

ФІНАНСОВИЙ МЕХАНІЗМ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ

УДК 338.439.636

МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ В АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

І. В. Охріменко, д.е.н., професор, Національний університет біоресурсів і природокористування

В статті розглядаються основні підходи до побудови системи управління сільськогосподарським підприємством з використанням внутрішньогосподарського контролю. Пропонується алгоритм заходів щодо ведення такого контролю та принципи на яких він ґрунтується. Детально розглядають вимоги до методики його ведення та критерії визначення його ефективності.

Ключові слова: внутрішньогосподарський контроль, методика, методологія, управління, функціонально-технологічна структуризація витрат.

Постановка проблеми. В результаті реформування аграрного сектора економіки України демонтовано адміністративно-командну і створено основні компоненти ринкової економічної системи. Зокрема, приватизовано і реструктуризовано на засадах приватної власності колективні сільськогосподарські підприємства. Тепер це переважно господарські товариства різних типів та сільськогосподарські кооперативи, які самостійно визначають напрями діяльності і повністю відповідають за свою беззбитковість. В основному сформувалась фінансова інфраструктура – банки, страхові компанії, кредитні спілки тощо. Істотні зрушення спостерігаються і в ринковій інфраструктурі. Створені генератори ринкових цін – агропромислові біржі, агроторгові дома, фірмові магазини сільськогосподарських та переробних підприємств, нові міські ринки. З дещо меншим успіхом вирішуються питання ринків землі та робочої сили, а у формуванні продуктивних складових аграрного ринку ще зберігаються регіоналістські тенденції.

Та все ж в Україні склалось хоча й дещо недосконале, але якісно нове економічне середовище – ринкове. Воно вимагає від сільськогосподарських підприємств і якісно нових підходів до прийняття управлінських рішень. Загальновідомо, що в умовах ринку в їх основу покладаються ринкові ціни. Саме вони у відповідності з фундаментальними законами ринкової економіки – законами попиту та пропозиції – активізують і спрямовують зусилля операторів ринку на виробництво потрібної споживачеві продукції. Високі ринкові ціни свідчать про зростання попиту і сприймаються виробником як сигнал про необхідність виходу на ринок з більшою кількістю продукції або з вищими продажними цінами. Низькі ринкові ціни вимагають від виробника зовсім інших дій – зменшення обсягів продаж, модернізації виробництва з метою здешевлення та підвищення якості продукції, пошуку нових методів збуту і т.ін.

Проте самі ціни не виступають єдиною і безпосередньою підставою для прийняття управлінського рішення. Потрібна ще й собівартість виробництва продукції не лише поточного, а й наступ-

ного виробничого циклу та в стратегічній перспективі. Така собівартість, в свою чергу, пов'язана з майбутніми прогнозними цінами на виробничі ресурси та робочу силу. Тому для прийняття перспективних управлінських рішень фактична собівартість за минулі роки мало придатна, оскільки минулі та майбутні ресурсні ціни, як правило, значно різняться. Потрібна прогнозна відтворювальна собівартість одиниці продукції, яка враховує динаміку цінних параметрів ринкового середовища.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Дослідження ситуації із визначенням системи передумов для прийняття обґрунтованих управлінських рішень показало, що на таку економічну категорію як собівартість нинішня господарська практика дивиться переважно з позицій ретроспективи, що унеможливорює оперативне втручання в процес її формування. Це пов'язане з недооцінюванням багатьох напрямів економічної роботи на підприємстві, зокрема внутрішньогосподарського контролю. При цьому слід зазначити, що розуміння його важливості у вітчизняній науці все є, на що вказує значна кількість наукових робіт з даної проблематики. Так, лише протягом кількох останніх років на значення внутрішньогосподарського контролю у підвищенні економічних результатів діяльності підприємства в своїх працях вказували такі науковці як Багрій К.Л., Коцєруба Н.В., Кравченко М.А., Марчук У.О., Михалевич С.Г., Нападовська Л.В., Пантелеєв В.П., Рибалко Л.В., Федоронько Н.І., Шоляк О.Ю. Разом з тим, вони розглядали цей напрям економічної роботи на підприємстві здебільшого в обліковому аспекті, що дещо звужує можливості як внутрішньогосподарського контролю в цілому, так і інструментарію, який використовується при його проведенні [1-3].

Постановка завдання. Метою даної статті є привернути увагу до спектру завдань, які можуть бути вирішеними за допомогою внутрішньогосподарського контролю на підприємстві та запропонувати методологічні підходи до його проведення.

Виклад основного матеріалу дослідження. В умовах ринку безумовним пріоритетом внутрішньої політики підприємства виступає мінімізація собівартості одиниці продукції (без впливу на її обсяги). Місцем формування виробничих витрат та собівартості є підрозділи підприємства. Тому в нових економічних умовах важливою ділянкою внутрішньогосподарського управління виступає внутрішньогосподарський контроль. Виробничим структурним одиницям адміністрації підприємства повинно довести обґрунтовані планові завдання з собівартості одиниці продукції, організувати оперативний контроль за її формуванням протягом календарного або господарського року, а після його закінчення оцінити повноту виконання плану та відповідно стимулювати працівників. Обов'язки з планування та оперативного контролю можуть покладатись і на підрозділ. В ринкових умовах стає можливим і виділення в складі підприємства так званих центрів прибутку, які відповідають і за собівартість продукції, і за прибуток від її реалізації. Тоді обсяги роботи з низового планування витрат, собівартості, виручки, прибутку та їх оперативного контролю стають ще більшими. Формується ще один масив надзвичайно важливих розрахунків вартісних показників для внутрішнього контролю за витратами та собівартістю.

Вважаємо за необхідне підкреслити значення такої роботи не тільки з точки зору сучасних потреб ефективного менеджменту сільськогосподарських підприємств, а й нових вимог до його ведення, що проявлять себе ближчою перспективою. В міру поглиблення ринкових відносин та освоєння керівниками та спеціалістами підприємств ринкових методів господарювання неминуче з'явиться третій масив техніко-економічних розрахунків, пов'язаний з безперервним контролем за виробничо-збутовою діяльністю на основі гнучких бюджетів.

Безперервний контроль означає постійне оновлення календарних дат річного плану без зміни загальної тривалості планового періоду. Наприклад, у грудні розробляються річні бюджети підрозділів і на їх основі бюджет (план) господарства з помісячною деталізацією першого кварталу та поквартальною решти року. У березні на основі уточнених даних про умови підприємства та фактичного виконання плану першого кварталу складається новий річний план на період з першого квітня поточного року по 31 березня наступного календарного року з помісячною деталізацією першого кварталу нового планового періоду (другого кварталу поточного календарного року) і поквартальною решти загальної тривалості планового відрізка часу. Така процедура повторюється постійно один раз на квартал. Контроль стає безперервним і одночасно набуває аналітичного характеру, оскільки вимагає постійного і глибокого відслідковування і врахування в

рівні планових показників змін основних параметрів навколишнього економічного середовища та фактичного стану самого підприємства на початок планового періоду. Такий контроль формує набагато точнішу базу оцінки роботи підприємства та підрозділів і значно підвищує обґрунтованість поточних управлінських рішень.

Гнучкі бюджети є плановими документами, які, по-перше, орієнтовані на вартісне балансування виробництва і збуту та, по-друге, постійно коригуються з урахуванням більш точних даних про кон'юнктуру ринку та наслідки виконання планових показників попереднього періоду.

Методологія та методика внутрішньогосподарського контролю достатньо пристосована до вимог безперервного контролю діяльності підприємства з використанням гнучких бюджетів. Тому внутрішньогосподарський контроль виступає сукупністю інструментально-методичних засобів ведення самодостатнього напряму економічної роботи в сільськогосподарських підприємствах як на сучасному етапі, так і в стратегічній перспективі.

Що стосується власне методології ведення внутрішньогосподарського контролю, то варто зазначити, що при управлінні аграрним підприємством в умовах ринку виникає потреба виконання низки різномірних за змістом, періодичністю, терміновістю, характером техніко-економічних розрахунків витратної природи. Спільними вимогами до методики їх проведення виступають [3-4]:

- економічна обґрунтованість;
- достовірність;
- гнучкість;
- оперативність;
- єдина інформаційна база;
- мінімальна трудомісткість підготовки вхідної інформації;
- можливість виконання варіантних розрахунків при мінімальному коригуванні вхідної інформації.

Економічна обґрунтованість означає забезпечення адекватності, відповідності між кількісним відображенням, кількісною характеристикою та економічною природою показника, явища чи процесу, збереження в кількісному виразі економічної природи явища або процесу без викривлень і помилок. Задоволення цієї вимоги дозволяє використовувати одержані розрахункові дані для вирішення поставлених перед внутрішньогосподарським контролем завдань, приймати економічно обґрунтовані господарські рішення при управлінні витратами та ціновою політикою підприємства.

Достовірність означає використання для розрахунків лише точних даних стосовно економічних показників кількісної характеристики тих чи інших об'єктів, явищ та процесів. Достовірність інформації дозволяє сформувати і достовірну аналітичну базу для прийняття управлінських

рішень, уникнути помилок в управлінні підприємством.

Вимога гнучкості означає можливість незалежного варіювання якісних (урожайність, продуктивність) і кількісних (посівні площі, чисельність продуктивного поголів'я) параметрів виробничої програми та питомих витрат в ході внутрішнього сподарського контролю.

Вимога оперативності означає можливість виконання розрахунків в оперативному порядку, тобто в міру виникнення потреби в їх результатах як невідкладних. При цьому всі інші вимоги також мають бути витримані в повному обсязі.

Вимога єдиної інформаційної бази орієнтує на створення комп'ютерних технологій виконання обчислювальних процедур на основі універсальних баз вхідної економічної інформації, яка дозволяє системно вирішувати всі якісно різноманітні завдання внутрішньогосподарського контролю.

Вимога мінімальної трудомісткості підготовки вхідної інформації допускає методичні варіанти виконання розрахунків з використанням відповідним чином укрупнених, агрегованих, а не первинних витратних економічних норм і нормативів.

Вимога забезпечення можливості виконання варіантних розрахунків при мінімальному коригуванні вхідної інформації потребує поділу її вхідної частини на масиви порівняно стабільних та динамічних даних.

Першою складовою методологічних основ забезпечення дотримання перелічених вимог до методики проведення внутрішньогосподарського контролю виступає функціонально-технологічна структуризація витрат. Функціональна структуризація означає виділення в складі витрат окремих їх частин за ознакою відсутності або наявності зв'язку відповідної суми витрат з окремими показниками (параметрами) виробничої програми: в рослинництві – посівною площею певної культури (га), валовим збором-брутто (т), обсягами застосування технологічних матеріалів (насіння, органічних добрив, мінеральних добрив, робочого розчину засобів захисту (т), кількістю працівників (чол.)); в тваринництві – середнім поголів'ям (гол.), основною продукцією (т, ц, шт.), вагою приплоду (ц), кількістю приміщенне-днів санітарного розриву (п-дні), проміжною продукцією (голови, центнери), кількістю працівників (чол.).

З посівною площею прямо пропорційно пов'язано витрачання пального та заробітної плати на обробіток плантацій, засобів захисту рослин та робочого розчину, оскільки норми виробітку встановлені в гектарах, а витрачання пального та засобів захисту нормується на одиницю площі. З обсягом основної продукції пов'язані витрати на її транспортування (для деяких культур – збирання), післязбиральну доробку, переміщення в сховища та інші роботи, для яких норми виробітку встановлені у вагових оди-

ницях основної продукції. На основну продукцію нормується і витрачання мінеральних та органічних добрив. Технологічні матеріали потребують витрат не тільки як носії певних агротехнічно цінних властивостей, а й як проста фізична маса якоїсь речовини (матеріалу). Витрати підприємства на оплату потрібних якостей добрив, засобів захисту рослин і т. п. відображаються в цінах їх придбання. Крім них потрібні витрати і на їх застосування – підготовку до внесення, змішування, навантаження, транспортування, розвантаження і т.п. Величина цих витрат також прямо пропорційно залежить від кількості матеріалів. Для працівників придбають спеціальний одяг та взуття, мючі засоби, малоцінний інвентар і ці витрати прямо пропорційно залежать від їх чисельності.

Аналогічні залежності спостерігаються і в тваринництві. З поголів'ям пов'язані витрати підтримуючого корму, оплата за догляд та обслуговування поголів'я за розцінками за одну голову. З продукцією прямо пропорційно пов'язані витрати продуктивного корму, розцінки оплати праці за продукцію, вартість деяких матеріалів. Окремим об'єктом оплати виступає і вага приплоду. В окремих галузях тваринництва виникає потреба виділяти такий компонент виробничої програми як приміщенне-дні санітарного розриву, протягом яких поголів'я в приміщеннях немає, але ведуться роботи з дезинфекції, санітарних обробок, ремонту. Ці витрати не мають прямого зв'язку ні з поголів'ям, ні з продукцією. Тому введено такий показник виробничої програми як приміщення-день санрозриву. До витрат на працівників у тваринництві, крім перелічених вище додається ще й санітарний одяг.

Наявність зв'язку між показниками виробничої програми та величиною відповідних витрат дозволяє стверджувати, що їх загальна сума є функцією (в математичному розумінні) параметрів виробничої програми. Змістом і метою функціональної структуризації витрат є побудова моделі визначення їх суми як функції виробничої програми. В залежності від виду її показників рекомендується виділяти наступні групи витрат – постійні (функціонально пов'язані з площею або поголів'ям), продуктивні (функціонально пов'язані з продукцією), сервісні (функціонально пов'язані технологічними матеріалами та працівниками). Крім них є ще й такі витрати, сума яких функціонально не пов'язана з жодним з параметрів виробничої програми – амортизаційні відрахування, фіксований податок, орендна плата за землю та майно і т. п. В рамках функціональної структуризації витрат подібні витрати рекомендується називати незмінними.

Методика таких розрахунків передбачає виділення інформації різної динамічності. Найбільш динамічними є ціни одиниці ресурсів. Такими ж є і ціни на продукцію. Стабільнішими є показники виробничої програми. Найбільш стабільні – нату-

ральні питомі витрати ресурсів на одиницю відповідних параметрів виробничої програми, які мають нормативну природу. Отже, окремі інформаційні масиви потребують оперативного (ціни), циклічного або періодичного (виробнича програма) коригування (актуалізації) та уточнення за необхідністю (натуральні питомі витрати ресурсів на одиницю параметра виробничої програми). Врахування цих особливостей дає можливість витримати такі вимоги до методики розрахунків як гнучкість, оперативність, єдина інформаційна база та можливість варіантних розрахунків при мінімальному коригуванні вхідних даних.

Перелік та зміст вхідних інформаційних масивів наводиться нижче [5].

Стабільна інформація: питомі витрати ресурсів на одиницю виробничої програми, вміст корисних речовин в технологічних матеріалах.

Циклічна інформація: виробнича програма по бригадах, структурні коефіцієнти для групових нормативів витрат технологічних матеріалів, собівартість одиниці робіт та послуг.

Оперативна інформація: ціни на ресурси та продукцію, розрахункова рентабельність, коефіцієнти коригування (індексації) грошових нормативів витрат.

Дотриманню вимоги економічної обґрунтованості, тобто адекватної передачі в результатах розрахунків їх економічної природи, функціональна структуризація витрат не створює жодних перешкод. Стосовно надзвичайно поширеного у світовій практиці поділу витрат на постійні та змінні, вона вичерпно і послідовно реалізує цю ідею саме завдяки побудові функціональних, а не атрибутивних моделей. В рамках атрибутивних моделей віднесення витрат до постійних або змінних здійснюється на постатейній або елементній основі. Функціональний підхід передбачає виділення постійних та змінних складових у кожній статті чи кожному елементі витрат.

Вимога достовірності витримується і завдяки технологічній структуризації витрат, яка передбачає виділення технології виробництва як основного фактора, що зумовлює коливання витрат та собівартості по одному й тому ж продукту. У виробничому процесі виділяються варіанти з однаковими технологічними параметрами. Наприклад, в рослинництві зерно озимої пшениці може вироблятися в одному й тому ж господарстві на багатих та зрошуваних землях, за звичайною, інтенсивною чи ґрунтозахисною технологією. Кожен з цих технологічних варіантів відзначається відповідним набором технологічних операцій, технологічних матеріалів та ефективністю їх застосування, яка знаходить вираз у рівні урожайності. Достовірність показників витрат та собівартості забезпечується врахуванням у виробничій програмі та рівнях питомих витрат ресурсів всіх технологічних варіантів виробництва продукції в даному господарстві. У тваринництві це досягається

складанням виробничої програми в розрізі нестатево-вікових, а технологічних груп продуктивного поголів'я. Технологічна група – це частина статево-вікової групи зі своїми специфічними вимогами до умов годівлі, утримання та догляду. Наприклад, у статево-віковій групі молодняку великої рогатої худоби виділяють телят профілакторного періоду (до 1 міс.), молодняк молочного періоду (від 1 до 6 міс.), молодняк післямолочного періоду (від 6 до 12 міс.) і т.д.

Вимога мінімальної трудомісткості підготовки вхідної інформації особливо актуальна в рослинництві. Це зумовлюється, по перше, широким переліком видів рослинницької продукції, різноманітністю використовуваних у його галузях технологічних матеріалів та, по-друге, багатоопераційністю технології вирощування сільськогосподарських культур. Мінімізація підготовки вхідних даних стосовно питомих витрат технологічних матеріалів досягається їх агрегуванням в агротехнічно однорідні групи: насіння, органічні, азотні, калійні, фосфорні добрива, гербіциди, отрутохімікати. Величина питомих витрат конкретного виду технологічних матеріалів у вагових фізичних одиницях одержується за допомогою структурних коефіцієнтів. По багатоопераційних технологіях розробляються функціональні нормативи витрат праці, заробітної плати та пального. У тваринництві прийом агрегування застосовується до кормів, у складі яких виділяють концентровані, грубі, соковиті, зелені, молочні, корми тваринного походження та мінеральні корми. Перехід до окремих видів кормів відповідного виду здійснюється також за допомогою структурних коефіцієнтів.

Другою складовою методологічних основ внутрішньогосподарського контролю виступає поопераційна структуризація технологічних витрат. Вона використовується переважно в рослинництві. Технологія виробництва рослинницької продукції, як відомо, базується на послідовно виконуваних агротехнічних прийомах підготовки ґрунту, сівби та садіння, догляду за посівами, збирання врожаю. Первинним елементом агротехніки виступає операція. Кожна з них має своє агротехнічне призначення, оптимальні календарні терміни виконання, оптимальну тривалість виконання, спеціальні машини та знаряддя, свої особливості з точки зору складності, відповідальності, тяжкості та шкідливості для виконавця, свої норми виробітку, витрачання пального та енергоносіїв, свій порядок оплати праці технологічного персоналу.

Якщо врахувати, що і витрати всіх технологічних матеріалів, що використовуються в рослинництві, можна прив'язати до певних технологічних операцій, то стане зрозумілим, що окрема операція виступає первинним елементом не тільки технології виробництва рослинницької продукції, а й первинним елементом формування технологічних витрат. Поняття операції та технологі-

чних поопераційних карт як інструменту планування витрат праці, заробітної плати, пального, робіт та послуг добре відомі. Але перелічені витрати не вичерпують усіх технологічних витрат рослинництва. В рамках внутрішньогосподарського контролю поопераційна структуризація витрат означає розподіл, віднесення всіх технологічних витрат до окремих агротехнічних операцій. Завдяки цьому створюється якісно новий масив даних, за допомогою якого можна виконувати розрахунки з календарної деталізації бюджетів рослинницьких підрозділів, налагодити дієвий поопераційний контроль витрат рослинництва з дотриманням усіх перелічених на початку цього розділу вимог до проведення техніко-економічних розрахунків.

Поопераційна структуризація витрат зберігає також і функціонально-технологічну природу, оскільки кожна операція має чітко визначений об'єкт прикладання витрат – гектар, тонну продукції, тонну технологічних матеріалів.

Висновки. Причини незадовільної динаміки рентабельності сільськогосподарських підприємств та її низький загальний рівень мають системний характер. Проте далеко не останню роль у цих негативних процесах відіграло масове згорання економічної роботи безпосередньо в господарствах, яке спостерігається протягом останніх десятиріч. В результаті знизилась економічна обґрунтованість господарських управлінських рішень, погіршилось внутрігосподарське

управління витратами та собівартістю, не виправдано спростились механізми матеріального стимулювання, що в кінцевому підсумку і призвело до зниження ефективності виробничо-фінансової діяльності. Тому одним із невідкладних завдань поліпшення управління аграрними підприємствами в сучасних умовах є підвищення якості економічної роботи, зокрема такого її напрямку як внутрішньогосподарського контролю. Причому в сучасних умовах, він повинен одержати якісно нове змістовне наповнення і якісно нові методичні та технічні засоби ведення. Якщо раніше в його основі лежало переважно натуральне балансування виробничо-збутової діяльності, то в ринкових умовах на зміну йому приходять вартісне балансування витрат та доходів, прибутків та податків, позик та джерел їх покриття, вхідних та вихідних грошових потоків. Методичний арсенал повинен орієнтуватись на сучасні класифікації витрат, а технічна база ведення – на відповідне програмне забезпечення. Пропонована стаття спрямована на практичне застосування цих нових підходів у повсякденну управлінську діяльність на сільськогосподарських підприємствах. Методологія, методика та техніка ведення внутрішньогосподарського контролю в такій площині його бачення були успішно апробовані і підтвердили свою високу прикладну цінність та придатність для впровадження безпосередньо в сільськогосподарських підприємствах.

Список використаної літератури

1. Рибалко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в аграрних підприємствах: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / Рибалко Лариса Василівна; Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки" УААН. - К., 2009. - 20 с.
2. Нападівська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці / Л.В.Нападівська. - Д.: Наука і освіта, 2000. - 223 с.
3. Дікань Л.В. Внутрішньогосподарський контроль / Л.В.Дікань, Н.М.Шульга. - Х.: ХНЕУ, 2005. - 60 с.
4. Пантелеєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація / В.П.Пантелеєв. - К.: ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2008. - 491 с.
5. Кошкарів С.А. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підприємств / Кошкарів С.А., Бачинський В.І., Куцик П.О. - Чернівці: Золоті литаври, 2012. - 259 с.

В статье рассматриваются основные подходы к построению системы управления сельскохозяйственным предприятием с использованием внутреннего контроля. Предлагается алгоритм мероприятий по ведению такого контроля и принципы, на которых он основывается. Подробно рассматриваются требования к методике его ведения и критерии определения его эффективности.

Ключевые слова: внутрішньогосподарський контроль, методика, методологія, управління, функціонально-технологічна структуризація затрат.

This paper reviews the main approaches to the construction of farm management with the use of internal controls. The algorithm measures for control and maintenance of the principles on which it is based. Detailed requirements to consider methods of its conduct and criteria to determine its effectiveness.

Keywords: internal business control, method, methodology, management, functional and technological structuring costs.

Дата надходження до редакції: 9.09.2013 р.

Рецензент: д.е.н., професор Михайлова Л.І.