

етапі цілком можливе шляхом подальшого розвитку страхування професійної відповідальності лікарів, що однаково задовольняє як інтереси медичних працівників, так і їхніх пацієнтів. Страхувальниками щодо цього виду страхування повинні бути суб'єкти господарювання, всі установи охорони здоров'я, незалежно від форм власності (у випадку якщо відповідні кошти будуть передбачені в державному чи місцевому бюджетах), що здійснюють господарську діяльність, пов'язану з медичною практикою (юридичні та фізичні особи).

В умовах підготовки до введення в Україні системи обов'язкового медичного страхування, оптимальним варіантом вбачається прийняття єдиного закону про медичне страхування, який би регламентував питання страхування професійної відповідальності медичних працівників.

Використані джерела інформації:

1. Європейська Соціальна Хартія (1961 р.) // www.liga.net
2. Врачебные ошибки застрахуют. 18.10.2010. // news.finance.ua
3. Черніков Є.Є., Зарецький М.М., Чернікова Н.М. Лікарська помилка: неосвіченість чи халатність? // Український медичний часопис - 2009. - №2 (70). // www.umj.com.ua
4. Михайлова Ю.В. Страхование профессиональной ответственности медицинских работников за рубежом // Интернет-журнал "forINSURER.com" // www.forinsurer.com/
5. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 року зі змінами і доповненнями // www.zakon.rada.gov.ua

УДК 657

*Слюсарчук Лідія, к.е.н., доц.,
Академія муніципального управління,
Слюсарчук Ярослав, студент НАУ,
м.Київ*

ІНСТРУМЕНТИ ФОРМАВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БАЗИ, ЯК ОСНОВА УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ ПРОДУКЦІЇ

В статті розглядаються напрямки формування інформаційної бази системи управління виробництвом продукції.

В статье рассматривается направление формирования информационной базы системы управления производством продукции.

In article the direction of formation of information base for a control system consider by production.

Вступ. Система бухгалтерського обліку повинна забезпечувати дві основні функції: надавати інформацію для фінансової звітності підприємства і створювати інформаційну базу для управління і контролю за процесом виробництва. Ці функції забезпечує, як інтеграційна, так і

окрема облікова система. Інтеграційна облікова система відповідає основній меті контролю, забезпечує всебічний контроль за процесом виробництва. Окрема облікова система забезпечує функції і завдання управління виробництвом, створює своєрідну інформаційну базу, яка дозволяє отримувати своєчасну інформацію щодо процесу виробництва, відповідно реагувати на відхилення.

Постановка завдання. Проблему формування інформаційної облікової бази виробництва продукції необхідно розглядати з точки зору облікових підсистем: фінансової і управлінської та бюджетування виробничого процесу. Як стверджує Лопата Н. П.: “Задача бухгалтерського обліку – надання фінансової та не фінансової інформації, що допомагає особам, які приймають рішення, здійснювати обґрунтований вибір. Саме тому вивчення бухгалтерського обліку потребує розуміння процесу прийняття рішень та повного уявлення про те, хто є користувачем бухгалтерської інформації.” [3, с. 242].

Аналіз діяльності різних користувачів бухгалтерської інформації свідчить, що їх доцільно розділити на дві категорії: 1) внутрішні користувачі в організації; 2) зовнішні користувачі. Власне з цих причин сучасна економічна наука розрізняє два основні напрями бухгалтерського обліку: 1) управлінський – для надання особам інформації в самій організації, на основі якої вони приймають більш обґрунтовані рішення та підвищують ефективність та продуктивність поточних операцій; 2) фінансовий – для надання інформації зовнішнім користувачам.

Для підвищення ефективності системи управління виробництвом продукції необхідне відповідне інформаційне забезпечення, на основі якого будуть прийматися управлінські рішення. Тобто, побудова систем інформаційного забезпечення – вихідний момент в побудові систем управління економікою підприємства в цілому, систем управління ефективністю виробництва [1, с. 219].

Результати. Інформаційне забезпечення системи управління ефективністю випуску продукції представляє собою процес оперативного, безперервного, цілеспрямованого надання відповідних інформаційних показників, необхідних для здійснення діагностики господарської діяльності підприємства в цілому та кожного підрозділу і підготовки прийняття ефективних оперативних управлінських рішень.

Як зазначають фахівці [4, с. 24], перевагою існуючих показників інформаційного забезпечення є уніфікованість, так як вони базуються на загальноприйнятих стандартизованих принципах обліку, що в певній мірі дозволяє використовувати типові термінології і алгоритми розрахунків за окремими аспектами формування і розподілу ресурсів, а також порівнювати ці показники з іншими аналогічними підприємствами. Слід відмітити регулярність формування показників інформаційного забезпечення і високу ступінь надійності, так як звітність, що формується

на базі фінансового обліку, надається зовнішнім користувачам і підлягає контролю з боку зовнішнього аудиту.

В підсистемі фінансового обліку інформаційне забезпечення системи управління економікою підприємства має ряд недоліків, які суттєво впливають на стан господарських структур, особливо з огляду на трансформаційні процеси в економіці. До основних недоліків цілком справедливо віднести: відображення інформативних показників лише по підприємству в цілому, що не дозволяє використовувати їх при прийнятті управлінських рішень за окремими сферами діяльності, за центрами відповідальності, за окремими підрозділами підприємства; низька періодичність розробки інформаційної бази; досить висока агрегованість показників, що не дозволяє проаналізувати ефективність використання всіх видів ресурсів, витрат підприємства з метою визначення факторів, які викликали погіршення стану економіки підприємства.

Такі явища викликають певні незручності в технології управління підприємством: “1) оперативність прийняття управлінських рішень (запізнювання в часі), оскільки вони приймаються за результатами фінансової звітності; 2) порядок, форми, зміст, черговість і показники інформаційного обліку й обміну різних видів діяльності, необхідних для управління, не типізовані, не відповідають динаміці ринкових відносин, що ускладнює автоматизацію цього процесу” [7, с. 11].

Однак, у науковій літературі існують інші погляди на місце обліку в системі управління підприємством. Так Кірейцев Г. Г. розглядає значення обліку в системі управління через його функції. “Функції завжди первинні відносно методу і до організаційних форм обліку, засобів їх реалізації в підсистемі обліку будь-якої системи управління виробництвом. Функції бухгалтерського обліку – це прояв його властивостей, спрямованих на пізнання і взаємопов’язане відображення фактів господарської діяльності, забезпечення контролю за їх здійсненням, збереженням капіталу, прогнозу змін фінансового положення підприємства в майбутньому” [2, с. 150]. До базових функцій обліку відносять: науково-пізнавальну, інформаційну, контрольну, виховну, прогностичну, правового захисту суб’єктів господарювання, регулювання [2, с. 150]. Як бачимо, науково – пізнавальна функція, виховна, правового захисту суб’єктів господарювання не може впливати на процес управління підприємством. А регулювання є елементом процесу управління підприємством, а не функцією обліку, що впливає на управлінський процес.

Сопко В. В. досліджує вплив облікових систем на управління витратами через систему внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, характеризуючи їх за ознаками: 1) повнотою відображення витрат у собівартості продукції і 2) за ступенем нормування та контролю витрат [10, с. 507]. За ступенем повноти відображення витрат у собівартості продукції поділяє системи на повні, неповні і часткові. У другому випадку системи поділяються на ненормативні (фактичні) та нормативні

(стандартні) [10, с. 507]. Це досить цікавий підхід тому, що пов'язаний з вибором облікової системи. “Система обліку повних затрат передбачає відображення абсолютно всіх затрат у собівартості продукції. У цих системах затрати групуються за такими ознаками: 1) елементами; 2) центрами виникнення та центрами відповідальності; 3) видами продукції. У системах затрати розрізняються за ознаками: прямі і непрямі. Поділ затрат на змінні і сталі не передбачається” [10, с. 507]. “У сучасних варіантах системи для фіксації прямих затрат застосовуються нормативи (стандарти), а для фіксації непрямих – кошториси (бюджети)” [10, с. 509]. Однак, підхід Сопко В. В. має односторонній характер і потребує деяких уточнень.

Центри виникнення витрат і види продукції, по відношенню до обліку витрат виробництва є об'єктом обліку витрат. З метою формування інформаційної бази виробничого процесу за центрами витрат будують виробничі бюджети за кожним цехом чи відділом окремо. А для створення інформаційної бази за окремими видами продукції розраховують нормативну калькуляцію або бюджет витрат на вид продукції. Тому підхід щодо відображення витрат для виробничого процесу лише за непрямими витратами нам здається невірним. Бюджети можна розраховувати за допомогою нормативного методу обліку і для прямих витрат. Для цього необхідно бюджет прямих витрат формувати за допомогою математичної моделі, в якій елементи прямих витрат будуть змінними величинами. До непрямих витрат застосовувати норматив і формувати загальний бюджет на основі математичної моделі, в основу якої покладено сталі непрямі витрати у вигляді постійної величини, а змінні непрямі витрати – змінні величини в межах запланованих розмірів.

На взаємопроникнення управлінського обліку й елементів менеджменту, яке лежить в основі побудови системи управління підприємством, вказує Райан Б., стверджуючи, що управлінський облік повинен надавати інформацію для прийняття рішень керівниками, однак можна значно розширити рамки обліку. Оскільки облікова діяльність регламентує правила й процедури, вона здійснює широкий вплив на структуру взаємозв'язків всередині організації та сама підпадає під вплив цієї структури [9, с. 75]. Отже, прослідковується взаємозалежність управлінського обліку і системи управління та навпаки. Таким чином, організація управлінського обліку виробництва продукції впливає на якість формування інформаційної бази через звіти і прийняття управлінських рішень. Основою організації ефективної підсистеми управлінського обліку є визначення структури економічної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, джерела її отримання та методи обробки. Джерелами формування необхідної інформації є структурні підрозділи підприємства на всіх етапах виробництва й обігу продукції.

Як відмічає Московська О. А. “Найважливішою особливістю управлінського обліку є те, що він пов’язує процес управління з обліковим процесом” [6, с. 277].

Об’єктом управління виробництва продукції завжди виступають витрати підприємства. Сучасний рівень управління становить нові вимоги до організації обліку витрат, що пов’язується з розширенням групування витрат виробництва.

Управління витратами, як будь-який управлінський процес включає:

1) формування стратегії і визначення поточних завдань управління витратами підприємства;

2) розробка і реалізація тактичних заходів щодо втілення в життя стратегічних і поточних планів управління витратами;

3) розробка і використання методів контролю за витратами для дослідження успішності реалізації практичних заходів та, відповідно, успіху у досягненні стратегічних і поточних завдань підприємства.

Система управління витратами, як важлива невід’ємна складова системи управління господарською діяльністю підприємства, призначена для здійснення комплексного і багатоаспектного впливу на витрати підприємства на всіх етапах його життєвого циклу (*продукції*) задля досягнення стратегічної мети (*прибутку*) і поточних завдань розвитку підприємства за умов впливу дестабілізуючих економічних чинників внутрішнього і зовнішнього походження.

Організаційний аспект системи управління витратами пов’язаний із визначенням місця формування витрат і центрів відповідальності, розробленням ієрархічної системи лінійних і функціональних зв’язків між підрозділами і працівниками підприємства, відповідальними за витрати.

Побудова системи показників оцінки ефективності управління витратами має ґрунтуватися на аналізі стратегічної мети і поточних завдань підприємства, а також на аналізі загального ланцюжка формування споживчої цінності продукції та ланцюжка формування цінності всередині підприємства.

Як правильно зазначив Партин Г. О., склад основних показників оцінювання ефективності управління витратами підприємства може змінюватися залежно від стадії життєвого циклу продукції, що її виробляє підприємство. Так, на стадії зростання доцільніше використовувати такі показники, як темп приросту прибутку та доходу, на стадії зрілості – показники рентабельності, а на стадії спаду – рівень зниження витрат та їх відхилення від нормативів, дисконтовану суму чистих грошових потоків [7, с. 276].

На нашу думку, з метою ефективного управління витратами виробництва, необхідно починати спостереження і вимірювання їх на етапі планування і проектування продукції. Такий підхід до управління витратами називається *калькуляцією життєвого циклу продукції*.

Суттєво змінити розмір витрат на виготовлення продукції, якщо вона вже пройшла стадію розробки, і на її виготовлення виділено кошторис, майже не можливо. Під час розробки майбутнього продукту визначається конструкція, дизайн, технологія виробництва. Отже, всебічне управління витратами можливе лише на етапі планування і проектування випуску продукції.

На наступному етапі основна увага приділяється дотриманню кошторису на виготовлення продукції. Тут необхідно застосовувати підхід до управління витратами на основі *цільової калькуляції собівартості*.

Цільова калькуляція складається з таких етапів:

- визначення цільової ціни, яку споживачі можуть сплатити за продукцію;
- визначення цільової маржі прибутку і встановлення цільової собівартості на основі цільової ціни;
- визначення фактичної собівартості продукції;
- у випадку перевищення цільової собівартості над фактичною, визначення методів зниження фактичних витрат до рівня цільових.

Перший етап вимагає проведення ринкового дослідження, протягом якого цінність майбутньої продукції визначається з точки зору споживача. Цінність визначається на основі функцій, диференційної вартості в порівнянні з конкурентною продукцією і ціною на неї. Розмір цільової маржі прибутку залежить від інвестицій і розміру прибутку, як відсоткової частки від реалізації. Згодом цей показник розділяється на цільовий прибуток по кожному виду продукції, який віднімається від цільової ціни і визначається цільова собівартість, що порівнюється з прогнозованою фактичною собівартістю. У випадку перевищення прогнозованої фактичної собівартості над цільовою розробляються напрями усунення відмінностей. Для цього методу управління витратами найкраще підходить нормативний метод обліку витрат.

Цей метод управління реалізується через бюджетування. Ми погоджуємося з Мокроусовою Т. О., що складений бюджет дозволяє бачити картину поточної і майбутньої діяльності підприємства – його матеріальні потоки, структуру витрат, план виробництва, експорт продукції [5, с. 271].

Першим кроком бюджетування є погодження та доведення керівництвом підприємства до відома керівників підрозділів політику підприємства на річне бюджетування і на близьку перспективу. Це в основному стосується процесу виробництва, цінової політики, сфери збуту. Процес виробництва обмежений потужністю підприємства, трудомісткістю виготовлення продукції, наявністю ресурсів, цінами та іншими факторами. До початку складання бюджетів потрібно врахувати ці обмеження. Врахування обмежень здійснюється шляхом впровадження методу *функціональної калькуляції*. Суть функціональної калькуляції

полягає в тому, щоб застосувати функціональну систему менеджменту за етапами:

- 1) виявлення основних видів виготовлення продукції на підприємстві;
- 2) розподіл витрат за центрами відповідальності для кожного виду продукції;
- 3) визначення факторів витрат для кожного виду продукції.

Функціональні системи можуть застосовуватися і для інших напрямів управління витратами. Сюди відносяться: зниження витрат, складання кошторисів на основі видів продукції, вимір показників функціонування, визначення порівняльної основи по видах продукції, управління процесами і реінжиніринг бізнес-процесів. Для функціональної калькуляції найкраще підходить окрема інформаційна облікова база.

Сфера застосування функціональних систем дозволяє передбачити, що використання прийомів управління витратами має тенденцію їх переоцінювати у тому випадку, коли вони пов'язані з калькуляцією собівартості продукції та були основою в первісних розробках функціональних систем. Підприємства можуть розробляти функціональну систему, яка включає функціональний менеджмент і функціональну калькуляцію. Управління центрами відповідальності тягне за собою і довгострокове управління витратами. При традиційному підході бюджети і управлінські звіти аналізуються за видами витрат, які поніс кожен центр відповідальності. В основу функціонального менеджменту покладено вид продукції, розподіл її на елементи, та витрати за підрозділами, але одного виду продукції. Знання цих витрат дозволяє зрозуміти шляхи їх усунення і підвищення ефективності управління.

Питання про необхідність системного дослідження собівартості продукції, що виготовляється, через призму потреб управління було поставлено академіком М. Г. Чумаченко більше 30-ти років тому [12]. Він довів, що повинна сформулюватись нова наукова дисципліна – управління собівартістю продукції.

Контроль за формуванням собівартості продукції є найбільш актуальною і складною проблемою управлінського обліку. В літературі, присвяченій методології та організації обліку, питання управління собівартості висвітлені недостатньо, хоча окремі пропозиції щодо його удосконалення розглядалися окремими авторами в багатьох монографіях, підручниках і посібниках [8,10,11].

“Система управління собівартістю включає в себе різні елементи нормування витрат, облік нормативних і фактичних витрат, аналіз ефективності використання ресурсів, зворотній зв'язок між виробництвом і управлінням на основі оперативної бухгалтерської інформації, нормативного господарства та внесення змін у норми, маркетингового дослідження, використання ЕОМ, тощо” [8, с. 126] З таким науковим підходом Пушкаря М.С. важко не погодитися. Інформація про собівартість використовується апаратом управління для пошуків внутрішніх резервів

підприємства, оцінки структурних підрозділів, визначення витрат на одиницю продукції та відхилення від нормативних витрат з аналізом причин і винуватців. “Собівартість продукції виступає універсальним показником, який в грошовому виразі акумулює всі витрати (прямі і непрямі), пов’язані з будь-яким процесом чи виробом” [8, с. 123]

На великих підприємствах розробляються системи контролю за формуванням собівартості продукції, що базується на стандартних (нормативних) витратах ресурсів. Нормативні витрати формуються в межах бюджету фактичної собівартості продукції за елементами витрат. Облік витрат здійснюється за видами продукції або центрами відповідальності.

Дослідження структури витрат та їх змін за звітний період за окремими видами продукції, а також аналіз статей витрат з метою здійснення контролю та віднайдені шляхів і джерел зниження собівартості і збільшення прибутку є основним з етапів бюджетування на підприємстві. Аналіз бюджету собівартості продукції дає можливість керівництву приймати рішення стосовно ефективного управління виробництвом.

Підсистема управлінського обліку допомагає вирішувати завдання забезпечення інформацією систему управління підприємства, надаючи широкий діапазон звітів, що називаються звітами про витрати. Витрати відображені у звіті можуть використовуватися менеджерами як механізм привертання уваги до того, скільки критеріїв необхідно на підприємстві для прийняття певних рішень.

Висновки. Отже, формування інформаційної бази, як основи управління виробництвом продукції на сьогодні відбувається в межах облікових підсистем: фінансової і управлінської та бюджетування виробничого процесу. Інструментами формування інформаційної бази виробництва продукції є методи обліку витрат і процес бюджетування витрат за центрами відповідальності. Організаційне забезпечення управління вимагає інтегрування фінансового й управлінського обліку, а також показників бюджетного планування в єдиний інформаційно-управлінський блок.

Використані джерела інформації:

1. Бланк И. А. Основы финансового менеджмента. Т. 1. – К.: Ника-Центр, 1999. – 592с. (27)
2. Кірейцев Г. Г. Предмет, функції та метод бухгалтерського обліку: розкриття сутності в навчальному процесі \ Економіка агробізнесу: суть та процес викладання у вищих навчальних закладах: Тези доповідей на науково-методичній конференції. 23-24 листоп. 2005р. Відп. за вип. С. І. Дем’яненко. – К.: КНЕУ, 2005. – 300с.
3. Лопата Н. П. Управлінський облік в структурі управління малим підприємством \ Тези доповідей міжнародної наукової конференції. 16-17 берез. 2006р. Становлення та розвиток обліку, контролю і аналізу в Україні: Відп. за вип. В. Г. Лінник – К.: КНЕУ, 2006. – 496с.
4. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку – Ж.: ЖДТУ, 2005. – 548с.

5. Мокроусова Т. О. Організація та методика управлінського обліку на АТ “Норд”\ \Тези доповідей міжнародної наукової конференції. 16-17 берез. 2006р. Становлення та розвиток обліку, контролю і аналізу в Україні: Відп. за вип. В. Г. Лінник – К.: КНЕУ, 2006. – 496с.
6. Московська О. А. Місце і роль нормативного методу обліку затрат в інформаційній системі вітчизняних молокопереробних підприємств \ \Тези доповідей міжнародної наукової конференції. 16-17 берез. 2006р. Становлення та розвиток обліку, контролю і аналізу в Україні: Відп. за вип. В. Г. Лінник – К.: КНЕУ, 2006. – 496с.
7. Партин Г. О. Управління витратами підприємства та оцінювання його ефективності \ \Тези доповідей міжнародної наукової конференції. 16-17 берез. 2006р. Становлення та розвиток обліку, контролю і аналізу в Україні: Відп. за вип. В. Г. Лінник – К.: КНЕУ, 2006. – 496с.
8. Пушкарь М. С. Бухгалтерский учет в промышленных объединениях: организация и методология. – Л.: Свит, 1990. – 256с.
9. Райан Б., Андерсен Х., Колдуэл Д. Стратегический учет для руководителя. – М.: ЮНИТИ, 1998. – 425с.
10. Сопко В. В. Бухгалтерський облік навчальний посібник 3-е видан., перероб. і доповн. – К.: КНЕУ, 2000. – 578с.
11. Сопко В. В., Патрик А. И. Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции в промышленности. – К.: Техника, 1988. – 112с.
12. Чумаченко Н. Г. Учет и анализ в промышленности США. – М.: Финансы, 1971 – 352с.

УДК 504.062:657.6

*Шкуратов О.І., к.е.н.,
Академія муніципального управління,
м.Київ*

ЕКОЛОГІЧНИЙ АУДИТ В СИСТЕМІ ІНВЕСТИЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПІДПРИЄМСТВ

Обґрунтовано необхідність впровадження екологічного аудиту в систему інвестиційного забезпечення, як чинника підвищення конкурентоспроможності підприємств та зменшення техногенного навантаження на навколишнє природне середовище.

Обоснована необходимость внедрения экологического аудита в систему инвестиционного обеспечения, как фактора повышения конкурентоспособности предприятий и уменьшения техногенной нагрузки на окружающую природную среду.

The necessity of an environmental audit of the investment in software as a factor in increasing competitiveness and reducing the anthropogenic burden on the environment.

Постановка проблеми. Сучасний екологічний стан України та тенденції його зміни обумовлюються перш за все діяльністю господарюючих суб'єктів. Незважаючи на окремі досягнення в