

управлінського обліку, навчання персоналу, тестове впровадження інформаційної системи³⁰².

Вибір стратегії автоматизації і розвитку системи – найвідповідальніший крок перед початком проекту. Якщо мета автоматизації для керівництва підприємства як правило очевидні, то технологія досягнення результату на всіх етапах проекту – не так прозорі. Але переваги цих структур можуть бути направлені лише на ефективне вирішення конкретних поточних завдань. Переваги автоматизації обліку очевидні: наявність бази даних, що відображає всю необхідну інформацію про роботу підприємства в реальному часі; легкий, швидкий і чітко розмежований доступ до інформації для будь-якого співробітника підприємства; простота і точність формування будь-якої звітності про діяльність підприємства; можливість оперативного отримання інформації, що дозволить керівництву приймати більш зважені і обґрунтовані рішення; поліпшення ефективності роботи підприємства в цілому. В результаті система автоматизації стратегічного управлінського обліку істотно підвищить ефективність роботи підприємства та його конкурентоспроможність.

5.4. Аналітичне забезпечення контролю виконання бюджетів вищих навчальних закладів

Розвиток системи управління вищими навчальними закладами (ВНЗ), зокрема її фінансової складової, відбувається в умовах «непрозорої» процедури бюджетного фінансування³⁰³, на фоні демографічної кризи³⁰⁴ та інтеграційних процесів зі країнами-членами ЄС у сфері вищої освіти. В цілому така ситуація призводить до проблеми із формуванням контингенту студентів, зменшенням бюджетного фінансування та скороченням можливостей самофінансування учбових закладів, що визначає актуальність пошуку нових методів та підходів в організації фінансової роботи. Серед методів, що забезпечують ефективне

³⁰² Голячук Н. Праця, зазначена на с. 334.

³⁰³ Рішення Рахункової палати від 11.08.2015 року №1-5 «Про результати аналізу формування, розміщення і виконання державного замовлення на підготовку фахівців з вищою освітою».

³⁰⁴ Офіційний сайт Державної статистичної служби. Режим доступу: <http://www.kiev.ukrstat.gov.ua/>.

управління фінансами, зокрема в бюджетній сфері, більшого розповсюдження одержала система бюджетування³⁰⁵. Існуючий практичний досвід управління фінансами ВНЗ вказує на такі його особливості:

- внутрішнє бюджетування слід розглядати як ключовий елемент стратегічного управління діяльністю вищого навчального закладу;
- активізація залучення позабюджетних джерел фінансування виступає у протиріччя із юридичним статусом ВНЗ як некомерційної організації, що суттєво обмежує диверсифікацію доходної частини бюджету;
- впровадження ефективної системи планування та контролю виконання бюджетів освітніх закладів вимагає чітких планово-контрольних процедур на рівні самого закладу (особливо в частині здійснення видатків) та розробки дієвих (некорупційних) механізмів бюджетного фінансування з боку органів влади.

Питання дослідження механізму фінансового забезпечення освітніх установ знайшли відображення у роботах Антошкіної Л.І., Боголіб Т.М., Данилишина Б.М., Журавського В.С., Зверякова М.І., Куценко В.І., Кратт О.А., Козоріз М.А., Ходикіної І.Ю. та ін. Проте з необхідністю вдосконалення системи бюджетування у закладах вищої освіти як суб'єктів бюджетного процесу в Україні, з'явилась потреба в застосуванні нових підходів до контролю виконання та регулювання доходної і видаткової частин бюджетів ВНЗ з урахуванням їх автономії, перспектив фінансової незалежності та самостійності у визначенні напрямів діяльності.

Виконання бюджету базується на контролі та регулюванні фінансових потоків щодо доходної та витратної частини. Виконання доходної частини бюджету має вирішальне значення для виконання його витратної частини. Більш того, враховуючи особливості бюджетного процесу, формально обсяги бюджетного фінансування конкретного ВНЗ затверджуються в залежності від рівня запланованої вартості підготовки майбутніх фахівців та кількості місць державного

³⁰⁵ Зверяков М. І. Методика впровадження системи бюджетування у вищих навчальних закладах [Електронний ресурс] / М. І. Зверяков // Порядок денний засідання Ради ректорів від 21.06.2013р. – Режим доступу: <http://rectors.odessa.ua/ua/page/porjadok-dennij-zasidannja-radi-rektoriv-vid-21062013r-2>.

замовлення. Фактично отримані бюджетні кошти необхідно розподілити за плановими статтями витрат (кошторисом). Але процес планування бюджету та контролю його виконання ускладнюється наявністю в доходній частині як доходів загального, так й спеціального фонду. Тому з метою забезпечення обґрунтованого розподілу бюджетних надходжень за різними напрямками витрат та контролю повноти виконання витратної частини бюджету ВНЗ доречним стає дослідження можливостей застосування *методу фондування*³⁰⁶ в процесі внутрівузівського бюджетування.

Ідея вказаного методу полягає в розгляданні ВНЗ як деякої системи, в якій проводиться оцінка доцільності витрат (видатків), тобто визначається їх здатність генерувати доходи (надходження). Доходи в такій системі треба розглядати як її вхід, а витрати – як вихід. Така модель суб'єкта економічної діяльності є протилежною для традиційної моделі, в якій дохід розглядається як вихід.

Доходи на вході системи розподіляється для фінансування певних груп витрат або для проведення виплат (наприклад, для повернення кредитів). Величина розподілених доходів облікується в розрізі фондів, кожний з яких представляє собою джерело фінансування певних витрат (виплат) або їх групи. Порядок утворення фонду визначається процедурою розподілу доходів, а порядок використання фонду — процедурою витрачання коштів на погашення витрат.

Позитивна різниця між доходами (надходженнями) та витратами (видатками) певного фонду дорівнює залишку коштів, що свідчить про потреби у майбутньому фінансуванні та про зобов'язання провести виплати з метою забезпечення суб'єкта господарювання необхідними ресурсами. Негативний залишок (дефіцит) говорить про виплати, які здійснено понад джерела фінансування. За умов існування декілька фондів дефіцит одного з них може перекриватися профіцитом іншого. Таким чином, видатки по всіх фондах не

³⁰⁶ Лумпов Н.А. Фондирование как метод управления затратами / Н. А. Лумпов // Финансовый менеджмент. – 2007. – №4.

повинні перевищувати наявних грошових коштів (у т.ч. кредитних), а сума наявних коштів на будь-яку дату буде дорівнювати сумі залишків по всіх фондах.

Розробка та виконання бюджетів ВНЗ з широкою номенклатурою напрямів і спеціальностей підготовки фахівців, при якій вартість навчання за контрактною формою суттєво варіюється, а підготовка фахівців за різними спеціальностями потребує різного матеріально-технічного забезпечення можуть відбуватися за умов децентралізованої системи фінансування з формуванням бюджету для кожного структурного підрозділу університету (напрямку діяльності, виду послуг) або центру фінансової відповідальності.

Такі центри мають свій бюджет, певні повноваження та відповідальність за здійснення витрат, формування та використання доходів. В залежності від повноважень можна розрізнити центри нормативних витрат - кафедри, наукові підрозділи; центри управлінських витрат – відділи та служби управління, загальноосвітні кафедри; центри виручки – кафедри, їдальня, типографія, гуртожитки; центри інвестицій – університет в цілому, факультети.

Впровадженню децентралізованої системи фінансування в кожному окремому закладі «...повинні передувати ретельний аналіз діючої системи управління фінансами і на цій підставі визначення доцільності переходу на нову систему, створення відповідних структурних підрозділів та вертикалі підпорядкування, контролю і відповідальності, прогнозування одержання позитивних кінцевих результатів»³⁰⁷. Для ВНЗ, де підготовка фахівців різних спеціальностей практично не відрізняється за вартістю, централізоване управління фінансами з одним загальноуніверситетським бюджетом, тобто існуюча система, є виправданою.

В залежності від обраної системи внутрівузівського фінансування розробку бюджетів та контроль їх виконання доречно вести за одним або декілька етапами:

– при централізованій системі розроблюється загальний бюджет університету, в якому фонди виступають джерелами погашення постійних та

³⁰⁷ Зверяков М. І. Праця, зазначена на с. 344.

змінних витрат, а також джерелами створення резервів (на інноваційні проекти, капітальні інвестиції);

– при децентралізованій системі на першому етапі формуються бюджети центрів фінансової відповідальності, в яких окремі фонди виступають джерелами оплати відповідно постійних та змінних витрат, створення резервів (на інноваційні проекти, капітальні інвестиції тощо), а на другому етапі – на підставі розроблених бюджетів окремих центрів складається загальний бюджет університету.

Враховуючи особливості організаційних структур кожного ВНЗ можна зазначити, що склад та зміст бюджетів у кожного закладу буде індивідуальний.

Використання диференції витрат на змінні та постійні пов'язано з тим, що змінні витрати безпосередньо пов'язані з величиною доходів та визначають «результативний» бік ефективності, а постійні витрати визначають життєздатність суб'єкта господарювання. Тим самим, в постійних витратах знаходить своє відображення один з факторів ефективності – здатність до надання послуг або до генерування результату.

За базу розподілу надходжень (доходів) по фондах можливо прийняти структуру витрат в орієнтовній середній вартості (питому вагу постійних та змінних витрат)³⁰⁸. Іншою базою розподілу може слугувати структура витрат у затверджених кошторисах на поточний рік або у звітних кошторисах за минулий рік (всього університету або окремих його центрів відповідальності).

Розподіляючи доходи по фондах, планується, що витрати будуть здійснюватися у межах залишку фонду. На практиці, посиляючись на важливість, терміновість, значимість, доводиться йти на перевитрату коштів по і-му фонду, тобто на покриття його дефіциту за рахунок коштів (профіцитів) інших фондів. Контроль дефіциту і профіциту по кожному фонду можна здійснювати на кожну звітну дату, на кінець місяця, на кожну дату надходжень та видатків по фондах, що не є проблемою в умовах автоматизації обліково-аналітичної. Так,

³⁰⁸ Постанова КМУ від 20.05.2013 року №346 «Про затвердження Методики розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта».

електронна таблиця, яка відображає стан поповнення та використання фондів, тобто виконання бюджетів на будь-яку дату, може мати такий вигляд (табл. 5.10).

Таблиця 5.10

**Вид електронної таблиці контролю та регулювання бюджетів
(i – індекс фонду)**

Доходи (Д)	База розподілу ($K=K1+K2+K3$)	Надходження	Нараховані витрати	Видатки (сплачені витрати)	Різниця витрат	Поточний залишок (+,-)	Регулювання залишків (+,-)
Початковий залишок (± 31)	K1 для фонду змінних витрат ($\Phi 1$)	$H1=D*K1$	K1	P1	$A1=K1-P1$	$\pm O1=31+H1-P1$	Вилучення (-B1) або додавання (+B1)
Початковий залишок (± 32)	K2 для фонду результатів і резервів ($\Phi 2$)	$H2=D*K2$	K2	P2	$A2=K2-P2$	$\pm O1=31+H1-P1$	Вилучення (-B2) або додавання (+B2)
Початковий залишок (± 33)	K3 для фонду постійних витрат ($\Phi 3$)	$H3=D*K3$	K3	P3	$A3=K3-P3$	$\pm O1=31+H1-P1$	Вилучення (-B3) або додавання (+B3)
$\sum \pm 3i = \pm 3$		$\sum Hi = D$ якщо $K=100\%$ або 1,0	$\sum Ki = K$	$\sum Pi = P$	$A=K-P$	$\sum \pm Oi = \pm O = \sum 3i + \sum Di - \sum Pi =$ наявні кошти	$\sum \pm Bi = 0$

Одночасне застосування електронної таблиці та методу фондування дозволяють виконати балансовий принцип побудови бюджетів: сума поповнень фондів повинна бути дорівнює сумі доходів; сума видатків та виплат з фондів повинна дорівнювати загальній сумі виплат.

Як показано в табл. 5.10, поточний залишок фонду визначається арифметичним шляхом: початковий залишок плюс надходження і мінус видатки по фонду. Профіцит свідчить про потреби у видатках по даній групі витрат. Потреба визначається тим, що витрати необхідні для збереження здатності установи надавати якісні послуги. Дефіцит може свідчити про потреби в доходах. Сума залишків всіх фондів свідчить або про загальному дефіциті або про профіцит підприємства і має зв'язок з готівковими коштами організації.

Трактування залишків фондів залежить від характеру фонду. Так, дефіцит фонду змінних витрат може свідчити про недостатнє фінансування оплати праці. Дефіцит фонду резервів – про повне використання резервів. Дефіцит

фонду постійних витрат – або про збільшення витрат на утримання апарату управління, або про недостатність доходів для підтримки функціонування підприємства.

Для будь-якого фонду справедливо: дефіцит фонду є наслідок того, що кошти фонду використовуються надміру. Так, як розподіляється 100% доходу, то дефіцит одного фонду можливий за рахунок коштів іншого фонду. Тому слід оцінювати «критичність» дефіциту – оцінювати: за рахунок яких фондів він створився. Так, якщо дефіцит фонду постійних витрат сформовано за рахунок фонду змінних витрат, то виникає загроза недофінансування основного виду діяльності, а значить під питанням і майбутні доходи. Якщо ж дефіцит фонду постійних витрат створений за рахунок фонду результатів і резервів, то в більшості випадків достатньо звернути увагу на необхідність покриття дефіциту, з тим щоб досягти планового розміру резерву у майбутньому.

Аналіз причин виникнення залишків по фондах та використання профіцитів для покриття дефіцитів виступають способом виконання бюджетів. Наприклад, перш ніж використати профіцит фонду постійних витрат, слід зрозуміти – в силу чого утворився даний залишок. Якщо він з'явився в результаті перевищення планового доходу при збереженні планового рівня витрат – то вилучення залишку фонду лише фіксує зростання результатів діяльності. Якщо ж залишок фонду утворився в результаті економії витрат, то перш ніж зменшувати фонд, слід обґрунтувати таке зменшення – недофінансування може позначитися на функціонуванні закладу.

Залишок по фонду резервів буде свідчити про невикористання резервів або про профіцитний результат виконання кошторису бюджетної установи. Вилучення залишку фонду резервів передбачає тільки з'ясування питання, чи відповідає таке вилучення призначенню резервів.

Враховуючи вищезазначені причини виникнення залишків по фондах необхідно також їх пов'язувати з різницями між нарахованими та сплаченими витратами A_i (див. табл. 5.10). Профіцит фонду, наприклад, може виникати внаслідок невиплаченої заробітної плати при нарахуванні відповідних

зобов'язань. В такому випадку профіцит виникає у зв'язку з неповним використанням фонду. Вилучення такого профіциту може призведе до недофінансування відповідний витрат у майбутньому.

Поруч з цим не буде терміново необхідним поповнення фонду, який одночасно має дефіцит та негативну різницю між нарахованими та сплаченими витратами (- A_i). Оскільки сплачені зверх нарахованої суми витрати можуть самі по собі провокувати дефіцит, та у подальшому надходження до цього фонду можуть буди меншими ніж видатки, що зробить профіцитним або нульовим поточний залишок.

Для повноти картини слід згадати ще одну причину виникнення негативних і позитивних залишків – неправильна структура розподілу доходів по фондах. І тоді перерозподіл вже таких залишків по фондах, а не доходів, дозволяє усунути недоліки регулювання процесу виконання бюджетів.

Виконання бюджету можливе не тільки шляхом регулювання залишків фондів, а й шляхом коригування їх надходжень. Припустимо, існує необхідність в зменшенні складських запасів. Для цього слід перерозподілити частину доходу, яка йде на поповнення складських запасів. Це можна зробити, зменшивши H_1 («негативне» поповнення фонду), одночасно збільшивши H_2 (поповнення фонду резервів). Або ж збільшити P_1 (відбивши фіктивне витрачання) і синхронно зменшити P_2 , зменшуючи тим самим витрачання фонду резерву на фіктивну суму.

Застосування методу фондування в процесі внутрівузівського бюджетування передбачає формування даних про рівень фінансування змінних витрат, постійних витрат та створення резервів. Змінні витрат безпосередньо пов'язані з величиною доходів та визначають «результативний» бік ефективності діяльності закладу. Постійні витрати визначають його життєздатність. Тим самим, в постійних витратах знаходить своє відображення один з факторів ефективності – здатність до надання послуг або до генерування результату.

Запропонована форма електронної таблиці контролювання та регулювання виконання бюджету дозволяють відобразити дефіцит або профіцит фондів, оцінити рівень фінансування витрат, а також визначити наслідки недофінансування та перефінансування окремих груп витрат та виплат. Використання одержаної інформації виступає підставою для прийняття обґрунтованих саме оперативних рішень при контролі виконання витратної частини бюджетів вищого навчального закладу.

5.5. Аналіз системи управління якістю продукції фармацевтичного ринку України та оцінка його ефективності

Світова фармацевтична промисловість є одним з найбільш динамічно розвинених секторів хімічної промисловості. Як і в будь-якій іншій галузі, тут виникали проблеми, але труднощі не носили стратегічного характеру і вирішувалися шляхом еволюційного трансформування фармацевтичного ринку або компаній галузі³⁰⁹. Абсолютно очевидним є той факт, що фармацевтична індустрія менш чутлива до будь-яких економічних спадів, так як попит на її продукцію визначається поєднанням безлічі соціально-економічних чинників, серед яких можна відзначити: безперервний ріст населення, рівень соціально-економічного розвитку країн, розвиток методів лікування та діагностики в медицині, прагнення до підтримання рівня, якості та тривалості життя населення і т.п.

Для оцінювання системи управління якістю на підприємствах фармацевтичної галузі може складати теорія оцінювання, згідно з якою слід виділяти три елементи: об'єкт (предмет оцінювання – система управління якістю), суб'єкт (орган, який здійснює оцінювання) і базу порівняння, які взаємодіють між собою в процесі реалізації алгоритму оцінювання – сукупність

³⁰⁹ Аптечный рынок Украины по итогам I полугодия 2015 г.: Helicopter View. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apteka.ua/article/339254>.