

УДК 338.2

Чернецька О.В.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту

Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету

ІНСТРУМЕНТАРІЙ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті розглядаються підходи до розробки ефективного інструментарію системи управління фінансовими результатами в аграрних підприємствах. Наводяться сутність та переваги застосування окремих видів економічних та аналітичних інструментів. Розкривається місце облікової політики та управлінського обліку в побудові системи управління фінансовими результатами.

Ключові слова: інструментарій, управління, фінансові результати, облікова політика, управлінський облік.

Чернецкая О.В. ИНСТРУМЕНТАРИЙ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ АГРАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

В статье рассматриваются подходы к разработке эффективного инструментария системы управления финансовыми результатами в аграрных предприятиях. Приводятся сущность и преимущества применения отдельных видов экономических и аналитических инструментов. Раскрывается место учетной политики и управленческого учета в построении системы управления финансовыми результатами.

Ключевые слова: инструментарий, управление, финансовые результаты, учетная политика, управленческий учет.

Cherneckaya O.V. TOOLS OF MANAGEMENT FINANCIAL RESULTS OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

The article deals with approaches to the development effective tool management system financial performance in agricultural enterprises. We present the nature and benefits of certain types of economic and analytical tools. Disclosed place policy and management accounting in construction management financial results.

Keywords: tools, management, financial, accounting policies, management accounting.

Постановка проблеми. Протягом тривалого періоду часу аграрні підприємства у процесі своєї господарської діяльності отримують фінансові результати, які носять або негативний характер (збитки), або позитивний (прибуток), але розмір цього позитивного фінансового результату залишається далеким не лише від бажаного, а й від мінімально допустимого. Вищезазначене зумовлює необхідність пошуку відповідних шляхів покращення такої ситуації та розробки механізмів їх реалізації.

Однією з причин виникнення кризової ситуації в аграрних підприємствах є низький рівень системи управління фінансовими результатами із-за неусвідомлення керівниками механізму цього управління, тобто складових цієї системи, послідовності дій, недооцінки чинників, що впливають на якість процесу управління, а головне – інструментарію системи управління фінансовими результатами. Саме некваліфіковані та помилкові дії менеджерів зумовлюють негативний фінансовий стан і навіть банкрутство аграрних підприємств.

Система управління фінансовими результатами є індивідуальною для кожного підприємства, що зумовлено потребою врахування особливостей його фінансово-господарської діяльності та специфіки ринкового середовища її реалізації. Тому актуальним є розробка та реалізація менеджерами дієвих управлінських заходів, спрямованих на оптимізацію величини фінансових результатів, забезпечення сталого зростання прибутковості та економічного розвитку підприємства у довгостроковій перспективі його діяльності з використанням спеціального інструментарію системи управління фінансовими результатами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Управління підприємством на різних стадіях економічної кризи та розробці ефективного інструментарію антикризисного управління приділяється велика увага в багатьох працях вчених. Зокрема, у своїх дослідженнях Л.В. Кривенко узагальнює думки вчених щодо сутності інструментального забезпечення розвитку

економічної системи і зазначає, що це поняття включає взаємозалежну сукупність засобів, за допомогою яких досягаються пріоритетні цілі сталого розвитку: закріплення результатів кожного циклу відтворення, забезпечення ефективного взаємозв'язку між фінансовими ринками та ринками реального сектора території; відтворення системної якості зв'язків елементів регіональної системи та її здатності до подальшого саморозвитку [4, с. 33]. Л.Є. Довгань та Г.О. Дудукало наголошують, що інструменти є засадничим базисом забезпечення ефективного управління підприємством, і формування організаційно-економічного механізму управління повинно спрямовуватися на підвищення їхньої ефективності [1]. Як зазначає Р.В. Скалюк, саме забезпечення відповідними дієвими інструментами управління сприятиме вирішенню таких тактичних та стратегічних завдань підприємства, як забезпечення ефективної господарської діяльності, сталого підвищення прибутковості, платоспроможності, конкурентоспроможності та довгострокового економічного розвитку підприємств [8, с. 277].

Вчені спрямовують свої дослідження на виокремленні окремих груп інструментарію управління підприємством. На думку І.І. Жигало, досвід управління сучасними суб'єктами ринку підтверджує визначальну роль економічного інструментарію у забезпеченні ефективності функціонування будь-якої економічної системи [2, с. 47].

Дослідженням складових економічного інструментарію та особливостей їх застосування у процесі управління фінансовими результатами займаються такі вчені, як Ю.В. Макух [6], Т.М. Одінцова [7], О.О. Хандій [10], О.О. Ходарева [11], Т.М. Чорнявська [12] та інші. Їхні наукові розробки з проблем управління фінансовими результатами, спрямовані на створення дієвого інструментарію розвитку господарських процесів з урахуванням наявності складних соціально-економічних відносин у системі господарювання, є актуальними в момент економічної кри-

зи і потребують подальших досліджень з розробкою напрямів їх реалізації в аграрних підприємствах.

Постановка завдання. На основі викладеного можна сформулювати дослідження, метою якого є аналіз підходів до розробки ефективного інструментарію системи управління фінансовими результатами в аграрних підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ефективна діяльність суб'єктів господарювання за ринкових умов передбачає перш за все наявність досконалої інформаційної бази як основи прийняття управлінських рішень. За сучасних умов інформаційна база системи управління фінансовими результатами на вітчизняних підприємствах не є досконалою. Ю.В. Макух наголошує на причинах цієї недосконалості: по-перше, в основі інформаційного забезпечення покладено дані бухгалтерського обліку з орієнтацією переважно на користувачів інформації, які не впливають на управлінські рішення; по-друге, переважно при представленні поточної та оперативної інформації управлінському персоналу відсутня її формалізація й систематизація; по-третє, невикористання планування, зокрема фінансового, є значною перешкодою щодо побудови ефективної діяльності підприємства на перспективу [6]. Ми цілком погоджуємося із зазначеними проблемами системи управління фінансовими результатами, вирішення яких покладено в основу розробки ефективного інструментарію менеджменту в аграрних підприємствах.

Отже, одним із інструментів системи управління фінансовими результатами можна виділити бухгалтерський облік фінансових результатів. У дослідженнях Т.М. Чорнявської розглядаються умовності, які виникають при визначенні фінансових результатів діяльності підприємств. Як зазначає автор, ці умовності є наслідком прийнятої підприємством облікової політики, зокрема в таких питаннях, як визнання доходів, методів оцінки виробничих запасів, готової продукції і незавершеного виробництва та інше [12, с. 84].

Дійсно, складові облікової політики підтверджують умовність визначення фінансового результату, адже впливають або на достовірність статей Балансу, або Звіту про фінансові результати, що зумовлює умовність проведення оцінки фінансового стану підприємства. Обрати найбільш оптимальний метод оцінки активів, зобов'язань, доходів чи витрат із запропонованих законодавством неможливо, оскільки кожен із них має свої недоліки і переваги, а тому повинен застосовуватися з урахуванням специфіки діяльності підприємства, стратегії чи тактики його розвитку.

Слід додати, що організаційні аспекти формування облікової політики аграрного підприємства передбачають вибір рівня централізації обліку. За умов повної централізації обліку на досліджуваному підприємстві, враховуючи специфіку його діяльності, немає можливості раціонально організувати формування й облік фінансових результатів, тому що доходи й витрати фіксуються окремими центрами виникнення витрат та відповідальності, а обліковий апарат концентрується у центральній бухгалтерії, яка підпорядкована головному бухгалтеру. Оптимальне співвідношення централізації й децентралізації обліку має важливе значення для оперативного й достовірного визначення фінансових результатів та ефективного функціонування системи управління сільськогосподарським підприємством. Отже, у наказі про облікову політику необхідно зазначити перелік доходів й витрат у розрізі центрів витрат та відповідальності, видів діяльності, а також продукції

(робіт, послуг), що забезпечить належний контроль у центрах виникнення витрат та відповідальності, достовірне й своєчасне визначення різних видів фінансових результатів та буде корисним для прийняття управлінських рішень.

При формуванні облікової політики також слід обрати метод оцінки готової продукції та додаткових біологічних активів. Згідно з вимогами законодавства, підприємства можуть здійснювати оцінку вищезазначених активів за справедливою вартістю або за рівнем фактичних витрат, понесених на виробництво активів. Відображення в обліку справедливої вартості активів призвело до зміни методики визначення фінансових результатів, яка призводить, на нашу думку, до умовності визначення фінансових результатів, оскільки ринкова вартість визначається дослідженими сільськогосподарськими підприємствами формально, з високим ступенем суб'єктивізму. В основному сільськогосподарські підприємства обчислюють фінансовий результат від основної діяльності, тобто від продажу безпосереднього продукту виробництва. Однак при застосуванні справедливої вартості підприємства найчастіше отримують від основної діяльності або нульовий фінансовий результат, або збиток через порівняння доходу від реалізації з справедливою вартістю продукції, що є наближеною до доходу. Тому більшого практичного значення набудатиме розрахунок фінансового результату від операційної діяльності, а в управлінському обліку – від основної діяльності. З огляду на вищезазначене, можна підсумувати, що великого значення для управління фінансовими результатами також набуває вибір методики оцінки готової продукції та додаткових біологічних активів.

Таким чином, вищеперелічені складові облікової політики, що визначають певний порядок накопичення та узагальнення інформації про доходи, витрати, прибутки (збитки), спрямовані на найбільш повне задоволення потреб користувачів бухгалтерської інформації, зокрема керівників і структурних підрозділів, і підприємства в цілому. Вищезазначене зумовлює застосування особливого підходу до формування облікової політики підприємства. На наш погляд, такий підхід сформований у працях В. Лесогородової, яка пропонує передбачити у складі облікового апарату посаду бухгалтера-аналітика, який здійснюватиме управлінський облік з метою забезпечення менеджменту необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень і запровадження антикризового управління, а економічній службі автор вважає за доцільне розробити систему нормативів для аналізу відхилень витрат та запровадження режиму економії і забезпечення зниження собівартості, що дозволить задіяти виявлені резерви зростання фінансових результатів та підвищення рентабельності [5]. Тобто особливої уваги набувають аналітичні інструменти управління фінансовими результатами підприємства. Як зазначає Р.В. Скалюк, використання цих інструментів спрямоване на оптимізацію величини фінансових результатів, забезпечення сталого зростання прибутковості та економічного розвитку підприємств в довгостроковій перспективі їх діяльності. Зокрема, автор наголошує на важливості використання оптимальних співвідношень темпів зростання фінансових результатів, тобто збільшення чистого прибутку має відбуватися швидше, ніж зростання доходу від реалізації продукції (виручки), що сприятиме зменшенню витрат виробництва та підвищенню рівня оборотності. Відповідно, спостерігатиметься зростання економічного потенціалу та ефективності використання

ресурсної бази підприємства завдяки прискореній динаміці зростання обсягів реалізації порівняно із збільшенням величини активів. На думку вченого, це забезпечить отримання підприємствами ряду наступних переваг: 1) підвищення результативності господарської діяльності з урахуванням формування оптимального обсягу загальних витрат; 2) стає зростання прибутковості (зменшення збитковості), ділової активності; 3) примноження, оптимальна мобілізація та реалізація фінансового потенціалу, що сприятиме довгостроковому економічному розвитку підприємства [8, с. 279]. Вищезазначене підкреслює важливість застосування аналітичних процедур при розробці інструментів системи управління фінансовими результатами в аграрних підприємствах.

Звичайно, розробка аналітичних процедур тісно переплітається з системою управлінського обліку. Як зазначають А.В. Калмикова, Т.В. Шрам, у сучасний період на більшості підприємств України управлінський облік ще не сформувався як цілісна система збору, аналізу, інтерпретації і представлення корисної інформації менеджерам підприємства з метою прийняття на її основі оперативних, тактичних та стратегічних рішень [3]. Повністю погоджуємося з цим зауваженням, оскільки у даний момент процес управління витратами на підприємстві знаходиться на тому рівні, коли керівники усвідомлюють важливість цього питання, але не мають певних знань у цій галузі або стикаються з проблемами неспівставності при оцінці ефективності діяльності підприємств. Процес управління витратами є запозиченим в іноземних науковців і зовсім не враховує особливості вітчизняного сільськогосподарського виробництва. Управління витратами на підприємстві можна охарактеризувати як «пасивне», тобто в ринкових умовах господарювання керівники підприємств акцент ставлять на пошуку найвигіднішої ціни реалізації виробленої продукції з метою максимізації фінансового результату. На наш погляд, доцільніше отримувати інформацію не про те, скільки коштує та чи інша продукція, а про те, чому вона стільки коштує, а головне, як зробити так, щоб її виробництво було вигідним? У працях А.В. Калмикової, Т.В. Шрам, Ю.В. Макух в якості відповіді на вищезазначене питання наводиться пропозиція щодо використання бюджетування як інструменту управління фінансовими результатами підприємством, сутність якого полягає у плануванні діяльності підприємства відповідно до встановлених цілей, яке втілюється у конкретних показниках бюджетів, спрямованих на виконання конкретних завдань [3; 6].

Як відомо, на фінансовий результат підприємства мають вплив ряд факторів, серед основних з яких можна виокремити: витрати, ціну, обсяг і структуру реалізованої продукції. Т.М. Одінцова, О.В. Невмержицька, І.В. Чаус розглядають методику аналізу співвідношень «витрати – обсяг – прибуток» (або CVP-аналіз; «Cost – Volume – Profit»), який вважається одним із найбільш ефективних засобів планування і прогнозування діяльності підприємства. Автори визначають завдання, які дозволяють вирішити застосування цього інструменту, зокрема:

- оптимізувати пропорції між змінними і постійними витратами;
- оптимізувати пропорції між ціною і обсягами реалізації продукції;
- мінімізувати підприємницький ризик;
- оцінювати та прогнозувати фінансові результати;
- виявляти резерви та забезпечувати достатній запас фінансової стійкості;

– обґрунтувати рекомендації по покращенню роботи підприємства [7, с. 91].

В якості методу підвищення ефективності аналізу й контролю складних систем в управлінській діяльності О.О. Ходарева та Л.О. Шульга пропонують застосування функціонального-вартісного аналізу, заснованого на чіткому виділенні функцій і вартостей цих функцій із метою досягнення високоефективного методу опису, контролю, аналізу, виявлення резервів зниження собівартості (установлення зайвих або дублюючих функцій управління, з'ясування причин невиконання окремих функцій, визначення міри централізації та децентралізації функцій управління). Автори наголошують на перевагах застосування цього інструменту управлінського обліку, зокрема: інформація досягає адресата досить швидко, має зрозумілу форму і максимальну деталізацію; у наочній формі подано усі організаційні та технологічні зв'язки; управлінська інформація подається у вигляді фінансових показників; система управління прозора і через це досить гнучка для оптимізаційних заходів [11].

Отже, розробка інструментів оптимізації витрат також заслуговує на увагу при побудові системи управління фінансовим результатом. Слід зазначити, що саме оптимізація, а не мінімізація витрат є однією із складових системи управління фінансовим результатом, оскільки оптимізація дозволить зберегти якість продукції, що безпосередньо впливатиме на ціну реалізації. У даному контексті особливого значення набуває маркетинг як інструмент управління фінансовими результатами аграрних підприємств. Як наголошує І.О. Соловійов, маркетинг як метод управління виконує загальні управлінські функції (планування та прогнозування, організацію, мотивацію та контроль) і спеціальні функції (дослідження ринку, планування товарного асортименту, аналіз та вибір каналів збуту, цінова та комунікаційна політика та багато інших). Стратегія маркетингу на обласному рівні спричиняє дійовий вплив на регулювання ринку, раціональне збалансування попиту та пропозиції на основі спільних інтересів виробників та споживачів. І.О. Соловійов окреслює наступні задачі обласної маркетингової служби: формування обласного продовольчого фонду; організація та розвиток ринку продовольства та сировини, спеціалізованих виставок, ярмарок, аукціонів; регулювання сільськогосподарського ринку шляхом підготовки та укладання договорів і ринкових угод; створення та розвиток ринкової інфраструктури; створення інформаційних систем для використання вірогідної інформації про кон'юнктуру ринку для усіх його суб'єктів; оптимізація структури сільськогосподарського виробництва та товарного асортименту продукції, механізму взаєморозрахунків та натурального товароруку; розробка маркетингових програм з окремих видів сільськогосподарської продукції з метою підвищення її конкурентоспроможності та прискорення просування до споживачів [9]. Отже, з огляду на вищезазначене, використання принципів та методів маркетингу при формуванні та розвитку аграрного ринку дозволить зробити процес його формування керованим та орієнтованим на ринковий попит споживачів.

В. Лесогорова розглядає маркетинг як інструмент управління фінансовим результатом на мікрорівні, зокрема рекомендує маркетинговій службі підприємства проводити моніторинг ринку збуту з метою виявлення найбільш вигідних каналів реалізації та інформаційного забезпечення формування цінової політики підприємства. Також автор наголошує на доцільності співпраці обласної маркетингової служ-

би та маркетологів підприємств, зокрема заслугове на увагу її рекомендація районному управлінню агропромислового розвитку надавати консультативну допомогу та забезпечувати бухгалтерів аграрних підприємств інформацією про стан активно діючого регіонального ринку та формування справедливої ціни на біологічні активи для визначення фінансових результатів з урахуванням вимог П(С)БО № 30 [5]. Повністю погоджуємося з автором, оскільки застосування маркетингу доцільне і для побудови фінансового обліку (про важливість цього інструменту управління фінансовим результатом наголошувалося на початку статті), і безпосередньо для формування ефективної системи управління фінансовим результатом на підприємстві.

Висновки з проведеного дослідження і перспективи подальших досліджень. Отже, у сучасних умовах господарювання передбачається повна відповідальність керівників за результати фінансово-господарської діяльності підприємств, що зумовлює побудову ефективного інструментарію системи управління фінансовими результатами, який дозволить здійснювати об'єктивний контроль, аналіз, коригування та прогнозування змін фінансового стану та оцінки фінансових можливостей підприємства на майбутнє. Розглянуті у статті інструменти управління фінансовими результатами тісно переплітаються між собою, тому на перший план висувається комплексний підхід при побудові системи управління підприємством. Особливої уваги заслуговують синергетичні зв'язки між складовими інструментарію системи управління підприємства, врахування яких сприятиме оптимізації фінансових результатів та підвищення конкурентоспроможності аграрних підприємств. Вищезазначене зумовлює напрями подальших досліджень.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Довгань Л.Є. Формування організаційно-економічного механізму ефективного управління підприємством / Л.Є. Довгань, Г.О. Дудукало [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.masters.donntu.edu.ua/2013/iem/buchkovskaya/library/41.pdf>.
2. Жигало І.І. Економічний інструментарій системи управління: концептуальний базис / І.І. Жигало // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2011. – № 7(714). – С. 77-81.
3. Калмикова А.В. Роль управлінського обліку як інструменту управління підприємством / А.В. Калмикова, Т.В. Шрам [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.confcontact.com/2009_03_18/ek1_kalmikova.php.
4. Кривенко Л.В. Соціально-економічні інструменти забезпечення сталого розвитку / Л.В. Кривенко // Механізм регулювання економіки. – 2011. – № 2. – С. 33-37.
5. Лесогорова В. Підвищення ефективності управління фінансовими результатами аграрного підприємства / В. Лесогорова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://confiapv.at.ua/publ/konf_9_10_grudnja_2010_r/pidvishhenja_efektivnosti_upravlinnja_finansovimi_rezultatami_agrarnogo_pidpriemstva/4-1-0-437.
6. Макух Ю.В. Бюджетування як інструмент фінансового управління підприємством / Ю.В. Макух [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://intkonf.org/makuh-yuv-byudzhetuвання-yak-instrument-finansovogo-upravlinnya-pidpriemstvom>.
7. Одинцова Т.М. СVP-аналіз як інструмент управління фінансовими результатами підприємства / Т.М. Одинцова, О.В. Невмержицька, І.В. Чаус // Фінансовий простір. – 2013. – № 1(9). – С. 90-95.
8. Скалюк Р.В. Аналітичні інструменти оптимізації управління фінансовими результатами промислових підприємств / Р.В. Скалюк // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2011. – № 1(55). – С. 277-279.
9. Соловійов І.О. Агромаркетинг: системна методологія, реалізація концепції : [монографія] / Соловійов І.О. – Херсон : Олдіплюс, 2008. – 344 с.
10. Хандій О.О. Антикризисні інструменти управління підприємством: практичні аспекти реалізації / О.О. Хандій // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2012. – № 4. – С. 186-192 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://mmi.fem.sumdu.edu.ua/>.
11. Ходарева О.О. Функціонально-вартісний підхід до управлінської діяльності: аналіз і контроль складних систем / О.О. Ходарева, Л.О. Шульга [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dspace.nbuv.gov.ua:8080/bitstream/handle/123456789/31246/st_53_12.pdf?sequence=1.
12. Чорнявська Т.М. Облікова політика підприємства як фактор управління доходами і фінансовими результатами діяльності / Т.М. Чорнявська // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 1. – С. 82-85.