

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ІВАНА ФРАНКА

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

ПАВЛІК ІРИНА ЄВГЕНІВНА

УДК [657.1-028.45:338.43](477)

ДИСЕРТАЦІЯ

«ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ СИСТЕМ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ»

071 Облік і оподаткування
07 Управління і адміністрування



Ірина Євгенівна Павлік

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

Ірина Євгенівна Павлік

(підпис, ініціали та прізвище здобувача)

Науковий керівник: Швець Володимир Євгенович, кандидат економічних наук,
доцент

АНОТАЦІЯ

Павлік І.Є. «Організація обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки України». – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування. – Західноукраїнський національний університет Міністерства освіти і науки України, Тернопіль, 2020.

Актуальність сучасного дослідження організації обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки України пояснюється суттєвістю його ролі в забезпеченні продовольчої та енергетичної безпеки і потребою удосконалення галузевого бухгалтерського обліку й організації обліково-аналітичного забезпечення управління господарськими процесами в ньому. Як джерело прийняття управлінських рішень, обліково-аналітичні системи здатні сприяти підвищенню ефективності й конкурентоздатності національних сільськогосподарських товаровиробників, а тому повинні відповідати сучасним викликам і умовам, які закладаються Стратегіями розвитку сільського господарства в частині створення стабільної правової системи, що відповідає міжнародним і європейським стандартам, та вимогам ефективного функціонування аграрного сектору загалом.

В роботі ідентифіковано та вирішено проблеми, пов'язані з уможливленням формування ефективних обліково-аналітичних систем, зокрема теоретико-емпіричні засади їх організації, прикладні питання організації підсистем обліку та аналізу в обліково-аналітичних системах суб'єктів господарювання аграрного сектору.

У дисертаційній роботі розкрито теоретико-організаційні та практичні основи формування обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки України.

У першому розділі дисертації «Теоретико-емпіричні засади організації обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в аграрному секторі» проаналізовано концептуальні основи організації обліково-аналітичних систем

суб'єктів господарювання. Запропоновано авторське бачення сутності понять «обліково-аналітичне забезпечення» та «обліково-аналітична система». Під останньою запропоновано розуміти засновану на використанні інформаційних технологій форму організації облікових, аналітичних і контрольних процесів, які здійснюються професійним суб'єктом в межах функціонування суб'єкта господарювання, що має на меті забезпечення користувачів інформацією та знаннями, необхідними для цілей формування звітності та оперативного й стратегічного управління. Обліково-аналітичним забезпеченням є сукупність процесів, пов'язаних зі збиранням, реєстрацією, накопиченням, аналізом, зберіганням, використанням і поширенням інформації, які відбуваються в межах функціонування обліково-аналітичної системи й результатом яких є задоволення інформаційних потреб користувачів.

З'ясовано закономірність, яка вказує на те, що ефективність функціонування обліково-аналітичної системи суб'єкта господарювання аграрного сектору перебуває у прямій залежності від здатності цієї системи надавати інформацію та знання, які можуть бути використані при прийнятті управлінських рішень. З огляду на це, запропоновано ввести в науковий обіг поняття «обліково-аналітичні знання», під якими пропонується розуміти результат інтелектуально-креативного опрацювання та інтерпретації обліково-аналітичної інформації, що визначається виключно рівнем досвідченості й професійності продуцента (облікового працівника чи аналітика), отримує відповідну зовнішню форму вираження (усну чи письмову) та передається з метою використання для поліпшення результативності діяльності суб'єкта господарювання.

Обґрунтовано, що центральним елементом обліково-аналітичної системи суб'єкта господарювання аграрного сектору економіки є фахівець-професіонал, який визначає вектори функціонування обліково-аналітичної системи та з її допомогою задовольняє потреби користувачів у знаннях та інформації. З урахування особливостей організації обліково-аналітичних систем в аграрному секторі економіки для підвищення конкурентоздатності сільськогосподарських товаровиробників запропоновано запровадити в практичну площину концепт «обліково-аналітичний

віртуальний кластер». Такий кластер запропоновано створювати на принципах сільськогосподарської кооперації та поєднанні таких понять як «віртуальна організація» та «агрокластер».

Визначено основні принципи та підходи до організації обліково-аналітичних систем в аграрному секторі економіки України. Обґрунтовано доцільність розглядати організацію обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання аграрного сектору як таку, що характеризується двома групами особливостей: перша зумовлена специфікою ведення господарської діяльності та бухгалтерського обліку в галузі сільського господарства порівняно з іншими галузями національної економіки, друга – правовим статусом суб'єкта господарювання та станом його матеріально-технічного забезпечення.

Досліджено еволюцію обліково-аналітичних систем в аграрному секторі економіки України та в зарубіжних країнах. Дослідження їх генезису дозволило виокремити етапи розвитку (стародавній; період середньовіччя; новий; новітній; сучасний) та ідентифікувати основні характеристики й елементи, притаманні обліково-аналітичним системам кожного історичного періоду, що сприяло ідентифікації основних чинників впливу та встановлення ймовірних напрямів подальшого удосконалення цих систем.

У другому розділі дисертації «Організація облікових підсистем в обліково-аналітичних системах суб'єктів господарювання аграрного сектору» досліджено стан нормативно-правового регулювання організації обліку в аграрному секторі економіки. Обґрунтовано мету нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки, запропоновано класифікацію джерел, які його формують в аграрному секторі, за такими критеріями: *за сферою (обсягом) правового регулювання*: 1) загальні джерела; 2) спеціальні джерела та 3) локальні джерела; *за характером регулювання*: 1) нормативні (обов'язкові) та 2) рекомендаційні; *за походженням джерела регулювання*: 1) міжнародні; 2) національні. Внесено пропозиції з удосконалення облікової політики суб'єктів аграрного сектору в частині забезпечення формування якісної обліково-аналітичної системи.

Виокремлено перелік підсистем обліково-аналітичної системи аграрного підприємства на засадах врахування запитів і вимог системи управління до інформації для прийняття рішень, яка в уніфікованому вигляді складається з структурно-функціонального (включає підсистеми обліку, аналізу і контролю) та інформаційно-результатного (результат – обліково-аналітична інформація та обліково-аналітичні знання) блоків.

Розкрито особливості організації підсистеми бухгалтерського обліку та її документальну складову. Особливе місце системи обліку визначається роллю, яку вона виконує в управлінні. З одного боку вона є засобом ефективного управління для користувачів, а з іншого – базою для прийняття управлінських рішень щодо збалансованого функціонування всіх господарюючих суб'єктів. При цьому система обліку може виступати засобом ефективного управління лише при економічно вигідній її організації.

В структурі ресурсів, які використовуються в процесі здійснення господарської діяльності в аграрному секторі, земельні ділянки займають вагомe місце. За своє суттю земля є основним біологічним активом щодо якого в обліково-аналітичній системі слід вирішити низку проблем, які зумовлені, насамперед, необхідністю окреслення та законодавчого закріплення особливих підходів до бухгалтерського обліку земельних ділянок, особливо сільськогосподарського призначення. Відповідно, в роботі удосконалено документальну складову обліково-аналітичної системи аграрного підприємства через включення в перелік облікових форм: «Акту приймання-передачі земельної ділянки»; «Книги обліку операцій щодо земельної ділянки сільськогосподарського підприємства» в розрізі 3 розділів; «Звіту матеріально відповідальної особи щодо біологічних активів», що дасть змогу відобразити в обліку земельну ділянку як особливий природний ресурс і мати вичерпні відомості про її стан, а також посилити контроль за операціями з біологічними активами.

Для забезпечення формування якісної обліково-аналітичної системи суб'єкта аграрного сектору в роботі обґрунтовано відповідні етапи, подано опис їх складових і підходи до реалізації, а також організаційні засадничі складові, які включають не

лише теоретико-дослідницьку, а й практичну компоненти, зокрема в частині документального забезпечення та бухгалтерських проводок.

У третьому розділі «Організація підсистеми економічного аналізу в обліково-аналітичних системах суб'єктів господарювання аграрного сектору» запропоновано модель організації підсистеми економічного аналізу в обліково-аналітичних системах суб'єктів господарювання аграрного сектору. Удосконалено концептуальні засади, структуру підсистеми економічного аналізу, як складової обліково-аналітичної системи аграрного підприємства, та його показники з урахуванням потреб зовнішніх, внутрішніх і прирівняних до внутрішніх суб'єктів-користувачів інформації, що дозволяє більш системно й комплексно підходити до формування методичного забезпечення аналізу, ідентифікації проблемних сфер і практики збору даних, їх усестороннього опрацювання та отримання необхідних висновків.

З'ясовано, що основним інструментом впровадження на суб'єктах аграрного сектору підсистеми економічного аналізу є його організація, яка передбачає обґрунтування й формування моделі з відповідними елементами, зв'язками між ними, структурою, забезпеченням «входів» та «виходів», результатами, їх опрацюванням та подальшим використанням, створенням та імплементацією параметрів керування на засадах стандартизації. Запропоновано управлінську послідовність організації підсистеми економічного аналізу та підхід до оцінювання стану організації її функціонування з відповідними описами усіх процедур, технік і показників, що має методичну цінність для обґрунтування правильного вибору виду аналізу, ідентифікації його завдань і встановлення форми управління та відповідальних осіб. Проведене експертне опитування доводить доцільність впровадження підсистеми економічного аналізу на підприємствах аграрного сектору з акцентом на таких сферах, як фінансово-економічні результати, витрати, врожайність, продуктивність, ефективність використання ресурсного забезпечення. Ідентифіковано головні завдання економічного аналізу в частині формування оперативного плану та стратегії розвитку аграрного бізнесу, оцінки виконання планових завдань та виявлення причин відхилень та резервів підвищення ефективності. Для великого аграрного бізнесу очікуваними результатами впровадження підсистеми економічного аналізу мають

стати рекомендації щодо розвитку зовнішньоекономічної діяльності підприємств, впровадження інновацій та залучення інвестицій, для малих – кращого дослідження ринку, формування інтелектуально-кадрового забезпечення, асортименту аграрної продукції, а також розвитку складського і збутового господарства.

Сформульовані у дисертації рекомендації сприятимуть підвищенню ефективності організації обліково-аналітичних систем в аграрному секторі економіки України. Практична реалізація окреслених рекомендацій дасть змогу підвищити конкурентоздатність суб'єктів аграрного бізнесу як на національному так і на міжнародному рівні.

Ключові слова: обліково-аналітична система, ефективність, аграрний сектор, аналіз, облік, обліково-аналітична інформація, обліково-аналітичне забезпечення, обліково-аналітичний віртуальний кластер, обліково-аналітичні знання, біологічні активи, ресурси, господарські процеси, удосконалення.

SUMMARY

Pavlik I. E. "Organization of accounting and analytical systems of economic entities in the agricultural sector of the economy of Ukraine." - Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.

The thesis for a scientific degree of the doctor of philosophy on a specialty 071 - the Accounting and taxation. - West Ukrainian National University of the Ministry of Education and Science of Ukraine, Ternopil, 2020.

The relevance of the study of the organization of accounting and analytical systems of the subjects of the agrarian sector of the Ukrainian economy is explained by its great role in ensuring food and energy security and the need to improve sectoral accounting and management of production processes. As a source of managerial decision-making, accounting and analytical systems contribute to increasing the efficiency and competitiveness of national agricultural producers. Therefore, they must meet modern challenges and conditions stipulated by the agricultural development strategy, as well as meet the requirements of international standards and ensure the effective functioning of the agricultural sector.

In the course of the research, the problems associated with the formation of effective accounting and analytical systems were identified and solved. In particular, the theoretical and empirical foundations of their organization, applied issues of the organization of accounting and analysis subsystems in the accounting and analytical systems of agricultural entities have been developed.

The dissertation work reveals the theoretical, organizational and practical foundations of the formation of accounting and analytical systems of economic entities in the agricultural sector of the Ukrainian economy.

The first chapter of the dissertation "Theoretical and empirical principles of organization of accounting and analytical systems of economic entities in the agricultural sector" analyzes the conceptual foundations of the organization of accounting and analytical systems of economic entities. The author's vision of the essence of such concepts as: "accounting and analytical support" and "accounting and analytical system" is offered. The latter is proposed as the form of organization of accounting, analytical and control processes, which is based on the use of information technology, which are carried out by a professional subject within the operation of the business entity, aimed at providing users with information and knowledge necessary for reporting and operational purposes and strategic management. At the same time, accounting and analytical support is a set of processes related to the collection, registration, accumulation, analysis, storage, use and dissemination of information that occur within the functioning of the accounting and analytical system, which is resulted in satisfying the information needs of users. A pattern has been found that indicates that the effectiveness of the accounting and analytical system of the agricultural sector is directly dependent on the ability of this system to provide information and knowledge that can be used in management decisions. In view of this, it is proposed to introduce into scientific circulation the concept of "accounting and analytical knowledge", which should be understood as the result of intellectual and creative processing and interpretation of accounting and analytical information determined solely by the level of experience and professionalism of the producer. external form of expression (oral or written) and is transmitted for use to improve the performance of the entity.

It is substantiated that the central element of the accounting and analytical system of the agricultural sector economic entity is a professional, who determines the vectors of the accounting and analytical system and helps to meet the needs of users in knowledge and information. Taking into account the peculiarities of the organization of accounting and analytical systems in the agricultural sector of the economy in order to increase the competitiveness of agricultural producers the author suggests introducing into practice the concept of "accounting and analytical virtual cluster". Such a cluster is created on the principles of agricultural cooperation and combines features of such concepts as "virtual organization" and "agricultural cluster".

The basic principles and approaches to the organization of accounting and analytical systems in the agricultural sector of the economy of Ukraine were determined.

It is proposed to consider the organization of accounting and analytical systems of economic entities in the agricultural sector as one that is characterized by two groups of features: the first is due to the specifics of economic activities and accounting in the field of agriculture, the second is determined by the legal status of the economic entity and the state of its material and technical support.

The evolution of accounting and analytical systems in the agricultural sector of Ukraine's economy and in foreign countries has been studied. The study of their genesis allowed us to identify stages of development (ancient; medieval; new; modern; modern) and identify the main characteristics and elements inherent in accounting and analytical systems of each historical period, which helped identify key factors and identify possible areas for further improvement.

The second section of the dissertation "Organization of accounting subsystems in accounting and analytical systems of economic entities of the agricultural sector" examines the state of regulatory regulation of the organization of accounting in the agricultural sector of the economy. The purpose of normative-legal regulation of accounting in the agrarian sector of economy is substantiated, the classification of sources which form it in agrarian sector, on such criteria is offered: on sphere (volume) of legal regulation: 1) general sources; special sources and 3) local sources; by the nature of regulation: 1) normative (mandatory) and 2) recommendatory; by origin of the source of regulation: 1) international; 2) national.

Proposals have been made to improve the accounting policy of the agricultural sector in terms of ensuring the formation of a quality accounting and analytical system.

The author provides a list of subsystems of the accounting and analytical system of the agricultural enterprise on the basis of taking into account the requests and requirements of the management system for information for decision making, which consists of structural and functional (includes subsystems of accounting, analysis and control) and information-result (result - accounting) analytical information and accounting-analytical knowledge) blocks.

The peculiarities of the organization of the accounting subsystem and its documentary component are revealed. The special place of the accounting system is determined by the role it plays in the management, on the one hand, a means of effective management for users, and on the other - the basis for management decisions for the balanced functioning of all economic entities. Thus, the accounting system can act as a means of effective management only at its economically profitable organization.

Land plots occupy a prominent place in the structure of resources, used in the agricultural sector. In essence, land is a major biological asset. It is stated that the current practice of accounting for such a resource is imperfect, which is primarily due to the need to define and legislate special approaches to the accounting of land, especially when it comes to agricultural land. In view of this, the documentary component of the accounting and analytical system of the agricultural enterprise was improved through the inclusion in the list of accounting forms: "Act of acceptance-transfer of land"; "Accounting books for land on an agricultural enterprise" in terms of 3 sections; "Report of the financially responsible person on biological assets", which will reflect the land in the accounting as a special natural resource and have comprehensive information about its condition, as well as strengthen control over transactions with biological assets.

To ensure the formation of a quality accounting and analytical system of the agricultural sector, the work substantiates the relevant stages, describes their components and approaches to implementation, as well as basic organizational components that include not only theoretical but also practical components, including accounting systems and accounting entries.

The third chapter "Organization of the subsystem of economic analysis in the accounting and analytical systems of economic entities of the agricultural sector" outlines the model of organization of the subsystem of economic analysis in the accounting and analytical systems of economic entities of the agricultural sector. The conceptual principles, the structure of the subsystem of economic analysis as a component of the accounting and analytical system of the agricultural enterprise, and its indicators taking into account the needs of external, internal and equated to internal subjects-users of information, which allows a more systematic and comprehensive approach to methodological analysis, identification of its most problematic areas and to data collection, their comprehensive processing and obtaining the necessary conclusions.

It was found out that the direct tool of introduction by subjects of agrarian sector of subsystem of the economic analysis is its organization, which foresees creation of model of formation with its elements, communications between them, structure, maintenance of "inputs" and "outputs", results, their elaboration and further use, creation and implementation of control parameters on the basis of standardization. The management sequence of the organization on the subjects of the agricultural sector of the subsystem of economic analysis and the approach to assessing the state of the organization of its functioning with appropriate descriptions of all procedures, techniques and indicators, which has methodological value to justify the correct choice of analysis, identification of its tasks and management form and responsible persons.

The expert survey proves the feasibility of implementing a subsystem of economic analysis in the agricultural sector with an emphasis on such areas as financial and economic results, costs, yield, productivity, resource efficiency. The main tasks of economic analysis in terms of forming an operational plan and strategy for agribusiness development, assessing the implementation of planned tasks and identifying the causes of deviations and efficiency reserves are identified. For large agribusiness, the expected results of the introduction of the subsystem of economic analysis should be recommendations for the development of foreign economic activity of enterprises, innovation and investment, for small - better market research, intellectual staffing, range of agricultural products, and development of warehousing and marketing.

The recommendations formulated in the dissertation will help to increase the efficiency of the organization of accounting and analytical systems in the agricultural sector of Ukraine's economy. The practical implementation of the outlined recommendations will promote the competitiveness of agricultural businesses both nationally and internationally.

Keywords: accounting and analytical system, efficiency, agricultural sector, analysis, accounting, accounting and analytical information, accounting and analytical support, accounting and analytical virtual cluster, accounting and analytical knowledge, biological assets, resources, business processes, improvement.

Список опублікованих праць за темою дисертації

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Павлік І.Є. Досвід організації діяльності суб'єктів господарювання за участю товариства «Сільський господар»: колективна монографія. Під ред. Ю.О. Нестерчук. Умань. 2017. С. 164 -170 (0,49 д. а.).

2. Павлік І.Є. Транскордонне співробітництво України і Польщі в аграрній сфері: проблеми і перспективи. *Економічний аналіз*. 2017. Том. 27. № 3. С. 62- 69 (0,96 д. а.).

3. Shvets V., Pavlik I. Formation of the basic principles of ethics for specialists of accounting and analytical sciences in modern information economics. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2018. № 2 (84). С. 39-44. *Особистий внесок здобувача: проаналізовано історичні витоки формування принципів етики фахівців з обліково-аналітичних наук на українських землях та розкрито зміст принципів етики фахівців з обліково-аналітичних наук* (0,48 д. а.).

4. Швець В.Є., Павлік І.Є. Розвиток наукової думки з обліку і аналізу в сільському господарстві у виданнях Євгена Архипенка. *Економічний аналіз*. 2018. Том. 28. № 3. С. 216-224. *Особистий внесок здобувача: на основні аналізу праць Є.*

Архипенка, зокрема додатку до періодичного календаря «Моє рахівництво» за 1931 рік, виокремлено особливості організації обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки, які характеризували облік у сільському господарстві у той історичний період (0,32 д. а.).

5. Павлік І.Є. Організація обліку ресурсів суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки України. Вісник Львівського університету. Серія економічна. 2018. Випуск 55. С. 237-246 (0,83 д. а.).

6. Павлік І.Є. Оцінка діяльності суб'єктів господарювання аграрної сфери Львівщини. Економіка АПК. 2019. № 4. С. 116-123 (0,77 д.а.).

7. Pavlik I. Ye. Organization of accounting and analytical systems of business entities in the agrarian sector of Ukraine. Evropsky Casopis Ekonomiky a Managementy. 2020. № 1. P. 136-141 (0,62 д. а.).

8. Павлік І. Є. Модель організації економічного аналізу в обліково-аналітичній системі суб'єкта господарювання аграрного сектору економіки. Економічний аналіз. 2020. Том. 30. № 1. С. 108-117 (0,89 д. а.).

9. Павлік І.Є. Система нормативно-правового регулювання організації бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. Інтернаука. Серія «Економічні науки». 2020. Випуск VI (38). С. 75-85 (1,04 д. а.).

Опубліковані праці апробаційного характеру:

10. Павлік І.Є. Досвід організації діяльності суб'єктів господарювання за участю товариства «Сільський господар». *Актуальні проблеми функціонування господарської системи України: матеріали міжнародної науково-практичної конференції* (м. Львів, 19-20 травня 2017 р.). Львів, 2017. С. 101-102 (0,15 д. а.).

11. Павлік І. Є. Транскордонне співробітництво України і Польщі в аграрній сфері. *Актуальні суспільно-економічні проблеми українсько-польського транскордонного співробітництва: збірник тез доповідей міжнародної науково-практичної конференції* (м. Жешув-Львів, 15-17 листопада 2017 р.). Жешув-Львів. 2017. С. 41-42 (0,09 д. а.).

12. Павлік І. Є. Сільськогосподарські підприємства як суб'єкти суспільного

інтересу в Україні. *Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу*: тези виступів міжнародної науково-практичної конференції (м. Житомир, 20-21 жовтня 2017р.). Житомир. 2017. С. 345-348 (0,16 д. а.).

13. Павлік І.Є. Досвід облікової практики в сільському господарстві на прикладі видань Євгена Архипенка. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні*: матеріали V міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 31 травня - 1 червня 2018 р.). Тернопіль. 2018. С. 94-96 (0,11 д. а.).

14. Павлік І.Є. Економічна інформація як джерело обліково-аналітичного забезпечення сільськогосподарських підприємств. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія*: збірник матеріалів IV міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 28 грудня 2018 р.). Тернопіль. 2018. С. 180-182 (0,18 д. а.).

15. Павлік І.Є. Використання «Big Data» в обліково-аналітичних системах сільськогосподарських підприємств. *Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин*: матеріали XIII міжнародної науково-практичної конференції (м. Умань, 30-31 травня 2019 р.). Умань. 2019. С. 73-74 (0,13 д. а.).

16. Pavlik I. Ye. Legal Regulation of Accounting in the Agricultural Sector: Experience of Ukraine. *Knowledge management, economics and law: proceedings of the 1st international scientific conference* (Batumi, Georgia, 5-6 December 2019). Batumi, Georgia. 2019. PP. 45-47 (0,19 д. а.)

17. Павлік І.Є. Організація економічного аналізу в обліково-аналітичній системі суб'єктів господарювання аграрного сектору України. *Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції*: II Міжнародна науково-практична інтернет-конференція (м. Ужгород, 16 квітня 2020 р.). Ужгород. 2020. С. 73-76 (0,18 д. а.).

18. Швець В.Є., Павлік І.Є. Досвід оцінювання земельних ресурсів у Катеринославській губернії на початку ХХ століття. *Сучасний рух науки*: тези доповідей X міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Дніпро, 2-3 квітня 2020 р.). Дніпро. 2020. Т.2. С.697-701. *Особистий внесок здобувача*: проаналізовано історичний досвід нормативного регулювання та організації

діяльності щодо проведення оцінки сільськогосподарських земель на території України у складі Російської імперії (0,1 д. а.).

19. Павлік І.Є. Організаційні основи підсистеми економічного аналізу суб'єктів господарювання в аграрній сфері. *Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 18-19 червня 2020 р.). Львів, 2020. С.110-111 (0,17 д. а.).*

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ	17
ВСТУП.....	18
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ЕМПІРИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ СИСТЕМ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ.....	28
1.1. Концептуальні основи організації обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання	28
1.2. Особливості обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки	49
1.3. Генезис обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки України.....	67
Висновки до розділу 1	88
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ПІДСИСТЕМИ ОБЛІКУ В ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ СИСТЕМАХ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ АГРАРНОГО СЕКТОРУ	91
2.1. Нормативно-правові регулятори організації бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України	91
2.2. Організаційний механізм проектування фінансового обліку як складової обліково-аналітичної системи суб'єктів аграрного сектору.....	111
2.3. Організаційні засади розвитку управлінського обліку суб'єктів аграрного сектору	130
Висновки до розділу 2.....	145
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ПІДСИСТЕМИ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ В ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ СИСТЕМАХ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ АГРАРНОГО СЕКТОРУ	148
3.1. Загальна модель організації підсистеми економічного аналізу в обліково-аналітичних системах суб'єктів господарювання аграрного сектору.....	148
3.2. Організація економічного аналізу в обліково-аналітичній системі суб'єктів аграрного сектору	174
3.3. Удосконалення організації обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в аграрному секторі.....	191
Висновки до розділу 3.....	204
ВИСНОВКИ	208
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	212
ДОДАТКИ.....	230

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ЕА – Економічний аналіз.

ЄС – Європейський союз.

МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності.

ОАС – Обліково-аналітична система.

ОАС СГ – Обліково-аналітична система суб'єкта господарювання.

П(С)БО – Положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

ВСТУП

Актуальність теми. Аграрний сектор є важливою складовою української економіки, яка забезпечує збереження суверенності та становить основу соціально-економічного розвитку сільських територій. Підтвердженням цього служить той факт, сільське господарство активно забезпечує розвиток технологічно-пов'язаних галузей національної економіки, а його частка в ВВП України складає в останні роки понад 10 відсотків. Починаючи з 2007 року цей показник динамічно зростав: від 7.1 відсотка у зазначеному році до 14.2 – у 2014-му. В наступні роки спостерігалось зниження частки цієї галузі у ВВП країни до 12.1 відсотка у 2017 році, потім зростання до 13,6 відсотка в 2018-му та спад до 9 відсотків – у 2019 році. Така нестабільність створює серйозні загрози не лише в контексті настання продовольчої кризи, а й негативно позначається на загальному рівні економічного розвитку країни загалом. В таких умовах важливим завданням є максимальне використання усіх можливих важелів позитивного впливу на сільськогосподарське виробництво. Зважаючи на роль аграрного сектору в забезпеченні продовольчої та енергетичної безпеки, варто звернути увагу на вимоги до галузевого бухгалтерського обліку та організації обліково-аналітичного забезпечення господарських процесів в ньому. Вони, як джерела прийняття управлінських рішень, здатних сприяти підвищенню ефективності й конкурентоздатності національних сільськогосподарських товаровиробників, повинні відповідати сучасним умовам і викликам. Інформаційна ера та концепт «великих даних» також є новими викликами для теперішніх обліково-аналітичних систем, які використовуються суб'єктами господарювання. Усе це актуалізує потребу аналізу особливостей та сучасних проблем обліково-аналітичного забезпечення ведення господарської діяльності в аграрному секторі.

Слід констатувати той факт, що такі дослідження знаходяться в полі зору багатьох вчених, особливо з урахуванням тих стратегічних цілей, які були закладені Стратегією розвитку сільського господарства на 2015-2020 рр. в частині створення стабільної правової системи, що відповідає міжнародним і європейським стандартам, та удосконалення оподаткування в аграрному секторі.

З урахуванням цього науковці активізували наукові пошукування, пов'язані зі стандартизацією обліку, в тому числі міжнародною, удосконаленням його організації та методики, а також більш предметно розпочали досліджувати проблематику аналітичного забезпечення управління. До переліку науковців, котрі досліджували обліково-аналітичне та контрольне забезпечення, а також інші пов'язані з ними важливі проблеми належать Бінчаровська Т. А., Бруханський Р. Ф., Жук В. М., Ільчак О. В., Камінська Т. Г., Кіндрацька Л. М., Кірейцев Г. Г., Ковалюк О. М., Крупка Я. Д., Крюкова І.О., Кундря-Висоцька О.П., Легенчук С.Ф., Лень В.С., Любенко А.М., Микитюк П. П., Огійчук М. Ф., Палюх М. С., Панченко Л. Г., Плаксієнко В. Я., Пуцентейло П. Р., Задорожний З. В., Рудницька О. В., Садовська І. Б., Семенишена Н. В., Сирцева С. В., Сопко В. В., Хорунжак Н. М, Шатковська Л. С., Швець В. Є., Швець В. Г., Шиш А. М., Шкарабан С. І. та інші.

Завдяки науковим дослідженням вирішено низку проблемних питань організаційного, методичного і практичного плану, які сприяють підвищенню якості, оперативності та достовірності облікових даних, що відіграє важливу роль в зростанні параметрів і характеристик інформаційної бази управління в аграрному секторі.

Попри це, щодо формування обліково-аналітичної системи аграрних підприємств необхідне досягнення кращої гармонізації та комплексності, що забезпечить подолання фрагментарності та розрізненості дійсно хороших наукових результатів. Саме цей факт робить обрану тему дослідження та написання дисертаційної роботи особливо актуальною.

Зв'язок з науковими програмами, планами, темами. Дослідження виконано відповідно до планових тем наукової роботи кафедри обліку і аудиту економічного факультету Львівського національного університету імені Івана Франка за темами «Розвиток обліку, аналізу і контролю в господарській системі України (№0114U004776), де автором розроблено модель організації обліково-аналітичної системи суб'єкта господарювання аграрного сектору та визначено особливості обліково-аналітичного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень, які повинні враховуватись при нормативно-правовому забезпеченні обліку та звітності у цій сфері та «Проблеми теорії та практики обліково-аналітичних наук в умовах

гармонізації до стандартів ЄС» (№ 0118U000599), де автором здійснено порівняльний аналіз нормативного забезпечення бухгалтерського обліку в аграрному секторі держав-членів Європейського Союзу та окреслено позитивний зарубіжний досвід, який може бути запозичений під час організації обліково-аналітичних систем в національному аграрному секторі.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є розкриття теоретико-організаційних і практичних основ формування обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки.

Для досягнення цієї мети встановлені і виконані такі завдання:

- з'ясувати економічний зміст, виявити тенденції розвитку та особливості організації обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в аграрному секторі та їх структуру;

- дослідити сутність категорійних понять і формулювання дефініцій, що стосуються обліково-аналітичних систем;

- визначити основні принципи та підходи до організації обліково-аналітичних систем в аграрному секторі економіки України;

- дослідити еволюцію обліково-аналітичних систем в аграрному секторі економіки України та в зарубіжних країнах;

- проаналізувати стан нормативно-правового регулювання організації бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки;

- ідентифікувати специфіку, склад і окреслити особливості організації підсистеми бухгалтерського обліку та її документальну складову;

- здійснити критичну оцінку концептуальних засад, структури підсистеми економічного аналізу, як складової обліково-аналітичної системи аграрного підприємства, та його показники;

- обґрунтувати послідовність організації на суб'єктах аграрного сектора підсистеми економічного аналізу та підхід до оцінювання стану організації її функціонування;

– розвинути організаційні засади формування моделі обліково-аналітичного віртуального кластеру суб'єктів господарювання аграрного сектору.

Об'єктом дослідження є обліково-аналітичні системи суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки України.

Предметом дослідження є теоретико-організаційні та прагматичні засади формування і функціонування обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки.

Методи дослідження. Для досягнення мети й вирішення завдань дисертаційного дослідження було використано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження, які забезпечили об'єктивність і достовірність основних положень дисертації та сформульованих у ній висновків: метод системного аналізу – при обґрунтуванні вибору бази дослідження та оцінці складових обліково-аналітичної системи і її об'єктів; теоретичного узагальнення та наукової абстракції – під час обґрунтування понятійно-категоріального апарату дослідження та формулюванні авторського бачення сутності понять; методи індукції, дедукції, аналізу та синтезу, що дали змогу узагальнити існуючі наукові підходи до вивчення особливостей організації обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки; метод компаративного аналізу – для порівняння світової практики та українського досвіду організації обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання аграрного сектору; методи описової статистики та візуального аналізу – для наочного представлення основних положень дисертаційної роботи; табличний і графічний методи – для аналізу виявлених закономірностей організації обліково-аналітичних систем в аграрному секторі; метод анкетування – з метою отримання висновків про ставлення представників аграрного бізнесу до використання підсистеми економічного аналізу в процесі управління здійсненням господарської діяльності.

Інформаційною базою дослідження є нормативно-правові акти України та ЄС, дані Державної служби статистики України, матеріали аналітичних оглядів та періодичних видань, монографії, публікації у вітчизняних й зарубіжних наукових

виданнях, матеріали науково-практичних конференцій, ресурси мережі Інтернет тощо.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення організації та функціонування обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання аграрного сектору. Основні наукові результати дисертації, які характеризують її наукову новизну, полягають у такому:

удосконалено:

- базові концепції формування обліково-аналітичної інформації та знань через уведення в склад загальних принципів таких складових як актуальність та корисність, а у склад спеціальних – релевантність, адекватність, етапність, комерційна цінність, захищеність, зручність використання, що створює засади більш ціннісного та цільового генерування даних для прийняття управлінських рішень;

- послідовність створення ефективної обліково-аналітичної системи суб'єкта аграрного сектору, який включає 7 етапів та відповідні їх описи, що дозволить максимально врахувати наявні прогалини в існуючій ОАС, спрогнозувати нову її структуру, вирішити питання ресурсного та інших видів забезпечення;

- класифікацію джерел, які становлять систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку в аграрному секторі за такими критеріями: за сферою (обсягом) правового регулювання (загальні, спеціальні, локальні); за характером регулювання (нормативні (обов'язкові), рекомендаційні); за походженням джерела регулювання (міжнародні, національні), що сприяє кращому розмежуванню юридично-правничих характеристик і відповідальності посадових осіб щодо формування облікової інформації;

- положення нормативно-правового регулювання в частині формулювання Розділів і підпунктів Наказу про облікову політику, що визначають структурні складові, повноваження, результати функціонування обліково-аналітичної системи аграрних підприємств і її організації та принципи підготовки даних для цілей управління, що уможливило гармонізацію процесу удосконалення обліково-

аналітичної системи аграрного підприємства та встановлення юридичних меж її розвитку;

– документальну складову обліково-аналітичної системи аграрного підприємства через включення в перелік облікових форм: «Акту приймання-передачі земельної ділянки»; «Книги обліку операцій щодо земельної ділянки сільськогосподарського підприємства» в розрізі 3 розділів; «Звіту матеріально відповідальної особи щодо біологічних активів», що дасть змогу відобразити у бухгалтерському обліку земельну ділянку як особливий природний ресурс і мати вичерпні відомості про її стан, а також посилити контроль за операціями з біологічними активами;

– концептуальні засади, структуру підсистеми економічного аналізу, як складової обліково-аналітичної системи аграрного підприємства, та його показники з урахуванням потреб зовнішніх, внутрішніх і прирівняних до внутрішніх суб'єктів-користувачів інформації, що дозволяє більш системно і комплексно підійти до формування методичного забезпечення аналізу, ідентифікації його найбільш проблемних сфер і до збору даних, їх усестороннього опрацювання та отримання необхідних висновків;

набули подальшого розвитку:

– обґрунтування переліку підсистем обліково-аналітичної системи аграрного підприємства на засадах врахування запитів і вимог системи управління до інформації для прийняття рішень, яка в уніфікованому вигляді складається з структурно-функціонального (включає підсистеми обліку, аналізу і контролю) та інформаційно-результатного (результат – обліково-аналітична інформація та обліково-аналітичні знання) блоків, що забезпечує скорочення циклу підготовчих проектних робіт через використання взірцевої базової структурованої системи, яка може бути доповнена специфічними складовими, котрі залежать від самого суб'єкта господарювання, його спеціалізації та інформаційних запитів;

– дослідження сутності та формулювання дефініцій: «обліково-аналітична інформація», що трактується як, сукупність упорядкованих даних щодо економічних явищ та процесів суб'єкта господарювання, що мають зовнішню форму вираження,

відповідають заздалегідь визначеним критеріям і використовуються для цілей управління та забезпечення результативності господарювання; «обліково-аналітичні знання» – як результат інтелектуально-креативного опрацювання та інтерпретації обліково-аналітичної інформації, що визначається виключно рівнем досвідченості й професійності продукуанта (облікового працівника чи аналітика), отримує відповідну зовнішню форму вираження (усну чи письмову) та передається з метою використання для поліпшення результативності діяльності суб'єкта господарювання; «обліково-аналітична система», під якою запропоновано розуміти засновану на використанні інформаційних технологій форму організації облікових, аналітичних і контрольних процесів, які здійснюються професійним суб'єктом в межах функціонування суб'єкта господарювання, що має на меті забезпечення користувачів інформацією та знаннями, необхідними для цілей формування звітності та оперативного й стратегічного управління, які дозволять більш повно відобразити її сутність в умовах застосування сучасних технологій. Ідентифікація понятійного апарату забезпечує виокремлення в складі інформаційних даних групи фактичних (звітність та показники аналізу) і активних (нових фактів, зв'язків тощо, що можуть стати джерелом змін в ухваленні рішень) даних;

– дослідження генезису обліково-аналітичних систем, в результаті якого обґрунтовано виокремлення 5 етапів їх розвитку (стародавній; період середньовіччя; новий; новітній; сучасний) та ідентифіковано основні характеристики і елементи, притаманні системам кожного історичного періоду, що дозволило виявити основні чинники впливу та встановити ймовірні напрями подальшого удосконалення цих систем;

– управлінська послідовність організації формування на суб'єктах аграрного сектора підсистеми економічного аналізу та підхід до оцінювання стану організації її функціонування з відповідними описами усіх процедур, технік і показників, що має методичну цінність для обґрунтування правильного вибору виду аналізу, ідентифікації його завдань і встановлення форми управління та відповідальних осіб;

– організаційні засади формування моделі обліково-аналітичного віртуального кластеру суб'єктів господарювання аграрного сектору й положення щодо побудови взаємовідносин і комунікації між юридично незалежними суб'єктами, що сприятиме оптимізації обліково-аналітичних процедур та комплексному формуванню інформаційних даних для управління.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що сформульовані в дисертації висновки й рекомендації можуть бути використані у практичній діяльності в процесі організації обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання аграрного сектору, при розробці нових та удосконаленні чинних нормативно-правових актів, які визначають порядок ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також у навчальному процесі при підготовці навчально-методичних посібників, підручників і проведення лекційних занять з навчальних дисциплін «Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарювання», «Вступ до фаху» та «Історія бухгалтерського обліку».

Науково-практичні результати дослідження впроваджені у діяльність аграрних підприємств і органів державної влади. Зокрема: основні результати дисертаційного дослідження прийняті до впровадження та використовуються в роботі профільних структурних підрозділів Горохівської районної державної адміністрації Волинської області при наданні консультативної допомоги підприємствам, установам і організаціям аграрного сектору з питань ведення бухгалтерського обліку (довідка №640/39/2-20 від 01.04.2020 р.); методичні підходи щодо організації обліку господарських процесів і результатів діяльності суб'єктів господарювання в аграрному секторі, які передбачають систему документального оформлення господарських процесів з руху біологічних активів у ТОВ «АГРО-СОЮЗ (довідка №1-04/20 від 14.04.2020 р.); концептуальні положення щодо функціонування обліково-аналітичної системи з урахуванням особливостей ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в аграрному секторі у роботі Комітету з питань аграрної та земельної політики Верховної Ради України (довідка № 04-11/16-114 від 15.07.2020 р.); моделі побудови обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки з урахуванням галузевої специфіки ведення

господарської діяльності та управлінська послідовність процесу організації підсистеми економічного аналізу використовуються працівниками структурних підрозділів Миколаївської районної державної адміністрації Львівської області при наданні рекомендацій та здійсненні консультативної підтримки сільськогосподарських підприємств Миколаївського району (довідка від 10.04.2020 р. №02-16/0-826); форми первинних документів з оформлення господарських процесів щодо руху біологічних активів, методика обліку господарських процесів реалізуються в діяльності Фермерського господарства «Максимович» (довідка № 12 від 10.04.2020 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі наукові результати та рекомендації, викладені у роботі, одержані авторкою особисто. Із наукових праць, опублікованих у співавторстві, використано ідеї та результати, які становлять особистий внесок авторки. Особистий внесок відображено у списку опублікованих праць.

Апробація результатів дисертації. Основні положення і результати дисертації доповідались і обговорювались на 10 міжнародних науково-практичних конференціях: «Актуальні проблеми функціонування господарської системи України» (м. Львів, 19-20 травня 2017р.); «Актуальні суспільно-економічні проблеми українсько-польського транскордонного співробітництва» (м. Жешув-Львів, 15-17 листопада 2017 р.); «Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу» (м. Житомир, 20 – 21 жовтня 2017 р.); «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (м. Тернопіль, 31 травня – 1 червня 2018 р.); «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» (м. Тернопіль, 28 грудня 2018 р.); «Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин» (м. Умань, 30 – 31 травня 2019 р.); «Knowledge management, economics and law: proceedings of the 1st international scientific conference» (Batumi, Georgia, 5 – 6 December 2019); «Сучасний рух науки» (м. Дніпро, 2-3 квітня 2020 р.); «Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції» (м. Ужгород, 16 квітня 2020р.); «Сучасні напрями розвитку економіки,

підприємництва, технологій та їх правового забезпечення» (м. Львів, 18-19 червня 2020р.).

Обсяг і структура роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний текст дисертації становить 189 сторінок друкованого тексту та містить 22 таблиці, 22 рисунки, з них 2 таблиці та 6 рисунків займають повну сторінку. Список використаних джерел налічує 189 найменувань на 18 сторінках. У дисертації подано 17 додатків на 59 сторінках.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИКО-ЕМПІРИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ СИСТЕМ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ

1.1. Концептуальні основи організації обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання

В інформаційну еру особливою актуальністю відзначається швидкість прийняття управлінських рішень менеджментом сільськогосподарських підприємств на основі системного підходу, що дозволяє отримати найбільш ефективний інформаційний продукт. Власне тому, потребує ґрунтовних досліджень не тільки сама суть поняття «обліково-аналітичної системи», а й те, в який спосіб ця система може ефективно виконувати покладені на неї функції з урахуванням особливостей конкретної галузі національної економіки і аграрної сфери, зокрема.

Дослідження обліково-аналітичних систем, як і будь-якого іншого економічного явища, повинно базуватись на певних концептуальних основах, які визначатимуть вектор наукового пошуку. В економічній науці, як українській так і зарубіжній, є чимало праць, присвячених дослідженню теоретичних та практичних проблем функціонування обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання. Значна питома вага цих досліджень присвячена з'ясуванню суті цього поняття та його економічної природи, виокремленню мети й основних завдань обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в цілому. Попри це, малодослідженими є питання особливостей функціонування обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в розрізі різних галузей національної економіки, зокрема і сільського господарства.

Обліково-аналітичні системи в сфері сільського господарства сьогодні характеризуються, насамперед, великими масивами інформації, що на практиці отримало назву «цифрове фермерство», за якого різноманітні дані створюють на певних стадіях виробництва сільськогосподарської продукції. Ці дані збираються,

передаються, обробляються та аналізуються. Вони отримали назву «великих даних» [1]. Під поняттям «великих даних» у літературі найчастіше вживаним є визначення, згідно з яким, такими даними є дані, котрі через значні обсяги не можуть бути оброблені стандартними інструментами, а потребують спеціальних програмних і технічних засобів. Джерелами великих даних виступає інформація з соціальних мереж, камер відео спостереження, мобільних пристроїв, касових апаратів [2, с. 12]. Якщо розглядати агросектор, то джерелами великих даних, як правило, виступатимуть різноманітні датчики, які встановлюються на сільськогосподарській техніці, або на територіях чи приміщеннях, де виробляється сільськогосподарська продукція.

Концепт «великих даних» на сьогодні активно використовується для характеристики процесів, що відбуваються в агропромисловому комплексі України, про що свідчить чимала кількість проектів, які реалізуються з метою удосконалення обліково-аналітичного забезпечення [3].

Серед відомих у світі аграрних стартапів, які сьогодні ефективно використовують та впроваджують у діяльність концепцію великих даних можемо виокремити, зокрема такі: CIVO Technologies, стартап, який передбачає польові випробування нової техніки за допомогою віртуальної симуляції. Для цього використовується аналітика, статистичне моделювання, штучний інтелект, які відтворюють в цифровому вигляді процес випробувань та сільськогосподарські екосистеми зі змінними природними умовами; Farmers Edge – стартап зі США, що виготовляє техніку та програмне забезпечення, використовуючи супутникові знімки і точні технології для картографування і управління полями; Indigo agriculture – стартап використав машинне навчання та точну аналітику для створення бази даних мікробів, які підвищують врожайність. Сьогодні цей стартап продає насіння, оброблене мікробами, які виробляють у рослин стійкість до хвороб та покращують врожайність; Plenty – крита ферма, яка використовує машинне навчання, штучний інтелект та інноваційне рослинництво для оптимізації врожайності, а також для збереження свіжості та смаку вирощеної продукції [3].

Аналіз наукової літератури та емпіричних джерел показав, що в аграрному виробництві багато українських компаній отримують гігабайти різноманітних даних із систем GPS навігації, сенсорних датчиків і приладів, систем контролю технологічних процесів, з різних програмних продуктів, що не завжди інтегровані між собою та з даними бухгалтерського обліку у зручний спосіб для її систематизації та консолідації. При цьому досить значні обсяги інформації через обмежені часові рамки та безпосередню відсутність ефективних алгоритмів її структурування так і не використовуються із максимальною користю у потрібний час для прийняття ефективних управлінських рішень [4].

Яскравим прикладом використання концепту великих даних серед національних аграрних товаровиробників можна назвати молочний комплекс, який знаходиться у с. Вільна Тарасівка Білоцерківського району Київської області на території ТДВ «Терезино», де почали застосовувати роботизоване доїння корів. Комплекс обладнаний станціями добровільного доїння DeLaval VMS, середнє навантаження на кожну сягає близько 65–70 корів на добу. Управління основними технологічними процесами на фермі безпосередньо здійснюється за допомогою спеціалізованої комп'ютеризованої платформи Delaval Delpro Farm Management, яка реалізує інтелектуальні функції Smart Farm для інтегрованого управління молочним виробництвом. Безпроводний двосторонній зв'язок із доїльними апаратами дозволяє отримувати інформацію у реальному часі для швидкого і точного складання звітів, спостерігати за кожною твариною і складати технічні завдання для фахівців і менеджменту ферми. Саме поєднання сучасних технологій передачі даних і програмного забезпечення з їх структуруванням дозволяє збирати, накопичувати й аналізувати значні масиви великих даних для потреб ефективного управління процесами виробництвом молока [4].

Однак більшість існуючих обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки не дають можливості повною мірою накопичувати та обробляти значних даних, які отримуються на різних етапах діяльності сільськогосподарського підприємства. Крім того, обліково-аналітична інформація, як правило, є адаптованою для використання працівниками конкретного

сільськогосподарського підприємства, що усуває можливість інтеграції таких підприємств у світовий простір, де уже давно відбувається активний обмін даними. Так, інформація, яка створена в процесі ведення сільського господарства зберігається здебільшого на паперових носіях, написана від руки, або є в додатках до повідомлень електронною поштою, що ускладнює можливість їх автоматичного обміну. Власне, це зумовлює необхідність зміни парадигми обліково-аналітичної системи, оскільки традиційні підходи до розуміння суті цього поняття не відповідають сучасним тенденціям обробки значних масивів інформаційних даних та їх використання в процесі ухвалення управлінських рішень в межах існування конкурентного середовища.

В економічній літературі існує чимало визначень поняття «обліково-аналітична система» та сформовано різні підходи до розуміння сутності цього терміну. Швець В. Є. у своїй праці порівнює проблему обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання із проблемою існування «вічного двигуна». На його думку, це порівняння зумовлено потребою суб'єктів господарювання в універсальній системі обліку, аналізу і контролю, що побудована на певній формі звітності та оподаткування [5, с. 6].

Опрацювавши наукові джерела з окресленої проблематики, можемо констатувати, що економічна доктрина містить чимало авторських позицій щодо розуміння сутності поняття «обліково-аналітична система». Більшість вчених-економістів схильні вважати, що дослідження обліково-аналітичних систем розпочалося у середині 90-х рр. ХХ ст., коли, власне і було введено у науковий обіг поняття «обліково-аналітична система», під яким розумілось впорядковане формування інформації з облікових і звітних даних [6, с. 35]. Подальший розвиток теоретико-методичних питань обліково-аналітичного забезпечення був пов'язаний з розглядом складових компонентів цієї системи у їх взаємозв'язку [7, с. 227].

Критична оцінка різноманіття визначень дозволила виокремити в науці три основних підходи до розуміння сутності поняття «обліково-аналітична система». Згідно з першим підходом – обліково-аналітичною системою є сукупність різних видів інформаційних процедур і одиниць, що взаємодіють між собою: документи,

інформаційні масиви, інформаційні потоки тощо, формуючи єдиний інформаційний простір у вигляді різних форм звітності для прийняття управлінських рішень. Обліково-аналітичною системою, згідно з другим підходом, є процес підготовки (збору, обробки), узагальнення, зберігання, передачі необхідної інформації. Третій підхід – є поєднанням перших двох і передбачає як сам інформаційний продукт, що створюється в результаті функціонування відповідних інформаційних підсистем, так і процес функціонування таких підсистем, що дозволяє акцентувати увагу не лише на кінцевому інформаційному продукті, а й на усьому процесі його створення [8, с. 181].

Детальний аналіз наукових трактувань цього поняття науковцями було проведено у праці Леня В.С., який дійшов висновку, що дефініції поняття «обліково-аналітична система», які пропонуються науковцями, часто не відповідають вимогам щодо їх формування. Водночас, аналіз визначень поняття «обліково-аналітична система» свідчить про те, що дослідники є одностайними у тому, що метою створення обліково-аналітичної системи є формування внутрішньої управлінської та зовнішньої звітності підприємства [9, с. 285].

У межах нашого дослідження ми не ставимо за мету проаналізувати увесь спектр підходів до розуміння поняття «обліково-аналітична система», водночас, вважаємо за доцільне акцентувати увагу на окремих визначеннях, які найбільш повно розкривають змісті сутність цього поняття.

Під обліково-аналітичною системою Швець В.Є. розуміє організаційну форму буття суб'єкта господарювання під час виконання ним своїх ділових функцій, яка поєднує в собі облік, аналіз і контроль, побудований на конкретній формі звітності і оподаткування [5, с. 7]. Запропоноване науковцем визначення не враховує розмежованості між користувачами, що є важливим аспектом у процесі формування інформації відповідно до їх потреб.

Так, Леня В. С. обліково-аналітичну систему визначає, як впорядковану внутрішню структуру організації, яка накопичує дані господарського обліку та зовнішню позаоблікову інформацію для аналізу й формування звітності для внутрішніх і зовнішніх користувачів у необхідному для них розрізі [9, с. 286]. У даному формуванні суті досліджуваної дефініції уже проводиться розмежування

відповідно до користувачів інформації, проте відсутня функція контролю, що дозволяє слідкувати за правильністю формування облікових даних.

Ульянов І. П. та Попова Л. В. запропонували таке визначення поняття «обліково-аналітична система» – система, яка створюється у результаті формування інформації, джерелами якої є облікові та звітні дані бухгалтерського та інших видів обліку [6, с. 18]. Дане визначення науковцями є досить загальним і потребує уточнення відносно користувачів інформації та її призначення, в тому числі у бухгалтерській звітності. Так, вчені Тітаренко Г. Б., Корінько М. Д. вказують, що ОАС – це система, що базується на даних бухгалтерського обліку, разом з оперативними даними і використовує для економічного аналізу статистичну, виробничу, довідкову та інші види інформації [10, с. 66].

Вчені Кірейцев Г. Г., Гудзинський О. Д., Пахомова Т. М. під обліково-аналітичною системою розуміють інтегровану систему прийомів обліково-аналітичного забезпечення менеджменту шляхом здійснення специфічних внутрішніх системних та загальносистемних функцій [11, с. 90]. Представлене формування вченими достатньо ємно відображає завдання обліково-аналітичної системи, яка дозволяє сформувати необхідний масив інформації, орієнтуючись на обліково-аналітичне забезпечення менеджменту.

Варто зазначити, що розуміння сутності поняття «обліково-аналітична система» еволюціонувало, і якщо у 90-х рр. в науці побутувало дещо звужене визначення цього поняття, яке зводилось до того, що вказана система заснована на даних бухгалтерського та інших видів обліку й передбачає створення необхідної підприємству інформації. Однак результати нещодавніх наукових досліджень дають підстави стверджувати, що розуміння сутності цього поняття змінилось. Так, наприклад Баянова О. В. у своїй праці, зазначала про те, що обліково-аналітичною системою є інтегрована система, яка поєднує виробничий облік, управлінський аналіз і управлінський контроль і дозволяє задовольнити потреби управлінського персоналу й підвищити ефективність управління [12, с. 53]. Серед недавніх досліджень увагу привертає визначення, яке запропоноване Будько О. В., яка під обліково-аналітичною системою розуміє сформовану на принципах системного підходу сукупність

облікової та аналітичної інформації, що забезпечує на основі вхідного масиву даних одержання показників, які уможливають ефективне оперативне, тактичне і стратегічне управління суб'єктом господарювання [13, с. 194]. Пуцентейло П. Р. запропонував таке визначення поняття «обліково-аналітична система» – це сукупність облікових, аналітичних, координаційних і контрольних процедур, синергетичний вплив яких спрямований на задоволення потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів в генеруванні найбільш повної та комплексної інформації, її адаптації до змін зовнішнього середовища з метою вироблення рекомендацій для прийняття раціональних управлінських рішень [7, с. 229].

В контексті дослідження обліково-аналітичної системи варто наголосити, що економічною наукою напрацьовано інші поняття, які пов'язані з цією дефініцією, зокрема, «обліково-аналітичне забезпечення» та «система обліково-аналітичного забезпечення».

Так, на думку Будько О. В., у межах обліково-аналітичної системи формується обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством. Метою обліково-аналітичного забезпечення є формування та гарантування своєчасного постачання обліково-аналітичної інформації системам операційного, тактичного і стратегічного менеджменту. Своєю чергою, під поняттям «обліково-аналітичне забезпечення» слід розуміти процес, який гарантує збір, обробку, передачу й аналіз обліково-аналітичної інформації, її необхідну кількість і якість, з метою використання результатів для прийняття ефективних управлінських рішень [13, с. 192 - 193].

Левик І. С. та Чубай В. М. зазначають, що з обліково-аналітичної системи формується обліково-аналітичне забезпечення у формі звітності, документів чи файлових даних, що передається відповідним користувачам (аудиторам, менеджерам вищого рівня управління, контролюючим органам тощо) для задоволення їхніх запитів і прийняття рішень [14, с. 152].

Сирцева С. В. під обліково-аналітичним забезпеченням системи управління аграрними підприємствами розуміє формування інформації як облікового характеру, що узагальнює результати діяльності, так і аналітичного, що передуює прийняттю обґрунтованого управлінського рішення. Водночас, саме поняття «обліково-

аналітичне забезпечення» постає у двох значеннях: 1) діяльність, пов'язана зі збором, реєстрацією, узагальненням, збереженням передачею та аналітичним опрацюванням інформації; 2) надання системі управління відповідної кількості необхідної якісної інформації [15, с. 92].

На думку Зенькіної І. В., обліково-аналітичне забезпечення – це інтегрована система обліку та аналізу, що систематизує інформацію для обґрунтування бізнес-стратегії, координації напрямів перспективного розвитку підприємства, системної оцінки ефективності реалізації оперативно-тактичних і стратегічних управлінських рішень [16, с. 1].

Заслуговує уваги підхід до розмежування понять «обліково-аналітична система» та «система обліково-аналітичного забезпечення», який пропонує Лень В.С. На його думку найбільш широке наповнення має термін «обліково-аналітична система», а термін «система обліково-аналітичного забезпечення» є йому підпорядкованим, тому, що у другому терміні є слово «забезпечення», яке обмежує його зміст, порівняно з терміном «обліково-аналітична система». Тобто ОАС включає обліково-аналітичне забезпечення, яке має тематичні елементи (підсистеми наступного рівня). Перший термін характеризує систему, яка виробляє інформацію для зовнішніх і внутрішніх користувачів, а другий характеризує її підсистему, яка виробляє інформацію (кінцевий продукт) для прийняття управлінських рішень внутрішніми користувачами [9, с. 284].

Вважаємо, що для розмежування цих понять, доцільно проаналізувати саме поняття «забезпечення» та співставити його з метою обліково-аналітичної системи. Слово «забезпечення» є похідним від іншого слова «забезпечувати». Останнє може вживатись у кількох значеннях, зокрема: 1) постачати щось у достатній кількості, задовольняти кого-, що-небудь у якихось потребах; 2) надавати кому-небудь достатні матеріальні засоби до існування тощо [17]. Найбільш підходящим для цілей цього дослідження є перше трактування цього поняття. Тобто, якщо ми розглядаємо поняття «забезпечувати» у розумінні «задовольняти кого-, що-небудь у якихось потребах», то «забезпечення» слід розглядати як активні дії (діяльність), які полягають у задоволенні потреб. Якщо виходити з мети функціонування обліково-

аналітичної системи – забезпечення інформаційних потреб користувачів, то можемо дійти висновку, що обліково-аналітичне забезпечення як процес задоволення інформаційних потреб користувачів має місце тоді, коли ОАС перебуває в динаміці, функціонує і дає результат. З огляду на це, доходимо висновку, що обліково-аналітичне забезпечення – це сукупність процесів, пов'язаних зі збиранням, реєстрацією, накопиченням, аналізом, зберіганням, використанням і поширенням інформації, які відбуваються в межах функціонування обліково-аналітичної системи, результатом яких є задоволення інформаційних потреб користувачів.

Аналізуючи концептуальні основи функціонування обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання варто провести паралелі із відповідними надбаннями зарубіжної економічної доктрини. Слід зазначити, що зарубіжний досвід, на відміну від національного, оперує поняттям «обліково-інформаційна система» (Accounting information system). Відтак, більшість наукових праць, присвячені дослідженню саме обліково-інформаційних систем.

В сучасній практиці українських і зарубіжних суб'єктів господарювання також вживається поняття «управлінська інформаційна система». За своєю сутністю та наповненням ця система дещо ширша. Зокрема, традиційно обліково-інформаційна система розглядається науковцями як підсистема інформаційної системи підприємства. А натомість ще більш ємною є управлінська інформаційна система (Management information system). Відмінність між цими системами полягає у тому, що обліково-інформаційна система передбачає обробку даних про фінансові трансакції (події) підприємства, в той час як управлінська інформаційна система має справу з іншими (не фінансовими) подіями, як-от обробка даних стосовно моніторингу скарг споживачів [18, с. 7- 8].

Зазначається, що обліково-інформаційна система перебуває на стику двох дисциплін, а саме бухгалтерський облік та інформаційні системи. Відтак, досить часто дослідження обліково-інформаційних систем розглядаються як аналіз комп'ютеризованих систем бухгалтерського обліку. Під обліково-інформаційною системою розуміють сукупність даних і процедур їх обробки, в результаті яких створюється інформація, що є необхідною для користувачів [19, с. 8]. Бокгольдт Дж.

визначає обліково-інформаційну систему, як систему, що виконує функції збирання, обробки, категоризації даних та формування звітності про фінансові події з метою забезпечення інформацією, яка є необхідною для прийняття рішень [20, с. 3].

Белфо Ф. та Тріго А. зазначають, що обліково-інформаційна система призначена для збирання, зберігання та обробки фінансових і облікових даних, які використовуються для прийняття внутрішніх управлінських рішень, включаючи нефінансові трансакції, які прямо впливають на здійснення фінансових операцій [21, с. 537]. Згідно з іншим визначенням, обліково-інформаційними системами вважаються системи, що включають людей, які обробляють дані та інформацію в межах організації, записи даних, котрі охоплюють собою ручні та автоматизовані процеси і мають за мету сприяти діяльності керівництва організації [22, с. 186]. Як бачимо підхід до розуміння призначення функціонування обліково-аналітичних систем є однаковим як у національній науці, так і у зарубіжних джерелах – забезпечення користувачів інформацією, яка необхідна для прийняття рішень.

Поняття «система» має універсальний характер. Для цілей цього дослідження ми послуговуватимемось визначенням, яке запропонував Сурмін Ю. П., а саме: «система – сукупність елементів, які знаходяться у взаємозв'язку між собою та зовнішнім середовищем і формують певну цілісність та єдність [23, с. 62].

ОАС як і будь-яка інша система, має свою будову і складається з певних частин, які об'єднані між собою спільними ознаками та призначенням. Такими частинами в складі ОАС є підсистеми та елементи. Аналіз наукових джерел засвідчив, що в літературі, здебільшого, ведеться дискусія щодо підсистем ОАС. Із змістового навантаження ОАС впливає щонайменше дві її складові, а саме облікова та аналітична. Ці складові в економічній літературі прийнято називати підсистемами ОАС.

Значна частина авторів дотримується позиції, згідно з якою ОАС містить ще й третю підсистему, а саме контроль. Попри це, в літературі можна також знайти твердження про те, що підсистемами ОАС є лише облік і аналіз [24, с. 45]. Також є окремі автори, які вважають, що третьою підсистемою ОАС є аудит, а не контроль [15, с. 90]. У цьому контексті ми солідарні з думкою Самбурської Н. І. про те, що

аудит є незалежною перевіркою, яка вимагає значних затрат часу та коштів, а впровадження такої системи буде стримувати розвиток об'єкта управління. Власне, якщо аналізувати зміст законодавчого визначеного поняття «аудит», то з нього випливає, що він завжди передбачає висловлення незалежної від суб'єкта господарювання думки аудитора щодо достовірності фінансової звітності такого суб'єкта. Своєю чергою, ОАС є внутрішньою системою суб'єкта господарювання, яка за своєю природою і призначенням повинна використовуватись внутрішніми користувачами. Тому доцільно говорити не про аудит, а про підсистему внутрішнього контролю [25, с. 18].

Окрім цього, аудит і за змістом, і за суттю є однією з форм контролю, тому більш раціональною є позиція тих авторів, котрі розглядають у складі обліково-аналітичної системи саме контроль.

Основою ОАС є облікова підсистема, оскільки в межах цієї підсистеми формується та обробляється інформація, яка в подальшому використовується підсистемами аналізу та контролю. Аналітична та контрольна підсистеми ОАС під час обробки інформації виконують особливу роль щодо оцінки повноти, достовірності, своєчасності тощо. Так, зібрана в межах облікової підсистеми інформація в подальшому потрапляє до аналітичної та контрольної підсистем, які на її основі виконують покладені на них функції. Аналітична функція передбачає дослідження причинно-наслідкових зв'язків між господарськими процесами з метою виявлення резервів економічного зростання суб'єкта господарювання. Своєю чергою, контрольна функція полягає в здійсненні контролю за господарськими процесами та подіями з метою з'ясування відповідності останніх заздалегідь визначеним параметрам і, у випадку виникнення відхилень, з'ясування їх причин та суб'єктів, які їх допустили.

Елементами ОАС в частині облікової складової є: [26, с. 13]

- теоретико-концептуальні елементи (мета, об'єкт, предмет, завдання функції, нормативно-правові акти, стандарти тощо);
- методичні елементи (факти господарської діяльності, елементи методу обліку, специфічні методи аналізу);

– організаційні елементи (організація, реєстри, форма обліку, робочий план рахунків, внутрішня звітність, аналітичні таблиці тощо).

В такому випадку, розуміння елементів ОАС, на нашу думку, передбачає також те, що вони орієнтуються на користувача, але, одночасно, повною мірою залежать від людини, яка наділена певними знаннями та навиками, зокрема бухгалтера. Таким чином, інтегруючи цього суб'єкта до складу ОАС ми наділяємо його функціями модератора цієї системи.

Власне, аналізуючи наукові джерела, які присвячені проблематиці функціонування ОАС в цілому та в аграрному секторі економіки зокрема, можемо констатувати, що недостатня увага приділяється аналізу ролі суб'єктів ОАС, якими зазвичай виступають бухгалтери або інші особи, відповідальні за ведення бухгалтерського обліку, формування фінансової та інших видів звітності, а також здійснення аналізу облікових і звітних показників [27, с. 42]. Як правило ОАС розглядається з позиції її елементів (підсистем) та взаємозв'язку між ними, а суб'єкт, що реалізує необхідні завдання в цих підсистемах, здебільшого, взагалі не асоціюється як її елемент.

Використання можливостей інформаційних технологій бухгалтерами у своїй діяльності, а, відтак, і використання ними ОАС, які засновані на таких технологіях не є новим для зарубіжної економічної науки та практики. Так, у 1996 році Міжнародна федерація бухгалтерів затвердила документ під назвою «Інформаційні технології та навчальний план підготовки бухгалтерів». У цьому документі використання бухгалтером інформаційних технологій розглядалась у таких чотирьох ракурсах, які фактично окреслювали додатковий спектр навиків та знань, якими повинен володіти бухгалтер [28], зокрема:

– бухгалтер як користувач ОАС. Як користувачі інформаційних технологій, представники бухгалтерської професії повинні володіти знаннями щодо набору даних, створення електронних файлів, використання комп'ютера та мережі Інтернет;

– бухгалтер як менеджер (модератор) ОАС. Представники бухгалтерської професії повинні володіти знаннями щодо розвитку персоналу, оцінки ефективності, управління проектами тощо;

– бухгалтер як дизайнер (творець) ОАС. Представники бухгалтерської професії повинні знати про техніки використання альтернативних підходів до створення інформаційних систем, оцінювати їхню ефективність та достатність;

– бухгалтер як оцінювач (контролер) ОАС. Представники бухгалтерської професії повинні володіти знаннями щодо використання інформаційних технологій та вміти застосовувати на практиці їхні інструменти.

Традиційно, до моменту виникнення комп'ютерів, бухгалтери несли відповідальність за ключові аспекти функціонування ОАС. Зокрема вони вивчали інформаційні потреби користувачів, визначали зміст і формат подачі звітів, окреслювали джерела надходження даних, обирали до застосування відповідні стандарти бухгалтерського обліку та визначали механізми, що забезпечували єдність і ефективність функціонування ОАС. Після появи комп'ютерів частина традиційних функцій бухгалтерів перейшла до програмістів. Останні досить часто не володіли знаннями в сфері бухгалтерського обліку, однак розробляли й забезпечували функціонування ОАС на підприємстві. Це призвело до того, що внаслідок використання таких ОАС порушувались основні принципи бухгалтерського обліку та звітності. У середині 90-х. рр. ХХ ст. проблеми, які виникали у зв'язку з використанням ОАС, спричинили необхідність переосмислення ролі та рівня юридичної відповідальності представників бухгалтерської професії за функціонування ОАС [18, с. 35].

Сьогодні ситуація виглядає зовсім по-іншому, а відповідальність за створення та функціонування ОАС покладається на програмістів та бухгалтерів солідарно. Зокрема, бухгалтер відповідальний за концептуальну частину ОАС, в той час як програміст за фізичну (технічну) частину. Бухгалтер визначає види інформації, її джерела та призначення, а також стандарти бухгалтерського обліку, які слід застосовувати. Своєю чергою, програмісти визначають найбільш економічні та ефективні методики й технології для виконання поставлених завдань. Це дає підстави стверджувати, що ОАС не може функціонувати сама по собі, без участі відповідного суб'єкта. Вважаємо, що роль бухгалтера чи економіста-аналітика має бути переглянута в сучасних умовах функціонування ОАС і саме ці суб'єкти повинні

виступати не тільки користувачами ОАС, але й володіти навиками щодо адаптації функціонування ОАС до потреб конкретного підприємства та вмінням здійснювати оцінку її ефективності.

Як уже зазначалось, основною метою функціонування ОАС є задоволення інформаційних потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів. Відповідно до цього, для формування дійсно ефективною ОАС, обов'язковою умовою є проведення аналізу інформаційних потреб (запитів) користувачів. Тож основні підсистеми обліково-аналітичної системи, в тому числі агропромислових підприємств, мають базуватися на результатах такого аналізу, який компонентно включає різні методи, котрі суттєво залежать від користувачів обліково-аналітичної інформації (рис. 1.1).

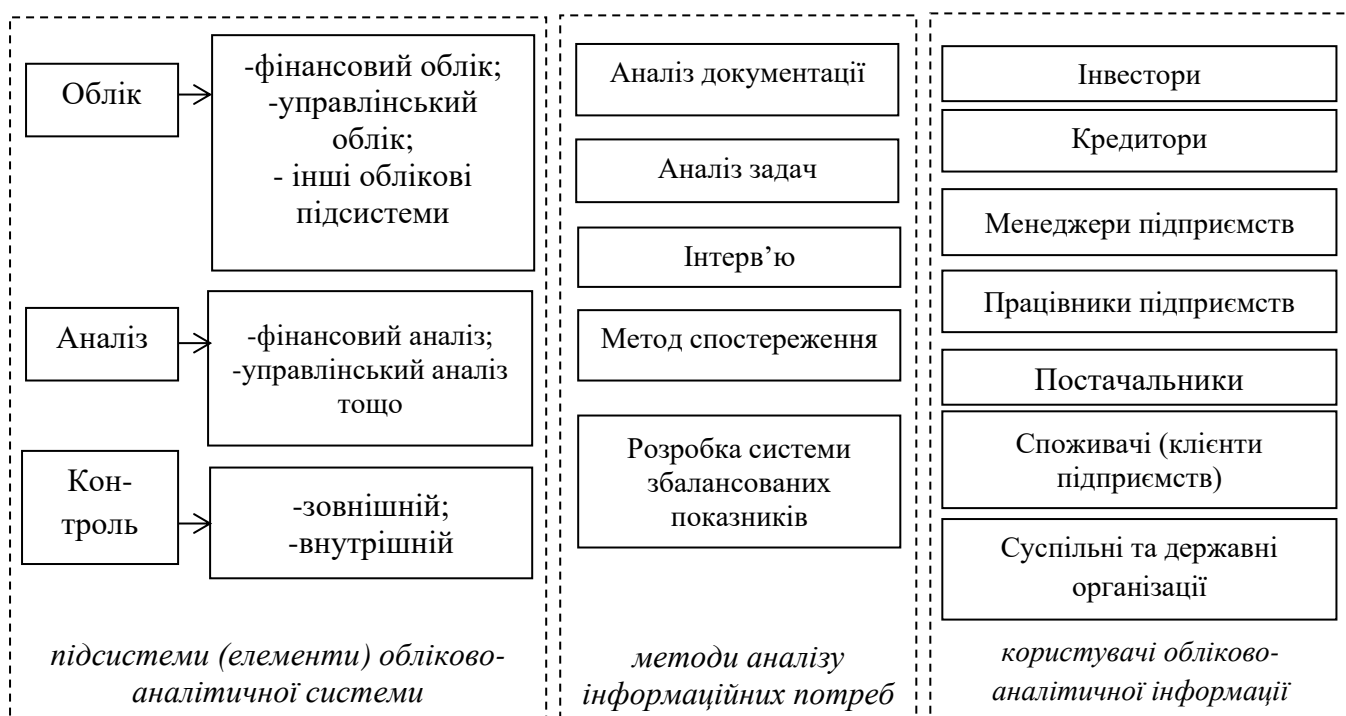


Рис.1.1. Підсистеми обліково-аналітичної системи підприємства та компоненти, що визначають вимоги до них

Джерело: розроблено автором самостійно

Обліково-аналітична інформація є результатом здійснюваних відповідними суб'єктами дій, які визначаються їх професійними обов'язками. Як зазначає Самбурська Н. І., вхідною є інформація про факти господарювання, зафіксована в первинних документах та відображена на рахунках з використанням елементів методу обліку. Частина цієї інформації обробляється в підсистемі бухгалтерського

обліку. Через форми обліку, реєстри та звітність вона передається до системи аналізу, в результаті чого на виході утворюється інформація, необхідна для задоволення потреб управління [25, с. 18-19].

Проте, якщо розглядати ОАС лише в контексті того, що на вході цієї системи є лише інформація про факти господарювання, які зафіксовані у первинних документах (за суттю оброблення внутрішньої інформації), то ми матимемо спрощене розуміння ОАС, яке не відповідає сучасним умовам розвитку економічних відносин. Власне тому, окремі автори цілком виправдано, на нашу думку, зазначають, що функціонування ОАС засноване також і на певній зовнішній інформації, яка стає доступною суб'єкту господарювання з різних інформаційних джерел. Зокрема, Лень В. С. у своїй праці зазначає, що ОАС накопичує не лише дані господарського обліку, але й зовнішню, позаоблікову інформацію для аналізу та формування звітності для внутрішніх і зовнішніх користувачів. До зовнішньої інформації вчений відносить кадрову, соціальну, екологічну, науково-технічну інформацію [9, с. 286]. Такий перелік видів зовнішньої інформації не є вичерпним і може бути доповнений низкою інших важливих для організації ефективного виробництва даних, які в різні часові періоди відрізнятимуться не лише за складом, а й за змістом.

При створенні інформаційної бази потрібно враховувати, що існує ендегенне середовище, а саме: організаційна структура підприємства, його потенціал, географічні межі діяльності, менеджмент, та екзогенне середовище, з яким ця структура взаємодіє [29, с. 123]. На сьогодні традиційний процес створення обліково-аналітичної інформації зазнає значних трансформацій. Це зумовлено збільшенням її обсягів, розширенням джерел отримання, видозміненням каналів і швидкості передачі даних тощо.

Якщо розглядати еволюцію сучасних обліково-аналітичних систем, які засновані на комп'ютерних технологіях, в економічній літературі можна зустріти виокремлення трьох основних етапів розвитку ОАС, які засновані на програмному забезпеченні. Зокрема:

– ера 90 х. – відзначалась застосування перших програм з обліку. Її ще називають «Ера Windows». В цей період, комп'ютерні програми давали змогу здійснювати базові облікові операції;

– ера 2000 х. – ера інтеграції та SaaS («software as a service») (Модель поширення програм споживачам, при якій постачальник розробляє веб-програму, розміщує її і керує нею). Комп'ютерні програми давали змогу здійснювати складніші облікові операції а також обробляти значні масиви даних.

– період після 2010 р. – ера так званого мобільного бухгалтерського обліку (Mobile accounting). В цей період програми бухгалтерського обліку адаптовані до використання в мобільні пристрої, які дають змогу проводити бухгалтерські операції та складати фінансову звітність в режимі реального часу [28, с. 92].

Водночас, на сьогодні у науковій літературі домінує позиція, згідно з якою інформація сама по собі має невелику цінність. Лише інформація, яка стала об'єктом активних мисленнєвих процесів людини через рефлексію чи вивчення може бути корисною. Опрацювання інформації у голові людини називається *неявним знанням (tacit knowledge)*. Неявне знання, яке знайшло своє зовнішнє вираження і може бути передане від однієї особи до іншої називається *явним знанням (explicit knowledge)*. Оскільки категорія «знання» є персоналізованою, для того щоб вона стала доступною для іншої особи чи групи осіб, вона повинна бути виражена у такий спосіб, щоб інші могли її зрозуміти. З огляду на це, інформація стає знанням після того, як вона виражена і подана в формі тексту, графічного зображення, моделі чи символів [18, с. 141-142]. Поняття «знання» досить часто трактують як продукт інтелектуальної діяльності людини, що утворений в результаті людського мислення (символьного, образного), що виражає певний зміст в значенні соціального виміру.

В економічній літературі набирає поширення погляд, згідно з яким інформація тісно пов'язана з даними. Просте розуміння інформації трактує її як певним чином впорядковані чи оброблені дані. Як зазначає Стоуньєр Т. «Існує таке поняття – «дані» – сукупність не пов'язаних між собою фактів. Дані можуть бути перетворені в інформацію шляхом аналізу, виявлення зв'язків, виділення найбільш важливих фактів, їх синтезу. Інформація має більшу цінність ніж дані. Інформація – це дані,

трансформовані у певну форму для подальшого використання. Інформаційні блоки, своєю чергою, шляхом обробки можуть бути перетворені у цілісний корпус знання [30, с. 396].

Якщо аналізувати існуючі визначення вище згаданих категорій то матимемо: «дані» – конкретні об’єктивні факти, оцінки чи спостереження, які потрібно обробити для того, щоб отримати інформацію; «інформація» виникає тоді, коли дані розподіляються за категоріями, аналізуються, тлумачаться і мають структуру, зміст та значення; «знання» здобуваються в процесі аналізу зібраних даних та інформації за допомогою експертної думки, знань та навиків і можуть стати цінним ресурсом при прийнятті рішень.

Розглядаючи окреслені вище поняття в їх ієрархічній взаємозалежності, можемо розмістити в їх такій послідовності: «дані» - «інформація» - «знання». За своєю суттю, поняття «знання» можна відобразити у вигляді формули:

$$A = B * C + D$$

де А – знання; В – інформація; С – аналіз та D – досвід.

На підставі проведеного аналізу можемо запропонувати власне бачення побудови імітаційної моделі ОАС СГ (рис. 1.2).

За основу обґрунтування переліку підсистем обліково-аналітичної системи аграрного підприємства доцільно взяти запити й вимоги системи управління до інформації для прийняття рішень, яка в уніфікованому вигляді складається з структурно-функціонального (включає підсистеми обліку, аналізу і контролю) та інформаційно-результатного (результат – обліково-аналітична інформація та обліково-аналітичні знання) блоків. Такий підхід забезпечує скорочення циклу підготовчих проектних робіт через використання взірцевої базової структурованої системи, яка може бути доповнена специфічними складовими, котрі залежать від самого суб’єкта господарювання, його спеціалізації та інформаційних запитів.

Запропонована модель обліково-аналітичної системи функціонує для того, щоб забезпечити раціональність здійснення господарських операцій, об’єктивне відображення змін у складі та структурі активів підприємства, що відбуваються в процесі діяльності підприємства. Вона складається із двох блоків: 1-й – включає

облік, аналіз і контроль; 2-й – результат їх функціонування – обліково-аналітичну інформацію та обліково-аналітичні знання.



Рис. 1.2. Модель обліково-аналітичної системи суб'єкта господарювання

Джерело: розроблено автором самостійно.

Кожна зі складових 1-го блоку може бути деталізована залежно від актуальних для конкретного господарюючого суб'єкта запитів. Щодо 2-го блоку, то обліково-аналітична інформація визначається методологією обліку та аналізу, а тому є відносно стандартизованою. А от обліково-аналітичні знання, окрім усталених традиційних постулатів, мають атрибути інноваційності та значною мірою визначаються рівнем професіоналізму й обізнаності модератора обліково-аналітичної системи, що орієнтується на потреби суб'єкта господарювання, і наявною зовнішньою інформацією.

Остання потрапляє до ОАС у формі великих даних, які є хаотичними, невпорядкованими та іноді неперевіреними, за винятком тих, котрі поступають з надійних джерел. Зокрема, йдеться про різні міжнародні хмарні платформи для співпраці суб'єктів господарювання та швидкого обміну даними. Крім того, сам

суб'єкт господарювання, якщо ми говоримо про аграрний сектор, генерує величезний масив даних в результаті використання сучасних технологій, зокрема і розумного фермерства (smart farming).

Однак для того, щоб бути релевантною, інформація в обліково-аналітичній системі надходить та упорядковується за певними чітко визначеними правилами, критеріями та подається у зрозумілій формі для його користувачів. Зокрема, аналітик отримує інформацію як упорядкований масив даних, що дозволяє використовувати його у подальшій роботі і досягти поставленої мети.

Однак в теперішніх умовах він дедалі частіше користується сучасними комп'ютерними технологіями, в тому числі штучним інтелектом. Такий тандем дає змогу продукувати не лише обліково-аналітичну інформацію, але й обліково-аналітичні знання, які генеруються на основі набутого досвіду діяльності конкретного суб'єкта господарювання в аграрній сфері. Останні є значно ціннішою категорією і можуть виступати оборотоздатним нематеріальним активом. В сучасних умовах економічного розвитку саме нематеріальні активи відіграють важливу роль у діяльності підприємств [31, с. 224].

Взаємодія аналітика та штучного інтелекту чи комп'ютерних технологій, на наш погляд, відбувається у такий спосіб: комп'ютерні технології та штучний інтелект дають змогу систематизувати та упорядковувати значні масиви даних і, таким чином, спрощують роботу аналітика, який свої зусилля спрямовує на більш цінніші аналітичні операції, які вимагають креативності й інноваційності, внаслідок чого створюються обліково-аналітичні знання. Цей процес є логічно обумовленим, відповідає сучасним вимогам освітніх стандартів і запитам стейкхолдерів, які зобов'язують фахівця уміти постійно вчитися і оновлювати свої знання.

Відповідно до запропонованої автором моделі обліково-аналітичної системи можемо сформулювати основні дефініції, які дозволять більш повно відобразити її сутність в умовах застосування сучасних технологій. В цій площині доцільними є наступні визначення: обліково-аналітичну інформацію слід розглядати як, сукупність упорядкованих даних щодо економічних явищ та процесів суб'єкта господарювання, що мають зовнішню форму вираження, відповідають заздалегідь визначеним

критеріям і використовуються для цілей управління та забезпечення результативності господарювання; обліково-аналітичні знання – як результат інтелектуально-креативного опрацювання та інтерпретації обліково-аналітичної інформації, що визначається виключно рівнем досвідченості й професійності продукуанта (облікового працівника чи аналітика), отримує відповідну зовнішню форму вираження (усну чи письмову) та передається з метою використання для поліпшення результативності діяльності суб'єкта господарювання; обліково-аналітична система – це заснована на використанні інформаційних технологій форма організації облікових, аналітичних і контрольних процесів, які здійснюються професійним суб'єктом в межах функціонування суб'єкта господарювання, що має на меті забезпечення користувачів інформацією та знаннями, необхідними для цілей формування звітності та оперативного й стратегічного управління, які дозволять більш повно відобразити її сутність в умовах застосування сучасних технологій. Ідентифікація понятійного апарату забезпечує виокремлення в складі інформаційних даних групи фактичних (звітність та показники аналізу) і активних (нових фактів, зв'язків тощо, що можуть стати джерелом змін в ухваленні рішень) даних;

Внутрішні користувачі в процесі прийняття управлінських рішень використовують увесь масив знань для того, щоб забезпечити ефективне здійснення діяльності та реалізувати перспективні стратегії подальшого розвитку. Окрім того, потреба у знаннях, на наш погляд, зумовлена сучасними тенденціями розвитку інформаційно-облікових систем. Однією з таких тенденцій є «звітність в режимі реального часу» (real-time reporting) [28]. На відміну від традиційного бухгалтерського обліку, який передбачав складання періодичної (квартальна, річна) бухгалтерського чи фінансової звітності, сучасні ОАС СГ націлені на задоволення інформаційних потреб користувачів у режимі реального часу. Інформація, яка надається ОАС керівництву суб'єкта господарювання у такий спосіб має ряд переваг. Так, в умовах високо конкурентного середовища, керівник суб'єкта господарювання, який отримує необхідну йому інформацію в режимі реального часу, має змогу оперативно оцінити показники діяльності підприємства та швидко реагувати на ті чи інші події, які відбуваються в процесі її ведення.

Саме конкурентне середовище та величезний потік даних, вимагають від ОАС більш повного задоволення потреб внутрішніх користувачів не тільки в обліково-аналітичній інформації, а й у знаннях. Обліково-аналітичні знання генеруються аналітиком з допомогою власного досвіду, експертної думки та набутих знань, а також з використанням сучасних комп'ютерних технологій і передаються користувачу у зрозумілій формі (аналітичний звіт, висновок, лист тощо), яка дає змогу швидко приймати рішення, не затрачаючи час на самостійне опрацювання обліково-аналітичної інформації, яка все ще становить собою значний масив даних, хоч і упорядкованих. Обліково-аналітична інформація та обліково-аналітичні знання повинні відповідати певним критеріям та бути наділені відповідними ознаками, перш ніж вони стануть доступними для користувачів (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Властивості обліково-аналітичної інформації та обліково-аналітичних знань як кінцевих результатів функціонування ОАС

Загальні	Спеціальні
<ul style="list-style-type: none"> - достовірність; - актуальність; - корисність 	<ul style="list-style-type: none"> - своєчасність; - релевантність; - адекватність; - етапність; - комерційна цінність; - захищеність; - зручність використання носіїв інформації

Як випливає з таблиці, загальними властивостями для обліково-аналітичної інформації та знань є *достовірність, актуальність та корисність*; спеціальними – *своєчасність, релевантність, адекватність, етапність, комерційна цінність, захищеність, зручність використання*. Це створить засади більш ціннісного та цільового генерування даних для прийняття управлінських рішень.

Сутність загальних вимог є традиційною й зрозумілою, а спеціальні вимоги слід дещо деталізувати. Своєчасність означає, що така інформація чи знання повинні своєчасно створюватись і надходити до користувача без запізнь. Релевантність свідчить про те, що інформація та знання стосується конкретного сільськогосподарського підприємства та процесів, які на ньому відбуваються.

Адекватність свідчить про відповідність інформації та знань реальним сільськогосподарським процесам. Етапність, як властивість інформації та знань, вказує на те, що вони повинні супроводжувати процес прийняття управлінських рішень на кожному етапі сільськогосподарського виробництва.

В силу того, що обліково-аналітична інформація та обліково-аналітичні знання стосуються господарських і виробничих процесів сільськогосподарського підприємства, вони часто мають комерційну цінність для самого підприємства і цим дають змогу оптимізувати управлінські процеси. Захищеність знань та інформації продиктовані їх комерційною цінністю та релевантністю. Відтак, така інформація та знання мають бути доступними лише уповноваженим користувачам, тобто коло таких користувачів є обмеженим. Будь-яка інформація, у тому числі обліково-аналітична, повинна накопичуватись на певних носіях. Такі носії інформації мають бути зручними, надійними та доступними. Отже, з метою ефективного розвитку агропромислових підприємств необхідно оперувати правдивою інформацією, яка дозволить приймати адекватні управлінські рішення. В даній площині важливу роль відіграє ОАС, яка дозволяє генерувати таку інформацію в зручному й доступному форматі, та на цій основі вирішувати актуальні управлінські задачі агропромислового підприємства, які ускладнюються під впливом зовнішнього середовища.

1.2. Особливості обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки

В сучасній економічній літературі існує чимало підходів до розуміння поняття «аграрного сектора економіки». На думку Гончарук Н. Т. аграрний сектор економіки необхідно розглядати як сукупність взаємопов'язаних галузей сільського господарства та функціонально пов'язаних обслуговуючих формувань, які задовольняють потребу в продуктах харчування і сировині для переробної промисловості зорієнтованих на загальний результат – нарощування обсягів виробництва конкурентоспроможної продукції, забезпечення продовольчої безпеки країни [32, с. 22]. Дещо звужене поняття аграрного сектору економіки було

запропоноване Комаровою І. В.: «аграрний сектор – це сектор економіки, який виробляє продукти харчування або такі сировинні матеріали, як бавовна чи деревина для внутрішнього споживання чи на експорт, або частина населення, зайнята сільськогосподарською працею» [33, с. 30].

Інше розуміння аграрного сектору економіки належить Сурай І. Г., який розглянув цей термін у широкому та вузькому аспектах. У широкому розумінні аграрний сектор економіки охоплює всі підприємства України незалежно від форми власності і організаційно-правової форми, що виробляють сільськогосподарську продукцію й продукти її первинної переробки, та пов'язані з ними обслуговуючі підприємства, а також організації (установи), які здійснюють розробку й реалізацію державної аграрної політики. У вузькому розумінні його розглядають тільки як сектор економіки, що охоплює всі підприємства, які виробляють сільськогосподарську продукцію, здійснюють її первинну переробку та обслуговують означені процеси. Автор спеціально наголошує на необхідності розмежування понять «агропромисловий комплекс» і «аграрний сектор економіки» [34, с. 6].

У зарубіжних джерелах зазначається, що аграрний сектор у національній економіці виконує три основні функції:

– *економічну*: виробництво національного доходу; надання сировини для промисловості; забезпечення великої кількості продуктів для торгівлі та надання робочих місць і джерел доходів населення;

– *соціальну*: забезпечення засобів існування для людей; накопичення надлишків трудових ресурсів та забезпечення робочих місць і джерел доходів населення;

– *просторову*: зміна природного середовища; формування культурного ландшафту і підтримка сталого розвитку довкілля [35, с. 12].

Ми не ставимо за мету запропонувати чергове визначення поняття «аграрний сектор», відтак через багатоманітність підходів до розуміння цього поняття, для цілей нашого дисертаційного дослідження послугуватимемось визначенням, яке, на нашу думку, найбільш повно відображає істинну сутність цієї дефініції. Отже, аграрний сектор економіки – це складна багатогалузева сукупність економічно

взаємопов'язаних між собою виробничо-технологічним розподілом праці галузей сільського господарства, що спеціалізуються на виробництві сільськогосподарської продукції, її промислової переробки, зберіганні і реалізації, яка також охоплює системи інформаційного та наукового забезпечення і характеризується глибокими відмінностями та специфікою окремих елементів, що потребує побудови індивідуальної організаційно-економічної й техніко-технологічної політики щодо всіх суб'єктів господарювання [35, с. 12].

Для того, щоб з'ясувати й ідентифікувати особливості функціонування обліково-аналітичних систем в аграрному секторі економіки, потрібно проаналізувати, насамперед, істотні ознаки, які відрізняють цей сектор від інших галузей національної економіки через призму організації бухгалтерського обліку та проблем, які сьогодні визначають процес його розвитку та функціонування.

В економічній літературі зазначається, що головною особливістю, яка визначає специфіку аграрного сектору економіки, є поєднання у сільському господарстві економічного і природного процесів. Сільське господарство охоплює, з одного боку, засоби виробництва, що відтворюються людиною при безпосередньому впливі природи (біологічні і матеріально-біологічні), а з іншого – відтворені людиною без такого впливу [36, с. 8]. Ця особливість має винятковий вплив на систему обліку в аграрному секторі, оскільки визначає специфічні облікові об'єкти. В свою чергу, – це позначається на елементах обліково-аналітичної системи, адже є потреба у включенні в них специфічних методів і методик, які б задовольняли запити на інформаційні дані для цілей управління.

До особливостей аграрного сектору економіки, які зумовлюють необхідність розробки окремих облікових технологій на нормативному рівні віднесено такі: 1) *біологічна складова економічного процесу*, відповідно до якої родючий ґрунт, рослина і тварина, біологічні закони, за якими вони існують, визначають технологію побудови бухгалтерського обліку зокрема, і ОАС загалом. Це зумовлено, насамперед, використанням природного феномену, якими є придатні для здійснення сільськогосподарської діяльності землі – унікальний, не відтворюваний, обмежений в просторі засіб виробництва і предмет праці; 2) *соціальна складова* і неоціненна

суспільна значимість сільськогосподарської продукції, що апіорі передбачає орієнтацію аграрного бізнесу не тільки на отримання максимального прибутку, але і на провадження соціально орієнтованого підприємництва в громадянському суспільстві, в основі якого, в першу чергу, лежить задоволення життєвих потреб суспільства, забезпечення соціальної стабільності і сталого розвитку сільських громад та підвідомчих їм територій; 3) *місія забезпечення продовольчої, екологічної та енергетичної безпеки світу в умовах участі України в світовій господарській системі, що вимагає здійснення активної інформаційної політики, спрямованої на підвищення ефективності і конкурентоспроможності виробництва та реалізацію Україною свого значного і унікального аграрного експортного потенціалу в умовах членства у Світовій організації торгівлі [37].*

Бруханський Р. Ф. до особливостей ведення сільськогосподарського бізнесу, які прямо чи опосередковано впливають на ефективність обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту та специфіку обліково-економічних параметрів агробізнесу, відносить такі: нестабільність результатів виробництва та їх залежність від природно-кліматичних умов; ризиковість (виробничі процеси залежать від природно-кліматичних умов, які можуть бути несприятливими (спека, злива, град, мороз); висока тривалість виробничих циклів через вплив економічних і біологічних законів відтворення; сезонність, яка спричиняє нерівномірність використання ресурсів, отримання продукції лише у певні проміжки часу, неритмічність збуту і надходження виручки від реалізації; основним засобом виробництва у сільському господарстві є земля, від якості та родючості якої значним чином залежить результативність діяльності. Властиві землі характеристики зумовлюють певну спеціалізацію сільськогосподарських підприємств і стратегічні напрями діяльності [38, с. 15 - 16]. Ці, а також низка інших особливостей функціонування суб'єктів аграрного сектору, в комплексі з наявними технічними засобами узагальнення інформації, впливають як на зміст, так і на стан обліково-аналітичних систем, які в них функціонують. Саме ці системи мають особливе значення для забезпечення конкурентоздатності сільськогосподарських підприємств і підвищення їх економічної стійкості [39, с. 116].

Процес прийняття управлінських рішень в межах сільськогосподарської організації повинен відбуватись на основі обліково-аналітичної інформації та знань, які створюються в межах функціонування обліково-аналітичної системи. Саме в межах цієї системи повинна формуватися інформація, яка відповідає обраній стратегії та цілям управління сільськогосподарським підприємством. Враховуючи особливості аграрного сектору економіки, пропонуємо відобразити обліково-аналітичну систему підприємства, включивши в неї основні її компоненти (рис.1.3).

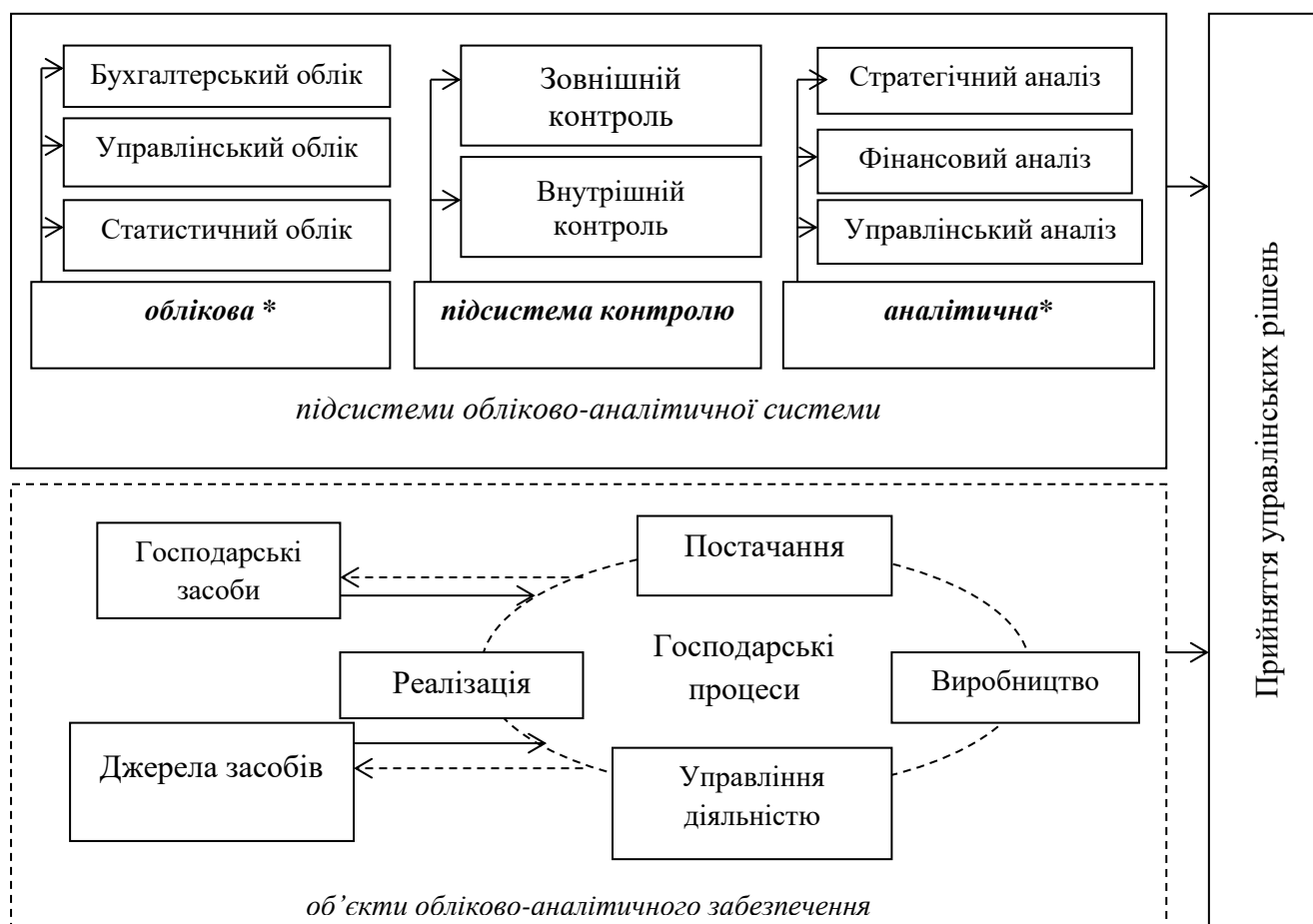


Рис.1.3. Обліково-аналітична система сільськогосподарського підприємства

Примітки: розроблено автором самостійно; * - склад підсистем може відрізнятись в різних суб'єктів, залежно від мети, яку переслідують зацікавлені користувачі. Наприклад, якщо керівництво ставить за мету оптимізацію діяльності, то в складі облікової підсистеми більш доцільним буде виокремлення фінансового та управлінського обліку, а в складі аналітичної – оперативного та стратегічного аналізу з активним використанням бюджетування. Останнє слід застосовувати при розробці виробничих програм, визначенні планової собівартості сільськогосподарської продукції, яку планується виробляти тощо. Слід відмітити, що за допомогою бюджетів може бути проведена адекватна оцінка діяльності сільськогосподарських підприємств різних організаційно-правових форм і розмірі.

Головне призначення належним чином організованої обліково-аналітичної системи сільськогосподарських підприємств – визначати негативні й позитивні фактори впливу на їх діяльність, забезпечувати керівників правдивою та повною інформацією з метою недопущення, або раннього виявлення кризових процесів і їх оперативної ліквідації. Такими чином, організація обліково-аналітичних систем аграрного сектору залежить від факторів, що зумовлені особливостями функціонування цієї галузі національної економіки, вибору організаційно-правової форми суб'єктів господарювання, запитів і вимог до інформації, що висуваються зацікавленими користувачами, наявних технічних можливостей опрацювання даних і низки інших чинників.

Аналізуючи ознаки обліково-аналітичної системи суб'єкта господарювання в аграрному секторі, пропонуємо виділяти такі дві окремі групи. Перша група ознак зумовлена специфікою ведення господарської діяльності та бухгалтерського обліку в галузі сільського господарства в цілому порівняно з іншими галузями національної економіки. Друга група ознак зумовлена правовим статусом суб'єкта господарювання та станом його матеріально-технічного забезпечення (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Ознаки обліково-аналітичної системи суб'єкта господарювання аграрного сектору

Загальні	Спеціальні
<ul style="list-style-type: none"> • сезонний характер ведення господарської діяльності; • кліматичні умови ведення сільського господарства; • нормативно-правове забезпечення системи бухгалтерського обліку та бухгалтерської звітності; • використання землі як головного засобу виробництва, особливого активу який не зношується за умов правильного використання і щодо неї не нараховується амортизація; • у сільськогосподарських підприємств характерним об'єктом обліку є біологічні активи; • витрати обліковуються за галузями, культурами, виробничими підрозділами; • ведеться облік витрат минулих періодів під урожай поточного року і витрати поточного року під урожай майбутніх періодів; • рівень собівартості одного виду продукції залежить від собівартості іншого тощо 	<ul style="list-style-type: none"> • організаційного права форма суб'єкта господарювання; • форма власності суб'єкта господарювання; • мета здійснення сільськогосподарської діяльності (прибуткова чи неприбуткова); • порядок ведення господарських операцій та бізнес-процесів суб'єктом господарювання; • рівень матеріально-технічного забезпечення суб'єкта господарювання; • використання найманої праці суб'єктом господарювання; • вибір форми ведення бухгалтерського обліку, звітності та оподаткування; • вибір суб'єктом господарювання конкретної галузі сільськогосподарського виробництва (рослинництво, тваринництво, переробка сільськогосподарської продукції)

Важливе значення для формування обліково-аналітичної системи суб'єктів господарювання аграрного сектору має вибір ним організаційно-правової форми ведення господарської діяльності. Національне законодавство не містить однозначного переліку організаційно-правових форм ведення господарської діяльності сільськогосподарськими товаровиробниками, відтак послуговуватись потрібно загальними положення цивільного та господарського законодавства.

Відповідно до законодавчого визначення, *організаційно-правовою формою господарювання* є форма здійснювання господарської (зокрема підприємницької) діяльності з відповідною правовою основою, яка визначає характер відносин між засновниками (учасниками), режим майнової відповідальності по зобов'язаннях підприємства (організації), порядок створення, реорганізації, ліквідації, управління, розподілу одержаних прибутків, можливі джерела фінансування діяльності тощо [40].

Аналіз національного законодавства України дозволяє виокремити такі організаційно-правові форми здійснення господарської діяльності у сфері сільського господарства:

- приватне сільськогосподарське підприємство;
- державне сільськогосподарське підприємство;
- комунальне сільськогосподарське підприємство;
- сільськогосподарське підприємство змішаних форм власності;
- казенне сільськогосподарське підприємство;
- дочірнє сільськогосподарське підприємство;
- іноземне сільськогосподарське підприємство;
- виробничий сільськогосподарський кооператив;
- сільськогосподарське акціонерне товариство;
- сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю;
- сільськогосподарське товариство з додатковою відповідальністю; повне сільськогосподарське товариство;
- командитне сільськогосподарське товариство;

– фермерське господарство, об'єднання сільськогосподарських підприємств (сільськогосподарські асоціації, корпорації, консорціуми, концерни, холдингові компанії) [41, с. 3].

До кола суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки, які виробляють сільськогосподарську продукцію слід також віднести фізичних осіб-підприємців та особисті селянські господарства, які здійснюють господарську діяльність без створення юридичної особи. Логічно, що ОАС в кожному з зазначених вище суб'єктів буде відрізнятися і за змістом і за складом. Окрім того, відмінними будуть і організаційні моменти та засади формування таких систем. Адже великою мірою організація обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання, зокрема аграрного сектору, залежить і від обсягів діяльності, або по іншому від розміру підприємства, і від спеціалізації, і від ряду інших, не менш вагомих характеристик. Окрім того, вона також визначається тією метою й завданнями, які переслідує керівництво при формуванні цих систем.

Повертаючись до переліку суб'єктів господарювання, для цілей вирішення проблеми розробки пропозицій щодо організації обліково-аналітичної системи, їх необхідно згрупувати за ознаками схожості. Серед вчених-дослідників аграрного сектору, уваги заслуговує позиція Івченка В. Є., який запропонував виділяти чотири види господарських структур, а саме:

1) агрохолдинги та великі аграрні компанії складні вертикально-інтегровані структури з повним циклом виробництва [42, с. 17];

2) товариства та кооперативи різних організаційно-правових форм(здебільшого функціонують в умовах обмеженості ресурсів, відсутності необхідної кількості кваліфікованих працівників, виконуючи в основному «селозберігаючу» функцію);

3) фермерські господарства та фізичні особи-підприємці(здійснюють в основному виробництво сировинної продукції, що в підсумку не дозволяє максимізувати фінансові результати власної діяльності через відсутність контролю за повним циклом виробництва кінцевої продукції) [43, с. 61 - 62];

4) особисті селянські господарства та домогосподарства, що здійснюють господарську діяльність переважно у формі само зайнятості [42].

Загалом для дослідження можливостей розробки засад організації ефективної обліково-аналітичної системи таке розмежування може бути взяте за основу, оскільки охоплює основні характеристики, які слід враховувати – розмір підприємства, специфіку його діяльності, частково завдання тощо. Слід визнати, що це розмежування не акцентоване на спеціалізації суб'єктів господарювання, але з організаційної точки зору ця важлива специфіка може бути врахована додатково.

З точки зору наукового дослідження та поставлених нами завдань, реалізація дослідницької мети в загальному вигляді передбачає розробку пропозицій з формування уніфікованих засад і уніфікованої моделі організації обліково-аналітичної системи аграрного підприємства, яку в подальшому можна добудовувати залежно від тих характеристик, які притаманні конкретному суб'єкту та тих вимог, які ставляться до цієї системи її користувачами (ми схильні до думки, що основну роль в цьому відграють внутрішні управлінські запити).

Для організації ефективної обліково-аналітичної системи, насамперед, варто ідентифікувати основні її завдання (і вони повною мірою залежать від запитів користувачів). Серед основних, уніфікованих завдань, якими ми будемо керуватися в нашому дослідженні, можемо виділити такі:

- збереження та ефективне використання (рух) активів сільськогосподарського підприємства;
- визначення рівня відповідальності виконавців всередині обліково-аналітичної системи;
- забезпечення належного рівня ефективності управління сільськогосподарським підприємством;
- моніторинг юридичних і соціально-економічних наслідків здійснених господарських операцій у звітному періоді [44, с. 138].

У табл. 1.3, більш детально наведені типові завдання обліково-аналітичних систем суб'єктів сільськогосподарської діяльності в розрізі окремих груп користувачів інформації.

Таблиця 1.3

Типові завдання обліково-аналітичних систем суб'єктів сільськогосподарської діяльності в розрізі груп користувачів інформації

Користувачі інформації	Обліково-аналітична інформація		
	Оперативна	Тактична	Стратегічна
Акціонери та менеджери підприємства	Збір, зберігання, обробка та трансформація даних, необхідних для вирішення виробничих завдань будь-якої складності	Ведення контролю витрачених ресурсів підприємства, розміру та формування його капіталу	Підвищення ефективності управління підприємством з урахуванням сезонності виробництва
Бухгалтери	Внесення інформації про кадрові зміни; нарахування заробітної плати; оформлення всіх платіжних документів, облік витрат на біологічні перетворення	Раціональний розподіл робочого часу; автоматизація розрахунку відпусток, лікарняних листів; дотримання порядку обчислення та сплати податкових платежів	Автоматизація бухгалтерського обліку відповідно до вимог чинного законодавства; оцінка впливу змін правового середовища діяльності підприємства на організацію обліку
Агрономи та фахівці з зоотехніки	Моніторинг поточного стану тваринницького комплексу; прийняття рішень і аналіз результатів дій.	Проведення аналізу витрат насіння та добрив; формування звітності з бонітування	Прогноз врожайності культур рослинництва та поголів'я худоби, дотримання сівозмін
Економісти та фінансисти	Збір, зберігання, обробка і трансформація даних, необхідних для вирішення фінансово-економічних завдань підтримки стабільності попиту на продовольство	Аналіз та планування діяльності підприємства; визначення собівартості продукції; формування звітності відповідно до вимог чинного законодавства	Управління витратами підприємства; формування бюджету; прогноз витрат грошових коштів; раціоналізація системи фінансових потоків з огляду на сезонність виробництва
Механіки	Ведення обліку транспортних засобів	Мінімізація трудових витрат	Прогноз витрат паливо-мастильних матеріалів та запчастин

Примітка: складено автором за [45; 46; 47].

Як уже зазначалося, за основу вироблення пропозицій щодо формування раціональної організації обліково-аналітичної системи аграрного підприємства у нашому дослідженні буде взято загальні, уніфіковані для усіх завдання, але для ілюстрації обов'язковості потреби врахування специфічних завдань, наведемо один приклад. Серед загальної кількості сільськогосподарських підприємств фермерські господарства є найбільш чисельними (близько 75%).

Законом України «Про фермерські господарства» визначено, що вони можуть діяти у двох формах: 1) на правах юридичної особи; 2) без статусу юридичної особи як фізична особа-підприємець. Також цим законом передбачено, що фермерське господарство веде бухгалтерський облік результатів своєї роботи і подає відповідним органам фінансову звітність, статистичну інформацію та інші дані, встановлені законодавством України. З наведеного випливає, що фермерське господарство, створене у організаційно-правовій формі фізичної особи-підприємця, також повинно вести бухгалтерський облік в установленому порядку.

Проте з аналізу норм Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [48], який поширює свою дію виключно на юридичних осіб, та положень Податкового кодексу України випливає, що ведення бухгалтерського обліку та визначення облікової політики для фізичної особи-підприємця не є обов'язковим [49].

При організації бухгалтерського обліку фермерські господарства мають право і, водночас, зобов'язані враховувати сільськогосподарську специфіку та можливі пільги оподаткування [50, с. 48].

Детальний порядок ведення бухгалтерського обліку фермерськими господарства визначений Методичними рекомендаціями з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських господарствах), які затверджені Наказом Міністерства аграрної політики №189 від 02.07.2001 р. [51].

Крім того, з урахуванням специфіки фермерського господарства застосовуються також інші методичні рекомендації щодо застосування національних стандартів бухгалтерського обліку фермерськими господарствами з урахуванням галузевих особливостей. На підставі проведеного аналізу нормативних положень, які стосуються порядку та форм організації бухгалтерського обліку фермерськими господарствами, нами розроблено таблицю, яка відображає конкретні форми організації обліку та їх особливості (табл.1.4).

Наведений приклад засвідчує той факт, що організація обліково-аналітичної системи, окрім іншого, залежить від нормативно-законодавчих вимог з питань ведення обліку.

Таблиця 1.4

Форми бухгалтерського обліку фермерських господарств

Форма	Критерії застосування	Особливості
Проста	фермерські господарства, в яких працюють власник (голова) та члени його родини (без залучення найманих працівників)	<ul style="list-style-type: none"> - передбачає накопичення даних у відповідності до потреб управління господарством без використання подвійного запису; - основним регістром за простою формою обліку є Книга обліку доходів та витрат; - ведення Книги обліку доходів і витрат не вимагає спеціальної підготовки, оскільки записи здійснюються без одночасного відображення взаємозв'язку господарських засобів та джерел; - за бажанням власника можна вести аналітичний облік окремих видів засобів і зобов'язань шляхом використання Відомостей обліку: основних засобів, тварин та птиці, багаторічних насаджень, витрат незавершеного виробництва за видами діяльності, розрахунків тощо
Спрощена	фермерські господарства з середньообліковою чисельністю працюючих за звітний період – до 10 осіб включно (крім членів сім'ї) і обсягом виручки за рік, що не перевищує 500 тис. грн.	<ul style="list-style-type: none"> - основним регістром для обліку є Журнал реєстрації господарських операцій фермерського господарства; - господарські операції в Журналі відображаються з дотриманням принципу подвійного запису; - для ведення аналітичного обліку окремих господарських об'єктів (витрат, розрахунків, тварин, продукції тощо), крім Журналу, фермер може використовувати інші регістри (відомість обліку розрахунків, відомість обліку витрат виробництва, відомість обліку основних засобів та нарахування амортизації, відомість обліку витрат виробництва)
За спрощеним планом рахунків	фермерські господарства, які відповідають статусу малих підприємств (з середньообліковою чисельністю працівників за звітний період - від 10 до 50 осіб та обсягом виручки від реалізації від 500 тис. грн. до 2,5 млн. грн.)	<ul style="list-style-type: none"> - записи на рахунках бухгалтерського обліку спрощеного Плану рахунків і на позабалансових рахунках для узагальнення інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань, про доходи і витрати, факти фінансово-господарської діяльності здійснюються відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року; - з метою забезпечення необхідної деталізації та аналітичності обліково-економічної інформації підприємства можуть вводити до спрощеного Плану рахунків субрахунки
Загальна	Інші фермерські господарства, у тому числі ті, які відповідають статусу великих сільськогосподарських підприємств	<ul style="list-style-type: none"> - бухгалтерський облік ведеться згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. N 291; - можуть використовуватись різні форми обліку: Журнал-Головна, журнально-ордерна форми з використанням ручної і комп'ютерної технології обробки даних.
<p>Малі фермерські господарства, які є платниками єдиного податку та не зареєстровані платниками податку на додану вартість, ведуть бухгалтерський облік згідно з Методичними рекомендаціями із застосуванням регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами від 15.06.2011 р. № 720, які визначають систему регістрів, порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації в цих регістрах без застосування подвійного запису.</p>		

Примітка: складено автором за [51;52; 53; 54; 55].

Як зазначає Огійчук М. Ф., завдання вибору найбільш прогресивних форм ведення бухгалтерського обліку є надзвичайно складним. Складність, і водночас

актуальність, цього питання ще більше зросла у зв'язку з інтенсивним використанням на сьогоднішній день комп'ютерної техніки й впровадження складної системи оподаткування [56]. Попри наявність методичних роз'яснень (окремі з яких вже є застарілими), щодо організації бухгалтерського обліку фермерськими господарствами, можна констатувати факт наявності низки суттєвих недоліків. До них, зокрема відносяться: потреба в зміні книги обліку доходів і витрат, яка надто громіздка; застарілі нормативні положення щодо методичного забезпечення ведення бухгалтерського обліку; відсутність єдиної методики тлумачення і розрахунку економічних показників: виручки, витрат, прибутку тощо; громіздкість операцій та наявність великої кількості облікових реєстрів, що позначається на тривалості облікової роботи; неконтрольованість витрат на деяких ділянках обліку. Це пов'язано з тим, що на віддалених ділянках обліку облікові функції виконують люди, які не мають спеціальних навичок [57, с. 438; 58, с. 104].

Акцент на цих недоліках зроблено для обґрунтування нашої позиції щодо виокремлення тези про специфічність організації обліково-аналітичної системи фермерських господарств, а також для досягнення інших цілей. Зокрема, обґрунтування висновку про обов'язковість передбачення в загальному алгоритмі побудови такої системи позицій, що міститимуть вимогу критичної оцінки чинних на даний момент вимог до системи обліку і наявних технічних умов його ведення.

На вагомість останніх при розробці ефективної організації обліково-аналітичної системи вказує той факт, що більшість управлінських працівників сільськогосподарських підприємств не одержують інформації, яка є необхідною для прийняття ними відповідних управлінських рішень.

До основних причин такого стану, зокрема віднесено:

1) неукomплектованість кадрами згідно зі штатною чисельністю. На багатьох підприємствах поєднуються посади економіста і головного бухгалтера, зоотехніка та ветлікаря;

2) завантаженість управлінських працівників в основному задачами оперативної діяльності, на розв'язання яких витрачається більша половина їх робочого часу;

3) кваліфікаційний потенціал управлінського персоналу в плані стратегічного мислення і дій є досить низьким;

4) недостатньо розвинена економічна служба;

5) слабо інтегрована обліково-аналітична функція; 6) нечітко визначені суб'єкти та об'єкти обліково-аналітичного забезпечення [59, с. 32 - 33].

На відміну від великих сільськогосподарських виробників, зокрема агрохолдингів, які мають можливість створити у своїй структурі відповідні фінансові чи аналітичні відділи й укомплектовані штатом професійних бухгалтерів-аналітиків, здатних користуватись сучасними бухгалтерськими програмами («1С», «Парус», «БЕСТ», «Галактика» тощо) чи послугами зовнішніх фахівців, зовсім іншою є ситуація у фермерських господарствах. Такі суб'єкти можуть утримувати аналітичний відділ, здатний здійснювати фінансовий та інші види аналізу і надавати оцінку фінансового стану підприємства, проводити прогнозування і планування, обґрунтовувати й формувати стратегії розвитку тощо. Така можливість практично відсутня у суб'єктів, що не є настільки потужними, щоб дозволити собі утримувати штат такого відділу.

Тож якщо брати до уваги запропоноване в параграфі 1.1 дисертації визначення обліково-аналітичної системи, зокрема, що вона заснована на використанні інформаційних технологій, а облікові, аналітичні та контрольні процеси в межах її функціонування здійснюються професійним суб'єктом, то можемо констатувати, що використання такої системи напряму залежить від форми організації обліку суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки та наявності у них відповідного матеріально-технічного забезпечення.

Традиційна система бухгалтерського обліку в сучасних умовах уже не справляється з тим потоком складної та багатогранної інформації, яка необхідна для прийняття управлінських рішень в умовах ринкових відносин. Саме тому, суб'єкти господарювання аграрного сектору економіки є вразливими з точки зору їх конкурентоздатності, адже не володіють ціннісною обліково-аналітичною інформацією та знаннями, які покликана продукувати ефективна ОАС.

Водночас, виникає питання щодо можливості створення таких систем для суб'єктів господарювання українського аграрного сектору економіки. На наш погляд відповідь на це питання закладена у сільськогосподарській кооперації та використанні можливостей транскордонного співробітництва [60, с. 62].

З метою вирішення цієї проблеми доцільно запровадити в науковий обіг поняття «обліково-аналітичного віртуального кластеру» (ОАВК), яке створюватиметься на принципах сільськогосподарської кооперації та поєднуватиме в собі ознаки таких понять як «віртуальна організація» та «агрокластер». Для створення та розвитку ОАВК є наявними відповідні законодавчі передумови [61].

Як зазначає Кропивко М. Ф. глобалізація сучасної економіки відсуває на другий план її традиційний поділ на сектори та галузі, і, як основний організаційний підхід, дедалі більшої уваги набуває кластерна організація розвитку. Підтвердженням цьому є практичне розгортання перебудови організації виробництв і економіки територій на кластерних засадах у країнах Європи, Азії, Північної Америки та ін.

Під поняттям «кластер» вчений пропонує розуміти міжгосподарське територіальне об'єднання не тільки взаємодоповнюваних підприємств (як великого бізнесу так і малого підприємництва), що співпрацюють між собою, формуючи замкнутий технологічний цикл великотоварного виробництва і реалізації конкурентоспроможної кінцевої продукції (товарів, послуг) при збереженні юридичної самостійності його учасників, а й інфраструктурних складових, у числі яких органи державного управління та наукові установи, що створюють сприятливі умови для виробництва й просування продукції учасників кластера на продуктовому ринку [62, с. 5 - 6]. Для кластеру характерна мережева форма міжорганізаційного управління діяльністю його учасників, яка забезпечує отримання синергетичного ефекту, сутність якої полягає в побудові прямих зв'язків між учасниками спільної діяльності [63, с. 8].

Загалом дослідження вимог, особливостей, умов і низки чинників, що мають вплив на структуру, зміст і форму реалізації обліково-аналітичної системи суб'єкта аграрного сектору дозволяють узагальнити алгоритм та етапи її формування, котрі забезпечать належний її рівень та ефективність (рис. 1.4).

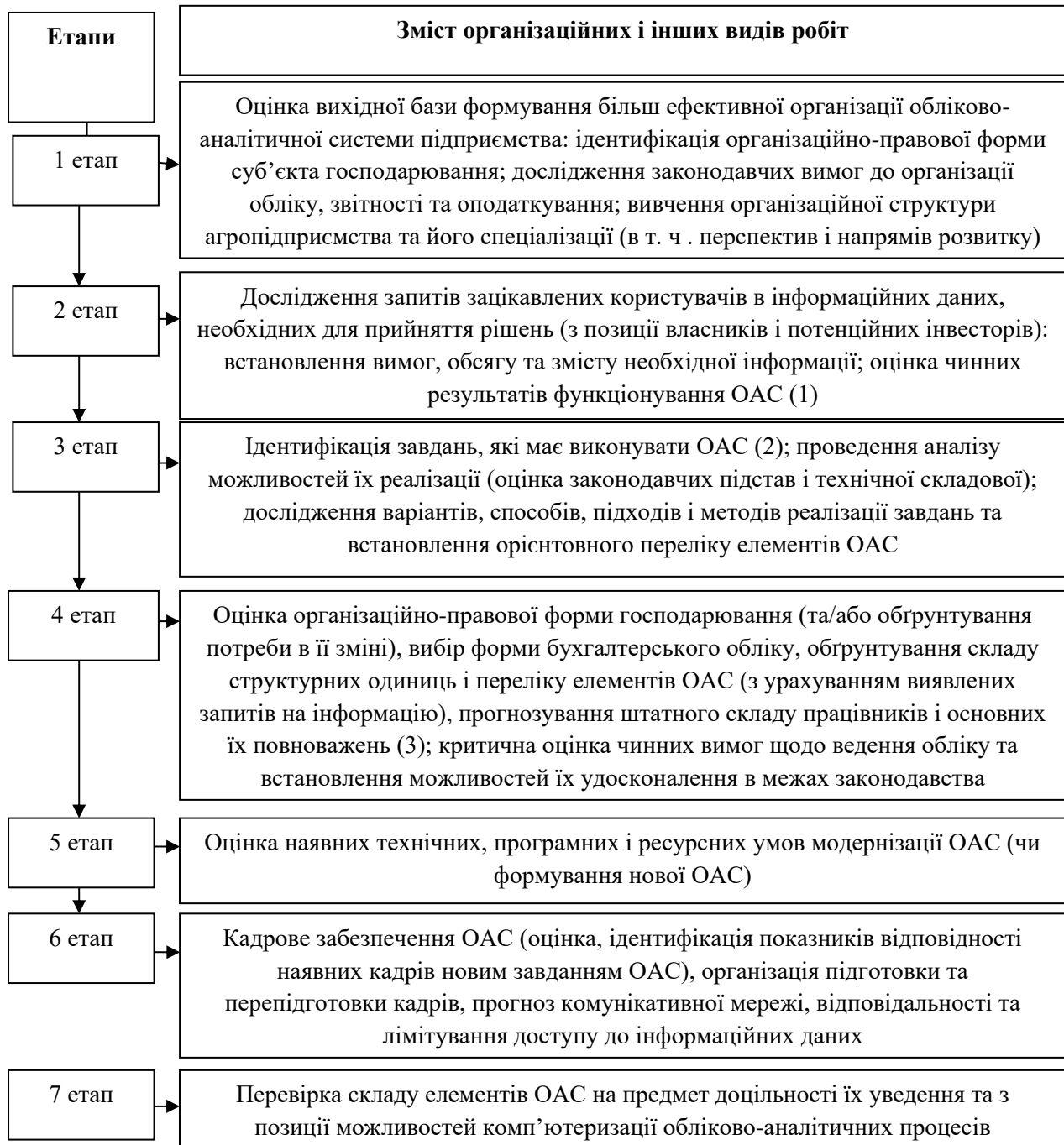


Рис. 1.4. Алгоритм формування ефективної обліково-аналітичної системи аграрного підприємства

Примітки: (1) – застосування методу Swot-аналізу для ідентифікації сильних і слабких сторін чинної обліково-аналітичної системи (в тому числі її технічної складової); (2) – в основу можуть бути покладені типові завдання, подані нами в табл. 1.3, але індивідуальні, специфічні завдання в кожному суб'єкті господарювання слід встановлювати виходячи з запитів його власної системи управління та думки відповідальних осіб. Щодо останніх, то доцільно проводити анкетування для виявлення потреби в інформації для цілей управління кожного з керівників (управлінців) різних рівнів (зміст анкети подано за текстом роботи нижче); (3) в подальшому повноваження та функції повинні підлягати деталізації та бути зафіксовані у посадових інструкціях. Джерело: розроблено автором самостійно.

Як було зазначено вище, для того, щоб ідентифікувати нові завдання, які має виконувати модернізована ОАС аграрного підприємства, необхідно спочатку виявити потреби керівників і відповідальних працівників різних рівнів в інформації (тій інформації, якої їм не вистачає для ефективного управління). Найпростішим варіантом такого виявлення є проведення анкетування. В додатку А наведено приклад анкети, яку доцільно застосовувати при цьому, а також узагальнені результати проведеного опитування менеджерів 3 рівнів управління аграрних підприємств – нижчого, середнього та вищого (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

**Результуюча підсумкова таблиця здійснення анкетного опитування
працівників менеджменту аграрних підприємств
щодо виявлення запитів на інформацію та даних для управління**

Запитання	Рівні управління								
	нижчий			середній			вищий		
	Відповідь так	Відповідь ні	% відп. так	Відповідь так	Відповідь ні	% відп. так	Відповідь так	Відповідь ні	% відп. так
1	19	17	53	23	13	64	12	0	100
2	9	27	25	26	10	72	12	0	100
3	23	13	64	29	7	81	2	10	17
4	12	24	33	28	8	58	12	0	100
5	7	29	19	18	18	50	10	2	83
6	4	32	11	8	28	22	12	0	100

Примітка: сформовано за результатами опитувань працівників управління 3 різних рівнів (всього 84 чол.)

Найменш зацікавленими в змінах виявилися респонденти 3 управлінського рівня. Лише на 1 та 3 запитання з анкети понад 50 відсотків опитаних (тобто більше 18 чол.) відповіло ствердно. По інших 4 запитаннях ствердні відповіді складають від 13 до 32 відсотків. Більш схильними до змін є працівники середнього управлінського рівня. На усі запитання, окрім останнього («Напишіть свої побажання щодо структури і завдань, які має виконувати ОАС») ствердно відповіли більше 50 відсотків респондентів. І максимально сприйнятними та готовими до проведення змін в питаннях інформаційного забезпечення управління, а також в плані реалізації

власних вимог до інформації та даних, які використовуються для управління, є управління вищого рівня, тобто керівники аграрних підприємств та їх заступники.

Загалом результати опитування дозволили сформулювати деякі узагальнюючі вимоги до інформаційної бази управління, які полягають в такому:

1) для обґрунтування доцільності вирощування нових культур і ефективного управління польовими роботами є потреба в наявності даних про урожайність і її динаміку як на підприємстві, так і в конкуруючих фірмах;

2) для управління необхідні дані про собівартість сільськогосподарської продукції в конкурентів, а також оцінка вікового складу основних засобів (рухомого складу);

3) для управління потрібні дані не про прибуток чи збитки, а про ефективність використання рухомого складу основних засобів, час їх зайнятості в розрізі дат і місць використання. Оскільки сільськогосподарська техніка використовується сезонно, то згладжувати це можна шляхом передачі вільних агрегатів в оренду, або скеровувати їх на надання послуг іншим підприємствам і приватним особам.

4) слід більше уваги приділяти формуванню інформації для внутрішніх цілей управління. Наприклад оцінювати доцільність виробництва того чи іншого виду продукції.

Слід зауважити, що застосування запропонованого підходу дозволить максимально врахувати наявні прогалини в існуючій ОАС, спрогнозувати нову її структуру, вирішити питання ресурсного забезпечення тощо. Оскільки ОАС відіграє важливу роль в управлінні суб'єктами господарювання в аграрному секторі, то у процесі формування її більш досконалої структури необхідно орієнтуватись на особливості аграрного сектора економіки та специфіку необхідної інформації для цілей управління. Важливим аспектом у розвитку даної системи в сучасних умовах є можливість застосування обліково-аналітичної віртуальної кластеризації суб'єктів господарювання аграрного сектора, яка дозволить приймати виважені управлінські рішення, тим самим збільшуючи конкурентоспроможність підприємства у зовнішньому середовищі, а також широкое використання можливостей ІТ.

1.3. Генезис обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки України

Дослідження проблеми організації обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки може бути комплексним лише в тому випадку, коли базуватиметься на використанні результатів аналізу досвіду їх організації на українських землях в різні сторичні проміжки часу.

Здійснюючи історичний аналіз, ми дотримуємось позиції, що доцільніше говорити про кращий національний досвід організації облікових практик у сільському господарстві, аніж про досвід організації обліково-аналітичних систем світі загалом. Це ми пояснюємо тим, що функціонування складних обліково-аналітичних систем піддається впливу національних особливостей і ментальності, які накладають специфічний відбиток на їх зміст, структуру, функції тощо.

Національний досвід максимально орієнтований на унікальність сільського господарства на українських землях. Цієї позиції дотримується багато вчених, адже питання розвитку обліково-аналітичних систем та відповідний історичний досвід були предметом досліджень таких науковців як Білуха М. Т. [64], Бутинець Ф. Ф. [65], Лучко М. Р [66], Малюга Н. М. [67], Мних Є. В. [68], Остап'юк М. Я. [69], Швець В. Є. [70] та інших. Попри існування чималої кількості наукових досліджень історії становлення бухгалтерського обліку в цілому, все ж мусимо визнати, що проблематика його організації в сільськогосподарських підприємствах є малодослідженою, що, власне, і зумовлює актуальність аналізу історичного досвіду. В межах нашого дисертаційного дослідження ми ставимо за мету проаналізувати досвід організації обліково-аналітичних систем саме в розрізі функціонування сільського господарства, акцентуючи увагу на визначальних історичних фактах його формування, оминаючи при цьому детальне висвітлення історичних етапів розвитку обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в цілому.

Ведення сільського господарства з прирученням тварин та вирощуванням рослин виникло більше 12 000 років тому, про що свідчать такі історичні пам'ятки як протошумерський архів Кам'яна могила біля сучасного Мелітополя, і з часів раннього

землеробства воно зазнало значних змін [71]. Як зазначає Швець В. Є. найдавніші факти облікової практики, як предтечі обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання, неможливо чітко окреслити в часі, оскільки таке обмеження буде відносним, а згодом стане хибним, якщо віднайдуться давніші за часом рештки матеріальної культури людства, які підтверджуватимуть існування обліку [5, с. 9]. Облік завжди допомагав підтримувати порядок. Мистецтво освоєння чисел і підрахунків розвивалося в людей поступово. Важливим етапом на шляху становлення підрахунків була їх констатація та записи. Запам'ятовувати усі підрахунки людям ставало щоразу важче, що зумовило потребу їх фіксації шляхом використання різноманітних запам'ятовуючих засобів. Первісними «документами» були кістки тварин, на яких здійснювались зарубки у певній послідовності та формі [69, с. 12 - 13].

Зародження облікових практик в економічній літературі прийнято пов'язувати з такими давніми цивілізаціями як Стародавній Єгипет, Вавилон, Ассирія, Китай, Греція, Римська імперія. Власне ці держави ознаменували розвиток бухгалтерського обліку в античний період [86].

Вивчення Єгипетської цивілізації стало можливим завдяки розкриттю вченими змісту давньоєгипетського письма – ієрогліфів. У Стародавньому Єгипті було високо розвинуто землеробство, про що свідчать різноманітні зразки зерен, знайдені у пірамідах. Землі Єгипту були сприятливими для вирощування винограду, фруктів, овочів тощо. Окрім обробітку землі, жителі Стародавнього Єгипту займались скотарством і рибальством [5, с. 14, 16].

Облікова система Стародавнього Єгипту була частиною механізму централізованого управління економікою. Господарства виробляли продукти, а державні органи збирали їх на склади і в сховища, після чого перерозподіляли. В результаті виник локальний облік в окремих господарствах і, наряду з ним, загальнодержавний облік [65, с. 23].

Основним методом в обліковому процесі була інвентаризація, яка передбачала складання детального опису усього наявного майна. Власне, з інвентаризації і починався увесь обліковий процес. Описували майно нових захоплених територій,

рахували надходження від сплати податків, відображали зібрані врожаї. Поступово періодичне застосування інвентаризації було замінено поточним обліком.

Облік і контроль за надходженням податків та нового врожаю у Стародавньому Єгипті здійснювався у присутності трьох осіб: один приймав цінності, другий – записував фактично їхню прийняту кількість, а третій перевіряв відповідність цих цінностей контрольним параметрам. Особи, які здійснювали облік мали пройти спеціальне навчання. Цікавим є те, що саме облікова практика Стародавнього Єгипту послужила основою виникнення та утвердження сучасного принципу бухгалтерського обліку, яким є принцип «повного висвітлення» та точності відображення ресурсів і процесів. Про це може свідчити встановлена на той час відповідальність для писарів, якщо вони неправильно проводили інвентаризацію наявного майна. Як зазначає Чатфілд М., точне ведення обліку майна було однією з вимог, яка ставилась перед писарями. Якщо у звіті, який перевірявся, було виявлено *істотні неточності* чи відхилення, то писар міг бути підданий покаранню у вигляді завдання каліцтва чи навіть смертної кари [73, с. 7].

Вся земля в Єгипті належала фараонам, жрецьким і воїнам, яких, по суті, можна назвати основними суб'єктами господарювання [72, с. 185]. Фараони користувалися необмеженою владою, володіли державним майном і зібраними податками. Жреці займали найбільш привілейоване становище і посади, а також володіли кращими землями. Саме жреці мали найбільше можливостей вести облік діяльності як суб'єкти господарювання, що мали в підпорядкуванні землі для провадження сільського господарства. З одного боку вони мали що обліковувати і про що звітувати, а з іншого – жрецьким було доступне письмо і книги. Іншою третиною земель володіли воїни, які стояли ієрархічно нижче від жреців. Решта населення становила третю верству. Сюди відносили пастухів, рільників і ремісників. Рільники були закріплені за землею, на якій проживали, і не мали права покидати територію без дозволу влади. Їхні облікові дії як суб'єктів господарювання мали, як правило, дискретний характер і стосувались здебільшого розрахункових операцій з приводу замовлення матеріальних цінностей, виставлення рахунків і підтвердження зобов'язань. Вести систематичний облік і

звітувати у письмовій формі цим суб'єктам господарювання не було потреби й було економічно не вигідно [5, с. 22 - 23].

Аналіз облікової практики, що відображала сільськогосподарські відносини в Стародавньому Єгипті, свідчить про те, що в цій державі почали формуватися основи обліково-аналітичного забезпечення, які були зумовлені необхідністю інформації для цілей державного управління. Як зазначає Швець В. Є., використовуване обліково-аналітичне забезпечення господарської діяльності, вже тоді мало системний характер [5, с. 24]. Проте в економічній літературі висловлюються інші точки зору з цього приводу. Зокрема, зазначається що більшість населення тогочасного Стародавнього Єгипту було неграмотним і не мало єдиного засобу обігу (*автор* – сьогодні таку функцію виконують гроші). Монети, як металеві предмети, що відображають певну цінність, на той час ще не карбувались. Облікова практика єгиптян відображала рух речей та майна, а золото й срібло не вважались універсальними вимірниками в обліку та звітності і використовувались лише для обміну. Неможливість вираження усієї сукупності майна та речей єдиним вартісним вимірником ускладнювало визначення прибутку, а успіх від господарської діяльності вимірювався лише показником збільшення статків та майна [73, с. 7].

Цікавим з точки зору обліково-аналітичної практики в аграрній сфері є досвід формування облікової практики у Вавилоні та Ассирії. Це було зумовлене потребою зрошування полів, а відтак, будівництвом великої кількості каналів і споруд, що потребувало централізованого управління та значних ресурсів. Управління господарською діяльністю здійснювалось централізовано, а розвиток економіки в Ассирії та Вавилоні призвів до того, що облік перетворився на одну з важливих функцій державного управління. Типовим для обох країн був розвиток обчислювальної основи обліку, нормування доходів і витрат та прагнення до наскрізного відображення в обліку операцій і умов господарської діяльності. Обчислювальна основа обліку у Вавилоні була більш розвинутою, ніж в Єгипті. Широко використовувались обчислювальні таблиці універсального характеру. Вони узагальнювали практичний досвід тривалого суспільного розвитку і виконували роль довідкових та навчальних посібників.

В обліку сільськогосподарських робіт у Вавилоні використовували норми обробки полів, витрат зерна для посівів, збору врожаю залежно від категорії землі. Існувала спеціальна шкала норм врожайності, дані якої використовувались безпосередньо для обліку врожаю. Облік у Вавилоні був регламентованим. Документи мали необхідні реквізити. На документах ставили печатки, дати, підписи відповідальних осіб та осіб, які склали ці документи. Поточний облік завершувався складанням звітності за певний проміжок часу за різноманітними показниками. На думку Бутинця Ф. Ф. специфіка стародавньої економіки полягала в тому, що вся вона була «прив'язана» до здачі сільськогосподарських продуктів у визначені терміни. Практика поєднання обліку прибутку та витрат в одному документі ще більш обмежувала можливості прибуткової звітності [65, с. 28, 30].

Вавилон вважається першою країною, де було затверджено законодавство, яке було покликане детально врегулювати відносини обліку. Йдеться про найдавніший збірник кодифікованих правових норм у світі – Кодекс Хаммурапі. Закони Хаммурапі зобов'язували купців самостійно вести облік свого майна, окремо від державної системи рахівництва. В економічній літературі зазначається, що вавилоняни були «нав'язливими і нудними бухгалтерами», які мали пристрасть до впорядкування, відтак майже не має сумнівів щодо того, що усі трансакції та операції у Вавилоні були зафіксовані та відображені у документах [73, с. 5].

Важливим для становлення облікової практики у країнах стародавнього світу мало винайдення монет. Монети вважаються винаходом Стародавньої Греції. Поява грошей мала визначальний вплив на розвиток обліку в аграрній сфері. На відміну від натурального обміну, коли, наприклад, міняли 1 вівцю на сокиру, гроші уможливили більш уніфіковані обміни. Спочатку гроші виступали самостійним об'єктом обліку, пізніше стали засобом проведення розрахунків, ще згодом почали виконувати функцію міри вартості [65, с. 37].

Здобутком давньогрецьких полісів в економічній доктрині називають запроваджену греками практику оприлюднення звітів про результати їх господарської діяльності [5, с. 63]. Звіти про надходження й витрачання коштів урядом полісу вирізьблювались на кам'яних плитах і виставляли в публічних місцях.

Звідси пішов термін «оприлюднення звітності». Саме у греків в їх адміністративному апараті вперше з'являються бухгалтери, ревізори та контролери рахунків, запроваджуються правила рахівництва [65, с. 36]. Попри те, що карбування монет було значним здобутком на шляху становлення тодішніх облікових практик, все ж їх використання як засобу обігу відбувалось повільно. Більшість населення і надалі залишалось безграмотним, а правочини укладались особисто та виконувались одразу за місцем укладення. Звичайний житель тогочасної Греції все ще не вбачав великої користі у веденні обліку, за винятком обліку боргів, які підлягали погашенню, чи які мали бути повернуті.

Аналізуючи розвиток обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання країн стародавнього світу не можемо оминати увагою облікову практику Стародавнього Риму. У розрізі економіки Риму сільське господарство визнавалось галуззю, яка приносила найбільше доходів у казну від податків [88, с. 36]. Великий вплив на ведення обліку в Римі мало право, яке до сьогодні визнається одним із визначних надбань історії. Регулювання господарських відносин за допомогою правових норм стало основою для формування обліку як економіко-правової системи знань. Розвиток юриспруденції прискорив еволюцію обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання у Стародавньому Римі. Водночас, римська система обліку мала багато спільного із шумерською, єгипетською та грецькою, адже через ведення війн поширювався обліково-аналітичний досвід від більш розвинутих народів до народів, що перебували на нижчому рівні розвитку [5, с. 77].

При аналізі облікової практики у веденні сільського господарства в Римі важливими є праці Марка Порція Катона, який у своєму трактаті «Про землеробство» визначив десять заповідей, першою з яких було заробляння грошей. На думку Катона єдиним благородним способом збільшення свого багатства було ведення сільського господарства. Вагомим внеском Катона є виокремлений ним підхід до нормування витрат, який, на відміну від універсальних таблиць із норм і стандартів, котрі використовували шумери, уможливив більш дієвий контроль за веденням господарювання. Під час розрахунків до уваги приймалися різні чинники, зокрема: земля, розміри маєтку, особливості вирощування культур, однак головне завдання,

яке залежало від управителя, полягало у визначенні кількості робочої сили, що була необхідна для обробітку [74, с. 90 - 91].

Інший римський вчений Марк Теренцій Варрон (116 – 27 рр. до н.е.) у своєму трактаті «Сільське господарство» говорив про те, що на посаду старшого пастуха повинен обиратись грамотний працівник, оскільки безграмотний не зможе правильно вести рахунки щодо тваринництва для господаря [74, с. 130]. З наведеного прослідковується теза про те, що вже в часи античності було розуміння того, що особа, яка здійснює облік, має робити це професійно, володіючи відповідними знаннями й навиками.

Цікавим є також висловлювання іншого письменника та агронома часів Римської Імперії Луція Колумелли у його трактаті «Про сільське господарство». Так, Колумелла зазначав: «Знати, що слід робити—це найосновніше в будь-якій справі, а особливо в сільському господарстві, де бажання та можливість діяти, не маючи знань, часто приносить господарю велику шкоду, оскільки бездумно виконана робота є лише марною тратою грошей» [74, с. 44].

Розглядаючи античний період, й беручи до уваги сучасну територію України, слід зазначити, що витoki національної версії обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання у дописемний період можна простежити при вивченні залишків матеріальної культури давніх цивілізацій. Розвиток прийомів і методів обліку властивий, насамперед, тим цивілізаціям, у яких розвивалась торгівля. Українськими центрами торгівлі на той час виступали міста Північного Причорномор'я – Ольвія та Херсонес. Попри нестачу письмових джерел з Українського Причорномор'я VI до н.е. – IV ст. н.е., що ускладнює з'ясування особливостей тогочасної облікової практики в аграрному секторі, все ж, як зазначає В.Є. Швець, система обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання в причорноморських містах використовувала практику Стародавньої Греції та Стародавньої Римської держави, про що свідчить значний нумізматичний матеріал, який було знайдено на землях Причорномор'я [5, с. 117].

Розгляд і критичний аналіз античного періоду виникнення та подальшого формування облікової практики у сільському господарстві, дозволяє виокремити такі особливості:

1) тогочасні держави можна називати аграрними, оскільки основним рушієм розвитку економіки та збільшення національного багатства було сільське господарство, поряд із захопленням нових територій та веденням війн;

2) земля, як і сьогодні, визнавалась основним ресурсом, необхідним для ведення сільського господарства, відтак вона належала лише визначеним верствам населення;

3) попри те, що заняття сільським господарством вважалось благородним способом заробітку, воно було трудомістким і важким, а тому ним займались нижчі верстви населення, такі як: пастухи, рільники, ремісники, котрі, як правило, були безграмотними. Водночас, як свідчать праці римських вчених, все ж, для того щоб здійснювати рахівництво (наприклад облік худоби) працівник повинен був володіти базовими навиками грамотності, що свідчить про те, що рахівництвом могли займатись лише працівники, які мали відповідні навики.

4) про облікову практику та її формування можна говорити здебільшого в контексті державного майна, зокрема майна правителів, жреців та інших заможних верств населення. Вони мали доступ до книг і письма, на відміну від бідніших верств населення. Попри це, тогочасний облік не мав яскраво вираженого системного характеру, в його основі лежала інвентаризація та хронологічна реєстрація майна;

5) вагомим поштовхом до виникнення облікових систем в той час стало карбування монет, які згодом стали універсальним засобом оцінювання, обміну та визначення узагальненої вартості майна;

б) в античний період формується ще одна ознака бухгалтерського обліку, а саме: професійність суб'єкта, який веде облік. В цей час в державному апараті з'являються професії ревізорів, писарів та контролерів, які на постійній основі здійснювали облікові операції.

Наступним історичним етапом розвитку обліково-аналітичних систем є період Середньовіччя. Вчений Літлтон А., порівнюючи розвиток обліку в античний період

та в період середньовіччя, у своїй праці «Еволюція обліку до 1900 року» виділив сім передумов для виникнення системного бухгалтерського обліку. Такими передумовами він вважав:

1) *виникнення письма*, оскільки бухгалтерський облік перш за все передбачає ведення записів;

2) *винайдення арифметики*, оскільки механічний аспект ведення обліку полягає у необхідності здійснення обчислень;

3) *існування приватної власності*, оскільки бухгалтерський облік стосується ведення обліку фактів господарських операцій щодо майна та майнових прав, які належать на праві власності;

4) *винайдення грошей*, як ефективного засобу обігу, що дав змогу активізувати товарні відносини та збільшити кількість господарських операцій, які підлягали обліку;

5) *кредитні відносини*, на відміну від правочинів, які укладались та виконувались одночасно, кредитні відносини ставали імпульсом для виникнення облікової практики та її удосконалення;

б) *комерція*, оскільки локальні та дрібні торгівельні відносини, ніколи б не стимулювали людей до ведення обліку та перетворення облікової практики у складну систему;

7) *існування та рух капіталу*, оскільки за його відсутності комерційні відносини, які спрямовані на отримання прибутку, були б незначними та навіть немислимими [90, с. 32 - 33].

В цілому погоджуючись з таким формулюванням, мусимо зазначити, що саме по собі винайдення письма, арифметики та карбування монет як засобів обігу лише визначали ефективність функціонування обліково-аналітичних систем. Водночас, самі облікові практики, які пізніше набували рис системи, мають у своїй основі відповідні господарські відносини, спрямовані на отримання прибутку. Чим складнішими є ці відносини, тим більшою є потреба ведення обліку, що буде продемонстровано на прикладі облікових практик, які існували у сільському господарстві у період середньовіччя.

В період раннього середньовіччя вагомий вплив на функціонування державного апарату та розвиток науки мала церква. Власне, до цього часу церква уже набула у власність багато землеволодінь і почала вести активну господарську діяльність. Саме церква і виступила тією інституцією, яка виконувала місію по збереженню наукових надбань та результатів формування і розвитку облікового мистецтва. Наявність великої кількості майна та земель давали змогу церкві в той час продовжувати удосконалення облікових практик в аграрній сфері.

На формування бухгалтерського обліку значний вплив мав подальший активний розвиток торговельних відносин у великих італійських містах, таких як Венеція, Генуя, Флоренція Мілан та ін. У період, відкриття Америки Колумбом, з'являється також термін «бухгалтер», а звідси і бухгалтерія [69, с. 26].

На відміну від Римської Імперії, де облікова практика мала державний характер та формувалась централізовано, у період середньовіччя облік починає поширюватись на рівні суб'єктів господарювання (торговельних компаній, підприємств та інституцій), де велике значення відіграла церква та землевласники. Проте, як зазначається літературі, все ще низьким був рівень фінансової грамотності та писемності навіть серед знаті, а ведення рахівництва у письмовій формі не завжди було фінансово вигідним і виправданим. До початку ХІХ століття, фінансові дані, як правило, передавались і перевірялись усно, а письмові документи лише виступали додатковим підтвердженням досягнутих усних домовленостей. На той час винайдення рахівниці та інше удосконалення математичної техніки не супроводжувало відродження інтересу до письмового відображення господарських операцій. Система письмових записів лише згодом поступово прийшла на заміну усній традиції ведення обліку [73, с. 20].

Майже до завершення епохи Середньовіччя людська праця визнавалась найбільш динамічним продуктивним фактором, а феодалний устрій був призначений для того, аби людська праця була прив'язана до землі. Розвиток арифметики та зростання грамотності населення поступово призводять до появи інтересу до письмового ділового спілкування, що, своєю чергою, зумовило

виникнення перших форм *систематизованого обліку*. Це система обліку, яка використовувалась у сільськогосподарських маєтках – манорах.

Так у Середньовічній Британії виникає поняття «маноріального обліку». Манорами визнавались маєтки знаті, які по суті виступали фермами та майстернями середньовіччя. Основним документом цієї системи обліку був звіт управителя перед його господарем (лордом) про результати управління довіреним йому майном, а саме: майно на початковий період, грошові та майнові надходження від лорда, надходження рентних платежів, грошові надходження від продажу урожаю та худоби, вилучення лордом грошових коштів та іншого майна на його користь та інші витрати. Манори виступали самостійними господарюючими суб'єктами, а маноріальний облік давав змогу фіксувати усі надходження та витрати. Землевласник часто не міг контролювати роботу усіх працівників та наглядати за ефективним використанням його майна. Відтак, ця функція доручалась уповноваженим лордом особам, які були вищими по ієрархії за звичайних працівників і виконували керівні функції в межах манору. Ініціатива лорда щодо ведення обліку полягала в ефективному управлінні його майном та уникненні втрат внаслідок крадіжок чи пошкодження такого майна.

З точки зору управителя такий облік надавав докази того, що управитель добросовісно виконував свої обов'язки перед лордом. Проте такий облік все ще зводився до інвентаризації наявного майна, балансова вартість формувалась досить рідко, а питання про загальний прибуток і витрати не становили великого інтересу. Ведення маноріального обліку щорічно підлягало аудиторським перевіркам, які проводилась призначеними лордом службовцями-аудиторами.

Основними ознаками маноріального обліку були такі: використання персоналізованих рахунків; чітко виражений підконтрольний характер звітності; відображення результатів усіх операцій щодо руху майна незалежно від їх характеру; відсутність орієнтації на калькуляцію прибутку; записи часто робились латинською мовою і майже до XVI століття використовувались римські цифри [75]. Проте, як зазначається в літературі, маноріальний облік вівся як правило з розрахунком на те, що лорд чи барон не читатиме звітів, відтак ведення такого обліку вичерпувалось тоді,

коли управителю було достатньо отриманої інформації для його власного використання. Земля дуже рідко куплялась чи продавалась, відтак її можна було оцінювати лише з точки зору продуктивності використання, а ініціатива щодо визначення прибутковості такого використання фактично була відсутня [73, с. 28]. Аналогічно манорам на українських землях поширювалось фільваркове господарство, де суб'єктами господарювання виступали фільварки. Фільварком вважався господарський комплекс із житловими будівлями (виселок, хутір, ферма) переважно у Правобережній Україні та Західній Україні в 14-19 ст., який розміщувався в межах одного поселення. Фільварок був обнесений огорожею-частоколом, включав до свого складу житлові приміщення (для адміністратора та дворової челяді), будівлі господарського призначення (ферми для худоби, свинарники, курятники, комори для збіжжя, сараї тощо), а також систему оранки й угідь [76].

Важливим поштовхом до подальшого удосконалення та розвитку обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в епоху середньовіччя стало книгодрукування та винайдення методу подвійного запису. Саме Пачолі Л. вперше обґрунтував подвійний запис та пояснив поняття дебету і кредиту. Він створив персоналістичну модель обліку і, тим самим, заклав основи його юридичного тлумачення [5, с. 88, 100].

Відомості про розвиток облікової практики за часів Київської Русі до нас дійшли зі сторінок «Руської Правди», яка була складена на основі звичаєвого права та написана за часів князювання Ярослава Мудрого. У цьому збірнику було детально описано особливості господарського життя Київської Русі, передбачено випадки використання вартісної оцінки, тарифікації та таксування. Проте, оскільки книгодрукування було надзвичайно дороговартісним, то ведення бухгалтерських записів могли використовувати лише найбагатші верстви населення.

У період Польсько-Литовської доби до XVIII століття обліковий процес на території України вівся на рівні маєтків, цехів та окремих купців. Облік проводився залежно від потреб суб'єктів господарювання, на основі досвіду і вміння самих

книговодів, використовуючи практично всі відомі з описів Луки Пачолі методи, які не були регламентовані на рівні держави [5, с. 126, 141].

Самостійність манорів Британії, як господарюючих суб'єктів, обмежувала їх подальший економічний розвиток як інституцій. Протягом XVII ст. манори, які до цього виконували роль центрів економічного життя, почали замінятись містами, а учасниками торговельних і господарських відносин стають незалежні виробники. Відбувається зміна акцентів, замість нагляду за майном та землями манору, увага приділяється питанням захисту корпоративних інвесторів та отриманні прибутків і виплаті дивідендів [73, с. 28].

В межах нашого дослідження вважаємо за необхідне звернути увагу на цікаву з точки зору розвитку сільськогосподарських обліково-аналітичних систем постать англійського фермера Роберта Лодера, якому вітчизняна економічна наука не приділяла досі належної уваги, а наукові дослідження з цього приводу відсутні.

В іноземній економічній доктрині, присвяченій питанням становлення обліково-аналітичних систем, ім'я Роберта Лодера часто пов'язується з формуванням в науці такого поняття як «фермерський облік» «farm accounting» [77, с. 140]. Надбання Роберта Лодера є доступним сьогодні завдяки вченому-історичу Фасселу Дж., який досліджував історичні аспекти розвитку сільського господарства і у 1936 році, будучи працівником Королівського історичного товариства, редагував і видав облікові записи ферми Роберта Лодера з 1610 по 1620 роки (Robert Loder's Farms Accounts 1610 - 1620). Бажання отримати якомога більший прибуток від зайняття фермерством спонукало Роберта Лодера до експериментів, які він описував у своєму щоденнику [77, с. 24-26].

У своєму щоденнику Роберт Лодер фіксував, як змінився б його прибуток, якщо б він діяв по іншому. Його цікавило не лише збільшення площі посівів, що дало б змогу отримати більший врожай, а, відтак, і прибуток, але й також з'ясування впливу форми оплати праці працівників, ставки оплати праці на прибутковість ведення його бізнесу тощо. Так, наприклад, у своєму щоденнику, у записах, датованих 1611 роком, Роберт Лодер вказував, що йому прибутковіше садити більше пшениці, оскільки з рівної площі виділеної для посіву пшениці та ячменю, пшениці

він зібрав більше [77, с. 8]. Саме детальний облік врожаю та його фіксація у письмовій формі давали йому змогу дійти такого висновку.

Аналізуючи щоденник обліку Роберта Лодера, можемо побачити що дуже часто на його сторінках вжито слово «прибуток» (profit), а записи стосуються роздумів аналізу Лодера різних заходів, які вживались ним для збільшення прибутку. Це дає змогу зробити висновок, що саме в цей період бухгалтерський облік стає основою для аналізу та прийняття рішень фермерами. Лодер не лише фіксував цифрові дані про результати своєї діяльності по вирощуванню ячменю та пшениці, але й аналізував на основі цих даних, що, і в якому обсязі, і за яких умов йому вирощувати вигідніше та прибутковіше. Роберта Лодера в економічній доктрині справедливо називають типовим фермером, який сповідував ментальність, яка спрямована на з'ясування рентабельності зайнятого (інвестованого) капіталу і саме він запровадив у практику ведення сільського господарства систему одиничного запису (спрощений бухгалтерський облік) рентабельності інвестованого капіталу у сільське господарство [78, с. 376]. Облікові записи Роберта Лодера яскраво свідчили про те, що його фермерська діяльність приносила набагато більше прибутків протягом року, ніж в інших фермерів [77].

Облікові записи фермера Роберта Лодера чітко демонструють наскільки змінилась облікова практика в епоху нового часу, порівняно з епохою середньовіччя. Записи Роберта Лодера дають змогу встановити важливу закономірність розвитку облікових практик та систем у сільському господарстві, яка полягає у тому, що приватна власність на землю у того, хто її обробляє і використовує для ведення фермерства, є стимулом отримання більшого прибутку від вкладення ресурсів (матеріальних та людських) в обробіток землі. Водночас облікова практика дає змогу з'ясувати, яким чином цей прибуток збільшити, приймаючи ті чи інші рішення.

Цього власне, і бракувало сільському господарству у епоху середньовіччя, адже ті, хто володіли землею, як правило її не обробляли, а здавали в ренту і отримували від цього прибуток, на відміну від тих, хто її обробляв і не вважався власником землі, а відробляв повинність. Це дає змогу підтвердити тезу про те, що саме приватна власність разом з іншими факторами є передумовою існування та

ведення систематичного бухгалтерського обліку. Водночас, записи Роберта Лодера, які відображали спрощену систему ведення обліку, з'явилися у сільському господарстві лише у 1610 році, тобто майже через 100 років з часу видання праці Луки Пачолі, в якій описано систему подвійного запису, що є актуальною до сьогодні.

Це демонструє те, що традиційно сільське господарство велось тими, хто заробляв собі таким чином на життя, тобто не мало чітко вираженого прибуткового характеру, а тому не потребувало облікової практики. І саме Роберт Лодер, використовуючи облік, вперше зміг показати сільське господарство як таке, що може приносити прибуток фермеру, який обробляє власну землю.

Аналізуючи розвиток сільського господарства на території України в період нового та новітнього часу варто зазначити, що істотний вплив на формування та розвиток обліково-аналітичних систем мав розвиток сільськогосподарської кооперації. Як зазначає В. Швець, масовий кооперативний рух на території України призвів до формування великої кількості суб'єктів господарювання, організованих на засадах товариства [5, с. 181]. В межах цього дисертаційного дослідження вважаємо за доцільне звернути увагу на два сільськогосподарських кооперативи, а саме: Крайовий молочарський союз «Маслосоюз» (1904 – 1944) та товариство «Сільський господар» (1899 – 1944), які діяли на території Галичини у першій половині ХХ ст.

Значну роль у розвитку української кооперації упродовж 1899-1944 рр. відіграло Товариство «Сільський господар». Воно брало участь у розвитку сільськогосподарського виробництва суб'єктів господарювання через надання відповідних рекомендацій і стосувалося практичної реалізації пропозицій щодо технологічно-організаційних новацій [79, с. 164].

Агрономи товариства «Сільський господар» наголошували на необхідності економізувати селянську працю та навчити селян бухгалтерії, форма якої має бути простою, охоплювати щоденні господарсько-бюджетні записи фінансової діяльності, використання робочого часу, доходів і видатків [80, с. 128].

Керівник товариства «Сільський господар» Євген Храпливий підготував «Книговодство сільськогосподарське» (1939 р.), в якому показав значення обліку для селянських господарств, пояснював форми і системи обліку, звітності й такі

економічні поняття як дохід, прибуток, сільськогосподарський дохід, земельна рента тощо [81].

Дослідження Звіту з діяльності Маслосоюзу і закриття рахунків за 1926 р. дає можливість побачити структуру та зміст обліково-аналітичного забезпечення управлінських рішень в «Маслосоюзі». Збережені до нашого часу звіти структурно склалися з чотирьох основних розділів, а саме: «Члени»; «Торговля і завідування союзу»; «Консолідація Крайового молочарського союзу»; «Організація і техніка» [82].

Особливу увагу привертає фінансова термінологія, яка використовувалась в обліково-аналітичній системі Маслосоюзу. Зокрема, латинські терміни *дебет* і *кредит* замінювались відповідно українськими поняттями *винен* і *має*. Також використовувались такі терміни як: «зиск», «уморення», «білянс» та ін. Так само як товариство «Сільський господар» Маслосоюз проводив активну просвітницьку діяльність, зокрема регулярні навчання і фахову підготовку працівників молочарських спілок.

На українських землях, обліково-аналітичні системи в аграрному секторі формуються під впливом зростання попиту на збіжжя на світовому ринку. Яскравим прикладом науково-практичних досліджень у будівництві елеваторів для зберігання зерна виступає праця Гарріса Е. і Нікітіна Ф., яка вийшла друком у 1890 році в Одесі. Ініціатором проведення даного дослідження стало Херсонське Губернське Земське Зібрання, яке у 1889 році висловилося за спорудження в Одесі елеваторів і доручило цю роботу особливій комісії з урегулювання хлібної торгівлі. Завдання полягало у з'ясуванні вартості спорудження елеваторів, у визначенні суми витрат з їхньої експлуатації, а також у підготовці проекту статуту елеваторів [5, с. 327 - 328].

Важливе місце в обліково-аналітичних системах аграрного сектору займає оцінка земельних ресурсів. Російська імперія, до складу якої входила більша частина українських земель, приділяла особливу увагу оцінюванню земельної власності на початку ХХ ст. Така увага була зумовлена, по-перше, наявністю великих земельних площ, що визначало аграрний характер економіки Російської імперії, і, по-друге, зростанням частки вартості землі, як об'єкту кредитної застави [83, с. 3]. Міністерство

Фінансів Росії на той час здійснювало регулювання оцінкової діяльності через відповідні директиви та державний фінансовий контроль. Зокрема, починаючи від 1901 р., Міністерство Фінансів створює інститут уповноважених від цього міністерства в акціонерних земельних банках. Органи влади визнавали оцінку землі, проведену банками за об'єктивну, що характеризує реальну тенденцію зміни цін на земельне майно. Водночас, уповноважений Міністерства Фінансів мав право зменшити вартість оцінки, проведеної банком, якщо вона була завищеною і встановлена з порушенням статуту та інструкції з проведення оцінювання, або зовсім відмовити у її затвердженні. Зібрані обліково-аналітичні дані з оцінкової діяльності банків та іншу інформацію уповноважені подавали щомісячно у Міністерство Фінансів, а саме: загальний простір земельного майна, кількість непридатних земель, площі лісів, земельний дохід, податки і середні оцінки вартості землі [84, с. 699].

Одним із перших видатних діячів України, що зробили вагомий внесок у розвиток облікової практики в аграрній сфері, є Євген Архипенко (1884-1959). Цей відомий державний та громадський діяч виконував обов'язки міністра земельних справ в уряді Директорії УНР. Ще задовго до цього він почав займатись проблемами сільського господарства, як традиційної багатовікової галузі України. Одним із джерел інформації про науковий доробок Є. Архипенка у цій сфері є ілюстрований господарський календар «Приятель господаря», що містив додаток «Практичний господарський поради́ник», а календар за 1931 рік містив безплатний додаток у рубриці під назвою «Моє рахівництво» – Рахунки за 1931 р. Як видно зі змісту додатків, загальним обсягом 16 сторінок, – це аналітичні таблиці-формуляри для ведення обліку на сільськогосподарському підприємстві. Видання «Приятель господаря», мало науково-популярний характер та слугувало організаційно-методичним забезпеченням ведення обліку у сільському господарстві [85, с. 217]. Структура побудови рахівництва передбачала, насамперед, висвітлення інформації про стан майна на початок періоду і подавалась інформація про схему сівозміни в господарстві. Далі, у найбільшій частині посібника, відводились таблиці для відображення інформації про грошові розрахунки. Наступні сторінки призначались для відображення врожаю, причому окремим розділом мали записувати дані про збір

кормів для домашніх тварин і коренеплоди, а інформація про зернові передбачала записи в аналітичному взаємозв'язку: засів-збір-намолот. Окрему сторінку призначали для інформації про процес парування в господарстві, а також передбачалась сторінка про результати (прибуток і убуток), щодо живого реманенту. Заключні три сторінки відведено для щоденного обліку надоїв молока упродовж цілого календарного року. Виклад об'єктів обліку у збірнику був чітким та зрозумілим для користувача, що ще раз підкреслює ту обставину, що обліково-аналітичне забезпечення має бути адаптивним для цілей ведення сільського господарства.

Важливе значення для аналізу історичного досвіду організації обліково-аналітичних практик на території України мають праці Наукового товариства імені Шевченка. Зокрема йдеться про розвідки «Селянство на Україні – Руси» [86].

У радянський командно-адміністративний період система та форми бухгалтерського обліку в сільському господарстві регулювались централізовано на рівні держави. В колгоспах і радгоспах застосовувались дві системи обліку: проста та подвійна, аналогічно, як і в традиційних кооперативах. Однак поступово, до 1934 р. в більшості колгоспів застосовувався простий виробничо-фінансовий облік, який ґрунтувався на принципах простої системи обліку.

Початок уніфікації обліку в радгоспах відноситься до 1930 р., коли Народним комісаріатом робітничо-селянської інспекції РРФСР було видано посібник «Учет и отчетность в совхозах». В цей час проводилась активна робота з впровадження журнально-ордерної форми обліку, яка враховувала особливості організації бухгалтерського обліку в радгоспах і колгоспах. При цьому використовувався досвід радгоспів з ведення обліку за меморіально-ордерною формою. Багато уваги приділялось удосконаленню обліку витрат виробництва. Було розроблене єдине Положення з обліку і планування виробничих витрат і калькуляції собівартості, що забезпечувало узгоджене вирішення найважливіших методологічних питань як планування, так і обліку [65, с. 132 - 134].

Проте для сільськогосподарських підприємств організація підсистеми обліку як складової обліково-аналітичної системи характеризувалася низкою недоліків і характерних рис (рис.1.5), які усувалися досить повільно.



Рис. 1.5. Основні характеристики підсистем обліку обліково-аналітичних систем суб'єктів аграрного сектору у 50-80 роках 19 ст.

Примітка: Сформовано на основі оцінки чинної практики

Початок розвитку ринкових відносин у 90-х роках 19 ст. призвів не лише до зміни характеристик бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств. З проголошенням Україною незалежності можна говорити про нову сторінку в історії розвитку обліково-аналітичних систем в сільському господарстві, яка супроводжувалась прийняттям нормативної бази та вжиття заходів щодо регулювання бухгалтерського обліку, інституційним становленням органів, відповідальних за методичне забезпечення ведення

бухгалтерського обліку. Сьогодні першочерговим завданням, яке стоїть перед Україною, є подальша гармонізація бухгалтерського обліку з обліком держав-членів Європейського Союзу та на основі міжнародних стандартів. Детальніше про особливості організації обліково-аналітичних систем в аграрному секторі економіки України на сучасному етапі йдеться у параграфі 1.2. цієї дисертації.

Проведений аналіз дає підстави стверджувати, що розвиток обліково-аналітичних систем у сільському господарстві перебуває на перетині історичних шляхів виникнення та розвитку писемності, грошей, історії капіталізму, історії науки, історії державотворення та історії підприємництва. Фактично, якщо брати до уваги сільське господарство, то воно завжди виступало своєрідною лабораторією для проведення досліджень і розробки вченими різних методик та форм обліку, оскільки існує широкий спектр специфічних об'єктів, які можна обліковувати, насамперед, біологічні активи. Правда, не завжди результати цих досліджень були доступні фермерам та тим, хто займається сільським господарством. Як свідчить історичний досвід, наявність та ефективне використання обліково-аналітичних систем доступне, насамперед, тим суб'єктам, які можуть собі це дозволити з фінансової точки зору.

Поряд з цим, облік у сільському господарстві, як свідчить досвід Роберта Лодера та українських кооперативів, може стати ефективним інструментом для збільшення прибутковості сільського господарства, а тому потрібно вживати заходів для того, щоб підвищувати облікову грамотність серед фермерів і робити обліково-аналітичні системи більш доступними для сільськогосподарських виробників.

За результатами дослідження у таблиці 1.6 представлено основні моменти та етапи формування обліково-аналітичної системи від її зародження до теперішнього часу.

Таблиця 1.6

Етапи формування обліково-аналітичної системи

Етап	Період	Характеристики та основні елементи обліково-аналітичної системи
1	Стародавній період (близько 1 млн. років тому – V ст.)	інвентаризація; ведення поточного обліку; затверджено законодавство з метою врегулювання відносини в обліку; запровадження практики оприлюднення звітів про результати їх господарської діяльності; уперше з'являються бухгалтери, ревізори і контролери рахунків; запроваджуються правила рахівництва

2	Середньовіччя (V-XV ст.)	виникнення письма; винайдення арифметики; існування приватної власності; винайдення грошей; кредитні відносини; комерція; існування та рух капіталу; книгодрукування; винайдення методу подвійного запису
3	Новий час (XV ст.- 1914 р.)	прибуток; система подвійного запису; дебет і кредит; централізоване регулювання бухгалтерського обліку на рівні держави; журнально-ордерна та меморіально-ордерна форма ведення обліку; розроблення положень з обліку і планування виробничих витрат і калькулювання собівартості
4	Новітній час (1914 -1991 рр.)	прийняття нормативної бази та вжиття заходів щодо регулювання бухгалтерського обліку, інституційне становлення органів, відповідальних за методичне забезпечення ведення бухгалтерського обліку
5	1991 р. – до сьогодні*	бухгалтерський облік операцій на підприємстві; форми забезпечення управління підприємством (стратегічне, бухгалтерське, логістичне, інжинірингове); національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку; міжнародні стандарти фінансової звітності; національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі
	* підетапи: 1991-1996 рр. 1997-1999 рр. 2000 до тепер	Ідентифікація та розвиток концепції системи бухгалтерського обліку Розробка нормативних засад обліку (в т.ч. П(С)БО, План рахунків) Запровадження нової системи обліку, апробація та удосконалення

Джерело: сформовано самостійно

Дослідження генезису обліково-аналітичних систем дозволило обґрунтувати виокремлення 5 етапів їх розвитку (стародавній; період середньовіччя; новий; новітній; сучасний) та ідентифікувати основні характеристики й елементи, притаманні системам кожного історичного періоду, що уможливило виявлення основних чинників впливу та встановлення ймовірних напрямів подальшого удосконалення цих систем.

Проведений аналіз становлення обліково-аналітичної системи свідчить, що виникнення кожної її нової компоненти пов'язане з вимогами часу та наявними можливостями реалізації відповідних завдань в практичній площині.

Історичний досвід організації обліково-аналітичних систем в сільському господарстві засвідчив одну важливу, на нашу думку, закономірність: ОАС є потрібною і ефективною, коли сільськогосподарська діяльність досягає певних масштабів, тобто залежить від величини оборотів та має на меті отримання прибутку. В іншому випадку,

фермер з невеликими прибутками використовує обліково-аналітичну систему без окремої організаційної структури, виходячи із власного досвіду і знань та уникаючи витрат фінансових ресурсів. Враховуючи те, що більшість суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки України є дрібними (особисті селянські господарства), стан та рівень обліково-аналітичного забезпечення сільського господарства залишається низьким через неефективність витрат на його організацію та розвиток.

Висновки до розділу 1

1. Попри наявність в економічній літературі різних визначень і розуміння базових термінологічних категорій, в дисертації запропоновано авторське бачення сутності таких понять як: «обліково-аналітичне забезпечення» та «обліково-аналітична система». Під останньою запропоновано розуміти засновану на використанні інформаційних технологій форму організації облікових, аналітичних і контрольних процесів, які здійснюються професійним суб'єктом в межах функціонування суб'єкта господарювання, що має на меті забезпечення користувачів інформацією та знаннями, необхідними для цілей формування звітності та оперативного й стратегічного управління. Водночас, обліково-аналітичним забезпеченням є сукупність процесів, пов'язаних зі збиранням, реєстрацією, накопиченням, аналізом, зберіганням, використанням і поширенням інформації, які відбуваються в межах функціонування обліково-аналітичної системи й результатом яких є задоволення інформаційних потреб користувачів.

2. В умовах існування інформаційної економіки та істотного впливу великих даних на процеси, які відбуваються у сільському господарстві, виявлено закономірність, згідно з якою ефективність функціонування обліково-аналітичної системи суб'єкта господарювання аграрного сектору перебуває у прямій залежності від здатності цієї системи надавати інформацію та знання, які можуть бути використані при прийнятті управлінських рішень. В теперішніх умовах, обліково-аналітична інформація, як структурований за певними критеріями набір даних, уже

не спроможна повною мірою забезпечувати інформаційні запити в межах суб'єкта господарювання аграрного сектору. Саме конкурентне середовище, величезний потік хаотичних даних, вимагають від обліково-аналітичної системи задовольняти потреби внутрішніх користувачів не тільки в обліково-аналітичній інформації, як сукупності певним чином систематизованих та упорядкованих даних, а потреби у знаннях.

3. Запропоновано ввести в науковий обіг поняття «обліково-аналітичні знання», під якими слід розуміти результат інтелектуально-креативного опрацювання та інтерпретації обліково-аналітичної інформації, що визначається виключно рівнем досвідченості й професійності продуцента (облікового працівника чи аналітика), отримує відповідну зовнішню форму вираження (усну чи письмову) та передається з метою використання для поліпшення результативності діяльності суб'єкта господарювання. Обліково-аналітичні знання генеруються з допомогою використання комп'ютерних технологій, власного досвіду, експертної думки та набутих знань і передаються користувачу у зрозумілій формі (аналітичний звіт, висновок, лист тощо), яка дає змогу швидко приймати рішення, не затрачаючи час на самостійне опрацювання обліково-аналітичної інформації, яка містить значний масив даних, хоч і упорядкованих.

4. Центральним елементом обліково-аналітичної системи суб'єкта господарювання аграрного сектору економіки є фахівець-професіонал, який визначає вектори функціонування обліково-аналітичної системи та з її допомогою задовольняє потреби користувачів у знаннях та інформації. З огляду на сучасні тенденції розвитку інформаційно-аналітичних систем констатовано, що саме поєднання досвіду, практичних професійних навиків і можливостей штучного інтелекту дасть змогу продукувати ціннісні обліково-аналітичні знання, які можуть виступати також і обороноздатним активом.

5. Побудова обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання аграрного сектору має свої особливості, які запропоновано поділяти на дві групи. Перша група особливостей зумовлена специфікою ведення господарської діяльності та бухгалтерського обліку в галузі сільського господарства порівняно з іншими

галузями національної економіки, друга – правовим статусом суб'єкта господарювання та станом його матеріально-технічного забезпечення.

6. Ефективна ОАС є одним із безумовних факторів, які збільшують інвестиційну привабливість будь-якого суб'єкта господарювання. Ключем до вирішення цієї проблеми, на нашу думку, є запровадження в науковий обіг та в практичну площину концепту «обліково-аналітичного віртуального кластеру (ОАВК)». Такий кластер створюватиметься на принципах сільськогосподарської кооперації та поєднуватиме в собі ознаки таких понять як «віртуальна організація» та «агрокластер».

7. Становлення обліково-аналітичних систем у сільському господарстві перебуває на перетині історичних шляхів виникнення та розвитку писемності, грошей, історії капіталізму, історії науки, історії державотворення та історії підприємництва. Дослідження їх генезису дозволило обґрунтувати виокремлення 5 етапів розвитку (стародавній; період середньовіччя; новий; новітній; сучасний) та ідентифікувати основні характеристики і елементи, притаманні обліково-аналітичним системам кожного історичного періоду, що сприяло виявленню основних чинників впливу та встановленню ймовірних напрямів подальшого удосконалення цих систем.

Проведений аналіз становлення обліково-аналітичної системи свідчить, що виникнення кожної її нової компоненти пов'язане з вимогами часу та наявними можливостями реалізації відповідних завдань в практичній площині.

Основні положення першого розділу дисертації опубліковано у працях: [27, 39, 44, 60, 87, 88, 89, 90, 91]

РОЗДІЛ 2.

ОРГАНІЗАЦІЯ ПІДСИСТЕМИ ОБЛІКУ В ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ СИСТЕМАХ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ АГРАРНОГО СЕКТОРУ

2.1. Нормативно-правові регулятори організації бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України

Питання нормативно-правового регулювання ведення бухгалтерського обліку в Україні є актуальним і, водночас, недостатньо дослідженими. Віддаючи належне науковим напрацюванням в напрямі дослідження нормативно-правового забезпечення обліку, здійсненим багатьма вченими, слід зауважити, що недостатньо уваги приділяється порівняльним дослідженням нормативного забезпечення бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України та держав-членів Європейського Союзу, що в умовах адаптації національного законодавства до права ЄС має суттєве значення.

Ведення бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України не обходиться без відповідних заходів державного регулювання у цій сфері. Метою державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів [48].

Як зазначає Пушкар М. С., «в ринкових умовах господарювання основною метою нормативно-правового регулювання фінансового обліку є забезпечення об'єктивною і достовірною інформацією про фінансовий стан і результати діяльності всіх заінтересованих користувачів (власників, інвесторів, кредиторів, постачальників тощо)». Таким чином, на думку вченого, «система нормативно-правового регулювання перехідної економіки повинна являти собою деякий компроміс між системою правового забезпечення адекватною ринковим умовам господарювання і системою, яка характерна командно-адміністративній системі управління» [92, с. 36].

В наукових дослідженнях на економічну тематику, як правило, використовується такі поняття, як «державне регулювання» та «нормативно-правове регулювання». Водночас, в науці відсутні уніфіковані підходи до розмежування змісту цих понять. Так, на думку вчених Третяк Г. С., та Бліщук К. М. «державне регулювання економіки – це комплекс заходів держави, спрямованих на скерування поведінки суб'єктів господарювання в напрямі, необхідному для досягнення поставлених органами державної влади цілей» [93, с. 17]. Ходов Л. Г. під державним регулюванням економіки розуміє систему типових заходів законодавчого, виконавчого і контролюючого характеру, що здійснюються правомочними державними установами й громадськими організаціями з метою стабілізації і пристосування існуючої соціально-економічної системи до умов, що змінюються [94, с. 45]. Під державним регулюванням бухгалтерського обліку вчені-економісти розуміють комплекс заходів законодавчого, виконавчого та контролюючого характеру, за допомогою яких державними органами здійснюється методологічне, методичне та організаційне забезпечення функціонування системи бухгалтерського обліку в Україні [95, с. 43].

Аналізуючи зміст окреслених підходів до визначення поняття «державне регулювання економіки» приходимо до розуміння того, що вказане поняття за своїм обсягом є ширшим за поняття «нормативне регулювання», адже перше охоплює собою не лише правові засоби впливу на відповідні відносини, але й економічні та політичні засоби. Існує ще інше поняття, а саме «правове регулювання». Для розмежування цих понять слід послуговуватись надбаннями юридичної (правової) науки. Юридичною наукою напрацьовано розуміння сутності цих понять. Зокрема, під правовим регулюванням розуміють вплив спеціальних правових засобів на поведінку учасників суспільних відносин для узгодження їх інтересів та впорядкування суспільних відносин. Нормативно-правове регулювання – це система нормативно-правових засобів впливу на поведінку учасників суспільних відносин [96, с. 374].

У межах цього дослідження ми не ставимо за мету детально аналізувати підходи до розуміння цих понять, але при аналізі нормативного регулювання ведення

бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки нами буде обрано за основу такий підхід: нормативно-правове регулювання у сфері економіки передбачає вплив на відповідні відносини за допомогою нормативно-правових засобів, в основу яких покладено загальнообов'язкові правила поведінки, що втілені у відповідних нормативних приписах. Цей підхід дає змогу розглядати нормативно-правове регулювання під кутом зору економічної науки, зокрема в аспекті державного регулювання економіки нормативними засобами впливу.

Одним із основних завдань формування ефективної системи обліку є створення нормативного регулювання, яке полягає в створенні єдиних, чітких і зрозумілих правил для всіх учасників відносин у сфері ведення сільського господарства, які відповідають сучасному стану розвитку відносин у цій сфері, з метою забезпечення правильного та ефективного ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також ефективного функціонування обліково-аналітичних систем.

Проведенню аналізу системи нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки сприятиме класифікація джерел такого регулювання. Наукою розроблено різні підходи до класифікації джерел правового регулювання відносин у сфері бухгалтерського обліку. Водночас, в межах цього дослідження, вважаємо за доцільне акцентувати увагу на найбільш важливих [97, с. 76]. Отже, джерела правового регулювання відносин у сфері бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки пропонуємо поділяти за такими основними критеріями:

1. За сферою (обсягом) правового регулювання:

- *Загальні джерела регулювання.* Ці джерела визначають правовий статус суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки та встановлюють загальні засади ведення бухгалтерського обліку в Україні. Сюди слід відносити такі: Цивільний кодекс України, Господарський кодекс України, Податковий кодекс України, Закон України «Про фермерське господарство», Закон України «Про сільськогосподарську кооперацію», Закон України «Про особисте селянське господарство», Закон України «Про господарські товариства», Закон України «Про державну підтримку сільського господарства України» та ін.

- *Спеціальні джерела регулювання.* Цими джерелами детально регламентуються питання ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктами господарювання в цілому та аграрному секторі національної економіки зокрема. Сюди слід відносити: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Положення (стандарти) бухгалтерського обліку П(С)БО «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 30 «Біологічні активи» тощо, які регламентують організацію обліку витрат, оцінку і порядок оприбуткування сільськогосподарської продукції тощо; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

- *Локальні джерела регулювання.* Таким документом є наказ про облікову політику підприємства. Кожне сільськогосподарське підприємство, враховуючи положення законодавчих актів і нормативних документів, розробляє Наказ про облікову політику, в якому відображає основні принципи, методи і процедури організації обліку. Підприємство самостійно визначає облікову політику, вибір якої залежить від особливостей організації управління суб'єктом господарювання, правових форм його діяльності, закріплених в установчих документах, особливостей комерційної діяльності тощо. Сфера дії Наказу про облікову політику обмежується конкретним підприємством, яке його затвердило і тому такий документ вважається локальним. Варто зазначити, що в цілому формування облікової політики у суб'єкта господарювання аграрного сектору покладено на двох ключових суб'єктів, а саме керівника та головного бухгалтера (бухгалтера). Законодавство наділяє суб'єкта господарювання правом самостійно визначати облікову політику. Спектр таких можливостей охоплює право: обирати форму бухгалтерського обліку, як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» й з урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки облікових даних; розробляти систему та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю господарських операцій, визначати права працівників на підписання бухгалтерських документів; затверджувати правила документообігу і технологію обробки облікової

інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку; визначати доцільність застосування міжнародних стандартів тощо [48]. Як зазначає Максимова В. Ф., організація бухгалтерського обліку на кожному підприємстві є творчим процесом, який значною мірою залежить від специфіки бізнесу, обсягу господарської діяльності, наявності кваліфікованих облікових кадрів, рівня механізації та автоматизації облікових процесів, системи управління, чинної звітності, її періодичності тощо [95, с. 59].

2. За характером регулювання:

- *Нормативні (обов'язкові)*. Сюди слід віднести закони у сфері бухгалтерського обліку, нормативно-правові акти (накази) Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України та Міністерства фінансів України. Особливістю цих джерел правового регулювання є те, що вони, власне, містять загальнообов'язкові для всіх суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки правила ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

- *Рекомендаційні (необов'язкові)*. Група цих джерел правового регулювання включає методичні рекомендації, які приймаються, зокрема, Міністерством розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України, Міністерством фінансів України з метою встановлення єдиного підходу до інтерпретації змісту й застосування національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Плану рахунків і інших нормативних документів бухгалтерами, аудиторами та іншими суб'єктами. Особливістю методичних рекомендацій є те, що вони не мають обов'язкового характеру, а лише виступають рекомендацією чи роз'ясненням. Для цілей бухгалтерського обліку в аграрному секторі було прийнято такі методичні рекомендації: Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (Наказ Мінагрополітики від 18.05.2001 р. №132.), Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів в сільськогосподарських підприємствах (Наказ Мінагрополітики від 27.09.2007 р. №701), Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних

документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах (Наказ Мінагрополітики від 21.12.2007 р. № 929), Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах (Наказ Мінагрополітики від 02.07.2001р. № 189), Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів (Наказ Мінагрополітики від 21.02.2008 р. № 73) та ін. Варто зазначити, що попри достатньо велику кількість методичних матеріалів, які мали сприяти сільськогосподарським виробникам у веденні бухгалтерського обліку, все ж більшість з них уже є застарілими і такими, що не завжди повною мірою відповідають змінам, які відбулись в частині нормативного регулювання бухгалтерського обліку.

3. За походженням:

- *Міжнародні.* Міжнародними є ті джерела правового регулювання відносин у сфері бухгалтерського обліку, які поширюють свою дію на правопорядок декількох країн, які їх імплементували. Сюди слід віднести міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які використовуються суб'єктами господарювання аграрного сектору економіки України. Щодо використання міжнародних стандартів фінансової звітності варто зазначити, що Україна ще не повністю перейшла на їх застосування господарюючими суб'єктами. Так, вимога щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності згідно з міжнародними стандартами застосовується лише до підприємств, які становлять суспільний інтерес, публічних акціонерних товариств, суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємств, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України [48]. Усі інші підприємства самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

- *Національні.* Сюди слід віднести ті джерела, суб'єктами прийняття яких є національні органи державної влади, зокрема Верховна Рада України, Кабінет

Міністрів України, Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України.

Таким чином, можна удосконалити класифікацію джерел, які становлять систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку в аграрному секторі за такими критеріями: за сферою (обсягом) правового регулювання (загальні, спеціальні, локальні); за характером регулювання (нормативні (обов'язкові), рекомендаційні); за походженням джерела регулювання (міжнародні, національні), що сприяє кращому розмежуванню юридично-правничих характеристик і відповідальності посадових осіб щодо формування облікової інформації.

Положеннями Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та іншими законодавчими актами чітко визначено спектр суб'єктів, які уповноважені на прийняття нормативно-правових актів та актів методичного характеру у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Такими суб'єктами, відповідно до закріплених за ними повноважень є: Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, галузеві міністерства та відомства. Водночас, в економічній літературі нерідко можна зустріти позиції авторів про те, що суб'єктами нормотворення у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності виступають й інші суб'єкти. Зокрема, окремі автори до системи джерел правового регулювання у цій сфері відносять також укази та розпорядження Президента України [98, с. 111; 99, с. 53].

Така позиція є досить дискусійною, адже до конституційних повноважень Президента України не віднесено вирішення питань ані щодо регламентації правового статусу суб'єктів господарювання, ані щодо питань ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності. На нашу думку, спектр суб'єктів, відповідальних за нормотворення у сфері бухгалтерського обліку є чітко визначений законодавством у цій сфері.

Схематично систему правового регулювання відносин щодо ведення бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України можна розмежувати на 3 рівні: міжнародний, національний та локальний (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Система правового регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в аграрному секторі економіки України.

Джерело: узагальнено автором на основі чинної практики.

Слід зазначити, що в економічній науці немає чітко сформульованої позиції щодо кількості рівнів нормативного регулювання системи бухгалтерського обліку в Україні. В цілому, якщо аналізувати наукову доктрину, можна побачити, що вчені

виокремлюють від двох до п'яти рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку. Так, наприклад Озеран А. В. виділяє чотири рівні, на кожному з яких регулювання здійснюється відповідними органами та підприємствами, відповідно до закріплених за ними повноважень, а саме: законодавчий, нормативний, методичний, організаційний [100, с. 239]. Недоліком такого підходу, на нашу думку є те, що поняття «нормативний» охоплює собою поняття «законодавчий», а тому виділення такого рівня як «законодавчий» є недоцільним.

Пархоменко В.М. зазначає, що система нормативного регулювання бухгалтерського обліку повинна бути п'ятирівневою, а, відтак, пропонує виділяти такі рівні: 1) закони України, як нормативно-правові акти вищої юридичної сили; 2) акти вищого органу в системі органів виконавчої влади (постанови Кабінету Міністрів України); 3) положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які затверджує Міністерство фінансів України, що є основним органом центральної виконавчої влади з питань регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні; 4) нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) й методичні рекомендації, які розробляються і затверджуються Міністерством фінансів України та іншими органами на підставі Положень (стандартів) бухгалтерського обліку із врахуванням специфіки й наявних потреб відповідних видів економічної діяльності; 5) рішення (накази, розпорядження) щодо організації бухгалтерського обліку і застосування конкретної облікової політики, які ухвалюються власником (керівником) підприємства на основі документів вищого порядку [101, с. 5].

В основі нормативно-правового регулювання системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні лежить Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який був прийнятий 16 липня 1999 року. Цим законом визначено правові засади регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності в Україні. З аналізу змісту вказаного законодавчого акту робимо висновок про те, що система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності передбачає два основні рівні регулювання, а саме: *централізоване* та *локальне* нормативно-правове регулювання

відповідних відносин. Централізоване, або, як воно ще називається у законі, державне регулювання, здійснюється з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів [48]. На локальному рівні (рівень суб'єкта господарювання аграрного сектору) затверджуються відповідні локальні нормативно-правові акти з питань облікової політики підприємства, ведення документообігу, інвентаризації цінностей і проведення розрахунків тощо, які повинні відповідати положенням національних стандартів та інших законодавчих актів у сфері бухгалтерського обліку.

Повноваження щодо регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку в державному секторі та інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності [48]. Крім того, якщо брати до уваги аграрний сектор економіки, то повноваженнями щодо розробки методичних рекомендацій на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку також наділене Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України за погодженням з Міністерством фінансів України. Фактично, Міністерство фінансів України здійснює централізоване регулювання питань бухгалтерського обліку в різних галузях національної економіки і, власне, визначає єдині правила ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Навіть, ті незначні повноваження Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України у сфері бухгалтерського обліку, які обмежуються розробкою методичних рекомендацій щодо застосування національних стандартів, реалізуються за участі Міністерства фінансів України, яке погоджує текст таких рекомендацій. У цьому контексті не можемо погодитись із думкою Пушкаря М. С. про те, що в Україні відбулось поєднання державного і громадського (професійного) регулювання питань фінансового обліку [92, с. 39]. Вважаємо, що роль професійної спільноти в створенні нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку, зокрема в аграрному секторі економіки України, є мізерною. У цьому контексті варто звернути увагу на критичне

висловлювання Швеця В. Г., який, характеризуючи нову редакцію Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», з якої було вилучено положення про Методологічну раду з бухгалтерського обліку, зазначив, що такий стан законодавчого регулювання свідчить про «недолугу облікову політику держави і недбале ставлення до структури, організованої і покликаної на законодавчому рівні удосконалювати систему бухгалтерського обліку і фінансової звітності» [102, с. 68].

Слід зазначити, що такий стан залучення професійної бухгалтерської спільноти виник і в контексті правового регулювання бухгалтерського обліку в агропромисловому секторі. Так, у 2008 році Міністерством аграрної політики було затверджено Положення про Методичну раду з питань бухгалтерського обліку при Міністерстві аграрної політики України (далі – Методична рада). Методична рада згідно з положенням про неї, мала статус дорадчого органу, який діє при Міністерстві і є науково-методичним центром, що створений для координації зусиль і організацій робіт з наукового, методичного та практичного забезпечення облікової політики в аграрному секторі економіки країни. До складу Методичної ради входили висококваліфіковані спеціалісти Міністерства аграрної політики України, Міністерства аграрної політики Автономної Республіки Крим, головних управлінь агропромислового розвитку обласних державних адміністрацій, державних органів управління, підприємств, установ та організацій системи Міністерства аграрної політики України, науковців, представників інших міністерств і відомств та інших громадських організацій. Згідно з покладеними на неї завданнями, Методична рада здійснювала підготовку, відповідно до галузевих особливостей, проектів нормативних актів, положень бухгалтерського обліку й звітності та надання допомоги в їх застосуванні на практиці [103]. Проте у 2014 році іншим наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України №273, Положення про Методичну раду було визнане таким, що втратило чинність [104].

Сьогодні на офіційній веб-сторінці Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України відсутня інформація щодо функціонування при цьому міністерстві будь-якого дорадчого органу з питань бухгалтерського обліку. Слід констатувати, що наміри зі створення Методичної ради при цьому міністерстві

реалізовувались неодноразово і такі методичні ради за час свого існування напрацювали десятки інструкцій, методичних рекомендацій, а згодом брали активну участь в адаптації до національних потреб Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) та Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) [105, с. 77].

Але на сьогодні, питання функціонування такого дорадчого органу вирішено в бік погіршення ступеня залучення професійної бухгалтерської спільноти до процесу реформування національної системи нормативно-правового регулювання в сфері бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки. Попри це, мережа професійних громадських об'єднань з питань бухгалтерського обліку в Україні є досить розгалуженою. Йдеться, зокрема, про такі професійні організації як: Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ), Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА), Спілка аудиторів України, Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, Рада незалежних бухгалтерів і аудиторів та інші. Найчисленнішою професійною організацією є Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ), яка була створена у червні 1996 року на першому з'їзді бухгалтерів та аудиторів України і сьогодні представлена у всіх регіонах України. ФПБАУ є єдиною організацією в Україні, яка представляє професію бухгалтера і аудитора на міжнародному рівні, будучи дійсним членом Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC) [106]. Роль професійних організацій у становленні національної системи нормативного забезпечення бухгалтерського обліку в Україні в різні часи їхнього існування зводилась до надання науково-методичних рекомендацій при розробці національних нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку, зокрема Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, перекладу та видання Міжнародних стандартів фінансової звітності, підвищення рівня професійної підготовки та затвердження правил (кодексів) з етики для професійних бухгалтерів і аудиторів. Існування такої мережі професійної громадянської спільноти є засобом, який має бути використаний державою для подальшої гармонізації законодавства у сфері бухгалтерського обліку до правил Європейського Союзу і міжнародних

організацій. В цьому контексті, слушною є думка Жука В. М., про те, що статус українських бухгалтерських організацій в справі регулювання бухгалтерської діяльності потребує законодавчого посилення. Незважаючи на те, що всі вони входять до складу громадських рад при міністерствах і відомствах України, мають можливість делегувати своїх представників до методологічних рад, останнє засвідчує не стільки їх визнання в українській державі, скільки їхню активну громадсько-професійну позицію, а законодавче закріплення обов'язкової участі професійних організацій в справі регулювання бухгалтерської діяльності є справою невідкладною [107, с. 239].

В такому разі доречним буде використання досвіду залучення представників бухгалтерської професії до формування системи законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в розвинених країнах, які, на нашу думку, відображають одні з кращих практик. Підтвердженням цього є той факт, що представники IFAC на основі даних, отриманих від організацій-членів цієї спільноти, дійшли висновку, що в тих країнах, де члени IFAC мають більший вплив та повноваження у сфері розробки та прийняття національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, вони є більш успішними у наданні національним органам підтримки щодо прийняття та імплементації міжнародних стандартів [21, с. 540].

Важливим аспектом розвитку національної системи законодавчого забезпечення ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні є гармонізація національного бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами. В економічній літературі існують різні підходи до розуміння поняття «гармонізація бухгалтерського обліку». Так, Петрук О. М. зазначає, що гармонізація бухгалтерського обліку являє собою процес уніфікації методів і принципів бухгалтерського обліку у формі стандартів, а стандартизація, у свою чергу, дає змогу глобалізувати облікову політику, принципи і систему бухгалтерського обліку та звітності. На його думку, гармонізації бухгалтерського обліку на національному рівні можна досягнути лише шляхом узгодження національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку, яке уніфікує його методологію [108, с. 22].

А от Голов С. Ф., стверджує, що гармонізація означає певну координату між різноманіттям та уніфікацією методів бухгалтерського обліку. Вона може бути

поширеною (спрямованою на максимізацію уніфікованих підходів до методів обліку) та обмеженою (уніфікацією лише окремих аспектів, наприклад, форм звітності та принципів їх складання [109, с. 7 - 8]). Попри існування доктринальної різноманітності підходів до розуміння поняття «гармонізація бухгалтерського обліку», все ж можна стверджувати, що загальною рисою усіх окреслених підходів є те, що гармонізація має на меті поєднання різних систем бухгалтерського обліку в єдину систему, яка перебуває в нормативній «гармонії».

До напрямів гармонізації української системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в літературі відносять: 1) гармонізація з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та Міжнародними стандартами фінансової звітності; 2) гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з Директивами ЄС; 3) гармонізація обліку всередині країни. Гармонізація може відбуватись в різних формах (адаптація, законодавства, уніфікація, імплементація, стандартизація та ін.) [110, с. 54, 58].

В умовах активізації інтеграційних процесів дедалі більшої популярності набуває стандартизація бухгалтерського обліку та фінансової звітності як одна з форм гармонізації. Рожелюк В.М. зазначає, що стандартизація бухгалтерського обліку – це процес розробки та послідовного застосування єдиних вимог, правил та принципів щодо визнання, оцінки й відображення у фінансових звітах об'єктів бухгалтерського обліку, яке передбачає встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку, застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення в звітності [111]. Стандартизація дозволяє упорядкувати облікову політику, принципи й систему бухгалтерського обліку й звітності у відповідності до потреб і вимог уніфікації обліку на міжнародному рівні, яку проводить Комітет з міжнародних стандартів [112, с. 203].

Розглядаючи питання стандартизації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, варто під ним розуміти процес стандартизації національної облікової системи на основі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. До переваг використання Міжнародних стандартів перед національними в окремих країнах визначаються: узагальнення кращої світової практики у сфері обліку,

чітка економічна логіка, простота сприйняття для користувачів фінансової інформації у всьому світі [113, с. 95].

В економічній літературі виділяють кілька шляхів стандартизації національних облікових систем. Зокрема: 1) застосування міжнародних стандартів у «чистому вигляді» без змін; 2) розробка національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності на основі принципів міжнародних стандартів; 3) розробка національних стандартів бухгалтерського обліку автономно та незалежно від міжнародних стандартів [114].

Очевидно, що Україна обрала другий шлях, тобто шлях розробки Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які ґрунтуються на основних концепціях Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Проте, попри наявність однієї концептуальної основи, все ж між ними існують невідповідності. Зокрема, як зазначають Резнікова В. В. та Орлова О. С. національні стандарти не передбачають альтернативних методів обліку, які встановлені міжнародними стандартами; національні стандарти встановлюють жорсткі форми фінансової звітності, що обмежує можливість підприємства об'єднувати або виділяти окремі статті залежно від суттєвості; вітчизняні стандарти вимагають повного розкриття інформації лише від підприємств, що оприлюднюють річну фінансову звітність та ін. [110, с. 56].

Ми дотримуємось позиції, що попри наявність безумовних переваг у використанні міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, все ж розробка національних стандартів на основі принципів міжнародних стандартів є вірним шляхом гармонізації, адже дає змогу враховувати економічні, соціально-політичні, культурні та правові чинники, які є відмінними у кожній державі. Тому обов'язково повинні враховуватись, насамперед, національні інтереси, особливо коли це стосується сфери сільського господарства, яка є визначальною у національній економіці, а традиції обліку та рахівництва історично формувалися впродовж багатьох років.

Процес гармонізації, безумовно, повинен продовжуватись, адже в умовах цифровізації економіки, запровадження в зарубіжних країнах концепції «розумного

фермерства», підходи до обліку будуть мінятись і маємо визнати, що міжнародні стандарти є більш гнучкими до таких змін, а тому кращий досвід повинен враховуватись. Гармонізація повинна відбуватись поступово та відповідно до загальнодержавного плану, який чітко визначатиме її шляхи й концептуальні засади з обов'язковим залученням представників професійного бухгалтерського середовища.

Усі вищенаведені факти й аргументи формують загальні базові основи організації обліково-аналітичних систем аграрних підприємств. Однак їм, для забезпечення максимальної ефективності, має бути притаманна певна специфічність, яка відобразатиме внутрішні, мікрорівневі особливості. Сформовані з дотриманням чинного законодавства системи, які цю специфіку враховуватимуть, в перспективі можуть перетворитися в конкурентну перевагу конкретного суб'єкта господарювання аграрного сектору. Щодо цього є усі необхідні умови, зокрема на рівні локальних джерел регулювання, про які йшлося на початку цього параграфу. Зокрема, варто розвивати положення нормативно-правового регулювання в частині формулювання Розділів і підпунктів Наказу про облікову політику, що визначають структурні складові, повноваження, результати функціонування обліково-аналітичної системи аграрних підприємств і її організації, та принципи підготовки даних для цілей управління, що уможливить гармонізацію процесу удосконалення обліково-аналітичної системи аграрного підприємства та встановлення юридичних меж її розвитку.

Для таких цілей доцільно, насамперед, ідентифікувати вимоги до обліково-аналітичної системи (можна за допомогою анкети, запропонованої нами вище (див. п. 1.2, табл. 1.5), або будь-яким іншим обґрунтованим способом, зокрема на підставі критичної оцінки вже наявного досвіду в таких питаннях) і її структуру. До прикладу, ми на основі аналізу історичного досвіду становлення обліково-аналітичної системи, та орієнтуючись на сучасні методи управління сільськогосподарськими підприємствами, пропонуємо здійснювати її формування враховуючи наступні елементи (рис.2.2).

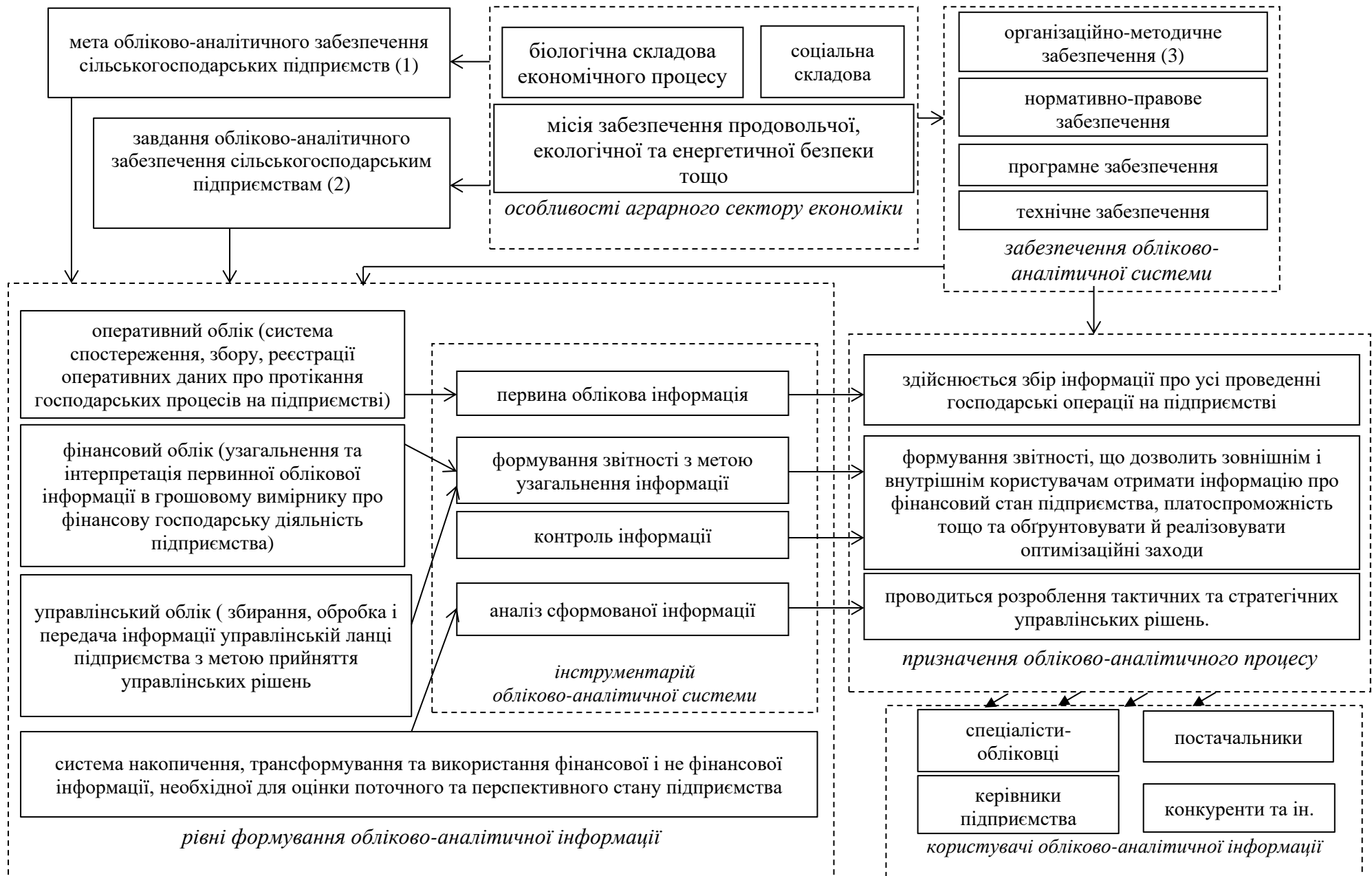


Рис. 2.2. Деталізована загальна схема обліково-аналітичної системи суб'єктів господарювання в аграрному секторі
Примітка: розроблено автором самостійно

Наведена на рис. 2.2 елементна структура обліково-аналітичної системи може виступати базовою уніфікованою для усіх суб'єктів господарювання основою розробки власної індивідуальної системи. Остання має враховувати вже суто підприємницькі запити конкретного аграрного підприємства.

Відповідно до Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України п. 1.3 «під системою бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України розуміється сукупність методологічних і методичних засад взаємодії органів загальнодержавного і галузевого управління, професійних громадських об'єднань, суб'єктів ведення бухгалтерського обліку та користувачів бухгалтерської інформації в процесі регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку, передачі і використанні його звітних даних [37].

З урахуванням такого, а також низки інших трактувань, які більш детально розглянуті в розділі 1 можемо констатувати, що ОАС є складною інформаційною системою діяльності сільськогосподарського підприємства, яка має формувати ефективне обліково-аналітичне забезпечення, орієнтуючись на оперативні, тактичні та стратегічні складові управління, й повинна враховувати управлінські запити на інформацію для прийняття рішень. Коректно визначена послідовність виконання етапів обліково-аналітичного забезпечення дозволить отримати чітку та правдиву інформацію для внутрішніх і зовнішніх користувачів з метою реалізації усіх функцій управління.

Але для цього в організаційному плані спочатку потрібно провести моніторинг вимог і запитів управлінського персоналу, встановити перелік тих даних, які очікуються від обліково-аналітичної системи, а потім ідентифікувати можливості й правила їх забезпечення. Щодо тієї частини, котра стосується обліку, то може виникнути така ситуація, яка вимагає рішення через застосування відповідного підходу до облікової політики. Покрокова послідовність та етапи формування облікової складової обліково-аналітичної системи, а також проектування реалізації нею процесу формування обліково-аналітичного забезпечення управління представлені нижче.

В обліковій політиці слід прописати моменти щодо формування показників облікових форм, по яких існують альтернативні підходи. В їх складі: підходи до оцінки активів (в розрізі активів з особливим акцентом на оцінку таких унікальних облікових об'єктів як земля, біологічні та інтелектуальні активи, природні ресурси тощо); склад витрат (в тому числі в управлінському обліку); засад і методики організації управлінського обліку загалом, і особливо методики відображення економічної інформації та її аналізу, зокрема; узгодження та забезпечення єдності і порівняльності інформації, що продукується підсистемами фінансового, управлінського обліку та статистичних даних, які подаються суб'єктами аграрного сектору України органам державної статистики (зокрема – це дані про витрати, собівартість, доходи, фінансові результати тощо), або іншими словами взаємоузгодження фінансової, статистичної та податкової звітності; інші дані, що необхідні для управління, але виходять за межі встановленого порядку ведення обліку та подання звітності тощо.

Удосконалена в такому контексті облікова політика аграрного підприємства дозволить безпроблемно готувати максимально адаптовану інформацію для управління без порушення чинних законодавчих вимог, але зі значно більшою користю та ефективністю. Саме така ОАС, й зокрема така її складова як облік (в розрізі його підвидів), стане ключовою інституційною складовою досягнення зростання конкурентоспроможності та ефективності українських аграрних підприємств і забезпечення вирішення продовольчих проблем й реалізації національних соціально-економічних інтересів в Україні. Вагомість її ролі посилюється через членство нашої держави в Світовій організації торгівлі та європейській орієнтації. Важливою умовою організації обліково-аналітичної системи підприємств аграрного сектору є правильний вибір її цілей, завдань, ідентифікація вимог і особливостей, а також логічна послідовність (етапність) робіт, спрямованих на формування складових цієї системи. Загалом ефективне сільськогосподарське виробництво, що є основою розвитку національної економіки, залучення інвестицій в аграрний сектор, є можливим через своєчасне забезпечення як внутрішніх так і зовнішніх користувачів обліково-аналітичною інформацією та знаннями, які б

дозволили їм прийняти управлінські рішення. Саме належна нормативно-правова база покликана сприяти досягненню цієї мети.

Проведений аналіз системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку, як підсистеми обліково-аналітичної системи суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки дає підстави зробити такі висновки:

1) нормативно-правове регулювання організації бухгалтерського обліку охоплює систему нормативно-правових (обов'язкових) засобів впливу на поведінку учасників відносин у цій сфері та є вужчим за змістом від поняття «правове регулювання», яке охоплює також необов'язкові (рекомендаційні, роз'яснювальні) засоби впливу;

2) система нормативно-правового регулювання організації бухгалтерського обліку складається із загальних та спеціальних джерел правового регулювання, які затверджуються уповноваженими суб'єктами;

3) методичне забезпечення ведення бухгалтерського обліку, яке існує у формі методичних рекомендацій, є здебільшого застарілим, не відповідає сучасним змінам та тенденціям ведення бухгалтерського обліку, а тому потребує суттєвого оновлення;

4) попри те, що Україна за своєю моделлю бухгалтерського обліку ідентифікується із континентальною моделлю (характерним є консерватизм та регулювання системи бухгалтерського обліку державними органами), все ж припинення функціонування Методичної ради з питань бухгалтерського обліку, є суттєвим «кроком назад», адже не відповідає світовим тенденціям, які навпаки свідчать про збільшення ролі професійного бухгалтерського середовища у формуванні стандартів обліку та системи нормативно-правового регулювання в цілому;

5) в умовах нестабільності та зростання вимог до інформаційних даних для прийняття управлінських рішень, виправданим є розвиток засадничих домінант внутрішнього призначення, що можуть бути розвинути через посередництво формування удосконалених положень облікової політики підприємства.

2.2. Організаційний механізм проектування фінансового обліку як складової обліково-аналітичної системи суб'єктів аграрного сектору

Формування засадничих передумов для побудови на підприємстві ефективної обліково-аналітичної системи, обґрунтування її найбільш важливих складових з урахуванням сучасних вимог менеджменту, а також виокремлення тих її елементів, котрі зможуть задовольнити ці вимоги – логічно призводять до потреби узагальнення послідовності впровадження такої системи в практику сільськогосподарських підприємств. В цьому контексті самому впровадженню мають передувати низка організаційних, методичних, дослідницьких і інших робіт, які можна об'єднати під поняттям «організаційний механізм». Для ідентифікації сутності цього поняття, якої ми дотримуємося в нашому дослідженні, зазначимо, що вважаємо за доцільне розуміти під ним означення запропоноване авторами Літвіновим О. С. і Капталаном С. М. А саме, «під організаційним механізмом слід розуміти сукупність управлінських дій, які спрямовані на організацію взаємодії між внутрішніми елементами всередині системи з урахуванням впливу зовнішнього середовища [115, с. 147]. Окрім цього, в нашому дослідженні акцентується увага на проектуванні обліково-аналітичних систем діючих суб'єктів господарювання.

Реалізація такого механізму в практичній площині в межах нашого дослідження передбачає розробку й обґрунтування низки важливих питань організаційного характеру. Сучасні потреби управління суб'єктами аграрного сектору в інформаційних даних ставлять нові задачі перед обліково-аналітичною системою. Вони пов'язані не лише з тими умовами, в котрих зараз функціонують аграрні підприємства, а й визначаються наявністю відповідного ресурсно-технічного забезпечення обліку. Отож для формування облікових підсистем в організаційному плані для реалізації завдання формування ефективної обліково-аналітичної системи аграрного підприємства слід дотримуватися такої поетапності виконання робіт:

Етап 1: Ідентифікація потреб системи управління в інформаційних даних. Реалізацію цього етапу слід здійснювати через організоване анкетування користувачів інформації, що здійснюють управління, а також критичну оцінку задач

розвитку аграрного підприємства (наприклад, врахування його орієнтації на зовнішніх користувачів – потенційних інвесторів чи будь-які інші цілі).

Щодо першої групи користувачів можна скористатися анкетною, запропонованою у табл. 1.5, що репрезентована і розділі 1. За умови наявності зацікавленості в інвестуванні у розвиток підприємства на 1 етапі потрібно встановити, що цікавить потенційних інвесторів і в якому форматі. Для цієї мети доцільно дослідити існуючі запити на інформацію, а також вже існуючий досвід інших суб'єктів господарювання.

Найпростіший варіант анкети для опитування, яка в подальшому може бути використана для аналізу інформаційних запитів і визначення найбільш впливових факторів на прийняття рішення щодо інвестування, пропонується в додатку Б табл.1, а результати опитування узагальнені нами в цьому ж додатку, табл. 2.

За отриманими результатами доцільно провести ранжування, що дасть змогу ідентифікувати найбільш вагомі вимоги до обліково-аналітичної системи.

Для ранжування та вибору переліку основних преференційних даних, котрі мають продукуватися підсистемою обліку, доцільно застосувати метод групування Стерджесса:

$$1) n = 1 + 3,322 \lg N = 1 + 3,322 \lg 16 = 1 + 3,322 \times 1,204 = 4,99, \text{ приймаємо, що число груп } n=5$$

2) крок ранжування:

$$h = (72 - 34) / 5 = 7,6 \text{ приймаємо, що } h=8. \text{ Результати узагальнимо в табл. 2.1.}$$

Таблиця 2.1

Групування відповідей на запитання анкети

Групи	Діапазон	Кількість позицій	Запитання
1	34 - 42	1	1
2	42-50	1	13
3	50-58	1	9
4	58-66	8	2,6,7,8,9,10,12,14,15
5	66-74	5	3,4,5,11,16

З проведеного анкетування можна зробити висновок, що для потенційних інвесторів лише 1, 9 та 13 запитання не відіграють суттєвої ролі при прийнятті рішення щодо інвестування власних коштів у розвиток бізнесу. І це галузь економіки, види сільськогосподарського виробництва та система оподаткування. Усі інші питання та інформація по них – важлива для інвесторів.

З урахуванням цього, при організації обліково-аналітичної системи аграрного підприємства в частині облікової складової необхідно врахувати, що вона повинна надавати відповідну інформацію. На підставі запропонованої анкети можна стверджувати, що основні дані, які цікаві інвесторам – це строк окупності проекту, дані про рентабельність підприємства, його матеріально-технічну базу, ресурсне, в тому числі кадрове забезпечення тощо.

Етап 2: Розробка переліку необхідних додаткових форм документації. Після встановлення переліку необхідних даних доцільно ідентифікувати документи, в яких вони повинні відображатися та суб'єктів, котрі їх можуть формувати. Для зручності таку інформацію можна узагальнити у вигляді таблиці з графами: «Інформаційні дані»; «Документальне забезпечення»; «Відповідальна особа» (табл. 2.2).

На цьому етапі організації формування ефективної обліково-аналітичної системи суб'єкта аграрного сектору в частині такої її складової як облік, варто також встановити основні внутрішньо-фірмові принципи обліку, які б не суперечили чинному законодавству, але враховували внутрішні потреби. Вважаємо за доцільне включити у перелік цих принципів такі складові:

- економічність і забезпечення зростання ефективності суб'єкта аграрної сфери;
- єдність і повнофункціональність (система формує інформаційні дані в єдиному комплексі і усі вони взаємопов'язані, окрім того існує єдина комунікативна мережа передачі інформації з відповідними системами та кодами доступу);
- оптимальність даних (уникнення дублювання інформації);
- уніфікованість (досягнення зорового компромісу між внутрішніми інформаційними потребами та офіційними законодавчими вимогами до системи бухгалтерського обліку).

Таблиця 2.2

Розробка переліку форм документів

№ за пор. в табл.2.2	Запитання	Рекомендований документ обліку	Відповідальна особа
2	Період окупності інвестицій до 5 років	Бізнес-план	Бізнес-аналітик
3	Період окупності інвестицій від 5 до 10 років		
4	Період окупності понад 10 років		
5	Застосування МСФЗ	Звітність за МСФЗ (якщо підприємство не веде обліку за міжнародними стандартами, то доцільно формувати звітність з перерахунком статей. При цьому слід враховувати підходи до оцінки, рекомендовані МСФЗ).	Головний бухгалтер, заступник головного бухгалтера
6	Дані про результати державного контролю та усунення зловживань	Звіт про ліквідацію порушень (внутрішня форма) (1)	Заступник головного бухгалтера
7	Дані про рентабельність підприємства	Зведення про рентабельність (по підприємству загалом і в розрізі видів діяльності (видів виробництв)) за 5 років	Бізнес-аналітик
8	Дані про маржинальний прибуток	Оперативний управлінський звіт	Бізнес-аналітик
10	Дані про обмеження щодо захисту довкілля	Технічна, нормативна документація та стандарти	Керівник (менеджер)
11	Аналіз рівня технічної оснащеності підприємства	Аналітичний звіт про технічну оснащеність підприємства (2)	Бізнес-аналітик
12	Дані про можливість отримання прав на конкретну земельну ділянку	Державні акти на право власності	Керівник (менеджер)
14	Наявність даних щодо планування бізнесу	Бізнес-план	Бізнес-аналітик
15	Дані про рівень кваліфікації працівників менеджменту	Зведення по особових листках (3)	Бухгалтер по заробітній платі
16	Дані про застосування новітніх технологій		Бізнес-аналітик

Примітка: узагальнено самостійно; (1) - має передбачати графі: вид порушення, зміст заходу з усунення (ліквідації) порушення, П.І.П. особи, що відповідає за усунення порушення/підпис, підпис посадової особи, що має повноваження контролю за виконанням рекомендацій за результатами державного контролю; (2) - форма має містити графі для аналізу структури, в т. ч вікової, а також інші показники (фондоозброєність, фондovіддача тощо); (3) – форма з графами про рівень освіти, стаж роботи, наявні сертифікати та курси підвищення кваліфікації тощо.

Етап 3. Ідентифікація мети та завдань обліково-аналітичної системи в частині обліку. Метою доцільно вважати формування системи, яка б забезпечувала оперативне отримання інформації про позицію підприємства на ринку, його результативність, інвестиційну привабливість і перспективи подальшого зростання. В склад завдань, що випливають з мети, принципів формування системи і враховують інформаційні запити користувачів слід включити реалізацію в ній опцій з: планування; аналізу; узагальнення; прогнозування; інтерпретації даних тощо.

Етап 4. Узагальнення критеріїв, яким має відповідати ОАС. З огляду на мету формування системи, вона має відповідати таким критеріям (доцільні критерії): повнота виконуваних функцій (усі запити бажано, щоб були забезпечені засобами і умовами задоволення (цифрові, табличні, графічні та інші форми документів)); простота в отриманні необхідних даних («в один клік») зрозумілість (на основі уніфікованості оцінок з урахуванням наявних можливостей); інтегрованість (не лише в частині звітності, а й облікової системи загалом); надійність (хороший захист від несанкціонованого доступу, відповідність облікових даних реальному стану об'єктів обліку, висока контрольованість правильності облікового відображення операцій, що провадяться в процесі діяльності); здатність до розвитку і саморозвитку (система має бути гнучкою до доопрацювань і мати можливості для розв'язання нових завдань). В умовах комп'ютеризації забезпечення дотримання цих критеріїв суттєво полегшується.

Цей етап в силу свого змісту та специфіки вимагає уведення відповідних уточнень в облікову політику суб'єкта аграрного сектору в тій її частині, що присвячена організації бухгалтерського обліку (Розділ 1). Окрім цього, враховуючи запити користувачів на інформацію, яка є корисною та потрібною їм для прийняття управлінських рішень, в тому числі інвестиційних, варто прописати в обліковій політиці можливі варіанти деталізації облікових даних, для цілей їх приведення у стан, придатний для проведення аналізу. В тій частині, котра вимагає застосування додаткових аналітичних рахунків для обліку, доцільно ідентифікувати їх для уведення в Робочий план рахунків бухгалтерського обліку. Принагідно варто зазначити, що аграрний сектор через специфічність власних об'єктів обліку потребує

здійснення такої організаційної процедури як ніхто інший. Нижче нами буде наведено основні специфічні характеристики, котрі мають вплив на облік і, одночасно, створюють низку проблемних питань при його організації.

Етап 5: Розробка форм документів з обліку. Якщо на підприємстві відсутні типові форми, котрі заплановано використовувати, то варто скористатися наявними рекомендаціями щодо їх змісту та порядку наповнення (такий варіант можливий, якщо дана форма документа не використовувалася в діяльності суб'єкта господарювання, але вона є в переліку типових форм облікових документів). А якщо є запит на інформацію, яка не може бути відображена в типових формах документів, то слід розробити внутрішню форму такого документа. Нижче буде наведено пропозиції щодо деяких доцільних документів, які варто формувати суб'єктам аграрного сектору для більш інформаційного наповнення й відображення даних, що необхідні користувачам для прийняття рішень (до прикладу, інформація про земельні ділянки).

Етап 6. Уточнення посадових інструкцій відповідальних облікових працівників (для прописування у них повноважень і обов'язків з формування нових документів). Реалізація цього процесу повинна базуватися на критичній оцінці чинних обов'язків працівника, наявних можливостей для доповнення його повноважень, а також з урахуванням його вмінь і навиків, які він може використати, виконуючи нову функцію (тобто врахування компетентностей, якими володіє працівник).

Етап 7: Впровадження інновацій в чинну обліково-аналітичну систему. На цьому етапі для його реалізації слід розробити алгоритм впровадження ідентифікованих інновацій. Першим кроком в цьому алгоритмі має бути аналіз вихідної існуючої матеріально-технічної бази, трудових ресурсів, вартісно-часових параметрів. Другим кроком – на основі проведеного аналізу та отриманих результатів, слід ідентифікувати напрями удосконалення обліково-аналітичної системи, послідовність їх виконання, джерела покриття витрат і персонал, котрий має здійснювати усі необхідні роботи. Найбільш логічним в даному випадку є складання кошторису. Складність реалізації даного етапу полягає в тому, що потрібно максимально врахувати вихідні умови модернізації. В цьому контексті, окрім іншого,

того варто звернути увагу на перелік показників, котрі доцільно врахувати. В їх складі, акцент потрібно зробити на: дійсному стані чинної системи обліку (її недоліки з позиції контролюючих органів, користувачів інформації, менеджменту аграрного підприємства тощо); готовності персоналу до впровадження інновацій (рівень володіння сучасними ІТ, компетентність, згода на розширення функцій тощо); можливостях забезпечення виконання нових облікових операцій і наявності умов для розширення матеріально-технічної бази (приміщення, кошти, енергетичне забезпечення); обсяг операцій обліку, які необхідно впровадити (в розрізі нових об'єктів обліку, документального забезпечення, затрат часу на виконання облікових операцій); методиці обліку та розробці задач для її реалізації щодо тих об'єктів, по яких є зацікавленість в інформації для користувачів (в т. ч. розробці і формалізації задач для їх комп'ютеризації); комунікаційних взаємозв'язках для передачі облікової інформації по різномірним каналах для прийняття управлінських рішень тощо.

Ефективне поетапне виконання усіх вищеназваних робіт уможливить формування якісної обліково-аналітичної системи обліку підприємств в аграрному секторі. Однак для цього слід врахувати низку деталей і особливостей, притаманних сільськогосподарській галузі, та те як вони впливають на організацію обліку.

Зокрема, суб'єкти господарювання аграрного сектору економіки України використовують такі чинники сільськогосподарського виробництва як інвестиційні, інноваційні, інформаційні, матеріальні, природні, трудові та фінансові ресурси, які розмежовані за фізичним змістом для потреб бухгалтерського обліку [116, с. 28 - 29].

З точки зору бухгалтерського обліку в обліково-аналітичній системі щодо інвестиційних ресурсів існує усталений підхід, який достатньо чітко регламентований, але вирізняється він специфікою відображення такого роду ресурсів залежно від джерел їх походження. Інвестиційні ресурси можуть бути власними, які формуються завдяки прибуткам від операційної та фінансової діяльності, амортизаційним відрахуванням тощо (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Динаміка залучення інвестицій в аграрний сектор економіки протягом 2014-2019 рр.

[117]

Показники	Період, рр.						Приріст, %				
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2014 / 2015	2014 / 2016	2014 / 2017	2014 / 2018	2014 / 2019
Капітальні інвестиції, млн. грн.	18796	30155	50484	64243	66104	59130	+60,4	+168,6	+241,8	+251,7	+214,5
Валова додана вартість на одиницю капітальних інвестицій, грн.	8,57	7,95	5,54	4,73	5,46	6,06	-7,2	-35,4	-44,8	-36,3	-29,3
Фінансовий результат до оподаткування на одиницю капітальних інвестицій, грн.	1,14	3,38	1,79	1,07	1,07	1,54	+195,8	+56,1	-6,6	-6,14	+35,09
Чистий прибуток на одиницю капітальних інвестицій, грн.	1,14	3,38	1,78	1,06	1,07	1,52	+196,7	+56,2	-6,7	-6,14	+33,33

Примітка: використані показники сільського, лісового та рибного господарства в сукупності

Як видно за даними таблиці, попри стабільне зростання обсягу капітальних інвестицій в аграрному секторі економіки за період з 2014 по 2018 роки, у 2019 році відбулось незначне зменшення капітальних інвестицій, порівняно з попереднім роком, але натомість зріс фінансовий результат до оподаткування на одиницю капітальних інвестицій, а з 2014 роком збільшення відбулося на 35,9%, та чистий прибуток на одиницю капітальних інвестицій (збільшення порівняно з 2014 роком на 33,33%). Попри це, негативну динаміку за цей же ж період мали показники валової доданої вартості на одиницю капітальних інвестицій (зменшення на 29,3% порівняно з 2014 роком).

Інвестиційні ресурси суб'єкта сільськогосподарської діяльності також можуть бути залучені через бюджетні фонди, державні кредити, спеціальні програми розвитку аграрного сектору економіки України; кредити банківських та інших

фінансових установ, кошти від реалізації акцій; а також через програми розвитку сільського господарства, створені міжнародними організаціями [118, с. 27].

Інвестиційні ресурси в аграрному секторі економіки доволі ризикові з огляду на множину неконтрольованих чинників, проте перспективні через високу рентабельність сільськогосподарської діяльності. Тому в обліково-аналітичній системі їм слід приділяти велику увагу, тим більше, що саме вони становлять реальний інтерес для потенційних інвесторів як практичний приклад дієвості й окупності для тих, хто їх уже вклав у сільськогосподарське виробництво.

Акцентуючи увагу на бухгалтерському обліку, слід зазначити, що відповідно до досліджень, що проведені вище й стосуються управлінських запитів на інформацію для прийняття рішень, по інвестиційних ресурсах слід увести деякі інновації. По перше, оскільки для потреб управління та прийняття суб'єктами господарювання аграрного сектору економіки відповідних рішень вагомую роль відіграє своєчасність одержання повної та неупередженої інформації про стан формування та використання інвестиційних ресурсів, тому організація обліку останніх також передбачає чітке визначення переліку посадових прав та обов'язків бухгалтера, уповноваженого на ведення обліку господарських операцій з інвестиційними ресурсами, аналізу їх структури, оцінки доцільності та ефективності використання [119, с. 80]. Це означає, що структура бухгалтерської служби суб'єкта сільськогосподарської діяльності повинна передбачати окремий відділ або посаду для потреб ведення обліку та аналізу формування й використання інвестиційних ресурсів у процесі сільськогосподарського виробництва.

По друге, зважаючи на інтерес до терміну окупності вкладених інвестицій, доцільно і в обліку формувати відповідні дані. В цьому випадку кожен суб'єкт господарювання самостійно приймає рішення щодо того чи варто йому приділяти увагу питанню інвестицій й удосконаленню їх обліку. Це визначається обраною цим суб'єктом стратегією розвитку, яких в цьому плані може бути щонайменше три: інвестиційні ресурси формуються постійно, оскільки суб'єкти сільськогосподарської діяльності намагаються суттєво нарощувати основний капітал з метою одержання приросту продуктивності сільськогосподарського виробництва; інвестиційні ресурси

формуються ситуативно, залежно від наявності необхідних коштів чи нагальної потреби в них; інвестиційні ресурси не формуються взагалі [120, с. 84; 121, с. 11].

Максимально актуально реалізувати в обліково-аналітичній системі можливість ведення обліку інвестицій в розрізі строків їх окупності (це відповідає сучасним запитам потенційних інвесторів) для тих підприємств, стратегія розвитку яких передбачає постійне формування та використання інвестиційних ресурсів. До складу таких суб'єктів господарювання належать практично усі сучасні сільськогосподарські підприємства, однак найбільш затребуваним є розглянутий підхід для тих з них, котрі в основу господарювання покладають інновації (наприклад, дослідження зі створення нових штамів тварин і рослин чи виробництво м'яса з пробірки як інноваційного продукту тваринництва тощо).

Так, найбільш інноваційними суб'єктами господарювання аграрного сектору економіки України за підсумками 2019 року стали: МХП, який реалізував біогазовий напрямок сільськогосподарської діяльності, сировиною якого став курячий послід; Кернел, який об'єднав всі використовувані внутрішні та зовнішні інформаційні сервіси у єдину систему #Digital AgriBusiness з метою глобальної автоматизації процесів виробництва сільськогосподарської продукції; Нібулон з мережею сучасних перевантажувальних терміналів і комплексів з приймання, зберігання та відвантаження продукції рослинництва; Астарта, яка втілює принципи так званого ошадливого виробництва та інші [122].

З точки зору комплексної обліково-аналітичної системи сучасним сільськогосподарським підприємствам було б корисно розвивати облікове відображення інновацій в підсистемі управлінського обліку.

Суттєвий відбиток на організацію обліково-аналітичної системи суб'єктів аграрного сектору не лише в частині обліку, а й загалом, відіграє той факт, що їм притаманні великі масиви інформаційних даних. Причому територіально ці дані можуть бути акумульовані в різні віддалених місцях.

Сьогодні більшість суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки отримує великі обсяги даних із систем GPS-моніторингу для контролю витрат матеріальних ресурсів у сільському господарстві. Системи моніторингу погодних

умов надають можливості контролю ситуації на сільськогосподарських угіддях за допомогою датчиків та ухвалення оперативних рішень. Застосування мобільних технологій (так званих M2M-рішень) забезпечує мобільність управління всіма етапами виробництва сільськогосподарської продукції [123]. Також варто згадати про застосування в аграрному секторі економіки радіочастотної ідентифікації, карткових і біометричних технологій, машинного зору, технологій штрихового кодування та мовленнєвого введення даних, які є технологіями безконтактної ідентифікації інформації про наявність та використання ресурсів суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки [124, с. 86].

До згаданого вище додаються також масштаби територіального охоплення суб'єктами сільськогосподарської діяльності в межах України. Оскільки децентралізовані підрозділи останніх, претендуючи на автономію сільськогосподарської діяльності, більшість рішень затверджують самостійно. Звідси випливає, що проблемами організації обліку інформаційних ресурсів є не лише використання територіальними підрозділами і відділами сільськогосподарського підприємства різних бухгалтерських програмних продуктів, які забезпечують неадаптивні вихідні дані та неузгоджені формати фінансової звітності; а також ймовірність настання ризиків перевитрати ресурсів суб'єкта сільськогосподарської діяльності, зумовлених відсутністю ефективних каналів комунікації між менеджерами різних рівнів управління в режимі реального часу. Тому єдина інтегрована система обліку ресурсів не просто консолідуватиме інформацію в єдину базу даних, але й формуватиме аналітичні висновки щодо результатів сільськогосподарської діяльності. Окрім того, керівництво суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки завдяки впровадженню єдиної інтегрованої системи обліку ресурсів в сільському господарстві зможе здійснювати оперативний контроль процесів виробництва сільськогосподарської продукції, грошових потоків і цільових витрат ресурсів, а територіальні підрозділи таких суб'єктів зможуть аргументувати в рамках фінансової звітності показники ефективності роботи у порівнянні із показниками консолідованої фінансової звітності [125].

Ще одним важливим напрямом, на який звертають свою увагу користувачі інформації є дані про такий важливий ресурс сільськогосподарського підприємства, як земля. Вона, на відміну від матеріальних ресурсів, має власні специфічні ознаки й характеристики, хоча в обліку й відноситься до необоротних активів. Попри щорічне зменшення площ сільськогосподарських угідь, статистичні дані засвідчують їхнє доволі ефективно використання, адже згідно статистичних даних чистий прибуток на одиницю площі впродовж останнього року зріс (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Динаміка використання земельних ресурсів в аграрному секторі протягом 2014-2019 рр. [117]

Показники	Період, рр.						Приріст, %				
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2014/ 2015	2014/ 2016	2014 / 2017	2014 / 2018	2014 / 2019
Площа сільськогосподарських угідь, тис. га	41511,7	41507,9	41504,9	41489,3	41329,0	41310,9	-0,11	-0,02	-0,05	-0,44	-0,48
Валова додана вартість на одиницю площі сільськогосподарських угідь, грн.	3881,9	5777,4	6739,0	7326,0	8738,97	8667,73	+48,8	+73,6	+116,6	+125,1	+123,3
Фінансовий результат до оподаткування на одиницю площі сільськогосподарських угідь, грн.	517,8	2475,3	2171,4	1653,6	1712,36	2198,84	+378,0	+319,4	+219,35	+230,7	+324,7
Чистий прибуток на одиницю площі сільськогосподарських угідь, грн.	515,8	2455,2	2164,0	1645,6	1652,03	2182,64	+373,2	+319,5	+219,0	+220,3	+323,2

Як видно з даних таблиці, чистий прибуток на одиницю площі сільськогосподарських угідь мав негативну динаміку у 2017-2018 рр., проте у 2019 році збільшився на 323,2%.

Як зазначає Кірейцев Г. Г., землі сільськогосподарського призначення – «це основний біологічний актив у системі аграрної економіки, можливості якого в Україні використано недостатньо» [126, с. 207]. В економічній літературі справедливо зазначається, про те, що національне законодавство України робить акцент на питанні правового закріплення та реалізації речових прав на земельні ділянки, однак не містить чітких параметрів облікового відображення процесів використання земель сільськогосподарського призначення. Земельні ділянки є специфічним об'єктом

власності підприємства, оскільки відрізняються від інших основних засобів [127, с. 66].

Аналогічна ситуація спостерігається і на рівні міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. У Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» та 40 «Інвестиційна нерухомість», які регулюють питання обліку земель, жодного разу не згадується визначення «землі сільськогосподарського призначення». Перший стандарт розглядає землю як основний засіб, другий – як інвестиційну нерухомість. За позицією міжнародних стандартів не включені землі сільськогосподарського призначення і до складу біологічних активів, адже МСБО 41 «Сільське господарство» не містить положень щодо обліку сільськогосподарських земель.

Відтак, шляхами вирішення цієї проблеми в економічній літературі визначено або зміну методології міжнародних стандартів фінансової звітності, або ж розробку власного галузевого стандарту бухгалтерського обліку, який би стосувався земель сільськогосподарського призначення [130, с. 64]. Власне, якщо розглядати другий спосіб, то яскравим прикладом його застосування є Індонезія, де було розроблено та прийнято окремий стандарт бухгалтерського обліку земель. У цьому стандарті наведено таке визначення землі як активу: «земля є матеріальним активом, який набувається уже готовим до використання, або набувається і потім поліпшується допоки він не буде готовим для використання в операціях суб'єкта господарювання з економічною вигодою більш ніж один рік, і не призначений для продажу у процесі нормальної операційної діяльності підприємства» [131].

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» земельні ділянки, що знаходяться у власності підприємств, визнаються активом і, у такий спосіб, стають об'єктами бухгалтерського обліку, зараховуючись до складу основних засобів. Водночас, на сьогодні з огляду на діючий мораторій на продаж земель сільськогосподарського призначення, суб'єкти аграрного сектору, як правило, володіють земельними ділянками на правах оренди. В такому разі бухгалтерський облік прав оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення відбувається відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [132]. Як зазначає Ільчак О. В., на практиці облік

орендованих земельних ділянок або взагалі не ведеться, або ведеться в дуже спрощеному вигляді, не розкриваючи всієї інформації про земельні ділянки та землекористування. Таким чином, велика частина земель сільськогосподарського призначення залишається поза увагою бухгалтерського обліку [133, с. 120].

Акцент на питаннях облікового відображення земельних ділянок в обліково-аналітичній системі аграрних підприємств важливий щонайменше з двох вагомих причин: через інтерес до такої інформації з боку потенційних інвесторів і внутрішніх менеджерів. Перші використовують такі дані для прийняття рішень щодо інвестування, а другі – для забезпечення ефективної діяльності. В цьому контексті максимально інформативним документом є первинні документи з обліку земельних ділянок.

Проведений аналіз наукових джерел засвідчив, що більшість праць науковців зосереджені на обґрунтуванні необхідності окреслення та законодавчого закріплення відповідних підходів до бухгалтерського обліку земельних ділянок, особливо коли йдеться про землі сільськогосподарського призначення. З огляду на це, вченими було розроблено спеціалізовані первинні документи, які стосуються обліку земельних ресурсів. Зокрема Ярмолюк О. Ф. запропонувала запровадити «Акт приймання-передачі земельної ділянки (паю)», «Акт переведення земельних ділянок» та «Інвентарну картку обліку земельних ділянок (паїв)» [134, с. 12], Литвінець Ю. І. – «Акт приймання передачі орендованої земельної ділянки», «Відомість нарахування та виплати орендної плати за земельну ділянку», «Відомість обліку нарахованої амортизації та переоцінки нематеріальних активів», «Відомість контролю нарахування й виплати орендної плати та витрат на капітальне поліпшення земель»; інвентаризаційний опис земельних ресурсів; методичні прийоми контролю над дотриманням раціонального землекористування [135], Кушніренко О. А. – «Акт приймання передачі земельних ресурсів», «Інвентарну картку обліку земельних ділянок», «Книгу обліку земельних угідь», «Інвентарний список земельних угідь», «Реєстр змін у складі земельних ресурсів» [136, с. 13], Бінчаровська Т. А. – «Акт приймання передачі сільськогосподарської ділянки (паю)», «Інвентарну картку обліку земельних ділянок сільськогосподарського призначення (паїв)», «Картку

обліку руху земельних ділянок сільськогосподарського призначення», «Реєстр власників земельних ділянок (паїв)» [137, с. 9], Машкова Т. В.– «Акт приймання-передачі сільськогосподарських угідь та їх якісних параметрів», «Акт переведення сільськогосподарських угідь», «Картку обліку земельних угідь (паїв) та їх якісних параметрів», «Книгу обліку земель суб'єктів господарювання» [138, с. 17] тощо.

Проаналізувавши запропоновані науковцями форми первинних документів вважаємо, що попри існування між ними відмінностей, окремі з них вимагають відображення зайвого обсягу інформації, яка може мати зворотний ефект, ускладнивши ведення бухгалтерського обліку. Відтак, нами запропоновано форми первинних документів, які стосуються обліку земельних ресурсів, а саме: «Акт приймання-передачі земельної ділянки» та «Книга обліку операцій щодо земельної ділянки сільськогосподарського підприємства». Вказані форми документів, дадуть змогу відобразити у бухгалтерському обліку земельну ділянку як особливий природний ресурс, який має важливе значення для ведення сільського господарства та вміщатимуть вичерпні відомості про земельну ділянку, які є необхідними для її використання. Крім того, слід уникати дублювання даних про земельну ділянку, які містяться в договорі оренди землі, який згідно вимог закону повинен укладатись в письмовій формі.

Акт приймання-передачі земельної ділянки як первинний документ, повинен відображати такі відомості: 1) категорія та цільове призначення земельної ділянки; 2) вид сільськогосподарських угідь; 3) площа земельної ділянки; 4) кадастровий та інвентаризаційний номер земельної ділянки; 5) місце розташування та опис меж земельної ділянки; 6) первісна вартість земельної ділянки та підстава для її визначення; 7) нормативна вартість земельної ділянки; 8) експертна грошова або договірна вартість земельної ділянки; 9) реквізити документа, який відображає якісні характеристики земельної ділянки (Додаток В).

Типовою формою договору оренди землі [139] передбачено, що у разі оренди земельної ділянки (земельних ділянок) сільськогосподарського призначення (сільськогосподарських угідь) приватної власності рекомендується в пункті договору «Інші особливості об'єкта оренди, які можуть вплинути на орендні відносини»

зазначати дані агрохімічного паспорта земельної ділянки (земельних ділянок). Агрохімічний паспорт поля, земельної ділянки – це документ, що містить дані щодо агрохімічної характеристики ґрунтів і стану їх забруднення токсичними речовинами та радіонуклідами [140].

Відтак, вважаємо, що в акті приймання-передачі земельної ділянки буде достатньо відображати лише вихідні дані (реквізити) агрохімічного паспорта, чого буде достатньо для того, щоб встановити придатність земельної ділянки до використання під час здійснення сільськогосподарської діяльності. З огляду на це, ми не підтримуємо позицію, сформульовану в науковій літературі, яка передбачає надмірну деталізацію даних у акті приймання-передачі щодо якісних характеристик земельної ділянки.

Власники земельних ділянок та землекористувачі несуть активний законодавчий обов'язок підвищувати родючість ґрунтів та зберігати інші корисні властивості землі на основі застосування екологічнобезпечних технологій обробітку і техніки, здійснювати інші заходи, які зменшують негативний вплив на ґрунти, запобігають безповоротній втраті гумусу, поживних елементів тощо. Власне, це і відрізняє земельні ділянки від інших об'єктів бухгалтерського обліку, які віднесені до групи основних засобів. З огляду на це, доцільно запровадити Книгу обліку операцій щодо земельної ділянки сільськогосподарського підприємства. В Книзі доцільно передбачити три розділи.

– I розділ «Операції щодо розпорядження речовими правами на земельні ділянки». У цьому розділі слід відображати усі правочини, які суб'єкт господарювання вчиняє щодо належної йому на праві власності чи праві користування земельної ділянки (продаж, оренда, суборенда, розірвання договору, пролонгація договору, проведення грошової оцінки).

– II розділ «Операції щодо використання земельних ділянок для цілей здійснення господарської діяльності». У цьому розділі слід відображати активності щодо отримання корисних властивостей земельної ділянки (засів, збір врожаю, зрошування, використання добрив, меліорація тощо). Вагоме значення при

формуванні цього інформаційного блоку відіграватимуть великі дані, отримані з різних електронних та Інтернет джерел (датчиків, сенсорів, тощо).

– III «Операції, пов'язані із охороною земель». Цей розділ вміщатиме дані про усі заходи, які вжиті сільськогосподарським підприємством, і спрямовані на охорону та підвищення родючості, належних йому земель (агрохімічна паспортизація, протиерозійні, агротехнічні, агрохімічні заходи тощо).

Ведення такої Книги дасть змогу дотриматись інтегрованого та комплексного підходу, а ОАС СГ формуватиме більш інформаційні дані щодо земельних ресурсів для цілей управління.

У практиці суб'єктів сільськогосподарської діяльності спостерігається низький рівень організації обліку господарських операцій, пов'язаних із земельними ділянками через відсутність методичних рекомендацій щодо організації обліку земель сільськогосподарського призначення, зокрема, прав користування й оренди таких природних ресурсів. Вирішення цієї проблеми в обліково-аналітичній системі аграрних підприємств дозволить предметніше й детальніше формувати інформацію для ефективного управління земельними ресурсами.

При цьому слід врахувати низку моментів. По-перше, сьогодні цільове призначення земельних ділянок в аграрному секторі економіки України не враховує потреб організації обліку щодо достовірного відображення сільськогосподарських операцій, пов'язаних із використанням ґрунтових природних ресурсів на рахунках бухгалтерського обліку. З огляду на створення чинним законодавством всіх передумов для облікового відображення земельних ділянок суб'єктами господарювання аграрного сектору економіки України, доцільне виокремлення трьох класифікаційних ознак: за видами (земельні ділянки сільськогосподарського та несільськогосподарського призначення, а також землі водного фонду), за якісними характеристиками (земельні ділянки, диференційовані за вмістом гумусу, мікроелементів і поживних речовин) та за способом залучення (земельні ділянки залучені на правах власності або на правах користування) [141, с. 240].

Тобто, облік земельних ділянок суб'єктів сільськогосподарської діяльності повинен бути організований таким способом, щоб уможливити отримання необхідної

інформації в розрізі власних і орендованих земельних ділянок, а також земельних ділянок у постійному користуванні, з урахуванням не лише кількісних, а й якісних характеристик таких природних ресурсів [142].

Окрім того, в аграрному секторі економіки вплив на діяльність має температурний режим, світловий клімат, рівень опадів та вологість ґрунту для ведення сільськогосподарської діяльності, тобто варто враховувати так звані агрокліматичні ресурси, які формують передумови для розвитку рослинництва та тваринництва, і неконтрольовані зміни цих природних ресурсів суттєво впливатимуть на ефективність ведення сільськогосподарської діяльності зокрема. Варто зазначити, що доведено наукову життєздатність технології створення закритих екологічних систем у невеликих масштабах, оскільки останні здатні тримати під контролем агрокліматичні ресурси та обмін речовин для підтримки форм життя, які населяють штучно створену систему. Оскільки інженерні інновації у вигляді будівництва закритих екологічних систем та вертикальних ферм в умовах міського середовища сьогодні впроваджуються у виробництво сільськогосподарської продукції [143], то в недалекому майбутньому організація обліку таких природних ресурсів повинна також передбачити можливості визнання та оцінку витрат, пов'язаних з агрокліматичними ресурсами, а тому має стати актуальним напрямом досліджень при розробці ефективних обліково-аналітичних систем.

Вважаємо, що чинна нормативно-правова база з питань організації обліку природних ресурсів в аграрному секторі економіки України потребує вдосконалення, а саме в частині їх визнання з урахуванням способу їх залучення та якісних характеристик. У зв'язку з цим, доцільна розробка методичних рекомендацій, що забезпечать достовірне та уніфіковане їх облікове відображення. Одним із головних завдань організації ОАС СГ повинно бути врахування усіх чинників, які впливатимуть на формування ціни ресурсів і забезпечуватимуть її справедливий рівень.

Попри те, що в результаті опитування не було зроблено акцент на трудових ресурсах, при формуванні сучасної обліково-аналітичної системи, на них також має бути зосереджена увага. В сучасних умовах трудові ресурси окрім того, що є

продуктивною силою, перетворюються у вагомий актив, який створює переваги одного аграрного підприємства над іншим. Адже від якості та ефективності трудових ресурсів залежать фінансові результати діяльності з виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції, а також конкурентоспроможність суб'єкта аграрного сектору загалом.

Організація обліку трудових ресурсів, задіяних на постійних і сезонних роботах в аграрному секторі економіки неврегульована, оскільки донедавна трудові ресурси розглядалися як активи суб'єкта сільськогосподарської діяльності, тоді як сьогодні облік трудових ресурсів вважається обліком витрат, пов'язаних з їх використанням, а саме поточних виплат працівникам, виплат при звільненні, виплат по закінченню трудової діяльності та інших виплат працівникам суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки [144]. Не вдаючись у деталізований розгляд питання організації обліку трудових ресурсів (його методики та її елементів, зокрема системи документального забезпечення тощо), зауважимо, що акцент слід робити не лише на кількісних, а й на якісних показниках. Зважаючи на галузеву специфіку, фахівці аграрних підприємств в сучасних умовах повинні володіти низкою інноваційних знань, котрі не завжди відносяться до однієї галузі, а тому їх здатність до навчання й самоосвіти, вміння переключатися на виконання нових завдань, здійснювати аналіз і приймати самостійні рішення перетворюються в продуктивну силу, здатну вивести підприємство на вищий рівень ефективності. Тому вагомою перевагою обліково-аналітичної системи стало б врахування саме таких показників, їх оцінка і відображення. До фінансових ресурсів будь-яких суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки відносимо сукупність грошових доходів і надходжень у розпорядженні такого суб'єкта, призначених для виконання останнім фінансових зобов'язань, а також фінансування витрат операційної діяльності [145].

Зазначимо, що грошова форма фінансових ресурсів суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки вимагає від останніх постійного забезпечення збалансованості та взаємозв'язку інвестиційних, інноваційних, інформаційних, матеріальних, природних і трудових ресурсів, а також дотримання пропорцій їх формування та використання в процесі сільськогосподарського виробництва. Окрім

того, при виборі того чи іншого джерела формування фінансових ресурсів, суб'єкти сільськогосподарської діяльності керуються необхідністю досягнення найбільшого економічного ефекту, тому групування фінансових ресурсів здійснюється за аналогією з інвестиційними ресурсами, необхідними для покриття потреб капітального будівництва у сільському господарстві. У зв'язку з цим процес організації обліку фінансових ресурсів суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки є трудомістким і залежить від специфіки діяльності останніх й обраної ними облікової політики відповідно до вимог чинного законодавства. При цьому, зміна структури Звіту про фінансові результати за аналогією до Звіту про рух грошових коштів [146, с. 43], яким передбачено розподіл діяльності на операційну, фінансову та інвестиційну, дозволить отримувати структуровану інформацію про стан та використання фінансових ресурсів суб'єктом сільськогосподарської діяльності зокрема.

Запропоновані організаційно-методичні рішення проблемних питань, що існують в обліку сільськогосподарських підприємств є далеко не вичерпними. Тому обраний нами напрям наукових досліджень продовжуватиме бути актуальним. Однак наші пропозиції та узагальнення дозволять формувати на аграрних підприємствах більш ефективні обліково-аналітичні системи, які сприятимуть підвищенню інформаційності облікових даних, зростанню ефективності сільськогосподарського виробництва, а також посиленню його інвестиційної привабливості.

2.3. Організаційні засади розвитку управлінського обліку суб'єктів аграрного сектору

Підсистема бухгалтерського обліку суб'єктів аграрного сектору, сформована з урахуванням запитів користувачів облікової інформації, дозволяє суттєво поліпшити інформаційну базу прийняття рішень. Однак її результативність може суттєво зрости за умови комплексного поєднання з підсистемою управлінського обліку. Як складова обліково-аналітичної системи суб'єкта аграрного сектору управлінський облік, зважаючи на певні фінансові потреби для його організації, може запроваджуватися

поетапно. Зокрема, насамперед, варто організувати його щодо найбільш вагомих, ємних і максимально впливових об'єктів обліку. Таке удосконалення облікової системи на підприємствах сільського господарства дозволить здійснювати швидку обробку економічної інформації з метою отримання даних, на основі яких будуть прийматись управлінські рішення й визначатимуться напрямки розвитку їх діяльності. Аналізуючи діяльність сільськогосподарських підприємств, яка може бути віднесена до каденції управлінського обліку, слід констатувати той факт, що в переважній більшості у них немає створеного окремого відділу, який би відповідав за такий напрям облікової роботи. Дану функцію виконують певні спеціалісти на підприємстві, але ще недостатньо.

Суттєвою проблемою при цьому є саме забезпечення ефективності підсистеми управлінського обліку, тобто співвимірність понесених затрат на її організацію із отриманими вигодами. В даному випадку ефективність залежить від низки факторів, таких як: якість розробленої підсистеми управлінського обліку, кваліфікація персоналу, чіткість визначення меж і функцій фахівців, системність в їх роботі та багато інших. Особливе місце системи обліку визначається роллю, яку вона виконує в управлінні, з одного боку, засобом ефективного управління для користувачів, а з іншого – базою для прийняття управлінських рішень для збалансованого функціонування всіх господарюючих суб'єктів. При цьому система обліку може виступати засобом ефективного управління лише при економічно вигідній її організації.

Для забезпечення правильного вибору найбільш вагомий об'єкт при започаткуванні підсистеми управлінського обліку можна застосовувати різні підходи. Традиційно максимальної уваги, як свідчить теорія й практика управлінського обліку, заслуговує на увагу такий об'єкт обліку, як витрати та суміжні з ними облікові показники. Щодо цього можна послатися на авторитетну думку, котру висловив Пушкар М. С., який стверджує, що предметом управлінського обліку «є контроль за формуванням собівартості продукції за центрами витрат і сфери відповідальності та визначення рентабельності, пошук резервів зменшення витрат і збільшення прибутку» [147, с. 227].

На досліджуваних нами сільськогосподарських підприємствах було проведено анкетування з метою виявлення позиції керівників різних ланок щодо доцільності організації підсистеми управлінського обліку в організаціях, в яких вони працюють. Результати анкетування узагальнені в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Результати проведення анкетування для
оцінки ставлення до організації підсистеми управлінського обліку на
сільськогосподарських підприємствах

№	Запитання	Відповідь так, %
1	Чи вважаєте Ви доцільним запровадження управлінського обліку на підприємстві?	75
2	Чи готові Ви формувати додаткову інформацію для системи управлінського обліку?	20
2	Чи згодні Ви з тим, що за умови, якщо ефект від запровадження підсистеми управлінського обліку був би позитивним, найбільше слід контролювати такий об'єкт обліку як (можна обирати усі зазначені нижче, а також додавати власний):	
	витрати;	80
	собівартість;	92
	фінансовий результат;	35
	ресурси;	45
	виробництво загалом;	51
	свій варіант*	22

Примітки: * було запропоновано такі об'єкти як: прибуток, заробітна плата; матеріальне стимулювання, капітал підприємства, процес постачання, процес реалізації; в опитуванні взяли участь 75 респондентів з 5 агрофірм.

Результати засвідчують, що респонденти в основному підтримують організацію підсистеми управлінського обліку, та вважають, що для початку найбільш доцільним є його спрямування на такий об'єкт обліку, як витрати та собівартість. При цьому в загальному керівники різних ланок управління суб'єктів аграрного сектору висловлюють побажання щодо потреби здійснювати облік з урахуванням тих процесів, котрі відбуваються на підприємствах під час їх діяльності. Акцент на процесах, на наш погляд, має раціональне підґрунтя, адже так чи інакше всі процеси одночасно супроводжуються витратами. Отож підсистема управлінського обліку в обліково-аналітичній системі аграрного підприємства за об'єкти обліку може мати процеси. Але її метою повинна бути оптимізація діяльності, яка може базуватися на розробці ефективної стратегії розвитку суб'єкта аграрного сектору. З огляду на це,

загальна схема організації такої підсистеми має включати відповідні об'єкти обліку, розробку стратегічних планів розвитку, формування моделі діяльності та взаємозв'язки між усіма елементами, які забезпечують досягнення оптимізаційного результату та підвищення ефективності господарської діяльності (рис.2.3).

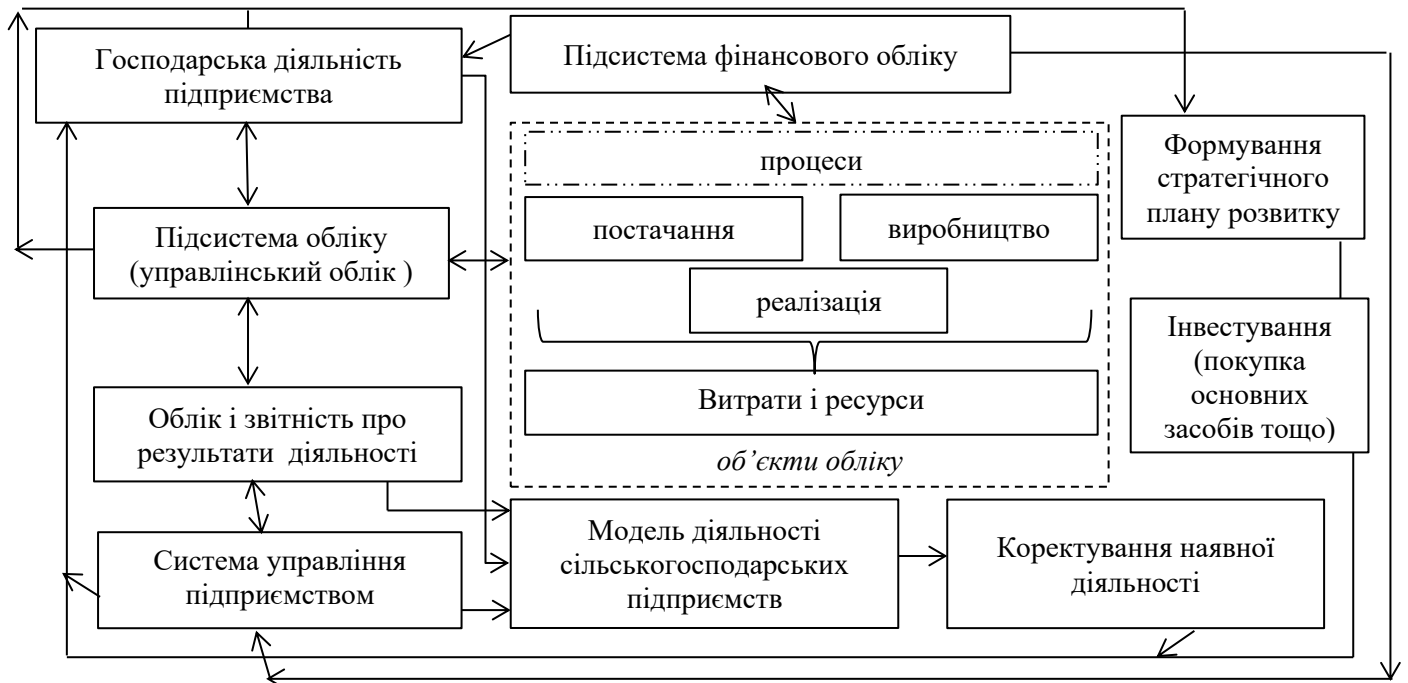


Рис. 2.3. Схема елементів підсистеми управлінського обліку в обліково-аналітичній системі аграрного підприємства та зв'язків між ними

Джерело: розроблено автором самостійно.

У певному абстрагованому й спрощеному розгляді коротко сформуємо окремі наші позиції щодо об'єктів обліку.

У сучасних умовах функціонування суб'єктів господарювання різних видів діяльності поєднує в собі такі складові: процес постачання, процес виробництва та процес реалізації. На основі даних обліку по цих процесах суб'єкти господарювання в аграрному секторі визначають результати діяльності: позитивні (прибутки) чи негативні (збитки), а також здійснюють розрахункові та податкові платежі. Організація основної діяльності, власне, передбачає ефективну побудову системи обліку на цих підприємствах. Формуючи комплексну обліково-аналітичну систему, слід врахувати можливість гармонізації та поєднання підсистем фінансового й управлінського обліку в питаннях облікового відображення процесів і їх оптимізації. Враховуючи специфіку діяльності суб'єктів господарювання в аграрному секторі,

систему організації господарських процесів та результатів діяльності необхідно досліджувати за такими складовими: оцінка; первинні документи; рахунки бухгалтерського обліку; фінансова звітність. Окрім цього, оскільки підсистема управлінського обліку виконує функції, що відрізняються від функцій підсистеми фінансового обліку, то варто досягти комплексності у формуванні облікових даних таким чином, щоб їх можна було ефективно використовувати для управлінських цілей. Тому ці дані мають бути адаптовані для такого використання, а облікові документи містити потрібну деталізацію.

МСФЗ визначають господарські процеси у суб'єктів господарювання аграрного сектору як управління процесом біологічного перетворення і збору біологічних активів для продажу, або перетворення їх в сільськогосподарську продукцію чи в додаткові біологічні активи [148].

При організації процесу постачання в суб'єктів господарювання аграрного сектору, насамперед, здійснюють оприбуткування необоротних (основних засобів, нематеріальних активів та ін.) і оборотних активів (виробничих запасів, товарів, біологічних активів та ін.), які є базисом для здійснення усіх подальших господарських процесів. Враховуючи особливості діяльності суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки, основними складовими процесу постачання є господарські операції з надходження біологічних активів.

Процес надходження й вибуття довгострокових біологічних активів у системі фінансового обліку має бути обов'язково відображеним у відповідних первинних документах. Незважаючи на наявність деталізованого переліку форм первинних документів, які застосовуються суб'єктами господарювання аграрного сектору, на нашу думку, ці форми потребують удосконалення з метою деталізації інформації, яка наведена у них, для реалізації завдань управлінського обліку.

З урахуванням цього, та зважаючи на специфіку діяльності суб'єктів господарювання аграрного сектору та норми Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку щодо переліку обов'язкових реквізитів первинних документів, нами запропоновано здійснити удосконалення наступних форм первинних документів для відображення в фінансовому обліку

інформації про біологічні активи:

- Акту № _ приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію у частині доповнення такими реквізитами (Додаток Г): зазначення умови складання Акту (при збільшенні вартості незрілих довгострокових біологічних активів на суму понесених витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями, по закінченні посадкових робіт та щорічному зростанню вартості молодих насаджень на суму витрат по їх вирощуванню, або при досягненні насадженнями віку ефективного їх використання й зарахуванню їх до складу довгострокових біологічних активів рослинництва) для зручності використання інформації наведеної в ньому відповідними працівниками бухгалтерії; зазначення конкретного виду довгострокових біологічних активів рослинництва – для подальшого достовірного відображення такого активу на рахунках бухгалтерського обліку; зазначення зрілості довгострокового біологічного активу рослинництва – для правильності визначення термінів переведення таких активів із групи «незрілих» у групу «зрілих»; зазначення коду аналітичного обліку – для більшої деталізації інформації, яка подається в бухгалтерію та є основою для складання звітності й прийняття управлінських рішень; зазначення підпису, прізвища та імені й по батькові бухгалтера, який перевіряв Акт на наявність заповнення усіх реквізитів первинного документа.

- Акту № _ приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стаду тварин) в частині доповнення такими реквізитами (Додаток Д): балансова вартість на дату народження та на дату приймання – для надання інформації відповідним працівникам, які приймають управлінські рішення, про вартісний приріст довгострокових біологічних активів тваринництва; справедлива вартість на дату реалізації – для формування інформаційного базису в частині розрахунку рентабельності реалізації довгострокових біологічних активів рослинництва; зазначення коду аналітичного обліку – для більшої деталізації інформації, яка подається в бухгалтерію і є основою для складання звітності та прийняття управлінських рішень.

Враховуючи організаційно-технологічні особливості діяльності суб'єктів

господарювання аграрного сектору, доцільно внести уточнення щодо виключення обов'язкових реквізитів первинних документів. Реквізит «ідентифікаційний код підприємства» необхідно використовувати лише для зовнішніх первинних документів, які можуть застосовуватися поза межами підприємства [149, с. 131]. Так, як Акт № _ приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію та Акт № _ приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стаду тварин) є внутрішніми документами підприємства (застосовуються у межах підприємства), тому такий реквізит ми не рекомендуємо для використання.

Також для документального відображення розрахунку амортизаційних відрахувань по довгострокових біологічних активах, що оцінені за первісною вартістю, поки що не розроблена типова форма, то суб'єкти господарювання в аграрному секторі можуть використовувати реєстри журнально-ордерної форми: Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (форма № 10.2.7 с.-г.).

З метою контролю за господарськими процесами та результатами господарської діяльності матеріально-відповідальні особи повинні складати та здавати звіт в бухгалтерію. Розроблена форма звіту на сьогодні відсутня. Документування господарських операцій може проводитись із використанням самостійно виготовлених бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм (п.2.7 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку №88) [150]. Відповідно до цього нами запропоновано форму Звіту матеріально-відповідальної особи, яка може використовуватись суб'єктами господарювання аграрного сектору (Додаток Е). Терміни складання звіту пропонується встановлювати бухгалтеру, враховуючи особливості діяльності суб'єктів господарювання в аграрному секторі й такий термін, на наш погляд, повинен становити 1 раз у 5 днів.

Перед складанням звіту первинні документи з обліку біологічних активів групують на прибуткові та видаткові документи з надходження та вибуття біологічних активів. Прибуткові документи та документи з надходження біологічних

активів складають по датах. У видаткових документах та документах на вибуття біологічних активів враховують спочатку документи, за якими здавали виручку, потім інше вибуття.

Складати звіт слід у двох примірниках. Спочатку вказується період складання, прізвище матеріально-відповідальної особи, номер звіту. Інформація, наведена у звіті також є основою для проведення інвентаризації. З попереднього звіту залишок на кінець переноситься в даний звіт як залишок на початок. Прибуткові документи записують, вказуючи: звідки надійшли біологічні активи, номер і дату документа, суму біологічних активів у продажних цінах. Підраховують підсумок приходу і підсумок вибуття. Сформований у системі фінансового обліку Звіт за запропонованою формою, доцільно використовувати в управлінському обліку як джерело інформації для прийняття рішень щодо провадження діяльності, пов'язаної з біологічними активами. Такий звіт також надає достатньо інформації для проведення аналітичних обчислень і розробки стратегічних планів.

Не менш важливо при організації управлінського обліку правильно вирішити питання узгодження та відображення облікових даних і операцій в системі рахунків. Зокрема, навіть по запропонованих вище інноваціях є потреба виокремлення даних, для чого необхідне відкриття або додаткових аналітичних рахунків, або й навіть субрахунків та рахунків, які не передбачені офіційним Планом рахунків бухгалтерського обліку. Складність реалізації цього завдання полягає в потребі розширення переліку рахунків управлінського обліку та їх ідентифікації.

Чинний План рахунків не передбачає використання субрахунків, але у інших нормативно-правових документах Міністерством фінансів України надано рекомендації щодо використання субрахунків з врахуванням необхідності здійснення діяльності суб'єктами господарювання, а саме організації обліку, аналізу, контролю та управління. Ми пропонуємо поєднати різні варіанти використання Плану рахунків, а саме авторська пропозиція стосується використання субрахунків, які офіційно затверджені в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій із використанням аналітичних рахунків, які є авторською пропозицією щодо

удосконалення бухгалтерського обліку з врахуванням специфіки діяльності для суб'єктів господарювання в аграрному секторі та які відграють суттєву роль при прийнятті управлінських рішень (Додаток Є).

Орієнтація на потреби й запити системи управління, як свідчать проведені нами дослідження точок зору управлінського персоналу суб'єктів аграрного сектору, потребує врахування щонайменше двох основних напрямів: по-перше, власне внутрішніх управлінських потреб у неупередженій інформації для прийняття рішень і, по-друге, орієнтації на використання Міжнародних стандартів фінансової звітності у практичній діяльності аграрних підприємств, що пов'язано з активною їх інтеграцією й входженням у міжнародні ринки сільськогосподарської продукції.

Наразі чинний План рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання фінансової звітності за МСФЗ формується кожним підприємством самостійно з орієнтацією на загальноприйняті принципи побудови Планів рахунків бухгалтерського обліку в міжнародній практиці, врахуванням галузевих особливостей, а також вимог до підготовки основних форм фінансової звітності та приміток до неї. На основі аналізу потреби в наявності інформації, яка не забезпечується чинною системою обліку, нами запропоновано низку уточнень до аналітичних рахунків в частині основних видів господарських процесів та результаті діяльності суб'єктів господарювання аграрного сектору.

Насамперед, є необхідність відображати вартість поточних біологічних активів, переведених до складу довгострокових біологічних активів, та витрат з придбання довгострокових біологічних активів в складі капітальних інвестицій (рахунок 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» у розрізі запропонованих аналітичних рахунків для суб'єктів господарювання аграрного сектору). Відображення безоплатно отриманих довгострокових біологічних активів у бухгалтерському обліку здійснюють без використання рахунку 15.

На відміну від попередньо діючих рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів чинна методика обліку (норми П(С)БО 30 «Біологічні активи») передбачає включення витрат на закладку і вирощування багаторічних насаджень до складу вартості незрілих довгострокових біологічних активів. Така вартість

довгострокових біологічних активів у бухгалтерському обліку відображається не на субрахунку для обліку капітальних інвестицій (субрахунок 152), а на рахунках для обліку довгострокових біологічних активів (субрахунки 165, 166) у розрізі запропонованих аналітичних рахунків для суб'єктів господарювання аграрного сектору [151]. Щодо здійснення оцінювання незрілих довгострокових біологічних активів, то вони до досягнення продуктивного віку оцінюються за сумою всіх витрат, які понесені на закладку і вирощування біологічних активів. Нарахована амортизація на довгострокові біологічні активи, оцінка яких здійснюється за первісною вартістю, в бухгалтерському обліку матиме місце з врахуванням кореспонденції субрахунків для обліку витрат та обліку зносу (амортизації) довгострокових біологічних активів. У випадку настання можливості здійснення оцінки довгострокового біологічного активу за справедливою вартістю, який спочатку оцінювався за первісною вартістю, здійснення нарахування амортизацій на такий довгостроковий біологічний актив не зупиняється. У такому випадку провадиться переведення довгострокового біологічного активу, який оцінюється за первісною вартістю, у групу довгострокових біологічних активів, що оцінюються за справедливою вартістю.

Під час проведення сумових підсумків про суми нарахованої амортизації на довгострокові біологічні активи, які відображаються в бухгалтерському обліку на субрахунках 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю», та 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю», слід використовувати субрахунок 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів» у розрізі запропонованих аналітичних рахунків для суб'єктів господарювання аграрного сектору [152].

Формування достовірного та своєчасного інформаційного забезпечення у суб'єктів господарювання аграрного сектору передбачає об'єктивне відображення доходів і витрат, які формують результати діяльності. Складовою процесу відображення витрат є правильність обліку прямих і непрямих витрат. У практичній діяльності такий розподіл витрат здійснюється в кінці року, але для прийняття своєчасних управлінських рішень необхідним є формування такої інформації в короткі терміни: помісячно або щоквартально з врахуванням сезонності як

організаційно-виробничої характеристики в аграрному бізнесі.

Також суб'єкти господарювання аграрного сектору здійснюють розподіл загальновиробничих витрат на змінні і постійні. При цьому в обліковій політиці необхідно зазначити базу такого розподілу, окремо для об'єктів тваринництва та об'єктів рослинництва. За результатами проведеного дослідження встановлено, що суб'єкти господарювання аграрного сектору застосовують різні бази розподілу. Наприклад, матеріальні витрати, вартість насіння, вартість кормів, прямі витрати на оплату праці та ін. На нашу думку, найбільш об'єктивною базою розподілу є сума всіх прямих витрат, тому що вибір окремо взятих витрат як бази розподілу не дає можливості в подальшому сформулювати показник фактичної виробничої собівартості, а згодом при подальшій реалізації – справедливу вартість.

Під час здійснення реалізації біологічних активів суб'єкти господарювання аграрного сектору, крім доходів та витрат від реалізації, визначають доходи (витрати):

1. Від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів.

2. Від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу.

3. Від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу [153, с. 99].

У бухгалтерському обліку суб'єктів господарювання аграрного сектору результати діяльності (доходи або витрати) від первісного визнання довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю, та від зміни вартості довгострокових біологічних активів на звітну дату, обліковуються, використовуючи наступні субрахунки, до яких у Робочому плані рахунків нами запропоновано відповідні аналітичні рахунки:

- 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;

- 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»,

У випадку модифікації оцінки біологічних активів на певну звітну дату позитивний результат діяльності – дохід (за субрахунком 710) виникатиме у випадку, якщо оцінка біологічних активів за справедливою вартістю у сумовому виразі є більшою від справедливої вартості на попередню звітну дату. Відповідно, зниження сумової оцінки біологічних активів (ринкових цін) призводить до відображення витрат у бухгалтерському обліку (за субрахунком 940).

Формування фінансового результату у суб'єктів господарювання аграрного сектору (доходів або витрат) при здійсненні оцінки за первісною вартістю додаткових біологічних активів є наслідком того, що під час біологічних перетворень суб'єкт господарювання несе витрати, які є невід'ємними під час отримання додаткових біологічних активів. Такі витрати відповідно до норм Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і Податкового кодексу України [154] є прямими витратами і відображаються як фактичні витрати на виробництво на рахунку 23. Під час надходження до суб'єктів господарювання аграрного сектору додаткових біологічних активів оцінка останніх здійснюється за справедливою вартістю з врахуванням ринкової ситуації на ідентичні активи (з врахування коригування на комісійні витрати на непрямі податки (податок на додану вартість)). Формування ринкової ціни на біологічні активи включає в себе крім, безпосередньо, суми прямих витрат, і частину прибутку з подальшою метою забезпечення рентабельної господарської діяльності в аграрному бізнесі. При цьому в бухгалтерському обліку виникають різниці, що відображаються на субрахунку 710, до якого у Робочому плані рахунків нами запропоновано відповідні аналітичні рахунки. У випадку, якщо здійснена оцінка за справедливою вартістю (ринкова ціна) є меншою від загальної суми прямих витрат, то суб'єкт господарювання відображає витрати на субрахунку 940 з врахуванням запропонованих аналітичних рахунків.

Фінансовий результат (доходи або витрати) від визнання за первісною оцінкою додаткових біологічних активів суб'єктів господарювання в аграрному секторі формується окремо за кожним об'єктом обліку біологічних активів, до яких у

Робочому плані рахунків нами запропоновано відповідні аналітичні рахунки. Тому у бухгалтерському обліку на рахунках обліку витрат виробництва (рахунок 23) необхідно здійснювати співставність між витратами, які мають місце під час біологічного перетворення, та витратами, які формують вартість отриманих біологічних активів, за окремими об'єктами (наприклад, видами чи групами біологічних активів).

З врахуванням діючої методики бухгалтерського обліку біологічних активів результати здійснення операцій з визнання додаткових біологічних активів (доходи або витрати) будуть мати місце у бухгалтерському обліку через наступну кореспонденцію (Дт 23 – Кт 710, якщо фінансовий результат – дохід та/або Дт 940 – Кт 23, якщо фінансовий результат – витрати).

Такі операції відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів суб'єкти господарювання повинні відображати в бухгалтерському обліку у кінці звітнього року, здійснюючи також аналіз оцінки за справедливою і фактичною вартістю, або на кожен дату балансу із здійснення коригування у кінці року до суми фактично понесених доходів або витрат від оцінки додаткових біологічних активів за первісною вартістю, яка визначається в кінці звітнього року (у цьому випадку протягом операційного циклу/року) проводять порівняння оцінки за справедливою вартістю та фактично понесеними витратами, які узагальнюються на дату балансу, а в кінці звітнього періоду (року) після визначення фактичної кінцевої собівартості проводять коригування.

З врахуванням інтеграції МСФЗ у практичну діяльність підприємств, на нашу думку, достовірно правильним буде останній варіант формування результату діяльності, оскільки МСФЗ у своїх нормах та чинне законодавство України передбачає формування фінансової звітності (фінансового результату) на будь-яку проміжну дату (день місяця).

Під час вибуття біологічних активів (їх продажу) суб'єкти господарювання в аграрному секторі дохід від продажу відображають в загальному методичному порядку з врахуванням норм П(С)БО 15 «Дохід» з врахуванням відповідних запропонованих аналітичних рахунків Робочого плану рахунків. Собівартість

реалізації біологічних активів формується у бухгалтерського обліку за субрахунком 901 з врахуванням запропонованих аналітичних рахунків як підсумок усіх понесених витрат на дату реалізації. Уся кореспонденція рахунків враховує запропоновані нами аналітичні рахунки до діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Відображення інформації у формах фінансової звітності суб'єктів господарювання в аграрному секторі також розглянемо з врахуванням основного виду ресурсів – біологічних активів (рис.2.4).

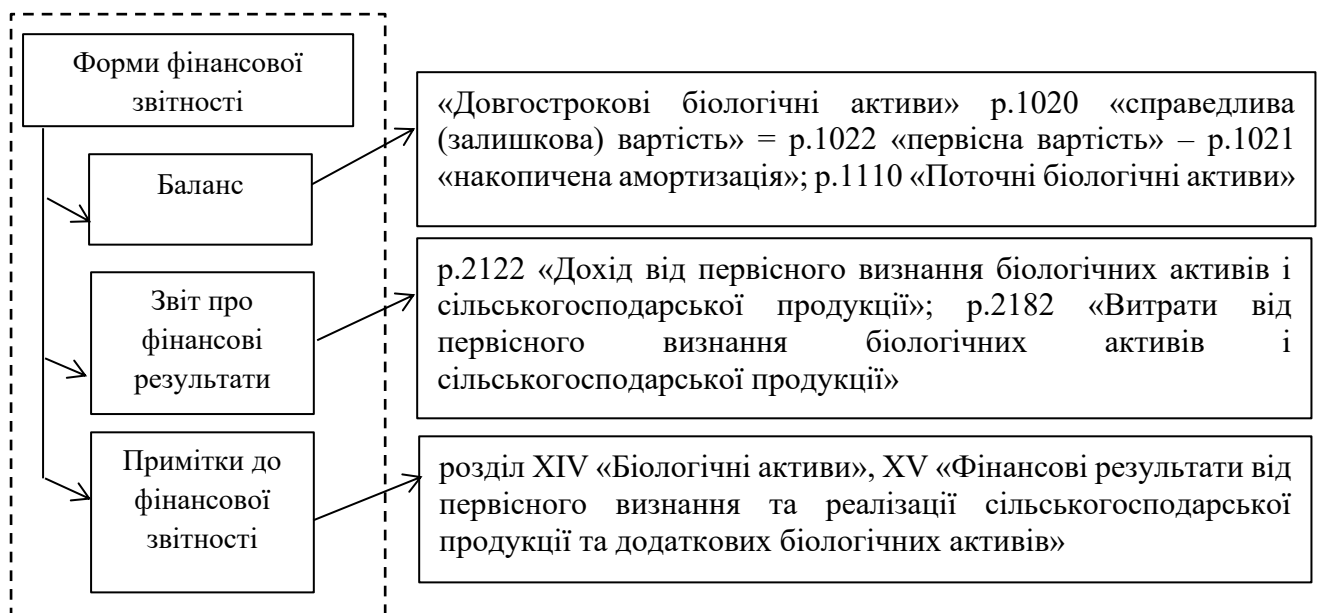


Рис. 2.4. Відображення інформації про біологічні активи у формах фінансової звітності

Примітка. Згідно чинних вимог

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку передбачають надання більш детальної інформації у примітках до фінансової звітності. З огляду на це, заслуговує на увагу пропозиція Чік М. Ю. щодо уточнень до інформації, яка наводиться у примітках до річної фінансової звітності підприємств. А саме: 1) текстовий опис біологічних активів; 2) пояснення, чому можливо чи неможливо визначити справедливую вартість; 3) вплив змін відображення біологічних активів на формування облікової політики підприємств; робочого плану рахунків; методів оцінки; складання графіку документообігу та ін. [149, с. 107].

Наведемо приклад відображення біологічних активів у Примітках до річної фінансової звітності, складеної за МСФЗ: «Біологічними активами вважати тварин або рослини, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. Біологічні активи відображати на дату річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Біологічні активи у фінансовій звітності відображати за вартістю, визначеною у результаті переоцінки. Переоцінена вартість являє собою справедливу вартість об'єкта біологічних активів на дату переоцінки за вирахуванням накопичених збитків від зменшення корисності. Переоцінку здійснювати станом на кінець звітного року або на іншу дату у разі потреби. Суб'єкту господарювання слід визнавати біологічний актив або сільськогосподарський продукт тоді і лише тоді, коли: суб'єкт господарювання контролює актив у результаті минулих подій; існує можливість отримання суб'єктом господарювання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з цим активом; справедливу вартість або собівартість активу можна достовірно оцінити. Визначення справедливої вартості біологічного активу, або сільськогосподарської продукції може бути спрощене завдяки об'єднанню біологічних активів або сільськогосподарської продукції в групи відповідно до їхніх суттєвих ознак; наприклад, за віком або за якістю. Суб'єкт господарювання відбирає ознаки, які відповідають ознакам, що використовуються на ринку як основа для ціноутворення. Прибуток або збиток, що виникає при первісному визнанні біологічного активу за його справедливою вартістю, мінус витрати на продаж або внаслідок зміни справедливої вартості біологічного активу за вирахуванням витрат на продаж, слід включати в прибуток або збиток за період, у якому він виникає».

Використання у практиці діяльності норм МСФЗ та пропонованих інновацій обліково-аналітичної системи дозволить удосконалити організаційні засади розвитку підсистеми не лише фінансового, а й управлінського обліку суб'єктів господарювання в аграрному секторі. При цьому реалізація важливого завдання формування підсистеми управлінського обліку матиме деякі реальні базові основи, які в подальшому доцільно розвивати й досліджувати більш детально.

Висновки до розділу 2

1. Нормативно-правове регулювання організації бухгалтерського обліку охоплює систему нормативно-правових (обов'язкових) засобів впливу на поведінку учасників відносин у цій сфері та є вужчим за змістом від поняття «правове регулювання», яке охоплює також необов'язкові (рекомендаційні, роз'яснювальні) засоби впливу. Під нормативно-правовим регулюванням бухгалтерського обліку в аграрному секторі пропонуємо розуміти сукупність нормативно-правових засобів впливу на поведінку учасників суспільних відносин щодо ведення бухгалтерського обліку в аграрному секторі. Мета такого регулювання полягає в створенні єдиних, чітких і зрозумілих правил для всіх учасників відносин у сфері ведення сільського господарства, які відповідають сучасному стану розвитку відносин у цій сфері, з метою забезпечення правильного й ефективного ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також ефективного функціонування обліково-аналітичних систем.

2. Система нормативно-правового регулювання організації бухгалтерського обліку складається із загальних і спеціальних джерел правового регулювання, які затверджуються уповноваженими суб'єктами. Запропоновано класифікувати джерела, які становлять систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку в аграрному секторі, за такими критеріями: за сферою (обсягом) правового регулювання: загальні джерела; спеціальні джерела та локальні джерела; за характером регулювання: нормативні (обов'язкові) та рекомендаційні; за походженням джерела регулювання: міжнародні; національні.

3. Критичний аналіз чинної нормативно-правової та інструктивно-методичної бази щодо організації обліково-аналітичних систем суб'єктів аграрного сектору свідчить про наявність потреби в його удосконаленні. В роботі обґрунтовано напрям удосконалення нормативного регулювання в частині формулювання Розділів і підпунктів Наказу про облікову політику, що визначають структурні складові, повноваження, результати функціонування обліково-аналітичної системи аграрних підприємств і її організації та принципи підготовки даних для цілей управління. Для

цих цілей запропоновано підхід до ідентифікації вимог до обліково-аналітичної системи за допомогою запропонованої анкети, який уможлиблює її кращу структурування й визначення складових, а також ідентифіковано складові, які слід включити в неї (підходи до оцінки активів (в розрізі активів з особливим акцентом на оцінку таких унікальних облікових об'єктів як земля, біологічні та інтелектуальні активи, природні ресурси тощо); склад витрат (в тому числі в управлінському обліку); засад і методики організації управлінського обліку загалом, і методики відображення економічної інформації та її аналізу, зокрема; узгодження та забезпечення єдності і порівняльності інформації, що продукується підсистемами фінансового, управлінського обліку та статистичних даних, які подаються суб'єктами аграрного сектору України органам державної статистики (зокрема – це дані про витрати, собівартість, доходи, фінансові результати тощо) тобто взаємоузгодження фінансової, статистичної та податкової звітності; інші дані, необхідні для управління, які виходять за межі встановленого порядку ведення обліку та подання звітності.

4. На основі аналізу історичного досвіду становлення та орієнтуючись на сучасні методи управління сільськогосподарськими підприємствами, побудовано деталізовану схему обліково-аналітичної системи суб'єктів господарювання в аграрному секторі, яка відповідає управлінським запитам, котрі існують сьогодні. Елементна структура обліково-аналітичної системи, яка пропонується, може виступати базовою уніфікованою для усіх суб'єктів господарювання основою розробки власної індивідуальної системи, адже включає в себе основні блоки, що характерні для сучасних аграрних підприємств: мету, завдання та призначення системи; рівні її формування; забезпечувальну частину; інструментарій; користувачів.

5. Встановлено, що ОАС є складною інформаційною системою діяльності сільськогосподарського підприємства, яка має формувати ефективне обліково-аналітичне забезпечення, орієнтуючись на оперативні, тактичні та стратегічні складові управління, й зроблено висновок, що вона повинна враховувати управлінські запити на інформацію для прийняття рішень. Для досягнення ефективності та якості створення такої системи запропоновано послідовність і детальний опис 7 етапів її

формування. При цьому, в організаційному плані, насамперед, потрібно провести моніторинг вимог і запитів управлінського персоналу, встановити перелік тих даних, які очікуються від обліково-аналітичної системи, а потім ідентифікувати можливості й правила їх забезпечення.

6. Зважаючи на виняткову вагу й обмеженість факторів сільськогосподарського виробництва, які розмежовані за фізичним змістом для потреб бухгалтерського обліку, в роботі ідентифіковано основні проблеми їх обліку й запропоновані напрями вирішення. Акцент на вагомості в структурі ресурсів такої складової як земельні ділянки, які за своєю суттю є основним біологічним активом, уможливив розробку удосконалених підходів до ведення первинних документів для їх бухгалтерського обліку. Окреслені в дисертації форми документів дадуть змогу відобразити в бухгалтерському обліку земельну ділянку, як особливий природний ресурс, який має вирішальне значення для ведення сільського господарства та вміщатимуть вичерпні відомості, які є необхідними для її використання, уникаючи при цьому зайвої деталізації та дублювання даних.

7. При організації обліково-аналітичної системи важливо максимально використовувати наявні можливості та інформаційні дані, які продукуються системою обліку для цілей управління. Тому наявну облікову базу слід краще адаптувати до підготовки інформації для управлінських цілей. Відповідно, актуальним є запровадження підсистеми управлінського обліку, який має комплексно поєднуватися з іншими підсистемами, особливо підсистемою фінансового обліку. На прикладі розвитку організації обліку господарських процесів та удосконалення системи документального й рахункового їх оформлення, а також за рахунок розробки та уточнення первинних і зведених облікових документів зроблено спробу підготувати підґрунтя для комплексного запровадження підсистеми управлінського обліку.

Основні положення другого розділу дисертації опубліковано у працях: [79, 84, 85, 97, 141, 155,156].

РОЗДІЛ 3.

ОРГАНІЗАЦІЯ ПІДСИСТЕМИ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ В ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ СИСТЕМАХ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ АГРАРНОГО СЕКТОРУ

3.1. Загальна модель організації підсистеми економічного аналізу в обліково-аналітичних системах суб'єктів господарювання аграрного сектору

Підсистема економічного аналізу відіграє визначальну роль в рамках функціонування обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання, зокрема аграрного сектору національної економіки. З одного боку, вона залежна та отримує економічну інформацію, яка використовується в процесі аналізу, з іншого – репрезентує результати аналізу, на основі яких управлінський персонал приймає поточні й перспективні рішення щодо діяльності підприємства та подальшого розвитку бізнесу.

Водночас, не менш важливі, завдання підсистеми економічного аналізу – оцінка дотримання планової траєкторії розвитку підприємства; ступінь виміру виконання показників господарювання в рамках інвестиційних проектів, бізнес-планів, бюджетних програм підтримки галузей тваринництва та рослинництва, сільськогосподарського, банківського та позабанківського кредитування; ідентифікація недовикористаних резервів, особливо в частині родючості, раціонального використання площ сільськогосподарських угідь, мінімізації втрат сільськогосподарської продукції та раціонального використання сільськогосподарської, складської та логістичної інфраструктури; встановлення причин недостатньо високих результативних показників; обґрунтування висновків відносно диверсифікації аграрного бізнесу і т. ін.

Особливо в умовах зростаючої конкуренції на внутрішньому аграрному ринку посилюється не лише вагомість безпосередньо функції економічного аналізу, а й ще більшою мірою – формування відповідної підсистеми. Мова йде не тільки про започаткування такої роботи на рівні суб'єкта господарювання, а й про

інституціоналізацію такої підсистеми.

В практичній площині це означає формування на підприємстві структури підсистеми економічного аналізу (закріплення її норм та положень у статутній та іншій документації) і її елементів, взаємозв'язків між ними, що дозволяє встановлювати, змінювати, переглядати, контролювати та підтримувати ефективність діяльності суб'єкта аграрного сектору; встановлювати вимоги до розробки, впровадження, функціонування, моніторингу, аналізу та вдосконалення обліково-аналітичної системи в частині аналітичної складової в контексті існуючих параметрів функціонування бізнесу; зробити більшість процесів економічного аналізу «зрозумілими» для менеджменту суб'єкта аграрного сектору економіки.

Такий підхід дозволяє забезпечити постійність функціонування підсистеми економічного аналізу суб'єкта аграрного підприємництва, ефективне управління нею та отримання в підсумку її роботи необхідне і якісне інформаційно-аналітичне забезпечення, здатне чітко і стабільно реалізувати процеси аналізування згідно норм та регламентів, розподілити відповідальність між суб'єктами підсистеми, забезпечити гармонізацію реалізації функції економічного аналізу в рамках всієї системи управління підприємством, її інтеграцію в сукупність бізнес-процесів, підвищити рівень плановості та керованості бізнесу, його прозорості перед внутрішніми та зовнішніми партнерами і контрагентами [157, с. 110].

Керівникам аграрних підприємств потрібно також враховувати не лише внутрішню структуру та правила функціонування елементів підсистеми економічного аналізу, але й його місце в системі управління підприємством. Насамперед, підсистема економічного аналізу є елементом обліково-аналітичної системи, що, своєю чергою, функціонує в рамках загальної управлінської системи суб'єкта господарювання для інформаційного забезпечення оптимальних рішень.

В свою чергу, зворотна взаємодія проявляється в генерованих рамках підсистеми економічного аналізу у формі інформаційно-аналітичних висновків, рекомендаціях і звітах. Як і будь-яка інша управлінська система, підсистема економічного аналізу має власні суб'єкти та об'єкти управління (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Елементи підсистеми економічного аналізу ОАССГ аграрного сектору.
Джерело: розроблено автором самостійно.

Як видно з рис. 3.1, суб'єкти підсистеми економічного аналізу аграрних суб'єктів господарювання не зводяться лише до керівництва підприємства, засновників та власників бізнесу. Призначення економічного аналізу значно ширше. Відтак, функціональне призначення підсистеми ЕА передбачає аналіз даних обліку у всіх можливих напрямках та комбінаціях показників і формування необхідних аналітичних висновків для зовнішніх користувачів чи контрагентів, особливо банківських структур, які надають аграрним підприємствам комплекс послуг та банківський супровід, організацій, що здійснюють контроль діяльності, інших зацікавлених структур, до яких відносяться потенційні інвестори, стратегічні постачальники чи споживачі продукції, складські та торговельні організації, провідні ритейлери і т. ін. Для цих суб'єктів важливою є інформація про фінансово-економічний стан підприємства, його фінансові та економічні можливості, ефективність функціонування, потенціал розвитку. Відповідно, завданням сучасної обліково-аналітичної системи аграрного підприємства є забезпечення необхідною інформацією усіх зацікавлених користувачів.

Очевидно, що попри інформаційну відкритість і, таким чином, прозорість суб'єкта аграрного бізнесу, мають бути витриманими й параметри інформаційної та економічної безпеки. Тобто «виходити» за межі підприємства може лише дозволена інформація з достатнім контролем її подальшого поширення та нерозповсюдження й не розголошення для інших суб'єктів.

Своєю чергою, зовнішні суб'єкти висувають низку власних вимог до обсягу, якості й структурних характеристик інформаційно-аналітичних даних, методів і методик, які використовуються при аналізі та обґрунтуванні висновків і рекомендацій.

З огляду на потребу в недопущенні суб'єктивізму під час формування даних і представленні результатів проведеного економічного аналізу, часто висувається вимога до залучення для таких цілей експертів-консультантів. Відповідна практика може мати право на застосування на суб'єктах аграрного бізнесу, оскільки, дозволяє по-перше, здійснювати зовнішню незалежну та незаангажовану експертизу, по-друге, обмінюватися досвідом і знаннями в сфері методики та інструментів економічного

аналізу, по-третє, отримувати визнані аудиторські висновки, по-четверте, сприяти комунікації та професійному розвитку персоналу.

До окремої категорії суб'єктів підсистеми економічного аналізу аграрних підприємств відносимо осіб прирівняних до внутрішніх. Йдеться про осіб, які не перебувають в штаті підприємства, але надають низку послуг, зокрема у сфері обліку та аудиту, юридичної чи фахової економічної консультації, маркетингу, фінансового та іншого менеджменту і т. ін. Такі фахівці здатні надати достатньо ґрунтовну інформацію та аналітику щодо діяльності й ефективності підприємства у вузьких сферах, в яких вони особливо компетентні, відтак, можуть залучатися до проведення відповідного аналізу. Розуміння такого розширеного складу суб'єктів підсистеми економічного аналізу ОАС СГ аграрного сектору дозволяє більш системно та комплексно підійти до формування його методичного забезпечення, ідентифікації найбільш проблемних сфер і збору даних, їх усестороннього опрацювання та отримання необхідних висновків.

В підсистемі економічного аналізу суб'єктів господарювання аграрного сектору об'єктом управління виступає господарська діяльність, а точніше – показники та характеристики за різними її аспектами. За більш простих підходів та способів аналізу такими є ключові економічні та фінансові показники – обсяги доходу і витрат, параметри фінансово-економічного стану та ефективності господарювання.

Але висновки за ними дають здебільшого лише загальну економічну характеристику підприємства. Для отримання більш глибоких, системно-структурних результатів і кращої якісної діагностики потрібно включити в перелік аналізованих показників дещо інші (специфічні) параметри.

До прикладу, – це аналіз всіх напрямів і видів діяльності підприємства (за галузями рослинництва й тваринництва; сфер відтворення рослин, одно та багаторічних рослин, змішаного сільськогосподарського виробництва та допоміжної діяльності в сільському господарстві), функціональних сфер (виробництво, фінанси, маркетинг, інвестиційно-інноваційна діяльність, техніко-технологічна база, збут і логістик тощо), рівнів і структурних підрозділів суб'єкта господарювання, етапів технологічного процесу, видів ресурсного забезпечення (персонал, основні засоби,

оборотні активи, нематеріальні активи, довгострокові біологічні активи, інвестиції, інформація) тощо.

Реалізація названих завдань (слід зауважити, що це далеко не повний перелік усіх необхідних запитів) вимагає формування структурно удосконаленої, якісної та технічно складної обліково-аналітичної системи, яка в частині аналізу повинна включати низку складових. Окрім цього, кожна підсистема такої системи не буде достатньо дієвою без взаємодії з іншими елементами. В цьому контексті важливо чітко встановити та правильно ідентифікувати логічну послідовність взаємозв'язків і взаємодії елементів обліково-аналітичної системи, принципи її формування, ресурсне забезпечення, ефективність. На рис. 3.2 узагальнено основні складові та деякі їх важливі характеристики, які повинні бути закладені в модель організації обліково-аналітичної системи суб'єктів аграрного сектору в частині аналізу.

Запропонована модель дозволяє відобразити місце аналітичної підсистеми, у яку входить економічний аналіз, в обліково-аналітичному забезпеченні та показати важливість даної функції у процесі прийняття управлінських рішень. Внутрішнє середовища формується з результатів роботи облікової та аналітичної підсистем, які знаходяться під контролем менеджменту підприємства з метою недопущення помилок в організаційній діяльності суб'єкта господарювання, а також перебувають під зовнішнім контролем в частині, передбаченій законодавством. Формування внутрішнього середовища, таким чином, відбувається під впливом принципів обліково-аналітичної системи та ресурсів, тобто наявного потенціалу підприємства, а також визначається чинними законодавчими нормами.

Результатом роботи виступає досягнення поставлених цілей і завдань сільськогосподарського підприємства, що дозволятимуть отримувати прибутки й розвиватись в довгостроковій перспективі. При цьому слід зауважити, що ці результати формують досягнення стратегічних цілей як самого суб'єкта господарювання, так і мають бути підпорядковані й забезпечувати соціально-економічні цілі загальнодержавного значення загалом. Лише така комплексність дозволить повною мірою вирішувати завдання сталого розвитку й досягати посилення конкурентних позицій України на ринку аграрної продукції.

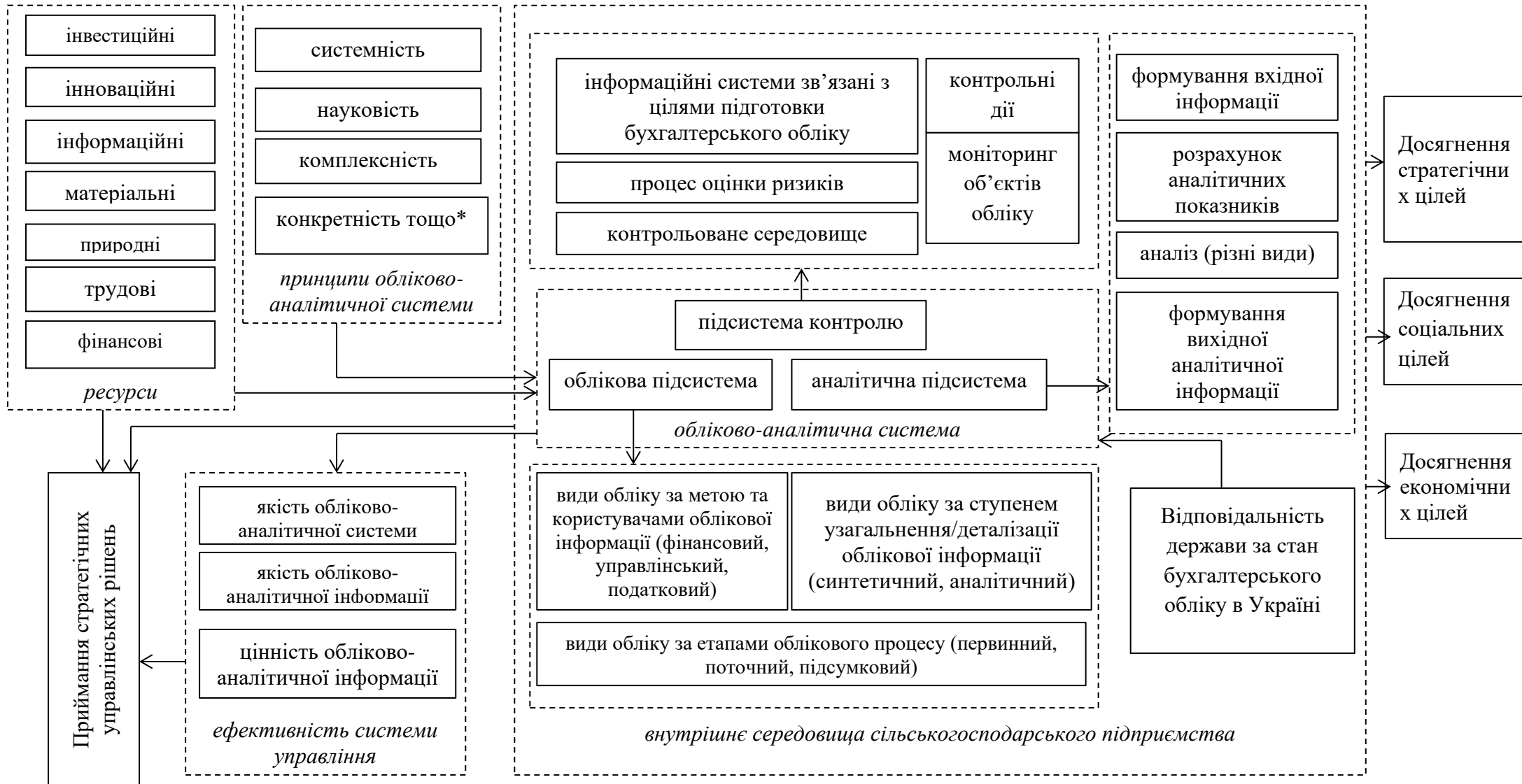


Рис.3.2. Модель організації обліково-аналітичної системи з елементами економічного аналізу

Джерело: розроблено автором самостійно; *- оцінювання соціальної ролі та відповідальності, аналіз впливу на стан довкілля та екології, стратегічного характеру відносно розвитку територій сільських поселень та їх інфраструктури та ін.

Дослідження складових підсистем ОАС СГ аграрного сектора дозволяє комплексніше підійти до формування якісної підсистеми економічного аналізу, що забезпечує суб'єктів управління якісною інформаційно-аналітичною основою для вироблення обґрунтованих управлінських рішень із забезпечення ефективності та стратегічного розвитку бізнесу на перспективу. Власне, чим комплексніший підхід, тим більшою є вірогідність виявлення резервів економічного зростання, ідентифікація «слабких» місць та причин їх виникнення, перешкод нарощування обсягів сільськогосподарської діяльності й забезпечення її належної віддачі.

Важливе місце в організації підсистеми ЕА відводиться необхідності стандартизації процедур економічного аналізу на суб'єктах господарювання аграрного сектору. Для цього мають бути попередньо розроблені, а надалі – імplementовані в господарську практику, стандарти функціонування на підприємстві обліково-аналітичної системи, а в її рамках – підсистеми економічного аналізу. Відомо, що впровадження стандарту є найкращим інструментом чіткого регламентування на підприємстві певних процедур і правил. Завдяки цьому необхідні підготовчі, попередні, головні (безпосередні) та допоміжні процедури аналізу будуть реалізовуватися своєчасно й у повному обсязі. Окрім того, впровадження стандарту та пов'язаних із ним регламентів функціонування дозволяє повною мірою реалізувати й функцію контролю за своєчасністю проведення процедур, їх якістю, використанням результатів аналізу тощо.

До параметрів функціонування підсистеми економічного аналізу на суб'єктах господарювання аграрного сектору також слід віднести мету та цілі, принципи, функції, завдання, механізми, інструменти та засоби, які мають бути чітко визначеними і прописаними, і яких слід дотримуватися й виконувати за будь-яких обставин. Зазначене дозволить забезпечити високу ефективність аналітичної роботи та прикладний характер її результатів.

Варто наголосити, що закріплення мети й цілей економічного аналізу дозволяє визначити, з одного боку, увесь спектр питань, які підлягають опрацюванню, а, з іншого, – підпорядкувати отримані висновки спільній меті. Такою генеральною метою має стати заключення щодо міри слідування параметрів розвитку суб'єкта

аграрного бізнесу наперед визначеній стратегічній траєкторії стійкого збалансованого розвитку. Йдеться як про конкретні показники обсягів та ефективності діяльності, так і про найбільш важливі характеристики розвитку безпосередньо суб'єкта господарювання в аграрному секторі економіки – обсяги використовуваних сільськогосподарських угідь та ріллі, чисельність поголів'я тварин, показники врожайності та продуктивності у тваринництві, кількість зайнятого сільського населення, внесок підприємства у соціально-економічний розвиток села.

Важливою основою організації підсистеми економічного аналізу є принципи, яких потрібно дотримуватися для найбільш якісного і оптимального виконання аналітичних процедур, недопущення зайвих, недоцільних кроків та дій. Обґрунтуванню комплексу принципів економічного аналізу присвячені дослідження Косової Т. Д. [158], Лазаришиної І. Д. [159], Мниха Є. В. [160], Парасій-Вергуненко І. М. [161], Шкарабана С. І. [162], Шурпенкова Р. К. [163] та ін. Підсумком досліджень зазначених науковців стало утвердження таких принципів економічного аналізу, як системність, комплексність, науковий підхід, релевантність аналітичної інформації, обмежена раціональність, адаптивність, узгодженість, оптимізаційний підхід, випереджуюче відображення та ін. Хоча базовий склад принципів можна доповнювати специфічними, зокрема характерними для суб'єктів бізнесу в аграрному секторі, наприклад, оцінювання соціальної ролі та відповідальності, аналіз впливу на стан довкілля та екології, стратегічність характеру щодо розвитку територій сільських поселень та їх інфраструктури.

Особливе місце в системі принципів економічного аналізу суб'єктів господарювання аграрного сектору займає принцип аналізу параметрів локальної інтеграції. Справа в тім, що агробізнес доволі диверсифікований вид економічної діяльності, який має складну (через його довгу часову тривалість виробничого циклу, наявність низки допоміжних господарств та галузей сільського господарства, промисловості, будівництва, торгівлі, сфери послуг, обслуговуючої інфраструктури, залученості цілої системи підприємств різних форм господарювання та видів економічної діяльності) технологічну структуру, відтак, його економічна діяльність

формалізується у вигляді багаторівневої системи економічних показників, які в підсумку зводяться до інтегрального аналізу та розрахунку.

Таким чином, суб'єкти господарювання аграрного сектора здебільшого набувають вигляду локальних інтегрованих систем. А це накладає свій відбиток на мету та цілі економічного аналізу, його принципи, а також методи та методичні підходи, які при цьому застосовуються. Значну увагу цим питанням присвячено у працях Валентієвої О. В. [164], Гончарова В. М. [165], Горбатова В. М. [166], Міценко Н. Г. [167], Пилипенка А. А. [168], Стерлінгової А. Н. [169], Черепа А. В. [170] та ін. Так, можемо констатувати, що характер інтегрованості накладає свій відбиток на рівні та особливості економічного аналізу в аграрному бізнесі. У більшості випадків тут до найнижчого – операційного рівня (аналізуються витрати та ефективність використання ресурсів) – додаються функціональний (аналіз показників ефективності за напрямками: фінанси, кадри, техніко-технологічна база, маркетинг, збут, логістика), міжфункціональний (рівень використання виробничих потужностей, ритмічність виробництва та збуту сільськогосподарської продукції, перерозподіл доходів та витрат з-поміж напрямів сільського господарства) та міжорганізаційний (маржинальні доходи, витрати й прибуток, ефекти масштабів господарювання, реалізації економічного потенціалу партнерів і ін.) рівні.

Окрема роль відводиться функціям і завданням економічного аналізу. Широкого поширення вивчення цього питання набуло у працях Вакульчик О. М. [171], Гарбовецького Б. Є. [172], Лукаш О. А. [173], Мішеніної Н. В. [174], Ходарєвої О. О. [175], Черниш С. С. [176] та ін. В підсумку узагальнення результатів досліджень цих науковців дає підстави вести мову про такі функції економічного аналізу, як науково-дослідницька, інформаційно-аналітична, оцінююча, планова, контролююча, пошукова, мобілізуюча, інноваційна, пропагандистська. Очевидно, що їх склад має бути доповненим та розширеним із урахуванням особливостей функціонування підсистеми економічного аналізу безпосередньо на суб'єктах господарювання аграрного сектору. Уточненим має бути й склад відповідних завдань економічного аналізу.

Щодо механізмів, інструментів та засобів, то їх застосування необхідне для

реалізації операційно-тактичних дій в процесі здійснення економічного аналізу і його розвитку. Тут також тісний зв'язок простежується з методичним забезпеченням, яке використовується суб'єктами підсистеми для впливу на її об'єкти. Це відповідні методи і методики, а також програмне забезпечення, що дозволяє здійснювати більш якісний аналіз.

Звернімо увагу на те, що надзвичайно важливим в сучасних умовах загострення конкуренції як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках збуту аграрної продукції є завдання забезпечити «вихід» підсистеми економічного аналізу на підсистему стратегічного управління розвитком суб'єкта аграрного бізнесу. Адже сформована в підсумку аналізу інформація має опрацьовуватися не лише на предмет обсягів і ефективності господарювання, але й щодо обґрунтування проектів рішень з стратегічного розвитку сільськогосподарського бізнесу, можливостей, потенціалу, ресурсного, фінансово-інвестиційного забезпечення підприємства в частині здатності розпочати і реалізувати амбітні інноваційні та стратегічні проекти.

Наступна частина пропонованої нами моделі підсистеми економічного аналізу суб'єктів господарювання аграрного сектору стосується методичного підходу та послідовності проведення аналізу. Одразу зауважимо, що вона являє собою поєднання традиційних аспектів економічного аналізу та низки специфічних особливостей, характерних саме для аграрного бізнесу (рис. 3.3).

Так, ми вважаємо, що методика економічного аналізу суб'єктів господарювання аграрного сектора повинна бути комплексною і всесторонньою. Це означає, що мають бути проаналізовані як традиційні параметри обсягів, динаміки, стану, структури, рівня та ефективності господарювання, так і одночасно включені показники, що характерні саме для сільського господарства та аграрного виробництва. Окрім того, методика не має завершуватися найбільш узагальнюючими характеристиками, а розвиватися у напрямі комплексного аналізу (щодо конкурентоспроможності та економічної безпеки бізнесу, реалізації ресурсного та економічного потенціалу) та стратегічного аналізу в цілях вироблення і обґрунтування дієвих рішень з подальшого поступу суб'єкта аграрного бізнесу.

1.Базова діагностика підприємства	Аналіз загальних показників	Аналіз специфічних показників
		Показники обсягів діяльності ● дохід, ● прибуток, ● витрати, ● активи, ● чисельність зайнятих, ● ринкова частка Показники динаміки Показники стану та структури ● коефіцієнти фінансового стану, ● коефіцієнти стійкості та ліквідності, ● структура доходів та витрат Показники рівня ● витратомісткості, ● оплати праці, ● доходівдачі	Виробництво сільськогосподарської продукції, у т. ч. ● в розрахунку на 1 зайнятого, ● на 100 га сільськогосподарських угідь; Продуктивність праці, у т. ч. ● у галузі рослинництва, ● у галузі тваринництва; Показники вирощування ● одно і дворічних культур, ● багаторічних культур, ● відтворення рослин, ● тваринницької діяльності, ● змішаного сільськогосподарського виробництва, ● допоміжної діяльності в сільському господарстві
Висновки	<ul style="list-style-type: none"> ➤ рівень доходності та прибутковості господарювання; ➤ стабільність функціонування; ➤ збалансованість формування економічних результатів; ➤ тип економічного відтворення 	
2.Аналіз життєздатності та фінансово-економічного потенціалу	Показники фінансово-економічної стійкості та ліквідності ● коефіцієнт фінансової стійкості, ● рентабельність підприємства, ● рентабельність власного капіталу, ● коефіцієнт стабільності збуту сільськогосподарської продукції, ● коефіцієнт якості відносин з базовими контрагентами Показники фінансово-економічної ефективності ● операційний прибуток, ● валовий прибуток, ● чистий прибуток	
Висновки	<ul style="list-style-type: none"> ➤ здатність забезпечити планомірний розвиток господарства; ➤ контроль фінансів, інвестицій, власного капіталу та розширення економічних активів 	
3.Аналіз витрат, чинників стану та ефективності	Ресурсовіддача: ● продуктивність праці, ● фондівдача, ● доходність власного капіталу, ● коефіцієнт оборотності активів, ● коефіцієнт ефективності інвестицій Ресурсозабезпеченість, структура витрат, ресурсоощадність при формуванні та використанні ресурсів Розвиток ресурсного потенціалу аграрного бізнесу	
Висновки	<ul style="list-style-type: none"> ➤ ефективність управління ресурсним забезпеченням; ➤ здатність формувати та забезпечувати належне відтворення ресурсного потенціалу 	
4.Комплексний аналіз	Аналіз соціального розвитку та відповідальності Аналіз стану реалізації економічного потенціалу Аналіз економічної безпеки бізнесу Аналіз конкурентоспроможності	
Висновки	<ul style="list-style-type: none"> ➤ цілісність господарського комплексу; ➤ здатність протидіяти ризикам і загрозам; ➤ здатність формувати ресурсний потенціал розвитку аграрного бізнесу 	
5.Стратегічний аналіз	SWOT-аналіз Система стратегічного аналізу згідно моделі Дюпон Об'єктно-орієнтована система стратегічного аналізу Портфельний аналіз	
Висновки	<ul style="list-style-type: none"> ➤ якість та збалансованість функціонування та розвитку підприємства (та його підсистем) як системи; ➤ ідентифікація «слабких» місць господарського комплексу; ➤ обґрунтування потреби в удосконаленні обліково-аналітичного забезпечення; ➤ комплексні висновки щодо стратегію розвитку сільськогосподарського бізнесу на засадах економічної безпеки та реалізації економічного і ресурсного потенціалу 	

Рис. 3.3. Модель формування підсистеми економічного аналізу суб'єктів господарювання аграрного сектору
Джерело: розроблено автором самостійно

З огляду на ці обставини, на нашу думку, прийнятними є наступні 5 кроків (етапів) економічного аналізу: (1) базова діагностика підприємства, (2) аналіз життєздатності та фінансово-економічного потенціалу, (3) аналіз витрат, чинників стану та ефективності, (4) комплексний аналіз, (5) стратегічний аналіз. Кожному з них відповідає власний висновок, вагомість якого в загальній системі менеджменту на кожному наступному рівні зростає, але й об'єктивно залежить від стану справ на попередньому етапі.

У підсумку та в комплексі сформоване інформаційно-аналітичне забезпечення дозволяє приймати управлінські рішення, орієнтовані на підвищення ефективності господарювання, нарощування обсягів сільськогосподарської діяльності, слідувати стратегічному та тактичним планам (траєкторії) розвитку в рамках аграрного сектора території діяльності та країни в цілому.

Тестування визначеного методичного підходу та послідовності економічного аналізу проведено на даних обліково-аналітичних систем низки суб'єктів аграрного сектору української економіки. В якості аналізованих підприємств обрано 5 суб'єктів аграрного бізнесу, що функціонують у Львівській, Волинській та Рівненській областях України. Достовірність вибірки обумовлюється тим, що обрані підприємства характеризуються різними аспектами аграрного виробництва (розміри та спеціалізація, організаційно-правові форми, наближеність до кордонів ЄС), що дозволяє більш комплексно представити суб'єкти цього виду економічної діяльності. Загальна характеристика аналізованих суб'єктів аграрного бізнесу наведена в Додатку Ж.

Перший етап аналізу передбачає загальну базову діагностику стану суб'єктів аграрного сектора. Відповідно, у табл. 3.1 наведені показники обсягів і динаміки за якими можна зробити певні висновки. Зокрема, очевидно є наявність тенденції до зростання обсягів діяльності аналізованих підприємств. Наприклад, обсяги чистого доходу ТзОВ «Агролан Купець» за 2012-2019рр. збільшилися у 10,9 раза. У понад 8,5 та 5,6 разів зросли й доходи ТзОВ «Нива» та ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед». Більше того, обсяги доходу ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед» у 2019 р. збільшилися до понад 121 млн. грн, що потрібно вважати високим значенням.

Таблиця 3.1

Показники обсягів діяльності суб'єктів аграрного сектору у 2013-2019 рр.

(розраховано за даними фінансової звітності підприємств)

Підприємства	Роки							Темпи зростання, %	
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2019 /2013	2019 /2018
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн									
ТЗОВ «Агролан Купець»	49174,0	70005,0	127219,0	234418,0	333172,1	515620,1	533666,8	10,9 р.	103,5
ПОСП «Шевченка»	36587,0	43818,0	68621,0	80271,0	81320,9	89707,6	91053,2	2,5 р.	101,5
СВК «Мульчицький»	730,1	727,6	768,5	799,4	817,4	835,7	840,7	115,2	100,6
ТЗОВ «Нива»	1982,0	1576,0	8042,0	8414,0	8769,0	15649,7	16901,6	8,5 р.	108,0
ТЗОВ «Агро ЛВ Ліметед»	383234,0	609536,0	1024456,0	1161239,0	1466452,3	2016498	2137487,9	5,6 р.	106,0
Операційні витрати, тис. грн									
ТЗОВ «Агролан Купець»	37129,0	51393,0	67726,0	102713,0	123943,9	162857,9	167255,1	4,5 р.	102,7
ПОСП «Шевченка»	35495,0	40299,0	58166,0	65460,0	70957,6	83753,9	84842,7	2,4 р.	101,3
СВК «Мульчицький»	570,2	718,2	719,9	804,3	819,6	909,4	911,6	159,9	100,3
ТЗОВ «Нива»	3040,0	2339,0	5580,0	14584,0	15918,3	24963,9	26237,1	8,6 р.	105,1
ТЗОВ «Агро ЛВ Ліметед»	344256,0	454235,0	839127,0	975661,0	1061367,1	1385522	1438171,8	4,2 р.	103,8
Чистий прибуток, тис. грн									
ТЗОВ «Агролан Купець»	915,0	14131,0	44301,0	84214,0	135998,3	628804,2	648297,1	70,8 р.	103,1
ПОСП «Шевченка»	9324,0	16220,0	29272,0	20692,0	24774,9	32300,2	32913,9	3,5 р.	101,9
СВК «Мульчицький»	91,9	73,1	101,2	238,4	236,4	308,3	309,2	3,4 р.	100,3
ТЗОВ «Нива»	-155,0	152,0	369,0	-4307,0	-4427,0	-9314,3	-9332,9	60,2 р.	100,2
ТЗОВ «Агро ЛВ Ліметед»	-30636,0	-321500,0	-232524,0	23448,0	44454,3	125475,1	128862,9	-4,2 р.	102,7
Сума активів, тис. грн									
ТЗОВ «Агролан Купець»	45875,0	70290,0	93333,0	113822,0	135979,1	176889,3	183964,8	4,0 р.	104,0
ПОСП «Шевченка»	71740,0	81525,0	45195,0	70437,0	69197,8	74023,1	76243,7	106,3	103,0
СВК «Мульчицький»	1227,4	1250,4	1174,8	1367,2	1268,9	1282,3	1307,9	106,6	102,0
ТЗОВ «Нива»	3369,0	4004,0	4402,0	5677,0	5894,9	6665,3	6681,9	198,3	100,3
ТЗОВ «Агро ЛВ Ліметед»	573430,0	648064,0	861070,0	980337,0	1050369,6	1225441,1	1252400,8	2,2 р.	102,2

Джерело: узагальнено автором самостійно

Тенденції до зростання чистого доходу від реалізації продукції аналізованих підприємств потрібно вважати позитивним аспектом, що сприяє їх розвитку. Особливо на тлі нижчих темпів нарощування обсягів операційних витрат, що за 2013-2019 рр. характерне для всіх аналізованих підприємств. Разом із тим, попри високі

темпи зростання операційних витрат таким підприємствам, як ПОСП «Шевченка» та СВК «Мульчицький» у всіх роках аналізованого періоду вдалося забезпечити позитивний фінансовий результат операційної діяльності. Чистий прибуток цих підприємств у 2019 р. склав 32,9 млн. грн. та 309,3 тис. грн відповідно. Чистий прибуток ТзОВ «Агролан Купець» склав 648,3 млн грн.

Нестабільною у 2013-2019 рр. була фінансово-господарська діяльність ТзОВ «Нива». Лише у 2014-2015 рр. підприємство працювало з прибутком, тоді як у 2012-2013 рр. та 2016-2018 рр. для нього характерним став збиток, який у 2019 р. досяг рівня 9,3 млн грн. Зазначене є свідченням того, що з кращими показниками на сьогодні в Україні функціонують великі та частково середні аграрні суб'єкти господарювання. Для представників українського малого аграрного бізнесу в більшій мірі притаманна нестабільність та не надто задовільні показники обсягів діяльності, їх динаміки та фінансових результатів господарювання.

Попри те, спільною тенденцією для всіх підприємств стало нарощування їх активів, що позитивно позначається на капіталізації підприємств, сприяє покращенню їх інвестиційної привабливості, здатності оперувати більшими обсягами ресурсного забезпечення. Вищі і темпи, і обсяги нарощування активів припали саме на найбільших представників аграрного бізнесу, що аналізувалися.

Нарощування масштабів діяльності суб'єктів аграрного сектора об'єктивно привело й до збільшення обсягів їх витрат на виробництво сільськогосподарської продукції. До прикладу, за 2013-2018 рр. показник для ТзОВ «Агролан Купець» зріс у 13,5 раз, а у 2019 р. до 2018 р. ще на 1,7 %, для ТзОВ «Нива» – у 29,0 раз та 5,1 % у 2019 р., ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед» – у 7,9 рази та 3,8 % у 2019 р. (табл. 3.2).

Примітною стала ситуація з вищими темпами зростання витрат українських підприємств на виробництво продукції рослинництва порівняно з темпами зростання витрат на продукцію тваринництва. Така ситуація безпосередньо характерна для ПОСП «Шевченка» й не притаманна господарській діяльності СВК «Мульчицький», але, при цьому, для цього підприємства характерним стало зменшення обсягів витрат виробництва і на продукцію рослинництва і на продукцію тваринництва.

Таблиця 3.2

Показники витрат на виробництво сільськогосподарської продукції суб'єктів аграрного сектору у 2013-2019 рр. (розраховано за даними фінансової звітності підприємств), (тис. грн.)

Підприємства	Товарна спеціалізація	Роки							Темпи зростання, %	
		2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2019 /2013	2019 /2018
ТзОВ «Агролан Купець»	Продукція рослинництва	31122,0	47155,0	60758,0	35344,0	50148,5	69204,9	71073,4	2,3 р.	102,7
ПОСП «Шевченка»	Продукція рослинництва	19236,2	22931,3	38359,2	42619,5	48944,0	56775,0	57513,1	2,9 р.	101,3
	Продукція тваринництва	15768,8	19676,9	24723,3	32479,3	35851,9	38720,2	39455,8	2,5 р.	101,9
СВК «Мульчицький»	Продукція рослинництва	417,7	416,2	345,6	300,3	307,9	320,2	321,1	76,9	100,3
	Продукція тваринництва	634,9	635,5	476,5	617,5	624,4	636,8	662,2	104,3	104,0
ТзОВ «Нива»	Продукція рослинництва	716,6	689,9	2034,0	14534,0	17864,9	21259,2	22343,4	31,1	105,1
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	Продукція рослинництва	137640,0	218859,4	368724,0	657284,0	771898,5	910840,2	945452,1	6,8 р.	103,8

Джерело: узагальнено автором самостійно

Вивчення цих аспектів, а також загальної ситуації на сучасному українському ринку продукції рослинництва й тваринництва дає підстави стверджувати про наявний значний нереалізований потенціал тваринництва. Обсяги внутрішнього виробництва та збуту цієї продукції в разі поступаються показникам 1990-х років, що є свідченням, на разі, істотного занепаду та низького стану розвитку господарської діяльності аграрних підприємств у цій галузі виробництва.

Другий етап визначеної нами методичної послідовності стосується аналізу життєздатності та фінансово-економічного потенціалу суб'єктів аграрного сектора. За даними, наведеними у табл. 3.3, є підстави стверджувати про, по-перше, більш-менш достатню фінансово-економічну стійкість, а, по-друге, наявність тенденції до її покращення. Так, попри зростання коефіцієнта фінансової залежності для всіх, без виключення, аналізованих підприємств у 2013-2019 рр., її рівень станом на 2019 р., за виключенням ТзОВ «Нива» та ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед», прийнятний, а для вказаних підприємств за останній рік тенденція змінилася на покращення. Станом на 2019 р.

для всіх підприємств, окрім ТзОВ «Нива», сума власного капіталу суттєво перевищувала обсяги необоротних активів, що вказує на достатність власних коштів у частині формування основних засобів, біологічних активів, нематеріальних активів та інших складових елементів необоротного капіталу.

Таблиця 3.3

Показники фінансово-економічної стійкості та ліквідності суб'єктів аграрного сектору у 2013-2019 рр. (розраховано за даними фінансової звітності підприємств)

Підприємства	Роки							Абсолютні відхилення, +/-	
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2019 /2013	2019 /2018
Коефіцієнт фінансової залежності									
ТзОВ «Агролан Купець»	0,10	0,26	0,10	0,12	0,17	0,20	0,20	0,10	-
ПОСП «Шевченка»	0,13	0,10	0,03	0,11	0,17	0,19	0,19	0,06	-
СВК «Мульчицький»	0,14	0,13	0,14	0,15	0,15	0,15	0,15	0,01	-
ТзОВ «Нива»	2,29	3,62	2,56	3,67	3,24	3,19	3,16	0,87	-0,03
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	1,03	1,53	2,4	2,7	2,52	5,44	5,33	4,30	-0,11
Коефіцієнт інвестування									
ТзОВ «Агролан Купець»	1,98	1,75	1,98	1,99	2,00	2,01	2,07	0,09	0,06
ПОСП «Шевченка»	1,50	1,69	2,28	1,73	1,87	2,00	2,04	0,54	0,04
СВК «Мульчицький»	1,43	1,33	1,49	1,64	1,72	1,79	1,84	0,41	0,05
ТзОВ «Нива»	1,89	1,65	2,42	0,61	0,53	0,47	0,46	-1,43	-0,01
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	0,12	0,12	2,3	2,1	2,00	1,90	1,88	1,76	-0,02
Коефіцієнт маневрування									
ТзОВ «Агролан Купець»	0,59	0,69	0,71	0,78	0,86	0,95	0,96	0,37	0,01
ПОСП «Шевченка»	0,44	0,43	0,58	0,49	0,52	0,55	0,57	0,13	0,02
СВК «Мульчицький»	0,09	0,07	0,35	0,40	0,42	0,45	0,46	0,37	0,01
ТзОВ «Нива»	0,47	0,39	0,59	0,15	0,13	0,11	0,11	-0,36	-
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	5,1	4,7	-0,58	-1,43	-1,56	-1,66	-1,64	-6,74	0,02
Коефіцієнт загальної ліквідності									
ТзОВ «Агролан Купець»	6,0	2,7	6,05	6,21	6,69	6,80	6,86	0,86	0,06
ПОСП «Шевченка»	3,5	4,9	17,5	4,7	4,20	4,00	3,92	0,42	-0,08
СВК «Мульчицький»	1,47	1,41	1,44	1,52	1,54	1,56	1,58	0,11	0,02
ТзОВ «Нива»	1,20	1,11	1,23	0,59	0,49	0,42	0,41	-0,79	-0,01
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	0,56	0,39	0,39	0,31	0,26	0,23	0,22	-0,34	-0,01
Рентабельність активів, %									
ТзОВ «Агролан Купець»	1,3	20,1	16,9	17,4	18,50	19,40	19,61	18,31	0,21
ПОСП «Шевченка»	12,9	19,9	19,4	21,6	26,14	32,20	32,68	19,78	0,48
СВК «Мульчицький»	7,5	5,8	8,6	17,4	24,82	34,10	34,78	27,28	0,68
ТзОВ «Нива»	-4,6	3,8	8,4	-75,9	-78,40	-79,20	-79,99	-75,39	-0,79
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	-56,2	-4,8	-27,0	2,4	2,49	2,80	2,84	59,04	0,04
Рентабельність власного капіталу, %									
ТзОВ «Агролан Купець»	2,2	25,2	18,9	19,4	25,56	26,60	26,84	24,64	0,24
ПОСП «Шевченка»	14,7	21,9	20,1	24,1	28,97	34,20	34,68	19,98	0,48
СВК «Мульчицький»	8,6	6,6	9,4	18,7	22,10	24,00	24,43	15,83	0,43
ТзОВ «Нива»	-15,2	17,6	-29,9	-40,1	-20,40	-15,27	-15,42	-0,22	-0,15
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	-15,1	-8,9	-38,3	4,0	6,38	9,27	9,38	24,48	0,11

Джерело: узагальнено автором самостійно

Загалом проблеми з недостатньою ліквідністю характерні для таких агропідприємств, як ТзОВ «Нива» та ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед». Для інших аналізованих підприємств і коефіцієнт маневрування (який характеризує частку власних оборотних коштів у власному капіталі), і коефіцієнт загальної ліквідності (відображає частку оборотних активів у довгострокових та поточних зобов'язаннях) перебували у задовільних межах – понад 0,46 та до 2,07 відповідно. Таким чином, ці підприємства спроможні своєчасно розраховуватися за власними зобов'язаннями, що сприяє їх стабільній діяльності і контролю над власним фінансово-економічним станом.

Стабільність фінансово-економічного стану та нарощування обсягів виробництва і збуту аграрної продукції забезпечили як позитивні фінансові результати цих підприємств, так і рентабельність їх господарювання. Зокрема, у 2019 р. рентабельність активів і рентабельність власного капіталу на ТзОВ «Агролан Купець» склали 19,61 % та 26,84 % відповідно; аналогічні показники для ПОСП «Шевченка» становили 32,68 % та 34,68 % відповідно, а для СВК «Мульчицький» – 34,78 % та 24,43 % відповідно. Позитивна рентабельність, хоча й на нижчому рівні, була характерною й для ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед». Натомість, показники рентабельності ТзОВ «Нива» були від'ємними, що є також свідченням нестабільності господарювання малих підприємств – суб'єктів аграрного сектора економіки.

На третьому етапі аналізу нами пропонується надання характеристики витрат, а також виявлення чинників стану та ефективності господарювання суб'єктів аграрного сектору. Як можемо стверджувати з інформації, відображеної у табл. 3.4, стан справ на аналізованих підприємствах з параметрами віддачі та, зокрема ресурсовіддачі, прийнятний. До прикладу, за 2013-2019 рр. для всіх підприємств, окрім СВК «Мульчицький», характерним стало нарощування обсягів виробництва сільськогосподарської продукції в розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь. Найвищої ефективності у цьому аспекті було досягнуто на ТзОВ «Нива», де показник збільшився у 10,5 рази, але, вочевидь, це було обумовлено не стільки зростанням продуктивності, як обмеженістю використовуваних земель сільськогосподарського призначення.

Таблиця 3.4

Показники продуктивності та ресурсовіддачі суб'єктів аграрного сектору у 2013-2019 рр. (розраховано за даними фінансової звітності підприємств)

Підприємства	Роки							Темпи зростання/ Абсолютні відхилення, +/-	
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2019 /2013	2019 /2018
Обсяги виробництва сільськогосподарської продукції в розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь, тис. грн									
ТзОВ «Агролан Купець»	7,96	10,3	13,6	18,9	24,42	26,60	27,53	3,5 р.	103,50
ПОСП «Шевченка»	8,1	8,6	12,7	15,7	19,00	22,20	22,51	2,8 р.	101,40
СВК «Мульчицький»	4,8	5,0	3,9	2,9	3,10	3,80	3,90	81,3	102,63
ТзОВ «Нива»	2,4	1,9	9,6	10,0	19,61	24,40	25,16	10,5 р.	103,11
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	20,2	19,9	24,8	20,7	20,99	21,30	21,51	106,5	100,99
Обсяги виробництва сільськогосподарської продукції в розрахунку на 1 зайнятого, тис. грн									
ТзОВ «Агролан Купець»	131,5	364,9	616,1	939,9	1168,8	1351,2	1413,36	10,7 р.	104,60
ПОСП «Шевченка»	67,8	84,3	124,8	144,2	162,7	199,84	204,84	3,0 р.	102,50
СВК «Мульчицький»	12,4	12,1	9,4	7,1	7,3	7,40	7,67	61,8	103,65
ТзОВ «Нива»	396,4	315,2	1005,3	1051,8	1098,5	1240,6	1290,22	3,3 р.	104,00
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	1,4	1,4	1,7	1,9	2,03	2,20	2,24	160,0	101,82
Коефіцієнт доходівіддачі виготовленої продукції									
ТзОВ «Агролан Купець»	1,03	1,23	1,65	1,78	1,84	1,85	1,96	0,93	0,11
ПОСП «Шевченка»	1,21	1,19	1,82	1,32	1,41	1,50	1,52	0,31	0,02
СВК «Мульчицький»	1,62	1,65	1,27	1,41	1,60	1,66	1,67	0,05	0,01
ТзОВ «Нива»	1,14	1,16	1,24	1,22	1,24	1,26	1,27	0,13	0,01
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	1,17	1,18	1,22	1,19	1,20	1,21	1,23	0,06	0,02
Рівень зносу основних засобів, %									
ТзОВ «Агролан Купець»	56,9	44,8	50,8	52,4	51,60	50,81	47,76	-9,14	-3,05
ПОСП «Шевченка»	46,4	43,9	46,5	39,2	38,69	38,19	37,81	-8,59	-0,38
СВК «Мульчицький»	56,2	55,5	58,5	55,5	55,88	56,26	58,51	2,31	2,25
ТзОВ «Нива»	75,2	77,4	80,2	81,2	82,89	84,62	87,16	11,96	2,54
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	27,1	31,8	36,8	41,5	46,22	51,47	53,73	26,63	2,26
Фондовіддача, тис. грн									
ТзОВ «Агролан Купець»	1,39	1,41	1,93	1,95	2,16	2,40	2,50	1,11	0,10
ПОСП «Шевченка»	0,64	0,65	0,89	0,68	0,74	0,81	0,82	0,18	0,01
СВК «Мульчицький»	1,54	1,53	1,50	1,41	1,38	1,35	1,31	-0,23	-0,04
ТзОВ «Нива»	14,5	12,9	5,2	0,9	26,4	27,70	27,80	13,30	0,10
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	2,0	2,1	2,9	2,4	2,56	2,73	2,81	0,81	0,08

Джерело: узагальнено автором самостійно

Примітно, що на аналізованих підприємствах аграрного бізнесу намітилася стійка тенденція до зростання продуктивності праці. Щоправда, мова, на разі, скоріше, йде не стільки про натуральні, як про вартісні показники продуктивності, а також про істотний чинник інфляції й зростання рівня цін в структурі доданої вартості

сільськогосподарської продукції.

Втім, очевидно, що на більшості аналізованих суб'єктах аграрного сектору економіки один з ключових показників ефективності та ресурсовіддачі – продуктивність праці – підвищився в рази: на ТЗОВ «Агролан Купець» у 10,7 рази, на ПОСП «Шевченка» у 3,0 рази, на ТЗОВ «Нива» у 3,3 рази. Проте навіть такі темпи зростання все ще не забезпечили досягнення показників продуктивності праці порівнюваних з підприємствами провідних сільськогосподарських держав світу.

Підтвердженням і наявності потенціалу, і існування потреби в зростанні ресурсовіддачі та продуктивності стали недостатньо високі показники доходівіддачі виготовленої продукції, що у 2019 р. в середньому коливалися від 1,23 грн. до 1,96 грн.

Існує потреба на суб'єктах аграрного сектору економіки й в питаннях осучаснення, а також технологічної модернізації основних засобів та техніко-технологічної бази виробництва. Такий висновок підтверджується високим рівнем зносу основних засобів на аналізованих підприємствах. Так, у 2019 р. показник для ТЗОВ «Нива» досяг рівня 87,16 %, що слід вважати критичним значенням рівня зносу. На ТЗОВ «Агролан Купець» та СВК «Мульчицький» рівень зносу основних засобів перевищив 50 %. На ПОСП «Шевченка» за 2013-2019 рр. відбулися найвищі темпи нарощування зносу основних засобів – 0,31 %.

На нашу думку, своєчасне оновлення основних засобів підприємств могло б дозволити їм наростити показники фондівіддачі. Натомість, цей показник на аналізованих підприємствах поступово підвищується, але все ще не досяг рівня, коли можна було б стверджувати про конкурентні значення характеристик ефективності використання основних засобів у аграрному секторі економіки України порівняно з більш розвиненими економіками світу.

Хоча, в цілому, для аналізованих підприємств характерним стало поступове нарощування рівня фондоозброєності. За виключенням ТЗОВ «Нива», решту підприємств у 2013-2019 рр. досягли підвищення цього показника, а також показника вартості основних засобів у розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Показники ресурсозабезпеченості суб'єктів аграрного сектору у 2013-2019 рр.

(розраховано за даними фінансової звітності підприємств)

Підприємства	Роки							Темпи зростання, %	
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2019 /2012	2019 /2018
Фондоозброєність, тис. грн									
ТзОВ «Агролан Купець»	179,1	332,3	384,3	415,8	425,55	534,20	555,57	3,1 р.	104,00
ПОСП «Шевченка»	110,4	130,3	131,7	210,9	266,60	277,80	302,80	2,7 р.	109,00
СВК «Мульчицький»	7,8	7,9	9,8	10,7	11,93	13,09	13,46	172,52	102,80
ТзОВ «Нива»	27,4	24,4	13,4	13,0	10,44	8,72	8,11	29,60	93,00
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	591,0	640,3	624,9	804,0	807,05	870,52	908,82	153,78	104,40
Вартість основних засобів в розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь, тис. грн									
ТзОВ «Агролан Купець»	3,96	7,34	8,22	9,37	12,85	16,75	19,10	4,8 р.	114,00
ПОСП «Шевченка»	11,2	13,2	14,4	23,0	29,64	32,80	39,03	3,5 р.	119,00
СВК «Мульчицький»	0,8	0,8	2,9	3,1	5,88	7,10	8,01	10,0 р.	112,80
ТзОВ «Нива»	0,19	0,14	0,12	0,1	0,11	0,10	0,10	52,11	99,00
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	8,9	9,0	8,8	8,5	8,37	8,25	9,44	106,04	114,40
Площа сільськогосподарських угідь в розрахунку на 1 тис. грн активів, га									
ТзОВ «Агролан Купець»	94,7	61,8	60,4	58,7	55,90	50,45	48,94	51,68	97,00
ПОСП «Шевченка»	36,5	32,1	24,4	19,1	15,42	15,80	16,10	44,11	101,90
СВК «Мульчицький»	699,3	167,2	178,0	152,9	150,20	148,60	145,63	20,82	98,00
ТзОВ «Нива»	241,2	210,0	190,9	147,4	125,38	108,92	106,20	44,03	97,50
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	46,9	41,5	33,2	33,6	30,21	27,73	27,04	57,65	97,50
Площа сільськогосподарських угідь в розрахунку на 1 зайнятого, га									
ТзОВ «Агролан Купець»	45,2	45,7	46,2	47,2	47,89	48,45	50,58	111,91	104,40
ПОСП «Шевченка»	9,9	9,9	9,4	9,2	8,98	10,80	11,40	115,20	105,60
СВК «Мульчицький»	10,4	9,9	2,8	3,4	2,78	2,27	2,22	21,39	98,00
ТзОВ «Нива»	164,0	168,0	105,0	105,0	92,73	84,06	73,97	45,11	88,00
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	62,7	66,9	83,2	94,5	98,60	109,64	112,27	179,06	102,40
Обсяги власних оборотних коштів в розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь, тис. грн									
ТзОВ «Агролан Купець»	4,8	5,5	5,7	5,9	6,33	6,70	6,85	142,65	102,20
ПОСП «Шевченка»	10,7	12,3	22,9	23,4	24,40	30,10	32,09	2,9 р.	106,60
СВК «Мульчицький»	0,05	0,4	1,8	2,5	3,60	3,90	4,01	80,3 р.	102,90
ТзОВ «Нива»	0,03	0,04	0,05	0,06	0,08	0,10	0,10	3,4 р.	100,80
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	5,7	5,3	-12,3	-25,5	-5,80	-4,20	-4,12	-72,21	98,00

Джерело: узагальнено автором самостійно

Особливо відчутні успіхи у сфері техніко-технологічного озброєння власних виробничих комплексів забезпечили ПОСП «Шевченка» (вартість основних засобів у розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь тут збільшилася за 2013-2019 рр. у 2,7 раза), ТзОВ «Агролан Купець» (у 3,1 раза).

Відмітимо, що на сьогодні, одна з ключових проблем у сфері

ресурсозабезпеченості українських суб'єктів аграрного сектору полягає в обмеженості доступності земель сільськогосподарського призначення, яку б підприємства могли раціонально використовуватися в першу чергу для розвитку власних виробничих потужностей у галузі рослинництва. Поряд з нарощуванням активів аналізованих підприємств, використовувана ними площа сільськогосподарських угідь скорочується. За 2013-2019 рр. показник зменшився для всіх аналізованих підприємств, що є слід оцінити негативно. Вирішення цієї проблемної ситуації, вочевидь, має політичний підтекст і залежить від введення в обіг земель сільськогосподарського призначення, розвитку цього ринку в нашій державі.

Для більшості з підприємств (ПОСП «Шевченка», СВК «Мульчицький», ТЗОВ «Нива»), які аналізуються, зменшилися й площі земель сільськогосподарського призначення в розрахунку на одного зайнятого та, навпаки, зросли показники обсягу власних оборотних коштів у розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь.

Вказане є свідченням певних диспаратів, коли покращується фінансово-економічний стан, зростають активи та капітал, оборотні кошти, покращується зайнятість, але в паритетній мірі не зростає ключовий актив – земельний, що є доволі критичним стримуючим подальший розвиток вітчизняних суб'єктів аграрного сектору чинником.

Звернімо увагу, що попри наявність проблем невисокого рівня оплати праці та зайнятості, для аналізованих суб'єктів аграрної сфери бізнесу все ж наявна низка позитивних зрушень в частині соціального розвитку. Так, передусім, це поступове підвищення середньої заробітної плати та чисельності зайнятих в розрахунку на 1 тис. га сільськогосподарських угідь (табл. 3.6).

Для більшості підприємств, окрім ТЗОВ «Нива», підвищився й рівень оплати праці у чистому доході. Лідером в цьому аспекті залишається СВК «Мульчицький», де у 2019 р. 69,14 % чистого доходу припадало саме на оплату праці персоналу. Високими були ці показники на ПОСП «Шевченка» (21,42 %) та ТЗОВ «Агролан Купець» (12,89 %). За останній рік рівень оплати праці в чистому доході підвищився на всіх аналізованих суб'єктах агросектора, що може бути свідченням як покращення можливостей оплати праці, так і усвідомлення керівниками підприємств потреби в

реалізації внутрішніх і зовнішніх програм соціальної відповідальності.

Таблиця 3.6

Показники соціального розвитку суб'єктів аграрного сектору у 2013-2019 рр.

(розраховано за даними фінансової звітності підприємств)

Підприємства	Роки							Темпи зростання / Абсолютні відхилення, +/-	
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2019 /2013	2019 /2018
Середньомісячна заробітна плата, тис. грн									
ТзОВ «Агролан Купець»	3,2	3,6	3,7	3,8	4,07	4,36	5,28	164,86	121,01
ПОСП «Шевченка»	1,8	2,2	3,1	3,8	4,67	5,74	6,83	3,8 р.	119,07
СВК «Мульчицький»	3,6	4,3	5,1	6,6	7,92	9,50	12,26	3,4 р.	129,04
ТзОВ «Нива»	1,6	1,9	2,2	2,8	3,28	4,10	4,84	3,0 р.	118,03
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	7,9	8,6	10,5	13,2	15,97	16,10	18,19	2,3 р.	113,06
Чисельність зайнятих в розрахунку на 1 тис. га сільськогосподарських угідь, осіб									
ТзОВ «Агролан Купець»	22,1	22,1	22,6	21,8	21,86	21,92	22,14	100,18	101,55
ПОСП «Шевченка»	82,7	82,9	85,2	86,4	87,86	89,35	91,14	110,20	102,01
СВК «Мульчицький»	220,5	191,7	354,1	291,9	297,40	307,40	317,24	143,87	103,28
ТзОВ «Нива»	6,1	5,9	9,5	9,5	10,87	12,44	12,66	2,1 р.	101,87
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	15,2	14,9	12,0	10,6	9,69	8,86	9,01	59,28	101,70
Рівень оплати праці у чистому доході, %									
ТзОВ «Агролан Купець»	2,9	4,2	6,3	8,8	11,84	12,40	12,82	9,92	0,42
ПОСП «Шевченка»	15,5	15,8	14,4	15,9	16,06	16,23	21,42	5,92	5,19
СВК «Мульчицький»	43,5	51,6	49,4	50,2	53,34	56,67	69,14	25,64	12,47
ТзОВ «Нива»	2,7	2,9	0,8	1,2	1,30	1,35	1,61	-1,09	0,26
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	4,1	4,3	4,2	5,7	6,28	6,92	8,03	3,93	1,11
Коефіцієнт співвідношення темпів зростання продуктивності праці та заробітної плати									
ТзОВ «Агролан Купець»	1,22	1,39	1,45	1,49	1,54	1,59	1,68	0,46	0,09
ПОСП «Шевченка»	0,84	0,81	0,77	0,71	0,67	0,63	0,60	-0,24	-0,03
СВК «Мульчицький»	1,04	0,86	1,23	1,19	1,25	1,31	1,39	0,35	0,08
ТзОВ «Нива»	0,88	0,89	2,42	0,62	0,76	0,82	1,03	0,15	0,21
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	1,01	0,96	0,82	0,61	0,54	0,48	0,41	-0,60	-0,07
Прибутковість фонду оплати праці, коефіцієнт									
ТзОВ «Агролан Купець»	0,22	3,21	11,90	19,50	22,30	28,70	29,98	29,76	1,28
ПОСП «Шевченка»	1,60	2,30	2,90	1,60	1,70	1,81	1,95	0,35	0,14
СВК «Мульчицький»	0,26	0,20	0,27	0,59	0,76	0,88	0,91	0,65	0,03
ТзОВ «Нива»	-2,92	3,23	5,95	-41,4	-17,90	-14,20	-14,03	-11,11	0,17
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	-1,23	-12,37	-5,37	0,35	0,56	1,47	1,51	2,74	0,04

Джерело: узагальнено автором самостійно

Попри це, слід констатувати наявність негативних тенденцій за параметрами прибутковості фонду оплати праці та коефіцієнта співвідношення темпів зростання

продуктивності праці до темпів зростання середньої заробітної плати. Ці, більш точні, показники все ще характеризують наявність недоліків в ефективності роботи на підприємствах в частині управління витратами на оплату праці персоналу, не говорячи про доречність витрат на реалізацію програм професійно-технічного та особистісного розвитку персоналу українських підприємств аграрного сектору.

Четвертий етап процедури запропонованого нами аналізу передбачає проведення комплексних оцінювань. Тут і аналіз стану конкурентоспроможності, і економічної безпеки, і реалізації економічного потенціалу та ін. Проведення таких оцінок потребує значної інформації бази. Відтак, в підсумку експертного опитування керівників та фахівців аналізованих підприємств у табл. 3.7 наведені лише результати характеристик зовнішньої компоненти конкурентоспроможності аналізованих аграрних підприємств.

Як можемо констатувати, загалом стан конкурентоспроможності підприємств високий. Зокрема, за 2013-2019 рр. покращилися практично всі з аналізованих характеристик. На 2019 р. середній рівень якості продукції підприємств коливався у межах 6,6-9,1 бала (за шкалою від 0 до 10 балів).

Вище був оцінений рівень конкурентоспроможності продукції підприємств – від 6,7 до 9,4 бала, що є свідченням наявності додаткових, здебільшого маркетингових, заходів з боку підприємств, орієнтованих на підсилення конкурентоспроможності.

На високому рівні перебував і рівень іміджевих характеристик. Якщо для малих аграрних підприємств він становив 6,8, то для більшості середніх і великих – понад 8,4-9,4 бала. Така ситуація закономірна і є свідченням вищої готовності контрагентів (транспортних, складських, торговельних, переробних підприємств) співпрацювати саме з великими агрохолдингами. Приблизно таким же залишається й розподіл оцінок якості договірних відносин аграрних підприємств з суб'єктами систем переробки та збуту аграрної продукції.

Одним з недоліків функціонування суб'єктів аграрного сектора України залишається їх невисока ділова активність. Так, діапазон відповідного коефіцієнта склав лише 1,3-2,2 рази, що означає, що середній термін одного виробничого циклу –

це 163-276 днів.

Таблиця 3.7

Характеристика зовнішньої складової конкурентоспроможності суб'єктів аграрного сектора у 2013-2019 рр. (розраховано за даними фінансової звітності підприємств)

Підприємства	Роки							Абсолютні відхилення, %	
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2019 /2013	2019 /2018
Середній рівень якості продукції, бали (0-10)									
ТзОВ «Агролан Купець»	8,0	8,4	8,4	8,6	8,9	8,9	9,1	1,10	0,20
ПОСП «Шевченка»	7,8	7,8	7,6	7,6	7,7	7,8	7,8	0,00	0,00
СВК «Мульчицький»	7,2	6,8	6,8	6,8	6,9	7,0	6,9	-0,30	-0,10
ТзОВ «Нива»	6,0	6,0	6,2	6,4	6,5	6,5	6,6	0,60	0,10
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	8,4	8,4	8,8	8,8	8,7	8,7	8,8	0,40	0,10
Середній рівень конкурентоспроможності продукції, бали (0-10)									
ТзОВ «Агролан Купець»	8,4	8,8	8,8	9,0	9,1	9,2	9,4	1,00	0,20
ПОСП «Шевченка»	8,0	8,0	7,8	7,8	7,9	7,8	7,8	-0,20	0,00
СВК «Мульчицький»	7,4	6,6	6,6	7,0	7,2	7,2	7,2	-0,20	0,00
ТзОВ «Нива»	5,6	5,8	6,0	6,4	6,6	6,5	6,7	1,10	0,20
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	8,8	8,8	9,4	9,2	9,3	9,3	9,4	0,60	0,10
Рівень іміджевих характеристик підприємства, бали (0-10)									
ТзОВ «Агролан Купець»	9,0	9,2	9,2	9,4	9,6	9,7	9,8	0,80	0,10
ПОСП «Шевченка»	7,2	7,4	7,4	7,6	8,0	8,2	8,4	1,20	0,20
СВК «Мульчицький»	5,6	5,8	5,8	6,0	6,2	6,3	7,2	1,60	0,90
ТзОВ «Нива»	6,4	6,2	6,4	6,6	6,7	6,8	6,7	0,30	-0,10
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	8,8	8,8	9,2	9,2	9,2	9,2	9,4	0,60	0,20
Середня оцінка якості договірних відносин підприємства з суб'єктами систем переробки і збуту продукції, бали (0-10)									
ТзОВ «Агролан Купець»	9,0	8,8	9,0	9,2	9,3	9,3	9,4	0,40	0,10
ПОСП «Шевченка»	7,4	7,2	7,6	8,0	8,1	8,2	8,4	1,00	0,20
СВК «Мульчицький»	6,2	6,0	6,2	6,4	6,8	6,9	7,1	0,90	0,20
ТзОВ «Нива»	5,2	5,0	5,2	5,4	5,8	5,8	6,0	0,80	0,20
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	9,6	9,6	9,6	9,8	9,7	9,7	9,7	0,10	0,00
Коефіцієнт ділової активності, рази									
ТзОВ «Агролан Купець»	2,1	1,9	1,8	2,0	2,0	2,0	2,0	-0,10	0,00
ПОСП «Шевченка»	1,2	1,2	1,1	1,2	1,3	1,3	1,3	0,10	0,00
СВК «Мульчицький»	3,2	3,8	1,7	1,4	1,5	1,4	1,3	-1,90	-0,10
ТзОВ «Нива»	0,7	0,5	2,1	1,6	1,8	1,9	1,9	1,20	0,00
ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед»	1,2	1,6	1,7	1,7	1,8	2,0	2,2	1,00	0,20

Джерело: узагальнено автором самостійно

Визнаємо, що для агропромислового виробництва ап'рїорї не характерна висока оборотність, втім такі показники все ще залишаються низькими. Виправлення ситуації значною мірою корелює із впровадженням програм з диверсифікації аграрного виробництва та аграрного бізнесу, інвестуванням у сучасні технології, які

значно скорочують терміни вирощування сільськогосподарських рослин і тварин. Узагальнимо ці результати аналізу, а також власні висновки, отримані в підсумку дослідження низки інших сучасних актуальних публікацій з проблем функціонування суб'єктів аграрного сектору в Україні (зокрема в цілях формування висновків у рамках стратегічної частини проведеного економічного аналізу), у табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Результати економічного аналізу суб'єктів господарювання аграрного сектору у 2013-2019 рр. (складено автором)

Етапи	Назви етапів	Висновки, результати
1	Базова діагностика	<ul style="list-style-type: none"> ▪ нарощування обсягів виробництва та збуту сільськогосподарської продукції; ▪ нестабільність темпів зростання продукції тваринництва; ▪ покращення фінансових результатів, нарощування капіталу і активів; ▪ загальне підвищення рівня доходності та прибутковості агробізнесу; ▪ посилення стабільності сільськогосподарського виробництва та його розширеного відтворення
2	Аналіз життєздатності та фінансово-економічного потенціалу	<ul style="list-style-type: none"> ▪ нестійкість фінансового стану малих сільськогосподарських підприємств та невеликих агрофірм; ▪ поступове покращення структури капіталу суб'єктів агробізнесу; ▪ підвищення рівня ліквідності підприємств аграрного сектору; ▪ зростання капіталовіддачі; ▪ посилення здатності забезпечити стабільний розвиток і контролювати фінансово-економічний стан
3	Аналіз витрат, чинників стану та ефективності	<ul style="list-style-type: none"> ▪ підвищення рівня показників урожайності; ▪ нестабільність ресурсовіддачі у галузі тваринництва; ▪ зростання показників ресурсовіддачі (зокрема ефективності використання сільськогосподарських угідь, персоналу, основних засобів); ▪ недостатність рівня здатності управляти ефективною ресурсного забезпечення та потенціалом його відтворення; ▪ обмеженість доступу до площ сільськогосподарських угідь, труднощі з досягненням максимальної врожайності
4	Комплексний аналіз	<ul style="list-style-type: none"> ▪ невисокий рівень оплати праці; ▪ обмеженість частки конкурентоспроможних робочих місць і зайнятості; ▪ порівняно невисока віддача витрат на оплату праці; ▪ недостатня рентабельність фонду оплати праці; ▪ обмеженість практик соціальної відповідальності підприємств, зокрема за розвиток сільських територій, зайнятість сільського населення
5	Стратегічний аналіз	<ul style="list-style-type: none"> ▪ порівняно висока конкурентоспроможність продукції та підприємств на внутрішньому аграрному ринку; ▪ диференціація іміджевих характеристик суб'єктів аграрного сектору в залежності від розмірів господарств; ▪ нестабільність договірних відносин із зовнішніми контрагентами, локальної інтеграції підприємств малого і середнього аграрного бізнесу; ▪ низька ділова активність в агробізнесі; ▪ труднощі конкурентоспроможності та виходу на зовнішні ринки

Джерело: узагальнено автором самостійно

Результати проведеного аналізу та відповідні висновки мають враховуватися керівництвом суб'єктів аграрного сектора в рамках функціонування їх обліково-аналітичних систем для прийняття більш обґрунтованих і виважених управлінських рішень в сфері підвищення ефективності операційної діяльності та обрання шляхів і засобів стратегічного розвитку аграрної сфери.

3.2. Організація економічного аналізу в обліково-аналітичній системі суб'єктів аграрного сектору

Організація, як одна з функцій управління, відіграє не менш важливу роль в забезпеченні якісного та надійного функціонування підсистеми економічного аналізу в рамках обліково-аналітичної системи суб'єкта аграрного сектору.

Передусім в рамках організації відбувається створення й впровадження на підприємстві моделі формування підсистеми економічного аналізу з її елементами, зв'язками між ними, структурою, забезпеченням «входів» та «виходів», результатами, їх опрацюванням та подальшим використанням, створенням та імплементацією параметрів керування, серед яких, як вже зазначалося, особливо важливе значення та роль відводиться стандартизації підсистеми економічного аналізу (з повноцінним нормативно-інституційним забезпеченням, стандартами і регламентами функціонування).

Організація підсистеми економічного аналізу потребує достатньо виваженої роботи, причому не лише в частині формування штату кваліфікованих кадрів з необхідними професійно-кваліфікаційними якостями, але й правильності та повноти постановки завдань, здатності охопити всю діяльність підприємства та проектувати різні горизонти розвитку, здатні забезпечити баланс між реалізацією інтересів суб'єктів підсистеми з обсягами ресурсного забезпечення на її функціонування.

Значною мірою, з огляду на ці обставини, впливає на ефективність діяльності побудова послідовності організаційної роботи з формування на базі суб'єкта аграрного сектору підсистеми економічного аналізу, яка дозволяє чітко побачити весь обсяг і всю послідовність дій на шляху до становлення, утвердження і контролю його

функціонування. В підсумку узагальнення сучасних теоретико-методичних розробок, а також практичних напрацювань у сфері здійснення економічного аналізу та його організації, на нашу думку, дозволяє визначити послідовність заходів у вказаному напрямі (рис. 3.4).



Рис. 3.4. Загальна управлінська послідовність організації формування на суб'єктах аграрного сектору підсистем економічного аналізу

Джерело: узагальнено автором самостійно

Важливо наголосити на принципі циклічності роботи з формування на підприємствах подібного виду економічної діяльності підсистем економічного аналізу, а саме – постійного контролю якості та ефективності функціонування, досягнення поставлених мети, цілей і завдань, реалізації функцій і перегляду базисних положень, на яких побудована підсистема. Це обумовлено динамізмом зовнішнього середовища в глобальній економіці, на внутрішньому ринку, в сфері аграрного бізнесу, економіко-правовій площині ведення комерційної господарської діяльності. Навіть зміна етапу життєвого циклу підприємства, його вихід на нову стадію розвитку, нарощування масштабів сільськогосподарської діяльності, розширення господарств, збільшення складу інституційних та договірних партнерів по сільськогосподарській та іншій кооперації і співпраці істотно модифікують завдання та інструментарій економічного аналізу та його очікувані результати.

Саме тому після ретельного контролю якості та ефективності функціонування підсистеми економічного аналізу, реалізації її мети, функцій та завдань доречно повернутися до перегляду базисних інституційно-правових і регламентних положень її функціонування. Перегляду може підлягати й склад фахівців, відповідальних на підприємстві за реалізацію функції економічного аналізу (якщо їх професійно-кваліфікаційні компетенції не відповідають новим умовам функціонування суб'єкта аграрного бізнесу та викликам зовнішнього і внутрішнього середовища аграрної сфери економіки).

Зміна ситуації може цілком об'єктивно та закономірно потребувати значно нової якості інформаційного, програмного, організаційно-технічного, правового та іншого забезпечення підсистеми економічного аналізу включно, наприклад, з його зовнішньою інформаційно-технологічною та аналітичною інтеграцією з підсистемами економічного аналізу партнерів по аграрній кооперації, локальній інтеграції чи договірній співпраці.

Врешті-решт мова може йти навіть про повернення до планування та започаткування діяльності, постановки мети, функцій і завдань підсистеми економічного аналізу на суб'єкті аграрного сектору економіки. Такого типу зміни

можуть бути обумовлені більш масштабними причинами, на кшталт, диверсифікації бізнесу, зміни організаційно-правової форми господарювання, розвитку малого бізнесу до рівня середнього чи перетворення середнього сільськогосподарського підприємства у крупний аграрний холдинг.

Одне з визначальних місць в рамках імплементації підсистеми економічного аналізу в обліково-аналітичній системі суб'єктів аграрного сектора економіки відводиться саме організації цього процесу і це дійсно так, адже від цього залежить бюджет витрат на функціонування підсистеми, повнота охоплення нею всіх необхідних завдань, напрямів і видів діяльності підприємства, функціональних сфер, операційних та стратегічних питань, врешті-решт, загальна ефективність та функціональність роботи з економічного аналізу. Зауважимо, що на сьогодні, в теорії економічного аналізу прийнято вести мову про два види організаційних систем економічного аналізу. Це централізований, коли в таких цілях на підприємстві спеціально створюється відповідна структура, яка безпосередньо спеціалізується на виконанні завдань економічного аналізу, та децентралізований, коли відповідні ті, чи інші завдання й функції виконуються на рівні структурних підрозділів підприємства, які при цьому спеціалізуються на інших (не аналітичних) функціональних сферах.

Проте, обрання одного із двох вказаних видів організаційної структури, на наш погляд, видається надто обмеженим і спрощеним, не відповідає сучасній варіативності різних видів та типів представників аграрного сектора економіки, об'єктивно потребує розвитку і доповнення. Передовсім, потрібно вести мову про недоліки цих форм для окремих суб'єктів аграрного бізнесу. До прикладу, на сьогодні в аграрній сфері економіки України функціонує велика чисельність абсолютно різних підприємств як за розмірами (понад 3 тис. підприємств з площею сільськогосподарських угідь до 5 га й близько 5 тис. підприємств з площею сільськогосподарських угідь більше 1000 га, понад 50 тис. підприємств сільськогосподарського, лісового та рибного господарства, близько 26,5 тис. фізичних осіб – підприємців представників цього виду економічної діяльності [177, с. 19, 301]), так і за організаційними формами (понад 45 тис. фермерських господарств, 996 сільськогосподарських виробничих кооперативів, 1073 сільськогосподарських

обслуговуючих кооперативів) [178, с. 245 - 246].

Ми вважаємо, що ключовою ознакою під час обрання форми системи організації економічного аналізу на суб'єктах аграрного сектору має слугувати розмір бізнесу. Хоча специфіка його організації, політика функціонування та розвитку, місце в системі аграрного виробництва й аграрного ринку також мають враховуватися. Щодо цього пропонується нами підхід до організації підсистеми економічного аналізу наведено на рис. 3.5.



Рис. 3.5. Підходи до системи організації економічного аналізу на суб'єктах аграрного сектору різних розмірів та типів

Джерело: узагальнено автором самостійно

Таким чином, для суб'єктів великого аграрного бізнесу найбільш доречно формувати комплексну централізовану підсистему економічного аналізу. За такого підходу створюється посада заступника генерального директора з питань економічного аналізу та стратегічного розвитку бізнесу, або ці завдання і функції делегуються на одного з існуючих заступників генерального керівника. В підпорядкування такій штатній одиниці створюється (реорганізується діючий планово-аналітичний, фінансовий, економічний чи ін. відділ) відділ економічного аналізу, що повністю відповідатиме за весь комплекс робіт з економічного аналізу на підприємстві. Організаційно та функціонально підсистема економічного аналізу замикається в рамках відділу. Для аграрних суб'єктів господарювання середнього розміру найбільш прийнятним є обрання матричної децентралізованої системи, коли створення відокремленого підрозділу недоцільне з фінансово-економічної та ресурсної точки зору (через порівняно невеликі масштаби господарювання і, відповідно, обмеженість функціональних та бізнес-технологічних процесів).

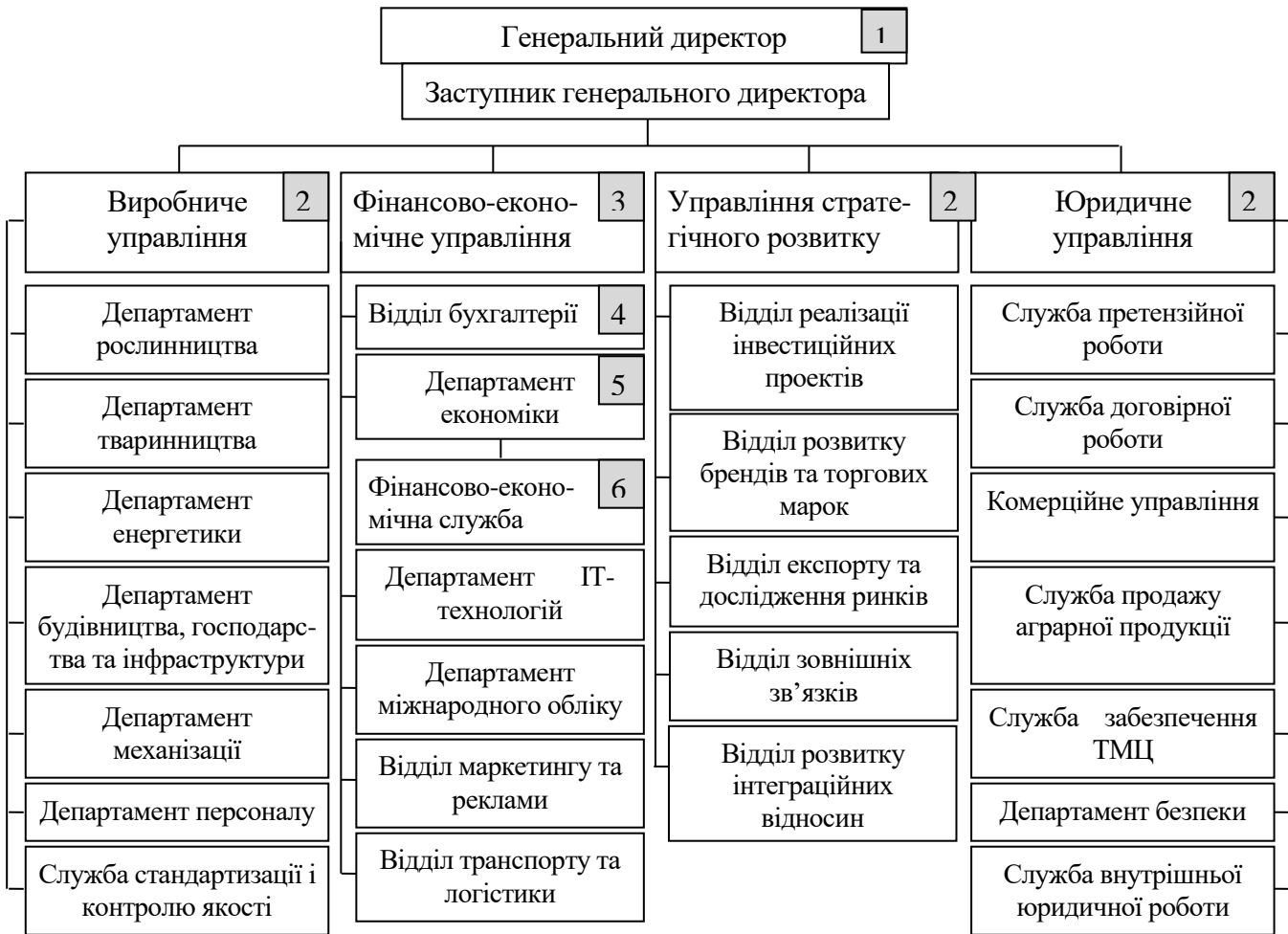
Його функції та завдання можуть бути делегованими існуючим структурним підрозділам. Наприклад, з фінансового аналізу – фінансовому департаменту та департаменту обліку, економічного аналізу – комерційному директору, аналізу продукції та ринків – департаменту маркетингу, аналізу показників з праці – кадровому департаменту і т. д. Слабким місцем такого підходу є розпорошеність напрямів та складових економічного аналізу на підприємстві. Відтак, актуалізується потреба в координації роботи як в середині підприємства, так і відносно зовнішньої компоненти економічного аналізу та формування спільних висновків за його результатами по структурних підрозділах підприємства, бізнес-партнерів, учасників системи вертикальної інтеграції. Суб'єкти малого аграрного бізнесу володіють ще меншими фінансово-ресурсними можливостями в питаннях створення та впровадження як підсистем економічного аналізу, так і обліково-аналітичних систем в цілому. Більше того, особливості структури їх персоналу (переважання керівників та робітників і практично повна відсутність фахівців та службовців) не передбачають наявності у штаті висококваліфікованих економістів чи фінансистів – аналітиків, на яких можна було б у повній мірі покласти такі функції та завдання. Відповідно, для

представників цього сектору аграрного бізнесу найбільш прийнятною формою організації економічного аналізу залишається договірно-експертна.

За такого підходу на підприємстві не створюється спеціальний підрозділ, відповідальний за реалізацію завдань економічного аналізу, а більшість відповідної роботи в цій сфері делегується зовнішнім фахівцям та експертам. За рахунок цього підприємство періодично отримує якісні аналітичні звіти, одночасно економлячи ресурс на постійному утриманні штату, як правило, високооплачуваних фахівців.

На нашу думку, мають право на існування й різного роду змішані та комбіновані варіанти підходів до формування системи організації економічного аналізу на суб'єктах аграрного сектора. Окрім цього, та чи інша форма може змінюватися в процесі розвитку та модернізації бізнесу. Разом із тим, виникає об'єктивна проблема імплементації в існуючу організаційну структуру управління підсистеми економічного аналізу на підприємствах, які вже функціонують і прийняли відповідне рішення про започаткування практики організації такої підсистеми. Вказане питання актуальне на сьогодні для переважної більшості суб'єктів аграрного бізнесу, особливо в умовах трансформаційних процесів в обліково-аналітичній системі та зовнішніх впливах на неї. Упровадження підсистеми економічного аналізу в такому випадку – процес не простий, оскільки може бути пов'язаний зі значними витратами на зовнішніх консультантів, призупинкою виробничо-технологічних та господарських процесів у зв'язку з додатковими часовими витратами на управління і перебудову системи управління, виникненням внутрішніх конфліктів та супротивів змінам і т. ін. І ці проблеми стають все більш масштабними по мірі збільшення розмірів суб'єкта аграрного бізнесу. Відтак, важливо чітко ідентифікувати місце підсистеми економічного аналізу в рамках організаційної структури управління підприємством, розуміти які першочергові кроки мають бути здійсненими, на яких рівнях і хто відповідальний за базові рішення з імплементації такої підсистеми та які результати мають бути отримані, аби підсистема своєчасно та якісно запрацювала і були запущені відповідні механізми контролю та коригування. Для розуміння вказаних аспектів на рис. 3.6 на прикладі чинної організаційної схеми управління одного з суб'єктів аграрного бізнесу охарактеризовано інструментарій впровадження та

організації підсистеми економічного аналізу.



п – послідовність заходів з організації підсистеми економічного аналізу:

- 1 – ініціювання формування та інституціалізація підсистеми економічного аналізу, організація та забезпечення її функціонування, загальне керівництво;
- 2 – формування системи запитів і завдань на обліково-аналітичну інформацію, результати економічного аналізу;
- 3 – визначення системи організації економічного аналізу, формування кадрового, програмного та організаційно-технічного забезпечення функціонування підсистеми економічного аналізу в рамках обліково-аналітичної системи підприємства;
- 4 – організація функціонування підсистеми економічного аналізу в рамках обліково-аналітичної системи, забезпечення її ресурсами «входу»;
- 5 – планування, організація, забезпечення мотивації та контролю функціонування підсистеми;
- 6 – налагодження оперативної роботи з функціонування та розвитку підсистеми економічного аналізу суб'єкта аграрного сектора

Рис. 3.6. Місце політики в рамках організаційної схеми управління та сукупність заходів із організації підсистеми економічного аналізу суб'єкта аграрного сектора

Джерело: узагальнено автором самостійно

Наведемо окремі аргументи, що підтверджують отримані нами висновки. Так,

безпосередня ініціатива щодо впровадження підсистеми економічного аналізу суб'єктами аграрної сфери має йти від генерального керівника. В іншому випадку, всім персоналом підприємства на всіх рівнях управління не буде отримано паритетного сприйняття необхідності такої роботи та вона по різному підтримуватиметься, включно навіть з несприйняттям. Діяльність з організації підсистеми економічного аналізу має бути підтримана топ-менеджментом підприємства, де на рівні профільного заступника (керівника департаменту) така робота буде організована, а на рівні інших керівників – сформовано комплекс запитів на інформаційно-аналітичні дані, які потребують всі напрями та види діяльності підприємства для вироблення необхідних якісних та ефективних обґрунтованих управлінських рішень.

На рівні департаменту економіки має бути забезпечене все необхідне організаційне, ресурсне, кадрове та інше забезпечення функціонування підсистеми економічного аналізу, яка створюється й функціонує в тісній співпраці з відділом бухгалтерії, оскільки вона є центром формування обліково-аналітичної системи підприємства. З метою отримання висновків щодо безпосереднього ставлення представників аграрного бізнесу до доцільності, важливості та перспективних сфер застосування економічного аналізу, у лютому 2020 р. проведене пілотне експертне опитування (Анкета, з якою проводилося опитування, наведена в Додатку 3).

Опитування проводилося серед керівників і фахівців досліджуваних аграрних підприємств шляхом особистого інтерв'ю. Оскільки опитування було пілотним прийнято рішення про участь в опитуванні 22 експертів. Структура обраних експертів відповідала структурі розподілу зайнятих на аналізованих підприємствах (по 3 % від чисельності зайнятих на суб'єктах аграрного бізнесу). Таким чином, було опитано 2 представники СВК «Мульчицький», 6 – ПОСП «Шевченка», 10 – ТзОВ «Агро ЛВ Ліметед», 3 – ТзОВ «Агролан Купець» та 1 – ТзОВ «Нива».

Отримані результати дають доволі вагомі й методико-прикладні висновки в контексті ситуації з організацією підсистем економічного аналізу на підприємствах аграрного сектору економіки. Так, передусім, важливо звернути увагу на те, що системно така робота на підприємствах не здійснюється, оскільки лише 4,5 %

опитаних відповіли ствердно, що, на їх думку, на підприємстві така система впроваджена й функціонує згідно чітко інституціалізованих регламентів і стандартів (рис. 3.7). Хоча, на нашу думку, це, скоріше, не відповідає дійсності, і такі відповіді надали фахівці, які не є генеральними керівниками підприємств.

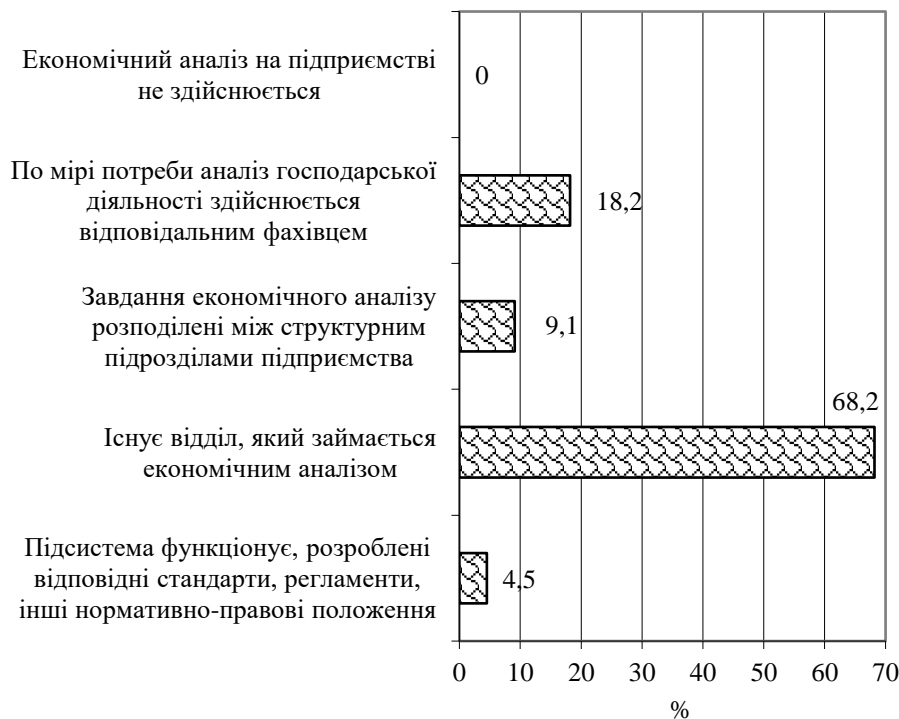


Рис. 3.7. Результати оцінювання стану організації функціонування підсистеми економічного аналізу на суб'єктах аграрної сфери, на поч. 2020 р.

Джерело: узагальнено автором самостійно; розраховано за результатами експертного опитування

У переважній більшості на аграрних підприємствах наявний планово-економічний чи інший відділ, який повною мірою чи частково реалізує функцію та завдання економічного аналізу. Таку відповідь надали 68,2 % респондентів. Ще 9,1 % опитаних відповіли, що завдання економічного аналізу розподілені між іншими діючими структурними підрозділами підприємства, а 18,2 % – що на тих, чи інших фахівців інколи покладаються завдання щодо виконання певних елементів економічного аналізування. На нашу думку, така ситуація загалом характерна для переважної більшості українських підприємств і обумовлена комплексом як внутрішніх, так і зовнішніх причин та чинників. Віднесемо сюди ментальність вітчизняного бізнесу, згідно якої економічний аналіз не відноситься до т. зв.

«захищених статей» видатків, недостатність ресурсів на таку роботу, брак кваліфікованих кадрів, відсутність доступної фахово-професійної допомоги з боку бізнес-інфраструктури, бізнес-асоціацій, відсутність державної фіскально-стимулюючої політики та ін.

Принаймні позитивно, що на підприємствах наявні відділи економічного аналізу або ж фінансово-аналітичної чи планово-аналітичної роботи, економічної діагностики, економічних досліджень і т. д. Проте, на переконання автора, подальший розвиток та інтеграція українських аграрних підприємств у світовий ринок все більше потребуватимуть не лише існування такого відділу, але й повноцінної роботи зі становлення на підприємствах підсистеми економічного аналізу. На жаль, таке розуміння все ще не притаманне керівникам і фахівцям суб'єктів аграрної сфери, які зараз функціонують на ринку. Так, лише 16,7 % представників дрібного аграрного бізнесу вважають, що підсистема економічної діагностики є невід'ємним елементом розвитку в аграрному бізнесі та слугує безпосереднім чинником подальшого прийняття якісних тактичних і стратегічних управлінських рішень (рис. 3.8).

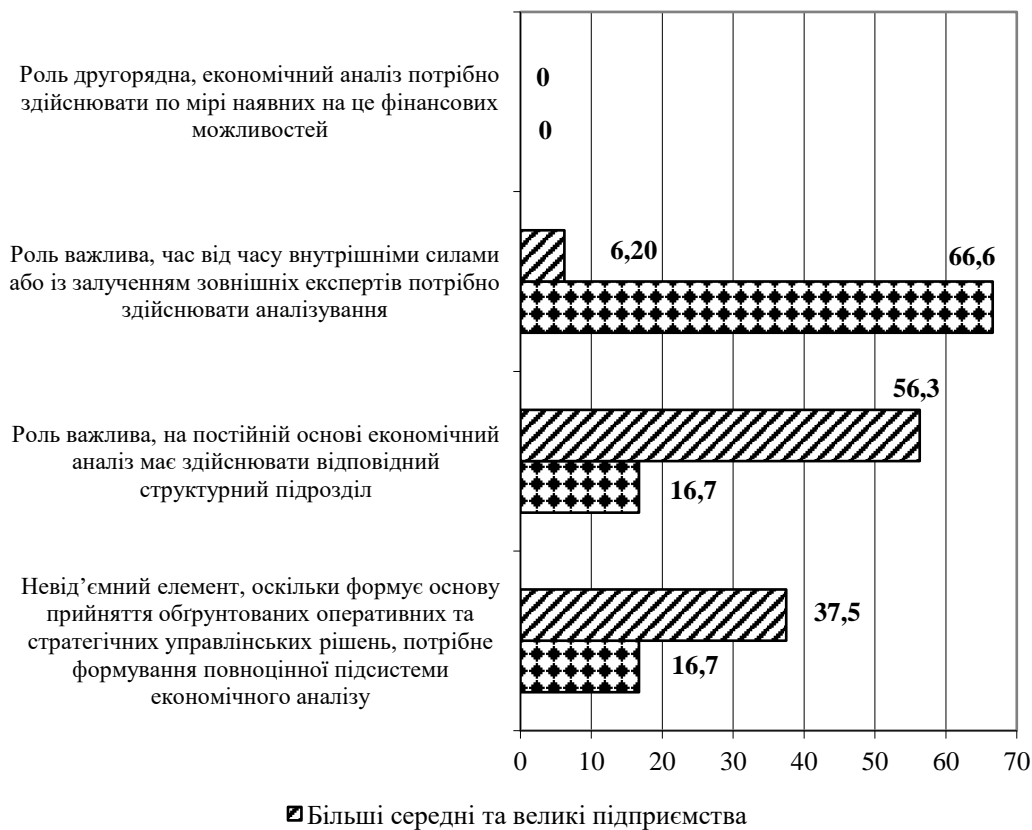


Рис. 3.8. Результати оцінювання міри важливості ролі підсистеми економічного

аналізу на суб'єктах аграрної сфери, на поч. 2020 р.

Джерело: узагальнено автором самостійно; розраховано за результатами експертного опитування

Частка керівників і фахівців, які дотримуються такої ж думки, у великому аграрному бізнесі вища, проте, на наш погляд, також недостатня – 37,5 %.

Знову ж таки більшість представників великого аграрного бізнесу вважає, що економічний аналіз має здійснюватися на базі спеціально вповноваженого на такі завдання структурного підрозділу (56,3 %) і при цьому його значимість важлива. Ця інформація є свідченням, з одного боку, розуміння важливості економічного аналізу та невід'ємності реалізації цієї функції на підприємствах аграрної сфери, але, з іншого, – нерозуміння того, що ця діяльність має реалізуватися не в рамках окремого відділу, а для цього має бути інституціолізованою відповідна підсистема, причому к елемент систем вищого порядку → обліково-аналітичної → управлінської системи «підприємство» і т. д. Але в малому аграрному бізнесі ситуація ще гірша: лише 16,7 % опитаних вважають, що роль економічного аналізу важлива та має реалізуватися в рамках окремого структурного підрозділу підприємства, а 66,6 % представників малих аграрних підприємств вважають, що функцію економічного аналізу слід реалізувати або окремими працівниками, або із залученням зовнішніх експертів-консультантів. Натомість, вважаємо, що їх думка істотно зміниться по мірі розвитку малого підприємства в сегмент середнього аграрного бізнесу. В підсумку опитування підтвердилися зроблені вище припущення про найбільш доречну форму організації роботи із забезпечення функціонування підсистеми економічного аналізу на суб'єктах аграрної сфери різних розмірів. Так, всі респонденти – представники малого бізнесу ствердно вказали на те, що для них найбільш прийнятним є періодичне залучення зовнішніх фахівців, аудиторів та консультантів (рис. 3.9).

Частково таку форму обирають й представники середнього аграрного бізнесу – 9,1 %. Хоча, для аграрних підприємств цього сектору економіки більш звичним є спосіб, коли окремі завдання з економічного аналізу делегуються тим, чи іншим внутрішнім структурним підрозділам, а отримані результати в підсумку узагальнюються. Таку відповідь надали 72,7 % респондентів. По мірі нарощування масштабів діяльності середніх аграрних підприємств вони все більше відчують

потребу у створенні окремого відділу, який би акумулював всі завдання з аналізування та діагностики стану і тенденцій розвитку підприємства.



Рис. 3.9. Результати оцінювання форми організації економічного аналізу на суб'єктах аграрної сфери, на поч. 2020 р.

Джерело: узагальнено автором самостійно; розраховано за результатами експертного опитування

Останній підхід, звичайно, більш актуальний для крупних суб'єктів аграрного сектору економіки України. Так, вважають 60,0 % його представників. На нашу думку, це закономірно, оскільки великі обсяги діяльності об'єктивно потребують достатнього аналізу і контролю економічних параметрів його функціонування.

В іншому разі діяльність підприємства слабо керована і нарастають ризики втрати інвестованого у бізнес капіталу, нарощування боргів та зовнішніх зобов'язань, збільшуються комерційні ризики, пов'язані з низькою врожайністю у сільському господарстві, втратами врожаю, критичним зниженням продуктивності у галузі тваринництва і, як наслідок, – послабленням рівня конкурентоспроможності аграрного бізнесу.

Звернімо увагу на те, що наразі 40,0 % представників великого бізнесу зазначають, що їх підприємствами використовується підхід, за якого завдання з економічного аналізу делегуються на рівень існуючих структурних підрозділів підприємства. На нашу думку, така форма організації підсистеми економічного аналізу може бути виправданою лише за умови дуже якісної координації роботи й узагальнення її результатів, що потребує наявності на підприємстві фахівця високої кваліфікації.

Зауважимо, що ключовою сферою, яка потребує економічного аналізування діяльності українських суб'єктів аграрної сфери, залишаються фінансово-економічні результати господарювання. Так відповіли 21,05 % опитаних (рис. 3.10).

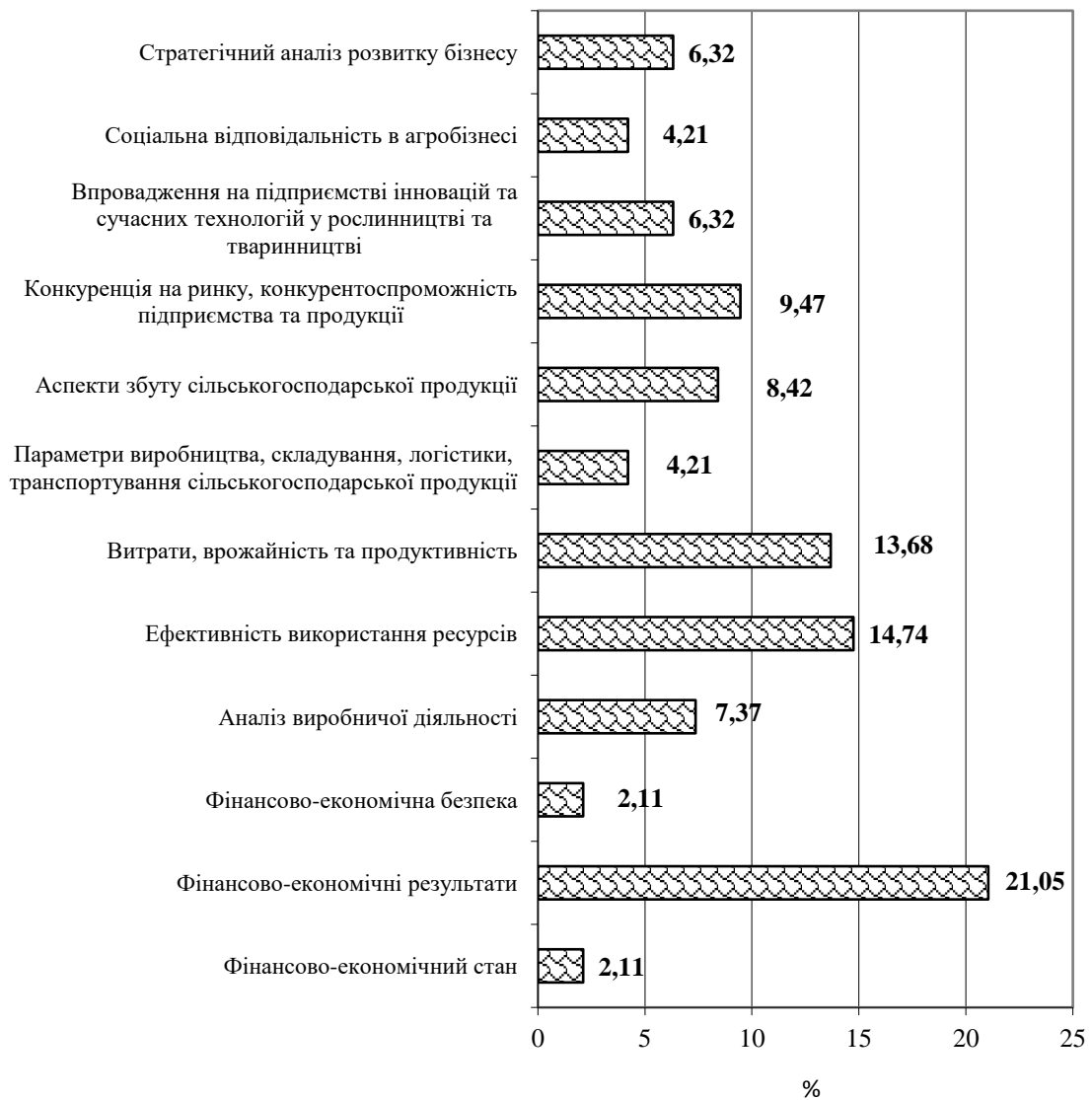


Рис. 3.10. Результати оцінювання сфер економічного аналізування на суб'єктах аграрного бізнесу, на поч. 2020 р.

Джерело: узагальнено автором самостійно; розраховано за результатами експертного опитування

Найменшу оцінку отримали фінансово-економічний стан та фінансово-економічна безпека (по 2,11 %). Позитивно, що достатньо значну увагу представники підприємств аграрного бізнесу приділяють таким сферам економічного аналізу, як витрати, врожайність та продуктивність (13,68 %), а також ефективність використання ресурсів (14,74 %). Відмітимо також високі оцінки таких аспектів, як конкуренція на ринку, конкурентоспроможність підприємства та продукції (9,47 %), збут сільськогосподарської продукції (8,42 %) та аналіз виробничої діяльності (7,37 %).

В підсумку аналізу цих даних можна зробити висновок про наявність як позитивних практик, так і недоліків. До позитивного віднесемо дещо нижчу увагу до менш системних проблем, як-от – фінансово-економічний стан, виробництво, складування, логістика, транспортування та ін., а також підвищену увагу до комплексних категорій – конкурентоспроможності, врожайності та продуктивності, ідентифікації чинників підвищення ефективності використання ресурсного забезпечення. В якості недоліку, на наш погляд, можна вказати на низьку увагу до фінансово-економічної безпеки аграрного бізнесу, стратегічного аналізу його розвитку, соціальної відповідальності, інновацій. Ці висновки суттєво позначилися на результатах оцінювання головних завдань економічного аналізу на суб'єктах аграрного сектору економіки. Зокрема, найменша частка респондентів відмітила серед базових завдань економічного аналізу діагностику фінансово-економічного стану та ефективності бізнесу – 6,17 % (3.11).

Але наявні й суперечливі в контексті наведених вище висновків результати. Так, найвищу оцінку отримало завдання економічного аналізу, пов'язане з розробкою оперативного плану і стратегії розвитку бізнесу – 19,75 %. Встановлено, що українські підприємства аграрної сфери більше цікавляться питаннями не стільки стану та динаміки розвитку, як причин, які їх обумовили та будуть обумовлювати в подальшому і, на нашу думку, такий підхід правильний. До прикладу, 18,52 % опитаних серед головних завдань економічного аналізу на підприємствах аграрної

сфери визначили виявлення недовикористаних резервів ефективності, а 17,28 % – оцінку виконання планових завдань та виявлення чинників відхилень.

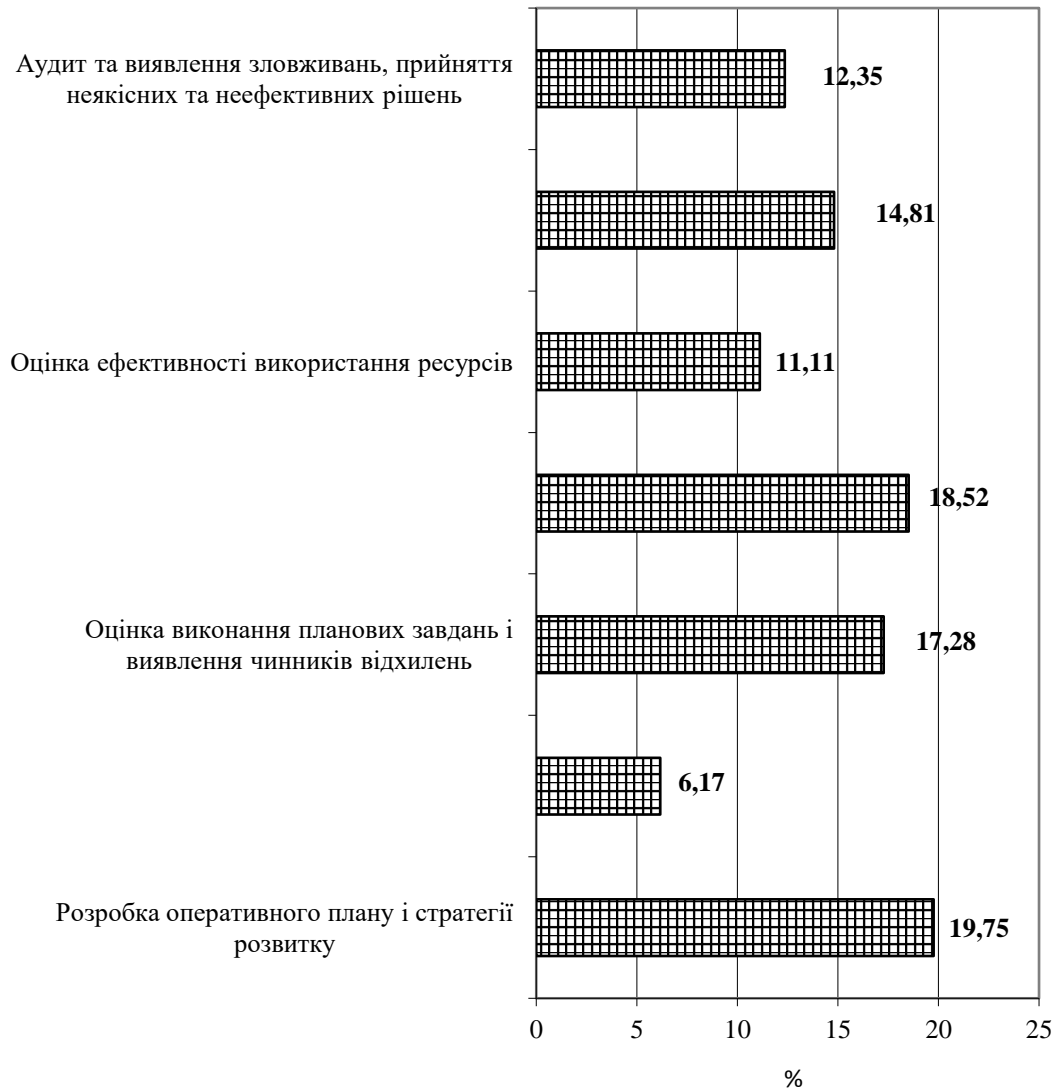


Рис. 3.11. Результати оцінювання головних завдань економічного аналізу на суб'єктах аграрної сфери, на поч. 2020 р.

Джерело: узагальнено автором самостійно; розраховано за результатами експертного опитування

Цікавлять представників суб'єктів аграрного сектора й питання, пов'язані з аналізом ефективності в залежності від галузі сільського господарства (14,81 %) та аудиту виявлення зловживань, прийняття неякісних та ефективних рішень (12,35 %).

Хоча, можна зробити й інший висновок. З огляду на те, що всі запропоновані респондентам відповіді отримали більш-менш високі оцінки, є підстави говорити про необхідність впровадження на суб'єктах аграрного сектора підсистеми економічного

аналізу, а також про включення усіх з аналізованих питань до методики аналізування.

Звернімо увагу на факт того, що різниться увага до тих, чи інших функціональних сфер економічного аналізу залежно від розміру суб'єкта аграрного сектора. Так, наприклад, для представників великого аграрного бізнесу найбільший інтерес становлять: зовнішньоекономічна діяльність (19,3 % в структурі відповідей респондентів), інновації (16,9 %), інвестиції (14,5 %), маркетинг і дослідження ринку (12,0 %) (рис. 3.12).

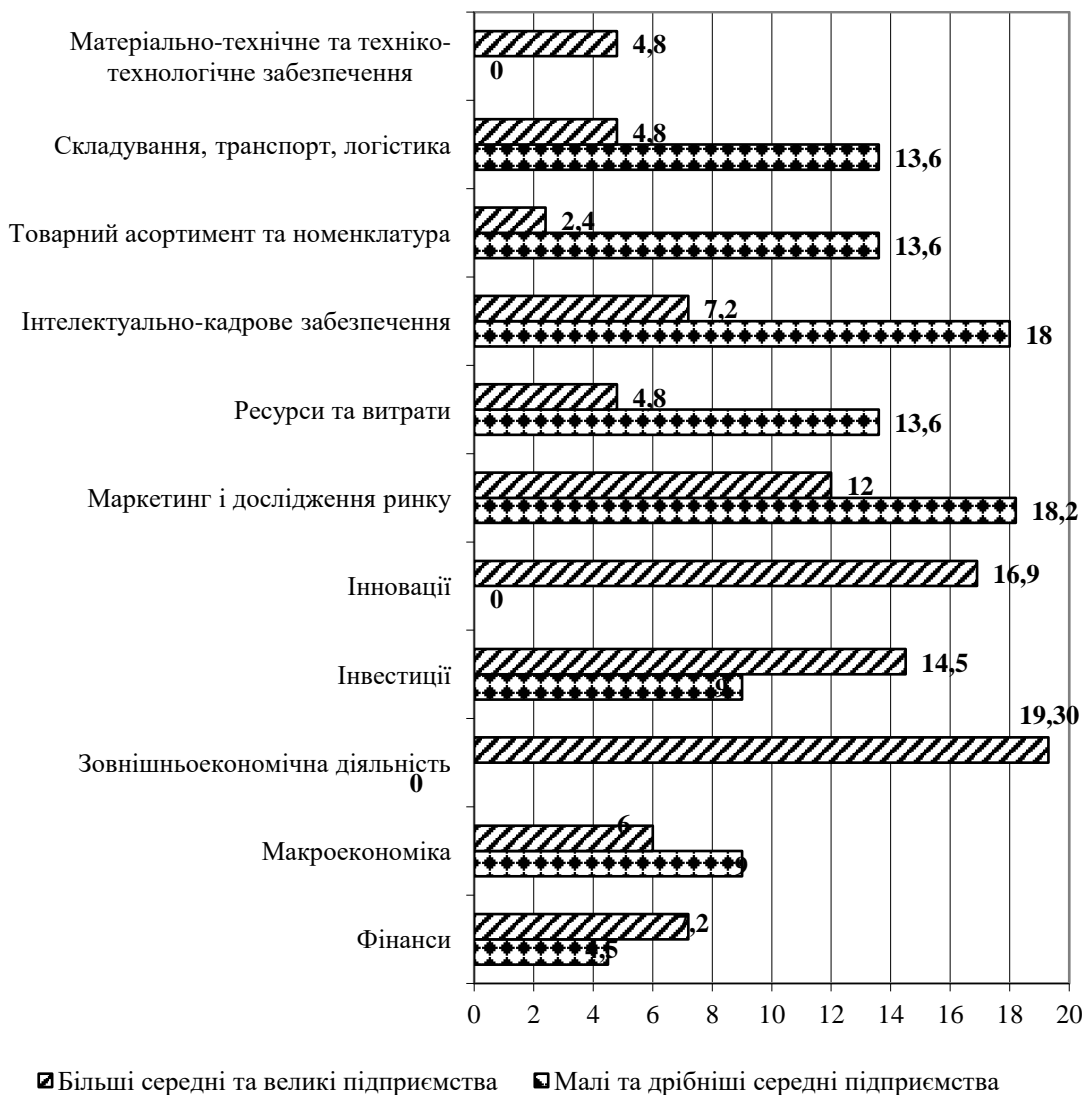


Рис. 3.12. Результати оцінювання функціональних сфер економічного аналізу на суб'єктах аграрного бізнесу, на поч. 2020 р.

Джерело: узагальнено автором самостійно

Тоді, як представників малого аграрного підприємництва більше цікавлять питання, пов'язані з маркетингом і дослідженнями ринку (18,2 %), інтелектуально-

кадровим забезпеченням господарств (18,0 %), ресурсами та витратами, складуванням, транспортуванням і логістикою, товарним асортиментом і номенклатурою (по 13,6 %).

Отримані результати вважаємо логічними, оскільки забезпечення конкурентоспроможності великих агропідприємств потребує від них розробки і впровадження інновацій, інвестування в проекти та програми розвитку, модернізації та розширення масштабів виробництва, пошуку нових зовнішніх ринків збуту, адаптації до їх умов, формування каналів просування сільськогосподарської продукції на експорт. Натомість, представники сектора малого аграрного бізнесу мають вищу потребу в формуванні якісного та доступного ресурсного забезпечення, аналізуванні ефективності та прийнятті рішень щодо тієї чи іншої асортиментної структури (в т. ч. з огляду на обмеженість наявних у них земель сільськогосподарського призначення), дослідженні ринку для дистрибуції власної продукції. Прикладне значення отриманих результатів полягає також в тому, що ці та інші особливості слід враховувати при формуванні підсистем економічного аналізу на суб'єктах аграрного сектора різних видів, типів та розмірів, а також при різних підходах до стратегічного планування їх подальшого розвитку.

3.3. Удосконалення організації обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в аграрному секторі

Науковці впродовж багатьох років намагаються віднайти такі методологічні та методичні прийоми, які б дозволили якнайповніше описати особливості кожного елемента в системі підприємства. Особливої популярності в таких цілях здобув системний підхід. Його застосування у менеджменті стало звичним явищем.

Відтак, вже традиційно, що у наукових дослідженнях підприємство розглядається як складна відкрита система, яка має велику кількість підсистем, що постійно взаємодіють з навколишнім середовищем. Це означає, що суб'єкт аграрного бізнесу отримує з міжсуб'єктного і загального середовища головні фактори діяльності, перетворює їх на товари та інформацію, і передає назад в зовнішнє

середовище. Ці всі процеси здійснюються з використанням його обліково-аналітичної системи (рис. 3.13).



Рис. 3.13. Взаємодія суб'єкта господарювання в аграрному секторі з навколишнім середовищем з врахуванням трансформаційних процесів в обліково-аналітичній системі

Джерело: узагальнено автором самостійно

У кожного суб'єкта господарювання ОАС функціонує за допомогою засобів праці (обчислювальної та організаційної техніки) і живої праці працівників бухгалтерії, які виконують обробку специфічних предметів праці (бухгалтерських документів) з метою одержання необхідної інформації. Сучасні процеси глобалізації та інформатизації передбачають пошук нових, більш ефективних форм і методів управління всією інфраструктурою суб'єктів господарювання, у тому числі в аграрному бізнесі.

Оцінивши стан і перспективи розвитку суб'єктів господарювання аграрного сектору, можна зазначити, що у мінливих умовах господарювання основним фактором підвищення прибутковості їх господарської діяльності та забезпечення стабільності в ринковому середовищі є удосконалення обліково-аналітичної системи. В управлінні підприємством у сучасних умовах важлива роль відводиться

бухгалтерському обліку та аналізу, котрі генерують інформацію про досліджувані об'єкти і зміни, які відбуваються в них, з метою моніторингу.

Ми погоджуємося з думкою Огійчука М. Ф. [179], що ефективна ОАС повинна мати чотири основних сегменти, такі як робочий план рахунків; первинні й зведені облікові документи; баланс та інші форми фінансової звітності. Існують наукові погляди щодо визначення бухгалтерського обліку й аналізу як трирівневої системи. Перший рівень можна охарактеризувати як методичний, другий рівень як рівень форми бухгалтерського обліку і він є технічним, і третій рівень є організаційним.

На першому методичному рівні, за результатами дослідження проф. Палія В. Ф. та Соколова Я. В., факти господарської діяльності, що відображаються, підсумуються та аналізуються на рахунках бухгалтерського обліку формують систему бухгалтерського обліку й аналізу. На другому технічному рівні відбувається опрацювання, відображення та аналіз фактів діяльності суб'єктів господарювання, що призводить до створення різних форм обліку. На третьому організаційному рівні здійснюється взаємодія працівників облікового апарату під час організації бухгалтерського обліку і здійснення аналізу, що потребує управління [180].

Третій організаційний рівень системи бухгалтерського обліку й аналізу досліджували такі вчені як Волкова С. М., Краєва Т. А., які дали визначення обліково-аналітичній системі, враховуючи теорію систем, теорію інформації та теорію управління [181]. Важливою складовою процесу удосконалення організації обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в аграрному секторі є покращення системи документообігу. Для розкриття питання організації обліку господарських процесів і результатів діяльності підприємств необхідно розглянути основні первинні документи, які затверджені нормативно-правовими актами, та розробити пропозиції щодо удосконалення їх форм з використанням усіх обов'язкових реквізитів, передбачених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [48] та Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [182].

Проте, на нашу думку, сьогодні в умовах використання сучасних інформаційних технологій, актуальним є питання удосконалення документообігу в

частині перетворення його в електронний документообіг з метою спрощення взаємовідносин між суб'єктами господарювання як в межах країни, так і закордоном.

Чинне законодавство України, а саме Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [48] та Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [182] надають право суб'єктам господарювання складати первинні документи в електронній формі. При цьому суб'єкти господарювання повинні дотримуватися норм законодавства України про електронні документи й електронний документообіг.

У діючому законодавстві України основним нормативно-правовим документом, що регулює питання електронних документів та електронного документообігу, є Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг». Відповідно до нього електронний документ – це документ, інформація в якому зазначена у вигляді електронних даних з врахуванням обов'язкових реквізитів документа [183], які передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а саме: назва документа (форми); дата складання; назва підприємства, від імені якого складено документ; зміст й обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що надають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [48].

Також Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» передбачає, що зміст електронної форми документів повинен бути доступним до сприйняття людиною, оскільки електронний документ для цілей бухгалтерського обліку вважається оригіналом, а відображення на папері інформації з електронного документа є копією [183].

Таке бачення й у фіскальних органів, які вважають, що у випадку наявності усіх необхідних реквізитів первинного документа в електронному документі, він має ідентичну юридичну силу як документ, відображений на папері (лист ДФС від 04.01.2017 р. № 30/6/99-99-15-02-02-15) [184].

Звідси можемо зробити висновок, що суб'єкти господарювання в аграрному секторі можуть використовувати електронні документи не лише для цілей ведення бухгалтерського обліку, але й для формування первинних, зведених і звітних документів, для сплати податків та інших платежів. Відповідно до Закону України «Про електронні довірчі послуги» останнім етапом формування первинного електронного документа є електронний підпис автора [185].

Лише при наявності електронного підпису автора будь-який електронний документ є оригіналом для цілей бухгалтерського обліку, оскільки це аналог підпису уповноваженої особи, а у випадках використання суб'єктом господарювання аграрного сектору печатки, про що повинно бути зазначено у статуті, також є аналогом печатки. Використання електронного цифрового підпису передбачає дотримання ряду вимог:

- використання електронного сертифіката ключа, який є захистом безпеки електронного цифрового підпису;
- у випадку проведення перевірки податкового, трудового законодавства чи ін. контролюючі органи вимагають надання електронного сертифіката ключа, для контролю його чинності на дату перевірки;
- електронний ключ уповноваженої особи (підписувача) повинен відповідати відкритому ключу, який зазначений у електронному сертифікаті ключа.

Таким чином, достовірність електронного документа підтверджується лише через електронний сертифікат ключа, який видає акредитований центр сертифікації електронних ключів, що зазначає конкретну дату, з якої діє електронний цифровий підпис, та дає змогу ідентифікувати конкретну особу, тобто це ті умови які дають право ідентифікувати дійсність електронного ключа і, відповідно, електронного документа. Звідси випливає, що електронний цифровий підпис має термін дії, впродовж якого він дійсний.

У сучасних умовах суб'єкти господарювання аграрного сектору під час формування електронного первинного документу повинні використовувати спеціальне програмне забезпечення або складати такі документи в онлайн-Інтернет режимі. Незважаючи на відсутність паперової форми, суб'єкти господарювання в

аграрному секторі, які використовують первинні електронні документи, повинні дотримуватись термінів їх зберігання, які передбачені у Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (Додаток И).

Для суб'єктів господарювання аграрного сектору нами запропоновано розробити й затвердити окремий регламент роботи з електронними первинними документами з обов'язковим урахуванням вимог чинного законодавства щодо документального забезпечення записів у бухгалтерському обліку, специфіки організації діяльності, характеристик технічних і програмних засобів у вигляді Положення з документування управлінської інформації в електронній формі й організації роботи з електронними документами в діловодстві.

Порядок роботи з електронними первинними документами для суб'єктів господарювання аграрного сектору наступний: електронний первинний документ має складатися або за допомогою програмного забезпечення, або в онлайн-Інтернет режимі, при цьому найбільш поширеним є XML-формат електронних первинних документів; накладення електронного цифрового підпису в електронному первинному документі повинно підтверджуватися діючим електронним ключем; електронний первинний документ із накладеним електронним цифровим підписом повинен бути надісланий іншому суб'єкту господарювання (контрагенту), який його ідентифікує, здійснює його підписання, а також надсилає примірник електронного первинного документа відправнику.

Розвиток ринкових відносин в аграрному секторі передбачає необхідність формування ефективної системи управління діяльністю суб'єктів господарювання аграрного сектору, що нерозривно пов'язане з належною організацією обліково-аналітичної системи. Загальновизнано, що обліково-аналітична система спрямована на забезпечення основних інформаційних потреб як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів облікової інформації для прийняття та реалізації об'єктивних економічних рішень. Тому зазначена інформація в сучасних умовах повинна володіти певними властивостями і якісними характеристиками, що вимагає більш активних кроків з реформування організації обліково-аналітичної системи суб'єктів господарювання в аграрному секторі.

відповідно до загально визнаних принципів і вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності. Виходячи з цього, повинні розроблятися вітчизняні стандарти, проектні рішення по вибору процедур обліку і оцінки майна, алгоритми обробки даних, система рахунків, способи і форми узагальнення інформації, періодичність її уявлення користувачам звітності. Важливо при цьому забезпечити узгодження аграрних перетворень і реформування обліково-аналітичної системи. Корисність інформації бухгалтерського обліку і фінансової звітності досягається безпосереднім використанням МСФЗ або застосуванням їх в якості основи побудови національної системи бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим для суб'єктів господарювання аграрного сектору особливого значення набувають питання практичного застосування положень МСФЗ.

За результатами проведеного дослідження нами встановлено, що, в першу чергу, поліпшення обліково-аналітичної системи передбачає удосконалення облікової політики як основного внутрішнього законодавчо регламентованого документа суб'єктів господарювання в аграрному секторі. Серед науковців не існує єдиного підходу щодо виділення структурних складових облікової політики підприємства. Частота виділення організаційної, методичної та технічної складової при формуванні облікової політики різними авторами засвідчує:

- 86,67 % авторів схильні до обов'язкового внесення до складу облікової політики методичної частини;
- 66,67 % авторів погоджуються з присутністю в обліковій політиці організаційної складової;
- 53,3 % авторів не заперечують в складі облікової політики технічної складової [186].

На нашу думку, ефективна облікова політика суб'єктів господарювання в аграрному секторі передбачає симбіоз методичної, організаційної та технічної складової. Також питання удосконалення облікової політики виникає через, здебільшого, формальний підхід підприємств до її створення, що не відповідає потребам суб'єктів господарювання в сучасному бізнесі та не враховує специфіки галузі.

Окрім того, облікова політика є досить громіздкою за обсягами та дублює текст нормативних документів, відсутнім є достатній рівень фахової підготовки працівників, що зможуть оптимізувати не лише зміст, а й сам процес формування облікової політики.

Розглянемо основні розділи облікової політики, що потребують удосконалення у суб'єктів господарювання в аграрному секторі, з врахуванням основного об'єкта дослідження (біологічних активів), господарських процесів та результатів діяльності. В першу чергу, ми стверджуємо, що облікова політика повинна передбачати розроблений Робочий план рахунків, за яким ведуть облік як за П(С)БО, так і за МСФЗ.

На доречність інформації у суб'єктів господарювання в аграрному секторі має вплив її характер і суттєвість. Інформація вважається суттєвою, якщо її опущення або викривлення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності. Суттєвість оцінюється в конкретних умовах значущості інформації залежно від величини об'єкта, що оцінюється, і допустимості помилки. Тому в обліковій політиці підприємства необхідно прописати межі суттєвості, що є прерогативою для відображення статей у фінансовій звітності як за П(С)БО, так і за МСФЗ.

Безпосередньо в самих П(С)БО чи МСФЗ межі суттєвості не прописані, а тому функцію їх установлення зазвичай бере на себе керівництво і головний бухгалтер.

Враховуючи особливості діяльності суб'єктів господарювання в аграрному секторі з врахуванням рекомендацій Міністерства фінансів України нами рекомендовано наступні межі суттєвості для статей фінансової звітності (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Межі суттєвості для виокремлення статей фінансової звітності для суб'єктів господарювання в аграрному секторі

Операції, об'єкти обліку і статті звітності, за якими встановлюється поріг суттєвості	Розміри порогу суттєвості	База для визначення порогу суттєвості
Господарські операції і події, пов'язані зі змінами у складі	3 %	Вартість відповідно всіх активів або всіх зобов'язань, або власного капіталу

(русі) активів, зобов'язань, власного капіталу		
Відхилення балансової вартості фінансових активів від їх справедливої вартості	3 %	Справедлива вартість активу (об'єктів обміну)
Господарські операції та події щодо доходів і витрат	2 %	Сума чистого прибутку (збитку)
	0,2 %	Загальна сума доходів/витрат підприємства; найбільша за значенням класифікаційна група (наприклад, чистий дохід від доходів реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)) і відповідно витрат (наприклад, собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)) підприємства
Інші господарські операції та події	5 %	Обсяги діяльності підприємства, характер впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та інші якісні фактори, що можуть впливати на визначення порогу суттєвості
Статті Балансу (Звіту про фінансовий стан)	5 %	Сума підсумку балансу; підсумок класу активів, власного капіталу, класу зобов'язань
	5 %	Підсумок класу активів, власного капіталу, класу зобов'язань
Статті Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)	5 %	Сума чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
	5 %	Фінансовий результат від операційної діяльності
Статті Звіту про рух грошових коштів	5 %	Сума чистого руху грошових коштів від операційної діяльності
Статті Звіту про власний капітал	5 %	Розмір власного капіталу суб'єкта господарювання

Джерело: узагальнено автором самостійно

Наступним елементом облікової політики суб'єктів господарювання в аграрному секторі є визначення методів оцінки вибуття біологічних активів. Використовуючи принцип аналогії, який передбачає використання методів, способів, принципів встановлених для інших об'єктів обліково-аналітичної системи та з врахуванням норм П(С)БО і МСФЗ суб'єкти господарювання можуть використовувати наступні методи оцінки вибуття запасів: специфічної ідентифікації (за МСФЗ) чи ідентифікованої собівартості (за П(С)БО), середньозваженої собівартості та ФІФО. Вважаємо за недоцільне передбачати ті методи оцінки вибуття запасів, які відсутні у МСФЗ, а саме нормативних витрат та ціни продажу.

Важливим елементом облікової політики є визначення методу обліку транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних з переміщенням запасів (біологічних активів). До основних проблем обліку транспортно-заготівельних витрат слід відносити такі: 1) велика питома вага транспортно-заготівельних витрат у загальній структурі витрат, що вимагає їх відокремленого аналітичного обліку; 2) поділ транспортно-заготівельних витрат між окремими підвидами діяльності підприємств аграрного сектору з врахуванням специфіки галузі, а також норм П(С)БО і МСФЗ в частині обліку витрат; 3) належне документальне оформлення транспортно-заготівельних витрат для того, щоб забезпечити можливість прямої ідентифікації якомога більшої частини транспортно-заготівельних витрат щодо окремих об'єктів аналітичного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [149, с. 116].

Результат діяльності суб'єктів господарювання в аграрному секторі залежить від правильності відображення доходів і витрат, тому важливою складовою обліковою політики є особливості визнання доходів і витрат. Визнання витрат у суб'єктів господарювання в аграрному секторі передбачає визначення:

- переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції;
- переліку і складу змінних і постійних загальновиробничих витрат;
- базу розподілу змінних загальновиробничих витрат;
- базу розподілу постійних загальновиробничих витрат.

Податковий кодекс України в частині визнання доходів і витрат передбачає орієнтацію на норми П(С)БО або МСФЗ. Щодо визнання витрат в національному законодавстві, то особливості визнання витрат прописано у П(С)БО 16 «Витрати» [189]. Суб'єкти господарювання, які застосовують МСФЗ, визначають склад витрат виходячи з власного професійного судження щодо сутності здійснених господарських операцій та загальних підходів до сутності витрат та їх визнання, передбачених Концептуальною основою. Тому для суб'єктів господарювання **в** аграрному секторі нами запропоновано використовувати наступні статті виробничої собівартості:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;

- амортизацію виробничих основних засобів та нематеріальних активів;
- вартість отриманих послуг;
- загальновиробничі витрати;
- інші прямі витрати.

Перелік і склад прямих витрат відображено у табл. 3.10.

Таблиця 3.10

Перелік і склад прямих витрат суб'єктів господарювання в аграрному секторі

№ п/п	Перелік і склад статей прямих витрат
1	Прямі матеріальні витрати: - сировина та основні матеріали, які є основою або необхідним компонентом для виробництва продукції (вирощуванням біологічних активів); - куповані напівфабрикати та куповані комплектуючі вироби; - допоміжні матеріали; - паливо та електроенергія, необхідні для виробництва продукції; - поворотні відходи (віднімаються)
2	Прямі витрати на оплату праці – основна та додаткова зарплата виробничих робітників (склад визначається за Інструкцією, затвердженою наказом Державного комітету статистики України від 13.01.2004 р. № 5)
3	Інші прямі витрати: - відрахування на соціальні заходи; - витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання; - інші витрати, які можна прямо віднести на конкретний об'єкт витрат

Джерело: узагальнено автором самостійно

Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат визначається суб'єктами господарювання в аграрному секторі з врахуванням організаційно-технологічних особливостей діяльності. Затвердженого переліку змінних і постійних загальновиробничих витрат у більшості випадків на у суб'єктів господарювання в аграрному секторі немає, тому пропонуємо такий поділ витрат, що зображений у табл. 3.11.

Таблиця 3.11

Перелік змінних і постійних загальновиробничих витрат суб'єктів господарювання в аграрному секторі

Загальновиробничі витрати	
Змінні:	Постійні:
витрати пов'язані з управлінням виробництвом;	витрати пов'язані з оплатою службових відряджень;
амортизаційні відрахування;	витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технологій та організацією виробництва;
витрати на обслуговування виробничого процесу;	
знос малоцінних і швидкозношуваних предметів;	амортизація основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого призначення
платежі з обов'язкового страхування;	витрати на пожежну та сторожову охорону;
інші витрати	сума сплачених процентів (винагороди) за надані в оперативну та фінансову оренду основні фонди
премії управлінського персоналу цехів, виробництва, що нараховуються залежно від обсягів, із відрахуваннями на соціальні заходи	зарплата, ЄСВ апарату управління цехами, дільницями, загальновиробничого персоналу.
	витрати на опалення, водопостачання та інше утримання виробничих приміщень;
внутрішнє переміщення матеріалів, напівфабрикатів зі складів у структурні підрозділи і навпаки	охорона праці, техніка безпеки та охорона навколишнього природного середовища;
недостачі незавершеного виробництва	ремонт основних засобів виробничого та загальновиробничого призначення

Джерело: узагальнено автором самостійно

У міжнародному законодавстві (МСФЗ) поняття «бази розподілу витрат» відсутнє, тому доцільно керуватись прикладами базами розподілу, що передбачає національне законодавство (П(С)БО). У П(С)БО 16 «Витрати» передбачено наступні бази розподілу змінних і постійних загальновиробничих витрат: години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати. З врахуванням особливостей діяльності суб'єктів господарювання в аграрному секторі нами запропоновано змінні і постійні загальновиробничі витрати розподіляти на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу: обсягу діяльності виходячи з фактичної потужності

звітнього періоду [189].

Враховуючи організаційно-технологічні особливості суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки, вважаємо за доцільне транспортні витрати розглядати як: транспортно-заготівельні витрати, що пов'язані з придбанням (одержанням) та доставкою саджанців, насіння, шишок тощо (біологічних активів); витрати на збут, пов'язані з реалізацією біологічних активів та її доставкою споживачам.

Щодо визнання доходів, то в обліковій політиці суб'єктів господарювання в аграрному секторі необхідно зазначити наступне: під час здійснення реалізації біологічних активів визначаються доходи:

1. Від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів.

2. Від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу.

3. Від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу [153, с. 99].

Організаційна структура підприємств, тобто склад його виробничих, структурних і функціональних підрозділів, також мають безпосередній вплив на обліково-аналітичну систему суб'єктів господарювання в аграрному секторі, тому також потребують удосконалення в сучасних умовах господарювання. ОАС, що застосовується суб'єктами господарювання в аграрному секторі, залежить від їх організаційної структури. Суб'єкт господарювання може функціонувати ефективного та адаптуватись до нових умов при оптимальній побудові організаційної структури управління. Удосконалення організації обліково-аналітичної системи суб'єктів господарювання в аграрному секторі нами здійснено шляхом розподілу функціональних обов'язків між заступниками головного бухгалтера у двох напрямках: з метою ведення фінансового обліку та складання податкової звітності.

Ведення податкового обліку суб'єктами господарювання аграрного сектору, як правило, зумовлене спеціальним режимом оподаткування в аграрній галузі. Власне,

як засвідчує практика, саме податковий облік на сьогодні відіграє домінуючу роль на таких підприємствах.

Інформаційним джерелом для фінансового та податкового обліку й складання звітності, в тому числі статистичної, є дані сформовані бухгалтером з обліку матеріалів та основних засобів; з оплати праці; з розрахункових операцій тощо. Кожна з перелічених облікових ділянок, що формується бухгалтером, містить дані як податкового, так і бухгалтерського обліків.

Інформація щодо процесу вирощування біологічних активів, формується бухгалтерами центрів відповідальності на місцях. За результатами дослідження розгалуженої організаційної структури суб'єктів господарювання в аграрному секторі вважаємо, що первинний облік має здійснюватися за центрами відповідальності з наступною передачею інформації у звітних формах на вищій рівні формування обліково-аналітичної інформації (бухгалтерія безпосередніх суб'єктів господарювання в аграрному секторі).

Таким чином, удосконалення організації обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в аграрному секторі дає можливість реалізувати політику підприємства у цій сфері відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності та особливостей діяльності в аграрному бізнесі, покращити організаційну структуру обліково-аналітичного апарату суб'єктів господарювання з врахуванням деталізації посадових обов'язків працівників, а також впровадити електронний документообіг з елементами інтелектуальної обробки як новітню систему в діяльності аграрних підприємств.

Висновки до розділу 3

1. Підсистема економічного аналізу відіграє важливу роль у забезпеченні ефективного функціонування обліково-аналітичних систем суб'єктів аграрного сектору, оскільки здійснює перетворення економічної інформації на результати аналізу, необхідні для прийняття якісних управлінських рішень з регулювання поточної виробничої та фінансово-господарської діяльності і подальшого розвитку

аграрного бізнесу. Для її становлення на підприємстві слід ідентифікувати відповідну модель формування, яка, з одного боку, відображає концептуальну сутність та структуру, а, іншого, – методику та послідовність економічного аналізу. Встановлено, що підсистема економічного аналізу є елементом обліково-аналітичної системи, яка, своєю чергою, функціонує в рамках загальної управлінської системи суб'єкта аграрного бізнесу, отримує від інших підсистем необхідну економічну інформацію, а також має відповідне ресурсне, нормативно-методичне забезпечення та техніко-економічні завдання. Зворотна взаємодія проявляється у генерованих в рамках підсистеми економічного аналізу інформаційно-аналітичних висновків, рекомендацій, звітів. Елементами підсистеми економічного аналізу суб'єктів аграрного бізнесу виступають суб'єкти, об'єкти, параметри керування та необхідне для цього методичне забезпечення.

2. Методична послідовність економічного аналізу передбачає наступні етапи аналізування, в рамках кожного з яких формуються відповідні висновки: 1) базова діагностика підприємства, 2) аналіз життєздатності та фінансово-економічного потенціалу, 3) аналіз витрат, чинників стану та ефективності, 4) комплексний аналіз, 5) стратегічний аналіз. Сформоване в підсумку інформаційно-аналітичне забезпечення дозволяє приймати управлінські рішення з підвищення ефективності господарювання, нарощування обсягів сільськогосподарської діяльності, слідування стратегічному та тактичним планам траєкторії розвитку аграрного бізнесу.

3. Безпосереднім інструментом впровадження на суб'єктах аграрного сектору підсистеми економічного аналізу є її організація, що передбачає створення моделі формування з її елементами, зв'язками між ними, структурою, забезпеченням «входів» та «виходів», результатами, їх опрацюванням та подальшим використанням, створенням та імплементацією параметрів керування на засадах стандартизації. Розроблено управлінську послідовність процесу організації підсистеми економічного аналізу, в якій важливе місце відведено методичному підходу до обрання її форми. Виявлено, що для великих аграрних підприємств найбільш оптимальною є комплексна, для середніх – матрична децентралізована, малих – договірно-експертна системи.

4. Ініціатива щодо впровадження підсистеми економічного аналізу суб'єктами аграрної сфери формується на рівні генерального керівника, підтримується топ-менеджментом, практично організовується на рівні профільного заступника (керівника економічного департаменту). На рівні інших керівників розробляється комплекс запитів на інформаційно-аналітичні дані, яких потребують всі напрями та види діяльності підприємства для вироблення необхідних управлінських рішень, а департаментом економіки забезпечується організаційне, ресурсне, кадрове та інше забезпечення функціонування підсистеми економічного аналізу, діяльність якої функціонально координується відділом бухгалтерії – центром обліково-аналітичної системи підприємства.

5. З метою отримання висновків щодо доцільності, важливості та перспективних сфер застосування економічного аналізу на суб'єктах аграрної сфери проведено експертне опитування керівників та фахівців підприємств. Встановлено, що підсистеми економічного аналізу на підприємствах не впроваджені, а діяльність, в кращому випадку, ведеться через відповідні економічні структурні підрозділи; керівництво підприємств усвідомлює важливість формування підсистеми економічного аналізу, який має стосуватися таких сфер, як фінансово-економічні результати, витрати, врожайність, продуктивність, ефективність використання ресурсного забезпечення; головними завданнями економічного аналізу є розробка оперативного плану та стратегії розвитку аграрного бізнесу, оцінка виконання планових завдань та виявлення причин відхилень, ідентифікація недовикористаних резервів ефективності; для великого аграрного бізнесу очікуваними результатами впровадження підсистеми економічного аналізу мають стати рекомендації щодо розвитку зовнішньоекономічної діяльності підприємств, впровадження інновацій та залучення інвестицій, для малих – кращого дослідження ринку, формування інтелектуально-кадрового забезпечення, асортименту аграрної продукції, а також розвитку складського і збутового господарства.

6. Доведено, що організація обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в аграрному секторі України потребує суттєвого удосконалення. Головними напрямками удосконалення є: елементи облікової політики суб'єктів

господарювання в аграрному секторі у частині визначення межі суттєвості, аналітики витрат та порядку їх розподілу, переліку рахунків та субрахунків бухгалтерського обліку (покращення роботи в цьому напрямі забезпечить можливість впровадження запропонованої комплексної обліково-аналітичної системи); розробка схеми обліково-аналітичного апарату суб'єктів господарювання, що дає змогу підвищити рівень аналітичності інформації та ступінь персоніфікації відповідальності працівників; застосування електронного документообігу як новітньої складової використання інформаційних технологій суб'єктами господарювання в аграрному секторі (це дозволить підвищити ефективність інформаційного забезпечення обліково-аналітичної системи суб'єктів аграрного бізнесу).

Основні положення третього розділу дисертації опубліковано у працях: [157, 187, 188]

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення й запропоновано нове вирішення важливого наукового завдання, що полягає в обґрунтуванні теоретичних і методичних основ організації обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки України. За результатами проведеного дослідження сформульовано висновки, які підтверджують досягнення його мети й вирішення поставлених завдань. Зокрема:

1. На основі критичної оцінки існуючих підходів і врахування сучасної специфіки сутності базових термінологічних категорій, в дисертації запропоновано авторські трактування низки понять, що служать основою дослідження, зокрема ідентифіковано в новій інтерпретації поняття «обліково-аналітичного забезпечення», «обліково-аналітичної системи», «обліково-аналітичних знань» тощо. В основі трактувань лежать діючі на даний час закони, принципи, процеси, чинники, що мають безпосередній вплив на функціонування обліково-аналітичних систем аграрних підприємств і виклики, які вони покликані долати.

2. В сьогodнішніх умовах обліково-аналітичні системи повинні максимально задовольняти потреби користувачів не тільки в обліково-аналітичній інформації, як сукупності певним чином систематизованих та упорядкованих даних, а потреби у знаннях. Останні, як результат інтелектуально-креативного опрацювання та інтерпретації обліково-аналітичної інформації цілковито залежать від фахівця-професіонала, який визначає вектори функціонування обліково-аналітичної системи та з її допомогою задовольняє потреби користувачів у знаннях та інформації. Використовуючи наявні технічні можливості, фахівці в сучасних умовах забезпечують конкурентні переваги суб'єктів аграрного сектору, в тому числі через запровадження концепту «обліково-аналітичного віртуального кластеру (ОАВК)». Такий кластер створюватиметься на принципах сільськогосподарської кооперації та поєднуватиме в собі ознаки таких понять як «віртуальна організація» та «агрокластер».

3. Дослідження генезису обліково-аналітичних систем у сільському господарстві дозволило обґрунтувати виокремлення 5 етапів їх розвитку

(стародавній; період середньовіччя; новий; новітній; сучасний) та ідентифікувати основні характеристики і елементи, притаманні системам кожного історичного періоду. Це уможливило виявлення основних, особливостей, чинників впливу та встановлення ймовірних напрямів подальшого удосконалення цих систем і шляхів їх реалізації.

4. Критична оцінка нормативно-правового регулювання організації підсистеми обліку, яка є центральною складовою обліково-аналітичної системи, дозволяє зробити висновок про доцільність удосконалення як самого розуміння так і ідентифікації мети регулювання. Остання в сучасних умовах полягає у створенні єдиних, чітких та зрозумілих правил для всіх учасників відносин у сфері ведення сільського господарства, які відповідають сучасному стану розвитку відносин у цій сфері, з метою забезпечення правильного та ефективного ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності а також ефективного функціонування обліково-аналітичних систем.

5. Система нормативно-правового регулювання організації бухгалтерського обліку складається із загальних та спеціальних джерел правового регулювання, які затверджуються уповноваженими суб'єктами. Запропоновано класифікувати джерела, які становлять систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку в аграрному секторі за такими критеріями: за сферою (обсягом) правового регулювання: загальні джерела; спеціальні джерела; локальні джерела; за характером регулювання: нормативні (обов'язкові); рекомендаційні; за походженням джерела регулювання: міжнародні; національні.

6. На рівні локальних джерел в роботі обґрунтовано напрям удосконалення регулювання в частині формулювання Розділів і підпунктів Наказу про облікову політику, що визначають структурні складові, повноваження, результати функціонування обліково-аналітичної системи аграрних підприємств і її організації та принципи підготовки даних для цілей управління. Для цих цілей запропоновано підхід до ідентифікації вимог до обліково-аналітичної системи за допомогою запропонованої анкети, який уможливорює її кращу структуру і визначення

складових, а також ідентифіковано складові, які слід включити в неї, та запропоновані варіанти формулювання положень облікової політики.

7. На основі аналізу історичного досвіду становлення та орієнтуючись на сучасні методи управління сільськогосподарськими підприємствами, побудовано деталізовану загальну схему обліково-аналітичної системи суб'єктів господарювання в аграрному секторі, яка відповідає управлінським запитам, котрі існують сьогодні. Елементна структура обліково-аналітичної системи, яка пропонується, може виступати базовою уніфікованою для усіх суб'єктів господарювання основою розробки власної індивідуальної системи, адже включає в себе основні блоки, що характерні для сучасних аграрних підприємств: мету, завдання та призначення системи; рівні її формування; забезпечувальну частину; інструментарій; користувачів. Для досягнення ефективності та якості створення такої системи запропоновано послідовність і детальний опис 7 етапів її формування.

8. Акцент на вагомості в структурі ресурсів суб'єктів аграрного сектору такої складової як земельні ділянки, які за своєю суттю є основним біологічним активом, уможливив розробку удосконалених підходів до ведення первинних документів в бухгалтерському обліку. Запропоновані в дисертації нові та удосконалені чинні форми документів, дадуть змогу відобразити земельні ділянки як особливий природний ресурс, що має виняткове значення для ведення сільського господарства, та вміщатимуть вичерпні відомості для ефективного управління їхнім використанням.

9. В сучасних умовах важливим важелем підвищення ефективності діяльності суб'єктів аграрного сектору є достатність інформаційних даних для потреб управління. Підсистема фінансового обліку не повною мірою забезпечує систему управління відповідною інформацією. Але вона цілком відповідає запитам, щоб бути першоджерелом формування вихідних даних, які необхідні для цілей управління. Для цього наявну облікову базу слід адаптувати до підготовки інформації для управлінських цілей. В дослідженні на прикладі розвитку організації обліку господарських процесів та удосконалення системи документального й рахункового їх оформлення операцій, а також за рахунок розробки та уточнення первинних і

зведених облікових документів зроблено спробу підготувати підґрунтя для комплексного запровадження підсистеми управлінського обліку.

10. Важливу роль у діяльності суб'єктів аграрного сектору відіграє така складова функціонування обліково-аналітичних систем як підсистема економічного аналізу. Її завдання полягає в перетворенні даних обліку на інформацію, необхідну для прийняття оптимальних управлінських рішень. Відповідно до цього запропоновано модель організації обліково-аналітичної системи суб'єктів аграрного сектору в частині аналізу, узагальнено основні її складові та основні характеристики, підібрано систему показників, а також описано методику проведення аналізу. В рамках цього ідентифіковано організаційну послідовність економічного аналізу та його етапи, а саме: 1) базова діагностика підприємства, 2) аналіз життєздатності та фінансово-економічного потенціалу, 3) аналіз витрат, чинників фінансового стану та ефективності. Запропонована модель дозволяє відобразити місце аналітичної підсистеми, у яку входить економічний аналіз, в обліково-аналітичному забезпеченні та показати важливість даної функції у процесі прийняття управлінських рішень.

11. Розроблено управлінську послідовність процесу організації підсистеми економічного аналізу, в якій важливе місце відведено методичному підходу до обрання її форми. Виявлено, що для великих аграрних підприємств найбільш оптимальною є комплексна, для середніх – матрична децентралізована, малих – договірно-експертна системи. Обґрунтовано межі суттєвості, аналітики витрат (як найбільш впливового об'єкта обліку) та порядку їх розподілу, переліку рахунків та субрахунків бухгалтерського обліку для формування якісно інформаційної бази аналізу, розроблено схеми обліково-аналітичного апарату для його здійснення, а також з метою удосконалення підсистеми економічного аналізу обґрунтовано доцільність її доповнення двома аналітичними етапами, а саме: 4) комплексний аналіз, 5) стратегічний аналіз. Це забезпечить логічну комплексність та ефективність формування обліково-аналітичною системою суб'єктів аграрного бізнесу інформаційних даних, що відповідають потребам і запитам системи управління в питаннях досягнення економічного зростання в конкурентному середовищі та можливостей подальшого розвитку на перспективу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. EU Code of conduct on agricultural data sharing by contractual agreement. URL: <https://www.fefac.eu/our-publications/good-practices/25459/>.
2. Саріогло В. Г. «Великі дані» як джерело інформації та інструментарій для офіційної статистики: потенціал, проблеми, перспективи. *Статистика України*. 2016. № 4. С. 12-19.
3. Найкращі аграрні стартапи 2018 року. URL: <https://aggeek.net/ru-blog/najkraschi-agrarni-startapi-2018-roku>.
4. Кернасюк Ю.В. BIG DATA: Інноваційні можливості підвищення прибутковості агробізнесу. URL: <http://agro-business.com.ua/agro/idei-trendy/item/8396-big-data-innovatsiini-mozhlyvosti-pidvyshchennia-prybutkovosti-ahrobiznesu.html>.
5. Швець В. Є. Розвиток обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в Україні: монографія. Львів: Видавничий центр ЛНУ імені Івана Франка, 2010. 448 с.
6. Ульянов И. П., Попова Л.В. Бухгалтерский учет: пособие для бухгалтера и менеджера. Москва: Бизнес-Информ, 1999. 292 с.
7. Пуцентейло П. Р. Обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємства. *Інноваційна економіка*. 2015. № 3. С. 228-233.
8. Кундря-Висоцька О. П., Любенко А. М., Рудницька О. В. Праксеологічна граматики дій у розвитку сучасної обліково-аналітичної системи у контексті забезпечення інформаційних запитів. *Financial and credit activity: problems of theory and practice*. 2019. Том 2. Випуск 29. С. 178 – 187.
9. Лень В.С. Обліково-аналітична система підприємства: обґрунтування визначення, модель. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2016. № 1. С. 281-290.
10. Тітаренко Г. Б. Корінько М. Д. Методичні підходи для побудови обліково-аналітичної системи з використанням експертних оцінок. *Облік і фінанси АПК*. 2010. №4. С. 66-69.
11. Гудзинський О. Д., Кірейцев Г. Г., Пахомова Т. М. Теоретичні аспекти формування обліково-аналітичного механізму менеджменту. *Облік і фінанси АПК*. 2008. №3. С. 89 – 93.

12. Баянова О. В. Формирование учетно-аналитической системы управления затратами на оплату труда: монография. Пермь: ИПЦ «Прокрость», 2014. 312 с.
13. Будько О. В. Формування цілісної обліково-аналітичної системи суб'єктів господарювання. *Економічний аналіз*. 2013. Т. 12(4). С. 192-196.
14. Левик І. С., Чубай В. М. Теоретичні аспекти формування обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємств. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2017. № 862. С. 145-154.
15. Сирцева С. В. Методичні підходи до формування обліково-аналітичного забезпечення системи управління аграрними підприємствами. *Вісник аграрної науки Причорномор'я*. 2015. Вип. 2(1.1). С. 85-93.
16. Зенькина И. В. Учетно-аналитическое обеспечение стратегического управления коммерческой организацией. *Аудит и финансовый анализ*. 2009. №2. С.1-3.
17. Забезпечувати. Академічний тлумачний словник української мови URL: <http://sum.in.ua/s/zabezpechuvaty>.
18. James A. Hall Accounting Information Systems. Hardcover (6 edition). Boston: South-Western College Pub, 2008. 960 p.
19. Stephen A., Mark G. Simkin, and Nancy A. Bagranoff. Core Concepts of Accounting Information Systems. New York: J. Wiley, 2003. 544 p.
20. James L. Boockholdt Accounting Information Systems: Transactions Processing and Controls. New York: The McGraw-Hill companies, 1999. 762 p.
21. Belfo F., Trigo A.. Accounting Information Systems: Tradition and Future Directions. *Procedia Technology*. Volume 9. 2013. PP. 536-546.
22. Mancini D., Vaassen E., Dameri R. Accounting Information Systems for Decision Making. New York: Springer Publishing Company, Incorporated, 2013. 367 p.
23. Сурмин Ю.П. Теория систем и системный анализ: Учеб. пособие. Киев: МАУП, 2003. 368 с.
24. Юзва Р.П. Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю підприємств спиртової промисловості: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Тернопіль: ТНЕУ, 2011. 259 с.

25. Самбурська Н. І. Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами: теорія і практика (на прикладі підприємств водопровідно-каналізаційного господарства): монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2015. 289 с.
26. Гура Н. О. Бухгалтерський облік як складна інформаційна система. *Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка. Серія «Економіка»*. 2011. №130. С. 12 – 15.
27. Shvets V., Pavlik I. Formation of the basic principles of ethics for specialists of accounting and analytical sciences in modern information economics. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2018. № 2. С. 39-44.
28. Implementing International Education Guideline 11 Information Technology in the Accounting Curriculum. URL: <https://www.icjce.es/images/pdfs/TECNICA/C01%20-%20IFAC/C.01.053%20-%20Education%20-%20Other/EDC-ImplementingIEG>.
29. Рожелюк В. М., Хорунжак Н. М., Денчук П. Н. Організаційні та методичні засади оптимізації витрат, пов'язаних з постачанням сировини. *Бізнес Інформ*. 2018. № 7. С. 122-130.
30. Стоуньер Т. Информационное богатство: профиль постиндустриальной экономики. Новая технократическая волна на Западе. Москва: Прогресс, 1986. С. 392-409.
31. Легенчук С. Ф. Сучасні проблеми та напрями розвитку облікової оцінки нематеріальних активів. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2014. Вип. 3. С. 224-235.
32. Гончарук Н. Т. Серьогін С. М. Кадри аграрного сектора економіки України: формування і розвиток. Дніпропетровськ: ДРІДУ УАДУ, 2003. 166 с.
33. Комарова І. В. Державне регулювання аграрного сектора: необхідність та сучасні погляди на проблему. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2008. № 3. С. 30–34.
34. Сурай І. Г. Державне управління аграрним сектором економіки: функціонально-структурний аспект: автореф. дис. ... к. держ. упр. Київ, 2005. 20 с.

35. Бруханський Р. Ф., Пуцентейло П. Р. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій: монографія. Тернопіль. ФОП Осадца Ю. В., 2017. 388 с.
36. Данкевич Є. М. Міжгалузева інтеграція в аграрному секторі економіки: монографія. Житомир. Полісся, 2013. 400 с.
37. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, схвалена Колегією Міністерства аграрної політики України. Протокол № 1 від 03.02.2009 р. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/konceptsiya-rozvitku-buhgalterskogo-obliku-v-agrarnom>.
38. Бруханський Р. Ф. Актуалізація стратегічних векторів обліково-аналітичного забезпечення системи управління аграрних підприємств України. *Український журнал прикладної економіки*. 2016. Т. 1, № 1. С. 11-21.
39. Павлік І.Є. Оцінка діяльності суб'єктів господарювання аграрної сфери Львівщини. *Економіка АПК*. 2019. № 4. С. 116-123.
40. Державний класифікатор ДК 002-94 «Класифікація організаційно-правових форм господарювання», затверджений наказом Держстандарту України від 22.11.1994 N 288. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/klasf/nac_kls/op_dk002_2016.htm
41. Гаврилишин А. П., Іванова А. В. Поняття та значення організаційно-правових форм сільськогосподарських підприємств та організацій. URL: <http://www.pravoznavec.com.ua/period/article/7920/%C3>.
42. Івченко В. Є. Наукові засади розвитку організаційно-правових форм аграрного господарювання. *Ефективна економіка*. 2016. № 1. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2016_1_36.
43. Кальченко С.В. Розвиток особистих селянських господарств в умовах системних трансформацій аграрного сектору: монографія. Мелітополь:Видавничо-поліграфічний центр «Люкс», 2014. 408 с.
44. Pavlik I. Ye. Organization of accounting and analytical systems of business entities in the agrarian sector of Ukraine. *Evropsky Casopis Ekonomiky a Managementy*. 2020. № 1. P. 136-141.

45. Рябенко Л. М. Особливості обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. Вип. 12. Ч. 3. С. 207-212.
46. Облік у сільському господарстві: презентація. URL: <http://gs-group.pro/1s-oblk-v-slskomu-gospodarstv-uk.html>.
47. Нецадина Г. И. Учетно-аналитическая система управления затратами в малых предприятиях: дисс. ... канд. экон. наук : 08.00.12. Москва, 2001. 218 с.
48. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
49. Державна фіскальна служба України. Індивідуальна податкова консультація від 14.09.2017 р. № 1966/К/99-99-13-01-02-14/ІПК. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/news-14-ezhednevnyj-buxgalterskij-obzor-39-o-voprosax-vedeniya-nalogovogo-ucheta-flp-obshhesiste>.
50. Садовська І. Б., Бабіч І. І., Нагірська К. Є. Організація обліку і оподаткування у фермерських господарствах в контексті професійного бухгалтерського судження. *Облік і фінанси*. № 4 (86). 2019. С. 45-53.
51. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських господарствах): Наказ Міністерства аграрної політики №189 від 02.07.2001 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0189555-01>.
52. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами. Наказ Міністерства фінансів України від 25.06.2003 р. №422. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0422201-03>.
53. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств. Наказ Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0390555-09>.
54. Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами. Наказ Міністерства фінансів України від 15.06.2011 р. № 720: URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF11044.html.

55. Спрощений план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських підприємств. Наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01>.
56. Огійчук М. Ф., Плаксієнко В.Я., Белікова М.І. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах. Київ: Алерта, 2007. 979 с.
57. Лукянчикова О.А., Материнська О.А. Проблеми удосконалення бухгалтерського обліку у фермерських господарствах. *Економічні науки. Серії: Економіка та менеджмент, регіональна економіка, економічна теорія та економічна історія, облік і фінанси*. 2013. № 10-3 (37). 2.
58. Коваль О.В., Козак В.Ю. Особливості обліку у фермерських господарствах. *Збірник наукових праць ВНАУ*. Том 2. Випуск 4. С. 102-105.
59. Камінська Т.Г., Шатковська Л.С., Шиш А.М. Обліково-аналітичне забезпечення фінансового менеджменту на сільськогосподарських підприємствах: монографія. Київ: ЦП «Компринт», 2013. 338 с.
60. Павлік І.Є. Транскордонне співробітництво України і Польщі в аграрній сфері: проблеми і перспективи. *Економічний аналіз*. 2017. Том. 27. № 3. С. 62- 69.
61. Концепція розвитку фермерських господарств та сільськогосподарської кооперації на 2018 – 2020 роки, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 13.09.2017 р. № 664-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/664-2017-%D1%80/conv/print>.
62. Кропивко М.Ф. Концептуальний підхід до кластерної організації та управління розвитком агропромислового виробництва. *Економіка АПК*. 2010. № 11. С. 3–13. .
63. Гик В. В. Передумови формування обліково-інформаційного забезпечення управління кластером. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2018. № 2 (40). С. 7–11.
64. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку. Підручник. Київ: КДТЕУ, 2000. 692 с.
65. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч.І: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». 2-е вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2001. 512 с.

66. Лучко М. Р., Остап'юк М. Я. Історія обліку. Світ та Україна. Погляд Крізь роки. Тернопіль: Зорепад, 1998. 108с.
67. Малюга Н. М. Періодизація розвитку бухгалтерського обліку на основі зміни парадигм. *Вісник ЖДТУ: Економіка, управління та адміністрування*. № 1 (35). 2006. С. 72 - 84.
68. Мних Є. В., Швець В. Є, Яремко І. Й. Розвиток обліку в Галичині (історичні та методичні аспекти). Львів: Каменярь, 2001. 208с.
69. Остап'юк М. Я. Історія бухгалтерського обліку: світ і Україна. Курс лекцій: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ: Видавництво Європейського ун-ту, 2006. 170 с.
70. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. Київ: Знання, 2008. 535с.
71. Кишишин А. Г. Древнее святилище Каменная Могила. Опыт дешифровки протошумерского архива XII - III тыс. до н. э. Киев: Арата. 2001г. 872 с.
72. Геродот. Історії в дев'яти книгах. Київ: Наукова думка, 1993. Кн. 4. Мельпомена. 576 с.
73. Chatfield M. A History of Accounting Thought. Revised Edition.. New York: Robert E. Krieger Publishing Company, 1977. 317p.
74. Катон, Варрон, Колумелла, Плиний. О сельском хозяйстве: монографія. Москва: Государственное издательство колхозной и совхозной литературы «Сельхозгиз», 1937. 307 с.
75. Бухгалтерский учет и аудит Развитие учета в Великобритании и США. URL: https://europaintern.blogspot.com/2018/03/blog-post_548.html.
76. Енциклопедія сучасної України. Фільварок. URL: http://resource.history.org.ua/cgi-bin/eiu/history.exe?&I21DBN=EIU&P21DBN=EIU&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=eiu_all&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=0&S21P02=0&S21P03=TRN=&S21COLORTERMS=0&S21STR=Filvarok.
77. Loder Robert, 1589-1640, and G. E. (George Edwin) Fussell. Robert Loder's Farm Accounts, 1610-1620. London: Offices of the Society, 1936. 240 p.
78. Bryer R. A. The History of Accounting and the Transition to Capitalism England - Part Two: *The Evidence, Accounting Organizations and Society*. 2000. № 25. PP. 327-381.

79. Павлік І. Є. Досвід організації діяльності суб'єктів господарювання за участю товариства «Сільський господар»: колективна монографія. Під ред. Ю.О. Нестерчук. Умань: Видавець «Сочінський М.М.», 2017. 220 с. (С. 164 – 170).
80. Сільський господар. 1926. № 12.
81. Злупко С. М., Храпливий Є. Книговодство сільсько-господарське. Львів: ЛНУ ім. І. Франка, 1999. С.246–255.
82. Звіт з діяльності і замкнення рахунків за 1926 рік. Крайовий молочарський союз «Маслосоюз» в Стрию. Львів: Видавнича спілка «Діло». 1927. 20 с.
83. Данныя объ оценкахъ земельных ъимуществъ средня по десятиныя оценки русскихъ частныхъ земельныхъ банковъ за 1903-1912 гг. Петроградъ: Типография Редакции периодическихъ изданий Министерства Финансовъ, 1915. 52 с.
84. Швець В. Є., Павлік І. Є. Досвід оцінювання земельних ресурсів у Катеринославській губернії на початку ХХ ст. Сучасний рух науки: тези доп. Х міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 2-3 квітня 2020 р. Дніпро, 2020. Т.2. С. 697 – 701.
85. Швець В. Є., Павлік І. Є. Розвиток наукової думки з обліку і аналізу в сільському господарстві у виданнях Євгена Архипенка. *Економічний аналіз: збірник наукових праць*. Тернопіль, 2018. Том. 28. № 3. С. 216 – 224.
86. Розвідки про селянство на Україні-Руси в XV-XVIII в. Львів: Накладом наукового товариства імені Шевченка, 1902. Ч. 2. 272 с.
87. Павлік І. Є. Досвід організації діяльності суб'єктів господарювання за участю товариства «Сільський господар». *Актуальні проблеми функціонування господарської системи України*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 19-20 травня 2017 р.). Львів, 2017. С. 101-102
88. Павлік І. Є. Транскордонне співробітництво України і Польщі в аграрній сфері. *Актуальні суспільно-економічні проблеми українсько-польського транскордонного співробітництва*: збірник тез доповідей міжнародної науково-практичної конференції (м. Жешув-Львів, 15-17 листопада 2017 р.). Жешув-Львів. 2017. С. 41-42.
89. Павлік І. Є. Досвід облікової практики в сільському господарстві на прикладі видань Євгена Архипенка. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної*

- системи в Україні: матеріали V міжнародної науково-практичної конференції*(м. Тернопіль, 31 травня – 1 червня 2018 р.). Тернопіль.2018. С. 94-96.
90. Павлік І. Є. Економічна інформація як джерело обліково-аналітичного забезпечення сільськогосподарських підприємств. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: збірник матеріалів IV міжнародної науково-практичної конференції* (м. Тернопіль, 28 грудня 2018 р.). Тернопіль. 2018. С. 180-182.
91. Павлік І. Є. Використання «Big Data» в обліково-аналітичних системах сільськогосподарських підприємств. *Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин: матеріали XIII міжнародної науково-практичної конференції* (м. Умань, 30-31 травня 2019 р.). Умань. 2019. С. 73-74.
92. Пушкар М. С., Щирба М. Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль: Карт-Бланш, 2010. 260с.
93. Третяк Г. С., Бліщук К. М. Державне регулювання економіки та економічна політика. Львів: ЛРІДУ НАДУ, 2011. 128 с.
94. Ходов Л. Г. Основы государственной экономической политики. Москва: Изд-во БЭК, 2007. 332 с.
95. Бухгалтерський облік (частина II). Навч. посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 6.050100 «Облік і аудит». За ред. доктора економічних наук, професора В.Ф. Максимової. Одеса: ОНЕУ, 2013. 324 с.
96. Луць Л. А. Загальна теорія держави та права: Навчально-методичний посібник (за кредитно-модульною системою). Київ: Атіка. 2007. 412 с.
97. Павлік І. Є. Система нормативно-правового регулювання організації бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. *Інтернаука. Серія «Економічні науки»*. 2020. Випуск VI (38). С. 75-85.
98. Сокіл О. Г. Нормативно-регуляторні аспекти сучасного обліку сільськогосподарських підприємств. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія : Економічні науки*. 2012. № 4 (70). С. 108-114.
99. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності. За заг. ред. Л. Г. Ловінської. Київ: ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. 294 с.

100. Озеран А. В. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні. *Вісник Львівської комерційної академії. Серія Економічна*. Випуск 35. 2011. С. 236 – 241.
101. Пархоменко В. М. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 8-9. С. 3-21.
102. Швець В. Г. До питання нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в умовах МСФЗ. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2015. Вип. 10. С. 60-69.
103. Про затвердження положень про Методичну раду з питань бухгалтерського обліку та про територіальне відділення Методичної ради з питань бухгалтерського обліку і її складу. Наказ Міністерства аграрної політики України від 12.02.2008 р. № 48. URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/115418___115418.
104. Про визнання такими, що втратили чинність, деяких наказів Міністерства аграрної політики України. Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 23.07.2014 р. № 273. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/fin35917>.
105. Жук В. М. Запровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку (до проекту Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки). *Облік і фінанси АПК*. 2008. № 3. С.77-81.
106. Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ). URL: <https://www.ufpaa.org/about/>.
107. Жук В. М. Розвиток бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: теорія, методологія, практика : дис. докт. ек. наук: 08.00.09. Київ, 2010. 576 с.
108. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку. Житомир: ЖДТУ. 2007. 448 с.
109. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. Київ: ЦУЛ. 2007. 522 с.
110. Резнікова В. В., Орлова О. С. Гармонізація бухгалтерського обліку і фінансової звітності суб'єктів господарювання в Україні: поняття та форми. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2015. Вип. 31(2). С. 50-60.

111. Рожелюк В. М. Стандартизація та гармонізація обліку в контексті міжнародних та національних стандартів. *Інноваційна економіка*. 2011. URL: http://archive.nbuiv.gov.ua/por...al/soc_gum/ inek/2011_4/118.pdf.
112. Семенишена Н. В. Міжнародний досвід стандартизації та його вплив на формування інституту бухгалтерського обліку в Україні. *Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія Економічні науки*. 2012. Випуск 3 (69). Том 2. С. 203 - 207.
113. ЗDIRKO Н. Г. Адаптація міжнародних стандартів фінансової звітності в сільськогосподарському виробництві. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2016. № 12. С. 92-100.
114. Терещенко В. С., Марченко Ю. І. Проблеми впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. URL: http://www.rusnauka.com/13_NMN_2011/Economics/7_86103.doc.htm.
115. Літвінов О. С., Капалан С. М. Сутність та види механізмів в економіці. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. Випуск 6 (11). С.146-149. URL: http://easterneurope-ebm.in.ua/journal/11_2017/30.pdf.
116. Верхоглядова, Н. І., Письменна, О. Б. Класифікація ресурсів та її значення для управління ресурсозбереженням. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. № 16, 27-31.
117. Прокопенко О. М. (Ред.). Сільське господарство України. Київ: Державна служба статистики України (2020). URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2020/zb/09/zb_sg_Ukr_2019.pdf.
118. Волчанська Л. В.. Формування інвестиційної привабливості аграрних підприємств: дис. ... канд. екон. наук.: 08.00.04. Дніпропетр. держ. аграр.-екон. ун-т. Дніпро, 2017. 214 с.
119. Хоменко Г. Ю., Вознюк, О. В.. Сучасні проблеми обліку інвестиційної діяльності підприємств України. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2018. № 41. С. 78-82.
120. Кучеренко Ю. А. Особливості інвестиційної діяльності сільськогосподарських підприємств. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 7. С. 82-85.

121. Чорний Р. В.. Інвестування аграрних формувань в умовах розвитку ринкових відносин: автореф. дис. ... канд. екон. Наук: 08.00.04. Терноп. нац. екон. ун-т. Тернопіль, 2014. 22 с.
122. ТОП-50 инновационных компаний Украины. URL: <https://delo.ua/business/top-50-innovacionnyh-kompanij-ukrainy-361631/>.
123. Данилишин Б. М. Як реалізувати аграрний потенціал країни? URL: <https://nv.ua/ukr/opinion/yak-realizuvati-agrarniy-potencial-krajini-50018259.html>.
124. Спільник І. В., Палюх М. С.. Бухгалтерський облік в умовах цифрової економіки. *Міжнародний науковий журнал*. 2019. № 1-2. 83-96.
125. Галелюка М. Я. IT-інновації: бухоблік на підприємствах агропромислового комплексу. URL: https://biz.censor.net.ua/columns/3060420/itnovats_buhoblk_na_pdpri_mstvah_agropromislovogo_kompleksu.
126. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : монографія. Житомир: ЖДТУ, 2007. 236 с.
127. Бруханський Р. Ф., Бінчаровська Т. А. Науково-теоретичні проблеми відображення земельних ресурсів у системі бухгалтерського обліку. *Вісник ЖДТУ: Економіка, управління та адміністрування*. 2019. № 1 (87). С. 64 – 71.
128. Жук В. М. Стандартизація бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення. *Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектору*. VII Міжнародна науково-практична конференція. ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН, 25 листопада 2011 р.: збірник тез та виступів. Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. Київ.: ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2011. 438 с. С. 16-21.
129. Кирейцев Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерського учета: Научный доклад. Изд. 2-е, перераб. и доп. Житомир: ЖГТУ, 2008. 76 с.
130. Остапчук С. М. Стандартизація бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення. *Облік і фінанси*. 2012. № 3. С. 71-62.
131. Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 47 Akuntansi Tanah. URL: http://www.iaiglobal.or.id/prinsip_akuntansi/standar.php?cat=SAK%20Umum&id=50.

132. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>.
133. Ільчак О. В. Бухгалтерський облік і контроль земельних ресурсів сільського господарства: дис... на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2016. 234 с.
134. Ярмолюк О. Ф. Облік земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2008. 20 с.
135. Литвинець Ю. І. Обліково-контрольне забезпечення управління орендними земельними відносинами в сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2013. 20 с.
136. Кушніренко О. А. Обліково-контрольне забезпечення управління оподаткуванням сільськогосподарських підприємств: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. Київ, 2015. 216 с.
137. Бінчаровська Т. А. Облік та аналіз земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Тернопіль, 2018. 20 с.
138. Машкова Т. В. Обліково-інформаційне відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кандидата економ. наук: 08.00. Київ, 2016. 24 с
139. Типова форма договору оренди землі, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 03.03.2004 р. № 220. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/220-2004-%D0%BF#Text>.
140. Порядок ведення агрохімічного паспорта поля, земельної ділянки, затверджений Наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України від 11.10.2011 р. № 536. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1517-11#Text>.
141. Павлік І. Є. Організація обліку ресурсів суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки України. *Вісник Львівського університету. Серія економічна*. 2018. Випуск 55. С. 237-246.

142. Коваль Л. В., Заболотчук, А. В. (2018). Облік земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств в Україні. *Ефективна економіка*. URL: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/4_2018/46.pdf (дата звернення: 18.05.2020).
143. Южанинова Л. А. 15 технологий, которые изменяют сельское хозяйство. URL: <https://www.agroxxi.ru/gazeta-zaschita-rastenii/zrast/15-tehnologii-kotorye-izmenjat-selskoe-hozjaistvo.html>.
144. Тютлікова В. В. Проблеми обліку трудових ресурсів. *Ефективна економіка*. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3825>.
145. Боднар О. А., Кучер В. А. Особливості формування фінансових ресурсів сільськогосподарських підприємств в сучасних умовах. *Modern Economics*. 2017. №6. С. 6-14.
146. Ілляшенко К. В. Інвестиційна діяльність підприємств: обліково-аналітичний аспект. *Молодий вчений*. 2017 № 1.1 (41.1). С. 41-44.
147. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): монографія. Тернопіль: Економічна думка, 1999. 413 с.
148. Моссаковський В. Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: монографія. Київ : Інтерпрес ЛТД, 2009. 326 с.
149. Чік М. Ю. Формування системи обліку і контролю витрат в управлінні діяльністю підприємств: дис. ...канд. екон. наук. Львів. 2012. 320 с.
150. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.
151. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
152. Бруханський Р. Ф., Пархомець М. К., Пуцентейло П. Р. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств: монографія. Тернопіль: Крок, 2015. 300 с.

153. Коробова Н. М. Організація бухгалтерського обліку в аграрних підприємствах: дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2011. 288 с.
154. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
155. Pavlik I. Ye. Legal Regulation of Accounting in the Agricultural Sector: Experience of Ukraine. *Knowledge management, economics and law: proceedings of the 1st international scientific conference (Batumi, Georgia, 5-6 December 2019)*. Batumi, Georgia. 2019. PP. 45-47.
156. Павлік І. Є. Сільськогосподарські підприємства як суб'єкти суспільного інтересу в Україні. *Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу: тези виступів міжнародної науково-практичної конференції*(м. Житомир, 20-21 жовтня 2017р.). Житомир. 2017. С. 345-348.
157. Павлік І. Є. Модель організації економічного аналізу в обліково-аналітичній системі суб'єкта господарювання аграрного сектору економіки. *Економічний аналіз*. 2020. Том. 30. № 1. С. 108-117.
158. Аналіз господарської діяльності: Навчальний посібник. За ред. І.В. Сіренко, Т. Д. Косової. Київ: Центр учбової літератури. 2013. 384 с.
159. Лазаришина І. Д. Принципи економічного аналізу як інструмент забезпечення його якості. *Розвиток соціально-економічних систем в геоeкономічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування: матеріали міжнародної науково-практичної конференції 11-12 травня 2017 року*. Тернопіль: ФОП Паляниця В.А., 2017. С. 96–98
160. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Підручник. Київ: КНТЕУ, 2008. 514 с.
161. Парасий-Вергуненко И. М. Современный инструментарий экономического анализа в системе стратегических исследований. *Бухгалтерский учет и аудит*. 2008. № 9. С. 30–39 .
162. Шкарабан С. І., Лазаришина І. Д. Концептуальні засади історії розвитку економічного аналізу. *Економічний аналіз*. 2011. Вип. 1. С. 9-18 .

163. Шурпенкова Р. К. Організація економічного аналізу на підприємстві. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України*: зб. наук. праць. Суми: Українська академія банківської справи Національного банку України, 2009. Вип. 25. С. 150-158.
164. Валентієва О. В. Виробничо-економічна система промисловості регіону: розвиток і шляхи підвищення ефективності функціонування (на матеріалах Полтавщини): автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.07.01 «Економіка промисловості». Київ, 2001. 22 с.
165. Гончаров В. М., Солоха Д. В., Припотень В. Ю., Фесіна О. А. Організація управління ефективним розвитком промислових підприємств в умовах ринкового конкурентного середовища: монографія. Донецьк: СПД Купріянов В. С., 2006. 206 с.
166. Горбатов В. М. Конкурентоспособность и циклы развития интегрированных структур бизнеса. Харьков: ИНЖЕК, 2006. 592 с.
167. Міценко Н. Г. Інтегровані системи підприємств і організацій споживчої кооперації: теоретичні засади та перспективи розвитку: монографія. Львів: Вид-во ЛКА, 2014. 414 с.
168. Пилипенко А. А., Стыренко Л. Н. Конкурентное поведение и интеграционный аспект стратегического учета. *БизнесИНФОРМ*. 2010. №7. С.150-153.
169. Стерлингова А. Н. Теоретико-методологические основы уровневой интеграции деятельности компании в условиях сетевой конкуренции. Москва: Издательство МГОУ, 2008. 201 с.
170. Череп А. В., Погота Г. Д., Брутян К. С.. Діяльність підприємств промислово-фінансових груп харчової промисловості в ринкових умовах господарювання: монографія. Київ: Кондор, 2009. 304 с.
171. Вакульчик О. М., Дубицький Д. П. Аналіз ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства. *Вісник Академії митної служби України. Сер.: Економіка*. 2012. № 2. С. 75–82.
172. Грабовецький Б. Є. Економічний аналіз : Навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2009. 256 с.

173. Дерев'янюк Ю. М., Лукаш О. А. Удосконалення методичних підходів до аналізу економічної ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства. *Механізм регулювання економіки*. 2011. № 4. С. 104–108.
174. Мішеніна Н. В., Мішеніна Г.А., Ярова І.Є. Економічний аналіз: Навчальний посібник. Суми : Сумський державний університет, 2014. 306 с.
175. Ходарева О. О., Шульга Л. О. Функціонально-вартісний підхід до управлінської діяльності: аналіз і контроль складних систем. *Економіка промисловості*. 2011. № 1. С. 85–89.
176. Черниш С. С. Огляд методик аналізу інвестиційної привабливості підприємства. *Інноваційна економіка*. 2013. № 5. С. 87–92.
177. Діяльність суб'єктів господарювання у 2017 р. Статистичний збірник. Київ: Держслужба статистики України, 2018. 139 с.
178. Статистичний щорічник України за 2017 р. Статистичний щорічник. Київ: Держслужба статистики України, 2018. 541 с.
179. Огійчук М. Ф. Сутність системи і форми бухгалтерського обліку і їх розвиток у сільськогосподарському підприємстві України. *Світ бухгалтерського обліку*. 1998. № 2 (8). С. 11-29.
180. Соколов Я. В., Палий В. Ф.. Теория бухгалтерского учета: учебник. Москва: Финансы и статистика, 1988. 279 с.
181. Волков С. М., Волков С. И., Краева Т. А., Савин В. И. Методологические основы автоматизированного учета на предприятиях. Москва : Финансы, 1977. 271 с.
182. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.
183. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15>.
184. Лист Державної фіскальної служби від 04.01.2017 р. № 30/6/99-99-15-02-02-15/ URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/70975.html>.

185. Про електронні довірчі послуги: Закон України від 05.10.2017 р. № 2155-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19#n534>.
186. Сухарева Л. О., Закалінська К. О. Аудит: оцінка якості системи бухгалтерського обліку: монографія. Донецьк: Вебер, 2009. 236 с.
187. Павлік І. Є. Організація економічного аналізу в обліково-аналітичній системі суб'єктів господарювання аграрного сектору України. *Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції*: II Міжнародна науково-практична інтернет-конференція (м. Ужгород, 16 квітня 2020 р.). Ужгород, 2020. С. 73-76.
188. Павлік І. Є. Організаційні основи підсистеми економічного аналізу суб'єктів господарювання в аграрній сфері. *Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 18-19 червня 2020 р.). Львів, 2020. С.110-111.
189. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця 1

Анкета (взірець)

для працівників менеджменту аграрних підприємств
щодо виявлення запитів на інформацію та даних для управління

№ п/п	Запитання	Відповідь так/ні	У випадку відповіді «так» слід подати обґрунтування, а також запит на інформацію
1	Чи є потреба в удосконаленні ОАС		
2	Чи є потреба в застосуванні методів аналізу і надання результатних даних для виконання Вами професійних повноважень?		
3	Чи є потреба оптимізувати обсяг документів, які ви формуєте?		
4	Чи є потреба в формуванні узагальнених даних про результати діяльності підприємства (і в якому розрізі)?		
5	Чи варто модернізувати систему обліку на підприємстві?		
6	Напишіть свої побажання щодо структури і завдань, які має виконувати ОАС**		

Примітка: * - авторська розробка; ** - пункт передбачає не лише власні запити, а й бачення фахівця щодо повноважень і функцій інших структурних підрозділів, які на його думку слід розвивати.

Таблиця 2

Результуюча таблиця здійснення анкетного опитування

працівників менеджменту аграрних підприємств

щодо виявлення запитів на інформацію та даних для управління

№ п/п	Запитання	Відповідь так	Відповідь ні
1	Чи є потреба в удосконаленні ОАС	19	17
2	Чи є потреба в застосуванні методів аналізу і надання результатних даних для виконання Вами професійних повноважень?	9	27
3	Чи є потреба оптимізувати обсяг документів, які ви формуєте?	23	13
4	Чи є потреба в формуванні узагальнених даних про результати діяльності підприємства (і в якому розрізі)?	12	24
5	Чи варто модернізувати систему обліку на підприємстві?	7	29
6	Напишіть свої побажання щодо структури і завдань, які має виконувати ОАС**	4	32

Примітка: опитано 36 менеджерів нижчої ланки управління 5 суб'єктів аграрного сектору (бригадири та їх помічники, обліковці).

Таблиця 3

Результуюча таблиця здійснення анкетного опитування
працівників менеджменту аграрних підприємств
щодо виявлення запитів на інформацію та даних для управління

№ п/п	Запитання	Відповідь так	Відповідь ні
1	Чи є потреба в удосконаленні ОАС	23	13
2	Чи є потреба в застосуванні методів аналізу і надання результатних даних для виконання Вами професійних повноважень?	26	10
3	Чи є потреба оптимізувати обсяг документів, які ви формуєте?	29	7
4	Чи є потреба в формуванні узагальнених даних про результати діяльності підприємства (і в якому розрізі)?	28	8
5	Чи варто модернізувати систему обліку на підприємстві?	18	18
6	Напишіть свої побажання щодо структури і завдань, які має виконувати ОАС**	8	28

Примітка: опитано 36 менеджерів середньої ланки управління 5 суб'єктів аграрного сектору (керівники відділів).

Таблиця 4

Результуюча таблиця здійснення анкетного опитування
працівників менеджменту аграрних підприємств
щодо виявлення запитів на інформацію та даних для управління

№ п/п	Запитання	Відповідь так	Відповідь ні
1	Чи є потреба в удосконаленні ОАС	12	0
2	Чи є потреба в застосуванні методів аналізу і надання результатних даних для виконання Вами професійних повноважень?	12	0
3	Чи є потреба оптимізувати обсяг документів, які ви формуєте?	2	10
4	Чи є потреба в формуванні узагальнених даних про результати діяльності підприємства (і в якому розрізі)?	12	0
5	Чи варто модернізувати систему обліку на підприємстві?	10	2
6	Напишіть свої побажання щодо структури і завдань, які має виконувати ОАС**	12*	0

Примітка: опитано 12 менеджерів вищої ланки управління 5 суб'єктів аграрного сектору (керівники агрофірм та їх заступники); * - головним завданням усі респонденти вважають належне інформаційне забезпечення управління (своєчасне, доступне, оперативне, зрозуміле), а щодо структури, отримано відповіді з приміткою «не вважаю це своїм обов'язком», «цим мають займатися спеціальні люди», «слід звернутися з цим питанням до спеціалізованих фірм».

Додаток Б

Таблиця 1

Анкета*

Особа, яка опитувалась _____
(ім'я, прізвище, посада)

Показники	не впливає	суттєво не впливає	впливає	суттєво впливає	Примітки
Галузь економіки	-	2	-	-	-
Період окупності інвестицій до 5 років	-	-	3	-	-
Період окупності інвестицій від 5 до 10 років	-	-	-	4	Бізнес-план
Період окупності понад 10 років	-	-	-	4	те саме
Застосування МСФЗ	-	-	-	4	-
Дані про результати державного контролю та усунення зловживань	-	-	3	-	-
Дані про рентабельність підприємства	-	-	3	-	-
Дані про маржинальний прибуток	-	-	3	-	-
Види сільськогосподарського виробництва	-	2	-	-	-
Дані про обмеження щодо захисту довкілля	-	-	3	-	-
Аналіз рівня технічної оснащеності підприємства	-	-	3	-	-
Дані про можливість отримання прав на конкретну земельну ділянку	-	-	3	-	-
Система оподаткування	-	-	3	-	-
Наявність даних щодо планування бізнесу	-	2	-	-	-
Дані про рівень кваліфікації працівників менеджменту	-	2	-	-	-
Дані про застосування новітніх технологій	-	-	3	-	-

Примітка: вказівки до заповнення: значимість впливу: 1 – не впливає, 2 – суттєво не впливає, 3 – впливає; 4 – суттєво впливає; щодо відповідей «впливає» та «суттєво впливає» в примітках рекомендується вказати який саме показник важливий для респондента; * - розроблено автором самостійно

Таблиця 2

Результати опитування потенційних інвесторів і зацікавлених користувачів (20 осіб)

№ за пор.	Запитання	не впливає	суттєво не впливає	впливає	суттєво впливає	Сума балів
1	Галузь економіки	8	20	6	-	34
2	Період окупності інвестицій до 5 років	-	6	24	36	66
3	Період окупності інвестицій від 5 до 10 років	-	6	21	44	71
4	Період окупності понад 10 років	-	-	24	48	72
5	Застосування МСФЗ	-	2	27	40	69
6	Дані про результати державного контролю та усунення зловживань	1	6	36	16	59
7	Дані про рентабельність підприємства	-	-	42	24	66
8	Дані про маржинальний прибуток	1	8	30	20	59
9	Види сільськогосподарського виробництва	4	8	24	16	52
10	Дані про обмеження щодо захисту довкілля	-	10	27	24	61
11	Аналіз рівня технічної оснащеності підприємства	-	-	24	48	72
12	Дані про можливість отримання прав на конкретну земельну ділянку	-	-	21	42	63
13	Система оподаткування	3	14	24	8	49
14	Наявність даних щодо планування бізнесу	1	4	36	20	61
15	Дані про рівень кваліфікації працівників менеджменту	-	4	33	28	65
16	Дані про застосування новітніх технологій	-	-	27	44	71

Примітка: вказівки до заповнення: в графах проставляється зважений показник (кількість респондентів, що дали таку відповідь, помножена на її значимість)

Додаток В

Суб'єкт, який передає земельну ділянку _____ (Ідентифікаційний номер юр. особи./Реєстраційний номер облікової картки платника податків фіз. особи) «ЗАТВЕРДЖУЮ» _____ (ПІБ уповноваженої особи) _____ (підпис) ____/____ 20__ р.	Суб'єкт, який приймає земельну ділянку _____ (Ідентифікаційний номер юр. особи./Реєстраційний номер облікової картки платника податків фіз. особи) «ЗАТВЕРДЖУЮ» _____ (ПІБ уповноваженої особи) _____ (підпис) ____/____ 20__ р.
--	--

АКТ № _____ Приймання-передачі земельної ділянки	Дата складання	МВО

Категорія земель, вид угідь	Площа з/д (га.)	Номер з/д		Первісна оцінка (грн.)	Нормативна оцінка (грн.)	Експертна грошова оцінка	Вартість за домовленістю (грн.)
		Кадастровий	Інвентарний				
1	2	3	4	5	6	7	8
Дебет	Кредит	Цільове призначення земельної ділянки		Реквізити агрохімічного паспорта		Дата введення в експлуатацію	
Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку				
9	10	11	12	13		14	

Згідно з наказом, розпорядженням від ____/____ 20__ р. № _____ проведено огляд земельної ділянки, що передається в оренду (користування) з ____/____ 20__ р.

Опис меж земельної ділянки: _____

Коротка характеристика земельної ділянки (виконані с/г роботи, стан, готовність до використання, зелених насаджень, номер сівозміни, наявність залишків минулих посівів тощо): _____

На земельній ділянці розташовані: (перелік об'єктів нерухомості та кому вони належать)

Земельна ділянка умовам відповідає (не відповідає) _____

поліпшення не потребує (потребує) _____

Висновок комісії _____

Додатки:

Голова комісії (прізвище, ім'я, по батькові)

_____ посада _____ підпис _____

Члени комісії (прізвище, ім'я, по батькові)

_____ посада _____ підпис _____

_____ посада _____ підпис _____

_____ посада _____ підпис _____

_____ посада _____ підпис _____

Відмітка бухгалтерської служби про відкриття картки або переміщення об'єкта

Особа, яка відобразила господарську операцію в бухгалтерському обліку

Додаток Г

Затверджую

підпис керівника
" __ " _____ 20__ р.

Рік	Місяць	Число	Сільгосппідприємство	Код ЄДРПОУ	Акт № __ приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію*	Структурний підрозділ
20__						

*(вказати умову, за якої складається Акт)

- при збільшенні вартості незрілих довгострокових біологічних активів на суму понесених витрат, пов'язаних з біологічними перетворенням (по закінченні посадкових робіт та щорічному зростанню вартості молодих насаджень на суму витрат по їх вирощуванню);

Комісія у складі: голови _____
посада, прізвище, ім'я, по батькові

і членів комісії _____
посада, прізвище, ім'я, по батькові

зробила приймання насаджень, розташованих на території

Час закладання насаджень _____
рік, сезон закладання

Вид довгострокових біологічних активів рослинництва:							
Зрілі довгострокові біологічні активи рослинництва:							
Незрілі довгострокові біологічні активи рослинництва:							
Код	Код	Номер	Призна-	Площа (га)	Схема насаджень	Прийняв	Інвентар-

синтетичного обліку		аналітичного обліку		смуги або іншої дільниці	чення насад- жень	або протяжність смуги (пог. м)	ряд- ки	поро- ди	кіль- кість дерев, чагар- ників	стан насад- жень	фак- тичні затра- ти, грн., коп.	на рахунок основних засобів, грн., коп.	ний номер
дебет	кредит	дебет	кредит										

Голова комісії _____

Члени комісії _____

Перевірів бухгалтер

підпис

прізвище, ім'я, по батькові

* курсивом виділено реквізити первинного документа, які удосконалено автором

Разом	X	X							
-------	---	---	--	--	--	--	--	--	--

Код синтетичного обліку	дебет	
	кредит	
Код аналітичного обліку	дебет	
	кредит	

Керівник
структурного
підрозділу

підпис

прізвище,
ім'я, по батькові

Тварин здав

підпис

прізвище,
ім'я, по батькові

Завідуючий
фермою

підпис

прізвище,
ім'я, по батькові

Зоотехнік

підпис

прізвище,
ім'я, по батькові

Перевірив
бухгалтер

підпис

прізвище,
ім'я, по батькові

Додаток Е

Затверджую

підпис головного бухгалтера
"___" _____ 20__ р.

ЗВІТ МАТЕРІАЛЬНО-ВІДПОВІДАЛЬНОЇ ОСОБИ

Рік	Місяць	Число	Сільгосп підприємство	Документ з надходження біологічних активів				Документ з вибуття біологічних активів				Структурний підрозділ
				назва	№	кількість, од.	сума, грн.	назва	№	кількість, од.	сума, грн.	
20__												
Разом												

Комісія у складі: голови _____
 посада, прізвище, ім'я, по батькові
 і членів комісії _____
 посада, прізвище, ім'я, по батькові
 зробила приймання біологічних активів у кількості _____ та сумі _____, розташованих на території
 зробила видачу біологічних активів у кількості _____ та сумі _____, розташованих на території

Вид довгострокових біологічних активів рослинництва:	
Вид довгострокових біологічних активів тваринництва:	

Голова комісії _____

Члени комісії _____

Перевірив бухгалтер

_____ підпис

_____ прізвище, ім'я, по батькові

* курсивом виділено реквізити первинного документа, які удосконалено автором

Додаток Є

Фрагмент робочого плану рахунків обліку біологічних активів суб'єктів господарювання в аграрному секторі

Синтетичний рахунок (рахунок першого порядку)		Рахунки другого порядку		Рахунки третього порядку		Рахунки четвертого порядку	
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
15	Капітальні інвестиції	1551	Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів рослинництва	15511	Види сільськогосподарських рослин	155110	Зернові рослини
						155111	Кормові рослини
						155112	Олійні рослини
						155113	Ефіроолійні рослини
						155114	Технічні рослини
						155115	Прядивні рослини
						155116	Овочеві рослини
						155117	Лікарські рослини
						155118	Квіткові рослини
						155119	Плодові рослини
						155110	Ягідні рослини
				15511n	....	
				15512	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин	155121	Озимі зернові рослини
						155122	Ярі зернові рослини
						155123	Кісточкові рослини
						155124	Зерняткові рослини
						155125	Горіхоплідні рослини
						15512n	....
				15513	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів окремих культур	155131	Ячмінь
		155132	Кукурудза				
		155133	Соняшник				
		15513n	...				
		1552	Придбання (вирощування) довгострок	15521	Види тварин	155211	Велика рогата худоба
						155212	Свині
						155213	Вівці
						155214	Птиця
						155215	Хутрові звірі

16	Довгострокові біологічні активи	161	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	1611	Види сільськогосподарських рослин	155216	Сім'ї бджіл		
						15521n	...		
						15522	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (технологічних) груп	155221	Корови основного стада
						155222		Бики плідники основного стада	
						155223		Свині основного стада	
						155224		Хряки плідники основного стада	
						155225		Тварини на вирощуванні	
						155226		Тварини на відгодівлі	
						15522n		...	
		16110	Зернові рослини						
		16111	Кормові рослини						
		16112	Олійні рослини						
		16113	Ефіроолійні рослини						
		16114	Технічні рослини						
		16115	Прядивні рослини						
		16116	Овочеві рослини						
		16117	Лікарські рослини						
		16118	Квіткові рослини						
		16119	Плодові рослини						
		161110	Ягідні рослини						
		1611n	....					
1612	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин	16121	Озимі зернові рослини						
16122		Ярі зернові рослини							
16123		Кісточкові рослини							
16124		Зерняткові рослини							
16125		Горіхоплідні рослини							
1612n		....						
1613	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів окремих культур	16131	Ячмінь						
16132		Кукурудза							
16133		Соняшник							
1613n		...							
162	Довгострокові біологічні активи рослинництв	1621	Види сільськогосподарських рослин	16210	Зернові рослини				
16211				Кормові рослини					
16212				Олійні рослини					
16213				Ефіроолійні рослини					
16214				Технічні рослини					
16215				Прядивні рослини					

						16216	Овочеві рослини				
						16217	Лікарські рослини				
						16218	Квіткові рослини				
						16219	Плодові рослини				
						162110	Ягідні рослини				
						1621n	....			
				1622	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин	16221	Озимі зернові рослини				
						16222	Ярі зернові рослини				
						16223	Кісточкові рослини				
						16224	Зерняткові рослини				
						16225	Горіхоплідні рослини				
						1622n	....			
				1623	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів окремих культур	16231	Ячмінь				
						16232	Кукурудза				
						16233	Соняшник				
						1623n	...				
				16426		163	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	1631	Види тварин	16311	Велика рогата худоба
										16312	Свині
										16313	Вівці
16314	Птиця										
16315	Хутрові звірі										
16316	Сім'ї бджіл										
1631n	...										
1632	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (технологічних) груп	16321	Корови основного стада								
		16322	Бики плідники основного стада								
		16323	Свині основного стада								
		16324	Хряки плідники основного стада								
		16325	Тварини на вирощуванні								
		16326	Тварини на відгодівлі								
1632n	...										
164	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за	1641	Види тварин			16411	Велика рогата худоба				
						16412	Свині				
						16413	Вівці				
						16414	Птиця				
						16415	Хутрові звірі				
				16416	Сім'ї бджіл						
1641n	...										

					1642	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (технологічних) груп	16421	Корови основного стада			
							16422	Бики плідники основного стада			
							16423	Свині основного стада			
							16424	Хряки плідники основного стада			
							16425	Тварини на вирощуванні			
							16426	Тварини на відгодівлі			
							1642n	...			
21	Поточні біологічні активи	211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	2111	Види сільськогосподарських рослин	21110	Зернові рослини				
						21111	Кормові рослини				
						21112	Олійні рослини				
						21113	Ефіроолійні рослини				
						21114	Технічні рослини				
						21115	Прядивні рослини				
						21116	Овочеві рослини				
						21117	Лікарські рослини				
						21118	Квіткові рослини				
						21119	Плодові рослини				
						211110	Ягідні рослини				
						2111n	....			
		212	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	2122	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	2121	Види тварин	21211	Велика рогата худоба		
								21212	Свині		
								2112	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин	21121	Озимі зернові рослини
										21122	Ярі зернові рослини
										21123	Кісточкові рослини
										21124	Зерняткові рослини
		21125	Горіхоплідні рослини								
		2112n	....							
		2113	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів окремих культур	21131	Ячмінь						
				21132	Кукурудза						
				21133	Соняшник						
2113n	...										

						21213	Вівці								
						21214	Птиця								
						21215	Хутрові звірі								
						21216	Сім'ї бджіл								
						2121n	...								
						2122	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (технологічних) груп	21221	Корови основного стада						
								21222	Бики плідники основного стада						
								21223	Свині основного стада						
								21224	Хряки плідники основного стада						
								21225	Тварини на вирощуванні						
								21226	Тварини на відгодівлі						
								2122n	...						
								213	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю			2121	Види тварин	21211	Велика рогата худоба
														21212	Свині
														21213	Вівці
21214	Птиця														
21215	Хутрові звірі														
21216	Сім'ї бджіл														
2121n	...														
2122	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (технологічних) груп	21221	Корови основного стада												
		21222	Бики плідники основного стада												
		21223	Свині основного стада												
		21224	Хряки плідники основного стада												
		21225	Тварини на вирощуванні												
		21226	Тварини на відгодівлі												
		2122n	...												
71	Інши	710	Дохі	7101	Види сільськогосподарських	710110	Зернові рослини								

				рослин	71011	Кормові рослини	
					71012	Олійні рослини	
					71013	Ефіроолійні рослини	
					71014	Технічні рослини	
					71015	Прядивні рослини	
					71016	Овочеві рослини	
					71017	Лікарські рослини	
					71018	Квіткові рослини	
					71019	Плодові рослини	
					710110	Ягідні рослини	
					7101n	....
				7102	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин	71021	Озимі зернові рослини
						71022	Ярі зернові рослини
						71023	Кісточкові рослини
						71024	Зерняткові рослини
						71025	Горіхоплідні рослини
						7102n
				7103	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів окремих культур	71031	Ячмінь
						71032	Кукурудза
71033	Соняшник						
7103n	...						

71	Інший операційний дохід	71211	Дохід від реалізації біологічних активів рослинництва	71211	Види сільськогосподарських рослин	712110	Зернові рослини
						712111	Кормові рослини
						712112	Олійні рослини
						712113	Ефіроолійні рослини
						712114	Технічні рослини
						712115	Прядивні рослини
						712116	Овочеві рослини
						712117	Лікарські рослини
						712118	Квіткові рослини

					712119	Плодові рослини	
					7121110	Ягідні рослини	
					71211n	....
					712121	Озимі зернові рослини	
					712122	Ярі зернові рослини	
					712123	Кісточкові рослини	
					712124	Зерняткові рослини	
					712125	Горіхоплідні рослини	
					71212n	....
					712131	Ячмінь	
					712132	Кукурудза	
					712133	Соняшник	
					71213n	...	
					712211	Велика рогата худоба	
		712212	Свині				
		712213	Вівці				
		712214	Птиця				
		712215	Хутрові звірі				
		712216	Сім'ї бджіл				
		71221n	...				
		712221	Корови основного стада				
		712222	Бики плідники основного стада				
		712223	Свині основного стада				
		712224	Хряки плідники основного стада				
		712225	Тварини на вирощуванні				
		712226	Тварини на відгодівлі				
		71222n	...				
71	Інший операційний дохід	7181	Дохід від безоплатно одержаних біологічних	71811	Види сільськогосподарських рослин	718110	Зернові рослини
						718111	Кормові рослини
						718112	Олійні рослини
						718113	Ефіроолійні рослини
						718114	Технічні рослини
						718115	Прядивні рослини
						718116	Овочеві рослини

					718117	Лікарські рослини	
					718118	Квіткові рослини	
					718119	Плодові рослини	
					7181110	Ягідні рослини	
					71811n	....
				71812	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин	718121	Озимі зернові рослини
						718122	Ярі зернові рослини
						718123	Кісточкові рослини
						718124	Зерняткові рослини
						718125	Горіхоплідні рослини
				71812n	....	
				71813	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів окремих культур	718131	Ячмінь
						718132	Кукурудза
						718133	Соняшник
		71813n	...				
		7182	Дохід від безоплатно одержаних біологічних активів тваринництва	71821	Види тварин	718211	Велика рогата худоба
						718212	Свині
						718213	Вівці
						718214	Птиця
						718215	Хутрові звірі
						718216	Сім'ї бджіл
						71821n	...
				71822	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (технологічних) груп	718221	Корови основного стада
						718222	Бики плідники основного стада
						718223	Свині основного стада
						718224	Хряки плідники основного стада
						718225	Тварини на вирощуванні
						718226	Тварини на відгодівлі
						71822n	...
71	Інший операційний дохід	7191	Інші доходи від операційно	71911	Види сільськогосподарських рослин	719110	Зернові рослини
						719111	Кормові рослини
						719112	Олійні рослини
						719113	Ефіроолійні рослини
						719114	Технічні рослини

						719115	Прядивні рослини				
						719116	Овочеві рослини				
						719117	Лікарські рослини				
						719118	Квіткові рослини				
						719119	Плодові рослини				
						7191110	Ягідні рослини				
						71911n	....			
						719121	Озимі зернові рослини				
						719122	Ярі зернові рослини				
						719123	Кісточкові рослини				
						719124	Зерняткові рослини				
						719125	Горіхоплідні рослини				
						71912n	....			
						719131	Ячмінь				
						719132	Кукурудза				
				719133	Соняшник						
				71913n	...						
				7192	Інші доходи від операційної діяльності, пов'язані з біологічними активами тваринництва	71921	Види тварин	719211	Велика рогата худоба		
								719212	Свині		
								719213	Вівці		
								719214	Птиця		
								719215	Хутрові звірі		
								719216	Сім'ї бджіл		
						71921n	...				
						71922	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (технологічних) груп	719221	Корови основного стада		
								719222	Бики плідники основного стада		
								719223	Свині основного стада		
								719224	Хряки плідники основного стада		
								719225	Тварини на вирощуванні		
				719226	Тварини на відгодівлі						
				71922n	...						
				74	Інші доходи	7421	Дохід від відновлення	74211	Види сільськогосподарських рослин	742110	Зернові рослини
										742111	Кормові рослини
742112	Олійні рослини										

7 4	І н ш і	7 4 6	І н ш і			742113	Ефіроолійні рослини		
						742114	Технічні рослини		
						742115	Прядивні рослини		
						742116	Овочеві рослини		
						742117	Лікарські рослини		
						742118	Квіткові рослини		
						742119	Плодові рослини		
						7421110	Ягідні рослини		
						74211n	....	
						74212	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин	742121	Озимі зернові рослини
								742122	Ярі зернові рослини
								742123	Кісточкові рослини
								742124	Зерняткові рослини
								742125	Горіхоплідні рослини
						74212n	....	
		74213	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів окремих культур	742131	Ячмінь				
				742132	Кукурудза				
				742133	Соняшник				
				74213n	...				
		7422	Дохід від відновлення корисності біологічних активів тваринництва	74221	Види тварин	742211	Велика рогата худоба		
						742212	Свині		
						742213	Вівці		
						742214	Птиця		
						742215	Хутрові звірі		
						742216	Сім'ї бджіл		
						74221n	...		
				74222	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (технологічних) груп	742221	Корови основного стада		
						742222	Бики плідники основного стада		
						742223	Свині основного стада		
742224	Хряки плідники основного стада								
742225	Тварини на вирощуванні								
742226	Тварини на відгодівлі								
74222n	...								
7 4	І н ш і	7 4 6	І н ш і	74611	Види сільськогосподарських	746110	Зернові рослини		

				рослин	746111	Кормові рослини			
					746112	Олійні рослини			
					746113	Ефіроолійні рослини			
					746114	Технічні рослини			
					746115	Прядивні рослини			
					746116	Овочеві рослини			
					746117	Лікарські рослини			
					746118	Квіткові рослини			
					746119	Плодові рослини			
					7461110	Ягідні рослини			
					74611n	....		
				74612	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин	746121	Озимі зернові рослини		
						746122	Ярі зернові рослини		
						746123	Кісточкові рослини		
						746124	Зерняткові рослини		
						746125	Горіхоплідні рослини		
				74612n	....			
				74613	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів окремих культур	746131	Ячмінь		
						746132	Кукурудза		
						746133	Соняшник		
						74613n	...		
				7462	Інші доходи від операцій, пов'язаних з біологічними активами тваринництва	74621	Види тварин	746211	Велика рогата худоба
								746212	Свині
								746213	Вівці
								746214	Птиця
								746215	Хутрові звірі
								746216	Сім'ї бджіл
						74621n	...		
						74622	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (технологічних) груп	746221	Корови основного стада
								746222	Бики плідники основного стада
								746223	Свині основного стада
								746224	Хряки плідники основного стада
746225	Тварини на вирощуванні								
746226	Тварини на відгодівлі								

						74622n	...
79	Фінансові результати	7911	Результат операційної діяльності від операцій, пов'язаних з біологічними активами рослинництва	79111	Види сільськогосподарських рослин	791110	Зернові рослини
						791111	Кормові рослини
						791112	Олійні рослини
						791113	Ефіроолійні рослини
						791114	Технічні рослини
						791115	Прядивні рослини
						791116	Овочеві рослини
						791117	Лікарські рослини
						791118	Квіткові рослини
						791119	Плодові рослини
						7911110	Ягідні рослини
						79111n	....
						79112	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин	791121	Озимі зернові рослини
		791122	Ярі зернові рослини				
		791123	Кісточкові рослини				
		791124	Зерняткові рослини				
		791125	Горіхоплідні рослини				
		79112n	....			
		79113	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів окремих культур	791131	Ячмінь		
				791132	Кукурудза		
				791133	Соняшник		
				79113n	...		
		7912	Результат операційної діяльності від операцій, пов'язаних з біологічними активами тваринництва	79121	Види тварин	791211	Велика рогата худоба
						791212	Свині
						791213	Вівці
						791214	Птиця
						791215	Хутрові звірі
						791216	Сім'ї бджіл
			79121n	...			
			79122	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (технологічних) груп	791221	Корови основного стада	
					791222	Бики плідники основного стада	
					791223	Свині основного стада	
		791224			Хряки плідники основного стада		
791225	Тварини на вирощуванні						

						791226	Тварини на відгодівлі
						79122n	...
90	Собівартість реалізації	9011	Собівартість реалізованих біологічних активів рослинництва	90111	Види сільськогосподарських рослин	901110	Зернові рослини
						901111	Кормові рослини
						901112	Олійні рослини
						901113	Ефіроолійні рослини
						901114	Технічні рослини
						901115	Прядивні рослини
						901116	Овочеві рослини
						901117	Лікарські рослини
						901118	Квіткові рослини
						901119	Плодові рослини
						9011110	Ягідні рослини
						90111n	....
				90112	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин	901121	Озимі зернові рослини
						901122	Ярі зернові рослини
						901123	Кісточкові рослини
						901124	Зерняткові рослини
						901125	Горіхоплідні рослини
						90112n	....
		90113	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів окремих культур	901131	Ячмінь		
				901132	Кукурудза		
				901133	Соняшник		
				90113n	...		
		9012	Собівартість реалізованих біологічних активів тваринництва	90121	Види тварин	901211	Велика рогата худоба
						901212	Свині
						901213	Вівці
						901214	Птиця
						901215	Хутрові звірі
						901216	Сім'ї бджіл
						90121n	...
				90122	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних	901221	Корови основного стада
						901222	Бики плідники основного стада
						901223	Свині основного стада

				статевовікових (технологічних) груп	901224	Хряки плідники основного стада	
					901225	Тварини на вирощуванні	
					901226	Тварини на відгодівлі	
					90122n	...	
91	Загальновиробничі витрати	911	Загальновиробничі витрати від операцій, пов'язаних з біологічними активами рослинництва	9111	Види сільськогосподарських рослин	91110	Зернові рослини
						91111	Кормові рослини
						91112	Олійні рослини
						91113	Ефіроолійні рослини
						91114	Технічні рослини
						91115	Прядивні рослини
						91116	Овочеві рослини
						91117	Лікарські рослини
						91118	Квіткові рослини
						91119	Плодові рослини
						911110	Ягідні рослини
						9111n	....
						9112	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин	91121	Озимі зернові рослини
		91122	Ярі зернові рослини				
		91123	Кісточкові рослини				
		91124	Зерняткові рослини				
		91125	Горіхоплідні рослини				
		9112n	....			
		9113	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів окремих культур	91131	Ячмінь		
				91132	Кукурудза		
				91133	Соняшник		
				9113n	...		
		912	Загальновиробничі витрати від операцій, пов'язаних з тваринництвом	9121	Види тварин	91211	Велика рогата худоба
						91212	Свині
						91213	Вівці
						91214	Птиця
						91215	Хутрові звірі
						91216	Сім'ї бджіл
						9121n	...
91221	Корови основного стада						

				9122	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (технологічних) груп	91222	Бики плідники основного стада
						91223	Свині основного стада
						91224	Хряки плідники основного стада
						91225	Тварини на вирощуванні
						91226	Тварини на відгодівлі
						9122n	...
94	Інші витрати операційної діяльності	940	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості біологічних активів рослинництва, які обліковуються з справедливою вартістю	9401	Види сільськогосподарських рослин	94010	Зернові рослини
						94011	Кормові рослини
						94012	Олійні рослини
						94013	Ефіроолійні рослини
						94014	Технічні рослини
						94015	Прядивні рослини
						94016	Овочеві рослини
						94017	Лікарські рослини
						94018	Квіткові рослини
						94019	Плодові рослини
						940110	Ягідні рослини
						9401n	....
				9402	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин	94021	Озимі зернові рослини
						94022	Ярі зернові рослини
						94023	Кісточкові рослини
						94024	Зерняткові рослини
						94025	Горіхоплідні рослини
				9402n	....	
9403	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів окремих культур	94031	Ячмінь				
		94032	Кукурудза				
		94033	Соняшник				
		9403n	...				
94	Інші витрати операційної діяльності	9431	Собівартість реалізованих	94311	Види сільськогосподарських рослин	943110	Зернові рослини
						943111	Кормові рослини
						943112	Олійні рослини
						943113	Ефіроолійні рослини
						943114	Технічні рослини

94	Інші витрати операційної діяльності	9432	Собівартість реалізованих біологічними активами тваринництва	94312	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин	943115	Прядивні рослини
						943116	Овочеві рослини
						943117	Лікарські рослини
						943118	Квіткові рослини
						943119	Плодові рослини
						9431110	Ягідні рослини
						94311n	....
				94312	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин	943121	Озимі зернові рослини
						943122	Ярі зернові рослини
						943123	Кісточкові рослини
						943124	Зерняткові рослини
						943125	Горіхоплідні рослини
				94312n	....	
				94313	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів окремих культур	943131	Ячмінь
						943132	Кукурудза
		943133	Соняшник				
		94313n	...				
		94321	Види тварин	943211	Велика рогата худоба		
				943212	Свині		
				943213	Вівці		
				943214	Птиця		
				943215	Хутрові звірі		
				943216	Сім'ї бджіл		
				94321n	...		
				94322	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (технологічних) груп	943221	Корови основного стада
						943222	Бики плідники основного стада
						943223	Свині основного стада
						943224	Хряки плідники основного стада
		943225	Тварини на вирощуванні				
		943226	Тварини на відгодівлі				
		94322n	...				
		9491	Інші витрати операційної діяльності, пов'язані з	94911	Види сільськогосподарських рослин	949110	Зернові рослини
						949111	Кормові рослини
949112	Олійні рослини						
949113	Ефіроолійні рослини						
949114	Технічні рослини						
949115	Прядивні рослини						
949116	Овочеві рослини						

97	Інші витрати	9492	Інші витрати операційної діяльності, пов'язаної з біологічними активами тваринництва	94912	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин	949117	Лікарські рослини
						949118	Квіткові рослини
						949119	Плодові рослини
						9491110	Ягідні рослини
						94911n	....
				949125	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів окремих культур	949121	Озимі зернові рослини
						949122	Ярі зернові рослини
						949123	Кісточкові рослини
						949124	Зерняткові рослини
						949125	Горіхоплідні рослини
				94912n	....	
				94913	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів окремих культур	949131	Ячмінь
						949132	Кукурудза
						949133	Соняшник
						94913n	...
		94921	Види тварин	949211	Велика рогата худоба		
				949212	Свині		
				949213	Вівці		
				949214	Птиця		
				949215	Хутрові звірі		
				949216	Сім'ї бджіл		
				94921n	...		
				94922	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (технологічних) груп	949221	Корови основного стада
						949222	Бики плідники основного стада
						949223	Свині основного стада
		949224	Хряки плідники основного стада				
		949225	Тварини на вирощуванні				
		949226	Тварини на відгодівлі				
		94922n	...				
97211	Види сільськогосподарських рослин	972110	Зернові рослини				
		972111	Кормові рослини				
		972112	Олійні рослини				
		972113	Ефіроолійні рослини				
		972114	Технічні рослини				
		972115	Прядивні рослини				
972116	Овочеві рослини						

					972117	Лікарські рослини			
					972118	Квіткові рослини			
					972119	Плодові рослини			
					9721110	Ягідні рослини			
					97211n	....		
			97212	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин	972121	Озимі зернові рослини			
					972122	Ярі зернові рослини			
					972123	Кісточкові рослини			
					972124	Зерняткові рослини			
					972125	Горіхоплідні рослини			
					97212n	....		
			97213	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів окремих культур	972131	Ячмінь			
					972132	Кукурудза			
					972133	Соняшник			
					97213n	...			
		9722	Інші витрати від операцій, пов'язаних з біологічними активами тваринництва	97221	Види тварин	972211	Велика рогата худоба		
								972212	Свині
								972213	Вівці
								972214	Птиця
								972215	Хутрові звірі
								972216	Сім'ї бджіл
						97221n	...		
					97222	Однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (технологічних) груп	972221	Корови основного стада	
								972222	Бики плідники основного стада
								972223	Свині основного стада
								972224	Хряки плідники основного стада
								972225	Тварини на вирощуванні
								972226	Тварини на відгодівлі
						97222n	...		

N з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Облік надходження біологічних активів			
1	Придбано довгостроковий біологічний актив:		
	- отримано від постачальників - платників податку на додану вартість (ПДВ) за вартістю без ПДВ	15 "Капітальні інвестиції" (у розрізі запропонованих субрахунків)	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	- на суму податкового кредиту з ПДВ за операцією	64 "Розрахунки за податками й платежами" (у розрізі запропонованих субрахунків)	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	- отримано від постачальників - неплатників ПДВ за вартістю у сумі зобов'язання перед постачальником	15 "Капітальні інвестиції" (у розрізі запропонованих субрахунків)	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	- нараховані витрати на транспортування довгострокового біологічного активу транспортом сторонньої організації	15 "Капітальні інвестиції" (у розрізі запропонованих субрахунків)	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
	- на суму податкового кредиту з ПДВ за операцією	64 "Розрахунки за податками й платежами"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
	- оприбутковано придбаний довгостроковий біологічний актив	16 "Довгострокові біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)	15 "Капітальні інвестиції" (у розрізі запропонованих субрахунків)
2	Придбано поточний біологічний актив:		
	- отримано від постачальників - платників податку на додану вартість (ПДВ) за вартістю без ПДВ	21 "Поточні біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	- на суму податкового кредиту з ПДВ за операцією	64 "Розрахунки за податками й платежами"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	- отримано від постачальників - неплатників ПДВ за вартістю у сумі зобов'язання перед постачальником	21 "Поточні біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
3	Отримано від учасника (засновника) підприємства як внесок до статутного капіталу:		

	- довгостроковий біологічний актив	16 "Довгострокові біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)	46 "Неоплачений капітал"
	- поточний біологічний актив	21 "Поточні біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)	46 "Неоплачений капітал"
4	Оприбутковано безоплатно отримані:		
	- довгострокові біологічні активи	16 "Довгострокові біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)	424 "Безоплатно одержані необоротні активи"
	- поточні біологічні активи	21 "Поточні біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)	71 "Інший операційний дохід" (у розрізі запропонованих субрахунків)
	- нараховані витрати на транспортування власним транспортом безоплатно отриманих довгострокових біологічних активів	15 "Капітальні інвестиції" (у розрізі запропонованих субрахунків)	23 "Виробництво"
	- зараховано витрати на транспортування до складу первісної вартості безоплатно отриманого довгострокового біологічного активу	16 "Довгострокові біологічні активи"	15 "Капітальні інвестиції" (у розрізі запропонованих субрахунків)
5	Переведено поточні біологічні активи до складу довгострокових біологічних активів	15 "Капітальні інвестиції" (у розрізі запропонованих субрахунків)	21 "Поточні біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)
		16 "Довгострокові біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)	15 "Капітальні інвестиції" (у розрізі запропонованих субрахунків)
6	Оприбутковано біологічні активи, раніше не враховані на балансі, а також їх надлишки, виявлені при інвентаризації:		
	- довгострокові біологічні активи	16 "Довгострокові біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)	746 "Інші доходи" (у розрізі запропонованих субрахунків)
	- поточні біологічні активи	21 "Поточні біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)	719 "Інші доходи від операційної діяльності" (у розрізі запропонованих субрахунків)
Облік витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями незрілих довгострокових біологічних активів			

7	Віднесено на витрати з біологічних перетворень незрілих біологічних активів:		
	покупний посадковий матеріал	15 "Капітальні інвестиції" (у розрізі запропонованих субрахунків)	20 "Виробничі запаси"
	посадковий матеріал власного виробництва	15 "Капітальні інвестиції" (у розрізі запропонованих субрахунків)	27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"
	покупні добрива, засоби захисту рослин, інші виробничі запаси	15 "Капітальні інвестиції" (у розрізі запропонованих субрахунків)	20 "Виробничі запаси"
	роботи та послуги власних допоміжних виробництв	15 "Капітальні інвестиції" (у розрізі запропонованих субрахунків)	23 "Виробництво"
	оплата праці працівників	15 "Капітальні інвестиції" (у розрізі запропонованих субрахунків)	66 "Розрахунки за виплатами працівникам"
	відрахування на соціальні заходи	15 "Капітальні інвестиції" (у розрізі запропонованих субрахунків)	65 "Розрахунки за страхуванням"
	амортизація необоротних активів	15 "Капітальні інвестиції" (у розрізі запропонованих субрахунків)	13 "Знос (амортизація) необоротних активів"
	загальновиробничі витрати	15 "Капітальні інвестиції" (у розрізі запропонованих субрахунків)	91 "Загальновиробничі витрати" (у розрізі запропонованих субрахунків)
	- віднесено на вартість незрілих довгострокових біологічних активів суму понесених витрат, пов'язаних з їх біологічними перетвореннями	166 "Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю" (у розрізі запропонованих субрахунків)	15 "Капітальні інвестиції" (у розрізі запропонованих субрахунків)
- відображено переоцінку незрілих довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю:	165 "Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю" (у розрізі запропонованих субрахунків)		

	- збільшення	16 "Довгострокові біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)	71 "Інший операційний дохід" (у розрізі запропонованих субрахунків)
	- зменшення	94 "Інші витрати операційної діяльності" (у розрізі запропонованих субрахунків)	16 "Довгострокові біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)
Облік зміни вартості біологічних активів на дату балансу			
8	Відображено результати від зміни справедливої вартості довгострокових біологічних активів:		
	- збільшення	16 "Довгострокові біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)	71 "Інший операційний дохід" (у розрізі запропонованих субрахунків)
	- зменшення	94 "Інші витрати операційної діяльності" (у розрізі запропонованих субрахунків)	16 "Довгострокові біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)
9	Відображено результати від зміни справедливої вартості поточних біологічних активів:		
	- збільшення	21 "Поточні біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)	71 "Інший операційний дохід" (у розрізі запропонованих субрахунків)
	- зменшення	94 "Інші витрати операційної діяльності" (у розрізі запропонованих субрахунків)	21 "Поточні біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)
10	Нарахована амортизація довгострокових біологічних активів, що оцінюється за первісною вартістю	23 "Виробництво"	134 "Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів"
11	Відображено втрати від зменшення корисності довгострокового біологічного активу, який оцінюється за первісною вартістю	972 "Втрати від зменшення корисності активів" (у розрізі запропонованих субрахунків)	134 "Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів"
12	Відображено відновлення корисності довгострокового біологічного активу, який оцінюється за первісною вартістю після усунення причин попереднього зменшення їх корисності	134 "Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів"	742 "Дохід від відновлення корисності активів" (у розрізі запропонованих субрахунків)

13	Переведено довгостроковий біологічний актив, який оцінюється за первісною вартістю, до групи біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю:		
	- на суму зносу	134 "Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів"	162 "Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю" 164 "Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю" (у розрізі запропонованих субрахунків)
	- на залишкову вартість	161 "Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю" 163 "Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінюються за справедливою вартістю" (у розрізі запропонованих субрахунків)	162 "Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю" 164 "Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю" (у розрізі запропонованих субрахунків)
	Відображення переоцінки переведеного довгострокового біологічного активу:		
	- збільшення	161 "Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю" 163 "Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю" 94 "Інші витрати операційної діяльності" (у розрізі запропонованих субрахунків)	71 "Інший операційний дохід" (у розрізі запропонованих субрахунків)
	- зменшення		161 "Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю"

			163 "Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю" (у розрізі запропонованих субрахунків)
Облік витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями біологічних активів			
14	Віднесено витрати на біологічні перетворення біологічних активів:		
	- покупні насіння, посадковий матеріал, корми	23 "Виробництво"	20 "Виробничі запаси"
	- насіння, посадковий матеріал, корми власного виробництва	23 "Виробництво"	27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"
	- покупні добрива, засоби захисту рослин і тварин, інші виробничі запаси	23 "Виробництво"	20 "Виробничі запаси"
	- органічні добрива власного виробництва	23 "Виробництво"	27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"
	- роботи та послуги власних допоміжних виробництв	23 "Виробництво"	23 "Виробництво"
	- оплата праці працівників, зайнятих у рослинництві і тваринництві	23 "Виробництво"	66 "Розрахунки за виплатами працівникам"
	- відрахування на соціальні заходи	23 "Виробництво"	65 "Розрахунки за страхуванням"
	- амортизація необоротних активів	23 "Виробництво"	13 "Знос (амортизація) необоротних активів"
- загальновиробничі витрати	23 "Виробництво"	91 "Загальновиробничі витрати" (у розрізі запропонованих субрахунків)	
Облік поточних біологічних активів рослинництва, які обліковуються за справедливою вартістю			
15	Визнано поточні біологічні активи рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, та збільшено вартість таких біологічних активів на дату балансу	211 "Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю" (у розрізі запропонованих субрахунків)	23 "Виробництво"
	Визнано на суму різниці між справедливою вартістю поточних біологічних активів рослинництва та сумою понесених витрат,		

	пов'язаних з їх біологічними перетвореннями:		
	дохід від первісного визнання приросту біологічних активів на дату балансу	23 "Виробництво"	710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю" (у розрізі запропонованих субрахунків)
	витрати від первісного визнання біологічних активів на дату балансу	940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю" (у розрізі запропонованих субрахунків)	23 "Виробництво"
	Списано поточні біологічні активи рослинництва на початок збирання врожаю	23 "Виробництво"	211 "Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю" (у розрізі запропонованих субрахунків)
Облік первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів			
16	Первісне визнання сільськогосподарської продукції	27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"	23 "Виробництво"
	Первісне визнання приросту живої маси	21 "Поточні біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)	23 "Виробництво"
17	Первісне визнання додаткового біологічного активу:		
	- рослинництва	27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"	23 "Виробництво"
	- тваринництва	21 "Поточні біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)	23 "Виробництво"
Облік доходів (витрат) від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів			
18	Визнано дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	23 "Виробництво"	71 "Інший операційний дохід" (у розрізі запропонованих субрахунків)

	Коригування суми доходів:		
	- на суму перевищення фактичних доходів, визначених в кінці року, над сумою доходів, віднесеною протягом року	23 "Виробництво"	71 "Інший операційний дохід" (у розрізі запропонованих субрахунків)
	- на суму перевищення доходів, віднесених протягом року над сумою фактичних доходів, визначених в кінці року (методом "червоне сторно")	23 "Виробництво"	71 "Інший операційний дохід" (у розрізі запропонованих субрахунків)
19	Визнано витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	94 "Інші витрати операційної діяльності" (у розрізі запропонованих субрахунків)	23 "Виробництво"
	Коригування суми витрат:		
	- на суму перевищення фактичних витрат, визначених в кінці року, над сумою витрат, віднесених протягом року	94 "Інші витрати операційної діяльності" (у розрізі запропонованих субрахунків)	23 "Виробництво"
	- на суму перевищення витрат, віднесених протягом року, над сумою фактичних витрат, визначених в кінці року (методом "червоне сторно")	94 "Інші витрати операційної діяльності" (у розрізі запропонованих субрахунків)	23 "Виробництво"
20	Включення до фінансових результатів доходу від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю" (у розрізі запропонованих субрахунків)	791 "Результат операційної діяльності" (у розрізі запропонованих субрахунків)
21	Включення до фінансових результатів витрат від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	791 "Результат операційної діяльності" (у розрізі запропонованих субрахунків)	940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю" (у розрізі запропонованих субрахунків)
Облік вибуття біологічних активів			
22	Списано собівартість реалізованих додаткових біологічних активів:		
	рослинництва	901 "Собівартість реалізованої готової продукції" (у розрізі запропонованих субрахунків)	27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"

	тваринництва	901 "Собівартість реалізованої готової продукції" (у розрізі запропонованих субрахунків)	21 "Поточні біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)
23	Включено довгострокові біологічні активи до групи вибуття:		
	- оцінені за справедливою вартістю	286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу"	16 "Довгострокові біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)
	- оцінені за первісною вартістю: сума зносу	134 "Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів"	16 "Довгострокові біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)
	сума перевищення залишкової вартості об'єкта довгострокових біологічних активів над його справедливою вартістю	949 "Інші витрати операційної діяльності"	16 "Довгострокові біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)
	залишкова вартість	286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу"	16 "Довгострокові біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)
24	Реалізація довгострокових біологічних активів з групи вибуття:		
	- визнання доходу	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів" (у розрізі запропонованих субрахунків)
	- сума податкового зобов'язання з ПДВ	712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів" (у розрізі запропонованих субрахунків)	64 "Розрахунки за податками й платежами"
	- собівартість групи вибуття	943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів" (у розрізі запропонованих субрахунків)	286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу"
25	Ліквідовано довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю		
	- на суму зносу	134 "Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів"	16 "Довгострокові біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)
	- на суму залишкової вартості	976 "Списання необоротних активів"	16 "Довгострокові біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)

26	Виявлено нестачі та втрати біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, в результаті інвентаризації	947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"	21 "Поточні біологічні активи" 16 "Довгострокові біологічні активи" (у розрізі запропонованих субрахунків)
	Одночасно зарахована на позабалансовий рахунок балансова вартість списаних сум нестачі та втрат від псування біологічних активів до прийняття рішення про конкретних винуватців	072 "Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей"	
27	Визнано дохід в сумі, що належить до відшкодування винними особами нестачі і втрат від псування біологічних активів	375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"	716 "Відшкодування раніше списаних активів"
	- нарахована сума податкового зобов'язання ПДВ за операцією	716 "Відшкодування раніше списаних активів"	64 "Розрахунки за податками й платежами"
	Одночасно списані з позабалансового рахунку суми нестачі і втрат від псування біологічних активів, що належать до відшкодування винними особами	072 "Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей"	

Додаток Ж

**Загальна характеристика аналізованих суб'єктів господарювання
аграрного сектору**

Характеристики	Підприємства				
	СВК «Мульчицький»	ПОСП ім. Шевченка	ТзОВ «Агро ЛВ Лімітед»	ТзОВ «Агролан Купець»	СГ ТзОВ «Нива»
Місце розташування	с. Мульчиці Володимирського району Рівненської області	с. Угринів Горохівського району Волинської області	с. Забужжя Кам'янка- Бузького району Львівської області	с. Купець Радивилівського району Рівненської області	с. Банюнин Кам'янка- Бузького району Львівської області
Організаційно- правова форма	Сільсько- господарський виробничий кооператив	Приватно- орендне сільсько- господарське підприємство	Товариство з обмеженою відповідальністю	Товариство з обмеженою відповідальністю	Товариство з обмеженою відповідальніс- тю
Розміри підприємства	Середнє	Середнє	Велике	Середнє	Мале
Товарна спеціалізація	Продукція тваринництва (65- 70 %) та продукція рослинництва (35- 30 %)	Продукція рослинництва (60-65 %) та продукція тваринництва (40-45 %)	Продукція рослинництва	Продукція рослинництва	Продукція рослинництва
Площа сільсько- господарських угідь (у т. ч. рілля) на 1.01.2017 р., га	880,2 (209,2)	2747,0 (2594,0)	32900,0 (32900,0)	4353,0 (4353,0)	840,0 (840,0)
Середньо- облікова чисельність працівників, зайнятих у сільському господарстві на 1.01.2017 р., осіб	61 (67,2 % - в тваринництві, 32,8 % - у рослинництві)	221 (60,2 % - в тваринництві, 39,2 % - у рослинництві)	348 (100 % - у рослинництві)	95 (100 % - у рослинництві)	8 (100 % - у рослинництві)

Додаток 3 АНКЕТА

В рамках цього експертного опитування проводиться дослідження проблемних аспектів та перспективних напрямів економічного аналізу на суб'єктах аграрного сектора.

Метою дослідження є збір, опрацювання даних та обґрунтування рекомендацій для управлінського персоналу підприємств аграрної сфери щодо упровадження підсистеми економічного аналізу, що загалом сприятиме **досягненню таких завдань**, як

- підвищення ефективності управління бізнесом та покращення за рахунок цього фінансово-економічних результатів господарювання;
- покращення інформаційно-аналітичного забезпечення управління розвитком бізнесу;
- зростання рівня престижності підприємств аграрного бізнесу.

Просимо Вас дати відповіді на запитання анкети!

1. В якій мірі на підприємстві, яке Ви представляєте, організоване функціонування підсистеми економічного аналізу?

- | | |
|--|--|
| | Така підсистема функціонує, розроблені відповідні стандарти, регламенти, інші нормативно-правові положення |
| | Існує відділ, який займається економічним аналізом |
| | Завдання економічного аналізу розподілені між структурним підрозділами підприємства |
| | По мірі потреби окремі працівники (-ки) здійснюють аналіз показників господарської діяльності |
| | Економічний аналіз на підприємстві не здійснюється |

2. На скільки, на Вашу думку, важлива роль та необхідна інституціалізація підсистеми економічного аналізу в забезпеченні розвитку суб'єктів аграрного бізнесу?

- | | |
|--|---|
| | Невід'ємний елемент, оскільки формує основу прийняття обґрунтованих оперативних та стратегічних управлінських рішень, потрібне формування повноцінної підсистеми економічного аналізу |
| | Роль важлива, на постійній основі економічний аналіз має здійснювати відповідний структурний підрозділ |

- Роль важлива, час від часу внутрішніми силами або із залученням зовнішніх експертів потрібно здійснювати аналізування
- Роль другорядна, економічний аналіз потрібно здійснювати по мірі наявних на це фінансових можливостей

3. В якій формі найбільш доцільною Ви вважаєте організацію економічного аналізу на підприємстві, яке Ви представляєте?

- Створення окремого відділу
- Делегування окремих завдань структурним підрозділам підприємства з подальшим узагальненням результатів
- Періодичне залучення зовнішніх фахівців, аудиторів, консультантів

4. Які сфери, на Вашу думку, у першу чергу підлягають економічному аналізуванню в аграрному бізнесі (оберіть не більше 3-х варіантів відповідей)?

- Фінансово-економічний стан
- Фінансово-економічні результати
- Фінансово-економічна безпека
- Аналіз виробничої діяльності
- Ефективність використання ресурсів
- Витрати, врожайність та продуктивність
- Параметри виробництва, складування, логістики, транспортування сільськогосподарської продукції
- Аспекти збуту сільськогосподарської продукції
- Конкуренція на ринку, конкурентоспроможність підприємства та продукції
- Впровадження на підприємстві інновацій та сучасних технологій у рослинництві та тваринництві
- Соціальна відповідальність в агробізнесі
- Стратегічний аналіз розвитку бізнесу

Інше _____ (вкажіть)

5. Визначте головні завдання економічного аналізу в аграрному бізнесі (оберіть не більше 3-х варіантів відповідей)?

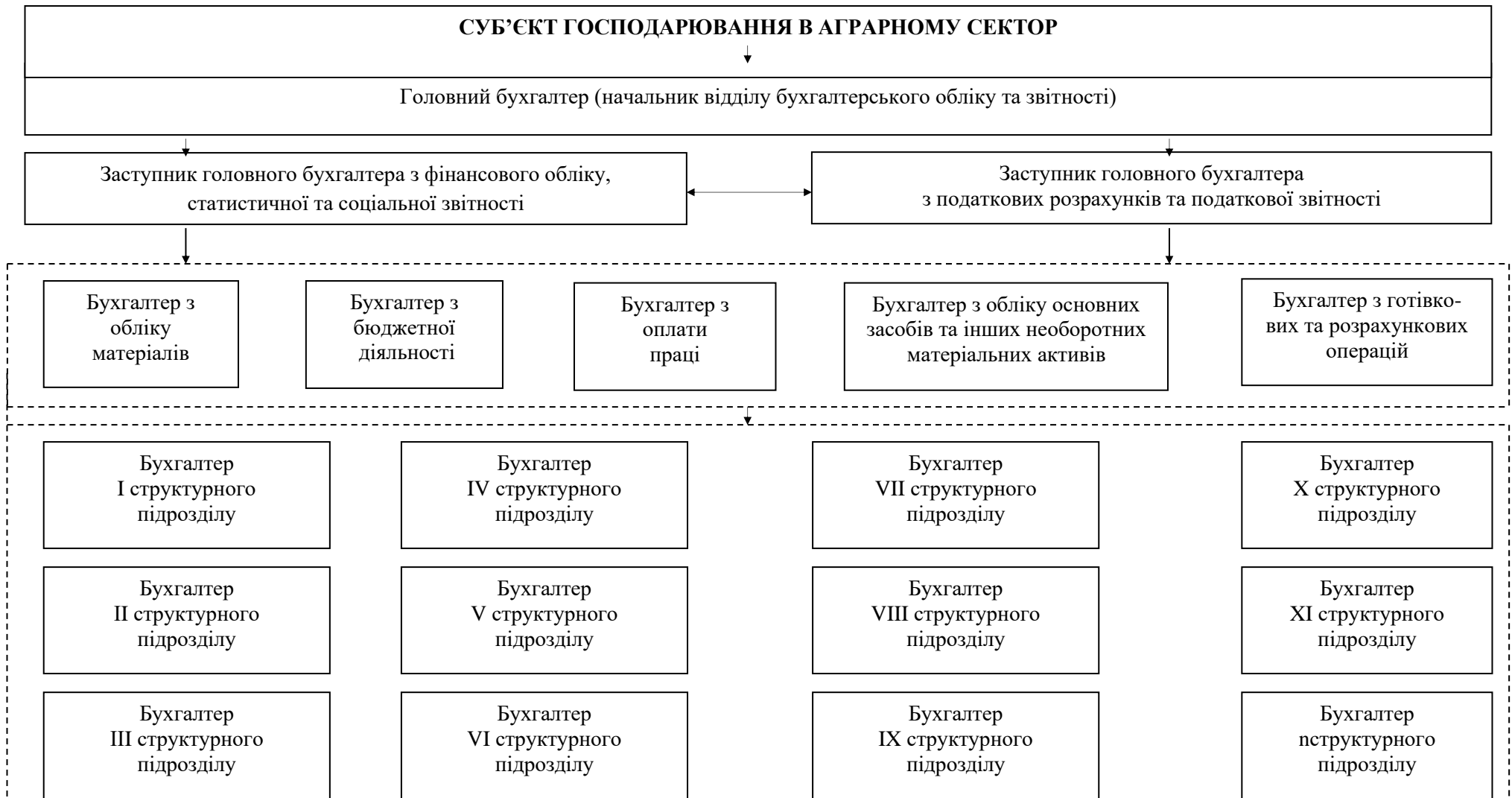
- Розробка оперативного плану і стратегії розвитку
- Діагностика фінансово-економічного стану та ефективності бізнесу
- Оцінка виконання планових завдань і виявлення чинників відхилень
- Виявлення недовикористаних резервів ефективності
- Оцінка ефективності використання ресурсів
- Порівняльна характеристика ефективності за галузями (рослинництво, тваринництво), окремими складовими діяльності, структурними і бізнес-одинацями
- Аудит та виявлення зловживань, прийняття неякісних та неефективних рішень
- Інше _____ (вкажіть)

6. Які функціональні сфери, на Вашу думку, у найбільшій мірі потребують економічного аналізування в аграрному бізнесі (оберіть не більше 3-х варіантів відповідей)?

- Фінанси
- Макроекономіка
- Зовнішньоекономічна діяльність
- Інвестиції
- Інновації
- Маркетинг і дослідження ринку
- Ресурси та витрати
- Інтелектуально-кадрове забезпечення
- Товарний асортимент та номенклатура
- Складування, транспорт, логістика
- Матеріально-технічне та техніко-технологічне забезпечення
- Інше(вкажіть)

Додаток И

УДОСКОНАЛЕНИЙ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ АПАРАТ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ



Продовження додатку И

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ І РОЗПОДІЛ ФУНКЦІЙ БУХГАЛТЕРІЙ

Головний бухгалтер (начальник відділу бухгалтерського обліку та звітності)

У підпорядкуванні:

Заступник головного бухгалтера з фінансового обліку та статистичної звітності;

Завідувач головного бухгалтера з податкового обліку

- організовує роботу бухгалтерської служби підприємства;
- забезпечує ведення бухгалтерського обліку відповідно до діючого законодавства;
- вимагає від підрозділів дотримання порядку оформлення та подання первинних документів;
- здійснює контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- забезпечує підготовку та подання звітності до органів вищого рівня відповідно до затверджених форм та інструкцій;
- здійснює оперативний та наступний контроль за організацією бухгалтерського обліку у структурних підрозділах.

У разі відсутності звертатись до Заступника головного бухгалтера з фінансового обліку та статистичної звітності та Заступника головного бухгалтера з податкового обліку

Заступник головного бухгалтера з фінансового обліку та статистичної звітності

У підпорядкуванні:

Бухгалтер з обліку матеріалів; Бухгалтер з бюджетної діяльності; Бухгалтер з оплати праці; Бухгалтер з обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;

Бухгалтер з готівкових та розрахункових операцій

- здійснює заходи щодо надання повної інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства;
- розроблення системи і форм внутрішньогосподарського обліку та правил документообігу, додаткової системи рахунків;
- визначення облікової політики підприємства;
- вибір форми бухгалтерського обліку;
- бере участь у проведенні інвентаризаційної роботи на підприємстві;
- забезпечує складання на основі даних бухгалтерського обліку фінансової та статистичної звітності.

У разі відсутності звертатись до Головного бухгалтера (начальника відділу бухгалтерського обліку та звітності)

Продовження додатку И

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ І РОЗПОДІЛ ФУНКЦІЇ БУХГАЛТЕРІЇ

**Заступник головного бухгалтера
з податкового обліку**

**Бухгалтер з обліку
матеріалів**

У підпорядкуванні:

Бухгалтер з обліку матеріалів; Бухгалтер з бюджетної діяльності;
Бухгалтер з оплати праці; Бухгалтер з обліку основних засобів та
інших необоротних матеріальних активів;

Бухгалтер з готівкових та розрахункових операцій

- організація податкового обліку на підприємстві;
- забезпечує перерахування податків та зборів, передбачених законодавством;
- проводить розрахунки із дебіторами та кредиторами;
- забезпечує складання на основі даних бухгалтерського обліку податкової звітності;
- бере участь у перевітках – податкових, пенсійних, соцстрахування та інших перевірок з боку державних органів влади

У разі відсутності звертатись до Головного бухгалтера
(начальника відділу бухгалтерського обліку та звітності)

У підпорядкуванні:

Бухгалтери структурних підрозділів

- організація документування господарських операцій з обліку матеріалів;
- здійснює оцінку матеріалів при їх надходженні та вибутті;
- здійснює записи в реєстри синтетичного і аналітичного обліку за рахунками 16 «Довгострокові біологічні активи», 20 «Запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні ті швидкозношувані предмети»
- бере участь у проведенні інвентаризації матеріалів;
- здійснює оперативний та наступний контроль за дотриманням порядку обліку матеріалів

У разі відсутності звертатись до заступника головного з фінансового обліку та статистичної звітності; заступника головного бухгалтера з податкового обліку

Продовження додатку И

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ І РОЗПОДІЛ ФУНКЦІЙ БУХГАЛТЕРІЙ

Бухгалтер з бюджетної діяльності

У підпорядкуванні:

Бухгалтери структурних підрозділів

- ведення бухгалтерського обліку надходження, витрачання коштів цільового бюджетного фінансування;
- точний розподіл коштів бюджетного фінансування між структурними підрозділами;
- здійснює записи в реєстри синтетичного і аналітичного обліку за рахунком 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»
- контроль за відображенням у документах у повному обсязі достовірної інформації про цільове використання бюджетних коштів

У разі відсутності звертатись до заступника головного з фінансового обліку та статистичної звітності; заступника головного бухгалтера з податкового обліку

Бухгалтер з обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

У підпорядкуванні:

Бухгалтери структурних підрозділів

- організація та ведення обліку операцій з основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами;
- здійснює документування господарських операцій з обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- контроль за дотриманням порядку документообігу щодо основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- здійснює записи в реєстри синтетичного і аналітичного обліку за рахунками 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
- здійснює оперативний та наступний контроль за організацією бухгалтерського обліку основних засобів у структурних підрозділах.

У разі відсутності звертатись до заступника головного з фінансового обліку та статистичної звітності; заступника головного бухгалтера з податкового обліку

Продовження додатку И

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ І РОЗПОДІЛ ФУНКЦІЇ БУХГАЛТЕРІЇ

Бухгалтер з оплати праці

Бухгалтер з готівкових та розрахункових операцій

Бухгалтери структурних підрозділів

- збирає дані про виробіток із всіх структурних підрозділів;
- узагальнює інформацію про лікарняні та відпустки працівників;
- нараховує заробітну плату та інші соціальні виплати;
- готує відомості на видачу авансів та заробітної плати;
- здійснює нарахування та утримання на соціальні заходи і ПДФО;
- здійснює записи в реєстри синтетичного і аналітичного обліку за рахунками 641 «Розрахунки за податками» (ПДФО), 65 «Розрахунки за страхування», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
- складає соціальну та статистичну звітність із заробітної плати;
- здійснює оперативний та наступний контроль за дотриманням порядку нарахування та виплати заробітної плати.

У разі відсутності звертатись до заступника головного з фінансового обліку та статистичної звітності; заступника головного бухгалтера з податкового обліку

У підпорядкуванні:

Бухгалтери структурних підрозділів

- дотримання касової та банківської дисципліни відповідно до вимог законодавства;
- організація роботи в касі;
- розрахунок ліміту залишку готівки в касі;
- отримання, зберігання та видача за призначенням грошей та інших цінностей;
- документальне оформлення обліку господарських операцій з руху грошових коштів у касі та на рахунках в банку;
- здійснює записи в реєстри синтетичного і аналітичного обліку за рахунками 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»
- щоденний контроль за залишками готівки у касі і даними бухгалтерського обліку.
- здійснює інвентаризацію грошових коштів в касі та на рахунках в банку.

У разі відсутності звертатись до заступника головного з фінансового обліку та статистичної звітності; заступника головного бухгалтера з податкового обліку

Додаток І

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Павлік І.Є. Досвід організації діяльності суб'єктів господарювання за участю товариства «Сільський господар»: колективна монографія. Під ред. Ю.О. Нестерчук. Умань. 2017. С. 164 -170 (0,49 д. а.).
2. Павлік І.Є. Транскордонне співробітництво України і Польщі в аграрній сфері: проблеми і перспективи. *Економічний аналіз*. 2017. Том. 27. № 3. С. 62- 69 (0,96 д. а.).
3. Shvets V., Pavlik I. Formation of the basic principles of ethics for specialists of accounting and analytical sciences in modern information economics. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2018. № 2 (84). С. 39-44. *Особистий внесок здобувача: проаналізовано історичні витоки формування принципів етики фахівців з обліково-аналітичних наук на українських землях та розкрито зміст принципів етики фахівців з обліково-аналітичних наук* (0,48 д. а.).
4. Швець В.Є., Павлік І.Є. Розвиток наукової думки з обліку і аналізу в сільському господарстві у виданнях Євгена Архипенка. *Економічний аналіз*. 2018. Том. 28. № 3. С. 216-224. *Особистий внесок здобувача: на основні аналізу праць Є. Архипенка, зокрема додатку до періодичного календаря «Моє рахівництво» за 1931 рік, виокремлено особливості організації обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки, які характеризували облік у сільському господарстві у той історичний період* (0,32 д. а.).
5. Павлік І.Є. Організація обліку ресурсів суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки України. *Вісник Львівського університету. Серія економічна*. 2018. Випуск 55. С. 237-246 (0,83 д. а.).
6. Павлік І.Є. Оцінка діяльності суб'єктів господарювання аграрної сфери Львівщини. *Економіка АПК*. 2019. № 4. С. 116-123 (0,77 д. а.).

7. Pavlik I. Ye. Organization of accounting and analytical systems of business entities in the agrarian sector of Ukraine. *Evropsky Casopis Ekonomiky a Managementy*. 2020. № 1. P. 136-141 (0,62 д. а.).

8. Павлік І. Є. Модель організації економічного аналізу в обліково-аналітичній системі суб'єкта господарювання аграрного сектору економіки. *Економічний аналіз*. 2020. Том. 30. № 1. С. 108-117 (0,89 д. а.).

9. Павлік І.Є. Система нормативно-правового регулювання організації бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. *Інтернаука. Серія «Економічні науки»*. 2020. Випуск VI (38). С. 75-85 (1,04 д. а.).

Опубліковані праці апробаційного характеру:

10. Павлік І.Є. Досвід організації діяльності суб'єктів господарювання за участю товариства «Сільський господар». *Актуальні проблеми функціонування господарської системи України: матеріали міжнародної науково-практичної конференції* (м. Львів, 19-20 травня 2017 р.). Львів, 2017. С. 101-102 (0,15 д. а.).

11. Павлік І. Є. Транскордонне співробітництво України і Польщі в аграрній сфері. *Актуальні суспільно-економічні проблеми українсько-польського транскордонного співробітництва: збірник тез доповідей міжнародної науково-практичної конференції* (м. Жешув-Львів, 15-17 листопада 2017 р.). Жешув-Львів. 2017. С. 41-42 (0,09 д. а.).

12. Павлік І. Є. Сільськогосподарські підприємства як суб'єкти суспільного інтересу в Україні. *Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу: тези виступів міжнародної науково-практичної конференції*(м. Житомир, 20-21 жовтня 2017р.). Житомир. 2017. С. 345-348 (0,16 д. а.).

13. Павлік І.Є. Досвід облікової практики в сільському господарстві на прикладі видань Євгена Архипенка. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали V міжнародної науково-практичної конференції* (м. Тернопіль, 31 травня - 1 червня 2018 р.). Тернопіль.2018. С. 94-96 (0,11 д. а.).

14. Павлік І.Є. Економічна інформація як джерело обліково-аналітичного забезпечення сільськогосподарських підприємств. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія*: збірник матеріалів IV міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 28 грудня 2018 р.). Тернопіль. 2018. С. 180-182 (0,18 д. а.).

15. Павлік І.Є. Використання «Big Data» в обліково-аналітичних системах сільськогосподарських підприємств. *Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин*: матеріали XIII міжнародної науково-практичної конференції (м. Умань, 30-31 травня 2019 р.). Умань. 2019. С. 73-74 (0,13 д. а.).

16. Pavlik I. Ye. Legal Regulation of Accounting in the Agricultural Sector: Experience of Ukraine. *Knowledge management, economics and law: proceedings of the 1st international scientific conference* (Batumi, Georgia, 5-6 December 2019). Batumi, Georgia. 2019. PP. 45-47 (0,19 д. а.)

17. Павлік І.Є. Організація економічного аналізу в обліково-аналітичній системі суб'єктів господарювання аграрного сектору України. *Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції*: II Міжнародна науково-практична інтернет-конференція (м. Ужгород, 16 квітня 2020 р.). Ужгород. 2020. С. 73-76 (0,18 д. а.).

18. Швець В.Є., Павлік І.Є. Досвід оцінювання земельних ресурсів у Катеринославській губернії на початку ХХ століття. *Сучасний рух науки*: тези доповідей X міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Дніпро, 2-3 квітня 2020 р.). Дніпро. 2020. Т.2. С.697-701. *Особистий внесок здобувача: проаналізовано історичний досвід нормативного регулювання та організації діяльності щодо проведення оцінки сільськогосподарських земель на території України у складі Російської імперії* (0,1 д. а.).

19. Павлік І.Є. Організаційні основи підсистеми економічного аналізу суб'єктів господарювання в аграрній сфері. *Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 18-19 червня 2020 р.). Львів, 2020. С.110-111 (0,17 д. а.)

Додаток І
Апробація результатів дисертації

№	Назви конференцій, конгресу, симпозиуму, семінару, школи	Місце проведення	Дата проведення	Форма участі
1	2	3	4	5
Наукові праці, в яких опубліковано основні наукові результати дисертації				
1	Міжнародна науково-практична конференція «Актуальні проблеми функціонування господарської системи України: матеріали міжнародної науково-практичної конференції»	Львів	19-20 травня 2017 р.	очна
2	Міжнародна науково-практична конференція «Актуальні суспільно-економічні проблеми українсько-польського транскордонного співробітництва»	Жешув- Львів	15-17 листопада 2017 р.	очна
3	Міжнародна науково-практична конференція «Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу»	Житомир	20 – 21 жовтня 2017р.	заочна
4	V міжнародна науково-практична конференція «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні»	Тернопіль	31 травня – 1 червня 2018 р.	заочна
5	IV міжнародна науково-практична конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»	Тернопіль	28 грудня 2018р.	очна
6	XIII міжнародна науково-практична конференція «Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин»	Умань	30 – 31 травня 2019 р.	заочна

7	Proceedings of the 1 st international scientific conference «Knowledge management, economics and law»	Batumi, Georgia	5 – 6 December 2019	заочна
8	II Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції»	Ужгород	16 квітня 2020р.	заочна
9	X міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Сучасний рух науки»	Дніпро	2-3 квітня 2020 р.	заочна
10	Міжнародна науково-практична конференція «Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення»	Львів	18-19 червня 2020р.	очна

Додаток Й


ВЕРХОВНА РАДА УКРАЇНИ

Комітет з питань аграрної та земельної політики

01008, м. Київ-8, вул. М. Грушевського, 5, тел. 255-28-40

 № 04-11/16-114

"15" серпня 2020р.

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Павлік Ірини Євгенівни
«Організація обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в
аграрному секторі економіки України»
зі спеціальності 071 – облік і оподаткування

Удосконалення галузевої системи бухгалтерського обліку є важливим фактором, який сприяє підвищенню конкурентоспроможності суб'єктів господарювання одного з бюджетоформуючих секторів національної економіки – аграрного сектору. Дисертаційне дослідження Павлік І.Є. «Організація обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки України» є актуальним та має практичну цінність.

Заслуговують на увагу сформульовані авторкою концептуальні положення щодо функціонування обліково-аналітичної системи з урахуванням особливостей ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в аграрному секторі. Варто відзначити висвітлення у дисертації теоретичних та методологічних засад організації підсистем економічного аналізу, обліку та контролю суб'єктів господарювання аграрного сектору з урахуванням новітніх тенденцій, які зумовлені впливом «великих даних» на процес обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень, а також необхідності поглиблення кооперації суб'єктів аграрного бізнесу у сфері обміну обліково-аналітичною інформацією з метою підвищення їх конкурентоздатності.

Сформульовані у дисертаційному дослідженні теоретичні положення, висновки та пропозиції можуть бути використані у законотворчій діяльності, зокрема в частині внесення змін та доповнень до законодавства у сфері бухгалтерського обліку з урахуванням галузевої специфіки ведення бухгалтерського обліку в аграрному секторі.

Голова Комітету

М. СОЛЬСЬКИЙ

Додаток К



МИКОЛАЇВСЬКА РАЙОННА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ
вул.В.Великого, 6, м.Миколаїв, 81600, тел. (03241) 51448, факс (03241) 51395

10.04.2020 № 02-16/0-826

на № _____ від _____

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційної роботи

Павлік Ірини Євгенівни

на тему: «Організація обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки України»

Одним із пріоритетів державної аграрної політики на сьогодні залишається підтримка фермерських господарств шляхом розвитку сільськогосподарської кооперації з метою підвищення ефективності їх господарської діяльності, забезпечення технологічного процесу виробництва, просування продукції на ринок, підвищення рівня зайнятості шляхом розвитку трудомістких галузей сільського господарства. Дисертаційне дослідження Павлік Ірини Євгенівни «Організація обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки України» характеризується безумовною актуальністю а сформульовані авторкою висновки формують нове бачення вирішення окремих проблем обліково-аналітичного забезпечення сільськогосподарського виробництва.

Цією довідкою підтверджуємо, що результати дисертаційного дослідження Павлік І.Є. прийняті до впровадження та використовуються у роботі працівниками Миколаївської районної державної адміністрації Львівської області, зокрема в діяльності відділу ЖКГ, інфраструктури, енергетики та захисту довкілля райдержадміністрації, при наданні рекомендацій та консультативної підтримки сільськогосподарським підприємствам Миколаївського району з питань ведення бухгалтерського обліку та звітності. Зокрема, мають практичне значення положення дисертаційної роботи щодо моделі побудови обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки з урахуванням галузевої специфіки ведення господарської діяльності, розроблена автором управлінська послідовність процесу організації підсистеми економічного аналізу та висновків авторки про те, що для великих аграрних підприємств найбільш оптимальною є комплексна, для середніх – матрична децентралізована, малих – договірно-експертна системи тощо.

Голова районної
державної адміністрації



Андрій Вовчастий

Додаток Л



ГОРОХІВСЬКА РАЙОННА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ

вул. Шевченка, 17, м. Горохів, 45700, тел. (279) 21 502, факс (279) 21 152, e-mail: info@goradm.gov.ua,
код ЄДРПОУ 04051365

01.04.2020 № 640/39/2-20

на № _____ від _____

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Павлік Ірини Євгенівни

на тему:

**«ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ СИСТЕМ СУБ'ЄКТІВ
ГОСПОДАРЮВАННЯ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ»**

Керівництвом Горохівської районної державної адміністрації розглянуто результати дисертаційного дослідження Павлік Ірини Євгенівни на тему: «Організація обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки України». Дисертаційна робота Павлік І.Є. є актуальною, а одержані результати мають практичну цінність.

Цією довідкою підтверджуємо, що основні результати дисертаційного дослідження Павлік І.Є. прийняті до впровадженні та використовуються у роботі профільних структурних підрозділів Горохівської районної державної адміністрації при наданні консультаційної допомоги підприємствам, установам та організаціям аграрного сектору з питань ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Зокрема, заслугоує на увагу розроблена авторкою модель обліково-аналітичного віртуального кластеру суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки, що має за мету забезпечення інформаційного, аналітичного та бухгалтерського обслуговування кожного з учасників кластеру, ким є сільськогосподарські підприємства, що не в змозі самостійно створювати та підтримувати достатнє інформаційне та обліково-аналітичне забезпечення своєї управлінської діяльності. Ідея обліково-аналітичних віртуальних кластерів відповідає одному із напрямів розвитку фермерських господарств, за яким передбачається надання державної фінансової підтримки фермерським господарствам та сільськогосподарським кооперативам, а саме – техніко-технологічне оновлення фермерських господарств та сільськогосподарських кооперативів. Не менш важливими є сформульовані авторкою висновки щодо особливостей побудови та організації підсистем обліку та аналізу з урахуванням специфіки ведення господарської діяльності суб'єктами аграрного бізнесу.

Голова

Сергій МИШЛЕНИК

Додаток М



Товариство з обмеженою відповідальністю
«Агро-Союз-Київ»

Общество с ограниченной ответственностью
«Агро-Союз-Киев»

ТОВ «Агро-Союз-Київ»
вул. Герцена, 16, с. Майське,
Синельниківський район,
Дніпропетровська обл., Україна, 52511

ООО «Агро-Союз-Киев»
ул. Герцена, 16, с. Майское,
Синельниковский район,
Днепропетровская обл., Украина, 52511

14.04.2020р. № 1-04/20

ДОВІДКА

про впровадження
результатів дисертаційного дослідження

Павлік Ірини Євгенівни

на тему: «Організація обліково-аналітичних систем суб'єктів
господарювання в аграрному секторі економіки України»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Агро-Союз-Київ» здійснює вивчення та впроваджує інноваційні технології у сільському господарстві, займається аграконсалтингом, виробництвом сільськогосподарської продукції, виробництвом та реалізацією сучасної агротехніки, сервісним обслуговуванням та постачанням запчастин до сільськогосподарської техніки.

Цією довідкою засвідчуємо, що результати дисертаційного дослідження Павлік І.Є. на тему «Організація обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки України» прийняті до впровадження та використовуються Товариство з обмеженою відповідальністю «Агро-Союз-Київ» як у власній діяльності так і при наданні консультацій та розробці програмних продуктів для сільськогосподарських товаровиробників.

Зокрема, мають практичне значення такі положення дисертації: методичні підходи щодо організації обліку господарських процесів та результатів діяльності суб'єктів господарювання в аграрному секторі, які передбачають систему документального оформлення господарських процесів з руху біологічних активів; запропонована авторкою модель формування підсистеми економічного аналізу суб'єктів господарювання аграрного сектору, яка комплексно висвітлює послідовність етапів економічного аналізу, що в кінцевому результаті, дає змогу приймати ефективні управлінські рішення тощо.

Директор ТОВ «Агро-Союз-Київ»



А.В. Берковський

Додаток Н



Фермерське господарство « Максимович »
 81642, Львівська область, Миколаївський район, с. Рудники
 ЄДРПОУ 35462204, свідоцтво про реєстрацію №200131153
 індивідуальний податковий номер 354622013216
 тел. 0673141383, 0974865578

№12 від 10.04.2020р.

ДОВІДКА
 про впровадження результатів дисертаційного дослідження
ПАВЛІК Ірини Євгенівни
 на тему: *«Організація обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки України»*

Сучасний стан розвитку суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки зумовлює необхідність вирішення чималої кількості проблем, від низької рентабельності та конкурентоспроможності фермерських господарств на ринках збуту сільськогосподарської кооперації до низького рівня технологічного та обліково-аналітичного забезпечення управлінських рішень. Дисертація Павлік Ірини Євгенівни присвячена дослідженню теоретичних і методологічних основ організації обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки України. Аналіз змісту дисертації та сформульованих у її тексті висновків, теоретичних положень та рекомендацій свідчить про актуальність обраної дисертанткою проблематики.

Цією довідкою підтверджуємо, що ФГ «Максимович» прийнято до впровадження результати дисертаційного дослідження Павлік І.Є. у роботі керівництва підприємства при прийнятті рішень щодо оптимізації ведення господарської діяльності. Зокрема, практичну цінність мають такі положення дисертації: розроблені авторкою форми первинних документів з оформлення господарських процесів щодо руху біологічних активів, методика обліку господарських процесів та результатів діяльності суб'єктів господарювання на рахунках бухгалтерського обліку з врахуванням організаційних особливостей суб'єктів господарювання в аграрному секторі; організаційні моделі підсистем обліку та аналізу суб'єктів господарювання аграрного з урахуванням специфіки ведення сільського господарства тощо.

Голова ФГ «Максимович»



І.П. Гуцалюк