

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
БІЛОЦЕРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Допускається до захисту
завідувач кафедри обліку і оподаткування


(підпис) доцент С.М. Хомовий
вчене звання, ініціали, прізвище
« 19 » 12 2025 року

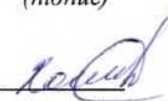
КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

«ОРГАНІЗАЦІЯ І ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ
СОБІВАРТОСТІ РОБІТ І ПОСЛУГ»
(за матеріалами ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва»).

Виконала : Піддубна П.О
прізвище, ім'я, по батькові


(підпис)

Керівник: доцент С.М. Хомовий
вчене звання, прізвище, ім'я, по батькові


(підпис)

Рецензент: доцент І.О. Герасименко
вчене звання, прізвище, ім'я, по батькові

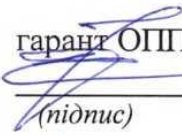

(підпис)

Я, Піддубна П.О, засвічую, що кваліфікаційну роботу магістра виконано з дотриманням принципів академічної доброчесності.

Біла Церква – 2025

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
БІЛОЦЕРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Затверджую
гарант ОПП «Облік і оподаткування»
 професор І.В. Свиноуц
(підпис) вчене звання, ініціали, прізвище
« 4 » « 11 » 2024 року

ЗАВДАННЯ
на кваліфікаційну роботу здобувача

Піддубної Павлини Олегівни
прізвище, ім'я та по батькові

Тема: «Організація і шляхи вдосконалення обліку і аналізу собівартості робіт і послуг»
(за матеріалами ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва»)

Перелік питань, що розробляються в роботі: Теоретичні основи організації обліку та аналізу собівартості робіт і послуг; Аналітична характеристика організації обліку і аналізу собівартості на ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва»; Рекомендації щодо вдосконалення обліку і аналізу собівартості робіт і послуг.

Вихідні дані: Звітність ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва».
Календарний план виконання роботи

Етап виконання	Період виконання	Відмітка про виконання
Огляд літератури	листопад 2024-січень 2025	виконано
Теоретико-методична частина	лютий-квітень 2025	виконано
Аналітична частина	травень-червень 2025	виконано
Рекомендаційна частина	липень-серпень 2025	виконано
Оформлення роботи	вересень 2025	виконано
Перевірка на плагіат	жовтень 2025	виконано
Попередній розгляд на кафедрі	жовтень 2025	виконано
Подання на рецензування	листопад 2025	виконано

Керівник роботи


підпис

доцент С.М. Хомовий
вчене звання, ініціали, прізвище

Здобувачка


підпис

Піддубна П.О.
ініціали, прізвище

Дата отримання завдання « 4 » « 11 » 2024 р.

АНОТАЦІЯ

Піддубна П.О Організація і шляхи вдосконалення обліку і аналізу собівартості робіт і послуг

Актуальність теми полягає в тому, що забезпечення нормального функціонування підприємства є неможливим без правильної організації обліку та своєчасного аналізу, оскільки витрати є одними з найважливіших факторів, що визначають розмір прибутків підприємств, а відповідно і їх фінансовий стан, майновий стан, конкурентоспроможність, ліквідність, платоспроможність та рентабельність.

Метою магістерської роботи є теоретичне обґрунтування та розробка засад управління витратами на надання послуг в санаторно-профілактичних закладах.

Основними результатами дослідження стали: 1) Визначено сутність і роль собівартості в управлінні підприємством; 2) Проаналізовано основні теоретичні та методичні підходи до обліку собівартості робіт і послуг; 3) Проаналізовано науковий огляд та аналіз чинної нормативної бази; 4) Охарактеризовано загальну характеристику підприємства ТОВ «Санаторій-профілакторій Діброва»; 5) Досліджено організацію бухгалтерського обліку витрат на підприємстві ТОВ «Санаторій-профілакторій Діброва»; 6) Проведено аналіз собівартості робіт і послуг на підприємстві; 7) Розроблено пропозиції щодо вдосконалення системи обліку собівартості робіт і послуг та шляхи їх практичної реалізації; 8) Розроблено пропозиції щодо вдосконалення аналізу собівартості робіт і послуг.

Практичне значення отриманих результатів. Результати проведеного дослідження, спрямовані на збільшення надійності, оперативності та аналітичної складової обліку виробничих витрат, можуть бути використані у повсякденній діяльності різних виробничих підприємств, а також застосовуватись при створенні нормативних документів та законодавчих актів у сфері бухгалтерського обліку й аналізу.

Ключові слова: собівартість робіт і послуг, бухгалтерський облік, облік собівартості, аналіз витрат, ефективність діяльності, шляхи вдосконалення.

ANNOTATION

Piddubna P.O. Organization and ways to improve accounting and analysis of the cost of works and services

The relevance of the topic lies in the fact that ensuring the normal functioning of an enterprise is impossible without the correct organization of accounting and timely analysis, since costs are one of the most important factors that determine the size of the profits of enterprises, and accordingly their financial condition, property status, competitiveness, liquidity, solvency and profitability.

The purpose of the master's thesis is the theoretical substantiation and development of the principles of managing costs for the provision of services in sanatorium-preventive institutions.

The main results of the study were: 1) The essence and role of cost in enterprise management were determined; 2) The main theoretical and methodological approaches to accounting for the cost of works and services were analyzed; 3) A scientific review and analysis of the current regulatory framework were analyzed; 4) The general characteristics of the enterprise LLC "Sanatorium-Prophylactic Dibrova" are described; 5) The organization of cost accounting at the enterprise LLC "Sanatorium-Prophylactic Dibrova" is studied; 6) An analysis of the cost of works and services at the enterprise is carried out; 7) Proposals are developed to improve the system of accounting for the cost of works and services and ways of their practical implementation; 8) Proposals are developed to improve the analysis of the cost of works and services.

Practical significance of the results obtained. The results of the study, aimed at increasing the reliability, efficiency and analytical component of accounting for production costs, can be used in the daily activities of various production enterprises, as well as used in the creation of regulatory documents and legislative acts in the field of accounting and analysis.

Keywords: cost of works and services, accounting, cost accounting, cost analysis, efficiency of activities, ways of improvement.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ СОБІВАРТОСТІ РОБІТ І ПОСЛУГ	6
1.1 Сутність і роль собівартості в управлінні підприємством.....	6
1.2. Основні теоретичні та методичні підходи до обліку собівартості робіт і послуг	14
1.3. Науковий огляд та аналіз чинної нормативної бази.....	18
<i>Висновки до розділу 1</i>	23
РОЗДІЛ 2. АНАЛІТИЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ СОБІВАРТОСТІ НА ТОВ «САНАТОРІЙ-ПРОФІЛАКТОРІЙ «ДІБРОВА»	25
2.1. Загальна характеристика підприємства ТОВ «Санаторій-профілакторій Діброва»	25
2.2. Організація бухгалтерського обліку витрат на підприємстві ТОВ «Санаторій-профілакторій Діброва»	31
2.3. Аналіз собівартості робіт і послуг на підприємстві	38
<i>Висновки до розділу 2</i>	49
РОЗДІЛ 3. РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ СОБІВАРТОСТІ РОБІТ І ПОСЛУГ	51
3.1. Вдосконалення системи обліку собівартості робіт і послуг та шляхи їх практичної реалізації.....	51
3.2. Вдосконалення аналізу собівартості робіт і послуг	55
<i>Висновки до розділу 3</i>	61
ВИСНОВКИ.....	62
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	64
ДОДАТКИ.....	70

ВСТУП

Розвиток санаторно-курортного господарства, як і багатьох інших галузей послуг у сучасному світі, вимагає активного реагування на ринкові потреби. Але не лише посилення конкуренції стимулює вдосконалення інформаційної бази управління цим сектором.

Важливу роль тут відіграє чинне законодавство, що визначає правила оподаткування та ведення обліку.

Відносно кількості державних санаторно-курортних закладів в Україні, зокрема тих, що фінансуються з державного бюджету, суттєвих змін не спостерігалось починаючи ще з 2005 року. За офіційними статистичними даними станом на 2011 рік було 21 такий заклад, з загальною кількістю ліжко-місць 4,9 тис. (проти 5,1 тис. у 2010 р.) (в т.ч. 14 санаторіїв державного значення, які обслуговували дітей з ДЦП, хворих на туберкульоз різної форми тощо).

Точних статистичних даних стосовно кількості санаторно-курортних установ в Україні у період з 2011 по 2025 рік немає, але загалом їхня кількість зберігається на тому ж рівні. У 2021 році, як повідомляє Главком, на медичному обліку для санаторно-курортного лікування були 137,9 тисяч людей з інвалідністю. В Україні є 58 курортів, що розділені на державні, міжнародні та місцеві, і у кожній курортній зоні працюють спеціалізовані санаторії.

В наступні роки загальні тенденції в основному збереглися (за винятком об'єктивного скорочення, обумовленого суспільно-політичною ситуацією в країні). Негативною залишалася тенденція до зменшення кількості ліжко-місць.

Зменшення кількості санаторно-курортних закладів та ліжко-місць на тлі збереження попиту на такий вид відпочинку та оздоровлення зумовлює необхідність використання економічних методів оптимізації діяльності, основою розробки яких є інформаційна база, сформована системою обліку. У зв'язку з цим обрана тема магістерського дослідження є актуальною та своєчасною.

Варто підкреслити, що коло питань обліку в сфері санаторно-курортного бізнесу досліджувалося працями науковців Гавришківа І.Р., Коваленко Н.О., Куцика П., Лободи М.В., Чабанюк О.М.. Здебільшого, праці зосереджені на ключових економічних поняттях – доходах та витратах, оскільки вони є основою для оцінювання ефективності та досягнень таких підприємств. Дослідження часто розглядають галузь з точки зору туристичної діяльності. Тобто, аналізується специфіка обліку послуг з відпочинку.

Проте, санаторно-курортні заклади (особливо великі установи) належать до суб'єктів державного сектору, які пропонують не лише безкоштовні (мова про путівки за кошти фонду соціального страхування), а й платні медичні послуги. Відповідно, залишаються невирішеними проблемні аспекти, які стосуються обліку витрат та розрахунку вартості медичних послуг, що надаються в санаторно-курортних закладах.

Метою магістерської роботи є теоретичне обґрунтування та розробка засад управління витратами на надання послуг в санаторно-профілактичних закладах.

Для досягнення поставленої мети слід розв'язати такі *завдання*:

1. Розглянути економічну суть витрат на надання послуг та їх роль у ефективності функціонування санаторно-профілактичного закладу.
2. Проаналізувати структуру виробничих витрат у собівартості надання послуг на ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва».
3. Запропонувати напрями вдосконалення управління витратами в санаторно-профілактичному закладі.

Об'єктом дослідження є виробничі витрати на надання медичних послуг в санаторно-профілактичних закладах.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні засади управління витратами на надання послуг

Теоретичною та інформаційною базою послужили праці вітчизняних та зарубіжних вчених у галузі управлінського обліку.

У процесі дослідження використовувалися *методи* порівняння, аналізу та синтезу.

Наукова новизна здобутих *результатів* полягає в теоретичному та методичному обґрунтуванні розв'язання ряду питань, пов'язаних із покращенням обліку та підвищенням ефективності аналізу собівартості наданих послуг на підприємстві. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, що відрізняються новизною:

- теоретичні засади та визначення собівартості наданих послуг, що забезпечують умови для покращення рівня інформації щодо цього об'єкта обліку та його коректного використання для ухвалення управлінських рішень;

- класифікацію собівартості наданих послуг через введення додаткових кваліфікаційних ознак та структурних компонентів, що дозволило враховувати галузеві особливості діяльності та формувати детальну базу даних для потреб бухгалтерського обліку та виконання ключових завдань управління витратами;

Практичне значення отриманих результатів. Впровадження наданих автором порад дасть можливість гарантувати коректне відображення операцій з обліку витрат виробництва відповідно до актуальних умов господарювання, забезпечення швидкого отримання та аналізу потрібної інформації керівництвом. Результати проведеного дослідження, спрямовані на збільшення надійності, оперативності та аналітичної складової обліку виробничих витрат, можуть бути використані у повсякденній діяльності різних виробничих підприємств, а також застосовуватись при створенні нормативних документів та законодавчих актів у сфері бухгалтерського обліку й аналізу.

Магістерська робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку літератури та додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ СОБІВАРТОСТІ РОБІТ І ПОСЛУГ

1.1 Сутність і роль собівартості в управлінні підприємством

У процесі оцінки виробничих витрат калькулювання собівартості продукції відіграє ключову роль у бухгалтерському обліку. Собівартість представляє один із найважливіших показників, який дозволяє оцінити рівень рентабельності та прибутковості виробництва. Ці характеристики напряду залежать від оптимізації витрат і здатності підприємства зберігати конкурентоспроможність. Собівартість з одного боку є економічною категорією, що відображає процеси виробництва, а з іншого – характеризує виробничі відносини, пов'язані з розподілом готової продукції.

Тривалий час її розглядали як суто прикладне поняття, пов'язане з плануванням, обліком та аналізом діяльності підприємств. Це знайшло відображення у визначенні собівартості як сукупності витрат організації на виробництво продукції, що в свою чергу формує розуміння її сутності, специфічних ознак, а також місця та значення в системі економічних показників [1, с. 14].

Доцільно розглянути підходи вітчизняних вчених до визначення собівартості в загальному розумінні. Зазначені підходи наведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Підходи вітчизняних вчених до визначення поняття собівартості

Вчені	Визначення
1	2
Маниліч М. І. та Миронюк О. В. [1, с. 25]	Собівартість - це витрати, виражені грошима, які включають в себе застосовані ресурси виробництва, виплати за працю та соцзабезпечення. Інакше кажучи, собівартість - це сукупні витрати на створення продукції, представлені в грошовому вираженні. Разом з тим, собівартість постає як об'єктивна економічна категорія, існування якої обґрунтовується необхідністю для кожного підприємства компенсувати використані ресурси в рамках цього показника.

Продовження таблиці 1.1

1	2
	Це є критично важливим для підтримання безперервності виробництва. Отже, собівартість можна розглядати як витрати підприємства, які становлять базу для відновлення виробничого циклу та безпосередньо пов'язані з ним.
Карпова Т. П. [2]	собівартість (затрати) – величина використовуваних у певних цілях ресурсів у грошовому виразі»
Нападовська Л. В. [3, с. 115]	у собівартості продукції втілені всі затрати на виробництво і реалізацію продукції
Зоріна В.Н. [4, с. 22]	зазначає, що використані у процесі виробництва всі різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці формують поняття витрати, а грошовий вираз суми витрат на виробництво конкретного продукту визначає як собівартість
Савицька Г.В. [5, с. 6-8]	Собівартість продукції являє собою грошове вираження сукупності витрат, які виникають у процесі виробництва товарів, виконання робіт або надання послуг. Вона охоплює використання природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних засобів, нематеріальних активів, спеціалізованого обладнання, інструментів, інвентарю, а також трудових і фінансових ресурсів. Крім цього, до собівартості включаються витрати на організацію виробництва, збут готової продукції та обов'язкові відрахування, податки й платежі, передбачені чинним законодавством
Яровенко Т.С. [6, с. 181]	Собівартість продукції є складовою її вартості, яка відповідає витратам на засоби виробництва, частині вартості необхідного продукту та додаткового продукту. Вона проявляється у грошовій формі, представляючи той компонент ціни, що забезпечує відшкодування витрат, пов'язаних з освоєнням, виготовленням та реалізацією продукції, і водночас відображає конкретні виробничі відносини.

Джерело: сформовано автором на основі [1-6]

Таким чином, на основі даних наведених в табл. 1.1 більшість вчених притримуються думки, що собівартість – це загальний обсяг грошових витрат підприємства, потрібний для надання визначеної послуги. Він охоплює прямі витрати: матеріальні ресурси, оплату праці, та загальновиробничі видатки. Додатково включаються інші прямі витрати, що безпосередньо стосуються процесу надання цієї послуги.

Собівартість продукції у економічній та обліковій літературі визначається як сукупність витрат, виражених у грошовій формі, необхідних для підготовки і випуску продукції. Ефективність функціонування підприємства та раціональне використання виробничих ресурсів сприяють зниженню собівартості продукції.

Як економічний показник, собівартість застосовується для вирішення таких завдань:

1. оцінка рівня господарської діяльності підприємства та його підрозділів, контроль ефективності витрат ресурсів,
2. визначення економічної ефективності інвестиційної та інноваційної діяльності,
3. пошук способів вдосконалення господарських процесів, формування ціноутворення на продукцію, роботи, товари і послуги,
4. аналіз доцільності здійснення підприємницької діяльності щодо різних об'єктів господарювання [7, с. 52].

У бухгалтерському обліку собівартість визначають як вартісну оцінку ресурсів, залучених для досягнення визначених цілей. Підприємство самостійно формує перелік витрат, що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), спираючись на економічну природу цих витрат, загальні принципи бухгалтерського обліку та вимоги його організації.

Склад витрат і їх структуру регламентує П(С)БО 16 «Витрати», що містить визначення двох основних видів собівартості: собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) та виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Собівартість продукції стосується грошового вираження поточних витрат підприємства, пов'язаних із виробництвом і реалізацією продукції. Вона є не лише ключовою економічною категорією, але й показником якості, адже відображає ефективність використання всіх доступних ресурсів підприємства. Як економічна категорія, собівартість продукції виконує низку важливих функцій:

- облік та контроль усіх витрат на випуск та реалізацію продукції;
- база для формування оптової ціни на продукцію підприємства та визначення прибутку та рентабельності;
- економічне обґрунтування доцільності вкладення реальних інвестицій на реконструкцію, технічне переозброєння та розширення чинного підприємства;

- визначення оптимальних розмірів підприємства;
- економічне обґрунтування та прийняття будь-яких управлінських рішень та інше [8, с. 135].

Залежно від економічного змісту та виробничого призначення при аналізі господарської діяльності використовують такі види собівартості:

- виробнича – сума всіх витрат, пов'язаних із отриманням та транспортуванням продукції до місця її зберігання;
- повна чи комерційна – сума витрат за виробництво і продукції;
- планова – розраховується під час планування обсягів виробництва та витрат за конкретну продукцію з урахуванням нормативних даних;
- провізорний чи очікуваний – різновид планової, розраховується за підсумками роботи підприємства за перші три квартали року та планових витрат у четвертому кварталі;
- фактична чи звітна – сума витрат після підбиття підсумків господарської діяльності на основі виробничого звіту.

Порівняння фактичної та планової собівартості за видами витрат дозволяє встановити допущений перевитрату або економію коштів та праці, намітити заходи щодо зниження собівартості продукції в майбутньому.

У разі початку ринкової економіки роль і значення собівартості продукції підприємства різко зростають. З економічних та соціальних позицій значення собівартості продукції для підприємства полягає в наступному [9, с. 34-39]:

- у збільшенні прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства, а, отже, у появі можливості у простому, а й розширеному відтворенні;
- у збільшенні більшої можливості для матеріального стимулювання працівників та вирішення багатьох соціальних проблем колективу підприємства;
- у покращенні фінансового стану підприємства та зниженні ступеня ризику банкрутства;

- можливості зниження продажної ціни на свою продукцію, що дозволяє значною мірою підвищити конкурентоспроможність продукції і збільшити обсяг продажів;

- у зниженні собівартості продукції, що є гарною передумовою для виплати дивідендів та підвищення їхньої ставки.

Зі всього сказаного випливає дуже важливий висновок, що проблема зниження собівартості продукції завжди повинна бути в центрі уваги на підприємствах [10].

В сучасних реаліях роль і значення собівартості продукції та наданих послуг на підприємствах відчутно зростають. З економічної та соціальної точок зору, зниження собівартості продукції має вирішальне значення для підприємства:

- зростає прибуток, який залишається у розпорядженні підприємства, відкриваючи можливості не лише для простого, але й для розширеного відтворення;

- виникає більше можливостей для матеріального стимулювання працівників, а також для вирішення численних соціальних питань колективу підприємства;

- покращується фінансовий стан підприємства та знижується ризик банкрутства;

- виникає можливість знизити ціну реалізації продукції, що значно підвищує конкурентоспроможність продукції та сприяє збільшенню обсягів продажів;

- у акціонерних товариствах зниження собівартості продукції є сприятливим фактором для виплати дивідендів та збільшення їх розміру [11, с. 17-20].

Підвищення значення виробничих витрат у підтримці ефективності діяльності підприємства спричиняє потребу у реорганізації функціональних підрозділів фінансово-економічного та бухгалтерського секторів. Мета – виокремити окремий підрозділ, відповідальний за керування витратами. Проте,

перш ніж прийняти таке рішення, потрібно провести ретельні дослідження. У процесі аналізу слід оцінити, наскільки чинна система управління витратами відповідає новим викликам та умовам діяльності підприємства в умовах реальної економіки.

В сучасних реаліях, кожне підприємство зобов'язане самостійно визначати стратегію управління виробничими витратами, встановлювати стандарти ефективності. Незважаючи на це, першочерговою ціллю є визначення кінцевої мети управління витратами та розробка конкретних дій і механізмів для її досягнення. На початковому етапі необхідно провести ретельний аналіз фактичного стану виробничих витрат на основних виробничих лініях та в підрозділах, оцінюючи ефективність їх формування, та обґрунтовуючи шляхи підвищення ефективності управління [12].

Вивчення фактичних витрат слід проводити на основі даних, що надходять з центрів відповідальності за витратами виробництва. Рекомендовано також проаналізувати наявні системи управління витратами з метою оцінки їх відповідності сучасним умовам ведення бізнесу. Важливим аспектом є підсилення ролі витрат у формуванні перспективних напрямів розвитку підприємства. Це передбачає виділення другого етапу в процесі розробки системи управління витратами: визначення переліку задач, пов'язаних з прогнозуванням витрат виробництва, що необхідні для оцінки різних сценаріїв розвитку підприємства, та вибором найоптимальнішого з них.

Оскільки собівартість продукції (робіт, послуг) є грошовим вираженням витрат на її виготовлення та продаж, коректний розрахунок цього показника є вкрай важливим для керівництва організації. Це пов'язано з тим, що ця інформація використовується для аналізу прибутковості продукції, виявлення потенціалу для зниження собівартості та є основою для процесу ціноутворення.

Слово «калькуляція» означає обчислення собівартості продукції. У сучасній економічній практиці калькуляція описується як система економічних обчислень собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг). У процесі

калькуляції порівнюються витрати на виробництво з обсягом виробленої продукції та визначається собівартість одиниці продукції [13, с. 58].

Метою калькуляції є визначення витрат, які припадають на одиницю продукції, замовлення, послуги, роботи, призначені для реалізації, а також для внутрішнього використання. Калькулювання дозволяє вивчити собівартість продукції, отриману в процесі виробництва конкретних продуктів.

При створенні системи управлінського обліку, що відповідає потребам керівників всіх рівнів управління підприємством, необхідно, в першу чергу, щоб дана система збирала та класифікувала всі основні витрати, які виникають в процесі господарської діяльності.

Управління витратами є по суті управлінням всією діяльністю підприємства, оскільки охоплює всі сторони виробничих процесів. Відповідно, облік витрат та калькулювання собівартості продукції – один з найважливіших розділів управлінського обліку. Собівартість виробництва одиниці виробленої продукції є основою для прийняття більшості управлінських рішень. При цьому склад та величина собівартості визначаються витратами, які її формують.

Планування, облік та контроль витрат на підприємстві здійснюються з урахуванням різних аспектів діяльності, тобто тих сфер, що вимагають окремого та детального обліку витрат [14, с. 36]. Іншими словами, система обліку витрат повинна збирати дані з усіх напрямів, які вимагають від менеджменту оцінки спожитих ресурсів.

Систему управління витратами розробили інженери та технологи у другій половині XIX століття в США. Її ціль визначалась так: надання інформаційної підтримки управлінцям, контроль та прогнозування витрат, вибір найбільш продуктивних шляхів розвитку підприємства, прийняття оперативних управлінських рішень (рис. 1.1). Сенс системи полягає у наданні інформації для управління підприємством [15].

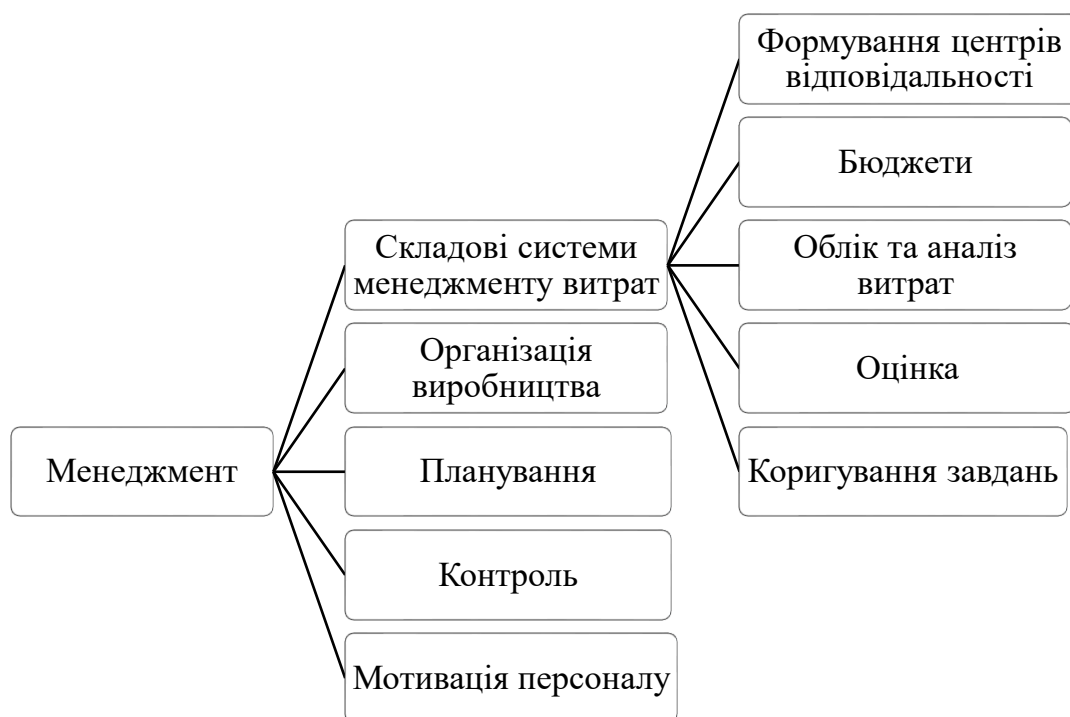


Рис. 1.1. Реалізація функцій менеджменту через систему коригування завдань.

Джерело: побудовано автором на основі [16]

Серед розвинених країн є досить розвиненою практика, за якою передбачено різноманітні варіанти категорій витрат, в залежності від напрямку обліку витрат та цільових установок. Для внутрішньої інформації визначається такий напрям обліку, за якого внутрішня інформація слугує для дослідження наявної проблематики.

Тому доцільно запропонувати відповідну класифікацію, де розподіл відбувається залежно функцій управління виробничими витратами [17].

На даний час переважна частина медичних закладів має затверджений список медичних послуг, які вони надають громадянам. Якщо ж такого документа немає або його необхідно оновити, тоді потрібно його офіційно затвердити.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», собівартість реалізованої послуги формується з виробничої собівартості послуги, наданої протягом звітного періоду, невикористаних

постійних загальновиробничих витрат та понаднормових виробничих витрат [18].

До виробничої собівартості послуги належать:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на заробітну плату;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

загальновиробничі витрати.

Таким чином, некомерційні підприємства охорони здоров'я повинні розрахувати виробничу собівартість послуги, оскільки вона є основою для визначення собівартості реалізованої послуги. Остання, у свою чергу, потрібна для відображення у фінансовій звітності (форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)») та для обчислення фінансового результату операційної діяльності підприємства.

Усі витрати повинні бути враховані при визначенні собівартості медичних послуг. Щоб це зробити, потрібно обчислити повну собівартість послуги, яка включатиме собівартість наданої послуги та операційні витрати підприємства [19, с. 154 - 160].

1.2. Основні теоретичні та методичні підходи до обліку собівартості робіт і послуг

Під поняттям обліку розуміють процес, або ж роботу, котра включає в себе: спостереження, аналіз, фіксацію та вимірювання явищ, процесів, подій та фактів оточуючого процесу життєдіяльності, та природи в цілому [20, с. 15-21].

Облік є можливим лише за умови, наявності факту, тобто попередньою умовою обліку виступає саме факт (від латинської *factum* – здійснений, реальна подія, достовірність). Наразі йдеться саме про господарські факти. Кожен

господарський факт має три моменти: економічний зміст, юридичний суб'єкт і математична міра що виражається в тих чи інших одиницях.

Через це метод обліку витрат в тому числі має опиратися на згадані моменти та бути складовою господарського обліку.

Бухгалтерський облік виступає підтипом господарського, котрий виступає кількісним проявом, а також якісним відображенням прогресу суспільного відтворення, для його регулювання.

Облік виробничих витрат є регламентованим відповідними П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати». Так П(С)БО 16 «Витрати», а саме п.10 – п.12 є визначниками складу прямих матеріальних витрат, які включаються до собівартості продукції, та П(С)БО 9 «Запаси» що відображає загальну собівартість товарів. Так склад прямих матеріальних витрат включає в себе: собівартість як сировини так і основних матеріалів, які утворюють основу продукції що виготовляється, напівфабрикатів що закупаються, комплектуючі частини виробів, допоміжні і інші матеріали, котрі мають змогу бути віднесеними до певного об'єкту витрат [22, с. 221-227].

Також облік витрат варто розглядати з боку саме управлінського обліку. Адже конструкція управлінського обліку ґрунтується на даних фінансового обліку. Завдання такого обліку полягає в відображенні витрат до бізнес-планових показників, через деталізацію та цільову конкретизацію.

Підчас організації управлінського обліку використовують інформацію, різного контексту, з різних сфер, котрі впливають на раціоналізацію прийняття рішень щодо управління. Тож «управлінський облік» має більш глибокий контекст, аніж звичайний бухгалтерський облік. Різноманіття назв облікової практики різних країн має пряму залежність до умов за яких формувалась система, так для управлінського обліку є характерною англо-американська система, тоді як для виробничого обліку є характерною французька система, а для контролінгу – німецька.

Калькулювання витрат у сфері послуг може здійснюватися різноманітними шляхами, кожний з яких має свої сильні та слабкі сторони:

1. Метод прямого обліку (Direct Costing) базується на розподілі витрат на фіксовані та змінні, зараховуючи до собівартості послуги лише змінні витрати. Цей підхід надає змогу оцінити граничну прибутковість кожної окремої послуги та приймати оперативні рішення щодо ціноутворення.

2. Метод повного поглинання витрат (Absorption Costing) передбачає врахування у собівартості всіх витрат – як прямих, так і непрямих. Непрямі витрати розподіляються між послугами відповідно до обраної бази (години праці, виручка, прямі витрати).

3. Функціональний метод обліку витрат (Activity-Based Costing, ABC) ґрунтується на виявленні конкретних видів діяльності під час надання послуги та визначенні вартості кожної такої активності. Цей метод забезпечує максимальну точність калькуляції, особливо у випадку складних послуг з великою кількістю етапів та процесів [21, с. 221-227].

Нормативний метод калькуляції витрат ґрунтується на використанні заздалегідь встановлених нормативів. Це дозволяє швидко формувати попередні калькуляції та виявляти відхилення фактичних витрат від запланованих.

В табл. 1.2 наведено методи калькуляції собівартості наданих послуг та їх особливості.

Таблиця 1.2

Методи калькуляції собівартості послуг та їх особливості

Метод калькуляції	Особливості застосування
Метод прямого обліку (Direct Costing)	Фокусується на змінних витратах, дозволяє проводити гнучке ціноутворення та аналіз беззбитковості
Метод повного поглинання (Absorption Costing)	Враховує всі витрати, відповідає бухгалтерським стандартам, але може спотворювати рентабельність окремих послуг
Функціональний метод (ABC)	Забезпечує високу точність та деталізацію, але вимагає значних ресурсів для впровадження та підтримки
Нормативний метод	Дозволяє швидко формувати калькуляції та контролювати відхилення, але вимагає регулярного оновлення нормативів
Позамовний метод	Враховує витрати за конкретними замовленнями або клієнтами, ефективний для унікальних або кастомізованих послуг
Попроцесний метод	Підходить для однорідних безперервних послуг, спрощує облік, але дає усереднені результати

Продовження таблиці 1.2

Змішані методи	Комбінують елементи різних підходів для досягнення балансу між точністю та складністю
----------------	---

Джерело: сформовано автором на основі [23-25].

Калькулювання собівартості – процес, що потребує гнучкого підходу, зважаючи на унікальність кожної компанії та специфіку її діяльності. Найважливішим фактором, що визначає вибір методики, є характер бізнес-моделі.

Обсяг діяльності підприємства відіграє значну роль у підборі відповідного методу калькуляції. Великі підприємства, зазвичай, мають можливість використовувати розгалужені системи з ретельним врахуванням усіх аспектів витрат. Натомість, для малих підприємств оптимальним рішенням є застосування спрощених методів, зосереджених на ключових статтях витрат.

Компанії, що активно впроваджують цифровізацію, можуть інтегрувати сучасні методи калькуляції, автоматизуючи збір даних про витрати часу, використані ресурси та проведені операції. Організації з обмеженою автоматизацією, зазвичай, обирають методи, що ґрунтуються на періодичному ручному обліку або на використанні нормативних показників.

Нормативні вимоги також впливають на вибір методу калькуляції. У низці галузей (медицина, освіта, фінансові послуги) встановлені обов'язкові стандарти формування собівартості, часто базуються на методі повного розподілу витрат. Відповідність цим стандартам є критичною для отримання ліцензій, участі у тендерах або залучення державного фінансування.

Калькулювання вартості послуг, виконане з максимальною точністю, перетворюється на ефективний засіб для покращення економічної віддачі бізнесу. Цей позитивний вплив особливо відчутний у фірмах, що пропонують різноманітний перелік послуг.

Сучасні інформаційні платформи дають змогу поєднати обчислення витрат з процедурами менеджменту та ухвалення рішень. Така інтеграція надає керівникам свіжу інформацію про собівартість і прибутковість послуг [26].

Калькулювання собівартості в бізнесі виходить за межі простого підрахунку витрат та стає основою для стратегічного управління. Чітке розуміння структури витрат сприяє прийняттю обґрунтованих рішень щодо розширення асортименту послуг, формування цін, вкладень у технології та персонал. Цифровізація змінює підходи до калькулювання витрат, роблячи процес більш гнучким та інтегрованим.

1.3. Науковий огляд та аналіз чинної нормативної бази

Система обліку витрат й калькулювання собівартості продукції на сучасних підприємствах не в змозі повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення, яке постійно формується та перебуває в процесі політичних, економічних, інтеграційних, соціальних змін та інших чинників.

За відомчою належністю, досліджуваний санаторій входить до сфери охорони здоров'я, але водночас його включено до мережі закладів професійних спілок України, яким він і підпорядковується. Ця подвійність визначає його специфіку функціонування та впливає на різні аспекти діяльності, зокрема на організацію бухгалтерського обліку, а також на нормативно-правову базу.

Варто підкреслити, що детальний аналіз складу і характеристик чинного законодавства дає змогу виявити пріоритетні напрями та встановити особливості й потреби суб'єктів санаторно-курортної галузі у вирішенні питань, що потребують уваги, та стосуються не лише їхньої діяльності безпосередньо. Регулювання є особливо важливим для таких ключових процесів, як облік витрат і калькулювання вартості платних медичних послуг [27].

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99. № 996 – XIV надав право підприємствам самостійно

формувати внутрішню облікову політику. Це створило суттєві труднощі при узагальненні звітної інформації в цілому по Україні, оскільки на підприємствах існують істотні відмінності в обліку, які неможливо врахувати при зведеній звітності.

Відповідні зміни в системі обліку зумовлені наступними причинами:

1. Конкуренція на зовнішньому й внутрішньому ринках, наявність різних форм власності, постійні зміни у зовнішньому і внутрішньому середовищах призводять до формування єдиної системи інформації, яка повинна задовольнити потреби всіх рівнів управління підприємством. Інформація повинна бути мотивованою та точною. При цьому потрібно не тільки оперативно реагувати на зміни, котрі миттєво виникають на самому підприємстві, але й передбачати й уникнути небажаних ситуацій, які мають місце на підприємстві у зв'язку зі змінами зовнішнього середовища.

2. Підприємницька діяльність на перспективу. Це головний спосіб виживання й напрям функціонування підприємства, що перекладено на менеджерів. За таких умов деякі підприємства банкрутують, оскільки не можуть витримати тиску конкурентів й зміну умов ринку, а інші покидають ринок втративши свою підприємницьку діяльність через сильні внутрішні суперечки й суттєві недоліки керівництва.

Слід відмітити, що основні види нормативно-правового забезпечення обліку витрат формуються згідно [28, с. 181-186]:

- Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закону України «Про аудиторську діяльність»;
- Указів Президента України;
- постанов й рішень Кабінету Міністрів України;
- наказів, постанов, розпоряджень, листів, роз'яснень міністерств та відомств;
- П(С)БО 9 «Запаси» (в частині списання запасів на витрати виробництва), 16 «Витрати», 31 «Фінансові витрати»;

- Кодексів України: Податкового, Бюджетного, Господарського, Цивільного, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо;
- вказівок, інструкцій, положень;
- планів рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі);
- наказу про облікову політику підприємства;
- графіків документообігу, графіків виконання обліково-звітних та контрольно-ревізійних робіт і т.д.

Загальновідомо, що у період загострення економічної кризи, облік витрат набуває стратегічного значення для підприємницької діяльності. Адже кожне підприємство результати своєї діяльності ставить на основне місце, тому варто оцінити наслідки діяльності за даними обліку.

В правовому забезпеченні обліку фінансових результатів фігурує чимало спірних питань. Зокрема, це стосується витрат, що включаються у фінансовий результат підприємства. Згідно із Законом України № 3332-VI від 12.05.2018 р. всі публічні акціонерні товариства, банки й інші підприємства, котрі зазначені у відповідному переліку Кабінету Міністрів України, повинні складати й подавати фінансову звітність згідно міжнародних стандартів.

Даний перехід сприяє необхідному дослідженню відмінностей в умов визнання, оцінки й класифікації витрат виробництва у відповідності до національних й МСБО [29, с. 15].

На законодавчому рівні досі не вирішено критично важливі аспекти методології та організації бухгалтерського обліку. Найбільш актуальним залишається зіставлення визначень, оцінки та класифікації витрат за національними та міжнародними стандартами. Вивчивши нормативно-правові акти України та МСБО, що стосуються регулювання та формування, визнання й оцінки витрат, встановлено розбіжності у розумінні терміну «витрати» фахівцями. Зокрема, пункт 1 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає витрати як зменшення економічних вигод, що виникає через вибуття активів чи збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення

власного капіталу, окрім випадків, коли капітал зменшується внаслідок вилучень або розподілу серед власників.

Податковий кодекс України трактує витрати як будь-яку суму, сплачену платником податків у будь-якій формі, що становить компенсацію вартості товарів, робіт чи послуг, які виробляються платником податку з метою подальшого використання у власній підприємницькій діяльності. Проте, спостерігаються незначні розбіжності у трактуванні категорії «витрати» в бухгалтерському та податковому обліку.

Міжнародна практика не передбачає окремого виділення терміну «витрати» у МСБО, але базові принципи цієї категорії розкриваються в таких стандартах, як МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та інші. В загальному, національні та міжнародні підходи до оцінки та класифікації витрат залишаються аналогічними. Наприклад, МСБО 1 передбачає класифікацію витрат за їх характером: матеріальні закупівлі, рекламні витрати, амортизація, заробітна плата персоналу, транспортні витрати тощо [30, с. 478].

Водночас, витрати також можливо групувати за функціями, наприклад, як складову «собівартості продажу», включаючи витрати на збут або адміністративну діяльність. Такий підхід до класифікації повністю відповідає економічним елементам витрат та статтям калькуляції в національному обліку, визначеним у П(С)БО 16 «Витрати».

Структура стандарту наведено на рис. 1.2.

Аналіз демонструє, що постійні та змінні загальновиробничі витрати, а також методика їх розподілу в П(С)БО 16 та МСБО 2 є практично ідентичними.

Основна відмінність полягає в тому, що П(С)БО 16 містить вичерпний перелік складу загальновиробничих витрат, що значно полегшує роботу бухгалтера щодо класифікації цих витрат на підприємстві [31, с. 56-57].

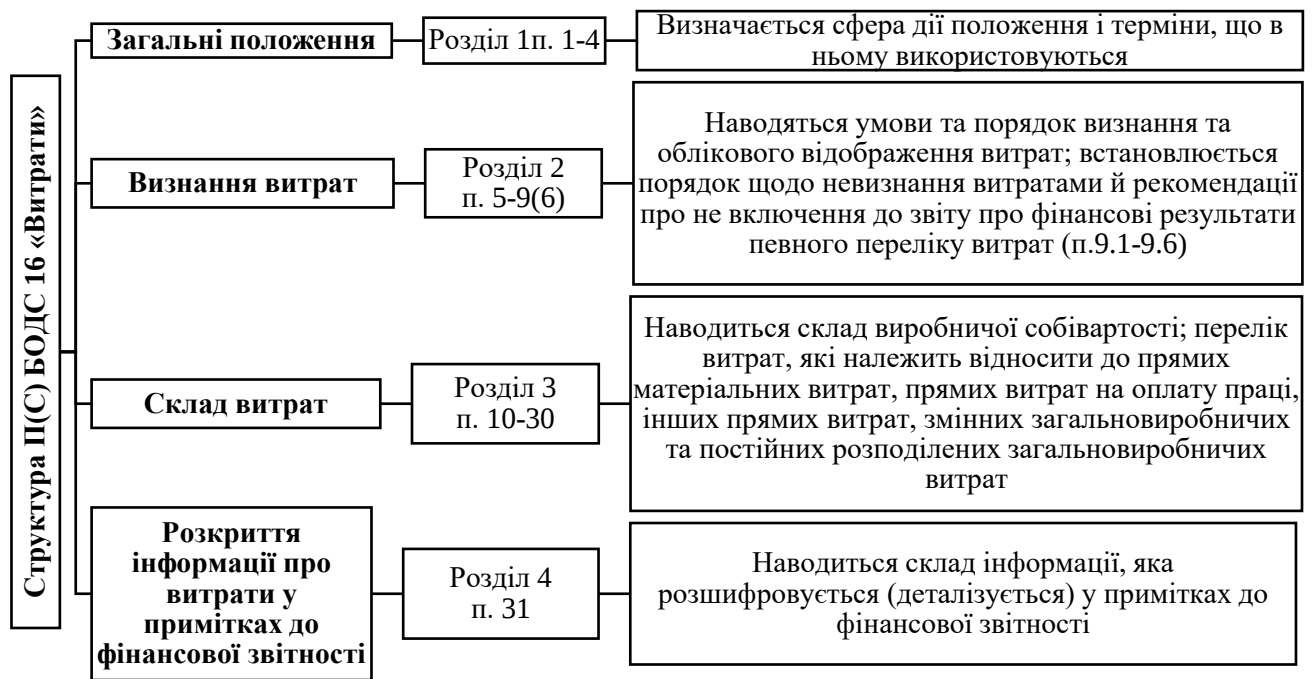


Рис. 1.2. Структура П(С)БО 16 «Витрати»

Джерело: узагальнено на основі дослідження П(С)БО 16 «Витрати» [22]

У той час як П(С)БО 16 включає такі витрати до собівартості продукції, робіт чи послуг, згідно з МСБО 2 вони включаються до оцінки запасів, тобто визнаються як витрати. Результати критичного аналізу методичних аспектів обліку виробничих процесів свідчать про відсутність суттєвих відмінностей між національними та міжнародними стандартами в частині їх оцінки та обліку.

Проте певні нюанси практичного застосування стандартів можуть відрізнятися через врахування специфіки національної економіки. Деякі аспекти обліку витрат, представлені міжнародними стандартами, не деталізовані в П(С)БО.

Однак МСБО і П(С)БО слугують лише загальними рамками для оцінки та подання фінансової інформації, а не конкретизацією бухгалтерського обліку. Систематизація й групування витрат у МСБО базується на загальноприйнятій практиці розмежування між витратами, пов'язаними з основною діяльністю

підприємства, і тими витратами, що не впливають безпосередньо на підприємницьку активність.

Висновки до розділу 1

Для забезпечення коректного та своєчасного обліку виробничої діяльності підприємство має визначити і закріпити у своїй обліковій політиці низку основних принципів та методів, пов'язаних із обліком готової продукції. Їхні варіанти регламентовані в законодавчих актах, нормативних документах Верховної Ради України та Міністерства фінансів.

Головною метою підприємства є максимально повне задоволення потреб населення у високоякісній продукції. Темпи зростання обсягів наданих послуг і покращення їх якості безпосередньо визначають рівень витрат, прибуток і рентабельність підприємства. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», виділено п'ять економічних елементів: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати.

Вартість медичної допомоги формується з планової собівартості послуги, що розрахована на основі економічно виправданих планових витрат на кожну розрахункову одиницю, а також видатків на розвиток закладу в межах граничного рівня рентабельності, встановленого органами виконавчої влади.

Гармонізація нормативної бази для реалізації завдань державного регулювання та врахування різних моделей фінансування надання медичних послуг стає реалізованою за умови використання нового рахунку для розподілу витрат, пов'язаних із наданням платних медичних послуг відповідно до статей калькуляції.

На основі групування витрат за статтями калькуляції визначається собівартість готової продукції, напівфабрикатів, технологічних вузлів і деталей. Крім цього, обчислюються витрати за місцями їх виникнення, такими як цехи або дільниці. Підприємство самостійно формує перелік і склад статей

калькуляції виробничої собівартості продукції, робіт чи послуг. Цей процес враховує галузеву приналежність, особливості продукції, технологічний процес та методи планування витрат.

РОЗДІЛ 2 АНАЛІТИЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ СОБІВАРТОСТІ НА ТОВ «САНАТОРІЙ - ПРОФІЛАКТОРІЙ «ДІБРОВА»

2.1. Загальна характеристика підприємства ТОВ «Санаторій- профілакторій Діброва»

Санаторно-курортна діяльність належить до підгалузі охорони здоров'я. Її мета – надання послуг, спрямованих на оздоровлення та відпочинок осіб, які відчують в цьому необхідність. Діяльність таких закладів регулюється Законом України «Про курорти» (від 05.10.2000 р. №2026-III), що визначає курортну справу як комплекс науково-практичних та господарських заходів, метою яких є організація та забезпечення лікування, реабілітації та профілактики захворювань з використанням природних лікувальних ресурсів [32].

Санаторій «Діброва» є сучасним багатoproфільним лікувально-оздоровчим центром, що знаходиться на Київщині, всього лише за 80 км від столиці в м. Біла Церква. Заклад розташований в мальовничій лісо-парковій зоні на березі річки Рось, в оточенні багатовікової діброви. Поряд знаходиться дендропарк «Олександрія».

Санаторій «Діброва» спеціалізується на лікуванні захворювань опорно-рухового апарату, серцево-судинної системи, нервової системи та шкіри.

Санаторій діє на підставі ліцензії на медичну практику №571400 виданої МОЗ України 17.01.2011 р.

В структурі санаторію функціонують: бальнеологічне відділення, фізіотерапевтичне відділення, ресторан, готель на 280 місць, сауна. На території, що знаходиться під цілодобовою охороною є просторий майданчик для паркінгу, яблуневий сад, сосновий гай та розарій [33]. Надання послуг

медичного та оздоровчого спрямування – основне призначення та мета досліджуваного санаторію.

Більш детально структура санаторію наведена на рис. 2.1.

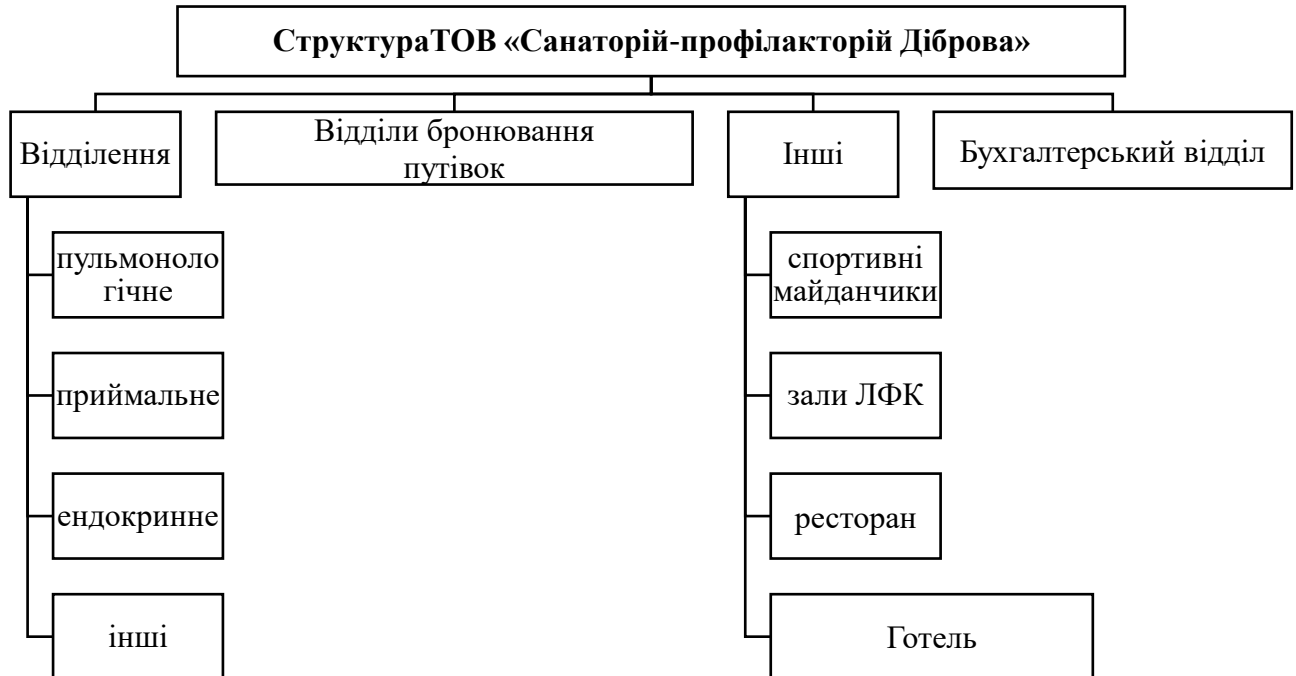


Рис. 2.1. Структура ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва».

Джерело: побудовано автором на основі [33]

Основними послугами, які надаються підприємством є : лікування остеохондрозу хребта; лікування захворювань суглобів; лікування п'яткових шпор; лікування міжхребцевих гриж; лікування гіпертонічної хвороби; лікування ішемічної хвороби серця; лікування радикулярного синдрому, невритів і невралгії; лікування вегето-судинної дистонії; лікування варикозної хвороби; лікування діабетичнаангіопатія облітерующего атеросклерозу судин; антистрессова і антицелюлітна програми. Перелік наявної апаратури наведено в додатку Б.

З огляду на необхідність забезпечення належного догляду, обслуговування приладів та використання додаткових матеріалів у лікувально-діагностичному процесі, виникає вплив на структуру та загальний розмір

фінансових витрат. Цей аспект знаходить своє відображення в бухгалтерському обліку (зокрема, у витратах згідно статей калькуляції). Але, у практиці санаторіїв, задля спрощення та оптимізації обліку, переважно використовується класифікація витрат за їх елементами.

Одним із важливих етапів аналізу діяльності підприємства ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» є оцінка ключових фінансових показників. До них належать активи, основні засоби, рівень зносу, власний капітал, зобов'язання, виручка та чистий фінансовий результат. Останній, залежно від значення, може свідчити про прибутковість підприємства, якщо воно позитивне, або про наявність непокритого збитку у випадку перевищення витрат над доходами (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Ключові показники фінансово-господарської діяльності
ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва»**

Показник	Рік			Зміна за 2022-2024 рр.	
	2022	2023	2024	абс.	%
1	2	3	4	5	6
Активи, тис. грн.	12369	12547	12488	119	1,0
Основні засоби (залишкова вартість), тис. грн.	984	792	756	-228	-23,2
Рівень зносу, %	87,4	81,9	67,5	-19,9	-22,8
Власний капітал, тис. грн.	-904	-741	-741	163	-18,0
Зобов'язання, тис. грн.	13273	13288	13290	17	0,1
Виручка, тис. грн.	6355	6912	6325	-30	-0,5
Чистий прибуток / непокритий збиток, тис. грн.	9190	10655	10480	1290	14,0

Джерело: побудовано автором на основі [34, додаток А]

Дані, наведені в таблиці 2.1, підтверджують зроблені раніше висновки про нестабільну роботу досліджуваного підприємства.

Узагальнюючим показником майнового стану є активи. Згідно з даними таблиці 2.1, за три роки розмір активів збільшився (темп приросту – 1,0%). Отже, за підсумками 2024 року балансова вартість активів склала майже 12 488 тис. грн. В цілому, збільшення вартості активів вважається позитивною тенденцією.

У ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» при загальному розмірі активів у 12 488 тис. грн., основні засоби, які переважно формують необоротні активи, складала 756 тис. грн. (6,05 % від загальної вартості активів).

Негативною тенденцією для підприємства є значний рівень зносу основних засобів, який хоч і має тенденцію до зниження (у 2024 році – 67,5%), але все одно залишається значним.

Щодо джерел формування активів, їх розміри та структура загалом неприйнятні і свідчать про те, що підприємство неплатоспроможне та перебуває на межі банкрутства. Так, власний капітал, розмір якого рекомендується на рівні 50% від загальних джерел фінансових ресурсів підприємства, взагалі від'ємний. У 2024 році розмір власного капіталу становив -741 тис. грн. Накопичені за попередні періоди збитки істотно погіршують фінансову стійкість підприємства, фактично спричинивши банкрутство.

Натомість, боргові зобов'язання компанії перебільшують вартість всіх активів, які належать ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва». У 2024 році, при балансовій вартості активів 12 488 тис. грн., загальний обсяг зобов'язань підприємства досягнув 13 290 тис. грн. Такий стан речей є неприйнятним і вказує на фінансову неспроможність підприємства [34].

Наступним етапом аналізу є оцінка фінансового стану підприємства та ефективності використання основних засобів. Так, варто зазначити, що з метою оцінки фінансового стану доцільно обрати групи показників, що представлені у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

**Показники майнового стану та
ефективності використання основних
засобів за 2022–2024 рр.**

Показник	Роки			Середній темп росту (приросту)
	2022	2023	2024	
Коефіцієнт зносу	0,335	0,325	0,365	108,96
Коефіцієнт вибуття	0,223	0,107	0,101	45,29
Коефіцієнт оновлення	0,126	0,201	0,115	91,27

Джерело: побудовано автором на основі [34, додаток А]

Згідно з проведеними розрахунками середньої динаміки коефіцієнта зносу, фіксуємо його зростання в період з 2022 по 2024 рік на 8,96%. Спостерігаємо, що доля ліквідованих основних засобів незначна і практично не змінювалася протягом аналізованого періоду (2022-2024 рр.). Найбільш важливим є той факт, що показник коефіцієнта вибуття основних засобів поступається коефіцієнту оновлення, що позитивно впливає на діяльність підприємства.

Збільшення коефіцієнту оновлення у 2023 році, у порівнянні з 2022, вказує на надходження нових основних засобів на підприємство ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва», тобто їх оновлення протягом цього періоду.

На наступному кроці аналізу – розгляд технічного стану основних засобів, а також їх відповідність головним науково-технічним вимогам, які формулюються під час процесу їх оновлення (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Показники ліквідності та
платоспроможності підприємства
за 2022–2024 рр.**

Показник	Рік			Середній темп росту, %
	2022	2023	2024	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,002	0,025	0,001	50
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,81	1,24	0,58	71,6

Коефіцієнт покриття	1,19	1,82	1,14	95,8
Чистий оборотний капітал, тис. грн.	-741	-904	-875	118,1

Джерело: побудовано автором на основі [34, додаток А]

Далі проаналізуємо показники ліквідності та платоспроможності, використовуючи інформацію з таблиці 2.3. Дані з ліквідності демонструють здатність трансформувати матеріальні активи в грошову форму максимально швидко, без ризику зниження їхньої ринкової вартості. Оцінка ліквідності підприємства базується на аналізі достатності оборотних активів для покриття короткострокових зобов'язань.

Згідно з нормативом абсолютної ліквідності у 20%, ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» у 2022-2024 роках не мало можливості своєчасно покрити свої зобов'язання, особливо помітним це було у 2024 році.

Розбіжність між коефіцієнтом швидкої та абсолютної ліквідності вказує на включення до складу коштів таких елементів, як дебіторська заборгованість та інші активи. Результати аналізу свідчать про зменшення цього показника на ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» на 15,6%. Водночас, значення чистого оборотного капіталу зменшилось у порівнянні з 2023 роком, що загалом негативно впливає на стан підприємства. Відтак, робимо висновок про недостатню ліквідність підприємства.

Для успішної діяльності компанії критично важливо мати фінансову незалежність, а не залежати від зовнішнього фінансування. Аналіз коефіцієнтів платоспроможності подано у таблиці 2.4.

Т а б л и ц я 2.4

Показники фінансової стійкості підприємства за 2022–2024 рр.

Показник	Рік			Середній темп росту, %
	2022	2023	2024	
Коефіцієнт автономії	0,46	0,5	0,44	95,7
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,19	0,51	0,19	100,0
Коефіцієнт фінансування	2,18	2,035	2,21	101,4

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами	0,15	0,45	0,13	86,7
---	------	------	------	------

Джерело: побудовано автором на основі [34, додаток А]

Отже, аналізуючи показник коефіцієнта автономії за 2024 рік, стає зрозуміло, що підприємство може забезпечити фінансування 44% своїх активів з використанням власного капіталу. Це свідчить про відносно низький рівень фінансових ризиків для компанії.

Коефіцієнт маневрування в межах норми ($>0,1$), проте у 224 році він суттєво зменшився, якщо порівнювати з 2023 роком. Звідси випливає, що ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» почало менше використовувати власний капітал для фінансування поточної діяльності.

Нормативне значення коефіцієнта фінансування коливається від 0,6 до 1,5. Спостерігаючи за коефіцієнтом фінансування ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва», бачимо значення вище 1,5, що свідчить про потенціал збільшення ефективності шляхом залучення позичених коштів.

Показники коефіцієнта забезпеченості власними оборотними засобами в останні роки (2022-2024) майже ідентичні, фіксуючись на рівні вище 0,1. Отже, підприємство має достатньо власних оборотних коштів.

Фінансові результати господарської діяльності, що визначаються виручкою та чистим фінансовим результатом, також демонструють негативну динаміку. Ключовим є той факт, що підприємство працює зі збитками, що, враховуючи наявну структуру активів та зобов'язань, з великою ймовірністю призведе до визнання його банкрутом.

Відтак, є нагальна потреба вжиття заходів для реструктуризації зобов'язань та відновлення прибуткової діяльності, навіть в умовах недозавантаження виробничих потужностей, яке спостерігалось в останні роки.

2.2. Організація бухгалтерського обліку витрат на підприємстві ТОВ «Санаторій-профілакторій Діброва»

Як уже зазначалося, діяльність санаторно-курортних закладів пов'язана з наданням відпочинкових і медичних послуг, в тому числі платних. Для виконання різних видів таких послуг необхідне понесення різного роду витрат.

Для обліку витрат на наданні послуги досліджуване підприємство використовує промисловий план рахунків.

Склад витрат, які здійснюються при наданні послуг, в тому числі платних, їх класифікація та порядок визнання визначаються НП(С)БО 16 «Витрати». Специфіка в цьому випадку полягає в тому, що поряд з цим нормативно-правовим документом, який регулює перелік платних медичних послуг, котрі можуть надаватися санаторієм є «Перелік послуг, які комунальні та державні медичні заклади можуть надавати за плату», затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 17.09.1996 р. №1138 зі змінами та доповненнями [33].

Окрім цього підприємству слід керуватися Податковим і Бюджетним кодексами. Вищеназвана постанова узаконює перелік платних медичних послуг в обсязі 43 позицій. ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» надає лише 15 видів платних медичних послуг з названого переліку. Організація обліку витрат вимагає ретельної оцінки складових послуги.

Виробнича собівартість медичної послуги акумулюється на рахунку 23 «Виробництво». Згідно з Планом рахунків № 291, не передбачено деталізації цього рахунку на суб-рахунки. Проте, санаторіям варто розробити власну структуру суб-рахунків, беручи до уваги спектр медичних послуг. Вже на рівні аналітичних рахунків, які будуть відображати конкретні відділення, варто розбити облік витрат на медичні послуги, що надаються кожним відділенням. Такий підхід полегшить процес формування витрат [35].

Рахунок 23 «Виробництво». На дебет рахунку 23 «Виробництво» відображаються як прямі витрати, так і загальновиробничі (змінні та постійні, розподілені).

Загальновиробничі витрати акумулюються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», який, після нарахування, закривається шляхом списання сум на виробничу собівартість послуг або собівартість реалізованих послуг.

Рекомендовано також розробити суб-рахунки для рахунку 91, згідно з внутрішньою структурою відділень. Наприклад:

Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»:

- субрахунок 911 «Загальновиробничі витрати клініко-консультативного відділення»;
- субрахунок 912 «Загальновиробничі витрати ендоскопічного відділення»;
- субрахунок 919 «Загальновиробничі витрати відділення ультразвукової діагностики».

В табл. 2.5 міститься інформація про кореспонденцію рахунків при обліку витрат на медичні послуги.

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків для відображення виробничої собівартості медичної послуги (у розрахунку на одну послугу)

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1. Відображено прямі матеріальні витрати	23	20
2. Відображено прямі витрати на оплату праці	23	661
3. Відображено інші прямі витрати:		
– ЄСВ;	23	651
– електроенергія;	23	685
– амортизація устаткування	23	131
4. Списано змінні і постійні розподілені загальновиробничі витрати на виробництво	23	91

Джерело: побудовано автором на основі [33, 35]

Утім, заклад охорони здоров'я може обійтися без рахунку 23 «Виробництво», фіксуючи надані медичні послуги напряму на субрахунок

903 «Собівартість реалізованих послуг», якщо надання медпослуги є короткотривалим. Слід зауважити, що залишок за рахунком 23 «Виробництво» демонструють у фінансовій звітності підприємства (ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», ряд. 1100).

Залишок матиме місце, якщо на час формування фінзвітності медичні послуги надані не в повному обсязі. Зазвичай це стосується випадків стаціонарного лікування та інших довготривалих процедур. В інших ситуаціях доцільно одразу застосовувати субрахунок 903 «Собівартість реалізованих послуг».

Після фактичного надання медичної послуги, її виробнича собівартість списується на субрахунок 903 «Собівартість реалізованих послуг». Також на цей субрахунок потрапляють постійні нерозподілені загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати.

Під час відображення в обліку собівартості реалізованої медичної послуги, формують кореспонденцію рахунків, яка представлена у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Кореспонденція рахунків для відображення собівартості реалізованої медичної послуги (у розрахунку на одну послугу)

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1. Відображено виробничу собівартість реалізованої медичної послуги	903	23
2. Списано постійні нерозподілені загальновиробничі витрати на собівартість медичної послуги	903	91

Джерело: побудовано автором на основі [33, 35]

Цей показник відображають у фінансовій звітності (ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», р. 2050).

Рівень рентабельності надання медичних послуг державними медичними закладами (в т. ч. досліджуваного санаторію) згідно чинних вимог не повинен перевищувати 30 відсотків. Сума ПДВ закладається в ціну послуги за ставкою діючого законодавства.

Якщо згідно чинного законодавства медичний заклад має пільги по сплаті податку на додану вартість, то податок в ціні послуги не враховується.

До прямих відносяться витрати, пов'язані з виконанням послуг одного виду, що безпосередньо включаються до складу витрат на надання платної медичної послуги. Прямі витрати можна обрахувати безпосередньо. Розрахунок прямих витрат проводиться згідно маршрутної карти (схеми) надання кожної послуги. Для калькуляції слід мати [36]:

- схему надання послуги (маршрутну карту);
- склад та кількість медичних працівників, що безпосередньо беруть участь в наданні медичної послуги;
- матеріали, обладнання та інструменти, що використовуються при наданні послуги.

Заробітна як складова прямих витрат в ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» при калькулюванні не має перевищувати 30 відсотків від загальної вартості послуги, яка надається. Проте такий підхід не зовсім коректний адже надання медичної послуги здійснюється фахівцями різних профілів і різних кваліфікацій, тобто фактично обсяг витрат на заробітну плату може бути різним. Інша справа, якщо йдеться про планову калькуляцію.

В такому разі 30-ти відсоткова межа цілком прийнятна. Однак в інтересах самого санаторію для забезпечення точності та достовірності даних щодо обсягів витрат на заробітну плату, які належать до платних медичних послуг, наприкінці звітного періоду коригувалися до фактичних даних.

Облік витрат на надання платних медичних послуг санаторію «Авангард» здійснюється з використанням рахунку 23 «Виробництво». Якщо порівнювати його з рахунком 811 «Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги», який використовується щодо бюджетних медичних закладів, то спільною їх рисою є те, що обидва вони активні, а також можливість обліку витрат за елементами.

Проте в санаторії витрати обліковують за статтями і елементами. Натомість перелік статей бюджетних установ відрізняється оскільки в його

основі лежить розмежування витрат за кодами економічної класифікації (КЕКВ) [37].

Економічна класифікація являє собою розмежування видатків за економічними ознаками: поточні, капітальні і нерозподілені видатки та кредитування з вирахуванням погашення. Групування витрат медичними закладами за економічними ознаками відбувається на рахунках класу 8 «Витрати», групування ж видатків за економічними елементами не відбувається ні на одному із наведених рівнів.

Натомість в державних підприємствах типу санаторію «Діброва» окрім класифікації витрат за статтями, використовується класифікація, яка за своєю суттю має риси класифікації за елементами. Для прикладу можна навести статті витрат (затрат), за якими обліковуються послуги лікувальної сірководневої ванни:

- заробітна плата персоналу;
- нарахування на заробітну плату;
- господарські витрати (в т.ч. газ, електроенергія, медпрепарати);
- амортизаційні відрахування;
- інші витрати.

Зауважимо також, що до калькуляційної таблиці також вноситься такий елемент як рентабельність [38].

Основою відображення витрат в санаторії є відповідні первинні документи (рахунки, договори, меню-вимоги, накладні тощо). Більш повний перелік первинної документації, що служить підставою для обліку витрат є : накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, документи на списання матеріалів, роздаткова відомість, розрахунок наборів продуктів для харчування, меню-розкладка та ін. Це типові форми, які належить використовувати підприємствам.

Регістрами бухгалтерського обліку для відображення інформації про витрати є журнали. Оскільки в санаторії використовується для автоматизації

обліку програма 1С версії 8.3 (остання версія програми), то ці форми формуються автоматично.

Узагальнені дані про витрати подаються у Відомості витрачання матеріалів, Зведеній роздавальній відомості та Зведеній відомості витрат діяльності у розрізі структурних підрозділів санаторію, які формуються працівником бухгалтерії (бухгалтером з обліку витрат).

Зведені дані також узагальнюються в регістрах обліку витрат за субрахунками: 2353.1 «Витрати на путівки», 2353.2 «Витрати на курсівки», 9106.1 «Загально виробничі витрати лікувальних корпусів», 9106.2 «Загальновиробничі витрати спальних корпусів» тощо. Важливою обліково-плановою формою є бюджет доходів і витрат ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва». Він містить дані про доходи (рядки 010-060) і витрати (рядки 070-150). Останні подаються в ньому в розрізі таких складових [39]:

— собівартість реалізованої продукції (рядок 070): а) санаторно-курортна діяльність (рядок 071) - реалізація по комерційних цінах (рядок 071-1); реалізація через фонди (рядок 071-2); реалізація через ТОВ «Укркурортсервіс» (рядок 071-3); б) інші послуги і допоміжні господарства(рядок 072));

— адміністративні витрати (рядок 080);

— витрати на збут (рядок 090);

— інші операційні витрати (рядок 100) (собівартість реалізованих оборотних активів (матеріальні запаси) (рядок 100-1), витрати по зданих в оренду приміщеннях (рядок 100-2), інше (рядок 100-3));

— фінансові витрати (рядок 110);

— втрати від участі в капіталі (рядок 120);

— інші витрати (рядок 130) (в т.ч. централізований фонд (рядок 131));

— податок на прибуток від звичайної діяльності (рядок 140).

Бюджет ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» містить норми доходів і витрат для здійснення діяльності та є основою проведення контролю.

Слід визнати, що бюджет – важливий інструмент досягнення цілей підвищення ефективності функціонування санаторію. Тому бюджетування обов’язково повинно здійснюватися в таких суб’єктах господарювання.

Проте зведений бюджет дає повну картину щодо показників, які планується досягти, а часткові цілі у ньому завуальовані. Тому доцільно також розробляти бюджети щодо кожного з видів платних послуг, які надаються.

Реалізація платних послуг санаторію відображається з використанням рахунків 9 класу, а саме рахунку 903 «Собівартість реалізації послуг», який кореспондує з рахунком 23 «Виробництво». А списання собівартості на фінансові результати показується по дебету рахунок 79 «Фінансові результати» і кредиту рахунку 903 [40].

Узагальнена інформація подається щодо ліжко-днів у Звіті про собівартість реалізованих ліжко-днів (без ПДВ) (форма 4-ск).

Кінцевим підсумковим документом, який містить дані про витрати є Звіт про фінансові результати, Ф№2, Звіт санаторно-курортного (оздоровчого) закладу (типова форма №Ф1-курорт).

Узагальнені дані про витрати (собівартість реалізації) та доходи можна почерпнути з Оборотною Балансу (він формується по рахунку 79).

Оскільки досліджуваний санаторій має достатньо хорошу матеріальну базу, то є реальні можливості надання платних медичних послуг високої якості. За умови розвитку такого їх переліку, який був би цікавий іноземним споживачам, санаторій може досягати кращих результатів діяльності. В такому разі повинні бути забезпечені не лише достойні умови перебування та якість послуг, а й облікове підґрунтя встановлення цін. Відповідно, виходом може стати застосування МЗФЗ при організації обліку [41].

2.3. Аналіз собівартості робіт і послуг на підприємстві

Медична послуга – це будь-яка дія або сукупність дій суб'єктів господарювання у сфері охорони здоров'я, спрямована на профілактику, діагностику, лікування, реабілітацію, яка має самостійне значення і використовується як основа для планування обсягу та вартості медичної допомоги [42].

Єдиного підходу до калькулювання платних медичних послуг до сьогодні не розроблено, а отже відсутні і відповідні методичні вказівки, затверджені відповідним чином. В науковій літературі це питання активно досліджується та розвивається, в тому числі завдяки використанню зарубіжного досвіду.

Підтвердженням цього є той факт, що МСФЗ регулюють лише інформативну частину форм фінансової звітності (склад показників і методи їх формування), вітчизняне ж законодавство передбачає суворі вимоги до інформативної частини, не надаючи права підприємствам на самостійне формування показників.

Однак у випадку медичних послуг така тенденція не дотримана. На ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» надаються різні види платних медичних послуг. У додатку до балансу з назвою «Реалізація» вони згруповані в такі групи:

- санаторно-курортне обслуговування та відпочинок;
- санаторно-амбулаторне обслуговування;
- послуги допоміжних відділів оздоровниць та інші послуги, що не входять у вартість путівки.

Згруповані таким чином послуги не дають деталізованої інформації про весь спектр діяльності санаторію та той перелік платних послуг, які ним забезпечуються.

Джерелом такої інформації є статут підприємства, у якому наводиться як інформація про профільність і медичне спрямування досліджуваного суб'єкта господарювання, так і перелік основних видів медичних послуг, які ним надаються.

В системі бухгалтерського обліку при цьому слід розрізняти два типи інформації: про платні медичні послуги, які надає санаторій та платні послуги, які він отримує від сторонніх організацій. Недоліком звітності в цьому випадку, в тому числі внутрішньої, є те, що до перших подаються відповідні розшифровки.

Як уже зазначалося, єдиного підходу та методики до калькулювання платних медичних послуг немає. Попри це, одним з основних узагальнювальних показників господарсько-фінансової діяльності санаторно-курортних установ, який характеризує ефективність використання наявних матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, є показник собівартості. У санаторно-курортному комплексі показник собівартості – те, чого варта лікувально-оздоровча послуга, яка надається безпосередньо хворому або відпочивальнику [43].

Дослідження практики калькулювання в санаторії свідчить, що воно достатньо просте. Облікові працівники пояснюють це тим, що планові показники враховують існуючі тенденції й коригуються з урахуванням рівня зростання інфляції та тарифів на побутові послуги, а також матеріали, котрі використовуються при наданні платної послуги. До того ж ці показники (планові калькуляції) не контролюються контролюючими органами. Попри це, при встановленні ціни на медичні послуги, санаторій керується усіма законодавчими приписами, про що свідчить відповідний запис в акті ревізії [44]. Якщо описуєш ситуацію на досліджуваному підприємстві — Акт ревізії санаторію додати в Додатки.

Рекомендовано для визначення вартості послуги наступну форму документа, яка містить структуру ціни послуги (табл.2.7).

Таблиця 2.7

Структура ціни послуги ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва»

Ціна послуги, грн			
Витрати	4.	5.	Разом

Найменування послуги	1. Прямі витрати	2. Непрямі загальноновиробничі послуги	3. Непрямі загальногосподарські витрати	Прибуток	ПДВ	
Лікування гіпертонічної хвороби	150,2	25	35	40	55,044	305,2

Джерело: побудовано автором на основі [44]

Калькуляція вартості платних медичних послуг формується у вигляді відповідної таблиці (табл. 2.8)

Таблиця 2.8

**Калькуляція вартості однієї фізіотерапевтичної процедури в ТОВ
«Санаторій-профілакторій «Діброва»**

№ п/п	Статті затрат	Сума, грн.
1	2	3
1	Заробітна плата: медичного персоналу (30%);	255
	іншого персоналу	25
2	Нарахування на зарплату (22,0%)	56,1
3	Господарські витрати – всього:	7,16
	в т.ч. : газ	0,3

Продовження таблиці 2.8

1	2	3
	електроенергія	6,86
4	Амортизаційні відрахування	22,5
5	Інші витрати	5
	Разом	377,92
	Прибуток	22,08
Вартість однієї фізіотерапевтичної процедури		400

Джерело: побудовано автором на основі [45]

За такою формою проводять калькулювання вартості практично всіх платних медичних послуг, які надаються в санаторії. Різниця полягає у складі інших витрат, які включають вартість витрачених медикаментів та допоміжних матеріалів.

У вартість санаторно-курортної путівки включається проживання в санаторії у відповідності з категорією (ціною) путівки; 4-разове харчування для дорослих і 5-разове харчування для дітей в обідніх залах або залі ресторанного харчування (згідно категорії номеру та ціни путівки); лікування (комплекс медичних процедур, вид і кількість яких визначається лікарем на основі

основного діагнозу, віку відпочивальника, стандартів санаторно-курортного лікування, з урахуванням супутньої паталогії, в межах коштів, виділених на лікування із загальної вартості путівки) [46].

У перелік медичних процедур, які не входять у вартість путівки, включаються: 1. УЗД; 2. Підводний душ-масаж ванна гейзер; 3. Підводний душ-масаж з мінералами; 4. Підводна витяжка хребна; 5. Лімфопрес; 6. Сауна; 7. Мануально-моделюючий масаж обличчя; 8. Акупунктура; 9. Заняття ЛФК індивідуальні; 10. Косметичне голковколювання обличчя; 11. Послуги косметолога; 12. Китайський масаж гуаша.

Проте щодо окремих із названих видів медичних послуг є винятки, які зокрема стосуються реабілітаційних путівок. По таких путівках п. 3, 7, 8, 10, 13 входять у їх вартість. Загальна схема обліку витрат і калькулювання в системі рахунків представлена на рис. 2.2.

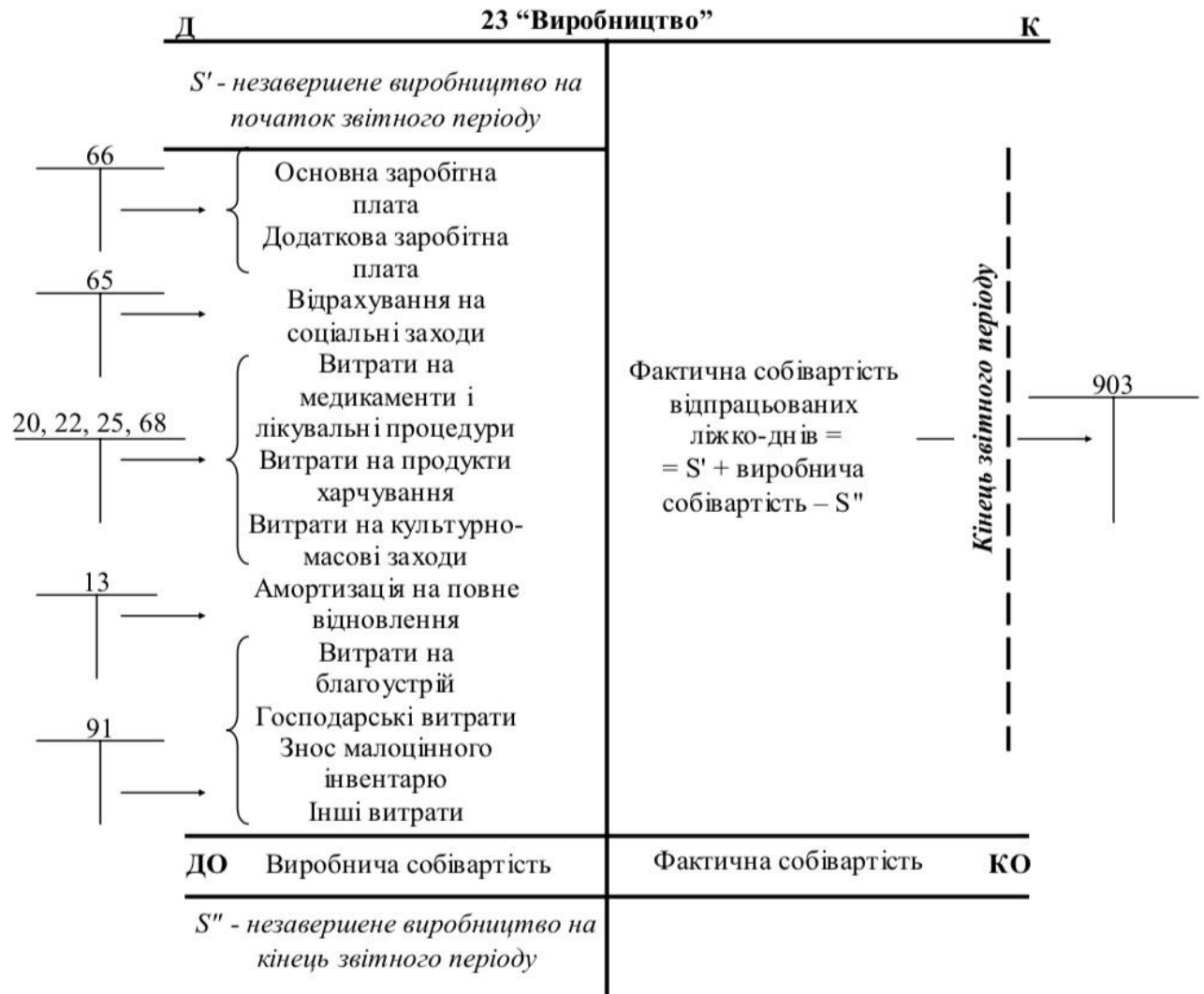


Рис. 2.2. Формування фактичної собівартості санаторно-курортних послуг.

Джерело: побудовано автором на основі [47]

Щорічне коригування вартості послуг, включаючи медичні, зумовлене коливаннями цін на їх компоненти, а також врахуванням тенденцій ринку та рівня попиту. Відповідно, прейскурант також зазнає певних змін. Проте, не завжди відбувається корегування цін, зокрема, протягом 2023-2024 років ціни утримувалися на відносно стабільному рівні.

Для обчислення собівартості медичних та лікувально-профілактичних послуг ключовим є облік та аналіз витрат, тому проведемо їхню оцінку на основі даних річної фінансової звітності ТОВ «Санаторій-профілакторій

«Діброва» за період 2022-2024 років. Аналітична робота за обраним напрямом передбачає такі основні розділи:

- аналіз витрат відповідно до функціонального призначення;
- аналіз витрат за економічними елементами.

Кожен із вказаних розділів є важливим для виявлення особливостей динаміки, складу та структури поточних витрат ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва», а також подальшого виявлення резервів для їх зменшення та оптимізації з метою збільшення прибутковості та конкурентоспроможності підприємства.

Аналіз витрат за функціональним призначенням передбачає розгляд витрат ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» з позиції їх складових, що відображені у першій частині звіту «Про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» – І. «Фінансові результати» [34].

У табл. 2.9 представлено агреговані статті витрат за функціональною ознакою ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» за 2022-2024 рр.

Таблиця 2.9

Динаміка обсягу та складу поточних витрат підприємства за функціональною ознакою за 2022-224 рр.

Показники	Обсяг, тис. грн.			Абс.відхил, тис.грн		Темпи приросту, %	
	2022	2023	2024	2023/2022	2024/2022	2023/2022	2024/2023
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Операційні витрати	12627	12661	9593	34	-3034	100,27%	75,97%
1.1.Собівартість реалізованих послуг	3753	8384	5699	4631	1946	223,39%	151,85%
1.2.Адміністративні витрати	7649	1903	2265	-5746	-5384	24,88%	29,61%
1.3.Витрати на збут	22	25	0	3	-22	113,64%	0,00%
1.4.Інші операційні витрати	1203	2349	1629	1146	426	195,26%	135,41%
2.Фінансові та інвестиційні витрати	0	0	0	0	0	0,00%	0,00%
3.Інші витрати	0	0	0	0	0	0,00%	0,00%
Разом витрати поточної діяльності	12627	12661	9593	34	-3034	100,27%	75,97%

Джерело: побудовано автором на основі [34, додаток А]

Наведені у табл. 2.9 дані свідчать про те, що за досліджуваний період з 2022 по 2024 роки загальні витрати поточної діяльності скоротились на 3 034 тис. грн., що у відсотковому виразі становить 75,97% і склали за підсумками 2024 року 9 593 тис. грн. В тому числі у 2023 році у порівнянні з 2022 роком поточні витрати зросли на 4 6341 тис. грн., а у 2024 році у порівнянні з 2023 роком навпаки зменшились.

Що стосується окремих складових поточних витрат, то за 2022-2024 роки вони зазнали наступних змін:

— операційні витрати знизились за три роки на 3 034 тис. грн., що у відсотковому виразі становить 24,03% і склали за підсумками 2024 року 9 593 тис. грн.;

— фінансові та інвестиційні, а також інші витрати фактично відсутні на підприємстві впродовж досліджуваного періоду.

Окрім дослідження динаміки та обсягу поточних витрат варто також дослідити їх структуру (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Динаміка структури поточних витрат ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» за функціональною ознакою у 2022-2024 роках

Показники	Частка, %			Абс.відхил, %		Темпи приросту, %	
	2022	2023	2024	2023/2022	2024/2022	2023/2022	2024/2023
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Операційні витрати	100,00	100,00	100,00	-	-	-	-
1.1. Собівартість реалізованих послуг	29,72	66,22	59,41	36,50	29,69	222,79%	89,71%
1.2.Адміністративні витрати	60,58	15,03	23,61	-45,55	-36,97	24,81%	157,09%
1.3.Витрати на збут	0,17	0,20	0,00	0,02	-0,17	113,33%	0,00%
1.4.Інші операційні витрати	9,53	18,55	16,98	9,03	7,45	194,74%	91,53%
2.Фінансові та інвестиційні витрати	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-	-
3.Інші витрати	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-	-
Разом витрати поточної діяльності	100,00	100,0	100,0	-	-	-	-

Джерело: побудовано автором на основі [34, додаток А]

Наведені у табл. 2.10 дані свідчать про те, що за досліджуваний період з 2022 по 2024 роки у структурі поточних витрат найбільша їх частка припадала на операційні витрати, зокрема на собівартість продукції (робіт, послуг), що їх виробляє підприємство ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва».

Протягом трьох років частка собівартості коливалася у межах від 29,72% до 66,22%. В свою чергу, частка інших витрат взагалі відсутня.

Що стосується окремих змін у структурі поточних витрат, то за 2022-2024 роки вони зазнали наступних змін:

- частка собівартості зросла за три роки на 10,29 % і склала за підсумками 2024 року 59,41%;
- частка адміністративних витрат скоротилась за три роки на 57,09 % і склала за підсумками 2024 року 23,61%;
- витрати на збут, інші операційні витрати та фінансові та інвестиційні витрати відсутні, тому їх частка дорівнює 0;

Отже, серед суттєвих змін у структурі поточних витрат діяльності підприємства варто виділити наступні два ключові моменти. По-перше, виявлено суттєве зростання питомої ваги собівартості у структурі витрат, яка склала 29,72% проти 59,41% у 2024 році. По-друге, у 2024 році у підприємства були відсутні фінансові витрати, витрати від участі в капіталі та інші витрати. Тобто іншими словами всі витрати були прямо пов'язані саме з операційною діяльністю ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва».

Наступним блоком аналізу поточних витрат, є аналіз витрат ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» за економічними елементами.

Інформаційним джерелом інформації для проведення даного блоку аналізу є дані, представлені у третій частині звіту «Про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» – III. «Елементи операційних витрат».

Відповідно до пункту 21 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», до складовими витрат за економічним елементами є: «матеріальні витрати; витрати на оплату праці працівників; відрахування на соціальні заходи; амортизація та інші операційні витрати» [33].

У табл. 2.11 наведено динаміку складу та обсягу окремих елементів витрат ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» за 2022-2024 рр., класифікованих за економічними елементами.

Таблиця 2.11

Динаміка складу поточних операційних витрат ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» за економічними елементами за 2022-2024 рр.

Показник	Обсяг, тис. грн.			Абс.відхил, тис.грн		Темпи приросту, %	
	2022	2023	2024	2023/2022	2024/2022	2023/2022	2024/2023
Матеріальні затрати	4097	9144	8172	5047	4075	223,19%	199,46%
Витрати на оплату праці	4327	3028	3894	-1299	-433	69,98%	89,99%
Відрахування на соціальні заходи	999	795	999	-204	0	79,58%	100,00%
Амортизація	156	126	509	-30	353	80,77%	326,28%
Інші операційні витрати	3854	2411	1619	-1443	-2235	62,56%	42,01%
Разом	13433	15504	15193	2071	1760	115,42%	113,10%

Джерело: побудовано автором на основі [34, додаток А]

Наведені у табл. 2.8 дані свідчать про те, що впродовж досліджуваного періоду операційні витрати ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» не мали вираженої тенденції змін. Зокрема, у 2023 році зафіксовано їх зростання на 15,42 %, але вже у 2024 році їх величина знизилася на 13,1% у порівнянні із 2022 роком.

Основна частка витрат припадає на матеріальні витрати (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Структура поточних операційних витрат ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» за економічними елементами 2022-2024 роках

Показники	Обсяг, тис. грн.			Абс.відхил, тис.грн		Темпи приросту, %	
	2022	2023	2024	2023/2022	2024/2022	2023/2022	2024/2023
1	2	3	4	5	6	7	8
Матеріальні затрати	30,5	59,0	53,8	28,5	23,3	193,37%	176,36%
Витрати на оплату праці	32,2	19,5	25,6	-12,7	-6,6	60,63%	79,57%
Відрахування на соціальні заходи	7,4	5,1	6,6	-2,3	-0,9	68,95%	88,42%

Продовження таблиці 2.12

1	2	3	4	5	6	7	8
Амортизація	1,2	0,8	3,4	-0,3	2,2	69,98%	288,48%
Інші операційні витрати	28,7	15,6	10,7	-13,1	-18,0	54,20%	37,14%
Разом	100	100	100	0	0	100,00%	100,00%

Джерело: побудовано автором на основі [34, додаток А]

Дані, представлені у таблиці 2.12, показують, що протягом періоду, що розглядається, з 2022 по 2024 рік, найбільша частина поточних операційних витрат припадала на матеріальні витрати. Протягом трьох років частка цього елементу коливалася між 30,5% та 59,0%. В той же час, доля інших витрат у структурі поточних витрат підприємства не перевищувала 28,7%.

Аналіз собівартості санаторних послуг ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» у 2022-2024 рр. здійснено на основі звітних даних щодо обсягів їх надання та операційних витрат за економічними елементами (табл. 2.11). Результати розрахунків узагальнено у вигляді табл. 2.13.

Таблиця 2.13

Собівартість надання послуги зі світлолікування ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва»» у 2022-2024 роках

Показник	2022 р.	2023 р.	2024 р.	Зміна, абс.		Зміна відн, %	
				2022/2023	2023/2024	2022/2023	2023/2024
Обсяги надання послуг, тис. грн	3675,6	4971,3	4901,6	1295,7	-69,7	35,25	-1,40
Операційні витрати, тис. грн.	13433	15504	15193	2071	-311	15,42	-2,01
Повна собівартість 1 послуга, тис. грн.	186,5	181,2	181,0	-54,3	-0,02	-14,66	-0,61

Джерело: побудовано автором на основі [34, додаток А]

Дані, наведені у таблиці 2.10, засвідчують, що у 2022 році надання однієї послуги коштувало 18,65 грн. У 2023 році, завдяки збільшенню обсягів пацієнтів на 35,3%, підприємство змогло скористатися ефектом масштабу, що

призвело до зменшення собівартості до 181,2 грн. Це, відповідно, складає зменшення на 14,66%. Щодо 2024 року, то у звітному періоді підприємство надало приблизно стільки ж санаторно-курортних послуг як і за 2023 рік, проте операційні витрати склали на 311 тис. грн менше, ніж попередньому році. Таким чином собівартість все ж вдалося зменшити до найнижчої позначки в 181,0 грн, що на 54,5 грн менше, ніж у 2022 році.

Стосовно конкретних змін у структурі поточних операційних витрат, розподілених за економічними елементами, то протягом 2022-2024 років відбулися такі зміни:

- частка матеріальних витрат зросла за три роки на 76,36% та становила 53,8% на кінець 2024 року;
- частка витрат на оплату праці зменшилась за три роки на 20,43% та становила 25,6% на кінець 2024 року, причиною цього є скорочення штату працівників;
- частка відрахувань на соціальні заходи зменшилась на 11,58% за три роки, склавши 6,6% у 2024 році;
- частка амортизації зросла на 0,6% за три роки та склала 188,48% у 2024 році;
- частка інших операційних витрат скоротилася на 62,86% протягом трьох років, досягнувши 10,7% у 2024 році.

Дослідженням формування собівартості продукції та її впливу на отримання ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» виручки від реалізації виробленої продукції здійснено за даними 2022-2024 років (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

**Вплив собівартості на ціну надання послуги зі світлолікування у
2022-2024 рр.**

Показник	Рік		
	2022	2023	2024
Виручка, тис. грн.	11260	16512	17315
Ціна за 1 послугу	102,5	167,6	170,5
Повна собівартість 1 послугу	186,5	181,2	181,0

Джерело: побудовано автором на основі [34, додаток А]

Відповідно до даних таблиці 2.14, протягом усього періоду аналізу спостерігалася розбіжність між ціною реалізації 1 послуги та її повною собівартістю. Найменша різниця зафіксована у 2022 році: при середній сукупній вартості реалізації 1 процедури в 180,65 грн, продаж здійснювався всього за 102,5 грн. Протягом 2023-2024 років ситуація дещо стабілізувалась, але залишалася несприятливою, не забезпечуючи прибутковості підприємству. Зокрема, у 2024 році, при собівартості 1 процедури 180,10 грн, реалізація відбувалась за ціною 170,5 грн за кілограм.

Отже, проведений розгляд організації процесу обліку витрат та їх величини на підприємстві ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» показав, що питання обліку покладені на бухгалтера.

Розбір витрат продемонстрував відсутність чіткої спрямованості змін у їх розмірах. Водночас відмітимо, що динаміка витрат корелювала зі зміною обсягів наданих послуг. Основна частина в операційних витратах припадає на матеріальні витрати, котрі утворюють приблизно 54,0% всіх операційних витрат підприємства.

Для удосконалення процесу калькулювання платних медичних послуг доцільно в калькуляційній формі (таблиці) окремо відображати вартість медикаментів та інших цінностей, які використовуються при наданні платних медичних послуг. Незважаючи на те, що в складі вартості послуги вони займають малу питому вагу, насправді вона швидше за все занижена.

Висновки до розділу 2

Облік витрат, пов'язаних з наданням платних медичних послуг у санаторії «Діброва», ведеться з використанням рахунку 23 «Виробництво». Якщо здійснити порівняння з рахунком 811 «Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги», що використовується у бюджетних медичних закладах, то їх

єднає те, що обидва є активними, а також передбачають можливість обліку витрат за елементами.

Водночас, у санаторії витрати враховуються за статтями та елементами, тоді як перелік статей у бюджетних установах відрізняється, оскільки базується на розподілі витрат згідно з кодами економічної класифікації (КЕКВ).

У санаторії «Діброва», на додачу до класифікації витрат за статтями, застосовується класифікація, що має ознаки елементної: заробітна плата працівників; нарахування на заробітну плату; господарські витрати (включно з газом, електроенергією, медичними препаратами); амортизаційні відрахування; інші витрати.

Значним аспектом облікової діяльності є калькулювання платних послуг. На сьогоднішній день відсутній єдиний підхід до калькулювання, а значить, і відповідні методичні рекомендації, належним чином затверджені.

Аналіз практики калькулювання в санаторії показує, що цей процес досить спрощений. Незважаючи на це, при визначенні цін підприємство враховує всі законодавчі вимоги, що підтверджується відповідним записом в акті ревізійної перевірки.

Підсумовуючи аналіз обліку витрат і калькуляції собівартості продукції в санаторії «Діброва», констатуємо, що виробничий облік негативно впливає на фінансово-господарські показники досліджуваного підприємства.

Зокрема, реалізація послуги "світлолікування" за відпускнуою ціною, що нижча за собівартість, спричиняє недоотримання прибутків та збитковість підприємства.

РОЗДІЛ 3 РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ СОБІВАРТОСТІ РОБІТ І ПОСЛУГ

3.1. Вдосконалення системи обліку собівартості робіт і послуг та шляхи їх практичної реалізації

Автоматизація обліку в оздоровчо-курортній сфері є одним із ключових інструментів збільшення ефективності роботи підприємств цього типу. Вона дає можливість швидше та адекватніше реагувати на недоліки та гарантувати розумне використання ресурсів у процесі надання послуг. Поява хмарних технологій, які зараз активно впроваджуються у підприємницьку діяльність, сприяла швидкому розвитку комп'ютерних, комунікаційних, мобільних та інформаційних систем. Доступ до комп'ютерних ресурсів сервера та застосування його програмного забезпечення в онлайн-режимі забезпечується саме хмарними технологіями для користувачів Інтернету. Серед науковців, ІТ-спеціалістів та підприємців питання використання хмарних технологій в бізнесі є предметом обговорення.

Отже, відповідно до порівняльного аналізу наявних ІТ-рішень, науковці пропонують їхню класифікацію, розглядають програмне забезпечення від різних постачальників, яке реалізує технологію хмарних обчислень. Спеціалісти в галузі інформаційних технологій презентують свої розробки як абсолютно нові рішення, які передбачають покращення ефективності управління суб'єктом господарювання шляхом централізації обробки управлінських та облікових даних, а також збільшення їх надійності. Робота користувачів з прикладними програмами на будь-яких клієнтських пристроях з різними операційними системами, незалежно від їх місця розташування, також забезпечується хмарними технологіями [46, с. 15].

На нинішньому етапі ринок хмарних технологій демонструє стрімкий розвиток. На ньому активно представлені сервіси, орієнтовані як на фізичних осіб, так і на юридичних. Світовий ринок хмарних послуг набуває все більшої популярності й в Україні. На найближчі три роки прогнозується зростання в діапазоні 150-250% щорічно. Проте лише 90% українських компаній ще не використовують цю технологію [47].

Це пов'язано з недостатнім рівнем обізнаності підприємців та побоюваннями щодо можливих ризиків при впровадженні інноваційних систем. Хмарні технології (Cloud Computing) реалізують використання програмного забезпечення та ресурсів сервера, який знаходиться у компанії, що надає відповідні послуги. Це означає, що, наприклад, санаторію немає потреби купувати потужні комп'ютери, ліцензійне програмне забезпечення або наймати штат програмістів. Для впровадження інформаційних систем на основі хмарних технологій достатньо придбати процесорний час, дисковий простір та мережу з необхідною пропускнуою здатністю.

Хмарні рішення ICloud:Підприємство гарантують комфортну роботу з прикладними програмами на різноманітних пристроях клієнтів, незалежно від операційної системи. Користувачі можуть застосовувати навіть пристрої з обмеженими обчислювальними можливостями, а також мобільні гаджети. Клієнтам не обов'язково інсталиувати на свої пристрої програмне забезпечення ICloud:Підприємство, або ж вони можуть обмежитися встановленням полегшеної клієнтської програми, яка не потребує значних ресурсів.

Всі головні обчислення здійснюються в кластері серверів ICloud:Підприємство, що забезпечує масштабованість, стійкість до збоїв, динамічний розподіл навантаження і взаємодію з системами управління базами даних може, де зберігаються дані прикладних рішень. При необхідності кластер серверів може бути підсилений інфраструктурою сервісу, надаючи клієнтам послуги використання програмного забезпечення як сервіс, ведення обліку споживання цих послуг, загальне адміністрування сервісу та інші можливості.

Хмарна інфраструктура в 1С:Підприємство містить в собі такі механізми та технології [48]:

- З'єднання з інформаційною базою через HTTP (HTTPS), що дає можливість клієнтам працювати з будь-якої точки світу через інтернет;

- Веб-клієнт, який не потребує встановлення на комп'ютер користувача. Це дозволяє клієнтам працювати з непідготовленого комп'ютера або з мобільного пристрою;

- Масштабований та відмовостійкий серверний кластер, завдяки якому 1С: Підприємство здатне обслуговувати велику кількість одночасних користувачів;

- Механізм поділу даних, який дозволяє прикладним рішенням функціонувати в архітектурі multitenancy, де один екземпляр програмного забезпечення на сервері обслуговує багато клієнтів або організацій;

- Інфраструктура сервісу, що забезпечує розгортання додатків 1С: Підприємство за моделлю SaaS. Постачальник розробляє та керує прикладним рішенням, забезпечуючи споживачу доступ через інтернет.

Ця бізнес-модель звільняє споживача, зокрема ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва», від витрат на установку, оновлення та підтримку обладнання і програмного забезпечення; клієнт сплачує лише за користування послугою [49].

Робота за моделлю сервісу відкриває двері для втілення в прикладних рішеннях 1С:Підприємство бізнес-моделі SaaS (програмне забезпечення як послуга), що передбачає продаж та використання програмного забезпечення. Використання інформаційних систем з хмарними обчисленнями надає ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» такі переваги:

1. Незалежний від місця розташування доступ до інформаційних ресурсів.

2. Економія витрат на обладнання, програмне забезпечення, утримання ІТ-фахівців, а також оптимізація документообігу завдяки переходу на

електронний формат, що стає наслідком впровадження інформаційної системи, яка використовує хмарні технології.

3. Гарантування високого рівня безпеки та надійності зберігання даних за умови професійної організації.

4. Відсутність обмежень щодо обчислювальних ресурсів та можливість їх масштабування.

При впровадженні обробки облікових даних інформаційних систем на базі хмарних технологій, зокрема на ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва», важливо враховувати потенційні ризики для підприємства:

1. Обмеженість програмного забезпечення. Користувач отримує доступ виключно до інформаційних систем, розміщених у «хмарі», з обмеженими можливостями їх налаштування.

2. Неможливість забезпечення повної конфіденційності інформації.

3. Складність відновлення даних, втрачених у хмарному середовищі.

4. У разі переходу на електронний документообіг виникає потреба в додатковому придбанні ключів електронного цифрового підпису [50].

Ліквідація непродуктивних втрат є резервом для зниження собівартості послуг, які надаються на ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва». Тому проведемо розрахунок із можливого зниження собівартості в результаті запропонованого заходу (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Планова калькуляція собівартості надавання послуги зі
світлолікування**

Показник	Сума, тис. грн.			Витрати на процедуру, грн		
	факт (2024 р.)	план	Різниця	факт (2024 р.)	план	Різниця
Матеріальні витрати	4097	2594	-1503	26,4	16,7	-9,7
Витрати на оплату праці	4327	4327	0	27,9	27,9	0,0
Відрахування на соціальні заходи	999	999	0	6,4	6,4	0,0
Нарахована амортизація	156	132	-24	1,0	0,9	-0,2
Інші операційні витрати	3854	2127	-1727	24,9	13,7	-11,1
Всього / повна собівартість	13433	10179	-3254	86,7	65,7	-21,0

Джерело: побудовано автором на основі [34, додаток А]

У наведеній у таблиці 3.1 калькуляції чітко видно, що у разі усунення непродуктивних витрат (економія матеріальних витрат, наприклад, нераціональне споживання електроенергії, коректне нарахування амортизаційних відрахувань і відповідність податковому законодавству), собівартість 1 послуги зі світлолікування зменшиться до 65,7 грн. Це означає здешевлення на 21,0 грн.

3.2. Вдосконалення аналізу собівартості робіт і послуг

В умовах економічних коливань, коли вітчизняні виробники невпинно шукають шляхи для зміцнення своїх позицій на глобальному ринку, вирішальне значення у визначенні впливу різноманітних чинників на показник прибутковості мають саме витрати. У сучасних економічних дослідженнях велику увагу приділяють питанням розподілу витрат за різними критеріями. Підсумок роботи будь-якої компанії можна вважати функцією, що залежить від багатьох аспектів.

На жаль, детально проаналізувати та оцінити всі ці фактори в кількісних або вартісних показниках доволі складно, адже прибуток може визначатись не тільки економічними реаліями та ринковою кон'юнктурою, а й індивідуальними особливостями, взаєминами (комунікацією) та багатьма іншими чинниками. У спрощеному вигляді взаємозв'язок між прибутком та низкою факторів можна показати як [51]:

$$y = f(x_1, x_2 \dots) \quad (3.1)$$

де: y – прибуток суб'єктів господарювання;

x_1, x_2 – умови, що здійснюють вплив на рівень прибутку;

З огляду на невизначеність впливу багатьох чинників, ми вважаємо за доцільне зосередитися на тих, що піддаються кількісній або грошовій оцінці. Наприклад, витрати мають вартісне вираження, а отже, щоб уникнути помилок

у прогнозах, виникає необхідність обмежити лінійну залежність невеликою кількістю чинників та представити її як:

$$y = a_0 + a_1x_1 + a_2x_2 \dots + a_mx_m + e$$

де $x_1, x_2 \dots, x_m$ – умови, що здійснюють вплив на рівень прибутку;

a_i – параметри, що демонструють вплив зміни факторів x_i на рівень прибутку (y).

У моделі, що показує залежність прибутку від різноманітних чинників, першочергову роль відіграє визначення переліку цих чинників. Окрім показника витрат, у такому переліку можуть бути й інші складові, наприклад: доходи, обсяг випуску продукції та подібні показники. Зважаючи на специфіку дослідження у кваліфікаційній магістерській роботі, основними ключовими факторами будуть обрані витрати, розподілені за видами діяльності. Відповідно до цієї тези, основними факторами виступатимуть витрати операційної діяльності, фінансової діяльності, інвестиційної діяльності та інші витрати [52].

Отже, x_1 представлятиме витрати від основної діяльності, x_2 – витрати від фінансової діяльності, x_3 – інвестиційні витрати, а x_m – інші витрати.

Узагальнюючи здобутки проведеного дослідження, доцільно зауважити, що використання поданого вираження функції залежності прибутків від видатків дає змогу виявити потенційні сценарії розвитку компанії та прокласти шлях до ефективного управління витратами. В той час, як застосування економіко-математичних моделей стало вже традиційною частиною аналізу витрат та їхнього впливу на прибуток, аналіз впливу видатків на досягнення цілей сталого розвитку є інноваційним напрямком дослідження.

Нині ця концепція має ключове значення і її актуальність підтверджена світовими тенденціями, що знайшли відображення у рішеннях світових самітів ООН. Відповідно, за підтримки експертів ООН було розроблено проект Стратегії сталого розвитку, яку планувалося прийняти в нашій країні до 2030 року [53].

Відповідно до цієї стратегії ключову роль у її втіленні відіграють три ключові гравці: громадськість, державні органи та підприємницький сектор. Наразі саме рішення, що ухвалюються компаніями, та технології, які вони використовують, відіграють першорядну роль у досягненні цілей сталого розвитку, таких як: боротьба з бідністю, створення сприятливих умов для охорони здоров'я, забезпечення доступу до освіти, а також врахування впливу технологій на екологічну ситуацію та, відповідно, сприяння участі в питаннях збереження навколишнього середовища.

Тому українські підприємства не тільки повинні відповідати міжнародним стандартам, закріпленим у Глобальному договорі ООН, а й забезпечувати дотримання прав людини. Звісно, жодне підприємство не може повністю гарантувати досягнення цілей сталого розвитку. Проте здійснювати хоч і незначні, але конкретні кроки в цьому напрямку необхідно вже сьогодні.

ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва», як учасник економічного середовища, зобов'язане долучатися до загального тренду. Підприємство мусить проаналізувати, які позитивні та негативні аспекти сталого розвитку будуть суттєвими для його бізнес-моделі, зважаючи на власні принципи. Для забезпечення максимальної ефективності, ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» потребує розробки Концепції (дорожньої карти), що окреслить стратегію досягнення Цілей сталого розвитку, та адаптації корпоративних цінностей, як основи для формування етики та культури організації. Важливо враховувати всі етапи виробничого процесу, а також значення корпоративної соціальної відповідальності [54].

Ключовим завданням обліку є забезпечення інформаційної бази, що дозволить приймати обґрунтовані управлінські рішення щодо досягнення Цілей сталого розвитку. ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» має приділити особливу увагу аналізу даних про виплату заробітної плати, оскільки це впливає на реалізацію цілей, таких як подолання бідності. Низький рівень оплати праці, зокрема мінімальна заробітна плата, може бути негативним фактором. Отже, необхідно регулярно відстежувати відсоток працівників, що

отримують мінімальну зарплату. Для наочного представлення динаміки змін кількості таких працівників можна використовувати графік (рис. 3.1).

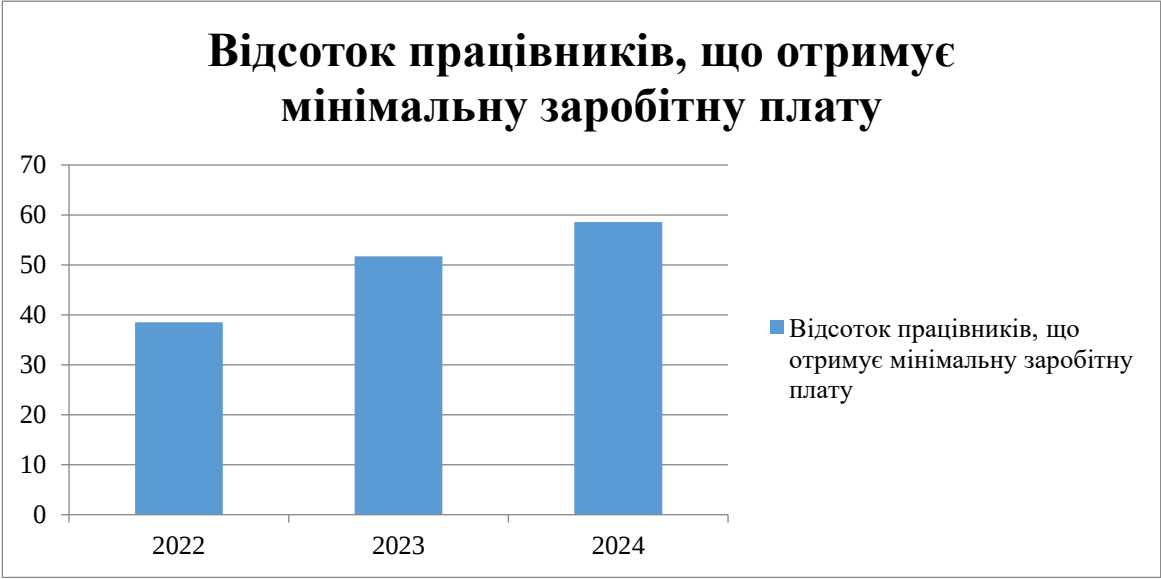


Рис. 3.1. Динаміка зміни відсотку працівників, які отримують мінімальну заробітну плату.

Джерело: побудовано автором на основі [34, додаток А]

Для формування інформаційної основи, необхідної для аналізу трендів зміни відсотка, пропонуємо підприємствам впровадити ведення обліку витрат на оплату праці на окремому аналітичному рахунку. Наразі загальноприйнятою практикою, згідно з методологією бухгалтерського обліку, є використання рахунку 66 з метою обліку нарахування та виплати заробітної плати. Структурно цей рахунок можна візуалізувати наступним чином (табл. 3.1) [55].

Таблиця 3.1

**Схема рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва»**

ДТ	Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	КТ
Відображається нарахування заробітної плати, заохочень та інших виплат, що передбачені колективною угодою. Окрім того, враховуються депоновані кошти із зарплати, а також утримання податків та інші обов'язкові відрахування.		Нарахування для всіх співробітників ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва»: безпосередньо заробітної плати, преміальних заохочень, додаткових виплат згідно з колективним договором.

Натомість, ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» застосовує два субрахунки: 661, що веде облік зарплати, та 662, призначений для розрахунків із депонентами. Аналітичний облік формується окремо для кожного працівника, враховуючи види нарахувань та утримань. З метою отримання управлінської інформації про відсоток виплати мінімальної заробітної плати необхідно впровадити окремий рахунок четвертого порядку 6611, де буде здійснюватися облік виплат працівникам, які отримують мінімальну зарплату або близьку до неї. Окремо, рахунок 6612 призначений для обліку зарплати працівників, які отримують вищу за мінімальну заробітну плату.

У свою чергу, облік операцій щодо таких працівників матиме наступний вигляд (табл. 3.2).

Т а б л и ц я 3.2

**О б л і к о п е р а ц і й н а р а х у в а н н я і
в и п л а т и з а р о б і т н о ї п л а т и з а у м о в и
в и к о р и с т а н н я р а х у н к у 6 6 1 1 т а 6 6 1 2**

№. з / п	Зміст господарської операції	Д т	К т	С у м а, г р н
1	Нарахування заробітної плати: – в розмірі близькому до мінімальної – в розмірі вище мінімальної (мінімум на 20 %)	23, 91, 92, 93	6611 6612	4653, 00 5897, 60
2	Н а р а х Є С В	23, 91, 92, 93	65	1279, 06
3	Відрахування податку на доходи фізичних осіб	6611 6612	641 641	950, 14 2030, 17
4	Виплачено заробітну плату	6611 6612	301, 311	3133, 86 3608, 37

Джерело: побудовано автором на основі [34, додаток А]

Як ми бачимо, цей аналіз зосереджений виключно на виплатах заробітної плати. Разом з тим, існує чималий перелік інших аспектів, що потребують аналізу витрат. До них належать: водоспоживання, використання електроенергії на підприємстві, та процес утилізації відходів.

Крім контролю за виплатами заробітної плати на ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» можна також запропонувати покращити внутрішній контроль за витратами, які складають собівартість надаваних послуг.

Щодо моніторингу адміністративно-управлінських витрат, беручи до уваги їх незначний внесок у сумарні витрати на надання медичних послуг, ми вважаємо за доцільне зосередитися лише на вибірковій перевірці відповідності посадових окладів керівного персоналу, встановлених для бюджетних установ, а також законності нарахованих доплат.

Варто пам'ятати, що надбавка керівнику лікувального закладу, який частково або повністю фінансується державним бюджетом, може встановлюватися виключно керівником вищестоячої організації (установи).

Інші адміністративно-управлінські витрати, хоча й входять до сфери контролю, не потребують окремого аудиту, оскільки постійно перебувають під наглядом економічних служб санаторію.

Контроль за рівнем витрат є надзвичайно важливим не лише для звичайного, а й для ефективного функціонування лікувального закладу. Одним із ключових завдань у цьому процесі є моніторинг результатів діяльності. Перевірки слід проводити як у межах окремих підрозділів, так і щодо закладу загалом. При цьому перш за все слід стежити за надходженням коштів у касу та на розрахунковий банківський рахунок.

Також з метою покращення ведення обліку витрат на підприємстві було запропоновано проєкт облікової політики (додаток В).

Оптимізація облікової політики полягає у проведенні регулярного аналізу та контролю всіх її складових і елементів, що сприятиме своєчасному виявленню проблемних питань та їх безпечному й ефективному вирішенню.

Сучасні умови господарювання вимагають поглиблення змісту та розширення діапазону дії облікової політики. Облікова політика суб'єкта підприємництва спирається на загальнонаукові поняття бухгалтерського обліку, законодавчі та нормативно-правові акти, принципи, за чийм підґрунтям здійснюється відображення господарських операцій, методи та критерії оцінки, які забезпечують узагальнення даних у реєстрах аналітичного та синтетичного обліку і звітності. Формування облікової політики суб'єктом підприємництва передбачає узгодженість категоріальних понять у процесі організації бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Висновки до розділу 3

Автоматизація обліку в санаторно-курортній сфері є одним з ключових факторів для збільшення ефективності роботи організацій цього напрямку. Завдяки їй можна швидше та адекватніше реагувати на проблеми та забезпечувати ощадне використання ресурсів у процесі надання сервісів. Під час інтеграції інформаційних систем, зокрема на базі хмарних рішень, в обробку облікової інформації, виникають потенційні загрози, які важливо взяти до уваги при вирішенні про впровадження зазначених методик. Для цього необхідно детально дослідити можливі ризики, з якими може зіткнутися підприємство. Тільки співставлення вигод і ризиків дозволить прийняти обґрунтоване рішення.

Для збільшення ефективності облікового процесу на підприємстві загалом та зокрема у частині обліку витрат, запропоновано проект облікової політики підприємства.

Під час аналізу витрат підприємства з метою формування позитивного іміджу запропоновано проводити аналіз витрат, враховуючи принципи Концепції сталого розвитку.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дало змогу сформулювати певні настанови стосовно вдосконалення обліку витрат та калькулювання платних медичних послуг, їх документального оформлення та відображення в системі рахунків, контролю та інших аспектів.

Узагальнюючі висновки, отримані в результаті дослідження, такі:

Галузь охорони здоров'я набуває статусу одного з об'єктів вивчення економічної науки, оскільки здоров'я людини - категорія не лише соціальна, а й економічна. Відмінна риса цієї сфери в сучасних реаліях – брак належної інформації та обмежена конкуренція.

Насамперед, якщо в умовах звичайних ринків наявна значна кількість продавців, то на ринку медичних послуг, зазвичай, представлено лише декілька медичних закладів.

Традиційний ринок реалізує однорідні товари, а ринок медичних послуг - різноманітні, до того ж, цілком специфічні, оскільки пов'язані з фізіологією людського тіла. Водночас кожен продавець на звичайному ринку прагне максимізувати прибуток від продажу. Медичні заклади, переважно, не функціонують на комерційній основі, що є третьою відмінністю між ринками.

Одержуючи медичні послуги, клієнти покривають лише частину витрат, у той час, як на конкурентному ринку покупці цілковито оплачують придбаний товар.

Специфікою загальноприйнятого ринку є повна інформація про наявний товар, тоді як на ринку медичних послуг, як правило, бракує повної інформації.

Об'єктом вивчення у магістерській роботі було визначено підприємство ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва». Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства протягом трьох років показав негативну тенденцію для більшості ключових показників, за винятком деяких, зокрема кредиторської заборгованості. Це може бути обумовлено як позитивними чинниками, так і

мати негативне значення, що вказує на зменшення обсягів виробництва. Це, своєю чергою, свідчить про погіршення фінансової стабільності підприємства.

Враховуючи, що більшість результатів аналізу не відповідають встановленим нормам, а також демонструють загальну тенденцію до зниження, керівництву слід серйозно розглянути справжні причини погіршення фінансового стану, а не покладатися лише на вплив економічної кризи. Також підприємство має резерви для покращення ряду показників, як, наприклад, ліквідності та платоспроможності. Це підкреслює важливість підвищення ефективності управління підприємством, зокрема через вдосконалення аналізу витрат.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Подмешальська Ю.В., Понякіна К.Ю. Облік та аудит виробничих витрат на підприємстві. *Журнал Інвестиції: практика та досвід*. 2020. №23. С. 64-70.
2. Маниліч, М. І. Собівартість продукції: теоретичний аспект / М.І. Маниліч, О.В. Миронюк. URL: <http://archive.nbuv.gov.ua> (дата звернення 10.08.2025).
3. Нападовська, Л.В. Управлінський облік: монографія / Л.В. Нападовська. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2020. 356 с.
4. Подмешальська Ю.В., Феофанов Л.К., Абрамова І.С. Актуальні аспекти розподілу загальновиробничих витрат у системі обліку. *Агросвіт*. 2018. № 24. С. 54-59.
5. Подмешальська Ю.В., Косяк А.В. Удосконалення методики аудиту собівартості реалізованої продукції. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 5. С. 51-57.
6. Лень В.С. Методи розподілу непрямих виробничих витрат та їх вплив на собівартість продукції. *Вісник Чернігівського державного технічного університету*. 2022. № 3 (60). С. 298-306.
7. Бондаренко, Н. М. Собівартість продукції: економічна сутність та її види / Н. М. Бондаренко, А. К. Устименко // *Вісник Херсонського державного університету*. Херсон. 2015. № 11 (2). С. 51-54.
8. Домбровська, Н.Р. Сутність витрат підприємства як обліково-економічної категорії / Н.Р. Домбровська // *Бізнес-навігатор. Науково-виробничий журнал*. Випуск 3-2 (46). 2018. С. 133-137.
9. Кулинич М.Б. Процеси формування собівартості продукції : монографія. Луцьк : РВВ «Вежа» Волин. держ. ун-ту ім. Лесі Українки, 2016. 204 с.
10. Радченко, К. М. Собівартість як економічна категорія, принципи та значення її калькулювання [Електронний ресурс] / К.М. Радченко. URL:

http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2011_8_4/10.pdf (дата звернення 10.08.2025).

11. Рибак, І.В. Собівартість продукції як важливий показник ефективності роботи підприємства / І.В. Рибак, Л.В. Гут // Міжнародний мультидисциплінарний науковий журнал «ЛОГОΣ. Мистецтво наукової думки». 2020. №9. С. 17-20.

12. Скрипник, М. Собівартість продукції як економічна категорія. URL: // archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum./Ecan/2010_7/pdf/skrypnyk.pdf (дата звернення 10.08.2025).

13. Сопко, В.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник / В.В. Сопко. К.: КНЕУ, 2020. 578 с.

14. Германенко Л.М. Витрати як економічна категорія та об'єкт обліку. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2015. № 2. С. 26-33.

15. Бондаренко Т.Ю. Витрати на виробництво продукції як елемент формування та розвитку виробничо-господарського механізму. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2011. Випуск 8 (29). Ч.2. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2011_8_2/9.pdf (дата звернення: 11.08.2025).

16. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Житомир: ЖІТІ, 2020. 640 с.

17. Єршова Н.Ю. Роль обліково-калькуляційного інструментарію стратегічного управлінського обліку в управлінні витратами промислових підприємств. *Вісник ОНУ ім. І. І. Мечникова: зб. наук. пр.* Одеса: ОНУ. 2016. Т. 21. Вип. 1. С. 214-218.

18. Демченко В.С., Денисюк І.М. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції. *Матеріали конференції Державного університету «Житомирська політехніка»*. 2019. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wpcontent/uploads/2019/01/346.pdf> (дата звернення: 05.08.2025).

19. Стельмашук А.М. Бухгалтерський облік : навч. Посібник для студ. вищих навч. закладів / А.М. Стельмашук, П.С. Смоленюк. К.: Центр учбової літератури, 2017. 528 с.
20. Hardan, Abdullah Salah, and Tareq Mohd Shatnawi. «Impact of applying the ABC on improving the financial performance in telecom companies» *International Journal of Business and Management* 8.12.2022. P. 48.
21. Жадан М.І., Скидан О.О. Оптимізація структури витрат підприємства в собівартості послуг. *Сталий розвиток економіки*. 2015. №3. С. 221–227.
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 10.08.2025).
23. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку : підручник / Л.К. Сук, Л.П. Сук. Київ : Каравела : Піча Ю.В., 2019. 624 с.
24. Сарапіна О.А., Місюра О.Ю. Організація змішаного обліку витрат виробництва, управлінський аспект його провадження. *Вісник Херсонського національного технічного університету*. 2020. № 4. С. 220-229.
25. Eitel D. R. et al. Improving service quality by understanding emergency department flow: a White Paper and position statement prepared for the American Academy of Emergency Medicine . *The Journal of emergency medicine*. 2020. Т. 38. №. 1. С. 70-79.
26. Столяр Л.Г. Сутність «витрат» через призму бухгалтерського обліку. *Економіка. Управління. Інновації*. 2015. Випуск № 1(13). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2015_1_37 (дата звернення: 12.08.2025).
27. Семенишена Н.В. Комунікативна та інформаційно-аналітична функції бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств : автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / Семенишена Наталія Вікторівна ; Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН. К., 2018. 21 с.

28. Сисюк С.В. Визначення вартості платних медичних послуг та їх облікове забезпечення. С.В. Сисюк, Н.М. Зорій. *Вісник Запорізького національного університету*. 2020. №2(6), 2020. С.181-186.

29. Сисюк С.В. Облік і контроль витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг : автореферат дис.... канд. екон. наук : 08.00.09 / С.В. Сисюк. К., 2018. 20 с.

30. Шарманська В.М. Первинна документація і реєстри бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / В.М. Шарманська. К.: Знання, 2019. 269 с.

31. Bezverkhiiy K.V. Peculiarities of Improvement of Financial Statements for Indirect Costs in Part of Other Costs of Operational Activity of Enterprise / K.V. Bezverkhiiy // *Visnik ZhDTU*. 2015. № 3(53). С. 40-42 URL : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/socgum/Vzhdtu_econ/2015_3_2/7.pdf (дата звернення 15.08.2025).

32. Петренко Н. І. Соціальне значення захисної функції бухгалтерського обліку. *Міжнародний збірник наукових праць ЖДТУ*. 2021. № 1(19). С. 297 – 300.

33. Офіційний сайт ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва». URL: <https://dibrovabc.com.ua/?setlang=ua> (дата звернення 15.08.2025).

34. Фінансова звітність ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва». URL: <https://clarity-project.info/tenderer/36484852> (дата звернення 15.08.2025).

35. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств. наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. №.1591. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11> (дата звернення 15.08.2025).

36. Пушкар М.С. Розробка систем обліку [Текст] : навч. посіб. / М.С. Пушкар. Тернопіль: Карт-бланш, 2023. 198 с.

37. Рзаєва Т.Г. Доходи та витрати: облік за міжнародними та національними стандартами / Т.Г. Рзаєва, Л.В. Джулій, О.В. Слишинська // *Вісник Хмельницького національного університету*. 2020. № 5. Т. 3. С. 246-251.

38. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. К.: Алеута, 2020. 1080 с.
39. Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: методологія та організація. Монографія. К.: КНЕУ, 2022. 244 с.
40. Зорій Н. М. Перспективи і напрями реформування державного фінансового контролю. *Економіка і регіон: науковий журнал*, № 4(23), 2019. С. 193-196.
41. Куцик. Облік, аналіз і контроль в системі управління підприємством: теорія і практика. *матер. III Всеукр. наук.-практ. конф. 19-21 червня 2019 р. / редкол.: відп. ред. З.В. Герасимчук. Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2019. С. 260.*
42. Сарапіна О.А., Місюра О.Ю. Організація змішаного обліку витрат виробництва, управлінський аспект його провадження. *Вісник Херсонського національного технічного університету*. 2020. № 4. С. 220-229.
43. Скрипник М.І. Визначення сутності понять «витрати» та «затрати». *Міжнародний збірник наукових праць*. 2020. Випуск 2(17). С. 308-312.
44. Тлущкевич Н.В., Нужна О.А. Методика обліку витрат: фінансовий, податковий та управлінський аспект. *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси*. 2017. Вип. 14. С. 207-216
45. Ціни на послуги ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва». URL: <https://dibrovabc.com.ua/medicinskie-uslugi-i-lechenie> (дата звернення 15.08.2025).
46. Жадан М.І., Скидан О.О. Оптимізація структури витрат підприємства в собівартості послуг. *Сталий розвиток економіки*. 2015. №3. С. 221–227.
47. Корольова О.І. Облік витрат виробництва: проблеми та перспективи розвитку. *Економіка та управління на транспорті*. 2025. Вип. 1. С. 79–90.
48. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях: навч. посіб. / П. Й. Атамас. К. : Центр навчальної літератури, 2020. 284 с.

49. Джога Р.Т. Облік у бюджетних установах : підруч. / Р.Т. Джога, Л.М. Сідельник, М.В. Дунаєва. К. : КНЕУ, 2020. 480 с.

50. Sherman H.D., Zhu J. Service productivity management: Improving service performance using data envelopment analysis (DEA). *Springer science & business media*, 2016.

51. Лень В.С. Методи розподілу непрямих виробничих витрат та їх вплив на собівартість продукції. *Вісник Чернігівського державного технічного університету*. 2022. № 3 (60). С. 298-306.

52. Меліхова Т.О., Троян О.В., Лауреанті Д.С. Удосконалення методики внутрішнього контролю витрат на виробництво для підвищення економічної безпеки підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 3. С. 34-41.

53. Михальська О.Л., Швець В.Г. Управлінський облік та аналіз виробничих витрат: монографія. Київ: Видавничий дім «Кондор», 2018. 228 с.

54. Москаленко В.А. Механізм впровадження системи управління витратами на підприємствах агропромислового виробництва. *Agroecological journal*. 2021. №1. С. 196-205. URL: <http://journalagroeco.org.ua/article/download/227425/229068> (дата звернення: 10.08.2025).

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

ДОДАТКИ

Додаток А

Додаток 1
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"

		Дата (рік, місяць, число)	КОДИ
Підприємство	ТОВ "Санаторій-профілакторій "Діброва"	за ЄДРПОУ	2024 01 01
Територія	КИЇВСЬКА	за КАТОТТГ ¹	UA32020010010081183
Організаційно-правова форма господарювання	Товариство з обмеженою відповідальністю	за КОПФГ	240
Вид економічної діяльності	Діяльність лікарняних закладів	за КВЕД	86.10
Середня кількість працівників ²	93		
Адреса, телефон	вулиця Лісова, буд. 2-Б, м. БІЛА ЦЕРКВА, КИЇВСЬКА обл., 09100, Україна	62212	
Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма №2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)			
Складено (зробити позначку "ч" у відповідній клітинці):			
за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку			
за міжнародними стандартами фінансової звітності			

Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на 31.12.2023 р.

		Форма №1	Код за ДКУД	1801001
А К Т И В	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	
I	2	3	4	
I. Необоротні активи				
Нематеріальні активи:	1000	71	64	
первісна вартість	1001	158	158	
накопичена амортизація	1002	87	94	
Незавершені капітальні інвестиції	1005	23	12	
Основні засоби:	1010	792	984	
первісна вартість	1011	3709	4083	
знос	1012	2917	3099	
Інвестиційна нерухомість	1015	0		
первісна вартість інвестиційної нерухомості	1016	0		
знос інвестиційної нерухомості	1017	0		
Довгострокові біологічні активи	1020	0		
первісна вартість довгострокових біологічних активів	1021	0		
накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	1022	0		
Довгострокові фінансові інвестиції:				
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	0		
інші фінансові інвестиції	1035	0		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	0		
Відстрочені податкові активи	1045	0		
Гудвил	1050	0		
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	0		
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	0		
Інші необоротні активи	1090	0		
Усього за розділом I	1095	886	1060	
II. Оборотні активи				
Запаси	1100	312	1904	
виробничі запаси	1101	312	1904	
незавершене виробництво	1102	0		
готова продукція	1103	0		
товари	1104	0		
Поточні біологічні активи	1110	0		
Депозити перестрахування	1115	0		
Векселі одержані	1120	0		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	182	171	
Дебіторська заборгованість за розрахунками:				
за виданими авансами	1130	0		
з бюджетом	1135	403	283	
у тому числі з податку на прибуток	1136	162	154	
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140	0		
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145	0		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	1102	690	
Поточні фінансові інвестиції	1160	0		
Гроші та їх еквіваленти	1165	1071	57	
готівка	1166	0	10	
рахунки в банках	1167	1071	47	
Витрати майбутніх періодів	1170	0		
Частка перестраховика у страхових резервах	1180	0		
у тому числі в:				
резервах довгострокових зобов'язань	1181	0		

резервах збитків або резервах належних виплат	1182	0	
резервах незароблених премій	1183	0	
інших страхових резервах	1184	0	
Інші оборотні активи	1190	8591	8204
Усього за розділом II	1195	11661	11309
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	0	
Баланс	1300	12547	12369

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	63	63
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	0	
Капітал у дооцінках	1405	0	
Додатковий капітал	1410	0	
емісійний дохід	1411	0	
накопичені курсові різниці	1412	0	
Резервний капітал	1415	0	
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	-804	-967
Неоплачений капітал	1425	(0)	()
Вилучений капітал	1430	(0)	()
Інші резерви	1435	0	
Усього за розділом I	1495	-741	-904
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	0	
Пенсійні зобов'язання	1505	0	
Довгострокові кредити банків	1510	0	
Інші довгострокові зобов'язання	1515	0	
Довгострокові забезпечення	1520	0	
довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	0	
Цільове фінансування	1525	0	
Благодійна допомога	1526	0	
Страхові резерви	1530	0	
у тому числі:			
резерв довгострокових зобов'язань	1531	0	
резерв збитків або резерв належних виплат	1532	0	
резерв незароблених премій	1533	0	
інші страхові резерви	1534	0	
Інвестиційні контракти	1535	0	
Призовий фонд	1540	0	
Резерв на виплату джек-поту	1545	0	
Усього за розділом II	1595	0	0
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	0	
Векселі видані	1605	0	
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	0	
товари, роботи, послуги	1615	946	548
розрахунками з бюджетом	1620	1787	1694
у тому числі з податку на прибуток	1621	0	
розрахунками зі страхування	1625	245	379
розрахунками з оплати праці	1630	9	6
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635	0	
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640	0	
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645	0	
Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю	1650	0	
Поточні забезпечення	1660	906	555
Доходи майбутніх періодів	1665	0	
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	0	
Інші поточні зобов'язання	1690	9395	10091
Усього за розділом III	1695	13288	13273
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	0	
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	0	
Баланс	1900	12547	12369

Додаток 1
до Національного положення
(стандарту) бухгалтерського обліку 25
«Спрощена фінансова звітність»
(пункт 4 розділу I)

Фінансова звітність малого підприємства

			КОДИ		
		Дата (рік, місяць, число)	2025	1	1
Підприємство	ТОВ "Санаторій-профілакторій "Діброва"	за ЄДРПОУ			
Територія	КИЇВСЬКА	за КАТОТТГ ¹	UA32020010010081183		
Організаційно-правова форма господарювання	Товариство з обмеженою відповідальністю	за КОПФГ	240		
Вид економічної діяльності	Діяльність лікарняних закладів	за КВЕД	86.10		
Середня кількість працівників, осіб	75				
Одиниця виміру: тис. грн з одним десятковим знаком					
Адреса, телефон	вулиця Лісова, буд. 2-Б, м. БІЛА ЦЕРКВА, КИЇВСЬКА обл., 09100, Україна		62212		

I. Баланс на 31.12.2024 р.

		Форма № 1-м	Код за ДКУД	1801006
Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду	
1	2	3	4	
I. Необоротні активи				
Нематеріальні активи	1000	64	58	
первісна вартість	1001	158	158	
накопичена амортизація	1002	(94)	(100)	
Незавершені капітальні інвестиції	1005	12	90	
Основні засоби:	1010	984	1058	
первісна вартість	1011	4083	4398	
знос	1012	(3099)	(3340)	
Довгострокові біологічні активи	1020			
Довгострокові фінансові інвестиції	1030			
Інші необоротні активи	1090			
Усього за розділом I	1095	1060	1206	
II. Оборотні активи				
Запаси:	1100	1904	2044	
у тому числі готова продукція	1103		0	
Поточні біологічні активи	1110			
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125	171	227	
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	283	222	
у тому числі з податку на прибуток	1136			
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	690	863	
Поточні фінансові інвестиції	1160			
Гроші та їх еквіваленти	1165	57	3042	
Витрати майбутніх періодів	1170			
Інші оборотні активи	1190	8204	8755	
Усього за розділом II	1195	11309	15153	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200			
Баланс	1300	12369	16359	

Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (паіовий) капітал	1400	63	63
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		1250
Неоплачений капітал	1425	(967)	()
Усього за розділом I	1495	-904	1313
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595		
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	548	667
розрахунками з бюджетом	1620	1694	243
у тому числі з податку на прибуток	1621		225
розрахунками зі страхування	1625	379	662
розрахунками з оплати праці	1630	6	133
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690	10646	13341
Усього за розділом III	1695	13273	15046
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900	12369	16359

2. Звіт про фінансові результати

за Рік 2024 р.

Форма N 2-м

Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	30312	14161
Інші операційні доходи	2120		941
Інші доходи	2240		42
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	30312	15144
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(6095)	(2995)
Інші операційні витрати	2180	(14074)	(1634)
Інші витрати	2270	(8668)	(10701)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(28837)	(15330)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	1475	-186
Податок на прибуток	2300	(225)	(29)
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	1250	-215

Підприємство ТОВ "Санаторій-профілакторій "Діброна"

(на йменвання)

Дата (рік, місяць, число)

КОДИ		
2023	01	01

за ЄДРПОУ

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за Рік 2022 р.

Форма №2

Код за ДКУД

1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	10665	9190
Чисті зароблені страхові премії	2010		0
премії підписані, валова сума	2011		0
премії, передані у перестраховування	2012		0
зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013		0
зміна частки перестраховики у резерві незароблених премій	2014		0
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(3753)	(2835)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070		0
Валовий прибуток	2090	6912	6355
збиток	2095	()	()
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105		0
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110		0
зміна інших страхових резервів, валова сума	2111		0
зміна частки перестраховики в інших страхових резервах	2112		0
Інші операційні доходи	2120	367	1316
у тому числі:			
дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121		0
дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122		0
дохід від використання коштів, вилучених від оподаткування	2123		0
Адміністративні витрати	2130	(7649)	(8227)
Витрати на збут	2150	(22)	(38)
Інші операційні витрати	2180	(1203)	(54)
в тому числі:			
витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181		0
витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182		0
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
прибуток	2190		
збиток	2195	(1595)	(648)
Доход від участі в капіталі	2200		0
Інші фінансові доходи	2220		0
Інші доходи	2240		0
в тому числі:			
дохід від благодійної допомоги	2241		0
Фінансові витрати	2250	()	(0)
Витрати від участі в капіталі	2255	()	(0)
Інші витрати	2270	()	(0)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275		0
Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290		
збиток	2295	(1595)	(648)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300		-70
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		0
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350		
збиток	2355	(1595)	(718)

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		0
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		0
Накопичені курсові різниці	2410		0
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		0
Інший сукупний дохід	2445		0
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	0	0
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		0
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	0	0
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	+1595	-718

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	4097	2594
Витрати на оплату праці	2505	4327	5063
Відрахування на соціальні заходи	2510	999	1242
Амортизації	2515	156	132
Інші операційні витрати	2520	3854	2127
Разом	2550	13433	11158

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615		
Дивіденди на одну просту акцію	2650		0

Додаток Б

Види обладнання на ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» та їх групування для обліку

Інгаляційні	• Апарати фірми «ПАРІ» (Німеччина); апарат «Галонеб» (сольові інгаляції)
Електрофорезні, гальванізаційні, КВЧ-терапійні	• Апарат «Потік»; апарати «Зонд», «Рупор», «РАДМІР»
Масажні	• Апарат «ЕОЛ» для вібраційного масажу легень; • ванни комбіновані для лікувальних ванн вихрових і масажних; • душі для циркулярного, висхідного, Шарко, струменевого методів душу; мускулотренер офтальмологічний периметричний МОП-1 макулостимулятор «МКС-ц»; • апарат вакуумного масажу офтальмологічний АВМО 2м; • електростимулятор офтальмологічний «Фосфен»;
Магніто- і магнітолазерно терапійні	• Апарати «Полюс», «Мустанг», «Міт», «Олімп»
Інші	• апарат «УЗТ», «Барвінок», «Гамма ЛОР» для ультразвукової терапії; • лампа Чижевського для аероіонотерапії; • апарат «УІ» – для аерозольтерапії; • апарати серії «МІТ» – для ультрафіолетового і лазерного опромінення крові; кисневої терапії; гідролазерних душів; • апарати для промивання носових пазух, мигдалин; • апарати для електросонтерапії; • апарат «Фітон» для аеросвітломузикотерапії;

Рис. Б.1. Види обладнання та їх групування для обліку

Джерело: побудовано автором на основі [33]

Додаток В

Проект облікової політики ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва»

 ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва»

Наказ

м. Біла Церква

" ____ " _____ 2025 р. № ____

Про встановлення облікової політики підприємства

Відповідно до положень Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також з метою забезпечення єдиного підходу до ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на підприємстві

НАКАЗУЮ:

1. Затвердити Облікову політику ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» згідно з додатком.

2. Головному бухгалтеру забезпечити ведення бухгалтерського обліку відповідно до затвердженої облікової політики.

3. Контроль за виконанням цього наказу залишаю за собою.

Директор _____ /П.І.Б./

Додаток

до Наказу № ____ від " ____ " _____ 2025 р.

Облікова політика ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва»

 1. Загальні положення

1.1. Облікова політика ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва» (далі – Підприємство) визначає принципи, методи і процедури, що використовуються для ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності та обліку господарських операцій.

1.2. Підприємство є юридичною особою, що здійснює санаторно-курортну діяльність.

1.3. Бухгалтерський облік ведеться відповідно до НП(С)БО, інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку.

2. Організація бухгалтерського обліку

2.1. Форма ведення бухгалтерського обліку: журнал-ордерна.

2.2. Облік ведеться із застосуванням бухгалтерського програмного забезпечення: (програма 1С: Бухгалтерія).

2.3. Бухгалтерський облік здійснює: штатний бухгалтер.

2.4. Первинні документи формуються згідно з вимогами законодавства та внутрішніми положеннями.

3. Облікова політика за окремими елементами обліку

3.1. Основні засоби

- Класифікація згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби».
- Облік ведеться пооб'єктно.
- Метод амортизації: прямолінійний.
- Мінімальна вартість об'єкта, що визнається основним засобом: 20 000 грн.
- Ліквідаційна вартість встановлюється індивідуально або на рівні 0 грн, якщо немає остаточної реалізації.

3.2. Запаси

- Оцінка запасів при вибутті: метод середньозваженої собівартості.
- Облік ведеться за номенклатурними номерами.
- Для санаторно-курортної діяльності враховуються особливості обліку продуктів харчування, медикаментів, миючих засобів тощо.

3.3. Доходи

- Доходи визнаються за методом нарахування, згідно з НП(С)БО 15 «Дохід».
- Доходи поділяються на:
 - від основної діяльності (реалізація путівок, лікувально-оздоровчі послуги);
 - інші доходи (оренда, суборенда, побутові послуги, кафе тощо).

3.4. Витрати

- Витрати обліковуються за елементами і статтями витрат.
- Витрати розподіляються на прямі та загальногосподарські.
- Собівартість путівки визначається з урахуванням витрат на харчування, лікування, проживання, культурні заходи тощо.

3.5. Розрахунки з дебіторами і кредиторами

- Облік ведеться аналітично по кожному контрагенту та договору.
- Прострочена дебіторська заборгованість аналізується щомісяця.

4. Податковий облік

- Підприємство перебуває на системі оподаткування: загальна / єдиний податок (група ____).

- Податковий облік ведеться згідно з вимогами ПКУ.

5. Інші положення

- Звітність подається у строки, передбачені законодавством.
- Інвентаризація проводиться згідно з графіком, затвердженим керівником.
- Архівне зберігання документів здійснюється згідно з правилами діловодства.

Затверджено:

Директор ТОВ «Санаторій-профілакторій «Діброва»

_____/П.І.Б./