

УДК 657

Критична характеристика досвіду зарубіжних країн щодо обліку, аналізу та аудиту витрат сільськогосподарського підприємства

Лещінська А.В.

викладач кафедри педагогіки та іноземної філології
Харківського національного економічного університету
імені Семена Кузнеця

Досліджено особливості обліку, аналізу та аудиту сільськогосподарських витрат підприємства в умовах нестабільної економічної ситуації, розглянуто сучасні системи калькулювання, виділено їх недоліки та переваги, висвітлено проблемні аспекти їх впровадження у вітчизняній практиці у діяльності сільськогосподарських підприємств.

Ключові слова: облік, аналіз, аудит, виробничі витрати, сільськогосподарське підприємство.

Leshchinskaya A.V. КРИТИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ОПЫТА ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН ПО УЧЕТУ, АНАЛИЗУ И АУДИТУ ЗАТРАТ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Исследованы особенности учета, анализа и аудита сельскохозяйственных расходов предприятия в условиях нестабильной экономической ситуации, рассмотрены современные системы калькулирования, выделены их недостатки и преимущества, освещены проблемные аспекты их внедрения в отечественной практике в деятельности сельскохозяйственных предприятий.

Ключевые слова: учет, анализ, аудит, производственные затраты, сельскохозяйственное предприятие.

Leshchinskaya A.V. CRITICAL CHARACTERISTICS OF THE EXPERIENCE OF FOREIGN COUNTRIES IN THE ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDIT OF THE COSTS OF AN AGRICULTURAL ENTERPRISE

Features of accounting, analysis and audit of agricultural expenses of the enterprise in the conditions of unstable economic situation are investigated, modern calculating systems are considered, their drawbacks and advantages are highlighted, problems of their introduction in domestic practice in the activity of agricultural enterprises are highlighted.

Keywords: accounting, analysis, audit, production costs, agricultural enterprise.

Постановка проблеми. В сучасних умовах ринкових відносин одна із найперспективніших галузей України – сільське господарство – зазнає чималих труднощів. Це пояснюється рядом причин, таких як: суперечливість законодавчої бази, недостатня підтримка діяльності сільськогосподарських підприємств державою, вплив природних факторів та інше. Окрім зовнішніх факторів, важливу роль відіграють і внутрішні – організація обліку витрат на аграрному підприємстві, формування собівартості продукції, оскільки саме від цього залежить прибуток – основна мета діяльності приватних сільськогосподарських підприємств. На жаль, облік на таких підприємствах не завжди відповідає дійсності й зазвичай йому не приділяється достатньої уваги з боку керівництва підприємства. Саме тому на сьогоднішній день, одним із пріоритетних напрямів розвитку бухгалтерського обліку є формування теоретичної бази ефективної організації обліку, аналізу та аудиту витрат сільськогосподарського підприємства та формування собівартості про-

дукції, створення єдиних стандартів та законодавчої бази, які б у повній мірі відповідали сучасним тенденціям, які панують в умовах ринкових відносин.

Аналіз останніх досліджень. Дослідженням обліку, аналізу та аудиту витрат займалися такі автори, як: Бутинець Ф. Ф., Дем'яненко С. І., Ковальчук Н. І., Лабунська С. В., Михайлов М. Г, Мних Є. В., Огічук М. Ф., Пилипенко А. А., Пономаренко О. Г, Примаченко О. Л., Савицька Г. В., Сергеев Ю. Г., Сук Л. П., Яцишин І. М. та інші. Зокрема Дем'яненко М. Я., Лінник В. Г., Хомин П. Я., Дерій В. А, Москаковський В. Б., Радченко О. Д. у своїх працях приділяли увагу сільськогосподарським підприємствам.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є критичний аналіз існуючих підходів до обліку, аналізу та аудиту витрат сільськогосподарського підприємства на основі вивчення закордонної практики.

Виклад основного матеріалу. Розвиток сільського господарства відіграє важливу

роль для економіки країни, тому варто приділяти особливу увагу діяльності сільськогосподарських підприємств. Ефективність функціонування аграрних підприємств, а саме фінансовий результат діяльності, в першу чергу залежить від того, як організований облік, аналіз та аудит витрат таких підприємств.

Для фермерських господарств облік є основним джерелом оперативної об'єктивної інформації про розвиток виробництва та здійснення господарських операцій [7]. Дослідження прийомів обліку витрат у фермерських господарствах проводили вітчизняні вчені: та ін.

Так Радченко О. Д., характеризуючи просту систему обліку, вважає, що вона «... являє собою синтез вітчизняного обліку в частині використання подвійного запису та зарубіжного, переважно США, – у запозиченні спрощеного обліку витрат» [8]. Однак як зазначають Хомин П. Я., Костецький І. І., Костецький Я. І., «... скорочення і спрощення обліку в селянському господарстві можливе до певної межі, яка забезпечує виконання його інформаційної і контрольної функцій...» [35].

У фермерських господарствах використовують «котловий» метод обліку витрат, що дає змогу фермеру мати інформацію про розвиток виробництва в цілому і при цьому не конкретизувати витрати за окремими напрямками. В результаті прибуткові галузі виробництва покривають нерентабельні напрями [7].

Таким чином, даний метод є доволі абстрактним і не дає можливості проаналізувати витрати сільськогосподарського підприємства. Фермер не має змогу контролювати витрати, тим самим допускаючи високу ймовірність нераціональності використання ресурсів.

У зв'язку з вищевказаним, необхідно проаналізувати альтернативні калькуляційні системи, які використовуються в зарубіжних країнах (рис. 1).

Однією з найвідоміших є система калькулювання за змінними витратами – Direct-costing, за якою в собівартість включаються лише змінні витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом та збутом продукції. Постійні витрати при цьому виступають витратами періоду, які залежать від виробничої потужності підприємства. В рамках цієї системи калькулювання можна використовувати CVP-аналіз та приймати оперативні рішення щодо структури витрат, об'єму, асортименту, цін продукції та ін.

Absorption-costing є альтернативною системою калькулювання, оскільки собівартість продукції визначається з використанням повних виробничих витрат: як постійних, так і змінних.

Standart-cost полягає у використанні певних норм, які в подальшому не коригуються (на відміну від вітчизняного аналогу – нормативного методу). Така система дає змогу виявляти відхилення, систематизувати їх за видами та факторами, проте широкого вжитку вона не має.

Доволі популярною, починаючи з 80-х років ХХ століття є калькулювання на основі діяльності Activity-based costing. На відміну від традиційної концепції, яка свідчить про те, що продукт споживає ресурси, цей підхід базується на тому, що процес споживає ресурси, а продукт – процеси. При цьому використання цієї системи дає змогу контролювати різноманітні процеси, визначати їх взаємозв'язок з продукцією, а також більш точно відносити непрямі витрати на собівартість. Таким чином, відбувається формування інформації як оперативного, так і стратегічного характеру.

Target-costing – система калькулювання, яка дозволяє формувати і регулювати собівартість на стадії проектування продукції. Це означає, що відправною точкою є планові витрати. На початку у ході дослідження ринку вивчаються уподобання споживачів – цінність продукту та готовність купити даний продукт. Так визначається цільова ціна. Наступним кроком є вирахування з неї цільового прибутку, виходячи з рівня рентабельності підприємства, а отримана собівартість розглядається як цільова.

Kaizen-costing – калькуляція постійного удосконалення – орієнтована не стільки на розрахунок, скільки на регулювання витрат. Цей напрям передбачає удосконалення процесу поступово, а не за рахунок радикальних інноваційних рішень. Ця система калькулювання використовується безпосередньо під час виробництва і орієнтована на зниження витрат шляхом підвищення ефективності виробничих процесів. Пріоритетним завданням є пошук шляхів зниження рівня витрат та покращення виробничих процесів [1, с. 540].

Калькулювання життєвого циклу продукції (Life-cycle costing) враховує не лише виробництво продукції, а й усі інші стадії її життєвого циклу. Таким чином витрати періоду (на розробку, на збут та ін.) включаються у собівартість продукції. Дана інформація дає змогу знаходити шляхи зниження собівартості про-



Рис. 1. Сучасні системи калькулювання

дукції на стадіях проектування, виробництва, збуту продукції і давати більш точну оцінку рентабельності.

Не менш важливим для успішного функціонування сільськогосподарського підприємства є аналіз його діяльності, зокрема витрат та собівартості.

Аналіз літературних джерел з питань економічного аналізу та аналізу в сільському господарстві свідчить про те, що вивченням даної проблеми займалося значне коло вчених-економістів, а саме: Бутинець Ф. Ф., Мних Є. В., Ковальчук Н. І., Савицька Г. В., Яцишин І. М. та інші. Проте варто зазначити,

що на сільськогосподарських підприємствах аналіз витрат та собівартості, як такий не проводиться, тому розраховуються лише типові показники.

Аналіз витрат дозволяє періодично досліджувати динаміку і структуру собівартості різних видів продукції для визначення серед них тих, які займають значну частку в загальній величині собівартості.

Випуск сільськогосподарської продукції аналізується в розрізі тваринництва і рослинництва. Початковим етапом аналізу є оцінка структури, динаміки та виконання плану як в цілому по випуску продукції, так і окремо по продукції рослинництва і тваринництва.

Аналіз виконання плану випуску продукції здійснюється у формі аналітичної таблиці [3, с. 95]. У разі невиконання плану необхідно використовувати оперативний аналіз, який допомагає встановити фактори, що негативно вплинули на випуск продукції. Наприклад, оперативний аналіз виробництва продукції рослинництва вимагає від господарств здійснення таких аналітичних процедур: аналіз дотримання графіка виконання робіт з вирощування культур, аналіз виконання плану за обсягами робіт по кожній культурі [9].

Таким чином, можна вчасно та доволі точно виявити, які чинники в якій мірі вплинули на виконання плану. Це допомагає надалі орієнтуватися в прийнятті рішень, що саме необхідно зробити, щоб запобігти небажаним результатам.

Використовуючи аналіз, необхідно чітко визначити, які саме фактори впливають на виконання плану. В залежності від специфіки підприємства, умовах його функціонування, форми власності та інших характеристик, визначаються чинники, вплив яких можна визначати за допомогою факторного аналізу, побудувавши факторні моделі. До них належать: модель валового збору окремих культур, модель залежності валового збору від структури посівів, модель окупності добрив, модель факторного аналізу обсягів продукції тваринництва [5, с. 54].

Звичайно, на кожному підприємстві можуть бути свої специфічні моделі, які характерні саме для їх діяльності. Аналіз слід починати з кількісних факторів, поступово переходячи до якісних. Таким чином математично можна представити результати дослідження, а також надати їм економічну оцінку, що є дуже важливим аспектом, оскільки наявність самих лише чисел мало про що говорить.

Важливе значення для діяльності підприємства є аналіз собівартості та рентабельності підприємства. Кожне підприємство має за мету зниження собівартості продукції та підвищення її рентабельності. Собівартість формується за рахунок витрат на виготовлення продукції, тому важливо раціонально використовувати ресурси. Без проведення аналізу це доволі проблематично, оскільки підвищується вірогідність виникнення резервів – «невикористаних можливостей». Від рентабельності продукції залежить прибуток підприємства, тому аналіз факторів, що на неї впливають, дозволяє знайти шляхи її підвищення, а також виявити, що спричинює її зменшення [6, с. 144].

Для того, щоб оцінити конкурентоспроможність сільськогосподарських підприємств за їх собівартістю, необхідно здійснити аналіз їх витрат на одну гривню реалізованої продукції, який характеризує рівень собівартості сільськогосподарського виробництва та відображає взаємозв'язок між витратами і прибутком.

Групування витрат за елементами витрат залежно від господарського призначення показує, з яких витрат складається собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції, дає змогу проаналізувати структуру витрат на виробництво окремих продуктів і виявити резерви зниження витрат на одиницю продукції. Це можна зробити за допомогою економіко-статистичного аналізу даних про витрати виробництва і собівартість продукції, головним завданням якого є пошук резервів для збільшення доходності й конкурентоспроможності продукції. При проведенні такого аналізу необхідно оцінити ступінь зміни рівня собівартості у динаміці та по території, порівняно з планом чи попереднім періодом, вивчити ступінь впливу на неї окремих чинників і встановити на цій основі резерви зниження собівартості.

Динаміку собівартості продукції вивчають за допомогою індексів. Наприклад, індекс середніх витрат є індексом змінного складу: на його величину впливають відповідні структурні зміни – збільшення або зменшення частки продукції з низькими або високими витратами на 1 грн. продукції.

Важливим аспектом аналізу витрат підприємства є оцінка ефективності формування витрат, яка характеризується співвідношенням прибутку та витрат, понесених для його отримання, тобто рентабельністю або оберненням показником – періодом окупності витрат.

Аналіз динаміки та факторний аналіз показників ефективності витрат дає можливість прийняти обґрунтовані управлінські рішення щодо шляхів підвищення кінцевих результатів роботи підприємства [6].

Використання вищеперерахованих методик дає можливість здійснити аналіз витрат основної діяльності та собівартості готової продукції сільськогосподарського підприємств. Вибір методики, перш за все, залежить від цілей аналізу та наявності необхідної інформації, тому для проведення аналізу на аграрному підприємстві доцільно використати економіко-статистичний аналіз даних про витрати виробництва і собівартість продукції, а також представити графічну інтерпретацію витрат по елементам за досліджуваний період.

Метою ведення фінансового обліку є узагальнення даних бухгалтерського обліку для складання фінансової звітності. Очевидно, що достовірність останньої залежатиме від правильної організації облікового процесу і точного відображення активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів, витрат і фінансових результатів суб'єктів господарювання. В зарубіжних країнах керівники підприємств доволі часто користуються послугами аудиторів для того, щоб упевнитися у достовірності інформації, наведеної у фінансовій звітності, на основі якої приймаються управлінські рішення. Таким чином аудит виступає у ролі своєрідного «фільтру».

Аудит фінансової звітності орієнтований на вирішення певних завдань [4]:

- 1) дослідження стану збереження і використання активів та стану зобов'язань;
- 2) оцінка достовірності показників фінансової звітності і перевірка їх тотожності даним Головної книги;
- 3) перевірка взаємоузгодження показників різних форм фінансової звітності;
- 4) аналіз облікової політики клієнта та оцінка змін, які відбулися протягом звітного

періоду і як вони вплинули на показники фінансової звітності;

5) виявлення помилок у фінансовій звітності минулих років та перевірка її коректування та ін.

Сьогодні прослідковується ситуація, коли інформація, яка відображається у бухгалтерському обліку, не відповідає даним фінансової звітності. Це в свою чергу обмежує внутрішніх та зовнішніх користувачів, а також призводить до серйозних похибок під час аналізу, проблем з податковою інспекцією.

Виходячи з того, що для дослідження було обране сільськогосподарське підприємство, з метою підвищення ефективності обліку витрат на думку автора доцільним є впровадження альтернативної системи калькулювання собівартості продукції Activity-based costing, оскільки «котловий метод», який широко використовується фермерськими господарствами є малоефективним з точки зору прийняття управлінських рішень. Також досвід зарубіжних країн свідчить про необхідність обов'язкового впровадження методик аналізу та аудиту, які відіграють важливу роль під час прийняття управлінських рішень.

Висновки із цього дослідження. Як свідчить закордонний досвід, покращення фінансового стану підприємства здебільшого залежить від прийняття зважених управлінських рішень на основі достовірної, повної та своєчасної інформації, формування якої можливе лише за умови поєднання організації обліку, аналізу та аудиту. Результати дослідження мають теоретичне та практичне значення. Вони можуть стати підґрунтям для розробки методик щодо покращення стану організації обліку, аналізу та аудиту витрат господарської діяльності аграрного підприємства. Перспективою подальших досліджень є розробка алгоритму формування обліково-аналітичного забезпечення витрат сільськогосподарського підприємства.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. 560 с.
2. Костецький Я. І. Статистичний аналіз витрат виробництва і собівартості продукції в аграрному секторі. Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Серія: Економічні науки. 2012. Випуск 5. Том 2. С. 145 – 150.
3. Мішина С. В. Аналіз у галузях виробництва і послуг: навч. посіб. Х. : Вид. ХНЕУ, 2008. 240 с.
4. Мултанівська Т. В. Аудит в схемах та таблицях: навч. посіб. Х.: ВД «ІНЖЕК», 2011. 400 с.
5. Отенко І. П. Особливості економічного аналізу в галузях народного господарства. Х.: Вид. ХДЕУ, 2002. 196 с.
6. Петряєва З. Ф. Організація і методика економічного аналізу: навч. посіб. Х.: Вид. ХНЕУ, 2008. 236 с.
7. Правднюк Н. Л. Удосконалення аналітичного обліку витрат у фермерських господарствах. URL: <http://repository.vsau.org/getfile/3592.pdf>. (дата звернення: 12.05.2018).

8. Радченко О. Д. Особливості бухгалтерського обліку в селянських господарствах. Економіка АПК. 2016. № 8. С. 90–96.
9. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК: учеб.пособ. Мн.: Новое знание, 2006. 652 с.

REFERENCES:

1. Drury K. Vvedeniye v upravlencheskiy y proizvodstvennyi uchet. M.: Audyt, YuNYTY, 1994. 560 s.
2. Kostetskiy Ya. I. Statystichniy analiz vytrat vyrobnytstva i sobivartosti produktsii v ahrarnomu sektori. Naukovi pratsi Poltavskoi derzhavnoi ahrarnoi akademii. Serii: Ekonomichni nauky. 2012. Vypusk 5. Tom 2.S. 145 – 150.
3. Mishyna S. V. Analiz u haluziakh vyrobnytstva i posluh: navch. posib. Kh. : Vyd. KhNEU, 2008. 240 s.
4. Multanivska T. V. Audyt v skhemakh ta tablytsiakh: navch. posib. Kh.: VD "INZhEK", 2011. 400s.
5. Otenko I. P. Osoblyvosti ekonomichnoho analizu v haluziakh narodnoho hospodarstva. Kh.: Vyd. KhDEU, 2002. 196 s.
6. Petriaieva Z. F. Orhanizatsiia i metodyka ekonomichnoho analizu: navch.posib. Kh.: Vyd. KhNEU, 2008. 236 s.
7. Pravdniuk N. L. Udoskonalennia analitychnoho obliku vytrat u fermerskykh hospodarstvakh. URL: <http://repository.vsau.org/getfile/3592.pdf>. (data zvernennia: 12.05.2018).
8. Radchenko O. D. Osoblyvosti bukhhalterskoho obliku v selianskykh hospodarstvakh. Ekonomika AПК. 2016. № 8. S. 90–96.
9. Savytskaia H. V. Analiz khoziaistvennoi deiatelnosti predpriyatiy AПК: ucheb.posob. Мн.: Novoe znanye, 2006. 652 с.