

Исследован вопрос совершенствования отечественного законодательства по аудиту. Проведен анализ аудиторской деятельности в Украине. Выявлена тенденция к уменьшению количества как аудиторов, так и субъектов аудиторской деятельности и увеличение объема предоставляемых ими услуг, а также уменьшение удельного веса задач по предоставлению уверенности и увеличение других профессиональных услуг. Раскрыты проблемы аудиторской деятельности при вхождении в европейское сообщество.

Ключевые слова: аудит, рынок аудита; аудиторские услуги; аудиторская деятельность; субъекты аудита.

SUMMARY

Kryukova I., Kravchuk A., Isamiddinov S. The state of audit activity in Ukraine and the perspectives of development in euro-integration conditions

The article examines the issues of improving the domestic legislation on auditing, analyzes the state of audit activity in Ukraine. The work has shown a tendency to decrease the number of auditors and audit firms, but there was an increase in the volume of services provided by them. The research has identified a reduction in the share of assurance and other professional services of auditors. The article reveals the problems of audit activity in the course of Ukraine's entry into the European community.

Keywords: audit; audit market; audit services; audit activity; subjects of audit.

УДК 657:633

ОБЛІК ТА АНАЛІЗ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА В АГРАРНИХ БІЗНЕС-СУБ'ЄКТАХ БІЛЯЇВСЬКОГО РАЙОНУ ОДЕСЬКОЇ ОБЛАСТІ

І. О. Крюкова, К. І. Богдан

Одеський державний аграрний університет, м. Одеса

Анотація. У статті досліджено специфіку визнання готової продукції сільського господарства в бухгалтерському обліку. Проаналізовано сучасний стан виробництва, канали збуту і результативність реалізації основних видів продукції рослинництва в аграрних підприємствах Біляївського району Одеської області. Виявлено проблемні аспекти організації обліку реалізації готової продукції рослинництва аграрних бізнес-суб'єктів. Обґрунтовано напрями удосконалення обліку реалізації продукції сільського господарства на перспективу.

Ключові слова: готова продукція, продукція рослинництва, облік реалізації, аналіз, збут, ефективність, аграрні бізнес-суб'єкти.

Вступ. Стратегічною метою розвитку національної економіки та підвищення рівня якості життя населення України є забезпечення продовольчої безпеки країни. Ключові індикатори ступеня продовольчої безпеки методологічно ґрунтуються на обсягах виробництва та споживання різних видів продукції рослинництва. У зв'язку з цим, принципово важливим постає питання організації ефективних систем обліку і аналізу виробництва та реалізації продукції рослинництва, які формують базис для діагностики сучасного стану добробуту і якості життя населення України, що в свою чергу, необхідно для реалізації комплексу заходів, спрямованих на підвищення їхнього рівня.

Аналіз останніх досліджень. Розв'язання важливих проблем удосконалення обліку і аналізу виробництва і реалізації продукції сільського господарства постає у спектрі наукової уваги відомих вітчизняних і зарубіжних вчених серед яких значний внесок зробили: О.М. Азарян, Л.В. Балабанов, С.В. Близнюк, А.В. Бутинець, А.В. Войчак, С.С. Гаркавенко, Е.П. Голубков, Г. Г. Кірейцев, Н.С. Койдан, Н.В. Лагодієнко, М.Ф.Огійчук, В.Я. Плаксієнко, Н.В. Потриваєва, П.Т. Саблук, Л.О., В.П. Ситник та ін.

Незважаючи на ґрунтовні розробки науковців у спектрі даної проблематики, високий рівень динамічності середовища функціонування аграрних підприємств, необхідність підвищення рівня повноти, достовірності, прозорості і доступності інформації про результати діяльності бізнес-структур об'єктивно потребують проведення подальших наукових досліджень у напрямі удосконалення облікової і аналітичної підтримки розвитку сучасного агробізнесу.

Метою дослідження є оцінка сучасного стану обліку реалізації рослинницької продукції аграрних бізнес-суб'єктів Біляївського району та обґрунтування пропозицій з удосконалення окремих аспектів бухгалтерського обліку процесу реалізації.

Результати досліджень. Наукові дослідження і проведені за їх результатами узагальнення показали, що останнім часом організація обліку

сільськогосподарської продукції стає більш складною. Складність її полягає в нестабільності законодавчо-нормативної бази, недосконалості первинної документації, недостатній матеріально-технічній оснащеності підприємства та автоматизації обліку.

Неефективний ринковий механізм реалізації продукції рослинництва змушує аграрні підприємства використовувати канали збуту з непрозорими умовами купівлі-продажу та диктатом посередників, спонукає кінцевих споживачів купувати продукцію сумнівної якості за завищеними цінами. Практика свідчить, що тіньові умови та схеми збуту продукції сільського господарства, які притаманні багатьом аграрним бізнес-суб'єктам, в повній мірі не знаходять відображення у обліковій документації підприємств. Досить обмеженою з цих позицій є форма звітності 21-заг «Звіт про реалізацію сільськогосподарської продукції», в якій представлено обмежена кількість каналів збуту продукції.

Окремі недоліки властиві й обліку та звітності, які супроводжують процес виробництва сільськогосподарської сировини. Зокрема, Хомин П. Я. і Журавель Г. Д. зазначають, що типове положення 452 не повною мірою дає можливість здійснити належне облікове забезпечення звітності про витрати виробництва. За думкою авторів, наведені вказівки щодо обліку і розподілу витрат виробництва при визначенні собівартості продукції є загальними і це ускладнює їх застосування у практичній діяльності [1].

Аграрний сектор, як досить специфічна сфера матеріального виробництва, має цілу низьку особливостей, які зумовлюють порядок організації обліку її виробництва і збуту.

Сільськогосподарська продукція – це продукція, яка пройшла всі стадії оброблення, приймання, укомплектування за умовами договорів із замовниками та відповідає технічним вимогам та стандартам.

Готова продукція на сільськогосподарському підприємстві проходить такі операції:

- а) випуск продукції з виробництва і здача її на склади;

- б) зберігання продукції на складах підприємства;
- в) відпуск продукції на місці однороднім і відправка (відвантаження) іногороднім покупцям;
- г) відпуск продукції для внутрішніх потреб, для збуту продукції;
- д) реалізація продукції (одержання грошей від покупців за відпущену продукцію) [2].

В бухгалтерському обліку готова продукція оцінюється у відповідності до П(С)БО 9 «Запаси» за первісною вартістю, яка визначається згідно з П(С)БО 16 «Витрати».

Залежно від прийнятої форми організації обліку в аграрному бізнес-суб'єкті, господарські операції, пов'язані зі збутом продукції сільського господарства, відображаються у журналі-ордері б с.-г. та відомостях до нього: б.1. с.-г., б.4 с.-г., б.5 с.-г., б.6 с.-г.

Первинними документами для обліку реалізації продукції сільського господарства є: реєстри на відправлення зерна та іншої продукції з поля, відомості руху зерна та іншої продукції, реєстри приймання зерна вагарем, акти на сортування і сушіння продукції рослинництва, накладні внутрішньогосподарського призначення, накладні, товарно-транспортні накладні тощо.

Для обліку процесу реалізації готової сільськогосподарської продукції Планом рахунків бухгалтерського обліку призначені рахунки 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» 70 «Доходи від реалізації», 93 «Витрати на збут».

Оцінка готової продукції при її продажу залежить від облікової політики підприємства, в частині оцінки запасів при їх вибутті. При цьому можуть застосовуватися методи, передбачені П(С)БО 9 «Запаси».

При відображенні продажу готової продукції в бухгалтерському обліку зазначаються дві її оцінки: оцінка, що прийнята підприємством згідно з обліковою політикою, – первісна вартісна (по дебету рахунку 901 «Собівартість

реалізації готової продукції»), та оцінка, що визначаються за домовленістю сторін (по кредиту рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції») [3].

В Україні аграрний сектор є однією із головних складових економіки держави, саме він формує 13–15 % загальної валової доданої вартості та 9–11 % – державного бюджету, а з урахуванням суми податку на додану вартість, яка залишається в розпорядженні сільгоспвиробників як підтримка, це 16–17 %, а також займає друге місце серед секторів економіки у товарній структурі експорту, тобто 15–17 % експортного потенціалу держави [4].

Сільськогосподарські підприємства переживають зараз дуже складні часи, коли стара система реалізації продукції є зруйнованою, а нова ще не створена, і зусилля держави, щоб виправити цю ситуацію, є не досить ефективними [5].

Таблиця 1

Динаміка обсягів виробництва та реалізації продукції рослинництва в аграрних підприємствах Біляївського району Одеської області, ц

Види продукції	Роки			2016 р. до 2014р., %
	2014 р.	2015 р.	2016 р.	
Зерно – всього	679033	977249	881956	129,8
Насіння соняшнику	123837	208626	248728	В 2,0 рази
Ріпак	28438	12073	3085	10,8
Соя	2157	3275	1441	66,8
Овочі відкритого ґрунту	291147	226532	255881	87,8

Сучасний аграрний ринок формує вимоги до асортименту товарної продукції аграрних виробників, обсягів її виробництва і реалізації, диктує правила цінової політики в розрізі різних каналів збуту сільськогосподарської сировини. Протягом останніх років на ринку традиційно стабільний попит сформувався на зерну продукцію і насіння соняшнику. Попит, а відповідно, й обсяги виробництва і реалізації овочів, плодів, ягід визначається сезонними коливаннями та масштабами найближчих ринків. Як свідчать результати проведеного аналізу, за останні три роки в Біляївському районі Одеської області позитивною тенденцією зростання визначаються обсяги виробництва

зерна і насіння соняшнику. Обсяги виробництва овочів скоротились на 12,2 %, сої та ріпаку – відповідно на 33,2 % і 89,2 %.

Специфіка природно-кліматичних та економічних умов господарювання агроформувань Біляївського району зумовила формування зерно-технічного напрямку їхнього розвитку з розвинутим овочівництвом. При цьому, найбільш ефективним з економічної точки зору в господарствах суспільного сектору Біляївського району є виробництво і реалізації насіння соняшнику (від якого у 2016 р. було отримано 168,68 грн. чистого прибутку в розрахунку на 1 ц реалізованої продукції), зерна (105,24 грн. на ц) та сої (101 грн./ц). В цілому, рівень рентабельності галузі рослинництва становить близько 32 % (табл. 2), прибутковість продажу сировини рослинницького походження становить близько 23 %.

Таблиця 2

Ефективність реалізації продукції рослинництва в аграрних підприємствах Біляївського району Одеської області

Показники	Роки			2016 р. до 2014 р., %
	2014 р.	2015 р.	2016 р.	
Чистий дохід від реалізації продукції рослинництва, тис.грн.	282360,1	611209,6	594162,1	в 2,1 рази
Чистий дохід від реалізації продукції рослинництва в розрахунку на 1-е підприємство, тис.грн.	7430,53	16084,46	15635,84	в 2,1рази
Чистий прибуток від реалізації продукції рослинництва, тис.грн	26612,8	199122,5	138735,3	в 5,2 рази
Чистий прибуток реалізації продукції рослинництва в розрахунку на 1-е підприємство, тис. грн.	700,00	5240,07	3650,93	в 5,2 рази
Чистий прибуток від реалізації продукції рослинництва в розрахунку на 1 га ріллі, грн.	467,87	3527,40	2717,26	в 5,8 рази
Рівень рентабельності виробництва, %	12,5	53,6	32,5	в 2,6 рази
Рівень рентабельності продажу, %	9,4	32,5	23,3	в 2,4 рази
Розмір чистого прибутку на 1 ц, грн.:				
- зерна	22,17	54,35	105,24	в 4 рази
- насіння соняшнику	84,40	35,31	168,68	в 1,9рази
- ріпаку	30,44	12,27	14,30	46
- сої	323,00	202,00	101,00	31
- овочів	58,42	22,35	32,09	55

Проведені дослідження свідчать, що за останні роки структура каналів збуту продукції сільського господарства залишається практично незмінною, при цьому, найбільшу питому вагу, традиційно, займають інші канали реалізації, які представлені комерційними посередниками. Так, за цим напрямом збуту у 2016 р. аграрними формуваннями Біляївського району Одеської області було реалізовано близько 76 % зерна, насіння соняшнику і сої, понад 80 % ріпаку, 83 % овочів (табл. 3). Іншим значним для аграрних підприємств каналом збуту продукції рослинництва залишаються переробні підприємства, частка яких у структурі каналів збуту становить 13-18 %.

Таблиця 3

Канали реалізації продукції рослинництва в аграрних підприємствах Біляївського району Одеської області (2016 р.)

Види продукції	Канали реалізації, %			
	Переробні підприємства	Населенню в рахунок орендної плати	Ринок	Інші канали (комерційні посередники)
Зерно - усього	17,9	3,5	2,9	75,7
Насіння соняшнику	17,9	3,5	2,3	76,3
Ріпак	16,5	2,0	1,2	80,3
Соя	17,3	3,2	2,5	77,0
Овочі	13,0	2,1	2,2	82,7

За таких тенденцій удосконалення збутової політики бізнес-суб'єктів аграрної сфери має відбуватись у комплексі із системною політикою держави і регіону щодо подальшої розбудови інфраструктури аграрного ринку Південного регіону та нарощування товаропотоків за існуючими прозорими каналами реалізації продукції сільського господарства - агроторгові дома, СВК, агробіржі тощо.

На наш погляд, одним з напрямів удосконалення системи є формування прозорих каналів реалізації продукції, розвиток біржового ринку, що у своє чергу тягне за собою удосконалення бухгалтерського обліку реалізації продукції.

Для удосконалення обліку продажу підприємствам також необхідно приділяти більше уваги аналітичній деталізації облікової інформації з цього питання, оскільки вона є об'єктивною передумовою для подальшого забезпечення аналізу, планування та контролю, забезпечує відображення інформації щодо отриманих доходів, понесених витрат і фінансових результатів по кожному виду реалізованої продукції.

Слід погодитися з думкою В.І. Дудіна, що «...огляд розвитку каналів збуту сільськогосподарської продукції дає змогу визначити рівень організованості розвитку інфраструктури ринків», виявити роль кожного каналу в організації збутової діяльності [6].

При дослідженні порядку ведення обліку, пов'язаного з продажем продукції рослинництва в сільськогосподарських підприємствах Біляївського району Одеської області, було встановлено суттєві розбіжності між обліком згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку та практикою обліку господарських операцій щодо вказаної ділянки. В деяких господарствах району облік реалізації продукції здійснюється тільки з використанням рахунку 70 «Доходи від реалізації». В даних сільськогосподарських підприємствах собівартість реалізованої продукції відображається по дебету рахунку 70 з кредитом рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», а відвантаження продукції і дохід – по кредиту рахунку 70. При цьому по дебету рахунку 70 також відображаються витрати на збут. Таке відображення в обліку не впливає на розмір фінансових результатів, однак, в кінці звітного періоду, для складання звіту про фінансові результати виникає необхідність в розмежуванні окремо понесених витрат і отриманих доходів від реалізації продукції, що ускладнює облікові роботи та унеможливорює одержання оперативної інформації на протязі звітного періоду для прийняття управлінських рішень [1].

Проблемним аспектом сучасної системи організації обліку всіх агроформувань є оцінка продукції сільського господарства як біологічних активів. Практика свідчить, що в жодному підприємстві Біляївського району не

використовується П(С)БО 30 «Біологічні активи». У зв'язку з цим доцільним є пропозиції вчених щодо відображення доходу від первісного визнання сільськогосподарської продукції, зокрема, продукції рослинництва за дебетом рахунків 21 «Поточні біологічні активи» і 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» з кредиту рахунку 71 «Інший операційний дохід», а не з кредиту рахунку 23 «Виробництво».

Дослідження стану обліку пов'язаного з реалізацією продукції рослинництва в сільськогосподарських підприємствах показало, що потребує також впорядкування бухгалтерський облік операцій з продажу продукції з можливістю аналітичної та синтетичної деталізації для раціональної організації контролю та прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Існує ряд проблем з організації обліку, які ще слід вирішити, а саме: мала кількість підприємств, які мають доступ до глобальної мережі; незначна кількість власників кредитних карток; низький розвиток постачання реалізованої сільськогосподарської продукції через Інтернет мережу; низька платоспроможність населення; фізично і морально застарілі інформаційні системи; різноманітний набір програм та окремих автоматизованих робочих місць не в змозі забезпечити керівників оперативною й достовірною інформацією, яка необхідна для прийняття управлінських рішень.

Недоліком організації обліку реалізації готової продукції сільського господарства, а отже, й розрахунків з покупцями і замовниками аграрних формувань Біляївського району є відсутність практики створення резерву сумнівних боргів. У зв'язку з цим, доцільним, на нашу думку, є запровадження у практику обліку форм внутрішньої звітності, яка дозволить узагальнювати результати розрахунків із покупцями і замовниками для більш оптимального їх управління. Так форма має містити наступні дані: реквізити підприємства-покупця, суму дебіторської заборгованості, величину сумнівного боргу в розрізі кожного покупця. Необхідним є також створення і затвердження на підприємствах графіків документообігу, які дозволитимуть на більш високому рівні організувати процес обліку реалізації продукції сільського господарства.

Оцінка дебіторської заборгованості, яка може виникати внаслідок реалізації сільськогосподарської продукції, об'єктивно потребує відповідного відображення у внутрішніх нормативно-правових документах аграрних формувань. Як показали дослідження, у Наказах «Про облікову політику» підприємств Біляївського району відсутній нормативний базис для обліку дебіторської заборгованості. Зважаючи на це, вважаємо доцільним доповнити дане нормативне положення такими елементами обліку, як: оцінка дебіторської заборгованості, порядок її списання з балансу підприємства. Це дозволить реалізувати основні принципи бухгалтерського обліку: повного висвітлення і обачності.

Досить низьким на сучасному етапі імплементації інформаційних технологій у практику господарювання залишається рівень інформатизації і автоматизації обліку підприємств аграрного сектору. Ознайомлення з практикою ведення облікового процесу агроформувань Біляївського району показав, що в більшості господарств й досі діє журнально-ордерна форма обліку, тоді як на ринку інформаційних продуктів є значна кількість програмних продуктів, спеціально орієнтованих на потреби агровиробників. Одними з найбільш вдалих програмних продуктів є версія «1С: Бухгалтерія» версії «8.3» або національний програмний продукт «Дебет-Плюс».

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведені дослідження дозволили зробити висновок, що для вирішення проблем поліпшення обліку реалізації сільськогосподарської продукції доцільно зосередити увагу на комплексі наступних заходів: 1) доповнення переліку елементів облікової політики (в частині оцінки дебіторської заборгованості та створення резерву сумнівних боргів); 2) впровадження у практику графіків документообігу; 3) використання у практиці обліку П(С)БО 30 «Біологічні активи»; 4) удосконалення і доповнення форм первинної звітності, які використовуються в процесу обліку збуту готової сільськогосподарської продукції; 5) поступово підвищувати рівень автоматизації облікових процесів в агроформуваннях району.

Перспективними напрямками наукових досліджень у площині обліку реалізації продукції сільського господарства є оцінка продукції рослинництва з урахуванням положень, які передбачені міжнародними стандартами обліку і фінансової звітності, у площині аналізу збуту сільськогосподарської продукції – обґрунтування найбільш ефективних для агровиробників каналів збуту та оцінка результативності реалізації готової продукції.

Література:

1. Лагодієнко Н.В. Облік доходів та витрат пов'язаних з продажем сільськогосподарської продукції: теорія та практика / Н.В. Лагодієнко, Т.В. Штучка // Економічний форум. – 2012. – №1. – С. 399-402
2. Андрушко А.М. Проблеми формування інфраструктури постачальницько-збутової діяльності сільськогосподарських підприємств / А.М. Андрушко // Вісник Львівського державного аграрного університету: Економіка АПК. – 2007. – №14 (1). – С. 727-734.
3. Ситник В. П. Економічні проблеми виробництва зерна в Україні / В.П.Ситник // Економіка АПК. – 1996. – № 5. – С.3-10.
4. Потриваєва Н. В. Проблеми організації обліку сільськогосподарської продукції / Н. В. Потриваєва, Н. С. Морозова // Економічний форум. – 2013. – № 4. – С. 245-247.
5. Людвенко Д.В. Проблеми організації обліку готової продукції та її реалізація на підприємствах АПК / Д.В. Людвенко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=47449>
6. Дудін В.І. Канали збуту зернових культур та їх державне регулювання в Черкаській області / В.І. Дудін // Збірник наукових праць Уманського державного аграрного університету. – 2007. – № 64. – С. 142-151

АННОТАЦІЯ

И.А. Крюкова, Е.И. Богдан. Учет и анализ реализации продукции растениеводства в аграрных бизнес-субъектах Беляевского района Одесской области.

В статье исследована специфика признания готовой продукции сельского хозяйства в бухгалтерском учете. Проанализировано современное состояние

производства, каналы сбыта и результативность реализации основных видов продукции растениеводства в аграрных предприятиях Беляевского района Одесской области. Выявлены проблемные аспекты организации учета реализации готовой продукции растениеводства аграрных бизнес-субъектов. Обоснованы направления совершенствования учета реализации продукции сельского хозяйства на перспективу.

Ключевые слова: *готовая продукция, продукция растениеводства, учет реализации, анализ, сбыт, эффективность, аграрные бизнес-субъекты.*

SUMMARY

I. Kryukova, K. Bogdan. Accounting and analysis of the sale of crop production in agrarian business- subjects in the Bilyaivka district Odessa region.

The specificity of recognition of finished agricultural products in accounting is investigated in the article. The current state of production, sales channels and the performance of the main types of crop production in agrarian enterprises of Bilyaivka district, Odessa region have been analyzed. The problematic aspects of the organization of accounting for the implementation of finished products of plant growing of agrarian business subjects were revealed. The directions of improvement of accounting of agricultural products realization for the future are substantiated.

Keywords: *finished products, crop production, sales accounting, analysis, sales, efficiency, agrarian business- subjects.*

УДК 330.131.5:631.157:631.11

ОРГАНІЗАЦІЙНІ РІВНІ ФОРМУВАННЯ СТРАТЕГІЙ В АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

О.І. Мельничук

Одеський державний аграрний університет, м. Одеса

І.А. Ажаман

Одеська державна академія будівництва та архітектури, м. Одеса

Анотація. *Обґрунтовано доцільність виділення ознаки ієрархічності у класифікації стратегій та її значення при розробці відповідних стратегій в сільськогосподарських підприємствах. Охарактеризовано види стратегій аграрних підприємств за ієрархією в системі управління, які відповідають різним його організаційним рівням. Узагальнено наукові підходи до визначення заходів та відповідальних осіб під час формування корпоративних, ділових, функціональних і операційних стратегій.*