

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ**

**Кафедра обліку  
та економіко-правового забезпечення  
агропромислового бізнесу**

**МІЖДИСЦИПЛІНАРНА КУРСОВА РОБОТА  
на тему:  
СТАН ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І  
ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ**

Студентки 1 курсу, ОПЗм – 11  
Спеціальності – 071 облік і оподаткування  
Магістерської програми  
Облік і правове забезпечення  
агропромислового бізнесу  
**Григорчук Альона Русланівна**  
Керівник: к.е.н, доцент  
**Белова І.М.**

Національна шкала \_\_\_\_\_  
Кількість балів: \_\_\_ Оцінка ECTS \_\_\_\_\_

*Члени комісії* \_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)  
\_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)  
\_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)

**ТЕРНОПІЛЬ – 2019**

## ЗМІСТ

<b>Вступ.....</b>	<b>3</b>
<b>1. Теоретичні засади організації бухгалтерського обліку та звітності.....</b>	<b>5</b>
<b>2. Методологія обліку та звітності сільськогосподарської діяльності за МСФЗ.....</b>	<b>19</b>
<b>3. Нормативно-методичні засади організації бухгалтерського обліку аграрних підприємств України.....</b>	<b>32</b>
<b>4. Основні напрямки удосконалення обліку та звітності в Україні.....</b>	<b>44</b>
<b>Висновки.....</b>	<b>56</b>
<b>Список використаних джерел.....</b>	<b>58</b>

## ВСТУП

На сьогодні, нормативно-правове забезпечення діяльності підприємств у сфері бухгалтерського обліку направлено на запозичення міжнародної облікової практики, яка враховується при вдосконаленні та розробці вітчизняних нормативно-правових документів з питань бухгалтерського обліку та складання звітності.

Трансформація економічного середовища, широке впровадження ринкових відносин, курс на міжнародну інтеграцію економіки України зумовлюють необхідність реформування системи бухгалтерського обліку і звітності. Одним із основних завдань реформування бухгалтерського обліку і звітності є формування системи законодавчо-нормативного регулювання, яка покликана створити необхідні умови для формування об'єктивної, повної, своєчасної та релевантної економічної інформації про фінансово-майновий стан та результати діяльності суб'єктів господарювання. Основною метою законодавчо-нормативного регулювання бухгалтерського обліку в ринкових умовах господарювання є забезпечення об'єктивною та достовірною інформацією про фінансовий стан і результати діяльності підприємств усіх зацікавлених користувачів. Поява економічних категорій та понять, притаманних ринковій економіці, зумовила необхідність вдосконалення законодавчо-нормативного регулювання бухгалтерського обліку власного капіталу, фінансових інвестицій, лізингових операцій, операцій з іноземною валютою тощо. Проте система законодавчо-нормативного регулювання бухгалтерського обліку і звітності зазнала лише поверхових змін і надалі переважно задовольняла лише інформаційні потреби державних органів.

Питанням вдосконалення системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку і звітності в Україні приділяли значну увагу вітчизняні науковці. Серед вчених, що здійснили вагомий внесок у вирішення зазначеної проблеми, слід відзначити В.Г. Швеця, М.С. Пушкara, В.М. Пархоменка, О.М. Петрука, Т.В. Барановську, В.А. Кулика.

У наукових працях вітчизняних вчених значна увага прикута до вдосконалення системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку і звітності, виходячи з позиції, що основним суб'єктом формування цієї системи є держава в особі різних державних органів та відомств. Проте залишається невирішеною проблема участі професійної спільноти та професійних організацій бухгалтерів та аудиторів у процесі формування та вдосконалення системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та звітності, особливо в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності резидентами України.

Основною метою нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні є встановлення для всіх суб'єктів господарювання єдиних правил ведення обліку та складання звітності, які б гарантували і захищали інтереси користувачів. Для захисту інтересів різних груп користувачів необхідно, щоб представники таких груп мали можливість представляти та відстоювати їх на етапі прийняття або внесення змін до нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку.

Аналізуючи систему нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні, особливу увагу хочемо приділити дослідженню основних функцій та ролі дорадчих органів при Міністерстві фінансів України, а саме Ради з Міжнародних стандартів фінансової звітності та Методологічної ради з бухгалтерського обліку.

Просування України шляхом ринкових перетворень, трансформація суспільних відносин, розвиток міжнародних економічних зв'язків, кардинальні зміни у структурі і формах власності, конкуренція, банкрутство, інші реалії сьогодення визначають сучасний етап розвитку економіки. Підприємство виступає основною ланкою економічної системи і суспільного виробництва. В умовах економічної кризи питання ефективного господарювання на рівні підприємства потребує негайного вирішення. При цьому підвищується роль та значення бухгалтерського обліку як суттєвого важеля управління господарською діяльністю.

## 1. Теоретичні засади організації бухгалтерського обліку та звітності

Перехід до ринкової економіки вимагає серйозних змін в організації бухгалтерського обліку. Обраний напрям реформування бухгалтерського обліку через запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності – спричинив істотну зміну ролі держави в галузі регулювання та організації бухгалтерського обліку.

Щодо організації бухгалтерського обліку на підприємстві держава стала визначати лише загальний порядок ведення фінансового бухгалтерського обліку, забезпечуючи тим самим єдиний економічний простір в країні. В галузі нормативного регулювання має місце практична відсутність у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та методичних рекомендаціях, що затверджені Міністерством фінансів України, норм з регулювання організації бухгалтерського обліку як на підприємстві та і в межах всієї країни. Держава, реалізуючи програму реформування обліку відповідно до МСФЗ, нормативно встановлює тільки правила подання фінансової інформації в бухгалтерській звітності, орієнтуючи її на задоволення інформаційних потреб зовнішніх

В Україні досить велика кількість вчених зробили свій вклад в теорію організації бухгалтерського обліку на підприємстві, визначення його місця в загальногосподарському обліку. Серед них Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Г.Г. Кірейцев, Н.М. Малюга, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар, Я.В. Соколов, Н.М. Ткаченко та ін.. Наукові погляди на організацію бухгалтерського обліку та взаємозв'язок видів обліку згруповані нами в три підходи: методологічний, біхевіоральний та системний (табл. 1.1.).

Найбільш поширеним є класичний підхід, який домінує в даний час і акцентований на структурних чинниках, облікових функціях або видах обліку, необхідних для досягнення цілей діяльності підприємства.

В системному підході головна увага приділяється відносинам взаємозалежності і вивченню різних видів обліку і взаємозв'язків між ними як цілісної системи в межах підприємства, що відрізняє його від двох попередніх

підходів. Проте єдиного бачення щодо визначення завдань обліку як єдиної системи ще не сформовано.

Таблиця 1.1

Систематизація наукових поглядів на проблему організації бухгалтерського обліку в економічній науці

№	Підхід (наукова течія)	Пріоритети у визначенні завдань організації обліку	Характеристика
1	Методологічний	Формування галузевої облікової політики Створення організаційної та методологічної бази обліку в аграрному секторі Спеціалізація і координація діяльності облікового та управлінського апарату Розробка правил що діють як критерії ведення обліку по галузі	Акцентований на структурних чинниках, облікових функціях або видах обліку, необхідних для інформаційного забезпечення галузевого управління
2	Системний	Вивчення різних видів обліку і взаємозв'язків між ними Встановлення системних характеристик обліку та відповідно до них його організації Забезпечення організації обліку у логічному взаємозв'язку всіх його видів	Головна увага приділяється відносинам взаємозалежності і вивченню різних видів обліку і взаємозв'язків між ними як цілісної системи на підприємстві
3	Біхевіоральний	Оцінка соціально-психологічних чинників організації обліку Дослідження поведінки неформальних інститутів у організації обліку Визначення причин та наслідків організаційних змін на професійну діяльність бухгалтерів	Прихильники напряду досліджують проблеми мотивації поведінки облікових працівників, питання етики і професійної думки.

Представники біхевіорального підходу досліджують проблеми мотивації поведінки облікових працівників, питання етики і професійної думки. Такі дослідження акцентують увагу на оцінці соціально-психологічних факторів професії бухгалтера, поведінку та професійну організацію бухгалтерів.

Бухгалтерський облік – системи вимірювання, обробки і передачі інформації про певного господарюючого суб'єкта.

Бухгалтерський облік – системи спостереження і реєстрації, групування, зведення, аналізу і передачі інформації про факти господарського життя, створеної для управління господарськими процесами.

Бухгалтерський облік є складовою, свідомо і штучно конструйованою системи вимірювання, реєстрації, збору, обробки, аналізу і представлення даних про засоби і джерела засобів підприємства.

Аналіз визначень, що надані *управлінському обліку*, свідчить, що в світовій практиці існують різні підходи до визначення поняття «управлінський облік».

Так наприклад, у концепції німецького «контролінгу» управлінський облік розглядається як інтегрована система збору і інтерпретації інформації про діяльність компанії, зокрема про витрати, результати діяльності підрозділів і собівартості продукції. При цьому велика увага приділяється нормативно-плановому характеру системи економічного управління, фінансовому характеру або фінансовому відображенню інформації, що надається, і її значенню для отримання внутрішньої звітності підприємства на різних рівнях, орієнтуючись перш за все на внутрішні процеси управління.

У концепції англійського управлінського обліку основним його завданням є «забезпечення управлінського персоналу підприємства своєчасною і повною інформацією для ухвалення управлінських рішень». При цьому мається на увазі, що більшість рішень направлена на задоволення вимог зовнішнього учасника процесу управління, особливо акціонерів і власників. У даній концепції найбільша увага приділяється таким завданням управління компанією, як оцінка і підвищення «вартості компанії», управління собівартістю і грошовими потоками. При цьому управлінський облік зазвичай описується як самостійна облікова система.

У вітчизняній науковій літературі поняття управлінського обліку часто ототожнюють з виробничим обліком. У підручнику за редакцією М.Я. Дем'яненка визначено, що виробничий облік оперує не тільки вартісними, але і натуральними показниками, які не обов'язково мають документальне підтвердження, а базуються на попередній оцінці, прогнозах. Тут обліковують внутрігосподарське споживання, складають натуральний баланс виробництва (надходження та канали використання) тощо. Таким чином, виробничий облік забезпечує контроль за конкретними ланками діяльності, дає змогу виявляти

порушення у наміченому ході виробництва та своєчасно впливати на ці явища, визначати перспективи подальшого розвитку.

Аналіз визначень *податкового обліку*, вказує, що вони практично ідентичні. Головний визначальний чинник податкового обліку - наявність регламентуючого законодавства. Головними завданнями цього виду обліку є підготовка податкової звітності, взаємодія з податковими органами, оптимізація поточних платежів до бюджету і податкового навантаження.

З прийняттям Податкового кодексу України роль бухгалтерського обліку в системі податкового обліку та рівень їх взаємодії значно зросли. Найвагоміша зміна значення бухгалтерського обліку в новій системі оподаткування пов'язана з тим, що документи бухгалтерського обліку стали основою для розрахунку більшості податків та платежів. А відтак і проблема раціональної організації обліку з урахуванням вимог податкового законодавства набула особливої актуальності. Це підтверджує той факт, що у новому Податковому кодексі близько 50 посилань на П(С)БО.

Особливого значення з прийняттям Податкового кодексу набуває питання правильної організації обліку в юридичних осіб, що отримують благодійну допомогу. Так, зокрема юридичні особи – набувачі благодійної допомоги ведуть бухгалтерський та оперативний облік надходження, зберігання, розподілу та використання благодійної допомоги у вигляді товарів, робіт, послуг, а також звітність за встановленою центральним органом виконавчої влади в галузі статистики формою, яку надсилають органам державної податкової служби. Для бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з благодійною допомогою, юридичні особи – набувачі благодійної допомоги користуються планом рахунків та інструкцією, що діють в Україні.

Податковий облік, як і бухгалтерський облік, використовує дані первинних документів. Проте, якщо в бухгалтерському обліку знаходить своє відображення кожний первинний документ, то в податковому – тільки ті з них, які прямо пов'язані з оподаткуванням.

Головним завданням *оперативного обліку* є формування інформації для оперативного управління підприємством. Він використовується, наприклад, при



складанні табеля обліку відпрацьованого часу. Предметом обліку в даному випадку буде вихід або невихід на роботу працівників. Основною вимогою, яка пред'являється до даного обліку – це його своєчасність або оперативність. Крім того, інформація, представлена оперативним обліком, повинна бути достатньо достовірною.

Об'єктами оперативного обліку є: окремі елементи ще незавершених процесів виготовлення продукції і різного роду незавершених господарських операцій; завершені господарські операції локального характеру; сукупні процеси, що здійснюються на відповідних стадіях кругообігу засобів і включають всі однорідні процеси і господарські операції локального характеру.

Оперативний облік націлений на вирішення завдань управління організацією, тому споживачем результатів оперативного обліку є всі співробітники організації, що беруть участь в управлінні (приймають управлінські рішення). Це керівники (особи, що віддають розпорядження, накази і вказівки) і співробітники, що управляють активами чи господарськими операціями (диспетчери або співробітники служб логістики, закупівлі/постачання, збуту тощо).

Оскільки оперативний облік – це внутрішній облік, він регламентується тільки внутрішніми розпорядженнями уповноважених співробітників. Система оперативного обліку унікальна для кожного підприємства і є частиною його конкурентної переваги, тому на міжнародному рівні питання уніфікації, стандартизації або гармонізації обміну оперативною інформацією між підприємствами не обговорюються. Дані оперативного обліку не завжди оформляються документально, тобто інформація може передаватися за допомогою усної мови, або за допомогою будь-яких засобів зв'язку, наприклад зведення про виконання місячної виробничої програми, плану реалізації продукції, плану роздрібного товарообігу тощо.

Головними завданнями *статистичного обліку* є вивчення і формування узагальнених даних про об'єм і динаміку випуску продукції, продуктивність праці, закономірності розвитку заробітної плати, товарообігу, використання засобів на матеріальне стимулювання праці тощо. Об'єктами статистичного

обліку є дані про процеси матеріального виробництва, чисельність і склад населення, рівні його матеріального добробуту тощо. Статистичний облік використовує особливі методи збору і обробки даних: суцільна і вибіркова реєстрація даних, їх зведення і групування, обчислення середніх величин, індексів, динамічних рядів та ін. Використовуються різні вимірники, наприклад, натуральні, такі як кількість працюючих, кількість відпрацьованих людино-годин, людино-дні. Основним споживачем статистичного обліку є державні органи статистики. Результатом статистичного обліку є особлива, статистична звітність. Форм статистичної звітності представляються регулярно по переліку, встановленому органами державної статистики.

Бухгалтерський і податковий облік використовують грошові вимірники, статистичний і оперативний облік використовують широкий спектр різноманітних вимірників і показників.

Принцип складання звітності застосовується в бухгалтерському, статистичному, податковому обліку, виняток становить оперативний облік.

Будь-які види обліку взаємозв'язані між собою, і часто їх достатньо складно розділити. Проте слід зазначити, що автори по-різному визначають сферу застосування різних видів обліку на підприємстві і взаємозв'язок між ними. Так, на думку М.І. Кутера фінансовий і управлінський облік в сукупності утворюють бухгалтерський облік, бухгалтерський облік ґрунтується на даних оперативного обліку, статистичний облік використовує агреговані дані всіх видів обліку (рис. 1.1).

В.Є. Керімов виділяє оперативний, статистичний, бухгалтерський та податковий облік як самостійні види, виробничий і фінансовий облік як підсистеми бухгалтерського обліку, а управлінський облік, на його думку, ґрунтується на сукупності даних оперативного, статистичного і виробничого обліку (рис. 1.2).

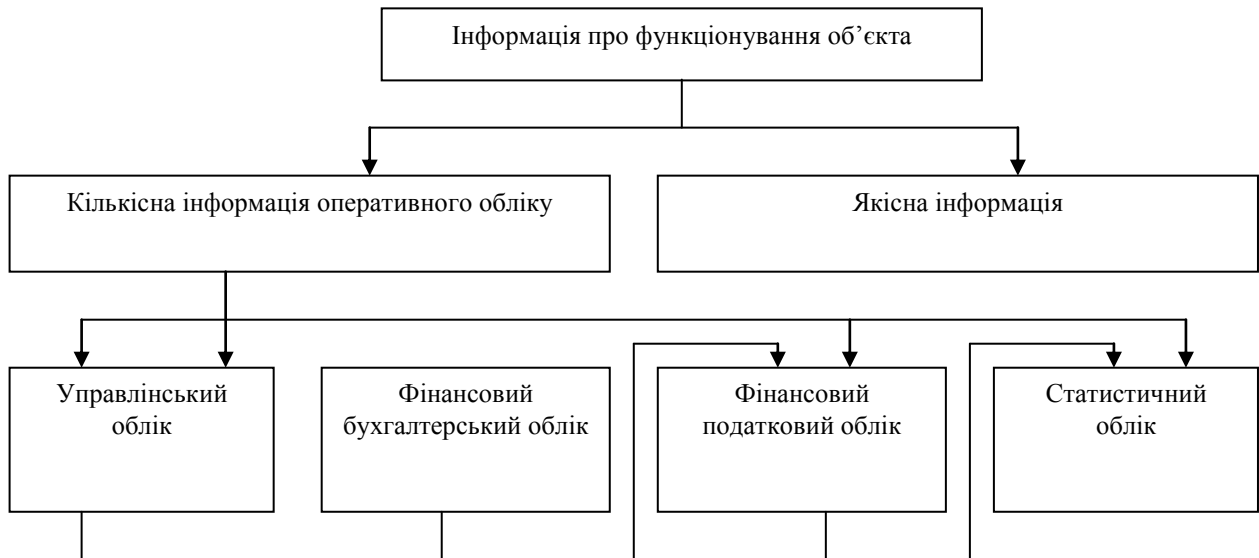


Рис. 1.1. Взаємозв'язок різних видів обліку на підприємстві

Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар також виділяють в самостійний вид фінансовий і управлінський облік, а виробничий облік виділяють як їх підсистему.

Б. Райан називає фінансовий і управлінський облік, але цілком справедливо зауважує, що в більшості розвинених підприємств служби фінансового та управлінського обліку частково перекриваються за своїми функціями.

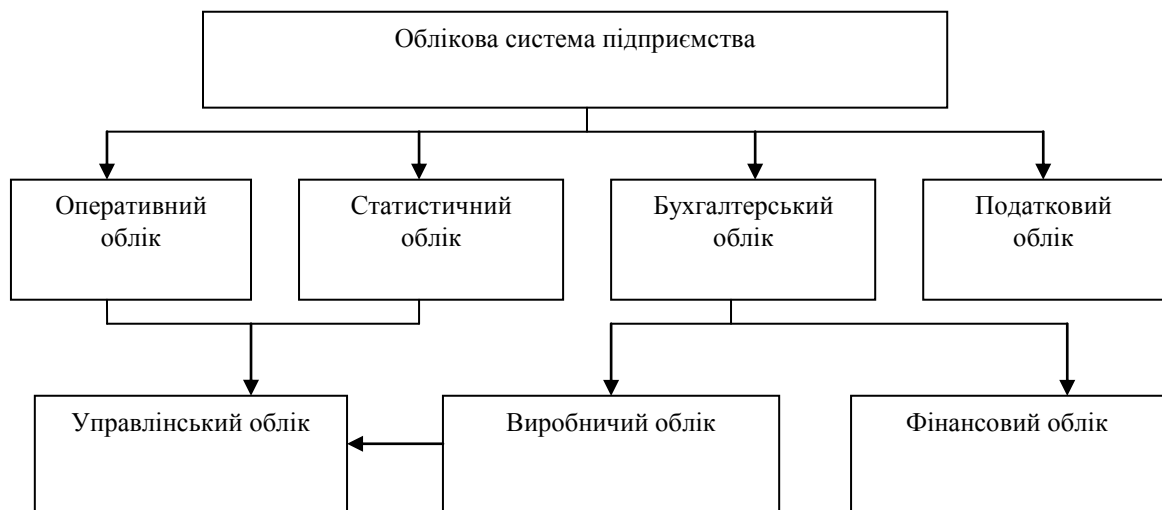


Рис 1.2. Облікова система в інформаційному полі підприємства

Після розгляду різних видів обліку доцільно виділити головні їх характерні ознаки, які будуть покладені в основу подальших досліджень (табл.1.2.).

Таблиця 1.2

Виділені характерні (спільні) ознаки бухгалтерського, управлінського, податкового, оперативного і статистичного обліку

Характерна ознака	Сутність
Уніфікація документування	Більшість інформації, що використовується для всіх видів обліку міститься у первинних і зведених документах, але обробляється вона в різні терміни, з різним ступенем деталізації і різними кінцевими цілями.
Різноманітність інформації	Кожен з видів обліку представляє корисну і різноманітну інформацію. Наприклад: камеральний облік інформує про чистих грошових потоках, управлінський облік - про ефективність і рентабельності вкладеного капіталу, податковий облік - про базу оподаткування і т.д.
Різний ступінь узагальнення інформації	Кожен вид обліку створює інформаційні можливості для управління і контролю за різними процесами, які не знаходять відображення в іншому виді обліку. Наприклад, у бухгалтерському обліку фіксується тільки вже цілком завершена операція, тоді як в оперативному обліку можуть при необхідності відображатися і окремі елементи операції до її завершення.
Один і той же об'єкт досліджень	Кожен з видів обліку розглядає один і той самий об'єкт, але з різних точок зору.
Наявність різних інформаційних користувачів	Основною причиною наявності різних видів обліку на підприємстві є необхідність формування інформації для різних користувачів, які відокремлено регламентують її склад для власних цілей. Кожен з них відрізняється складом явищ, що відображаються в обліку, призначенням і способами здійснення.
Всезатребуваність облікової інформації	Основним джерелом, за допомогою якого можна отримати будь-які відомості про фінансово-господарську діяльність підприємства, є облікова інформація в цілому.

Вагомий внесок у пояснення сутності системи бухгалтерського обліку здійснили В.Ф. Палій та Я.В. Соколов. Автори виділили три рівні системи бухгалтерського обліку: методичний, технічний та організаційний. Причому кожний рівень теж може розглядатися як диференційована багаторівнева система, що має певні елементи з вертикальними та горизонтальними зв'язками.

В.М. Жук розширив запропоновану науковцями трирівневу систему бухгалтерського обліку до п'ятирівневої, доповнивши її регуляторним та інституційним рівнями. При цьому методичний, технічний та організаційний рівні автор називає «жорстким ядром» теорії облікових систем, адже методи, форми та технології є універсальними. Регуляторний рівень, базуючись на можливостях «жорсткого ядра» та потребах управління має задавати, за твердженням автора, методологію облікової системи, а саме: визначати підходи

до застосування методів, уточнювати предмет бухгалтерського обліку, розширювати чи звужувати за потреби його об'єкти.

П'ятий запропонований В.М.Жуком інституційний (управлінський) рівень облікової системи в теоретичному аспекті визначає пріоритетність та розвиток функцій бухгалтерського обліку, а звідси і його призначення та завдання по мірі розвитку економіки, реалізації ідей сталого розвитку та інших впливів.

Інший бік теорії структури та рівнів бухгалтерської системи – це спроби формування такої системи, яка посилить облікове забезпечення управління на дещо інших трьох рівнях: підприємства – держави – світу. Ця наукова позиція, що підтримується великою кількістю вчених, висвітлює систему бухгалтерського обліку через існування та взаємодію підсистем міжнародного (глобального), національного та корпоративного рівня (рис.1.3.).



Рис. 1.3. Рівні облікових систем

Система бухгалтерського обліку на *міжнародному* рівні представлена двома глобальними системами стандартизації. Дані системи слугують орієнтиром на міжнародному рівні при підготовці і поданні інформації про фінансовий стан підприємств та результати їх діяльності. Такими системами зокрема є:

GAAP – загально визнані облікові принципи США;

IAS – Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) (рис. 1.4).

Питання функціонування системи бухгалтерського обліку на міжнародному рівні активно обговорюються з другої половини ХХ століття.

На даний момент найбільш поширені два підходи: гармонізація і стандартизація обліку. Ідея гармонізації різних систем бухгалтерського обліку обговорюється з 1961 р., в рамках Європейського співтовариства (ЄС), даний підхід визнає, що в кожній країні може існувати своя модель організації обліку і система стандартів, що її регулюють; гармонізація моделей обліку досягається через їх відповідність Директивам ЄС, основні положення яких включені в національних законодавства країн-членів співтовариства. Ідея стандартизації реалізується з 1973 р. Комітетом з міжнародних стандартів фінансової звітності і полягає в наступному: сприйняття глобальних стандартів обліку та дублювання їх у національні системи обліку повинно здійснюватися на добровільній основі (в даному випадку пропагується усвідомлено погоджувальний варіант вирішення проблеми). Оскільки другий підхід не обмежується рамками ЄС, саме він останніми роками починає домінувати. Використання ідеології IAS в національних системах обліку в економічно розвинених країнах здійснюється не по лінії держави, а через інститути професійних (сертифікованих, присяжних тощо) бухгалтерів.

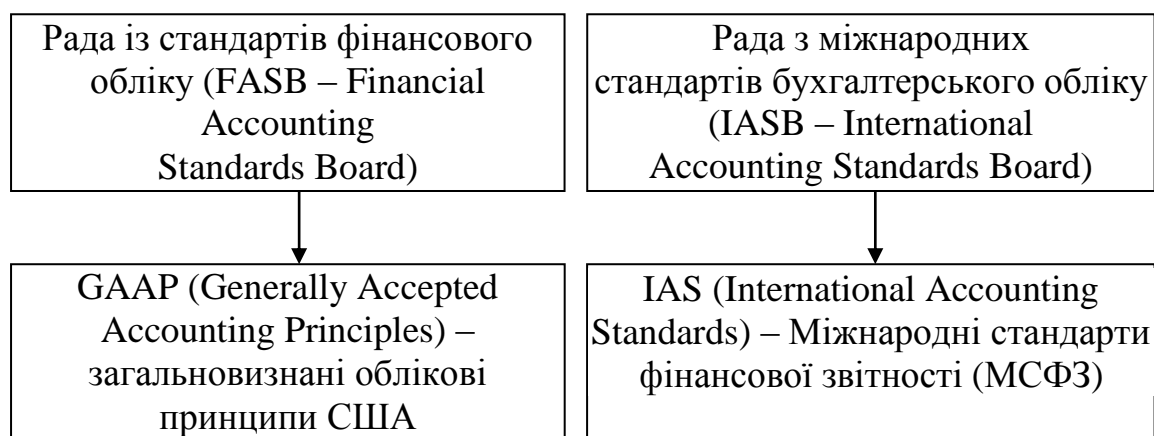


Рис.1.4. Міжнародні системи бухгалтерського обліку та суб'єкти їх формування

Національна система бухгалтерського обліку в Україні на даний час представлена трьома головними суб'єктами регулювання на чолі з Міністерством фінансів України. Зокрема:

- Міністерство фінансів України, що формує загальну систему бухгалтерського обліку (національні П(С)БО, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності);
- Національний банк України, що визначає порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках (у межах П(С)БО);
- Державне казначейство України, яке регулює підсистему бухгалтерського обліку в бюджетній сфері.

Бухгалтерський облік стає все більше мовою світової економіки через розробку його міжнародних (узагальнених) стандартів та принципів і запровадження їх в якості національних положень конкретних країн. Україна не є винятком в цьому процесі. В 1994 році прийнято Указ Президента України щодо переходу національної системи обліку на міжнародні принципи. Постановою Кабінету Міністрів України № 1706 від 28.10.1998 р. затверджена Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, яка реалізовується прийняттям Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” (16.07.1999 р.) затвердженням нового Плану рахунків (Наказ Мінфіну України № 291 від 30.11.1999 р.), розробкою та впровадженням вже більше тридцяти національних положень з бухгалтерського обліку (П(С)БО).

На сьогодні в Україні розробкою методології бухгалтерського обліку займається Міністерство фінансів України в особі Методологічної ради з бухгалтерського обліку.

Ці та інші тенденції розвитку облікової системи на міжнародному та національному рівнях не могли не вплинути на *корпоративну* облікову систему, що діє в межах окремого підприємства та представлена його обліковою політикою. Такий вплив проявляється у наступних напрямках (табл.1.3.).

В даний час в проблемі організації обліку на рівні підприємства склалася суперечлива ситуація. З одного боку, вітчизняні підприємства зацікавлені в підвищенні ефективності своєї діяльності, і для цього їм необхідна якісна

інформація. З іншого боку, більшість комерційних підприємств не мають дієвих систем бухгалтерського обліку, які б формували інформацію, придатну для ефективного управління. В процесі створення бухгалтерської інформації переважну роль починають грати податкові правила.

Таблиця 1.3

Вплив сучасних тенденцій розвитку бухгалтерського обліку на стан організації обліку на підприємстві

Процес	Спрямованість облікової діяльності	Зміни
1	2	3
Глобалізація	Інформаційне забезпечення управління бізнесом на міжнародних ринках	Активізація обліку і контролю зовнішньоекономічної діяльності
	Забезпечення конкурентоздатності на світових ринках	Складання звітності як за національними так і за міжнародними стандартами
Трансформація економіки	Відображення нових знань та інтелектуального капіталу	Збільшення частки облікових працівників, що виконують організаційні і аналітичні функції, і розширення спектру знань, необхідних для них
		Зменшення частки облікових працівників, що виконують технічні процедури, і обмеження їх знань
	Створення наукоємких та інформаційноємких засобів в обліку	Оптимізація інформаційних потоків і підвищення продуктивності облікових працівників
	Забезпечення конкуренції в часі	Скорочення циклу обробки облікової інформації
Удосконалення організації функціонування підприємств	Зміна кількості рівнів управління	Збільшення ступеня гнучкості облікової системи підприємства, зниження витрат на координацію облікових операцій
	Незалежність від розміщення	Збільшення ступеня децентралізації облікової системи підприємства, розділення повноважень
Впровадження ІТ-технологій	Комп'ютеризовані зв'язки із службовцями, замовниками, постачальниками і іншими контрагентами	Застосування нової продукції і послуг: комп'ютерні програми, кредитні карти, електронна доставка звітів і так далі
	Облікові процеси на основі інформаційних технологій	Підвищення доступності облікової інформації, її оперативності

Крім того, аграрні підприємства з початку 2000 року організують бухгалтерський облік відповідно до загальних вимог П(С)БО, нового Плану рахунків і типових форм реєстрів бухгалтерського обліку, затверджених



Міністерством фінансів України. Але галузь має свої відмінності пов'язані з особливостями приватизації, використанням землі як основного засобу виробництва, специфічного формування результатів праці, що є наслідком поєднання природних (грунтово-кліматичних, біологічних) і економічних процесів, які потребують додаткового врахування при трансформації бухгалтерського обліку. Тому актуальним залишається висновок академіка П.Т. Саблука, що “для економістів-аграрників, в т. ч. облікового напрямку, особливо вчених, немає нині відповідальнішого завдання, ніж вирішення питання відображення в системі бухгалтерського обліку, балансі, як це робиться у країнах світу, усіх складових аграрного капіталу, обліку земельної ренти та її розподілу”.

На рівні управління методологією бухгалтерського обліку в Україні спостерігається ігнорування впливу галузевого управління. В.М. Жук, яких детально дослідив дану проблему відмічає, що фактично бухгалтерський облік, як основна із функцій управління, не знаходиться у сфері його впливу. Галузеве управління не впливає на формування і оперативно не отримує звітної бухгалтерської інформації безпосередньо з сільськогосподарських підприємств, а зведені показники надходять до системи Міністерства аграрної політики України з Державного комітету статистики України та інших державних установ.

Місце галузевої системи бухгалтерського обліку в існуючій трилогії організації обліку представлено на рис. 1.5.

Основні принципи та засади організації галузевої системи бухгалтерського обліку мають бути покладені в основу її побудови викладені в табл. 1.4.



Рис. 1.5. Узагальнені рівні організації облікових систем

Таблиця 1.4

Зміст основних теоретичних засад організації галузевої системи бухгалтерського обліку

Складова облікової системи	Сутність її організації в галузевій обліковій системі
Специфічні об'єкти організації обліку	1. Біологічні активи 2. Земельні ділянки сільськогосподарського призначення 3. Кошти бюджетної підтримки
Суб'єкти організації бухгалтерського обліку	1. Міністерство аграрної політики та продовольства України 2. Галузеві професійні громадські об'єднання
Сфера впливу	Аграрні підприємства усіх форм власності та форм господарювання
Об'єкти регулювання	1. Облікова політика підприємств 2. Фінансова звітність сільськогосподарських підприємств
Законодавство	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку Галузеві методичні рекомендації, методики, інструкції
Регламентация	Розроблена облікова політика, норми якої поширюються на всі підприємства аграрного сектору економіки України

Правила, принципи та методологія обліку має застосовуватися усіма підприємствами галузі незалежно від форми власності та підпорядкування.

## 2. Методологія обліку та звітності сільськогосподарської діяльності за МСФЗ

Проблема організації обліку сільськогосподарської діяльності була піднята на міжнародному рівні Міжнародною федерацією бухгалтерів ще у 1994 році. У 2000 році було прийнято міжнародний стандарт бухгалтерського обліку МСБО 41 “Сільське господарство”, що ще раз доводить актуальність та необхідність розробки окремих положень організації обліку сільськогосподарської діяльності.

Галузь сільського господарства є нетиповою галуззю економіки. Специфіка діяльності сільськогосподарських підприємств обумовлена безліччю чинників і виявляється в найбільш різноманітних напрямках діяльності. На систему бухгалтерського обліку і фінансової звітності великий вплив чинять ці особливості галузі. Виявлено, що основними особливостями, які впливають на організацію обліку сільськогосподарської діяльності є: наявність природних факторів і технологічні особливості, пов'язані із сезонністю виробництва; залучення до виробництва сировини, власного виробництва; специфічна поведінка сільськогосподарських товаровиробників на ринку; дія спеціальних режимів оподаткування; організаційні особливості діяльності сільськогосподарських підприємств; функціонування режимів державних закупівельних цін на сільськогосподарську продукцію; наявність бюджетної підтримки товаровиробників та інші, що потребує належного обліку та контролю (рис.1.6.).

Сезонність виробництва призводить до того, що в різний час в сільськогосподарських підприємствах структура активів і пасивів може бути абсолютне різна. Це пов'язано з галузевою спрямованістю конкретного підприємства, забезпеченістю ресурсами, місцерозташуванням. Сезонність виробництва в підприємствах, що займаються рослинництвом та тваринництвом також може розрізнятися, що залежить від виробничого циклу і приводить в різних випадках до відмінних один від одного показників оборотності капіталу і структури балансу.



Рис. 1.6. Узагальнені особливості галузі сільського господарства, що впливають на організацію бухгалтерського обліку

Так, підприємства, у яких превалює виробництво рослинницької продукції, в період формування звітності за перший квартал і за півріччя, мають значну частку незавершеного виробництва. Підприємства овочевого напрямку можуть отримувати результати від вкладених коштів у вигляді продукції вже у червні, а основна маса інших підприємств, що займається рослинництвом починає отримувати продукцію протягом третього кварталу. В той же час, відповідно, зростає частка залучених джерел засобів у пасиві балансу. У другому півріччі, коли більшість рослинницьких підприємств отримують масово продукцію, зростають в порівнянні з показниками першого півріччя такі показники звітності, як доходи від реалізації, прибуток, сума грошових коштів. При цьому погашається основна маса зобов'язань. Дещо інша ситуація складається на підприємствах, плодового напрямку, оскільки така діяльність пов'язана з капіталовкладеннями в багаторічні насадження. Це приводить до

тривалого обороту капіталу на початковій стадії виробництва, а також до високої питомої ваги першого розділу активу балансу в структурі активів.

Підприємства, що займаються тваринництвом різних підгалузей мають різні технологічні особливості і, як наслідок, різні по структурі показники діяльності. Існують технології, на яких виробничий цикл є інтенсивнішим і швидшим. Це, як правило, відноситься до підгалузей тваринництва, організація яких наближена до промислових виробництв: птахівництво, свинарство. Вкладення оборотного капіталу в ці підгалузі мають короткостроковий характер і приносять інтенсивнішу віддачу. Відповідно, розподіл частки необоротних і оборотних активів на цих підприємствах протягом всього фінансового року має стабільні пропорції. Такі напрями тваринництва, як скотарство і вівчарство мають триваліший виробничий цикл, який триває іноді до двох років. Підприємства племінного напрямку мають значну частку основних засобів в структурі активів балансу за рахунок наявності племінної худоби.

Різні галузі і напрями сільського господарства через виробничу специфіку можуть мати значні просторові і часові відмінності в показниках звітності, які в сукупності з різними варіаціями облікової політики можуть надавати фінансовій звітності вигляд, привабливий (або непривабливий) для зовнішніх користувачів.

Інша особливість пов'язана з широким залучення до сільськогосподарського виробництва сировини, виготовленої всередині підприємства. Внутрішнє споживання продукції виготовленої на сільськогосподарських підприємствах є важливим чинником, що впливає на формування показників бухгалтерської звітності, і, як наслідок, – на формування показників фінансового аналізу. Перш за все, це пов'язано з тим, що облікова політика включає положення, які дозволяють варіювати оцінкою активів і методів списання товарно-матеріальних цінностей на підприємстві, а також методами калькуляції продукції. У зв'язку з цим, сільськогосподарські підприємства мають певні обмеження, пов'язані з наступними причинами. Перша - методологічна складність обліку великої номенклатури вироблюваної

продукції і єдність витрат по статтях, які повинні бути розподілені між декількома видами продукції (наприклад, зерно продовольче, солома, полова, зерновідходи на фураж тощо). Друга причина – чіткі, практично завжди однозначні, інструкції і методичні рекомендації по плануванню, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) в сільському господарстві. Зазвичай продукція сільського господарства, споживана всередині підприємства, оцінюється за собівартістю, і відхилень від встановленого порядку практично не буває. Виключення бувають в господарствах з нестандартним управлінським підходом в розподілі доходів і прибутку між структурними підрозділами.

Особливість, пов'язана з поведінкою сільськогосподарських товаровиробників на ринку, який максимально наближений до ринку з абсолютною конкуренцією впливає не стільки на показники бухгалтерської звітності, скільки на показники фінансового аналізу, оскільки позначається на прибутковості підприємства, а значить і на прибутку, рентабельності і інших фінансових показниках. Такі показники, у свою чергу, впливають на думку зовнішніх користувачів звітності про стан сільськогосподарського підприємства. Ця галузева особливість не чинить вплив на облікову політику, за винятком положень облікової політики, що визначають порядок формування собівартості і, в деякій мірі, момент визначення доходів (реалізації) підприємства. У таких випадках вплив на організацію обліку буде мати непрямий характер.

Організаційні особливості сільськогосподарських підприємств, перш за все, впливають на положення облікової політики, що визначають організацію бухгалтерського обліку. Специфіка сільськогосподарських підприємств в тому, що більшість з них має значне територіальне розосередження і, як наслідок, складну управлінську структуру. Це, у свою чергу, обумовлює організацію обліку в господарстві.

Друга особливість пов'язана з тим, що аграрний сектор економіки об'єктивно потребує державної підтримки. За останні п'ять років, під впливом поступового повернення до традиційної аграрної парадигми механізми такої

підтримки були значною мірою модифіковані за рахунок відпрацювання дійових економічних схем державного регулювання аграрної економіки. Дана позитивна тенденція проявилася в поверненні до практики складання обґрунтованих балансів виробництва і споживання основних видів сільськогосподарської продукції, що зумовило появу нових запитів до системи бухгалтерського обліку.

У табл.1.5. визначено характер впливу узагальнених особливостей галузі сільського господарства на організацію бухгалтерського обліку. Наявність даних особливостей та їх прямий вплив на систему бухгалтерського обліку обумовили необхідність розробки окремих стандартів, що б враховували ці особливості та встановлювали правила обліку, які б в повній мірі їм відповідали. І така потреба визнана на міжнародному рівні з прийняттям відповідного Міжнародного стандарту фінансової звітності 41 “Сільське господарство” у 2000 році. В Україні даний стандарт впроваджено у формі Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи” у 2007 році.

Введенням в дію Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи” організація обліку сільськогосподарської діяльності почала базуватись на міжнародних принципах організації обліку, що закладені в МСФЗ.

Розробкою цього стандарту в Україні займався науково-дослідний інститут при Міністерстві фінансів України із залученням науковців та викладачів по обліку в сільському господарстві. Розроблений П(С)БО 30 “Біологічні активи”, затверджено Наказом Мінфіну України № 790 від 05.12.2005 р. з набранням чинності з 01.01.2007 р. В роз’яснення застосування П(С)БО 30 розроблені та затверджені Наказом Мінфіну України № 1315 від 29.12.2006 р. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів. Для застосування П(С)БО 30 Мінфіном України внесено зміни до Плану рахунків та деяких П(С)БО (Наказ № 1176 від 11.12.2006 р.).

В самому П(С)БО 30 не має таких елементів облікової політики, які передбачали б вибір методичних підходів, (як наприклад у П(С)БО 7 «Основні

засоби», щодо методів нарахування амортизації, у П(С)БО 9 «Запаси», щодо методів оцінки запасів при їх списанні), його положення стосовно оцінки сільськогосподарської продукції, визначення фінансових результатів мають вплив на ряд складових облікової політики підприємства.

Таблиця 1.5

Характер впливу узагальнених особливостей галузі сільського господарства на організацію бухгалтерського обліку

Особливість галузі, що впливає на організацію обліку сільськогосподарської діяльності	Характер впливу на організацію обліку (оподаткування)
<b>Особливості, що склалися природним шляхом</b>	
Технологічні особливості, пов'язані з сезонністю виробництва	Відмінний від інших підприємств податковий період (з 1 липня поточного року) Різні показники оборотності капіталу і структури балансу, що пов'язано з різною тривалістю виробничого циклу в різних підгалузях сільського господарства
Широке залучення до сільськогосподарського виробництва сировини, виготовленого всередині підприємства	Методологічна складність обліку великої номенклатури вироблюваної продукції і єдність витрат по статтях, які повинні бути розподілені між декількома видами продукції
Поведінка сільськогосподарських товаровиробників на ринку, який максимально наближений до ринку з абсолютною конкуренцією	Вплив на методику проведення фінансового аналізу, що опосередковано впливає на використання звітності сільськогосподарських підприємств зовнішніми користувачами
Невисока привабливість галузі з точки зору залучення інвестицій	Висуває до системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності підвищені вимоги, що стосуються максимально привабливого представлення у звітності інформації про фінансовий стан підприємства. Це можливо лише за правильно та ефективно організованої облікової політики.
<b>Особливості, що склалися під впливом регулюючих чинників</b>	
Організаційні особливості сільськогосподарських підприємств, пов'язані з територіальною розосередженістю	Складна управлінська структура, що у свою чергу, обумовлює організацію обліку в господарстві.
Наявність бюджетної підтримки сільськогосподарських товаровиробників	Необхідність здійснення заходів, спрямованих на забезпечення дієвого обліку та контролю за розподілом бюджетних асигнувань, їх цільовим і ефективним використанням товаровиробниками
Спеціальні режими оподаткування	Необхідність визначення в обліковій політиці правил ведення обліку розрахунків за фіксованим сільськогосподарським податком та спеціальних режимів оподаткування податком на додану вартість, ведення окремих реєстрів та складання звітності щодо даних податків
Функціонування режиму державних закупівельних цін на сільськогосподарську продукцію	Необхідність ведення обліку дотримання сільськогосподарськими підприємствами розмірів встановлених державних закупівельних цін

Міжнародні стандарти внесли в організацію обліку сільськогосподарської діяльності нові об'єкти, що були відсутні за радянських часів – біологічні активи. Біологічними активами виступають живі організми (рослини, тварини),



які вирощуються підприємством з метою отримання сільськогосподарської продукції або утримуються ним з метою отримання інших вигод. Відповідно біологічним активом може бути визнана будь-яка тварина або рослина на утримання та/або вирощування якої спрямована діяльність підприємства, до того ж не обов'язково сільськогосподарська.

Згідно ПСБО 30 біологічний актив визнається активом, якщо:

- підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на біологічний актив;
- підприємство здійснює управління біологічним активом або процесом його біологічних перетворень та контроль за його використанням;
- є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням у сільськогосподарській діяльності;
- є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням у діяльності іншій ніж сільськогосподарська;
- вартість біологічного активу може бути достовірно визначена.

Виходячи з критеріїв визнання, підприємства діяльність яких спрямована на отримання продукції рослинного та тваринного походження з джерел, управління якими не здійснюється, наприклад господарства, які здійснюють морську і річкову риболовлю, не визнають, а відповідно і не ведуть облік активів від яких отримують таку продукцію (риба у морі чи річці). Разом з тим, господарства діяльність яких спрямована на розведення (вирощування та вилов) риби в штучних та природних водоймах (стави, озера) мають забезпечити облік риби як біологічного активу.

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів зокрема можуть бути:

*біологічні активи рослинництва* – види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні рослини, виноград, картопля тощо), або однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні тощо), чи

окремих культур (ячмінь, кукурудза, соняшник тощо).

*біологічні активи тваринництва* – види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статево-вікових (технологічних) груп (корови і бики-плідники основного стада, свині і хряки - плідники основного стада, тварини на вирощуванні та відгодівлі тощо). Окремі види біологічних активів тваринництва, можуть додатково характеризуватися їх живою масою, якщо її на дату балансу можна достовірно визначити (велика рогата худоба, свині тощо).

Як відзначає з приводу нових об'єктів обліку В.М. Жук, їх ідентифікація за П(С)БО 30 ґрунтується на основі біологічної метафори в економічній науці.

Класифікація біологічних активів з метою їх визнання та постановки на баланс наведена на рис. 1.9.

Не менш дискусійним питанням в організації обліку сільськогосподарської діяльності є проблема оцінки біологічних активів, яка, з прийняттям ПСБО 30 вийшла на перший план, як серед науковців так і в першу чергу в практичній обліковій діяльності сільськогосподарських підприємств. Труднощі пов'язані з введенням нового для аграрних бухгалтерів поняття справедливої вартості. Облік біологічних активів встановлює правило відображення біологічних активів за справедливою вартістю на дату балансу.

На сьогодні, як слушно відмічає В.М.Жук методологія оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю має узагальнені підходи. Оцінка активів за справедливою вартістю хоча і викликає труднощі на практиці, проте має величезне значення для інвестиційної привабливості сільського господарства України.

Д.М. Фесенко та З.М. Левченко відзначають, що зі стандарту не зрозуміло, яку методику визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції слід використовувати при первісному визнанні та оцінці цих цінностей на дату балансу. Методика визначення справедливої вартості активів ПСБО 19 "Об'єднання підприємств" виходячи з вимог П(С)БО 30, щодо цього явно не підходить.

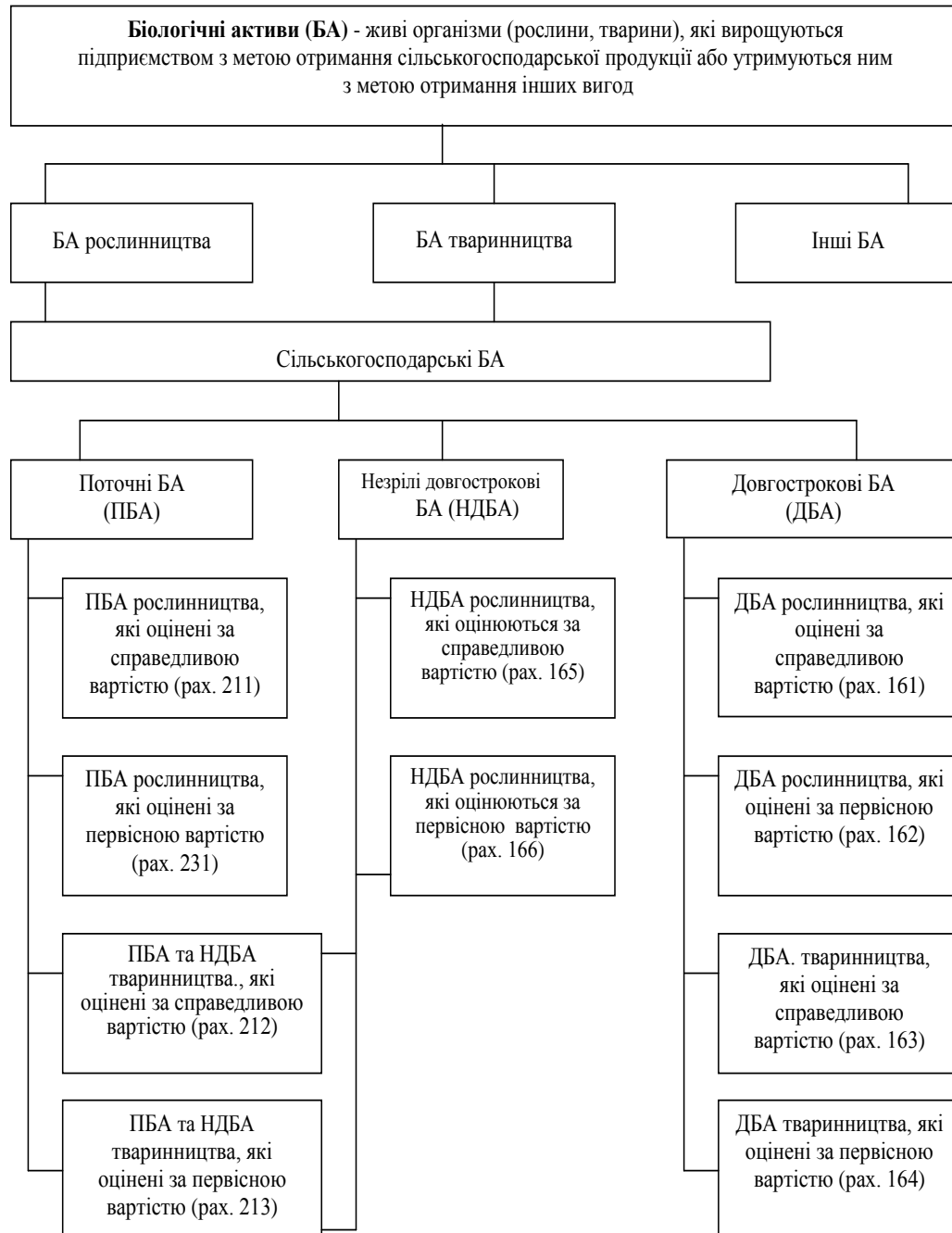


Рис. 1.7. Класифікація біологічних активів з метою їх визнання та постановки на баланс

Порядок оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції залежить від джерел їх надходження, стадії використання та ринкових умов господарювання підприємства. Положення визначення вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції, що визначені П(С)БО 30 узагальнені на рис. 1.8. Відповідно до стандарту оцінці зокрема підлягають:

- біологічні активи (довгострокові та поточні) при первісному визнанні та на кожну звітну дату балансу (квартальну, річну);

▪ сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи при їх первісному визнанні.

Дещо новим для сільськогосподарських підприємств є порядок оцінки за справедливою вартістю. В нормативному полі поняття справедливої вартості прямо чи опосередковано наводиться в законодавстві з бухгалтерського обліку, оціночної діяльності, оподаткування.

Законодавство України з оподаткування оперує поняттям «ринкова ціна», а саме п. 14.1.219 Податкового кодексу визначає ринкову ціну як ціну, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати на добровільній основі, обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівняних економічних (комерційних) умовах.

Законодавством України з оцінки майна та оціночної діяльності ринкову вартість визначено, як вартість, за яку можливе відчуження об'єкта оцінки на ринку подібного майна на дату оцінки за угодою, укладеною між покупцем та продавцем, після проведення відповідного маркетингу за умови, що кожна із сторін діяла із знанням справи, розсудливо і без примусу.

В національних П(С)БО справедливою вартістю є сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами (П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»).

Основні підходи до визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції визначені в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів в розділі 5 «Оцінка біологічних активів на дату балансу» та розділі 6 «Оцінка сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів при первісному визнанні».

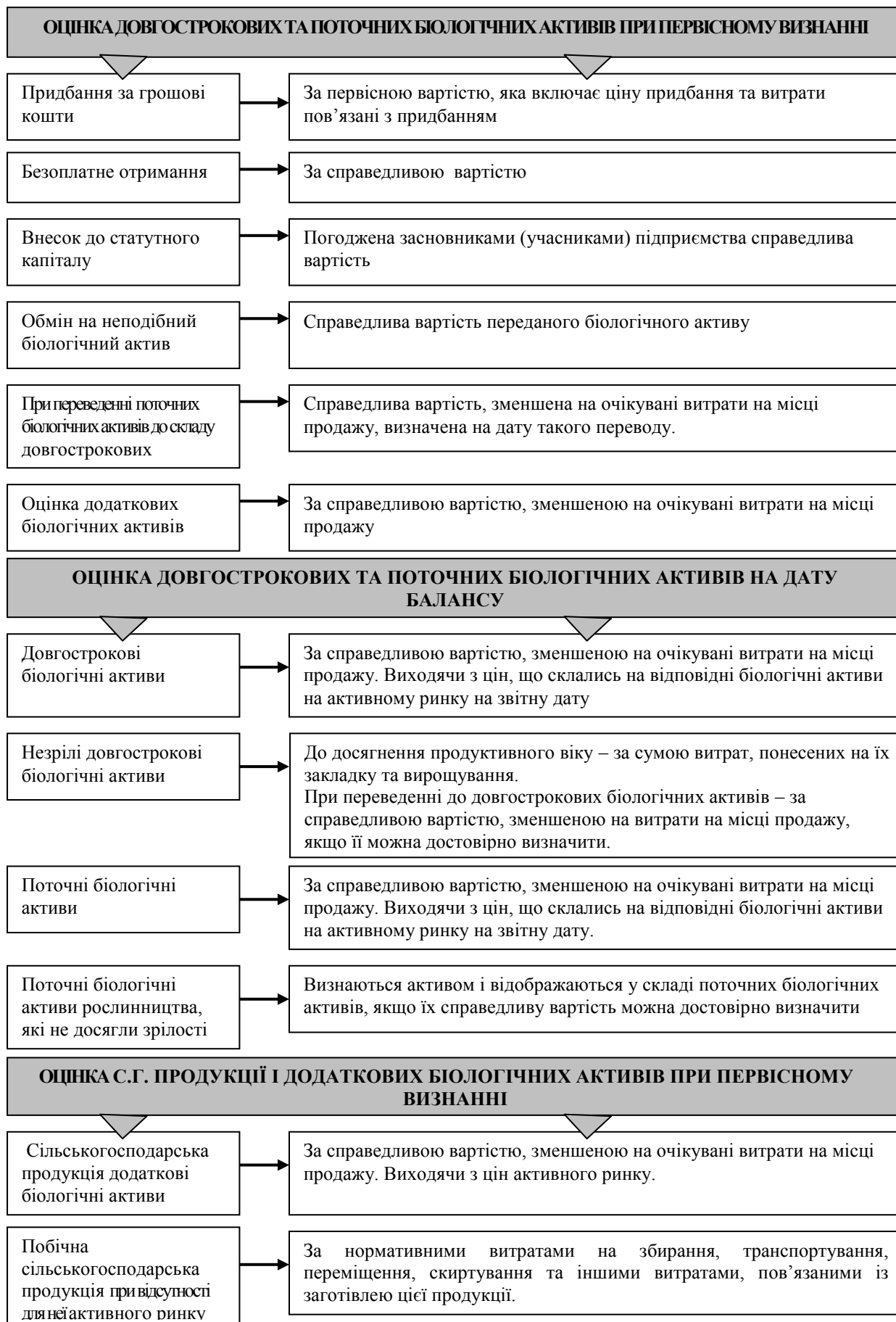


Рис. 1.8. Організаційні підходи оцінки вартості біологічних активів та сільськогосподарської діяльності в бухгалтерському обліку

В п. 5.6. та п. 5.21 Рекомендацій вказано, що у разі відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи, справедлива вартість визначається відповідно до пунктів 11 - 14 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від оцінюваного активу.

Теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу відповідно до П(С)БО 28 визначається застосуванням відповідної ставки дисконту до майбутніх грошових потоків від безперервного використання активу та його продажу (списання) наприкінці строку корисного використання (експлуатації). Майбутні грошові потоки від активу визначаються, виходячи з фінансових планів підприємства на період не більше п'яти років. Якщо в підприємства є досвід визначення суми очікуваного відшкодування активу і наявні розрахунки, що свідчать про достовірність оцінки майбутніх грошових потоків, то така оцінка може визначатися на підставі фінансових планів підприємства, які охоплюють період більше п'яти років.

При цьому грошові потоки в році, що настає за останнім роком, на який складено фінансовий план, та за кожний подальший рік використання активу приймаються в сумі, яка (без урахування впливу інфляції) не перевищує величину грошових потоків останнього року, на який складено фінансовий план.

Третьою не менш важливою проблемою в організації обліку сільськогосподарської діяльності за МСФЗ є визначення та облік фінансового результату сільськогосподарської діяльності.

Фінансові результати – це прибутки або збитки, отримані від підприємницької діяльності юридичними чи фізичними особами за певний період (місяць, квартал, півріччя, 9 місяців, рік). Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, а збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого було здійснено ці витрати [36].

Метою визначення фінансових результатів є надання користувачам повної неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від

господарської діяльності підприємства за звітний період.

П(С)БО 30 «Біологічні активи» суттєво змінив підходи до визначення та обліку фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності. Відповідно до вимог цього стандарту фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності формується з трьох складових:

1) фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;

2) фінансового результату від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;

3) фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу [99].

Відповідно до П(С)БО 30, фінансовим результатом від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів є доходи та(або) витрати від первісного визнання. Вони визначаються, як різниця між справедливою вартістю одержаної сільськогосподарської продукції та (або) додаткових біологічних активів та витратами пов'язаними з одержанням такої продукції та біологічних активів.

Після первісного визнання сільськогосподарська продукція, згідно вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи», обліковується як запаси. Відповідно, при подальших операціях з нею необхідно застосовувати норми П(С)БО 9 «Запаси».

Сільськогосподарську продукцію та біологічні активи підприємство реалізує за договірною ціною. Дохід, що виникає при реалізації визначається за П(С)БО 15 «Дохід».

Остання складова фінансового результату від сільськогосподарської діяльності відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» – це доходи (витрати) від зміни справедливої вартості біологічних активів .

В процесі росту рослини та тварини (біологічні активи) здатні змінювати свої властивості в кращу чи гіршу сторону (наприклад, змінилась

продуктивність корів основного стада) або змінюється їх ціна на ринку. Відповідно змінюється їх вартість. Вимогою П(С)БО 30 є відображення інформації про таку зміну, що відповідно відобразатиметься, як дохід при збільшенні їх вартості та витрати – при зменшенні.

Досліджуючи нововведений порядок організації обліку фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності більшість науковців відзначають складність його застосування. Як зазначає В.М. Жук пропонується П(С)БО 30 методологія визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності є не тільки складною за процедурами, а й необґрунтованою, виходячи з теоретичних концепцій визначення фінансових результатів виробничої діяльності.

Описані особливості організації обліку сільськогосподарської діяльності свідчать, що прийнятий державний курс на стандартизацію бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності передбачає слідування основним тенденціям гармонізації бухгалтерського обліку на міжнародному рівні, а також перегляд способів оцінки активів та зобов'язань.

### **3. Нормативно-методичні засади організації бухгалтерського обліку аграрних підприємств України**

Правильно організована система бухгалтерського обліку передбачає в першу чергу наявність відповідного методичного базису для виконання обліком своїх функцій і системі управління. Ще у виданні 1974 року І.А. Белебега відмічав, що в організації обліку важливо не стільки визначати його завдання (вони в основному визначені і обґрунтовані), скільки розробити обґрунтовані заходи щодо методичного здійснення цих завдань, що являє собою вищу ступінь пізнання процесів обліку і його зв'язку з виробництвом.

Методичний рівень організації бухгалтерського обліку містить найбільшу кількість елементів, які відрізняються багатоваріантністю і відіграють ключову роль в системі обробки бухгалтерської інформації.



Облікова політика щодо класифікації основних засобів, основи якої закладені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» згідно нового Податкового кодексу розповсюджується і для цілей оподаткування. Зокрема, відповідно до п. 145.1. Податкового кодексу класифікація основних засобів та інших необоротних активів включає 16 груп, які практично повністю дублюють їх облікове розмежування.

Питання відображення методики амортизації в наказі про облікову політику набуло особливої актуальності з прийняттям Податкового кодексу України, в якому передбачено можливість застосування п'яти методів, по аналогії з бухгалтерським обліком. Так, відповідно до п. 145.1.5. Податкового кодексу амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів:

1) прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється відповідно до строку корисного використання об'єкта і подвоюється.

4) кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта.

Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

5) виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

При цьому вартість, яка амортизується в податковому обліку, по кожному об'єкту основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів визначається як первісна (переоцінена) з урахуванням капіталізованих витрат на модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкції тощо, а також суми накопиченої амортизації за даними бухгалтерського обліку на дату набрання чинності Податкового Кодексу. Разом з тим до переоціненої вартості основних засобів не включається сума дооцінки основних засобів, що проведена після 1 січня 2010 року. При організації бухгалтерського обліку основних засобів на вимогу нового податкового кодексу також варто врахувати, що якщо загальна вартість усіх груп основних засобів за даними бухгалтерського обліку менша, ніж загальна вартість усіх груп основних фондів за даними податкового обліку на дату набрання чинності Кодексу, то тимчасова податкова різниця, яка виникає в результаті такого порівняння, амортизується як окремий об'єкт із застосуванням прямолінійного методу протягом трьох років.

Так зокрема, національні стандарти визначають єдиним офіційним критерієм розподілу активів на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи термін корисного використання, що стосується вартісних показників, то тут жодних офіційних вказівок, що мали б юридичну силу, немає. Амортизацію інших необоротних матеріальних активів можна нараховувати відповідно до п.

27 ПБО 7, за наступними методами:

- прямолінійний;
- виробничий;
- у першому місяці використання об'єкта – 50 % вартості, яка амортизується, решту 50 % вартості – у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом;
- у першому місяці використання об'єкта – 100 % його вартості.

Останні два методи нарахування амортизації доцільно застосовувати до малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів (субрахунки 111 та 112), для решти – прямолінійний або виробничий, тобто застосовувати принцип “метод за групою – розрахунок за об'єктом”.

Значна кількість методичних питань в організації обліку на сільськогосподарських підприємствах стосується організації обліку нематеріальних активів.

Методологічні засади визнання нематеріальних активів у бухгалтерському обліку та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає ПБО 8 “Нематеріальні активи”.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання (експлуатації), який встановлюється підприємством на свій розсуд при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не більше 20 років (у два рази більше порівняно з тим, що було раніше). Метод нарахування амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з п. 25–27 ПБО 8. Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

- коли існує невідновне зобов'язання іншої особи, стосовно придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;

– коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку та очікується, що такий ринок буде існувати наприкінці строку корисного використання цього об'єкта .

Для нематеріальних активів найбільш прийнятним на сьогодні методом нарахування амортизації може бути пряmolінійний метод, аналогічний методу амортизації для цілей податкового обліку. При цьому доцільно, щоб термін служби нематеріального активу не перевищував 10 років (максимальний строк передбачений податковим законодавством).

Загалом термін корисного використання встановлюється підприємством самостійно, але він не повинен перевищувати 20 років (п. 25 ПБО 8).

Крім того при визначенні строку корисного використання активу слід враховувати:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові та інші подібні обмеження щодо строків його використання та інші фактори.

Процедура дооцінки вартості нематеріальних активів передбачена пп. 19–24 ПБО 8. Проте, як впливає із тексту: «Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок...», переоцінку можна і не здійснювати. Такий варіант виглядає прийнятним, виходячи з того, що:

- дооцінка необоротного активу потребує обов'язкової дооцінки всіх об'єктів відповідної групи, крім того, надалі проведення переоцінки є обов'язковим щорічно (пп. 19, 20 П(С)БО 8);
- у випадку реалізації переоціненого необоротного активу істотно ускладнюється його бухгалтерський облік.

Так, відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид). Підприємству слід передбачити, які запаси будуть обліковуватись по однорідних групах, а які – по кожному найменуванню. Так, якщо облік запасних частин ведеться за сумовим

методом, то необхідно вказати про це в наказі.

Таблиця 2.1

Стан організації обліку оборотних активів на сільськогосподарських підприємствах

Методичний аспект організації обліку	Підприємства, що передбачили даний об'єкт в наказі про облікову політику	
	Кількість, од.	%
Загальна кількість досліджених наказів про облікову політику	19	100,0
Загальна кількість підприємств, що відобразили у наказі про облікову політику питання обліку оборотних активів, в т.ч.:	14	73,7
<b>1. Запаси</b>	<b>14</b>	<b>100,00</b>
– методичні основи обліку	14	100,0
– розподіл ТЗВ	11	78,6
– методи оцінки при надходженні та вибутті	9	64,3
– уцінка та дооцінка	7	50,0
<b>2. Дебіторська заборгованість</b>	<b>8</b>	<b>57,1</b>
– визнання	8	100
– методичні основи обліку	7	87,5
– класифікація	2	25,0
<b>3. Фінансові інвестиції</b>	<b>5</b>	<b>35,7</b>
– оцінка	3	60,0
– методичні основи обліку	5	100,0
<b>4. Грошові кошти</b>	<b>3</b>	<b>21,4</b>

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (враховані):

- понаднормові втрати і нестачі;
- проценти за користування позиками;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів.

Первісна вартість запасів у бухгалтерському обліку не змінюється, крім випадків, передбачених ПБО 9 «Запаси». Слід мати на увазі, що згідно п. 24 ПБО 9 «Запаси» запаси відображаються в бухгалтерському обліку за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

При відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті оцінка їх може здійснювати за одним із таких методів:

- ідентифікована собівартість відповідної одиниці запасів;
- середньозважена собівартість;
- собівартість перших за часом надходжень запасів (ФІФО);

Для всіх одиниць запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Концептуальним питанням серед них є порядок створення і застосування резерву сумнівних боргів, який передбачено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість». Створення резерву необхідне за таких двох умов:

- товари реалізуються на умовах подальшої оплати або на умовах товарного кредиту;
- дебіторська заборгованість повинна бути пов'язана з реалізацією продукції (товарів, робіт та послуг).

Підтвердженням цьому є те, що у підсумок балансу стаття «Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги» включається за чистою реалізаційною вартістю дебіторської заборгованості. Чиста реалізаційна вартість визначається шляхом вирахування з поточної дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів.

Пункт 8 ПБО 10 передбачає величину резерву сумнівних боргів визначати виходячи з платоспроможності окремих дебіторів або на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Перший метод ґрунтується на платоспроможності окремих дебіторів і може мати два варіанти:

- створення резерву сумнівних боргів виходячи з платоспроможності окремих дебіторів на підставі загального розміру дебіторської заборгованості за балансом на кінець звітного періоду.
- створення резерву сумнівних боргів виходячи з платоспроможності окремих дебіторів на підставі обсягів реалізації.

Другий метод ґрунтується на класифікації дебіторської заборгованості за термінами її непогашення з встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи з урахуванням даних минулих звітних періодів про платоспроможність дебіторів (п. 9 ПБО 10). В основу цього методу закладено групування сумнівних та безнадійних дебіторів в розрізі термінів непогашення заборгованості.

Специфічним сегментом організації обліку на сільськогосподарських підприємствах є біологічні активи, які з 2008 року є окремим об'єктом обліку. Впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» та внесення, в зв'язку з цим, змін у деякі нормативно-правові акти Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку потребувало відповідного внесення змін в облікову політику сільськогосподарських підприємств.

Зміни в організації обліку стосуються наступних методичних питань:

- 1) визначення об'єктів обліку біологічних активів;
- 2) формування робочого плану рахунків;
- 3) визначення організаційних підходів до обліку витрат виробництва з урахуванням особливостей обліку біологічних активів.

За час дії ПСБО 30 «Біологічні активи» більшість сільськогосподарських підприємств визначились з порядком ведення обліку даних активів, разом з тим, лише близько 37% передбачили його в наказі про облікову політику (табл.2.2).

*Таблиця 2.2*

Стан організації обліку біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах

Методичний аспект організації обліку	Підприємства, що передбачили даний об'єкт в наказі про облікову політику	
	Кількість, од.	%
Загальна кількість досліджених наказів про облікову політику	19	100,00
Кількість наказів про облікову політику, в яких передбачено порядок обліку біологічних активів, у т.ч.	7	36,8
– методичні основи обліку	7	100
– комісія з оцінки (справедлива вартість)	2	28,6
– метод оцінки	4	57,1
– амортизація	6	85,7

Найбільш поширеними питаннями, що висвітлюються в наказах про облікову політику сільськогосподарських підприємств є питання визнання, оцінки та амортизації біологічних активів.

В наказі про облікову політику підприємство має визначити один з передбачених П(С)БО 7 методів нарахування амортизації на довгострокові біологічні активи рослинництва і тваринництва, які визначені і відображені за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення

корисності.

Об'єктом амортизації таких біологічних активів є їх первісна вартість, зменшена на ліквідаційну вартість, яку підприємство встановлює самостійно.

В обліковій політиці підприємства зазначається, що довгострокові біологічні активи відповідної галузі, які оцінюються за первісною вартістю, об'єднуються в одну групу і обліковуються окремо від довгострокових біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю.

Якщо стає можливим визначити справедливу вартість довгострокового біологічного активу, який оцінюється за первісною вартістю, нарахування амортизації на нього припиняється і він переводиться до групи довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю.

Щодо удосконалення методології формування робочого плану рахунків в частині обліку сільськогосподарської діяльності на наш погляд, доцільними є пропозиції щодо виділення в межах субрахунку 710 “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” два аналітичних рахунки:

7101 “Дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів, які обліковуються за справедливою вартістю”;

7102 “Дохід від зміни вартості біологічних активів, які обліковуються за справедливою вартістю” .

Та в межах субрахунку 940 “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” виділення наступних аналітичних рахунків:

9401 “Витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів, які обліковуються за справедливою вартістю”;

9402 “Витрати від зміни вартості біологічних активів, які обліковуються за справедливою вартістю”.

Крім того, зміни до Плану рахунків передбачають облік біологічних активів за двома рахунками 16 «Довгострокові біологічні активи» та 21 «Поточні біологічні активи». На цих рахунках передбачено субрахунки третього порядку, що стосуються поділу біологічних активів за галузями



сільськогосподарської діяльності (рослинництво та тваринництво) та способів оцінки (за справедливою та за первісною вартістю). У Плані рахунків не виділено субрахунків що стосуються окремих видів чи груп біологічних активів.

Для того, щоб правильно побудувати робочий план рахунків та зорієнтувати працівників бухгалтерської служби на єдине розуміння методичних підходів до обліку біологічних активів необхідно звернути увагу на основні підходи до їх оцінки. Якщо говорити про оцінку біологічних активів для цілей бухгалтерського обліку і звітності, то їх слід розглянути на предмет можливості продажу на активному ринку це краще зробити за галузями рослинництва і тваринництва.

Біологічні активи рослинництва як довгострокові (багаторічні плодови насадження, ягідники тощо), так і поточні (зернові, кормові, технічні культури) дають сільськогосподарську продукцію, яка є віддільною від біологічного активу, а сам біологічний актив, як правило не продається і не купується. Так плодови сади, виноградники, посіви зернових, інших культур на пні тощо, є невід'ємними від землі, на них немає активного ринку і операції з купівлі-продажу таких активів є не звичайними для сучасного ведення сільськогосподарської діяльності. Їх не можна прирівняти до реалізації сільськогосподарської продукції. Тому, в практичній діяльності біологічні активи рослинництва, як правило, будуть обліковуватись за первісною вартістю. Довгострокові біологічні активи рослинництва слід обліковувати на рахунку 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, що обліковуються за первісною вартістю», а поточні біологічні активи рослинництва - на рахунку 23 «Виробництво» на субрахунку 231 «Рослинництво». Облік на цих рахунках ведеться за первісною вартістю, тобто за фактичними витратами на їх вирощування.

Зважаючи на вищенаведені положення, в робочому плані рахунків є необхідність виділення додаткових рахунків третього (четвертого) порядку для обліку довгострокових біологічних активів:

161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за

справедливою вартістю»;

162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю»;

1621 «Багаторічні насадження»

1622 «Інші довгострокові біологічні активи рослинництва»;

163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

1631 «Продуктивна худоба»

1632 «Робоча худоба»;

164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»;

165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю»;

166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю».

Всередині виділених субрахунків доцільно відкривати аналітичні рахунки за видами біологічних активів, за структурними підрозділами, за матеріально-відповідальними особами.

Щодо поточних біологічних активів, то слід зазначити досить різноманітний склад тварин на вирощуванні і відгодівлі тому, з метою забезпечення належного аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва, доцільно відкрити такі рахунки третього порядку із включенням до робочого плану рахунків за відповідними субрахунками:

2121 «Молодняк тварин на вирощуванні»;

2122 «Тварини на відгодівлі»;

2123 «Птиця»;

2124 «Звірі»;

2125 «Кролі»;

2126 «Сім'ї бджіл»;

2127 «Доросла худоба, що вибракувана з основного стада».

2128 «Інші поточні біологічні активи тваринництва».

Наступним важливим моментом, що не висвітлений у діючій нормативній базі з обліку біологічних активів та публікаціях це побудова обліку витрат виробництва. А зокрема, розподілу накладних витрат.

Проблема формування суми витрат, понесених на виробництво сільськогосподарської продукції протягом року виникає у зв'язку з тим, що оприбуткування продукції здійснюється не за плановою собівартістю, яка включала розрахункові витрати, що сформовані як із прямих так і з накладних витрат (загальновиробничих, витрат допоміжних виробництв тощо), а за справедливою вартістю. При чому, різниця між справедливою вартістю сільськогосподарської продукції та витратами на виробництво цієї продукції, що сформовані в обліку на рахунку 23 визнається доходом або витратами від первісного визнання сільськогосподарської продукції. Тому, з метою формування витрат на виробництво та достовірного їх відображення у звітності, доцільно до моменту виходу продукції на рахунок 23 (на відповідний аналітичних рахунок, що призначено для обліку витрат на конкретний вид продукції) відносити і накладні витрати. Для цього на підприємстві необхідно розробити методику віднесення накладних витрат на витрати виробництва протягом часу вирощування (виробництва) цієї продукції. Основні моменти, щодо способів, методів та нормативів віднесення накладних витрат на витрати виробництва необхідно передбачати в Наказі чи в Положенні про облікову політику підприємства.

Із вище викладеного випливають наступні висновки. Незважаючи на відсутність елементів облікової політики у П(С)БО 30 «Біологічні активи», він має значний вплив на її формування на сільськогосподарських підприємствах. Крім того, у науково-практичних публікаціях, що стосуються обліку сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 «Біологічні активи» не розкрито порядок формування витрат виробництва, а «старий порядок», що передбачає закриття рахунку 23 «Виробництво» лише в кінці року, буде подавати недостовірну інформацію про фінансовий результат діяльності сільськогосподарського підприємства у фінансовій звітності протягом року. У зв'язку з цим Положення про облікову політику підприємства обов'язково має

містити розділ, що стосується порядку (методики) включення накладних витрат до витрат виробництва протягом року.

#### **4. Основні напрямки удосконалення обліку та звітності в Україні**

При запровадженні ринкових засад в економіці України виникла необхідність запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності. Завдання бухгалтерського обліку розширилися, тому виникає потреба вивчення досвіду передових країн.

Створення інформаційного забезпечення вимагає узгодження наукових досліджень в галузі бухгалтерського обліку як бази для вивчення діяльності конкретного підприємства, статистики як засобу узагальнення даних обліку всіх підприємств та економічної науки як основного споживача зібраних даних відповідно до вимог управління всіх рівнів.

Наведені вище обставини вимагають одночасно з визначенням факту господарської операції необхідно визначати методику його відображення в системі бухгалтерському обліку та порядок формування даних звітності про наслідки діяльності підприємства та всього національного господарства на засадах, які дозволяють обґрунтовано обчислювати економічні показники в динаміці в цілому по країні та в окремих галузях. Саме на цьому має будуватися економічна політика уряду будь-якої країни. Але і цього замало, адже умови світового ринку вимагають розробки і впровадження міжнародних стандартів. Цьому в останні роки приділяється багато уваги.

При переході економіки України на ринкові засади було проведено ряд заходів, зокрема перебудовано бухгалтерський облік відповідно до вимог сьогодення, міжнародні асоціації бухгалтерів розробили міжнародні стандарти фінансової звітності (далі МСФЗ), які передбачалося використовувати у всіх країнах світу. Однак така перебудова бухгалтерського обліку не отримала підтримки, адже США відмовилися від їх застосування з введенням в дію Закону Сарбейнса-Окслі - 2002 .

В перші роки після введення в дію цього закону давалися обіцянки щодо

можливості його узгодження з МСФЗ і МСБО, проте пройшло більше 10 років, але подібні заходи не проведено.

На нашу думку, причиною цього слід вважати те, що положеннями з бухгалтерського обліку (СААР), які використовувалися в США раніше, тобто до запровадження МСФЗ, фірмам надавалося право при потребі вносити зміни в облікову політику з метою досягнення стабілізації курсу акцій та сталого фінансового стану.

Уряд США дозволив компаніям застосовувати прийоми креативного обліку, що надає можливість фірмам вносити зміни в облікову політику з метою попередження погіршення фінансового стану. Наприклад, при очікуванні зменшення прибутку дозволяється відносити частину витрат виробництва на збільшення вартості окремих видів капіталу, наприклад, людського або інтелектуального, як про це зазначає І. Дерун. Тим самим прибуток залишається без змін, як і доходи бюджету, тобто належний фінансовий стан фірм дозволяє стабілізувати економіку США. На нашу думку, це важливе завдання, яке покладено на бухгалтерський облік.

Другою важливою обставиною, яка направлена розробниками міжнародних стандартів на стабілізацію бюджету, є введення розділу 2 форми 2 «Сукупний дохід». На нашу думку, призначення цієї форми пов'язане з попередженням обману держави шляхом дооцінки необоротних активів. Раніше цей факт не мав ніякого відношення до сплати податків, адже названі суми поповнювали капітал фірми, впливаючи на зменшення платежів у бюджет шляхом збільшення нарахування амортизації.

Тепер держава дозволяє підприємству це робити, але вимагає спершу сплатити до бюджету ту суму податку, на яку має зменшитися прибуток при податковому нарахуванні амортизації. Такий підхід, на нашу думку, зустрічається вперше у податковому законодавстві. Якщо прийняти ті процеси нарахування амортизації, що передбачені у Податковому кодексі України, то спостерігаються серйозні порушення щодо нарахування амортизації взагалі. Наприклад виникає питання чи слід нараховувати амортизацію на будівлю чи інший об'єкт, якщо строк їх експлуатації давно минув, або на об'єкти, які після

закінчення строку експлуатації використовувати не передбачено, зокрема на свердловині.

Не зовсім зрозуміло, як бути з амортизацією на приватизовані об'єкти, якщо її сума не використана на відновлення, а об'єкт продано.

Приватизація об'єктів в Україні проведена зі значним порушенням, так як відсутні відомості про власників конкретних підприємств.

У формі 2 дані діяльності сільськогосподарських підприємств підрозділяються на дві частини: прибуток, розрахований на загальних підставах по товарній продукції, та уточнення оцінки біологічних активів відповідно до П(С)БО 30 використовуючи дані про одержану валову продукцію.

Хто-небудь може назвати країну, в якій би застосовувалася подібна методика визначення фінансових результатів галузі, тим більше що сільськогосподарські підприємства податок на прибуток не сплачують.

Побудова економіки України після отримання самостійності передбачала зміни економічних відносин в країні, запровадження статусу підприємств, які відповідали вимогам зовнішньої торгівлі, перебудову фінансової і бюджетної політики, налагодження податкової системи, порядку ведення обліку тощо.

Процесі приватизації в Україні здійснювалися із значними порушеннями, що ускладнило послідувачі формування даних про власність на конкретні суб'єкти обліку і звело нанівець процес управління економікою, особливо в аграрній сфері. Ліквідація колгоспів і радгоспів призвела до того, що в сучасних умовах невідомо, в чийй власності знаходиться основний засіб - земля. Для України це питання набуває особливо великого значення, тому необхідно прийняти першочергові заходи щодо взяття на облік усіх видів угідь.

Не менш важливим моментом, який істотно впливає на стан економіки України, є специфіка застосування на практиці податку на додану вартість (ПДВ) при реалізації виробленої продукції за кордон, зокрема продукції металургійної промисловості. При здійсненні подібних операцій ПДВ нараховується за нульовою ставкою, а ті його суми, які були сплачені підприємством при заготівлі сировини і паливних матеріалів, повертаються йому з бюджету. Як наслідок, застосування вказаної методики нарахування і

сплати ПДВ слід назвати факт, коли металургійні заводи відмовилися поставляти вироблену власну продукцію на Миколаївський комбайновий завод, пояснюючи це не вигідністю збуту продукції для задоволення внутрішніх потреб України через специфіку сплати ПДВ, що істотно впливає і на стан аграрної економіки.

Цим до певної міри пояснюється стан промисловості України, який охарактеризований П.С.Єщенко та А.Г. Алексеєнко: «Структура промисловості України відрізняється від світових показників надзвичайно низькою вагою машинобудування, яке являється основою науково-технічного прогресу, а також легкої промисловості. Разом з тим питома вага паливно-сировинного комплексу надзвичайно завищена, що знижує ефективність економіки. Відновлення основних фондів уповільнилося, як ніколи. Порівняно з 1990 р. середній строк їх служби в економіці істотно збільшився, а випуск продукції машинобудування, призначеної для заміни застарілої та зношеної техніки, порівняно з 1990 р. скоротився в багато разів».

Спочатку вважали, що застосування високої ставки ПДВ дозволить в достатній мірі наповнити бюджет України, але недавній розвиток подій призвів до істотних змін в економічній політиці держави через особливості податкових відносин.

Дійсно, підтвердження факту відмови продажу металічних ресурсів для виробництва комбайнів уже важко оцінювати з метою характеристики стану економіки всієї машинобудівної галузі. Але якщо враховувати можливий негативний вплив цього факту на стан всієї галузі, то можна вважати обґрунтованими причини низького стану економіки України в цілому.

Виявлені останнім часом факти приховування внесень до бюджету коштів і подальше їх привласнення засвідчує не лише про жахливий стан бухгалтерського обліку в органах податкової служби, а й про всездозволеність влади в результаті повної відсутності контролю відповідних органів за її діяльністю. Важко підібрати слова щодо характеристики подібних фінансових порушень в країні та визнати, наскільки Україна відстає від розвинених країн, зокрема США. Позитивно сприймається те, що (як відмічалось у пресі) великі

магнати цієї країни прийняли рішення щодо зменшення своїх прибутків з метою надання допомоги малозабезпеченим сім'ям.

Важливим недоліком економічної політики України в Європі слід вважати застосування тіньової економіки. Розглядаючи причини виникнення такого явища, доцільно виділити три групи європейських країн, які істотно відрізняються між собою. За дослідженнями, проведеними вченими університету І.Кеплера (Австрія) та рядом інших публікацій, серед європейських країн найвищий рівень тіньового сектора економіки в процентах до внутрішнього валового продукту припадає на країни з низьким рівнем економічного розвитку (Греція, Кіпр, Мальта), в яких цей показник досягав 25-26 відсотків.

У розвинених країнах Європи, зокрема в Італії (біля 21%) доля тіньової економіки була дещо вищою порівняно з Німеччиною (13-14%), Великобританією (10-11%), що, на нашу думку, пояснюється досить значною питомою вагою працівників, які приїхали з інших країн і наймаються для обслуговування сімей працівників. Для порівняння доцільно зазначити, що у розвинених країнах (США, Японія) названий показник був на рівні менше 10%.

Країни, які раніше входили до складу СРСР (Естонія, Литва) або були близькими до СНД (Болгарія), мають високий рівень тіньової економіки (близько третини).

Дослідження аналогічних показників в Україні дуже ускладнені через відсутність подібних публікацій. Було коротке повідомлення, що міністр економічного розвитку і торгівлі І. Прасолов на засіданні Комітету Верховної Ради України з питань підприємництва, регуляторної і антимонопольної політики повідомив, що рівень тіньової економіки в Україні за методом «затрати населення - розумний товарооборот» складає 45% від офіційного внутрішнього валового продукту. Слід зазначити, що І.Прасолов запропонував нормалізувати ситуацію у внутрішній торгівлі, зробити її більш цивілізованою, особливо в маленьких містах та у сільській місцевості. Узгодити інтереси споживачів, виробників і торговельної мережі, затвердивши їх шляхом прийняття відповідної торгівлі.



Насправді, причина подібних явищ криється в тому, що на протязі тривалого часу спостерігаються відмінності в системі оплати праці в Україні порівняно із розвиненими країнами. За кордоном кожен працівник із власного заробітку сплачує податки та відрахування до Пенсійного фонду та інші суми на соціальні потреби.

В Україні із заробітку утримуються лише податки. Власники підприємств не зацікавлені (а рому не бажають) платити встановлені суми соціальних відрахувань, використовуючи зекономлені таким чином кошти для виплати заробітної плати у конвертах, що призводить до значних негативних наслідків для економіки. Найбільш важливим серед них є порушення через недоплату відповідних сум пенсійному та іншим фондам, що потребує компенсації з бюджету.

Не менш значним фактом є те, що для виплати заробітної плати у конвертах підприємство повинно мати певну суму готівки, яка має бути нагромаджена керівництвом за допомогою здійснення позабанківських операцій. А це призводить до виникнення не облічених сум виручки або інших способів надходження готівкових коштів і відповідно недоплати значної суми податків у вигляді ПДВ, Податку на прибуток та ін.

Наслідком виплати заробітної плати у конвертах слід визнати також те, що достовірність фінансової звітності підприємств України є дуже низькою і не дозволяє приймати обгрунтовані рішення про економічне становище держави, а це означає, що дані про обсяг виробництва і збуту, витрати на виробництво, виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) не є достовірними. Тим самим достовірність економічної інформації зводиться нанівець і наслідки роботи економістів значно знижуються.

На нашу думку, доцільно перейти на систему обліку оплати праці, яку використовують на кордоном, тобто відмовитися від застосування відрахувань до Пенсійного фонду та на інші соціальні цілі. Ці суми необхідно включити до оплати праці, яка має збільшитися на відповідний відсоток (до 37 і більше процентів), а із загальної суми заробітку проводити утримання відповідної суми, яку потім підприємство перерахує до Пенсійного фонду та на інші цілі. Таким

чином, кожен працюючий чітко визначатиме свій індивідуальний внесок до Пенсійного та інших фондів, що й призведе до відмови від оплати заробітку у конвертах.

Проблеми щодо внесення змін до системи оплати праці, розробки і затвердження відповідного нормативного акту розглядалися раніше (див. Бухгалтерський облік і аудит-2013. - №2).

З метою поліпшення методики обліку розрахунків з оплати праці необхідно провести наступні заходи:

а) здійснити перерахунок заробітної плати всіх категорій працівників різних галузей економіки з метою приведення у відповідність заробітку та процентних ставок платежів податків, відрахувань до Пенсійного фонду та інших соціальних виплат з урахуванням певного зростання заробітку:

б) переглянути систему оподаткування доходів фізичних осіб всіх категорій громадян;

в) посилити контроль за нарахуванням і виплатою заробітної плати у всіх підприємствах, особливо у приватних.

Намічені заходи мають здійснити відповідні державні органи на основі розпоряджень керівних органів держави.

Вимагає належного вирішення також питання щодо недопущення перебудови інформаційного забезпечення при введенні нових законодавчих актів з питань бухгалтерського обліку, оскільки виникати муть суттєві ускладнення при вивченні змін показників діяльності підприємств в динаміці. Тому пропонуємо створити орган при Міністерстві фінансів України, діяльність якого була б спрямована на попередження виникнення змін в методиці формування показників фінансової звітності подібно до аналогічного підрозділу в Міністерстві юстиції України. На цей орган мають бути покладені також обов'язки з керівництва бухгалтерським обліком стосовно належної підготовки нормативних документів, покращення підготовки кадрів, умов діяльності бухгалтерської служби у всіх підприємствах, організації та участі у нарадах головних бухгалтерів тощо.

У галузевих міністерствах, наприклад, у Міністерстві аграрної політики і

продовольства України має діяти підрозділ, що займатиметься підготовкою нормативних документів не тільки для підпорядкованих міністерству підприємств, а й тих, що виробляють та займаються переробкою сільськогосподарської продукції, узгоджувати діючі нормативні положення з Міністерством фінансів та Міністерством статистики, іншими державними органами, а також приймати від підпорядкованих органів всі форми фінансової звітності в такому ж порядку, як це робилося раніше і продовжує здійснюватися в інших країнах СНД. Так в Україні в сільському господарстві узагальнюються дані лише близько 200 господарств, а інші підприємства подають звітність лише статистичним органам. Це дозволить налагодити облік у конкретних підприємствах та здійснювати належну перевірку поданої фінансової звітності.

Першочерговим слід визнати появу думок, що бухгалтерський облік не є наукою і, як наслідок цього, виникають пропозиції щодо ліквідації спеціальності 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Це викликає подив, якщо проаналізувати кількість розробок щодо застосування МСФЗ та приведення їх у відповідність до вимог діяльності підприємств конкретних галузей в Україні.

Потребує нагального вирішення ще одне важливе питання щодо підвищення статусу бухгалтера як спеціаліста, адже від якості виконання покладених на нього обов'язків залежить достовірність фінансової звітності, що впливає на стан економіки країни в цілому. За попередніми даними обліком в Україні займається майже триста тисяч спеціалістів, які несуть відповідальність за все: фінансовий стан підприємства, галузі, економіки країни, дію нормативних актів, наповнення бюджету країни, виплату пенсій тощо.

Для підвищення статусу бухгалтерів необхідно здійснити ряд заходів:

- створити об'єднання бухгалтерів України, адже існує об'єднання професійних бухгалтерів, звідси виходить, що всі рядові спеціалісти не є професіоналами;
- проводити з'їзди бухгалтерів, подібно до того, як це організовується в Росії (з'їзди бухгалтерів відбуваються в Кремлівському палаці з'їздів);
- створити при об'єднанні бухгалтерів орган, який би вирішував спірні

питання при розгляді судових справ;

- підняти перед урядом питання про введення звання «Заслужений бухгалтер України», адже економістів на підприємствах майже немає, а бухгалтерам присвоюють звання «Заслужений економіст України».

Впровадження подібних заходів покращить роботу бухгалтерської служби, дозволить підвищити не тільки статус бухгалтера, а й значимість наслідків економічних досліджень показників фінансової звітності всіх типів підприємств, що в сучасних умовах є дуже важливим.

Розглядаючи перебудову бухгалтерського обліку в Україні необхідно прийняти до уваги висновки Я.В.Соколова: «Самий серйозний недолік американського обліку і аудиту бухгалтерської звітності в тому, що її носії вважають свої прийоми кращими і єдино правильними. Рідко можна зустріти бухгалтерську працю або роботу з теорії і практики аудиту, в яких цитувалися б німецькі, французькі, італійські та інші неамериканські автори. Це відбувається через почуття переваги всього американського над неамериканським (нехай ми вважаємо це помилковим...). Школа американського обліку і аудиту багато дала світу і дасть йому в майбутньому ще більше, але цю школу не можна експортувати в Росію цілком. Чи може російська бухгалтерія стати американською? Ні. А аудит? Тим більше ні».

Тому в сучасних умовах необхідно дослідити, чи доцільно в практиці підприємств України використати те, що передбачено в МСФЗ і що є кращим з того, що використовується вітчизняними підприємствами. Саме на це доцільно направити увагу українських науковців, як цього вимагає практика.

Вивчення стану бюджетної системи і бухгалтерського обліку в Україні засвідчило необхідність здійснення ряду першочергових заходів:

1)привести податкову систему країни у відповідність до нормативних документів бухгалтерського обліку;

2)переглянути всі нормативні документи, що стосуються бухгалтерського обліку з метою приведення їх у відповідність до вимог всіх рівнів управління країни, зокрема відмовитися від застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи»;

3)здійснити запропоновані у статті заходи щодо підвищення статусу

бухгалтерів всіх рівнів, що має призвести до покращення стану обліку у конкретних підприємствах.

Сучасний процес формування інформаційної бази про фінансово-господарську діяльність підприємств все частіше має направленість на об'єктивну взаємодію суб'єктів господарювання та інституцій<sup>11</sup> (інститутів) економічного, державного, суспільного середовища. Рушієм такої взаємодії є відповідні інформаційні потреби з боку окремих інститутів, які мають системний характер і реалізуються як множина індивідуальних та інституційних запитів.

Важливість інституційного аспекту бачення розвитку економіки узагальнив вітчизняний вчений бухгалтер Г.Г. Кірейцев, зазначивши, що він є «новим для постсоціалістичних країн, а тому всебічний підхід до тлумачення категорії «інститут» становить важливу передумову науково обґрунтованого визначення шляхів подальшої ефективної, орієнтованої на формування демократичного суспільства ринкової трансформації».

В.М. Пархоменко у своїх працях відзначає, що у вітчизняному бухгалтерському обліку також визнана та задекларована необхідність інституційної перебудови системи регулювання бухгалтерського обліку та звітності, в якій держава відіграє провідну роль за активної участі професійних громадських бухгалтерських організацій.

Вивчення змісту та особливостей інституційних запитів до обліку сприяє уніфікації та формуванню ефективної, спрямованої на користувача інформаційної бази на основі бухгалтерської системи звітності. Адже, як відмічає М.С. Пушкар: «теорія бухгалтерського обліку в наш час повинна базуватись не на емпіричних правилах обробки даних і перетворення їх в інформаційні ресурси, а на останніх досягненнях різних наук». Не є виключенням з цього і теорія інституціоналізму.

Досліджуючи генезис формування запитів до бухгалтерського обліку і можливості фінансової звітності задовольнити їх в конкретних суспільно-економічних формаціях беззаперечним є твердження про новий етап розвитку бухгалтерського обліку, в основу якого покладена не контрольна, а його

інформативна функція.

За радянських часів основою інституційних запитів до обліку виступала держава в цілях контролю за збереженням та використанням державної власності. Така модель формування системи інституційних запитів передбачала функціональне узагальнення показників звітності вертикально-адміністративним шляхом та була дещо формальною, у зв'язку з однотипністю запитів до інформації, що висувалися з боку органів державної влади.

Як раніше так і в наш час основну категорію суб'єктів формування інституційних запитів до обліку становлять органи загальнодержавної компетенції, а саме Міністерство фінансів України, Державний комітет статистики та інші. Інформаційний інтерес до звітності даного сегменту державного управління спрямований на отримання даних про майновий та фінансово-господарський стан. На цьому рівні сьогодні переважають запити на податкову та статистичну інформацію.

Інша система інституційних запитів цього напрямку передбачає узагальнення інформації за галузевою ознакою. Її наявність вкрай важлива для управління на рівні Міністерства аграрної політики. Проте на відміну від радянських часів, в сучасній Україні Міністерство аграрної політики може лише рекомендаційно впливати на відпрацювання Мінфіном та Держкомстатом методологій обліку та звітності. Це по-перше, а по-друге, законодавчо ліквідовано вертикаль звітності по системі Мінагрополітики. А, відповідно, Мінагрополітики не може впливати на дотримання підприємствами діючої, далеко не досконалої методології бухгалтерського обліку. Нові власники на селі, з різних причин, лише починають усвідомлювати, що ігнорування бухгалтерського обліку, формальний підхід до фінансової звітності лише на перший погляд є «благом», за яким держава не контролює їх діяльність, насправді небажання чиновників оперувати оперативною інформацією породжує в аграрній політиці держави негаразди, які негативно відображаються, в першу чергу, на них самих.

Разом з тим, поява ефективного власника у вітчизняній економіці, і особливо на селі зумовлює виникнення ряду нових інституційних запитів до

бухгалтерського обліку як основної функції управління. Це запити щодо збереження і примноження капіталу, постановка управлінського обліку тощо.

Численні користувачі фінансової звітності підприємств – інвестори, кредитори, управлінський персонал – прагнуть отримати максимум достовірної інформації про підприємство керуючись його звітністю. Високий рівень поінформованості про фінансово-майнове становище в ринкових умовах є суттєвим, якщо не головним, засобом конкурентної боротьби.

## ВИСНОВКИ

Сьогодні в Україні широко застосовується макро-економічний підхід до нормативно-право-вого регулювання бухгалтерського обліку, за якого головна роль належить державі. Альтернативою для макроекономічного підходу є використання мікроекономічного підходу до нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку і звітності, який вимагає наявності авторитетних професійних органі-зацій, що користуються відповідним автори-тетом та довірою з боку державних органів та суб'єктів господарювання.

В сучасних умовах розвитку системи бухгалтерського обліку в Україні доцільно застосовувати комбінований підхід у сфері нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку і звітності, суть якого полягає в активному залученні та врахуванні інтересів професійних організацій бухгалтерів та аудиторів під час встановлення правил ведення бухгалтерського обліку та визначення облікової політики.

В цьому контексті залишається невирішеною та потребує подальшого дослідження проблема участі професійних організацій бухгалтерів та аудиторів у процесі вдосконалення системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку і звітності як окремого суб'єкта для репрезентації позиції професійної спільноти бухгалтерів та аудиторів, а також їхнього бачення у вирішенні актуальних проблем щодо вдосконалення системи бухгалтерського обліку та звітності в Україні.

Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю –це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю в нашій державі.

До головних рівнів нормативно-правового забезпечення обліку, з нашої точки зору, варто відносити п'ять рівнів, з обов'язковим формуванням



загальної та конкретної політики організації обліку саме для конкретного сільськогосподарського підприємства, з врахуванням всіх особливостей організаційно-правового статусу, виду діяльності, розміру та інших особливостей.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Белова І.М. Теоретичні основи облікової політики. *Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки.* 2015. № 2, Т. 1 (222). С. 84-90.
2. Белова І.М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку та звітності. *Глобальні та національні проблеми економіки.* 2015. Вип. 3. С. 821-826.
3. Белова Ірина. Історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку. Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.]. Тернопіль : Вектор, 2016. С. 48-50.
4. Белова І.М., Семенишена Н.В. Контент-аналіз дефініцій облікової політики інституційних одиниць та підходів до її формування [Текст] / Белова І.М., Семенишена Н.В. // Подільський вісник : сільське господарство, техніка. економіка. 2018. – Вип. 28. – С. 187–193.
5. Блакита, Г. В. Бухгалтерський облік. Практикум [Текст] : навч. посіб. / Г. В. Блакита, Н. О. Ромашевська. – К. : ЦУЛ, 2017. – 152 с. – Режим доступу : [http://library.tneu.edu.ua/images/stories/zmist/2018/літб/Бухгалтерський обл.pdf](http://library.tneu.edu.ua/images/stories/zmist/2018/літб/Бухгалтерський_обл.pdf)
6. Бойко, Ольга Значення та особливості формування облікової політики на підприємстві [Текст] / Ольга Бойко, Ірина Белова // Цифрова економіка: тренди та перспективи: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [м. Тернопіль, 25 жовтня 2018 р.] / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. - С. 245-249.
7. Бруханський, Р. Ф. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств [Текст] : монографія / Р. Ф. Бруханський, М. К. Пархомець, П. Р. Пуцентейло [та ін.]. – Тернопіль : Крок, 2015. – 300 с.
8. Бруханський, Руслан. Стратегічний облік : імплементація концепції бухгалтерського інжинірингу [Текст] / Руслан Бруханський // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 60-63.
9. Бруханський, Р. Ф. Концепція стратегічного менеджменту та бухгалтерський облік: можливі варіанти взаємозв'язку [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. - 2014. - № 3. - С. 239-243.
10. Бухгалтерський облік (теорія) [Текст] : навч. посіб. / М. Г. Михайлов, А. І. Глушаченко, В. П. Гончар, Г. А. Болмат ; за ред. М. Г. Михайлова. – К. : ЦУЛ, 2018. – 248 с. – Режим доступу : [http://library.tneu.edu.ua/images/stories/zmist/2018/літб/Бухгалтерський обл. Теорія.pdf](http://library.tneu.edu.ua/images/stories/zmist/2018/літб/Бухгалтерський_облік_Теорія.pdf). – 30-річчю Сумського національного аграрного університету присвячується.

11. Гаврилюк-Єнсен, Л. В. Сучасні консалтингові інструменти як ефективний ресурс в управлінні змінами [Текст] / Людмила Володимирівна Гаврилюк-Єнсен, Ірина Володимирівна Спільник // Економічний аналіз. - Тернопіль, Економічна думка, 2012. - Випуск 10, Ч. 4. - С. 37-40.
12. Гоцак, Іванна Управління процесом подолання наслідків надзвичайних ситуацій [Текст] / Іванна Гоцак, Ірина Белова // Цифрова економіка: тренди та перспективи: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [м. Тернопіль, 25 жовтня 2018 р.] / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. - С. 257-260.
13. Гушул, Іванна Проблеми та перспективи корпоративної звітності [Текст] / Іванна Гушул, Ірина Белова // Цифрова економіка: тренди та перспективи: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [м. Тернопіль, 25 жовтня 2018 р.] / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. - С. 270-274.
14. Гудзь, Н. В. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посіб. / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К. : ЦУЛ, 2017. – 424 с. – Режим доступу : [http://library.tneu.edu.ua/images/stories/zmist/2018/літб/Бухгалтерський\\_облік\\_Гудзь.pdf](http://library.tneu.edu.ua/images/stories/zmist/2018/літб/Бухгалтерський_облік_Гудзь.pdf)
15. Дацко, Тетяна. Генезис облікової політики в Україні [Текст] / Тетяна Дацко, Ірина Белова // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ.конф. за участю іноз. студ. [м. Тернопіль, 15-17 квіт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.] , відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. -Тернопіль : Астон, 2016. -С. 65-67.
16. Дідоренко, Т. Значення оперативного обліку в системі управління сільськогосподарським підприємством [Текст] / Тетяна Дідоренко, Ірина Белова // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. пр. - 2017. - Вип. 1-2. - С. 29-37.
17. Завитій, Ольга. Аудиторський ризик і оцінювання системи внутрішнього контролю і аудиту [Текст] / Ольга Завитій // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 121-122.
18. Задорожний, Зеновій Проблемні питання якості інформації бухгалтерського і управлінського обліку малоцінних активів [Текст] / Зеновій Задорожний // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2018. – Вип. 1 : січ.-берез. – С. 115-124. – Режим доступу : <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/29180/1/%D0%97%D0%B0%D0%B4%D0%BE%D1%80%D0%BE%D0%B6%D0%BD%D0%B8%D0%B9.pdf>
19. Закон України «Про аудиторську діяльність» № 3125-ХІІ від 22.04.1993 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
20. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-ХІV від 16.07.1999 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний

- ресурс] / Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
21. Звітність підприємства: [підручник] / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін. –К. : «Центр учбової літератури», 2015. –570 с.
  22. Іскрижицька, Фаїна. Бухоблік основних засобів, запасів та їх інвентаризація [Текст] / Фаїна Іскрижицька // Головбух : Бюджет. – 2016. – № 43 (21 листоп.). – С. 6-9.
  23. Карпова, Влада. Облік тари: від надходження до списання [Текст] / Влада Карпова // Все про бухгалтерський облік. – 2016. – № 87 (23 верес.): Спецвипуск : Тара й упаковка. – С. 6-16.
  24. Кушина, Олена. Типові форми первинних документів: де брати та як використовувати [Текст] / Олена Кушина // Збірник систематизованого законодавства. – 2018. – № 2 : Первинні документи : форми змінюються, статус залишається. – С. 78-93.
  25. Литвинцева Г.С. Методи списання виробничих запасів: переваги та недоліки [Електронний ресурс]-Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/29\\_SSN\\_2013/Economics/7\\_146195.doc.htm](http://www.rusnauka.com/29_SSN_2013/Economics/7_146195.doc.htm)
  26. Лукава І.М. Оцінка наукового забезпечення обліку виробництва продукції / І.М. Лукава, Т.В.Дідоренко // Формування економічних відносин в умовах ринку. Збірник наукових праць. –Тернопіль: ТДЕУ, 2003. –С.98–116.
  27. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси», затверджений Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів від 01.01.2005 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021)
  28. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28.02.2013 р. за № 336/22868 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / 123 Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
  29. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій [Текст] : колект. моногр. / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло, І. М. Белова [та ін.]. - Тернопіль : Осадца Ю. В., 2017. - 388 с.
  30. Особливості обліку окремих видів запасів [Текст] / Наталія Вороная, Наталя Білова, Наталія Дзюба, Наталія Чернишова // Податки та бухгалтерський облік. Спецвипуск. – 2015. – № 103 (24 груд.): Енциклопедія бухобліку (частина 2). – С. 83-116.
  31. Облікова політика підприємства : навч. посібник для внз / Ю. А. Верига [та ін.] ; М-во освіти і науки України, Полтав. ун-т економіки і торгівлі. -К. : Центр учб. літ., 2015. -312 с.
  32. Палюх, Микола. Організаційні аспекти обліку на підприємствах агропромислового виробництва [Текст] / Микола Палюх // Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 28 жовт. 2015 р.] /

- редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Економічна думка, 2015. - С. 186-189.
33. Палюх, Микола. Роль бухгалтерського обліку в системі управління підприємством [Текст] / Микола Палюх // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. - Тернопіль : Крок, 2017. - С. 42-44.
  34. Панаско Ю. І. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в Україні / Ю. І. Панаско // Управління розвитком. –2012. –№4. –С. 109 –111.
  35. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 30.10.2014 р. за № 1365/26142 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
  36. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 27 грудня 2017 р. № 2258- VIII / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради. 2018. № 9. Ст. 50. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.
  37. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. №88, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 05.06.1995 р. за № 168/704 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>
  38. . Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. № 116 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%B>
  39. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку / [відп. за вип. О. В. Діордійчук]. -К. : Алерта, 2015. -304 с.
  40. Розкриття економічної сутності МШП [Електронний ресурс] / С. О. Левуцький [та.ін.] Режимдоступу:[http://lubbook.net/book\\_272\\_glava\\_6\\_1.2\\_Rozkrittjaekonom%D1%96chno%D1%97.htm](http://lubbook.net/book_272_glava_6_1.2_Rozkrittjaekonom%D1%96chno%D1%97.htm)
  41. Сава, А. Оцінка економічної ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств [Текст] / Андрій Сава, Ольга Завитій // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. - 2013. - Вип. 1. - С. 93-97.
  42. Свіріденко, Алла МНМА vs МШП: як вибрати з двох аббревіатур [Текст] / Алла Свіріденко // Податки та бухгалтерський облік. – 2015. – № 94 (23 листоп.). – С. 8-13.
  43. Спільник, Ірина Сутність обліку та актуальність вивчення його історії [Текст] / Ірина Спільник // Прикладна економіка - від теорії до практики :

- матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.] / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. - С. 166-169.
44. Спільник, Ірина. Аналіз грошових потоків за даними фінансової звітності підприємства : значимість, мета, завдання [Текст] / Ірина Спільник // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. - Тернопіль : Крок, 2017. - С. 138-140.
45. Сук, Л. К. Фінансовий облік [Текст] : навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – 3-тє, переробл. і доповн. – К. : Знання, 2016. – 664 с. – (Вища освіта XXI століття). – Режим доступу : [http://library.tneu.edu.ua/images/stories/zmist/2015/літф/Фінансовий\\_облік.pdf](http://library.tneu.edu.ua/images/stories/zmist/2015/літф/Фінансовий_облік.pdf)
46. Шара Є. Ю. Фінансовий облік I : навч. посібник / Є. Ю. Шара, І. Є. Соколовська-Гонтаренко ; Держ. фіскальна служба України, Нац. ун-т Держ. податкової служби України. -К. : Центр учб. літ., 2016. -336 с.
47. Штех, А. А. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів [Текст] / А. А. Штех, Н. В. Харченко // Інвестиції : практика та досвід. – 2018. – № 2. – С. 64-68.
48. Ярошук, О. В. Базові концепції аналізу фінансових ринків / Олексій Вікторович Ярошук // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф., 11 травня 2016 р. - Тернопіль: ТНЕУ, 2016. - 432 с. - С.421-422
49. Ярошук, О. В. Проблемні аспекти розвитку вітчизняної аналітичної науки та практики [Текст] / Олексій Вікторович Ярошук // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 251-254/
50. Яцишин І.М.. Вплив міжнародного досвіду на реформування системи бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств / І.М. Яцишин // Придніпровський науковий вісник. Серія: Економіка. – Дніпропетровськ, 1998. –№ 99 (166). –С. 94 –95.
51. Яцишин І.М. Головні критерії оцінки та перспективи ефективності системи управління / І.М. Яцишин // Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль. Науковий журнал ТАНГ: Випуск 5. –Тернопіль: Економічна думка, 2001. – С. 288–299.
52. Яцишин І.М. Критерії оцінки ефективності систем управління / І.М. Яцишин, І.Г.Яремчук // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету імені Володимира Гнатюка. Серія: Економіка. – Тернопіль: ТДПУ ім. В.Гнатюка, 1999. – № 2. –С.133 –140.