

УДК 638.57.151.6:330.3

Т. І. Олійник,

О. О. Олійник

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА ІНФОРМАЦІЯ У БЮДЖЕТУВАННІ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ ІНТЕГРОВАНІХ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Анотація. Запропоновано методику використання обліково-інформаційних потоків в організації бюджетування бізнес-процесів агрохолдингу за його структурними одиницями на основі розширення функціональної ролі управлінського обліку.

Ключові слова: управлінський облік, бюджетування, агробізнес, прийняття рішень, інформаційні потоки, агрохолдинг, управління, звітність.

Summary. The method of accounting and information flows in the organization of business budgeting processes for the agricultural holding by its structural units based on the expansion of the functional role of management accounting is suggested.

Key words: management accounting, budgeting, agribusiness, decision making, information flows, agricultural holding, management reporting.

Постановка проблеми. Активний розвиток агробізнесу супроводжується створенням інтегрованих компаній, де в якості інтегратора здебільшого виступають промислові та переробні підприємства з можливістю інвестування у сільськогосподарське виробництво. Розвиток таких інтегрованих структур здійснюється від простих до складних їх форм. Результатом останньої є об'єднання бізнес-одиниць, які, з точки зору регулювання сумісної діяльності в аграрній сфері, базуються на системі участі в капіталі, концентрації контролю над ресурсами та централізації повноважень.

Посилення інтеграційних процесів у сільському господарстві спонукає й до зміни правил ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, що наразі виступає суттєвою проблемою інформаційного забезпечення таких агроформувань у зв'язку із особливостями їх утворення, управління внутрішньоекономічними відносинами, особливо з обліку вкладених ресурсів та отриманої вигоди за структурними бізнес-одиницями. Відсутність чітких облікових даних щодо володіння, використання і розпорядження ресурсами та результатами діяльності за окремими учасниками агроформування може призводити до конфлікту інтересів у рамках їх сумісної діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Поступальний розвиток інтеграційних процесів у сільському господарстві призвів до виникнення цілої плеяди наукових публікацій із методичних і організаційних аспектів сучасної консолідації обліку та звітності з вагомим внеском проведених досліджень зарубіжними і вітчизняними вченими, такими як: К. Друрі, В. В. Леонтьев, Дж. М. Кейнс, Ф. Ф. Бутинець, В. Г. Горелкін, М. Я. Дем'яненко, В. В. Сопко, Я. В. Соколов, В. І. Стражев, А. Д. Шермет та багато інших.

Проте, незважаючи на значні напрацювання вчених, потребує уваги розробка напряму формування аналітично-облікової інформації діяльності структурних підрозділів агроінтегрованого підприємства в цілях управління його бізнес-процесами.

Метою дослідження є теоретичне обґрунтування процесу бюджетування виробничої складової в цілях управління на основі обліково-аналітичної інформації.

Виклад основного матеріалу. Існуючі підходи з регулювання бухгалтерського обліку на державному рівні не сприяють реалізації місії аграрного сектору як базової складової національної економіки, що покликана відігравати ключову роль в забезпеченні сталого соціально-економічного розвитку України.

Наслідок становлення інтегрованих підприємств холдингового типу у сільському господарстві потребує відпрацювання методики консолідації обліку з аспектами управління, оскільки всі господарські одиниці агрохолдингу залежать від материнської компанії, яка здійснює управління їх діяльністю шляхом участі в капіталі, використовуючи механізм договірних та економічних відносин. Останнє відтворюється через господарську функцію, основними складовими якої є цінова політика (розподіл доходу залежно від понесених витрат учасників), ведення комерційного розрахунку, взаємне кредитування за рахунок вільних грошових ресурсів. При цьому господарські операції потребують свого виокремлення у системі бухгалтерського обліку аналітичних рахунків щодо формування інформації, яка характеризує відносини власності, розподіл доходів та взаємне фінансування всередині групи із розробкою відповідних внутрішніх форм звітності, що за її відсутності може призвести до зниження якості приймаємих управлінських рішень, що приймаються.

Виходячи з традиційного розуміння, холдинг трактується сукупністю «материнської компанії й

© Т. І. Олійник, О. О. Олійник, 2014

контрольованих нею дочірніх компаній. До основних характеристик холдингу відносять концентрацію акцій (капіталів) фірм різних галузей і сфер економіки або фірм, розташованих в різних регіонах, та створення складної багатоповерхової структури управління» [1, с. 90]. Тобто об'єднання всього ресурсного капіталу справляє ефект агробізнесу як «принципово новий тип учасника аграрного виробництва, котрий відзначається максимальним використанням капіталістичного типу виробництва або перенесенням досвіду такої діяльності з інших сфер економіки в агробізнес, і ґрунтується на значній капіталізації бізнесу, залученні інвестицій та максимально можливій ніші на ринку» [2, с. 104]. Цей підхід обумовлює саме синергетичний ефект аграрного виробництва, результатом якого є капіталізація й економічна концентрація з їх визначальною рисою «організація управління на основі виокремлення головної великої компанії і втрати права юридичної особи усіма підприємствами, що увійшли до її складу, з подальшим їхнім перетворенням у структурні підрозділи» [3, с. 47].

У контексті ефективної діяльності агрохолдингу виступає ланкою, що об'єднує усі стадії виробничого процесу, розпочинаючи з його підготовки до реалізації отриманої продукції. Проте усунення прямих господарських зв'язків між учасниками нівелює отримані результати кожного структурного підрозділу і визначає тільки загальний його фон — фінансовий стан. Це своєрідна тінізація економічних відносин всередині інтеграції, спрямована на «зрівнялівку» понесених витрат і отриманих доходів за господарськими одиницями як своєрідна загальна «оптимізація» їх виробничих процесів, що, на думку науковців, є «ідеальною діяльністю для проведення як відносно законних, так і незаконних операцій» [4, с. 96] із суттєвим ускладненням обліково-контрольних процедур.

Наразі необхідна організація облікової підсистеми у забезпеченні бюджетного управління агрохолдингу, яка включає в собі планування виробництва, оперативний контроль виконаних робіт, стан активів, матеріальних і фінансових ресурсів та проведення аналізу результатів діяльності щодо кожного структурного підрозділу. Основне завдання — забезпечити керівництво на різних рівнях управління оперативною, достовірною й актуальною інформацією для прийняття рішень в рамках її консолідації та трансляції за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) (рис. 1).

Організація облікової підсистеми з виокремленням сегменту бюджетування (рис. 1), на нашу думку, дозволить сформувати єдину інформаційну базу для управління агрохолдингом як за конкретними структурними його одиницями, так і в цілому, справляючи відповідну концентрацію облікових інформаційних потоків, розмежованих у часі та за характером економічної інформації, з її подальшим



Рис. 1. Облікова підсистема управління агрохолдингу (джерело: авторська розробка)

опрацюванням. Так, техніко-економічне планування є вихідним пунктом формування інформаційного потоку, виступає попередньою оцінкою діяльності бізнес-одиниць агрохолдингу з його специфічними виробничими особливостями, які присутні у сільському господарстві (дія біологічних законів, сезонний характер виробництва), і потребує розробки окремих облікових технологій на найближчу перспективу: прогнозування даних про затрати, планування обсягу готової продукції, розрахунок планової собівартості, бюджету доходів і витрат.

Оперативний облік спрямований на збір актуальних даних про реальні виробничі процеси за кожним структурним підрозділом агрохолдингу, які територіально розпорошені, з подальшим їх узагальненням. Це дозволить оперативно приймати управлінські рішення щодо оптимізації використання засобів і предметів праці та самої праці.

Бухгалтерський облік і контроль реалізуються у повному обсязі відповідно до законодавства із поелементним виокремленням внутрішніх господарських розрахунків та доцільністю їх проведення за структурними підрозділами, де господарські операції відображаються паралельно загальному масиву облікових даних агрохолдингу.

Управлінський облік абсорбує облікову інформацію за будь-яким часовим її лагом і є основним накопичувачем таких даних в цілях побудови ефективного управління.

МСФЗ — перенос облікових записів відповідно до міжнародних стандартів із системи національного бухгалтерського обліку щодо складання індивідуальної та консолідованої фінансової звітності.

Бюджетування — сегмент управління із перевтілення облікової інформації про бізнес-процеси агрохолдингу в управлінську, сформовану з набору звітних її форм у розрізі плану і факту (прогнозний баланс, бюджет доходів і витрат, бюджет руху матеріальних і грошових ресурсів та ін.) як для окремого господарського підрозділу, так і для групи холдингу.

При цьому необхідно зауважити, що взаємозв'язок бюджетування і МСФЗ розширює облікову підсистему, включаючи аспекти управлінського обліку в якості впливових факторів на прийняття рішень за бізнес-процесами всередині агрохолдингу [5]. Це пояснюється тим, що світова практика побудови управлінського обліку акцентована саме на термін «управлінський», а не на термін «облік», і під управлінським обліком необхідно розуміти інформаційну систему управління, яка включає в себе кількісні та якісні дані забезпечення керівництва необхідною інформацією. Звідси принцип вітчизняного управлінського обліку необхідно трансформувати за МСФЗ в такому напрямі:

- визначення економічної вигоди щодо основних категорій обліку активів і зобов'язань, доходів і витрат;

- підтримка капіталовкладень за бізнес-одинами;

- оцінка елементів обліку за його методичними принципами (обачність, постійність, нарахування, об'єктивність, релевантність тощо).

Результатом використання вищезазначених принципів є отримання якісної та співставної інформації про показники діяльності всього агрохолдингу і зокрема його структурних одиниць щодо здійснених витрат і отриманих доходів, руху грошових потоків і рівня прибутку чи збитку протягом всього життєвого циклу. Але такі показники не повинні затьмарювати досягнутий рівень ефективності всієї роботи, яку необхідно аналізувати за фактично досягнутими результатами і бюджетними очікуваннями.

У цьому випадку система управлінського обліку повинна ґрунтуватися на формуванні звітної документації, ключовими пунктами якої є технологія бізнес-процесів, стандарт обліку витрат і собівартість виробництва за видами продукції та бюджетування. При цьому діючий бухгалтерський облік коректується за вимогами управлінського і доповнюється системою оперативного в частині внутрішнього економічного середовища агрохолдингу. Тобто це певна побудова аналітики бухгалтерського обліку за структурними підрозділами під потреби управлінського із ведення обособлених їх видів діяльності, галузевої класифікації статей затрат, встановлення бази розподілу загальногосподарських витрат, внутрішня і зовнішня організації розрахункових відносин та регламентація тих господарських операцій, які не потрапили під стандарти бухгалтерського обліку.

Насамперед від існування внутрішньої нормативно-облікової бази залежить успішність організації управлінського обліку, до основних документів якого необхідно віднести положення про управлінський облік щодо його ведення, систему кодування статей бюджету і витрат та документообіг, що за відсутності законодавчого їх закріплення, розробки внутрішніх правил є актуальним. По суті, це потреба у досягненні поставленої цілі консолідованих господарств із вирішення завдань щодо спрямованості управлінського обліку за його методами і принципами збору й узагальнення деталізованої інформації про предмет облікових операцій та нестандартних ситуацій. Внаслідок чого управлінська цінність отриманої інформації визначається прямо пропорційною залежністю від конкретно поставленого завдання з його вирішення й ухвалення рішень. З економічної й управлінської точок зору це необхідно розглядати як фактор підвищення ефективності виробництва в цілому, і природно, що у кожному конкретному випадку це впливає на якість прийнятого рішення. При цьому результативність прийнятого рішення виступить сукупним поєднанням можливих альтернативних варіантів, спрямованих на управлінські дії в досягненні мотивованої цілі, де правильність та ефективність прийнятого рішення багато в чому визначається якістю організаційно-економічного характеру інформації, яку умовно можна поділити на вхідну і вихідну, постійну й перемінну, нормативну, аналітичну, статистичну, директивну та звітну.

Такий підхід має бути покладений в основу проведення бюджетування із передбаченням проведення аналізу організаційно-функціональної структури бізнес-одинами агрохолдингу, ресурсних його потоків з виявленням точок концентрації фінансово-господарської діяльності. Важливого значення тут набувають об'єкти планово-облікової роботи з урахуванням «оптимального балансу між надмірною деталізацією інформаційних потоків і зайвим їх узагальненням» [6, с. 37], які визначають специфіку управління агробізнесом. Тобто бюджетування реалізується через узгодження наявних потреб за господарськими одиницями агрохолдингу та реальною його фінансовою можливістю забезпечити ці потреби. Основними вихідними інформаційними джерелами бюджетування є вартісна оцінка бізнес-процесів та вартість виробленої сільськогосподарської продукції (реалізована або яка буде реалізуватися за каналами реалізації).

Оскільки сегмент бюджетування в ринкових умовах господарювання найбільш актуальний захід, який повинен гнучко реагувати на зміни економічного середовища, дозволяє управляти потребами в матеріальних, трудових і фінансових ресурсах структурних одиниць агрохолдингу, виходячи із його можливостей, то це можна навести у виді балансу (рис. 2).



Рис. 2. Бюджетний баланс потреб і можливостей
(джерело: авторська розробка)

Бюджетний баланс, на наше переконання, необхідно віднести до фінансово-організаційної функції управління із окресленням орієнтирів стратегічному плануванню виробничих процесів. Фінансовий мотив — оптимізація складу та структури фінансових ресурсів інтегрованих господарств, оцінка і корегування показника фінансової незалежності, що виступає індикатором фінансових можливостей використання власних та спроможності залучених джерел фінансування. Організаційний — відслідкування стану і динаміки ефективності управління бізнес-процесами як взаємозалежна та взаємодоповнювальна функція, що ґрунтується на використанні формалізованого методу, заснованого поточним плануванням, і враховується за прямими та зворотними інформаційними потоками у забезпеченні оперативності прийняття управлінських рішень.

Таким чином, впровадження сегменту бюджетування, заснованого на збалансуванні потреб і можливостей структурних одиниць агрохолдингу, дозволить вдосконалити механізм управління, привести до ефективної реалізації наукових підходів та практичних заходів щодо проведення постійного аналізу, корегування, контролю та вивчення тенденцій розвитку його функціонування

з урахуванням динамічних економічних перетворень зовнішнього і внутрішнього середовища.

Висновки. Успіхом розвитку інтеграції у сільському господарстві є налагодження ефективних функцій управління виробничим процесом усіх бізнес-одиниць агрохолдингової групи. Це забезпечується сегментом бюджетування як невід'ємною складовою виробничо-фінансового планування на основі синтезу обліково-аналітичного потоку інформації процесів господарювання. Для отримання максимального ефекту від бюджетування необхідна тісна взаємодія між структурними підрозділами агрохолдингу та ефективна побудова їх внутрішньогосподарських відносин із формуванням на цій основі управлінської інформації засобами управлінського обліку.

Забезпечення сталого розвитку інтегрованих господарств має забезпечувати гармонізація рівноваги у визначенні розміру ресурсних потреб і можливостей товаровиробника з окресленням чіткої закономірності, яка доводить ефективність вкладання матеріальних і фінансових ресурсів у сільське господарство.

Література

1. Авдашева С. Б. Хозяйственные связи в российской промышленности: проблемы и тенденции последнего десятилетия : [монографія] / С. Б. Авдашева. — М. : ГУ-ВШЭ, 2000. — 186 с.
2. Єранкін О. О. Маркетинг в АПК України в умовах глобалізації : [монографія] / О. О. Єранкін. — К. : КНЕУ, 2009. — 419 с.
3. Андрійчук В. Г. Капіталізація сільського господарства: стан та економічне регулювання розвитку : [монографія] / В. Г. Андрійчук. — Ніжин : ТОВ «Вид-во «Аспект-Поліграф», 2007. — 216 с.
4. Мороз О. О. Діяльність інтегрованих сільськогосподарських підприємств / О. О. Мороз // Економіка АПК. — 2010. — № 4. — С. 96–103.
5. GAAP і МСФЗ (IAS/IFRS) — курс з методики ІАВ. Рівень Intermediate. Розділ 1 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.iasb.org/>.
6. Чупахина Н. И. Постановка управленческого учета в агрохолдингах / Н. И. Чупахина // Аудит и финансовый анализ. — 2008. — № 3. — С. 34–44.