – три лікарів.

Аналіз управління кадровою політикою показав, що даний заклад охорони здоров'я має достатній рівень управління кадровою політикою: має достатньо ресурсів для стимулювання праці працівників, розвиває систему мотивації співробітників, вдосконалює систему пошуку нових працівників, здійснює достатньо розвинену роботу з персоналом. Кількість працівників підприємства збільшується з кожним роком. Тому, трудові ресурси є головним ресурсом лікарні, від якості та ефективності використання якого багато в чому залежать результати її діяльності.

У розпорядженні закладу охорони здоров'я є різні засоби для здійснення господарських операцій, які складаються в певні господарські процеси. Розглянемо забезпеченість діяльності КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР господарськими засобами та джерелами їх формування. З цією метою проаналізуємо балансові показники лікарні за основними статтями активів і пасивів (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 Балансові показники КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР у 2015-2019рр., тис. грн.\*



№ з/п	Показники	2015р.	2016р.	2017р.	2018р.	2019р.	Відхилення 2019 р. від 2015р. (+/-)
1.	Основні засоби	23873,9	25551,3	26160,7	133822,5	157826,0	+133952,1
2.	Незавершені капітальні інвестиції	527,4	527,4	231,3	343,5	184,8	-342,6
3.	Запаси	1847,2	8906,4	6975,4	7055,5	7965,7	+6118,5
4.	Поточна дебіторська заборгованість	43,1	21,1	41,2	180,6	39,7	-3,4
5.	Грошові кошти та їх еквіваленти, у т.ч.	285,2	1018,5	627,5	546,3	14,5	-270,7
5.1.	Рахунки в казначействі	258,1	804,3	605,8	536,0	-	-258,1
5.2.	Каса	24,9	16,9	21,7	10,3	14,5	-10,4
5.3.	Спеціальні реєстраційні рахунки	2,2	197,3	-	-	-	-2,2
	<b>Разом активів</b>	27524,9	37244,3	34055,3	141958,3	166035,4	+138510,5
6.	Внесений капітал	25684,0	27490,8	57733,3	67149,7	64707,0	+39023,0
7.	Фінансовий результат	1391,3	2998,8	(24165,3)	(27438,3)	(33786,5)	-32395,2
8.	Капітал у дооцінках	-	-	-	101477,6	134709,0	+134709,0
9.	Цільове фінансування	-	-	171,8	343,5	184,8	+184,8
10.	Поточні зобов'язання:						
10.1	за платежами до бюджету	22,0	-	41,2	20,0	7,2	-14,8
10.2	за розрахунками з оплати праці	-	-	-	160,6	32,4	+32,4
10.3	інші	427,8	341,9	274,3	228,2	79,9	-347,9
	<b>Разом пасивів</b>	27524,9	37244,3	34055,3	141958,3	166035,4	+138510,5

\*Примітка. Складено автором на основі балансу лікарні.

Як видно з наведених у табл. 2.2 даних, активи досліджуваної лікарні представлені переважною частиною основними засобами, обсяг яких за 2015-2019рр. збільшився на 133952,1 тис. грн. і на кінець звітнього року становив 157826,0 тис. грн.; збільшилися також обсяги запасів на 6118,5 тис. грн. грошові засоби представлені грошовими коштами в касі лікарні, коштами на поточному реєстраційному рахунку та коштами на спеціальному

реєстраційному рахунку в банку. Також наявна поточна дебіторська заборгованість із соціального страхування, яка на кінець 2019р. становила 39,7 тис. грн. Загалом, активи лікарні збільшились за 5 років на 138510,5 тис. грн.

Господарські засоби лікарні сформовані за рахунок власних коштів та поточних зобов'язань. Варто відмітити збільшення обсягу коштів, внесених у класний капітал за досліджуваний період на 39023 тис. грн., у 2018-2019рр. з'явився капітал у до оцінках, обсяг якого зріс на кінець звітного року на 134709 тис. грн. Починаючи з 2017р. КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР має цільове фінансування своєї діяльності, обсяги якого на кінець 2019р. становили 184,8 тис. грн., що менше порівняно з 2018р. на -158,7 тис. грн. Лише у 2015-2016рр. лікарні мала позитивний фінансовий результат за підсумками своєї діяльності, починаючи з 2017р і по 2019р. – негативний фінансовий результат, об'яси якого щороку збільшуються. Крім того, лікарня має поточні зобов'язання з бюджетом, за розрахунками з оплати праці та інші зобов'язання, які потребують негайного погашення (див. табл. 2.2). Відтак, для нарощення джерел фінансування, лікарні слід підвищити ефективність діяльності та наростити доходи й, по можливості, зменшити витрати поточної діяльності.

На сьогодні КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР на достатньому рівні забезпечена сучасною лікувально-діагностичною апаратурою, що дозволяє ефективно впроваджувати нові методики. За останні роки придбано рентгендіагностичну, ендоскопічну апаратуру, апарат для УЗД досліджень, лабораторне обладнання, гамматерапевтичний апарат, електрозварювальний апарат, поновлено обладнання операційного блоку. В лікарні функціонують комп'ютерний та магнітно-резонансний томограф. Так, у 2018р. лікарнею було придбано обладнання на суму 7756,4 тис. грн., а в 2019р. – майже вдвічі менше – на 4482 тис. грн., в тому числі, апарати ШВЛ – на 575,9 тис. грн. Розроблені перспективні плани та подана заявка щодо придбання необхідного для закладу медичного обладнання, в тому числі за рахунок коштів, які заклад отримає від НСЗУ по програмі медичних гарантій.

З метою покращення функціонування операційного блоку проводиться

його часткова реконструкція. У кожному відділенні проведені поточні ремонти, проходить заміна вікон на пластикові з метою енергозбереження, проводиться робота по заміні каналізаційної та водопостачальної систем. Так, на здійснення капітального ремонту відділень лікарні, та її приміщень було витрачено 4309,8 тис. грн., а в 2019р. – 9844,7 тис. грн. (в основному на ремонт покрівлі корпусів лікарні).

Останніми роками, виходячи з реальних умов фінансування, колектив лікарні приділяє увагу впровадженню сучасних методів діагностики і лікування хворих у відповідності до затверджених стандартів та новітніх досягнень. У КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР стаціонарно лікується до 23 тисяч хворих, проводиться близько 7 тисяч складних оперативних втручань, кількість їх щороку зростає. На сьогодні в закладі лікуються хворі на різноманітну патологію з міста Хмельницького та всієї області.

В роботу клінічних відділень КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР впроваджені стандарти діагностики і лікування хворих у відповідності до наказу МОЗ України № 297 (2015 року) «Про затвердження протоколів надання медичної допомоги стаціонарним хворим». Діагностика захворювань проводиться у відповідності до визначених по конкретній нозології стандартів. Значно частіше, в порівнянні з минулими роками, використовується обстеження на догоспітальному, амбулаторному етапі. Це допомагає покращити відбір хворих на госпіталізацію в стаціонар КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР, позитивно впливає на скорочення середнього та доопераційного ліжко-дня, тобто має позитивний економічний ефект. Призначаючи та плануючи стандартні схеми лікування, лікарі обов'язково враховують не лише діагноз, а також загальний стан хворого, наявність супутніх захворювань, результати попереднього лікування, побічні ефекти і т. інше. В складних випадках, в тому числі за рішенням консилиумів, клінічних розглядів, хворому призначається курс лікування індивідуально.

Щодо показників роботи КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР, то зазначимо, що на кінець 2019р. зайнятих ліжок налічувалось 658 із 700 штатних

ліжок; поступило хворих – 230121 чол., виписано 22365 чол. і померло 677 чол. При цьому зайнятість ліжка становила 323 чол., що на 5 осіб більше, ніж у 2014р. і на 10 осіб менше, ніж у 2018р. Обіг ліжка за рік становив: у 2019р.: 32,9 дня, у 2018р. – 34 дня, а у 2015р. – 32,4 дня. Середні терміни перебування на ліжку становили на кінець звітної року 9,8 дня, що на 0,5 дня менше, ніж у 2016р.

Загалом за досліджуваний період у КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР було прооперовано 34974 особи. При цьому найбільша кількість прооперованих осіб постерігається в хірургії, травматології та лор-відділенні, при цьому у 2018р. найбільша кількість прооперованих осіб була у лор-відділенні – 1251 чол. (рис. 2.1).

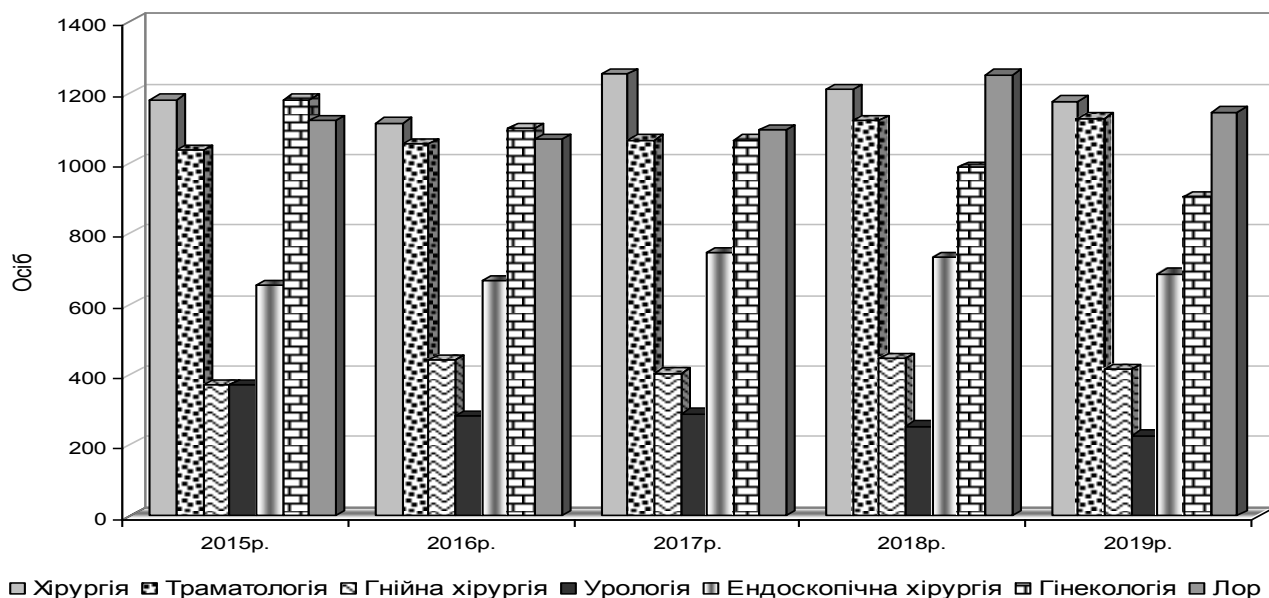


Рисунок 2.1 - Динаміка прооперованих осіб КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР у 2015-2019рр.\*

\*Примітка. Побудовано автором самостійно за показниками роботи відділень КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР

Аналізуючи структуру прооперованих осіб загалом по лікарні в розрізі її відділень, відмітимо, що найбільшу частку займає хірургічне відділення – 20% та лор-відділення – 19,7%, частка прооперованих у травматології та гінекології становить 18,1-18,6% і найменша частка прооперованих осіб – 4,9% в урології (рис. 2.1).

Так, по лор-відділенню кількість зайнятих ліжок у 2019р. становила 45 із 50 штатних, у дане відділення поступило в звітному році 1766 хворих, з яких виписано 1762 чол., померлих осіб не було. План ліжко-днів (л/д) становив у 2019р. 16980 л/д, а фактично виконано в обсязі 15440 л/д, тобто рівень виконання плану становить 90,9%. Зайнятість одного ліжка у 2019р. становила 340 осіб, що на 43 особи більше, ніж у 2018р.; середній обіг одного ліжка даного відділення становив 35,3 дня.

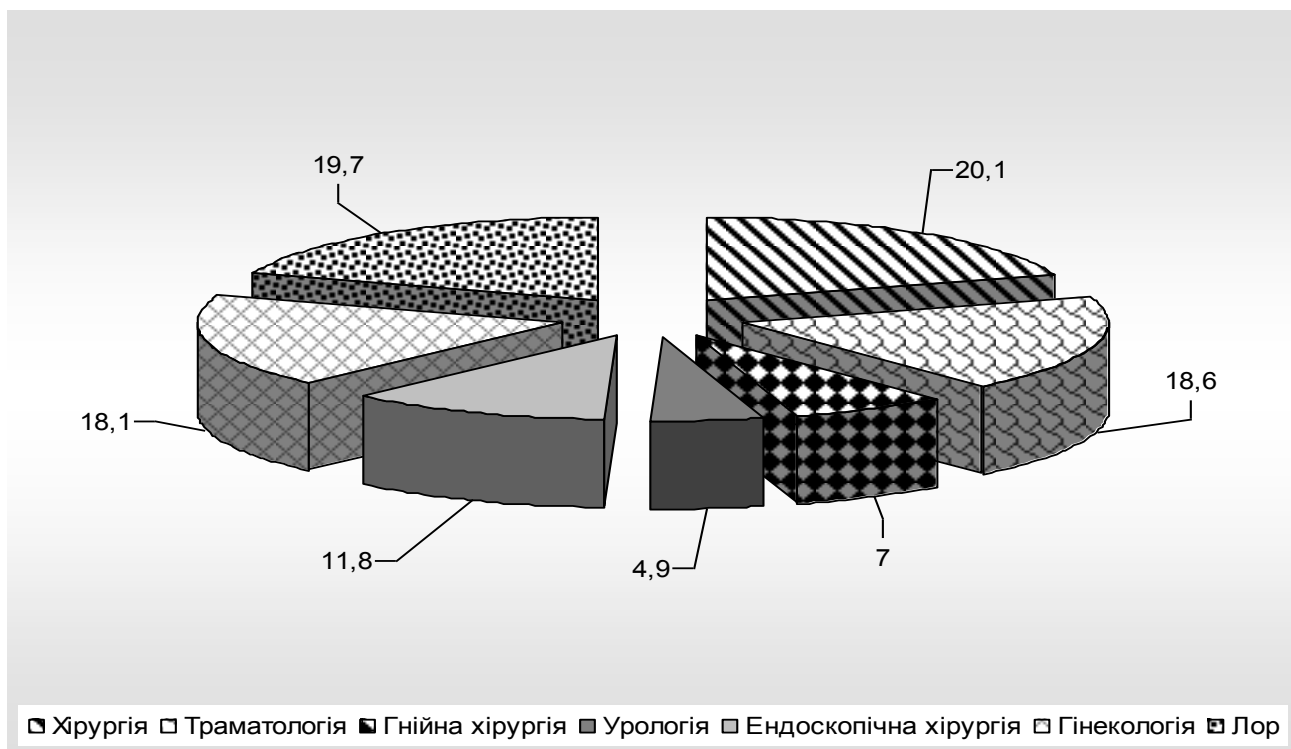


Рисунок. 2.2 - Структура прооперованих хворих КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР у розрізі відділень у 2019р.\*

\*Примітка. Побудовано автором самостійно за показниками роботи КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР

С

лід зазначити, що вартість одного ліжко-дня в лікарні у 2019р. становила 488,56 грн., що на 25,3% більше, ніж у 2018р. При цьому на 85,9% збільшилась вартість забезпечення ліжко-дня медикаментами й на 32,6% зросла вартість забезпечення харчування.

Систематично організовуються семінари, клінічні конференції лікарського колективу з найбільш актуальних медичних питань. У трудовому колективі створена доброзичлива атмосфера, яка є запорукою того, що

досвідчені лікарі постійно навчають своїх молодших колег, дбаючи про те, щоб рівень надання медичної допомоги населенню постійно зростає.

У КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР здійснюються організаційні заходи з питань підвищення відповідальності кожного лікаря, медичної сестри за якість лікування хворого. Впровадження нових методів діагностики і лікування в роботу лікарні супроводжується індивідуальною підготовкою лікарів, яку планують і реалізують директор, заступники директора, завідувачі відділеннями. В подальшому проводиться оцінка ефективності запроваджених методик. За рекомендаціями лікарів закладу щорічно впроваджуються в практику до 10-12 нових методик і раціональних пропозицій.

## **2.2. Оцінка фінансового забезпечення закладу охорони здоров'я**

Сучасна соціально-економічна та демографічна ситуація, подальше погіршення стану здоров'я населення ставить перед державою такі серйозні завдання, які вже неможливо вирішувати на старих організаційно-методичних засадах. Очевидно, що зниження бюджетного фінансування охорони здоров'я досягло критичного рівня, в результаті чого вона втратила необхідну стійкість, доступність і якість надання медичної допомоги населенню.

За умов ринкової економіки, самостійності медичних закладів, їхньої відповідальності за результати діяльності виникає об'єктивна необхідність визначення тенденцій розвитку фінансового стану та перспективних фінансових можливостей. У таких умовах перспективне фінансове планування є основною формою реалізації головних цілей закладів.

Існуюче сьогодні кошторисне планування бюджетних закладів охорони здоров'я спрямоване на покриття витрат поточної діяльності і взагалі не передбачає планування перспективного розвитку закладу.

Загалом фінансове планування охорони здоров'я – це процес розробки фінансових планів і планових (нормативних) показників щодо забезпечення розвитку охорони здоров'я, а також підвищення ефективності фінансової

діяльності закладів цієї галузі [7]. Об'єктом фінансового планування є доходи і надходження, їх формування і розподіл, планування обсягів і джерел фінансування. Поточна діяльність медичного закладу повинна бути забезпечена фінансовими ресурсами з урахуванням інтересів перспективного розвитку, визначення та оцінки ефективності їх використання, а також постійним здійсненням контролю за фінансовим станом закладу.

Розглянемо особливості фінансового забезпечення діяльності КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР. Фінансові ресурси комунального закладу охорони здоров'я формуються за рахунок бюджетних асигнувань місцевого бюджету, зокрема бюджету міста Хмельницького починаючи з 19 жовтня 2019р. У 2015-2018рр., коли даний заклад охорони здоров'я був просто бюджетною установою, його діяльність фінансувалась за рахунок бюджетних асигнувань з державного бюджету. Так, у 2015р. асигнування з бюджету становили 44,4 млн. грн., а у 2019р. – 110,3 млн. грн. Загалом за 2015-2019рр. відбулося збільшення грошових надходжень лікарні на 66795,7 тис. грн., при цьому бюджетні асигнування збільшились на 65927,4 тис. грн., а доходи спеціального фонду бюджету зменшились на 151,3 тис. грн. (додаток Б).

Спеціальний фонд лікарні містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків бюджету на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням закладом охорони здоров'я основних функцій.

Для КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР доходами спеціального фонду є власні надходження, які мають цільове спрямування та доходи за іншими надходженнями спеціального фонду, зокрема, доходи бюджету розвитку та інші надходження (благодійні внески).

Обсяги надходжень до спеціального фонду проекту кошторису закладу охорони здоров'я визначаються на підставі розрахунків, які складаються за кожним джерелом доходів та/або фінансування бюджету що плануються на наступний рік. За основу цих розрахунків беруться такі показники [12]:

- обсяг надання платних медичних послуг, а також інші розрахункові показники (площа приміщень і вартість обладнання та іншого майна, що здаються в оренду тощо) та розмір плати в розрахунку на одиницю показника, який повинен встановлюватися відповідно до законодавства;
- прогнозне надходження коштів до спеціального фонду бюджету;
- прогнозний обсяг повернення коштів до бюджету, що мають цільове призначення.

На підставі зазначених показників визначається сума надходжень на наступний рік за кожним їх джерелом з урахуванням конкретних умов роботи закладу охорони здоров'я. Під час формування показників, на підставі яких визначаються надходження планового періоду, обов'язково враховується рівень їх фактичного виконання за останній звітний рік, а також очікуваного виконання за період, що передує планованому. Показники повинні наводитися в обсязі, зазначеному в розрахунку, і повністю відповідати показникам бухгалтерської звітності за відповідні періоди.

Доходи спеціального фонду КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР включають плату за надані медичні послуги та плату за оренду майна лікарні. Як видно з наведених у додатку В даних, доходи спеціального фонду за досліджуваний період мали доволі нестійку тенденцію: зростання у 2016р порівняно з 2015р., зниження у 2017-2018рр. в порівнянні з попередніми звітними періодами та збільшення у 2019р. в порівнянні з 2018р. до 1,5 млн. грн., але зменшенні в порівнянні з обсягами таких доходів 2015р. (1,62 млн. грн.). Варто також відмітити, що змінилася структура доходів спеціального фонду: якщо у 2015р. переважали доходи від надання платних медичних послуг (1,1 млн. грн., що становило майже 66% усього обсягу доходів спеціального фонду), то починаючи з 2018р. збільшується частка орендної плати: так на кінець 2019р. доходи від оренди майна лікарні становили 1,1 млн. грн.

Аналізуючи структуру бюджетних надходжень даної лікарні в додатку В, відмітимо, що найбільшу частку – 85% усіх надходжень займають бюджетні асигнування у 2019р., що на 14,6% більше, аніж у 2015р. Починаючи з 2016р.



відбувається зростання частки надходжень «Бюджету розвитку» лікарні і на кінець 2019р. вона становила 115, що майже вдвічі менше, ніж у 2015р. (22,5%). Досить малою є частка доходів лікарні від оренди майна (до 1%), від ризиків громадян у разі хвороби. Завдяки змінам у підходах до фінансування охорони здоров'я Мінфін ініціював системну реформу галузі. Відтак, у 2019р. запроваджено нову модель фінансування охорони здоров'я на принципах медичного страхування. Також змінено підхід у фінансуванні: гроші йдуть за пацієнтом, тепер фінансуються не пусті приміщення, а більш якісні послуги. Збільшено витрат на охорону здоров'я у 2017 році на 8 млрд. грн. у порівнянні з 2016 роком, збільшено витрати за централізовану закупівлю ліків для важкохворих на 2 млрд. грн., що вперше дасть можливість повністю забезпечити медикаментами хворих на ВІЛ/СНІД, цукровий діабет, вірусні гепатити та інші тяжкі захворювання. Збільшено заробітну плату лікарів приблизно на 25% для підтримки мотивації, збільшено незалежність медичних закладів.

Щодо видатків закладу охорони здоров'я, то найбільшу частку (90%) становлять поточні видатки, а решта – інвестиційні видатки (додаток Г).

Діяльність некомерційних медичних закладів може фінансуватися не тільки державою, а й шляхом застосування комбінованих джерел фінансування. Це може бути допомога тих чи інших організацій, які підтримують медичні заклади у своєму місті. Відповідно, за наявності якісної прозорості звітності вони зможуть бачити, як були витрачені гроші і яких результатів досягнуто.

Громади виступають в ролі засновників та власників ефективних конкурентних медичних закладів, які продають медичні послуги державі, страховим компаніям, громадянам на єдиному ринку медичних послуг. Держава – в ролі закупівельника (на конкурентній основі) гарантованого для кожного громадянина обсягу послуг. Мешканці громад мають важелі для контролю якості надання медичних послуг.

У 2018 році в Україні запрацювала Національна служба здоров'я - медичні заклади надають послуги пацієнтам та отримують гроші за це - система фінансування зрозуміла та прозора. Гроші йдуть напряду до надавача медичної послуги за конкретний обсяг наданих послуг.

З 2018 року такий підхід до фінансування медичних послуг працює на рівні закладів первинної медичної допомоги, в яких працюють сімейні лікарі, терапевти, педіатри. З 2020 року за тим самим принципом буде фінансуватись вся система охорони здоров'я. До 2020 року заклади охорони здоров'я, що надають послуги спеціалізованої амбулаторної допомоги, а також заклади високоспеціалізованої допомоги (лікарні) отримують фінансування від держави через субвенцію з державного бюджету [9].

Нова модель фінансування прийшла на зміну кошторисній моделі, яка дісталась Україні в спадок від Радянського союзу. Держава давала кошти лікарням тільки тому, що ця лікарня існує, а не за чіткий перелік реальних послуг, що надаються пацієнтам.

Фінансування через Національну службу здоров'я отримують заклади первинної ланки медицини, де працюють сімейні лікарі, терапевти та педіатри, вже півтора року. За цей час фінансування ефективних закладів збільшилось до 3 разів, а зарплати лікарів та медперсоналу від 2 до 3 разів. Заклади "первинки", які добре господарюють почали робити ремонти, закуповувати нові автомобілі для медиків та нове медичне обладнання. При чому витрати з Держбюджету на первинку за три роки зросли у 1,5 рази.

Всі заклади на первинній ланці мають договір з Національною службою здоров'я, в якому чітко прописані вимоги до закладів та перелік послуг, які вони повинні надавати пацієнтам безоплатно. НСЗУ моніторить виконання умов договору медичними закладами.

Останнім часом дедалі глибшає й розуміння того, що причина незадовільного стану медичних закладів криється не лише в дефіциті коштів, але й в неефективному плануванні і використанні наявних ресурсів.

З точки зору планування обсягів надання вторинної медичної допомоги, слід відзначити, що оскільки заклади охорони здоров'я – це бюджетні організації, то і планування здійснюється на основі діючого бюджетного законодавства для їх утримання, а не на покриття витрат відповідно до обсягів і якості виконаної роботи.

Розподіл коштів здійснюється за успадкованим від радянських часів кошторисним фінансуванням закладів, за якого планування видатків прив'язано до вхідних ресурсів надавачів медичних послуг, таких як кадрові та інші ресурси.

При цьому необхідно відмітити, що фінансове планування – це процес розробки планів і планових (нормативних) показників щодо забезпечення розвитку закладу охорони здоров'я необхідними фінансовими ресурсами для поточної діяльності та підвищення ефективності його фінансової діяльності. Об'єктом фінансового планування є доходи і накопичення, їх формування і розподіл, планування обсягів і джерел фінансування.

Як уже відзначалося, кошторисне фінансування здійснюється наступними принципами: плановість; цільовий характер виділення і використання бюджетних коштів; захищеність окремих видів видатків (наприклад, фонду оплати праці, медикаменти і витратні матеріали), виділення коштів залежно від фактичних показників діяльності; підзвітність [22].

Не дивлячись на запровадження принципів програмно-цільового фінансування при формуванні і використанні бюджетних коштів місцевими бюджетами та середньострокове планування видатків (на плановий і наступні два роки) практично не використовується стратегічне планування розвитку закладів охорони здоров'я, особливо в частині виявлення та освоєння нових джерел фінансування. Відсутня прив'язка обґрунтованості бюджетів досягнутими результатами, тенденціями, економічними чинниками та прийнятими напрямками розвитку закладів охорони здоров'я.

Реформування системи охорони здоров'я необхідно проводити шляхом створення прозорих фінансово-економічних механізмів цільового накопичення

та адресного використання коштів як бюджетних, так власних надходжень закладів.

### **2.3. Особливості бюджетування в управлінні КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР**

Бюджетування – це управлінська технологія, яка використовується для підвищення відповідальності керівників різного рівня управління за фінансові результати, які досягнуті очолюваним ними структурними підрозділами. Сьогодні поняття «бюджет» прийнято розуміти як кількісний вираз плану, інструмент контролю та координації його виконання. Бюджет стає частиною системи управлінського контролю, оскільки фактичні результати порівнюють із плановими для вживання необхідних заходів [4].

Слід зазначити, що бюджет – це комплексний план, що охоплює всі сторони діяльності закладу охорони здоров'я та дозволяє зіставити всі зазанані витрати і отримані результати в фінансових термінах на попередній період часу в цілому і по окремим півперіодам. Такий підхід до визначення бюджету уможлиблює розкриття внутрішнього змісту бюджету і характеризує його як інструмент гнучкого управління лікарні, що забезпечує ефективну діяльність суб'єкта господарювання. Визначення має найбільш широкий економічний зміст, оскільки розкриває, що бюджет є фактичним планом закладу охорони здоров'я, деталізує його стратегію розвитку та охоплює всі сфери діяльності.

У бюджетному процесі кожного закладу охорони здоров'я мають бути ретельно розроблені й своєчасно контрольовані три основні фінансові бюджети: бюджет доходів і витрат, бюджет руху грошових коштів, бюджет за балансовим листом. Вони обов'язкові для кожного закладу охорони здоров'я. Бюджет доходів і витрат (БДВ) є найважливішим із вищеназваних фінансових бюджетів, який дає можливість управляти ефективністю діяльності закладу охорони здоров'я, яку можна вимірювати не лише прибутком, а й

рентабельністю. Кожний із цих показників бюджету слугує для певних цілей [18].

Враховуючи вищевикладене вважаємо за доцільне розглянути бюджет доходів і видатків для досліджуваного закладу охорони здоров'я (табл. 3.1).

Таблиця 2.3. Бюджет доходів і видатків КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР у 2015-2019рр., тис. грн.\*

Показники	2015р.	2016р.	2017р.	2018р.	2019р.
1. Доходи, усього	63146,1	69691,0	90430,9	110289,3	129941,8
1.1. Бюджетні асигнування	44404,1	57935,9	77604,0	90871,3	110331,5
2. Видатки, усього	63073,4	69271,8	86133,0	102937,6	124638,3
2.1. Поточні видатки, у тому числі:	48883,6	62819,9	77604,0	90871,3	110331,5
- оплата праці працівників установи	25695,4	28737,4	44309,4	51832,1	57702,3
- нарахування на заробітну плату	8555,7	5886,2	9173,7	10704,3	11860,5
- використання товарів і послуг	9978,3	23128,8	16210,0	21845,8	34274,0
- оплата комунальних послуг та енергоносіїв	4479,5	4884,0	5791,3	6250,3	6241,3
- поточні трансферти	174,7	183,6	2119,6	238,8	253,4
2.2. Капітальні видатки	14189,7	6451,9	8529,0	12066,2	14306,7
3. Нерозподілені доходи (непокріті видатками)	72,7	419,2	4297,9	7351,7	5303,5

\*Примітка. Складено автором на основі фінансової звітності

Як видно з наведених у табл. 2.3 даних, видатки діяльності КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР в повній мірі покривалися її доходами. При цьому варто відмітити, що основним джерелом фінансування діяльності лікарні є бюджетні асигнування, яких вистачає на покриття поточних видатків, тоді як капітальні видатки фінансуються за рахунок доходів спеціального фонду закладу охорони здоров'я. Упродовж досліджуваного періоду зростає нерозподілена сума доходів лікарні, лише у 2019р. порівняно з 2018р.

Задля складання бюджету руху грошових коштів грошових потоків закладу охорони здоров'я необхідно здійснити структурно-динамічний аналіз грошових потоків КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР за результатами діяльності установи у 2017-2019рр. З цією метою на побудували табл. 2.4.

Таблиця 2.4. Динаміка грошових потоків КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР у 2015-2019рр., тис. грн.\*

Показники	Абсолютна величина, тис. грн.			Динаміка, %		
	2017р.	2018р.	2019р.	2018/ 2017	2019/ 2018	2019/ 2017
Грошові кошти, усього, в т. ч.	349,0	199,5	177,7	34,2	50,8	89,1
• каса	-	-	-	-	-	-
• рахунки в банку	-	-	-	-	-	-
• рахунки в казначействі спеціального фонду	326,2	199,5	176,0	61,2	54,0	88,2
- спеціальні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги	195,0	174,3	131,2	89,4	67,3	75,3
- спеціальні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами	131,2	25,2	44,8	19,2	34,1	177,8
• інші рахунки в казначействі	22,8	-	1,7	-	7,5	-
Валюта балансу	34055,3	141958,3	166035,4	109,6	115,9	105,7
Питома вага грошових коштів у валюті балансу, %	2,6	0,8	1,1	30,8	42,3	137,5

\*Складено автором на основі даних фінансової звітності установи

Як бачимо з наведених у табл. 2.4 даних, грошові кошти лікрані представлені коштами на рахунках в казначействі по спеціальному фонду, грошових коштів в касі та на рахунках в банку немає. За досліджуваний період грошові кошти бюджетної установи зменшувались з 349 тис. грн., у 2017р. до 177,7 тис. грн. у 2019р.; порівняно з 2018р. у звітному році відбулося зменшення грошових коштів на 10,9%. Аналізуючи динаміку грошових коштів

бюджетної установи відмітимо, що у 2019р. відбулося зростання коштів, отриманих установою з інших джерел на 77,8% (для порівняння у 2018р. – на 19,2%). Слід відмітити також, що установа зменшила обсяг надання платних послуг населення, тому й кошти, отримані як плата за послуги зменшились у 2019р. порівняно з 2018р. на 24,7% (75,3 – 100), а порівняно з 2017р. – на 32,7% (67,3 – 100). В цілому грошові кошти на казначейському рахунку даної установи мають спадну тенденцію: у 2015р. порівняно з 2018р. зменшились на 11,8%, а в 2018р. порівняно з 2017р. – на 38,8%. На кінець звітного року з'явилися кошти на інших рахунках в казначействі в обсязі 1,7 тис. грн., яких не було у 2018р. Частка грошових коштів у валюті балансу бюджетної установи є доволі незначною і становить на кінець 2019р. лише 1,1%, що вдвічі менше, ніж на кінець 2017р.

Аналізуючи структуру грошових потоків КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР у 2017-2019рр., відмітимо, що найбільшу питому вагу в загальному обсязі грошових коштів установи мають кошти, що отримані як плата за медичні послуги населенню, зокрема у 2019р. їх частка становила 73,8%, що на 17,0% більше, ніж у 2017р., але на 13,6% менше, ніж у 2018р. Питома вага коштів, отриманих установою з інших джерел значно менша і становить на кінець звітного періоду 25,5%, що вдвічі більше. Ніж у попередньому періоді, але менше порівняно з 2017р. на 12,4%.

Отже, проведений аналіз грошових потоків установи прямим методом дозволив детально розкрити грошових коштів на казначейському рахунку по спеціальному фонду, що дало можливість зробити оперативні висновки відносно достатності коштів для сплати по рахунках поточних зобов'язань, а також про можливість здійснення господарської діяльності. Грошові потоки лікарні зменшились порівняно з 2017р. майже вдвічі як за рахунок зменшення надходжень від надання платних послуг населенню на 32,7%, так і за рахунок зменшення надходжень з інших джерел – на 65,9%.

Слід відмітити, що КП «Хмельницька міська лікарня» є комунальною установою Хмельницької міської Ради й отримує фінансування за рахунок

коштів місцевого бюджету. Отже проаналізуємо рух грошових потоків за 2017-2019рр. даної установи. Отримані асигнування з бюджету, що належать до загального фонду кошторису використовуються лікарнею упродовж року в повній мірі. Відтак залишків коштів на початок і на кінець року немає, тоді як по спеціальному фонду, в який включаються всі інші грошові надходження установи, залишки на початок і на кінець року наявні. Слід зауважити, що аналіз грошових потоків за Звітом про рух грошових коштів будемо здійснювати згідно балансової моделі [33]:

$$З_n + Н = З_k + В, \quad (2.1)$$

де  $З_n$ ,  $З_k$  - залишки грошових коштів організації на початок і кінець звітного періоду;

$Н$  - надходження грошових коштів за період;

$В$  - витрачання грошових коштів за період.

Для зручності аналізу вся необхідна інформація представлена в табл. 2.5.

Таблиця 2.5. Грошові потоки КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР у 2017-2019рр., тис. грн.\*

Показники	Залишок на початок року	Надходження	Витрачання	Залишок на кінець року	Відхилення залишків коштів
<u>2017р.:</u>					
- загальний фонд	-	31339,5	31339,5	-	-
- спеціальний фонд	198,7	3033,7	2906,2	326,2	+127,5
<u>2018р.:</u>					
- загальний фонд	-	34172,4	34172,4	-	-
- спеціальний фонд	326,2	5238,8	5365,5	199,5	-126,7
<u>2019р.:</u>					
- загальний фонд	-	44887,5	44887,5	-	-
- спеціальний фонд	199,5	6501,3	6524,8	176,0	-23,5

\*Складено автором на основі даних Звіту про рух грошових коштів бюджетної установи

Як видно з наведених у табл. 2.5 даних, отримані кошти по загальному фонду використані за звітний період згідно кошторису лікарні в повній мірі. Залишки коштів на кінець періоду наявні по спеціальному фонду і мають тенденцію до зменшення упродовж досліджуваного періоду з 326.2 тис. грн. у



2017р. до 176 тис. грн. у 2019р. Порівняно з початком року наявне збільшення залишків на кінець 20137р. і зменшення на кінець 2018р. та 2019р.

Аналізуючи динаміку грошових потоків в розрізі фондів кошторису лікарні (табл. 2.6) зазначимо, що надходження грошових коштів в цілому у 2019р. зросли порівняно з попереднім роком на 30,4%, за рахунок збільшення надходжень по загальному фонду - на 31,4% і за рахунок збільшення надходжень коштів по спеціальному фонду – на 24,1%. Зазначимо, що темпи росту надходжень вищі у 2019р. майже вдвічі вищі, ніж у 2018р.: так, в загальному, надходження коштів у 2018р. зросли порівняно з 2017р. на 14,6%; при цьому спостерігаємо суттєве збільшення надходжень коштів по спеціальному фонду – на 72,7%.

Таблиця 2.6. Динаміка грошових потоків КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР в розрізі загального та спеціального фондів кошторису у 2017-2019рр. тис. грн.\*

Показники	2017р.	2018р.	2019р.	Динаміка, %	
				2018/2017	2019/2018
Залишок на кінець року					
- загальний фонд	-	-	-	-	-
- спеціальний фонд	198,7	326,2	199,5	164,1	61,1
Надходження, всього, в т. ч. по	34373,2	39411,2	51388,8	114,6	130,4
- загальному фонду	31339,5	34172,4	44887,5	109,9	131,4
- спеціальному фонду:	3033,7	5238,8	6501,3	172,7	124,1
- касові за рік	2906,2	5335,1	6524,8	183,6	122,3
Витрачання, всього, в т. ч. по:	34245,7	39537,9	51412,3	115,5	130,0
- загальному фонду	31339,5	34172,4	44887,5	109,0	131,4
- спеціальному фонду	2906,2	5365,5	6524,8	184,6	121,6
Залишок на кінець року					
- загальний фонд	-	-	-	-	-
- спеціальний фонд	326,2	199,5	176,0	61,2	88,2

\*Складено автором на основі даних Звіту про рух грошових коштів бюджетної установи

Грошові потоки досліджуваної лікарні щодо використання коштів відбувалися в міру запланованих надходжень коштів згідно кошторису

установи на кожен рік. Слід відмітити, що надходження коштів загального фонду використані в повній мірі, тоді як надходження по спеціальному фонду кошторису використані не всі. В загальному, динаміка витрачання коштів майже відповідає темпу росту їх надходжень, але по спеціальному фонду бачимо, що в 2019р. темп росту надходжень коштів перевищує темп росту їх використання на 2,5% (124,1 – 121,6); у 2018р. – навпаки: темп росту використання коштів випереджає динаміку їх надходжень на 11,9% (184,6 – 172,7). Відбулося зменшення залишку коштів у 2018р. і 2019р. порівняно з попередніми роками на 38,8% та 11,8% відповідно. Залишки коштів на початок періоду зросли в 2018р. на 64,1%, а в 2019р. зменшились на 38,9%.

Грошові потоки досліджуваної бюджетної установи в розрізі касових надходжень зросли на 83,6% у 2018р. і на 22,3% у 2019р. Слід також відмітити, що частка касових надходжень у надходженнях спеціального фонду кошторису установи значна.

Варто відмітити, що в ході аналізу грошових потоків бюджетної установи більшу увагу слід приділити руху власних надходжень, оскільки це самі ті кошти, обсяги яких установа сама спроможна планувати і регулювати, прагнучи збільшити в цілому свої фінансові ресурси для забезпечення господарської діяльності. Грошові потоки по загальному фонду кошторису бюджетної установи виділяються місцевим бюджетом, і використовуються лікарнею в повній мірі згідно видатків. Запланованих а кошторисі на відповідний рік. На розміри бюджетних асигнувань лікарня вплинути не може, оскільки обсяги таких коштів залежать від можливостей місцевих бюджетів щодо їх виділенні конкретних бюджетних установам.

### **РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ БЮДЖЕТУВАННЯ В ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я**

Сьогодні, у часи змін у системі охорони здоров'я, що торкаються багатьох сфер, усе гостріше постає питання необхідності забезпечення фінансової стійкості самотужки, не чекаючи на допомогу. Без впровадження системи планування та бюджетування це зробити досить важко, якщо не неможливо.

Основним завданням держави в сучасних умовах має бути створення відповідного нормативного й регулюючого середовища для надання можливості закладам охорони здоров'я активно залучати комерційні структури до фінансування своєї галузі. Крім того, досвід розвинених країн світу показує, що на забезпечення ефективного функціонування системи охорони здоров'я необхідно витратити значні обсяги матеріально-технічних і фінансових ресурсів. Тому, враховуючи зазначене, альтернативи реформування економічних засад системи охорони здоров'я зосереджуються на створенні прозорих фінансово-економічних механізмів цільового накопичення та адресного використання як бюджетних, так і позабюджетних коштів. Водночас дедалі більше виявляється розуміння того, що причина незадовільного стану закладів охорони здоров'я криється не лише в дефіциті коштів, а й в неефективному використанні наявних ресурсів.

Одним з найбільш провідних механізмів державного регулювання фінансового забезпечення галузі охорони здоров'я є здійснення розподілу бюджету за формулою, яка покликана забезпечити справедливий розподіл ресурсів для створення рівних умов і реалізації права на здоров'я населення, яке проживає у різних регіонах країни.

Держава відмовляється від утримання інфраструктури медичних закладів через постатейне кошторисне фінансування. Вона поступово переходить до оплати медичним закладам реальних послуг, наданих пацієнтам. З'являються стимули для медичних закладів підвищувати якість та ставати ефективними.

Зростає якість та поліпшуються умови надання послуг. Зростають доходи медичних працівників.

Сьогодні медичні заклади України знаходяться в серці змін системи охорони здоров'я. Доводиться відповідати на нові виклики, пов'язані з новими законами, правилами та вимогами в системі охорони здоров'я України, у тому числі зміни в підходах до фінансування і не тільки. Уваги потребують вимоги пацієнтів щодо доступності та якості медичної допомоги, вимоги лікарів щодо умов та оплати праці тощо. Разом з тим зростає конкуренція з боку нових клінік іноземних мереж, що відкриваються в Україні. Багато грошей вивозиться з України внаслідок медичного туризму. Діяльність некомерційних медичних закладів може фінансуватися не тільки державою, а й шляхом застосування комбінованих джерел фінансування. Це може бути допомога тих чи інших організацій, які підтримують медичні заклади у своєму місті. Відповідно, за наявності якісної прозорої звітності вони зможуть бачити, як були витрачені гроші і яких результатів досягнуто.

Розроблена Концепція реформи фінансування охорони здоров'я містить основні етапи та покроковий план впровадження реформи. У першому читанні прийнято законопроект, який передбачає надання закладам охорони здоров'я управлінської та фінансової автономії. Розпочато роботу над розробленням механізму оплати закладам охорони здоров'я фактично наданих послуг.

З 2020 року буде діяти гарантований пакет послуг, до якого увійдуть послуги первинної, спеціалізованої амбулаторної, стаціонарної медичної допомоги, а також екстрена, паліативна та реабілітаційна допомога. Національна служба здоров'я буде оплачувати медзакладам за прямими договорами за реально надані людям медичні послуги. Послуги в рамках гарантованого державою пакету медичних послуг будуть безоплатними для всіх українців. Реформування системи охорони здоров'я необхідно проводити шляхом створення прозорих фінансово-економічних механізмів цільового накопичення та адресного використання коштів як бюджетних, так власних надходжень закладів.

Таким чином, механізми фінансово-економічного забезпечення діяльності надавачів послуг у сфері охорони здоров'я викривляє стимули та спонукає розпорядників бюджету і надавачів медичних послуг більше дбати про збереження вхідних ресурсів, аніж забезпечення проміжних і кінцевих результатів медичного обслуговування.

Бюджетування є способом управління закладом охорони здоров'я через бюджети, який уможливорює досягнення поставлених цілей шляхом найбільш ефективного використання фінансових ресурсів. Процес управління циклічний і, крім планування та складання бюджету, передбачає етап контролю його виконання. Бюджетування допомагає закладу охорони здоров'я ухвалювати ефективніші рішення, виконувати ці рішення та, звісно, контролювати їх виконання. Але іноді в закладах охорони здоров'я, де запроваджено систему бюджетування, не відразу можна зрозуміти, що вона є. Іноді в закладах охорони здоров'я декларативно запроваджено бюджетне управління, але згодом з'ясовується, що насправді всі ці міні-бюджети, таблиці, розрахунки та звіти на практиці не використовуються. Багато хто з працівників закладу охорони здоров'я навіть не знає про існування бюджетів, які вони повинні виконувати. Вони не брали участі в їх складанні і, звісно, не займаються проведенням план-факторного аналізу їх виконання [18].

Підготовкою бюджету доходів і витрат при традиційному підході займається фінансовий відділ через збір та систематизацію даних первинного обліку. Цільові плани визначає керівник організації. Він також відповідає і за виконання бюджету доходів і витрат (що по суті є освоєнням коштів відповідно до нормативів). При традиційному підході, бюджет, як правило, неможливо використовувати для прийняття рішень та моделювання ситуацій. Бюджет зазвичай не переглядається, можливість аналізу - обмежена, а актуальність даних - запізнiла.

Щоб бюджетування дало очікуваний ефект, у цьому процесі мають брати участь майже всі підрозділи закладу охорони здоров'я. Водночас, керівництво має якісно організувати процес не лише бюджетування, а й управління в

закладі охорони здоров'я. Якщо це завдання вчасно не вирішити, то постійно будуть зриватимуться не тільки строки підготовки бюджетів, а й їх вчасний аналіз. Рішення, ухвалювані не на підставі бюджетного аналізу, найчастіше призводять до неправильної оцінки розглянутого періоду.

Складаючи бюджет доходів і видатків (так само як і бюджет за балансовим листом), завжди потрібно орієнтуватися на управлінську облікову політику закладу охорони здоров'я. Це пов'язано з тим, що інформація, зазначена в цих бюджетах, дуже залежить від цієї політики. На жаль, цьому питанню менеджери закладів охорони здоров'я приділяють мало уваги, уважаючи його неважливим. При цьому, не знаючи принципу роботи управлінської облікової політики, може неправильно тлумачитися інформація, наведена в бюджетах, що призведе до неефективних управлінських рішень, або до того, що їх немає зовсім.

Для роботи закладу охорони здоров'я корисно розглядати ще й кілька аналітичних форматів бюджету доходів і видатків, адже, власне кажучи, вони визначають не тільки дохідну частину, а й структуру витрат, які мають забезпечити цей дохід. Утім, які саме форми бюджетів треба використовувати в цьому випадку, вирішують фахівці, що розробляють бюджетну політику закладу охорони здоров'я [5].

Більш доцільним є використання цільового бюджетування (бюджет складається відповідно до поставлених цілей закладу охорони здоров'я). Застосування такого підходу орієнтоване на підвищення продуктивності та результат. Контроль витрат набуває зовсім іншого значення, а процес бюджетування набуває гнучкого й динамічного характеру, тобто у бюджет доходів і видатків можуть вноситися зміни. Важливим є також актуальність даних, що забезпечується завдяки прогнозуванню обсягу медичної допомоги, який може потребуватися в радіусі обслуговування закладу (на основі аналізу попередніх даних).

Дуже важливо, щоб у процесі підготовки бюджету доходів і видатків при цільовому бюджетуванні брали участь керівники відділів з урахуванням планів

своїх підрозділів. І відповідальність за виконання своїх планів повинні нести їх керівники, а лідер закладу охорони здоров'я - за підсумковий бюджет доходів і видатків. При цьому зберігається можливість використання бюджету доходів і витрат для моделювання при прийнятті управлінських рішень.

Бюджет доходів і витрат визначає, яким чином буде проведено планування, облік, контроль і аналіз фінансового результату закладу охорони здоров'я. Цей бюджет регламентується на 3 етапах його діяльності [5]:

1. Планування доходів спеціального фонду бюджету в частині доходів від надання платних послуг і капітальних видатків;
2. Формування й консолідація дохідної частини бюджету доходів і видатків та його видаткової частини;
3. Узгодження, коригування та попереднє затвердження бюджету доходів і видатків.

Фінансове бюджетування в закладі охорони здоров'я повинно розпочинатися саме з консолідації бюджету доходів і видатків. Першими стратегічними показниками, які аналізують під час складання цього бюджету, є бюджетні асигнування, доходи спеціального фонду бюджету лікарні та, в разі потреби, поточні видатки закладу охорони здоров'я.

Для того щоб стійко відповідати на виклики закладу охорони здоров'я сьогодні, на нашу думку, слід мати стратегічний пакет, що включає 5 компонентів [18]:

- 1) ділова модель, яка визначає призначення, місію, цілі та цінності, заради яких організація існує;
- 2) ключові цілі і показники, що відображають результат медичної допомоги. Ведення статистики та фіксація даних за ключовими показниками допоможуть відповісти на запитання, яку кількість медичної допомоги надає організація, і які результати цієї допомоги;
- 3) стратегія (або план розвитку), що визначатиме, які напрямки будуть розвиватися, до якої кількості пацієнтів/відвідувань організація буде готова, які

види медичної допомоги буде надавати у перспективі на 3-5 років; на основі цього плану і здійснюється цільове бюджетування;

4) річний бюджет доходів і видатків;

5) стратегія розвитку кадрового капіталу

Стосовно оперативного управління фінансово-господарською діяльністю закладів охорони здоров'я, то найбільшою компетенцією наділено керівників таких закладів, оскільки вони можуть виявити недоліки у фінансово-господарській діяльності і приймати відповідні управлінські рішення для їх усунення. Однак за умови обмеження управлінської та фінансової автономії в реальному житті це досить складно. Причина такої ситуації пов'язана з процесами централізації управління системою охорони здоров'я в цілому із застосуванням адміністративних методів, авторитарності впливу керівника, а також відсутністю сучасного кадрового потенціалу менеджерів, які здатні еволюційно змінювати консервативні форми застарілих підходів до управління, про що наголошувалося і іншими дослідниками.

Сучасний бюджетний процес потребує дотримання фінансово-бюджетної дисципліни усіма учасниками бюджетного процесу, що забезпечується системою дієвого та ефективного контролю. Водночас головними учасниками бюджетного процесу залишаються бюджетні установи як головні розпорядники коштів держави.

Слід також наголосити, що наразі заклади охорони здоров'я-бюджетні установи фактично позбавлені будь-яких економічних стимулів використовувати ресурси більш ефективно. Стосунки між державною, громадою та пацієнтами стають більш здоровими. Чітко розділяються функції держави та громад в охороні здоров'я, зникає дублювання їх ролей. Максимально децентралізовано управління медичними закладами.

Нова сучасна модель фінансування системи охорони здоров'я, яка передбачає чіткі зрозумілі гарантії держави щодо медичної допомоги, кращий фінансовий захист для громадян у випадку хвороби, ефективний та справедливий розподіл публічних ресурсів та скорочення неформальних



платежів [9].

Замість декларації про надання всієї медичної допомоги безоплатно держава бере чітке зобов'язання надавати визначений обсяг медичних послуг. Громадяни знають, що конкретно вони можуть отримати безоплатно, а за що необхідно сплатити - скільки, як саме і за яких умов (офіційна, проста і зрозуміла система спів-оплати). Медичні послуги в рамках гарантованого пакету надають постачальники всіх форм власності, отримуючи оплату за надані послуги від єдиного національного замовника.

Обмежені ресурси ідуть на гарантовані медичні послуги. Зменшуються неформальні платежі. Зростає якість медичної допомоги та взаємна відповідальності пацієнтів та лікарів. Зростає фінансова захищеність громадян у випадку хвороби.

В системі працює нова модель відносин без конфлікту інтересів розмежування функцій замовника (той, хто платить) та постачальника послуг (автономні лікувальні заклади). Кошти на гарантований пакет послуг акумулюються в єдиному національному фонді. Утворюється єдиний простір медичних закладів. Стираються штучні кордони між бюджетами областей, міст, районів. Послуги оплачуються державою там, де їх отримує пацієнт (екстериторіальність).

На ринку медичних послуг з'являється конкуренція. Запроваджуються контрактні відносини між замовником і постачальником послуг. Публічні кошти витрачаються ефективніше. Пацієнт може вільно обирати заклад та лікаря. Зростає прозорість та підзвітність публічних фінансів.

Впровадження системи цільового планування і бюджетування допомагає вирішити цілий ряд завдань. Зокрема, це інструмент для підвищення результативності та якості медичної допомоги, продуктивності роботи. Запровадження цього підходу сприятиме більш ефективному використанню активів, оптимізації витрат, забезпеченню прозорості та достовірності даних, підвищенню фінансової стійкості КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР, формування якої передбачає наступні кроки:

- визначення цілей закладу охорони здоров'я;
- визначення переліку видів медичної допомоги, які будуть фігурувати в стратегічному плані і бюджеті;
- побудова структури бюджету відповідно до цілей закладу охорони здоров'я;
- збір даних та аналіз результатів попередньої роботи;
- формування та узгодження бюджету на наступний рік;
- визначення регламенту регулярних звітів щодо виконання бюджету доходів і видатків.

Цільове планування та бюджетування допоможуть визначити, скільки коштів дійсно потрібно, щоб надавати якісну медичну допомогу пацієнтам у радіусі обслуговування. Скільки медичної допомоги заклад зможе надати на виділені кошти, і наскільки зміняться якість і результат, якщо фінансування зменшиться. Для запровадження інструментарію бюджетування необхідно вирішити ряд завдань, зокрема, як правильно працювати з колективом закладом охорони здоров'я, як організувати роботу на засадах співпраці, як забезпечити залученість персоналу у цей процес, як забезпечити його мотивацію, заручитися підтримкою місцевих адміністрацій, працювати з громадою тощо. Сучасні технології управління процесом бюджетування - це лише інструменти, які ні в якому разі не змінюють суті тієї важливої роботи, яку виконують медичні заклади, а допомагають бути їм більш ефективними та продуктивними.

## ВИСНОВКИ

Дослідження теоретичних аспектів бюджетування в системі управління закладу охорони здоров'я дало можливість закріпити набуті знання з управління діяльністю закладу охорони здоров'я в сучасних умовах, а також сформуванати низку узагальнень і висновків та розробити практичні рекомендації щодо усунення виявлених недоліків у процесі бюджетування.

Сьогодні медичні заклади України знаходяться в серці змін системи охорони здоров'я. Доводиться відповідати на нові виклики, пов'язані з новими законами, правилами та вимогами в системі охорони здоров'я України, у тому числі зміни в підходах до фінансування і не тільки. Уваги потребують вимоги пацієнтів щодо доступності та якості медичної допомоги, вимоги лікарів щодо умов та оплати праці тощо. Разом з тим зростає конкуренція з боку нових клінік іноземних мереж, що відкриваються в Україні. Багато грошей вивозиться з України внаслідок медичного туризму. Для того щоб КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР могла залишатися конкурентоспроможними в нових непростих умовах перш за все, необхідно навчитися бути прозорими, відкритими, готовими до конструктивного діалогу й допомогти в цьому може бюджетування.

Бюджетування являє собою метод економічного управління діяльністю закладу охорони здоров'я, спрямований на формування системи бюджетів, яка охоплює всі напрями діяльності лікарні та спрямована на підвищення ефективності її діяльності в поточному періоді та в перспективі. Система бюджетування – сукупність бюджетів лікарні та методів їх розроблення та реалізації. Формування ефективної системи бюджетування в закладах охорони здоров'я потребує виконання певних послідовних етапів, а саме аналіз та оцінювання поточного стану підприємства; розроблення концепції системи бюджетування; розроблення методології процесу бюджетування; організацію моніторингу бюджетного процесу в лікарні.

Бюджет закладу охорони здоров'я – це комплексний план, що охоплює всі сторони його діяльності та дозволяє зіставити всі зазнані витрати і отримані результати в фінансових термінах на попередній період часу в цілому і по окремим півперіодам. Такий підхід до визначення бюджету лікарні уможлиблює розкриття внутрішнього змісту бюджету і характеризує його як інструмент гнучкого управління, що забезпечує ефективну діяльність суб'єкта господарювання. Визначення має найбільш широкий економічний зміст, оскільки розкриває, що бюджет є тактичним планом закладу, деталізує його стратегію розвитку та охоплює всі сфери діяльності.

Повноцінне бюджетування, як управлінська технологія, повинно включати три взаємопов'язані складові частини: технологія, організація і автоматизація фінансових розрахунків. Тому виділено три етапи постановки системи бюджетування в закладах охорони здоров'я: 1) технологія бюджетування, 2) організація бюджетування, 3) автоматизація бюджетування.

Визначений понятійний апарат бюджетування в закладах охорони здоров'я відповідає основним принципам бюджетування, що є передумовою успішного його впровадження. Під бюджетуванням запропоновано розуміти управлінську технологію складання бюджетів, яка дає змогу зв'язати діяльність закладу охорони здоров'я з його стратегічними цілями, планувати, організувати, контролювати та мотивувати виконання бюджету, тобто здійснювати процес управління закладу охорони здоров'я, спрямований на досягнення поставлених перед закладом охорони здоров'я цілей.

В роботі обґрунтовано перелік принципів впровадження бюджетування та сформульована сутність кожного з них. Обґрунтування здійснювалося шляхом: по-перше, проведення аналізу існуючих поглядів на перелік та сутність принципів бюджетування; по-друге, проведення аналізу та узагальнення типових помилок при впровадженні бюджетування; по-третє, формулювання вимог щодо впровадження бюджетування; по-четверте, формування переліку та розкриття сутності принципів бюджетування, які б ураховували як позитивний так і негативний досвід впровадження бюджетування нав закладах охорони

здоров'я. В результаті була обґрунтована доцільність використання п'ятнадцяти принципів впровадження бюджетування, що дозволить уникнути типових помилок, які виникають при введенні бюджетування, та є одною з передумов впровадження бюджетування як управлінської технології.

Акцентовано увагу на тому, що процес бюджетування в закладах охорони здоров'я на практиці ускладнений низкою факторів. Серед найпоширеніших є такі: відсутність належної маркетингової інформації, незадовільний стан економіки інфляційні процеси, рівень кваліфікації персоналу тощо. Деякі із наведених факторів залежать безпосередньо від управлінських рішень, що приймаються в закладі, інші ж існують незалежно від нього в зовнішньому середовищі, саме тому важливо здійснити аналіз та оцінку впливу кожного об'єктивно існуючого фактору при розробці системи бюджетів у досліджуваній лікарні.

Здійснений аналіз фінансового забезпечення досліджуваної лікарні показав, що починаючи з 2017р. КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР має цільове фінансування своєї діяльності, обсяги якого на кінець 2019р. становили 184,8 тис. грн., що менше порівняно з 2018р. на -158,7 тис. грн. Лише у 2015-2016рр. лікарні мала позитивний фінансовий результат за підсумками своєї діяльності, починаючи з 2017р і по 2019р. – негативний фінансовий результат, обсяги якого щороку збільшуються. Відтак, для нарощення джерел фінансування, лікарні слід підвищити ефективність діяльності та наростити доходи й, по можливості, зменшити витрати поточної діяльності.

Фінансові ресурси комунального закладу охорони здоров'я формуються за рахунок бюджетних асигнувань місцевого бюджету, зокрема бюджету міста Хмельницького починаючи з 19 жовтня 2019р. У 2015-2018рр., коли даний заклад охорони здоров'я був просто бюджетною установою, його діяльність фінансувалась за рахунок бюджетних асигнувань з державного бюджету, при цьому бюджетні асигнування збільшились на 65927,4 тис. грн., а доходи спеціального фонду бюджету зменшились на 151,3 тис. грн.

Спеціальний фонд лікарні містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків бюджету на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням закладом охорони здоров'я основних функцій.

Для КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР доходами спеціального фонду є власні надходження, які мають цільове спрямування та доходи за іншими надходженнями спеціального фонду, зокрема, доходи бюджету розвитку та інші надходження (благодійні внески).

Складений бюджет доходів і видатків медичного закладу засвідчив, що видатки діяльності КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР в повній мірі покривалися її доходами. При цьому основним джерелом фінансування діяльності лікарні є бюджетні асигнування, яких вистачає на покриття поточних видатків, тоді як капітальні видатки фінансуються за рахунок доходів спеціального фонду закладу охорони здоров'я; упродовж досліджуваного періоду зростає нерозподілена сума доходів лікарні.

Розглядаючи економічну складову фінансово-економічного механізму, то відмічаємо відсутність ефективних інструментів в частині зміни такої важливої функції системи фінансування охорони здоров'я як закупівля медичної допомоги (зміна відносин між фінансуючою стороною і постачальниками медичних послуг), а також низький рівень господарської автономності, гальмування запровадження ефективних методів фінансування (наприклад, для лікарняного сектору – глобального бюджету, системи діагностично-споріднених груп, амбулаторної допомоги – оплата за пролікований закінчений випадок), переходу до перспективної оплати за надану медичну допомогу.

Використання вищезгаданих підходів дозволить створити для постачальників економічні стимули для забезпечення надання своєчасної та якісної медичної допомоги, запобігаючи рецидивам хвороби і використовуючи водночас найбільш ефективні з клінічної та найменш витратні з фінансової

точки зору медичні технології і втручання, приділяти увагу профілактиці хвороб, максимально економно витратити всі види ресурсів.

Окрім того вирішено проблему удосконалення бюджетування як управлінської технології в закладах охорони здоров'я шляхом забезпечення взаємозв'язку бюджетування зі стратегією розвитку лікарні. В роботі запропоновано додати до першого етапу «технологія» дві складові: розробка системи підконтрольних показників, що будуть відбивати результативність реалізації стратегії розвитку лікарні, та вибір методів бюджетування, що забезпечить правильну побудову форматів бюджетів. Практична реалізація перерахованих пропозицій забезпечить виконання бюджетуванням основних функцій управління закладу охорони здоров'я та взаємозв'язок бюджетування зі стратегією його розвитку. Окрім того, здійснений детальний опис сутності та послідовності впровадження кожної з складових бюджетування, як управлінської технології, полегшить реалізацію процесу впровадження бюджетування в досліджуваній нами лікарні.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Авраменко Н. В. Удосконалення системи державного регулювання в галузі охорони здоров'я. *Держава та регіони – (Державне управління)*. 2018. №1. С. 175–180.
2. Аналіз системи охорони здоров'я в Україні 2017. Бетесда, MD: Проект Системи охорони здоров'я 20/20 Health Systems. URL: <http://www.healthsystems2020.org>.
3. Аньшин В.М. Бюджетирование в компании: Современные технологии постановки и развития: Учеб. пособие. М.: Дело, 2005. 240 с.
4. Ахламов А. Г. Економіка та фінансування охорони здоров'я : навчально-метод. посіб. Одеса: ОРІДУ НАДУ, 2017. 134 с.
5. Болюк В. Основные ошибки бюджетирования / В. Болюк // Генеральный директор. – 2010. – № 4. – С. 54-55.
6. Бугай В. З. Аспекти бюджетування в управлінні господарською діяльністю на підприємстві. *Вісник Запорізького національного університету*. 2010. №4 (8). С. 10-16.
7. Бюджетування у швейцарській медичній системі. Як переформується з процесами оновлення вітчизняної сфери охорони здоров'я? URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-presshall/2345350-budzetuvanna-u-svejcarskij-medicnij-sistemi-ak-peregukuetsa-z-procesami-onovlenna-vitciznanoi-sferi-ohoroni-zdorova.html>
8. Бюджетирование: шаг за шагом / [Е. Добровольский, Б. Карабанов, П. Боровков и др.]. – СПб.: Питер, 2007. – 448 с.
9. Бюджетування. URL: <https://alpina.kiev.ua/byutzhetuvannya/?lang=uk>
10. Вороненко Ю. В. Фінансовий менеджмент з основами економіки охорони здоров'я: навчально-методичний посібник. К. : Міжрегіональний видавничий центр «Медінформ», 2017. 499 с



11. Гольдштейн Г.Я., Гуц А.Н. Экономический инструментарий принятия управленческих решений. Основной бюджет фирмы. Система бюджетирования, ее роль в менеджменте. Таганрог: Управленческий Портал. 1999-2002. 456 с.
12. Дем'янишин В .Г., Сіташ Т. Д. Проблематика та стратегічні засади фінансування охорони здоров'я в Україні. *Фінансова система України : зб. наук. праць*. Острог : Вид-во Національного університету «Острозька академія», 2018. Випуск 15. С. 4–12.
13. Долгополова О. В. Складові елементи системи бюджетування на підприємстві. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/725/1/>
14. Заколюдажна М. О. Механізм фінансування системи охорони здоров'я України. *Держава та регіони*. 2018. №4. С. 160-164.
15. Каплан Роберт С. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей / Каплан Роберт С., Нортон Дэвид П. - Пер. с англ. - М.: ЗАО «Олимп - Бизнес», 2004. - 416 с.
16. Карпов А.Е. Регламент системы бюджетирования. М.: Результат и качество, 2005. 464 с.
17. Комарова І. В. Бюджетне фінансування охорони здоров'я громадян України як складової людського капіталу. *Вісник Бердянського університету менеджменту та бізнесу*. 2018. №3 (11). С. 94-100.
18. Колесников С. Управление бюджетными рисками. *Управление компанией*. 2004. №11 (42). С. 55- 69.
19. Концепція побудови нової національної системи охорони здоров'я України. URL: [http://www.moz.gov.ua/docfiles/dod\\_Pro\\_20140618\\_0](http://www.moz.gov.ua/docfiles/dod_Pro_20140618_0).
20. Корнійчук О. П. Трансформація системи охорони здоров'я України: стан та перспективи. *Український медичний часопис*. №4 (96). VII/VIII 2017. URL: <http://www.umj.com.ua>.
21. КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР. URL: <https://khm.gov.ua/uk/komunalni-pidприємства/kp-hmelnicka-miska-likarnya>

22. Лаврентьев Ю. Рейтинг распространенных ошибок, допускаемых в работе над бюджетами. *Финансовый директор*. 2011. № 1. –С. 33-37.
23. Лободіна З. М. Удосконалення національної моделі фінансування охорони здоров'я. *Фінанси України*. 2018. №4, С.88-97.
24. Методичні рекомендації щодо планування видатків та використання бюджетних коштів для надання медичної допомоги закладами охорони здоров'я. URL: [http://moz.gov.ua/docfiles/Metod\\_budget.pdf](http://moz.gov.ua/docfiles/Metod_budget.pdf).
25. Молвинский А. Типичные ошибки при построении систем бюджетирования. *Финансовый директор*. 2008. №6.С. 17 – 25.
26. Немировський І.Б., Старожуков І.А. Бюджетирование. От стратегии до бюджета – пошаговое руководство. М.: ИД «Вильямс», 2006. 512 с.
27. Нивен Пол Р. Сбалансированная система показателей – шаг за шагом: максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов, пер. с англ. Днепропетровск: Баланс-Клуб, 2003. 328 с.
28. Онишко С. В. Удосконалення фінансування системи охорони здоров'я у сферах формування людського капіталу та оздоровлення державних фінансів. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України*. 2017. № 4. С. 66 – 73.
29. Основи бюджетування : навч.-метод. посіб. Для самост. вивч. дисц. за заг. ред. Л. П. Батенко. К. : КНЕУ, 2010. 202, [6] с.
30. Пашенко В.М. Підприємницька діяльність та управління фінансами в охороні здоров'я. URL: [http:// med.univer.kharkov.ua/science/vestnik/](http://med.univer.kharkov.ua/science/vestnik/)
31. Попов П. М. Підвищення ефективності функціонування системи охорони здоров'я. *Кіровоградський національний технічний університет*. URL: <http://www.who.int/publications/ru>.
32. Портна О. В. Практичні проблеми фінансування охорони здоров'я в Україні. URL: <https://www.kpi.kharkov.ua/>.
33. Пославський Ю.М. Бюджетування як інструмент управління закладом охорони здоров'я /Актуальні питання сучасної економічної науки: зб. матеріалів III Всеукр. наук.-практ. конф., присвяченій 100-річчю заснування

- Полтавського державного аграрного університету (8 грудня 2020 р., Полтава).  
Полтава: ПДАУ, 2020. С. 363-365.
34. Планування та бюджетування у медичних закладах - сучасна необхідність.  
URL: <https://www.apteka.ua/article/428757>
35. Про затвердження переліків закладів охорони здоров'я, лікарських, провізорських посад та посад молодших спеціалістів з фармацевтичною освітою у закладах охорони здоров'я : наказ МОЗ України від 28.10.2002 №385.  
URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1138-96-%D0%BF>.
36. Самочкин В.Н. Гибкое развитие предприятия: Эффективность и бюджетирование / Самочкин В.Н. [2-е изд., доп.]. М.: Дело, 2002. 376 с.
37. Сіташ Т. Удосконалення фінансового планування в закладах охорони здоров'я. *Світ фінансів*. 2012. №1. С. 33-38.
84. Солдатенко О. Кошторисно-бюджетне фінансування. *Віче №17*. 2018. URL: <http://www.viche.info>.
39. Солоненко І. М. Державне регулювання реформування галузі охорони здоров'я (із світового досвіду). *Охорона здоров'я України*. 2017. № 3. С. 34-38.
40. Статут КП «Хмельницька міська лікарня» ХМР, затверд. Рішенням сесії міської ради від 9.10.2019р. №25. URL: [https://khm.gov.ua/sites/default/files/KP/statut\\_kp\\_hml.pdf](https://khm.gov.ua/sites/default/files/KP/statut_kp_hml.pdf)
41. Федорченко О. Є. Удосконалення системи бюджетування на підприємстві *Економіка та держава*. 2015. №11. С. 37-39.
42. Фінанси : підручник / за ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. К. : Знання, 2008. 611 с.
43. Фінансування системи охорони здоров'я в Україні в світлі адміністративно-територіальної реформи. URL: <http://www.apteka.ua/article/335406>.
44. Фісуненко П. А. Роль бюджету та процесу бюджетування в управлінні підприємством. *Молодий вчений*. 2016. № 5(32). С. 179-181.
45. Хруцкий В.Е. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования М.: Финансы и статистика, 2005. 400с.

46. Шевченко М. В. Фінансування системи охорони здоров'я: зарубіжний та вітчизняний досвід. URL:[http:// irbis-nbuv.gov.ua/ .../cgiirbis\\_64](http://irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64).

47. Щербаченко Л.В. Фінансове планування доходів та витрат у діяльності бюджетних медичних закладів. *Вісник ЖДТУ*. 20012. №2 (52). С. 75-86.

**Виконав** студент магістратури  
спеціальності 073 Менеджмент  
спеціалізація Організація і  
управління охороною здоров'я  
заочної форми навчання  
«15» грудня 2020 р.

\_\_\_\_\_  
Підпис

Ю.М. Пославський

\_\_\_\_\_  
Ініціали, прізвище

**Науковий керівник**

к.е.н., доцент

«15» грудня 2020 р.

\_\_\_\_\_  
Підпис

Н.М. Ткачук

\_\_\_\_\_  
Ініціали, прізвище

**Робота допущена до захисту:**

завідувач кафедри

д.е.н., професор

«\_\_\_\_» грудня 2020 р.

\_\_\_\_\_  
Підпис

В.П. Синчак

\_\_\_\_\_  
Ініціали, прізвище

## ДОДАТКИ