

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА АУДИТУ УПРАВЛІНСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Визначено поняття обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю аграрних підприємств; на основі синергетичного підходу запропоновано створення обліково-контрольної системи, спрямованої на забезпечення необхідною інформацією керівників усіх рівнів управління

Ключові слова: обліково-аналітичне забезпечення, аудит, управління, аграрні підприємства, синергетичний підхід.

Постановка проблеми. Нині нове економічне мислення випереджає існуючі методи управління, що не дозволяє в сформованих ринкових структурах комплексно вирішувати питання управління сільським господарством. Така ж ситуація спостерігається в обліково-аналітичному забезпеченні управлінської діяльності, що є важливим інструментом оцінки економічної ефективності аграрного виробництва і всієї системи господарювання. Трансформація управлінських поглядів змінює і контрольні функції апарату управління. Відсутність ефективного контрольного механізму – одна з причин збільшення дебіторської заборгованості, зменшення фінансової стійкості та зниження в цілому ефективності функціонування аграрних підприємств, що в кінцевому випадку призводить до обвального падіння економіки, зростання неплатежів та тіньової економіки.

Стан вивчення проблеми. Нині аграрним підприємствам доводиться працювати в умовах жорсткої конкуренції на вельми насиченому ринку сільськогосподарської продукції. Будь-яка зміна в зовнішньому середовищі вимагає від керівників швидкого реагування та прийняття ефективних рішень для підтримки конкурентоспроможності. Своєчасна адаптація аграрних підприємств до змін в зовнішньому середовищі, перехід до альтернативних варіантів розвитку і вироблення механізмів їх реалізації має базуватися на інформації, яка може бути отримана при ефективній системі оперативного обліку та контролю, що дозволяє своєчасно оцінити можливості розвитку підприємства, використання внутрішніх ресурсів та потенційних можливостей. Це забезпечить своєчасне виявлення небажаних відхилень, їх усунення та сприятиме ефективному функціонуванню системи управління, спрямованої на збільшення доходів організації.

Мета дослідження – розглянути теоретичні і методологічні положення розвитку обліку, аналізу та аудиту в аграрних підприємствах, що відповідають сучасним вимогам управління виробництвом та умовам ринкової економіки.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вагомий внесок у дослідження питань визначення місця і ролі бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту в системі управління підприємством присвячені наукові розробки вітчизняних і зарубіжних вчених, таких як: Ф.Ф. Бутинець, М.А. Вахрушина, С.Ф. Голов, К. Друрі, В.М. Жук, З.В. Задорожний, Т.П. Карпова, Г.Г. Кірейцев, Н.П. Кондратов, М.М. Коцупатрій, Я.Д. Крупка, Ю.А. Мішин, Л.В. Нападовська, Б. Нідлз, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Т. Стоун, І.Д. Фаріон, Дж. Фостер, П.Я. Хомин, Ч.Т. Хорнгрен, А.Д. Шеремет та інші. Разом з тим недостатньо розглянуто взаємозв'язок бухгалтерського обліку з аудитом, синергетичний ефект від їх

інтеграції, що в подальшому не рідко призводить до прийняття неефективних управлінських рішень і, як наслідок до втрати прибутку. Особливо слід підкреслити, що взаємозв'язок обліково-аналітичного забезпечення та аудиту тісно пов'язаний з управлінням стратегією розвитку аграрних підприємств, що вимагає широких галузевих досліджень.

Викладення основного матеріалу. Сучасна система управління має одне з ключових значень для ефективного функціонування аграрного виробництва. Будь-які управлінські рішення щодо оцінки результатів господарювання, економічних процесів, оптимізації виробничих факторів, у тому числі раціонального використання виробничого потенціалу повинні базуватися на достовірній, своєчасній і повній обліковій інформації.

Значимість врахування галузевої специфіки, необхідність швидко реагувати на зміни у постійно мінливому зовнішньому середовищі, що визначаються кон'юктурою товарних і грошових ринків, поведінкою конкурентів обумовлюють значимість формування даних та проведення аналізу господарської діяльності на базі єдиного обліково-аналітичного забезпечення, що виступає в якості основи прийняття стратегічних управлінських рішень.

Розвиток ринкових відносин потребує пошуку раціональних і ефективних методів управління діяльністю аграрними підприємствами. Приватизація власності, створення різних організаційно-правових форм сільськогосподарських підприємств, в тому числі фермерських господарств, сільськогосподарських виробничих кооперативів та ін. в аграрному секторі економіки призвели до трансформації механізмів управління економічними відносинами. Разом з цим спостерігаються такі негативні явища, як спад виробництва сільськогосподарської продукції, хронічні неплатежі, збільшення дебіторської заборгованості. Інфляція, диспаритет цін призвели до підвищення цін, а як наслідок, зростання собівартості продукції, погіршення фінансових показників підприємств, кризового становища аграрного виробництва та в цілому сільського господарства держави.

Проте, в останні роки на сільськогосподарських підприємствах в деякій мірі спостерігається тенденція покращення аграрного виробництва, зріс рівень рентабельності деяких видів сільськогосподарської продукції (табл. 1).

Таблиця 1. Динаміка рівня рентабельності виробництва основних видів продукції аграрними підприємствами України, %

Види продукції	Роки				2011 р. до 2008 р. (+/-)
	2008	2009	2010	2011	
Продукція рослинництва	19,6	16,9	26,7	32,3	12,7
у тому числі:					
Зернові	16,4	7,3	13,9	26,1	9,7
Олійні культури	18,4	41,4	64,7	57,0	38,6
Цукрові буряки	7,1	37,0	16,7	36,5	29,4
Овочі відкритого ґрунту	11,1	19,1	23,5	9,9	- 1,2
Картопля	7,9	12,9	62,1	17,7	9,8
Продукція тваринництва	0,1	5,5	7,8	13,0	12,9
у тому числі:					
Молоко і молочні продукти	4,1	1,4	17,9	18,5	14,4
М'ясо ВРХ	- 24,1	- 32,9	- 35,9	- 24,8	- 0,7
М'ясо свиней	0,3	12,1	- 7,8	- 3,7	- 4,0
М'ясо овець та кіз	- 38,6	- 31,8	- 29,5	- 39,6	- 1,0
М'ясо птиці	- 11,3	- 22,5	- 4,4	- 16,8	- 5,5
Яйця	13,0	13,1	18,6	38,8	25,8

Зокрема, рентабельність продукції рослинництва в цілому склала в 2011 р. 32,3 %, що на 12,7 % більше ніж в 2008 р. (19,6 %); продукції тваринництва – 13,0 %, що на 12,9 % більше ніж в 2008 р. (0,1 %). Проте рівень рентабельності продукції тваринництва залишається низьким. Збитковим є виробництво м'яса ВРХ (-24,8 %), м'яса свиней (-3,7 %), м'яса овець та кіз (-39,6 %), м'яса птиці (-5,5 %). У галузі рослинництва збільшення рентабельності відбулося передусім за рахунок підвищення ефективності зернових (на 9,7 %), олійних (на 38,6 %), цукрових буряків (на 29,4 %), картоплі (на 9,8 %). Розвиток аграрних підприємств в Україні відбувається на фоні постійних змін економічної та політичної ситуації, накопичення перетворень перехідного етапу, що змінюють вимоги до форм і методів управління аграрним виробництвом і трансформаційними процесами, які відбуваються в ньому.

Звідси випливає, що без володіння оперативною інформацією та створення ефективної системи управління, активно-адаптивного застосування її соціально-економічних методів і важелів впливу неможливе ефективне ведення виробничої діяльності в сільському господарстві, неможливе вчасне виявлення та мобілізація внутрішніх резервів виробництва.

Для прийняття правильних управлінських рішень та оптимізації виробничих факторів, у тому числі раціонального використання потенціалу підприємств керівники повинні базуватися на оперативній та можливій для використання обліковій інформації. Чітко налагоджений бухгалтерський облік своєчасно забезпечить потреби управління необхідною та вірогідною інформацією для виконання всебічного аналізу господарської діяльності та обґрунтування відповідних управлінських рішень. Будучи частиною управління, обліково-аналітичне забезпечення дає важливу інформацію, яка дозволяє контролювати поточну діяльність підприємства, планувати його стратегію і тактику оптимально використовувати ресурси, вимірювати і оцінювати результати діяльності.

Реалізувати одну з головних завдань управління діяльністю аграрними підприємствами – використання з максимальною віддачею наявного виробничого, трудового, ресурсного потенціалу, неможливо без адекватного обліково-аналітичного забезпечення. Правильна організація бухгалтерського обліку є одним з основних інструментів для ефективного управління сільським господарством і виконує функцію зворотного зв'язку, без якої неможлива дія системи управління на всіх її рівнях.

Юзва Р.П. вважає, обліково-аналітичне забезпечення управління – це сукупність облікових і аналітичних процесів, об'єднаних у обліково-аналітичну систему та спрямованих на задоволення інформаційних потреб користувачів шляхом перетворення первинної інформації в узагальнюючу згідно з визначеними цілями, а також нормативно-правовим, методичним, організаційним, програмним, математичним, технічним та ергономічним забезпеченнями [6].

За словами О.В. Пархоменка інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління – це поєднання всієї інформації, що використовується, специфічних засобів і методів її аналітичної обробки, а також діяльності фахівців з її ефективного удосконалення та використання [5].

На думку Т.М. Безродної обліково-аналітичне забезпечення – це процес підготовки обліково-аналітичної інформації, забезпечення її кількості та якості. Термін “забезпечення” означає виконання, гарантування здійснення процесу постачання обліково-аналітичної інформації системі управління. В це поняття має включатися комплекс дій з підготовки обліково-аналітичної інформації, тобто процес її підготовки (рис. 1) [1].

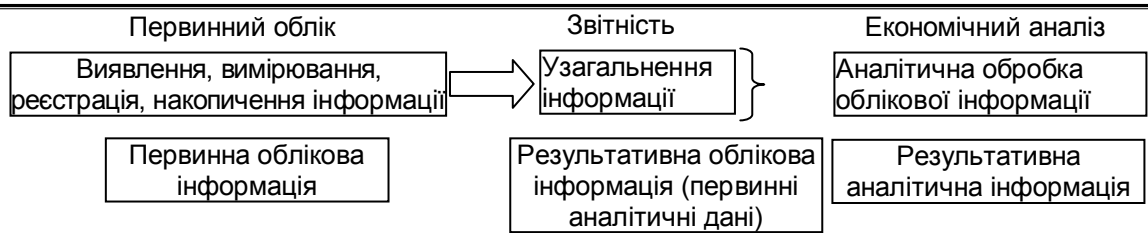


Рис. 1. Схема процесу обліково-аналітичного забезпечення

Отже, обліково-аналітичне забезпечення являє собою сукупність процесу збору, підготовки, реєстрації та зведення облікової інформації підприємств залежно від законодавчо встановленої системи ведення обліку, і проведеного на основі цієї інформації глибокого аналізу із застосуванням певних методів і прийомів. Обліково-аналітичне забезпечення дозволяє ефективно реалізувати основні функції управління – бухгалтерський облік і звітність, контроль і регулювання, аналіз і планування, що представляють собою процес безперервних, взаємопов'язаних дій, що утворюють замкнутий цикл управління.

При дослідженні ролі та значення обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємств у процесі формування умов для їх розвитку часто зустрічається поняття “еккаунтинг”. В.В. Бурцев вважає, еккаунтинг – це мистецтво планування, обліку (тлумачення, вимірювання та відображення на рахунках) і аналізу економічної активності (діяльності і розвитку) комерційної організації [2, 48]. Проте, ототожнювати еккаунтинг із обліком не зовсім коректно. Це відмічає і Ф.Ф. Бутинець [3, 178], відзначаючи, що не можна ототожнювати теорію обліку із еккаунтингом, оскільки зміст останнього очевидно виходить за рамки розуміння бухгалтерського обліку. П.Я. Хомин, зазначає, що термін “еккаунтинг” тривалий період одні й ті ж самі вчені трактували спочатку як синонім терміна “облік”, а нині – “прогнозування” [4, 41], пов'язуючи таку хронологію із неправильним перекладом з іноземних мов, чи то “підміною автентичної суті дефініцій з метою доведення можливості заміни понять системи бухгалтерського обліку гіпотетико-дедуктивними формулюваннями” [3, 41]. В.В. Бурцев, стверджує, що термін “еккаунтинг” фіксує більш ширше поняття, ніж термін “бухгалтерський облік”, який традиційно фіксує поняття вітчизняного рахунковедення [2, 51]. На думку Т.М. Безродної, відмінність понять більш чітко виявляється у аспекті цільової спрямованості і правового регулювання процедур, відображених у даних поняттях. Еккаунтинг перш за все націлений на завдання управління бізнесом, а основні його правила визначаються незалежними від держави професійними об'єднаннями [1]. Отже, аналізуючи праці науковців, можна зробити висновок про спільні та відмінні риси даних понять.

Спільним є те, що “менеджери комерційних організацій використовують інформацію еккаунтинг для прийняття управлінських рішень” [2, 48]; обліково-аналітичне забезпечення в свою чергу є джерелом інформації для управління діяльністю підприємств. Проте еккаунтинг крім обліку та аналізу пов'язаний з аудитом, тобто з необхідністю контролю за звітами та фінансовим станом підприємства, що необхідно для перевірки правильності прийнятих управлінських рішень, що не є характерним для обліково-аналітичного забезпечення.

В сучасних умовах в аграрному виробництві важливе значення набуває не тільки розвиток бухгалтерського обліку, але і проведення своєчасного аудиту. Аудит має виступати зв'язком між власником підприємства та суб'єктами управління ним. Відсутність ефективного контрольного механізму – одна з проблем збільшення дебіторської заборгованості підприємств, зростання неплатежів,

зниження ефективності функціонування підприємств. Проведення своєчасного контролю в аграрних підприємствах надасть змогу прогнозування наслідків прийнятих рішень та попередження втрат конкурентних переваг.

Слід відмітити, облік і аудит в органічному зв'язку з іншими основними функціями управління утворюють механізм, за допомогою якого повинні вироблятися і прийматися управлінські рішення щодо забезпечення ефективного розвитку виробництва і всієї господарської діяльності аграрних підприємств. Аудит взаємопов'язаний з плануванням. Точне планування дозволить системі аудиту бути ефективною. Одним із шляхів з'єднання планування і аудиту є оперативний облік, на основі даних якого можливо розробити обґрунтовані нормативи.

Систему аудиту необхідно постійно перевіряти й оцінювати, щоб визначити загальні витрати на його проведення. Результат порівнюють з цінністю активів або перевагами, які дає аудит. Система контролю повинна бути достатньо гнучкою, щоб реагувати на зміни за технологіями виробництва, появу інновацій тощо.

Аудит в аграрних підприємствах повинен здійснюватися співробітниками або спеціальною службою внутрішнього аудиту, які відповідають за якість його проведення. Дані працівники повинні розуміти всю міру відповідальності і те, яким чином ця відповідальність розподіляється між іншими працівниками, які проводять аудит. На підставі сформульованих цілей, завдань, мети проведення аудиту необхідно на підприємствах розробити положення про внутрішній аудит.

У процесі перевірки аудитор повинен проаналізувати основні виробничі процеси з метою виявлення невикористаних ресурсів, підвищення ефективності виробництва і зниження собівартості продукції та рекомендувати керівнику підприємства: оптимальну структуру посівних площ; оптимальний баланс мінеральних та органічних добрив; оптимальні кормові раціони для тварин і т.д. Аудитор повинен виступати не тільки в ролі суб'єкта, що контролює достовірність показників звітності, але і в ролі радника, помічника керівника підприємства.

Чим вищий рівень невизначеності та нестабільності в середовищі існування аграрних підприємств, тим більша потреба у надходженні регулярної інформації.

Дослідження обліково-аналітичного забезпечення і аудиту дозволили об'єднати їх у єдину обліково-контрольну систему, тим самим досягти синергетичного ефекту.

Синергетичний ефект полягає в підвищенні ефективності управління діяльністю аграрними підприємствами в результаті інтеграції, злиття в єдину систему обліку, аналізу та аудиту за рахунок емерджентності. Властивість емерджентності – якість, ефект, який не притаманний її елементам окремо, а виникає завдяки об'єднанню цих елементів в єдину, цілісну систему. Принцип емерджентності виражається не тільки в тому, що система набуває нових властивостей, але і в можливості виокремлення окремого елемента для дослідження та наявності особливих закономірностей функціонування. Обліково-контрольна система є важливою складовою системи управління діяльністю аграрних підприємств.

Таким чином, взаємодія обліково-аналітичного забезпечення та аудиту дозволить аграрним підприємствам контролювати поточну діяльність, планувати стратегію і тактику, оптимально використовувати ресурси, вимірювати і оцінювати результати діяльності, отримувати реальну економічну вигоду від вкладених в підприємство засобів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Сільське господарство – частина агропромислового комплексу, для ефективного функціонування якого необхідна об'єктивна, оперативна та достовірна інформація, яка дозволить комплексно і всебічно оцінити результати діяльності аграрних підприємств та керування ними. Бухгалтерський облік і система управління в сільському господарстві не можуть функціонувати ефективно як складні організовані системи, якщо аудит в господарствах не відповідає сучасним вимогам. Тому в аграрних підприємствах виникає об'єктивна необхідність створення служби та організації аудиту. Своєчасна адаптація до зовнішніх умов, аналіз альтернативних варіантів розвитку і вироблення механізмів їх реалізації багато в чому базуються на оперативній інформації, яка може бути отримана при ефективній системі обліково-контрольного забезпечення, що дозволить своєчасно проаналізувати і оцінити тенденції розвитку, використання внутрішніх ресурсів, процесів виробництва і потенційних можливостей. Це забезпечить своєчасне виявлення небажаних відхилень, їх усунення та сприятиме ефективному функціонуванню системи управління, спрямованої на збільшення доходів організації. Подальші дослідження у даному напрямку мають забезпечити відповіді на питання практичного застосування окремих елементів механізму обліково-контрольного забезпечення розвитку підприємства.

Список використаних літературних джерел:

1. *Безродна Т.М.* Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття [Електронний ресурс] / Т.М. Безродна. – Режим доступу: <http://dspace.snu.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/523/8/bezrodna.pdf>
2. *Бурцев В.В.* Эккаунтинг как зеркало российского бизнеса / В.В. Бурцев // Финансовый бизнес. – 2006. – № 2. – С. 48-52.
3. *Бутинець Ф.Ф.* Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії: [монографія] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : ПП “Рута”, 2005.– 324 с.
4. *Журавель Г.П.* Теорії бухгалтерського обліку: студії: [монографія] / Г.П. Журавель, П.Я. Хомин. – Тернопіль : Економічна думка, 2008. – 400 с.
5. *Пархоменко О.В.* Інформаційно-аналітичне забезпечення процесу прийняття рішень в системі науково-технічної інформації: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.02.02 “Економіка та управління науково-технічним прогресом” / О.В. Пархоменко. – Київ, 2006. – 24 с.
6. *Юзва Р.П.* Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю підприємств спиртової промисловості: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Р.П. Юзва ; Терноп. нац. екон. ун-т. – Т., 2011. – 20 с.

ВОЛЬСЬКА Вікторія Валентинівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського національного агроекологічного університету

Стаття надійшла до редакції 14.10.2012 р.