

Міністерство освіти і науки України

Сумський державний університет

Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»

Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

На тему : «Організація і методика обліку на сільськогосподарських підприємствах (на прикладі ТОВ «ЗОРЯ»)»

Виконав студент 2 курсу, групи ОПм-91а
Спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»

Шур Олександр Олександрович

Керівник: к.е.н., асистент кафедри

Олексіч Ж. А.

Суми -2020 рік

ЗМІСТ

ВСТУП.....	8
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ.....	10
1.1 Теоретичні засади організації бухгалтерського обліку на підприємстві...10	
1.2 Особливості організації бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах, як галузі при побудові бухгалтерського обліку.....	14
1.3 Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств.....	19
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ (НА ПРИКЛАДІ ТОВ «ЗОРЯ»), ПРАКТИЧНО_МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ.....	26
2.1 Загальна характеристика ТОВ «ЗОРЯ».....	26
2.2 Особливості організації бухгалтерського обліку на сільськогосподарському підприємстві на прикладі ТОВ «ЗОРЯ».....	30
2.3 Організація бухгалтерського обліку витрат сільськогосподарського підприємства ТОВ «ЗОРЯ».....	34
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.....	39
3.1 Облікова політика, як основа розв'язання питань організації обліку на макрорівні на прикладі ТОВ «ЗОРЯ».....	39
3.2 Оптимізаційні організаційні рішення облікових завдань бізнес-процесів з вирощування сільськогосподарської продукції.....	47
ВИСНОВОК.....	56
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	58
ДОДАТКИ.....	61

ВСТУП

На сьогодні, переоцінка важливості ведення бухгалтерського обліку для прийняття вигідних економічних рішень, бо її значущість, дуже важлива для управління підприємством. Від досконало сформованої бухгалтерського обліку залежить багато функцій, які потрібні для тривалої та ефективної перспективи розвитку підприємства.

Повна реформа системи бухгалтерського обліку, відповідно до міжнародних стандартів та практик, має надати суб'єктам господарювання свободи при організації бухгалтерського обліку на підприємстві, що у свою чергу надає змогу, самостійно вибирати потрібні їм методи та способи ведення бухгалтерського обліку. Межа, через, яку підприємства не можуть переступити для сформування бухгалтерського обліку, обмежена державним обліком, але навіть на сьогодні існують альтернативні варіанти, якими підприємства, можуть користуватися. Основною проблемою, залишається відсутність рекомендацій, щодо правил оформлення окремих елементів господарських підприємств.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних і практичних засад організації бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах на прикладі ТОВ «ЗОРЯ».

Для досягнення мети кваліфікаційної роботи, необхідно проаналізувати наступні пункти:

- теоретичні засади організації бухгалтерського обліку на підприємстві;
- розглянути особливості формування облікової політики та її важливість для складання бухгалтерської звітності та ведення бухгалтерського обліку в загальному плані;
- сформувати або удосконалити шляхи для вдосконалення формування облікової політики на підприємстві.

Об'єктом дослідження є основи формування та ведення бухгалтерського обліку, як основи управління підприємством.

Предметом дослідження є теоретичні й практичні засади формування організації бухгалтерського обліку.

Базою дослідження є Товариство з обмеженою відповідальністю «ЗОРЯ».

Методологічну основу дослідження становлять загальнонаукові методи: емпіричні, загальнонаукові та теоретичні; порівняльний аналіз; узагальнення професійних оцінок.

Інформаційна база дослідження: наукові статті, програми розвитку підприємства, відповідні рішення органів державної влади, результати дослідження автора.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

1.1 Теоретичні засади організації бухгалтерського обліку на підприємстві

Для існування та результативного функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємстві, використовуються наявні та чинні складові елементи організації. Станом на сьогодні, певною мірою, немає єдиного способу до їх переліку, це обумовлено, як і певною наявністю галузевої специфіки, що, своєю чергою, впливає на склад елементів, так і відсутністю єдиного підходу до значення поняття «організація бухгалтерського обліку».

Для існування підприємства, як самостійного СГ, необхідно мати низку системних принципів, на яких має бути побудований обліковий процес, головною метою якого буде збирання правдивої інформації про діяльність підприємства та здійснення контролювальних функцій за використанням ресурсів й виготовленням готової продукції підприємства.

Для забезпечення формування облікової інформації, що, в першу чергу, повинна бути якісною, для всіх сфер діяльності підприємства при його сьогоdnішньому статусі, використовується раціональна та ефективна система. Ця система потрібна для конкретної оцінки вже відомих позицій господарчого суб'єкта, щоб на його основі ефективно здійснювати та приймати господарські операції, щодо розвитку конкурентоспроможності підприємства. Дані способи розподілу витрат, оцінки спожитих запасів і т.д. певною мірою мають впливати на собівартість продукції, що, і собі, мають відношення до валового прибутку, чистого прибутку, податку на прибуток та кількість витрат. Всі перераховані показники, потрібні підприємству для визначення рівня його конкурентоспроможності.

На просторах дискусійного середовища саме поняття «організація бухгалтерського обліку» - ОБО займає визначне місце. В роботах у більшості науковців зустрічається саме поняття ОБО. Нерідко можна побачити схожі поняття, такі як: «організація господарського обліку» та «організація фінансового обліку», але всі вони є лише змінним описання спільного поняття.

Аналізуючи Додаток А, можемо зробити висновки, що сутність понять ОБО вченими розглядається у наступних напрямках, а саме як:

- система налагоджених дій зі створення системи бухгалтерського обліку;
- система відображення операцій і результатів діяльності;
- система методів, засобів та способів.

Така неоднозначність у визначенні поняття спричинена існуванням різних підходів та концепцій, зокрема це:

- підхід, згідно з яким деякі науковці спрямовую свою увагу на значення ОБО, як фактор для забезпечення інформації управлінських рішень (Бутинець Ф. Ф. [2], Левицька С. О. [13], Лень В. С. [14], Степанюк А. Л. [24], Сопко В. В. [22], Маргуліс А. Ш. [6], Івахненко С. В. [7] та інші);
- підхід, за яким вся увага має зосереджуватися на технологічних та організаційних процесах (Загородній А. Г. [6], Маргуліс А. Ш. [15], Партін Г. О. [18], Пилипенко Л. М. [19] та інші);
- концепція, за якою провідне місце відводиться значенню соціально-емоційних чинників. Вчені розглядають її, як цілеспрямовану діяльність власників підприємства, що спрямована на створення самостійної системи бухгалтерського обліку (Кундря-Висоцька О. П. [11], Сопко В. В. [23], Сук Л. К. [26], Сук П. Л. [26], Кузьмінський Ю. А. [12]).

Отже, у результаті вище проведеного аналізу, щодо сутності ОБО, дивлячись на нормативно-правові акти та наукові праці (починаючи з середини ХХ ст. і по сьогодні), можемо стверджувати, що перераховані концепції виражають сутність ОБО, як функцію для управління, мета якої – забезпечення кінцевого результату, за допомогою відповідних заходів та

форм. Її головна складова виражається організаційною структурою, що потрібна для контролю та управління за підприємством, виконання його завдань та поставленої мети. Однак, можна побачити, що у всіх наукових джерелах, виступає відповідне обмеження у сфері використання організації бухгалтерського обліку для окремого суб'єкта господарювання, для ведення бухгалтерського обліку підприємства [21].

Дуже часто, у питаннях ОБО, зустрічається спроба відокремлювання об'єкта від предмета, але їх способи доцільно відрізняються один від одного. Наприклад у М. Ю. Карпушенко [10], використовується твердження, що предмет ОБО має охоплювати:

- обліковий процес;
- забезпечення правдивість самого обліку;
- роботу працівників обліку;
- контроль та аналіз обліку.

З приводу об'єкта, М. Ю. Карпушенко [10], виділяє: працю самого бухгалтера; удосконалення обліку; технологічність облікового процесу та інше. Протилежна думка у працях В. А. Шпака [27], який стверджує, що предметом обліку має виступати лише процес та структура обліку.

Стан еволюції бухгалтерського обліку невід'ємно пов'язаний з впливом на нього різних факторів, до яких можна віднести види забезпечення, вимоги до системи управління, чинний стан розвитку технічної бази та інших економічних чинників. Основним результатом впливу цих чинників, вважається удосконалення ОБО, що, у свою чергою, проявляється у зміні одних елементів на інших. Наглядно це видно на конкретизації підходів та оцінки потреб для управлінні підприємств, які пов'язані з вирощуванням, переробленням та продажем сільськогосподарської продукції.

Варто зазначити підхід С.В. Івахненка [8], який запропонував найбільш зрозумілий перелік складових ОБО, віднісши до них:

- забезпечення ведення бухгалтерського обліку;
- використання технологій облікового процесу;
- ефективного використання праці робітників-обліковців;

- максимально-ефективний розвиток бухгалтерського обліку [9].

Для більш наглядного прикладу, на рисунку 1.1 представлено складові ОБО.

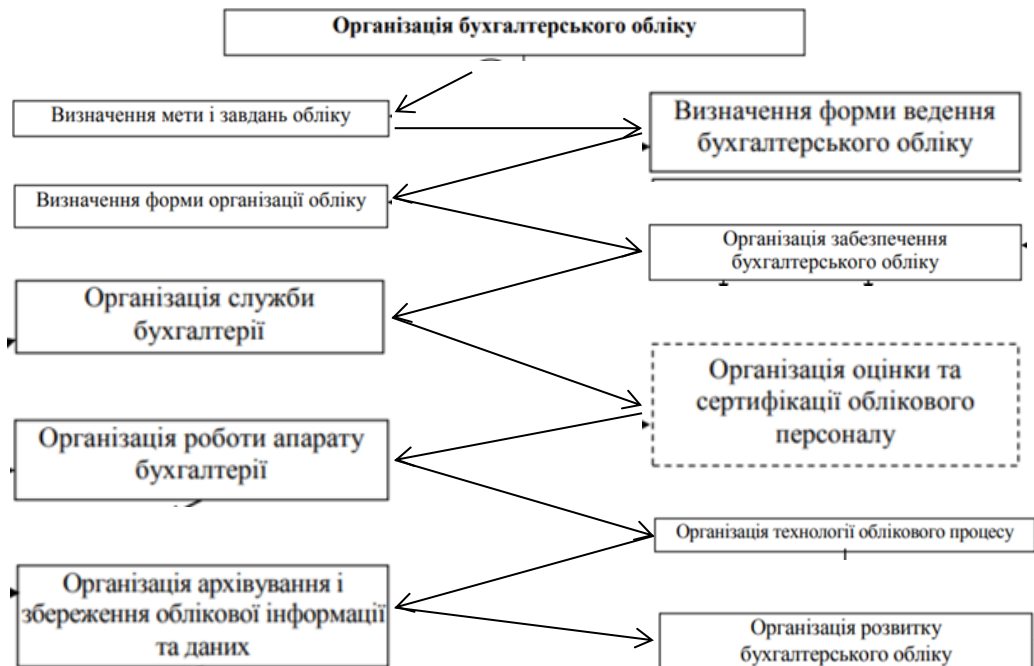


Рисунок 1.1 Основні складові елементи ОБО

У результаті проведення дослідження з ОБО, можна визначити, що процес ОБО є дуже складним поняттям, це визначається відсутністю єдиного погляду. Однак, можемо зробити висновок, що головна ОБО, спрямована на створення, удосконалення та впорядкування структури управління бухгалтерським обліком на макро- та мікрорівні.

1.2 Особливості організації бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах, як галузі економіки при побудові бухгалтерського обліку

При сучасному економічному стані формування ринку України та розвитку на ньому різних форм власності, в т.ч. і сільського господарства, виникає необхідність в економічній реформі, що несе в собі складні завдання, вирішення яких вимагає від підприємств високого та професійного рівня підприємливості, активності та ініціативності. В наслідок цього, нині, тривають реформаторські процеси й у самих сільськогосподарських підприємствах, що тягне за собою виникнення нового типу підприємств, завданням яких є: покращення ефективності форм господарювання та вирішення нових правових та організаційних питань.

Відповідно до твердження економічної теорії, що кожна чинна аграрна реформа, має нести в собі позитивні зміни. Перебудова ж самої системи управління по всім її рівнях, має досягти кваліфікаційного рівня трактування та порозуміння, що у підсумку має призвести до зміни утворення стану процесів, що передусім займають відповідні місця в економіці підприємства.

Дивлячись на поставлені умови, можна сказати, що перетворення самого ринку економіки, цілком доцільно та можуть привести до ставлення нових вимог якості підходів організації облікової звітності та якості обліково-аналітичної інформації. Як результат, це може призвести до створення новітніх реформувань бухгалтерських забезпечень. Для реалізації даного напрямку дій, необхідно взяти до уваги різновид самих організаційно-правових підприємств аграрного сектору економіки, а саме їх розміри за площами, кількість працюючих робітників та обсяги виробництва.

Якщо виокремлювати конкретні заходи, то потрібно звернути увагу на реалізацію облікової політики, бо постійна сезонність багатогалузевого

виробництва, може вплинути на реалізацію фінансових результатів, кількість готової продукції та правильність організації обліку витрат та доходів.

З історичного розвитку бухгалтерського обліку, варто охарактеризувати 80-90-ті роки ХХ століття. Вони яскраво виражають способи виявлення нових досліджень зі впливу на методики обліку, що тягнуть за собою галузеві показники підприємницької діяльності. Найяскравіше, такі дослідження, були розкриті в працях Пізенгольца М. З. та Литвина Ю. Я. та інших вчених.

За результатами зазначених досліджень, можна зробити висновок, що вплив природних та соціальних факторів сільського господарства, що виступає галуззю матеріального виробництва підприємства, має велике значення у специфіці розвитку сільського господарства та характеризується відповідними особливостями, що зображені на рисунку 1.2, а саме:

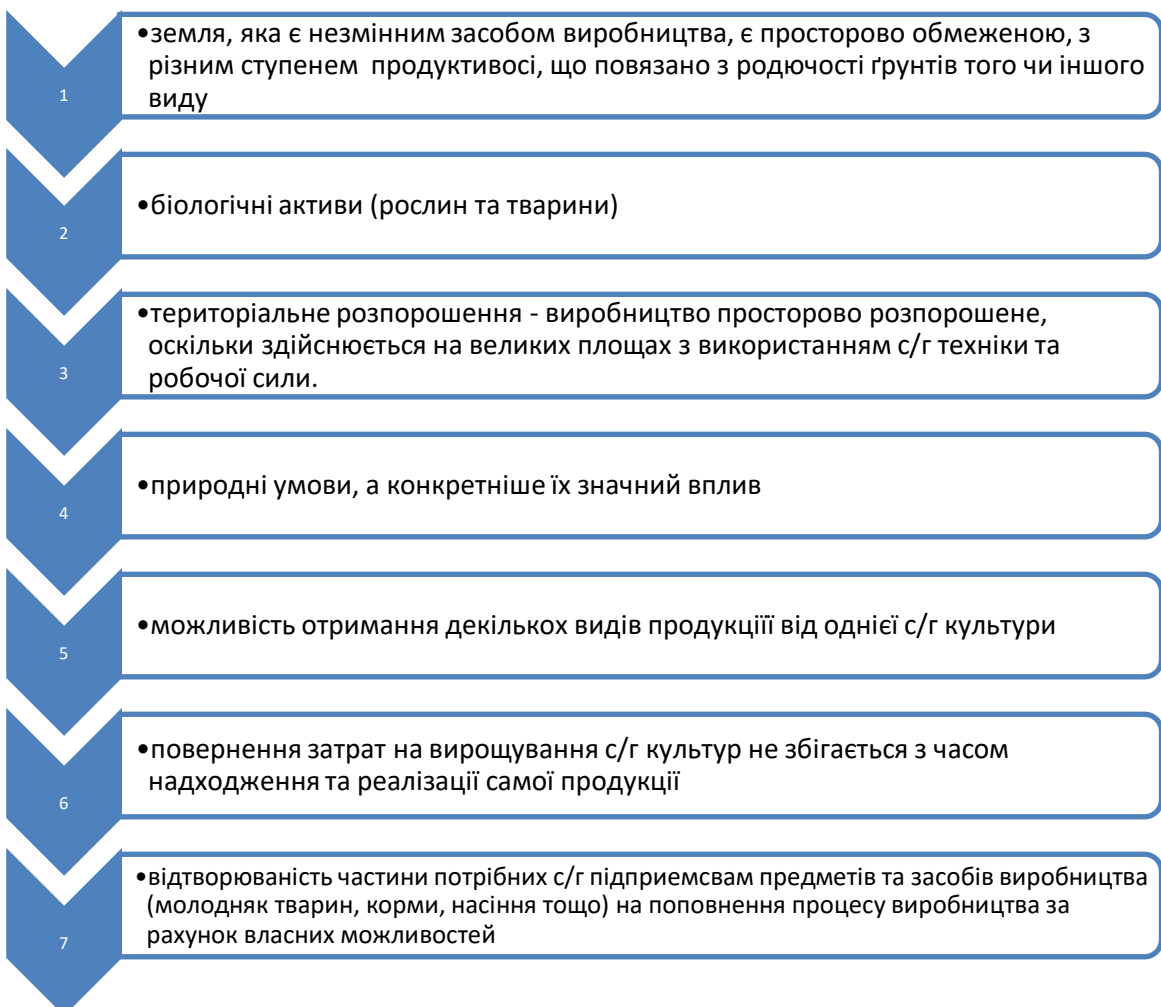


Рисунок 1.2 – Особливості розвитку сільського господарства

Відповідно, навіть однотипні підприємства за своїми формами управління та господарювання мають певні відмінності, що склалися історично. Сучасна ж тенденція світового ринку сільського господарства, показує, що майже все виробництво виконується в більшості на фермерських господарствах, що по своєму можуть мати великі об'єми, однак не можуть підтримувати монополізацію сектору економіки. Відповідно до цього, менш дрібні виробники сільськогосподарської продукції, не мають змоги самостійно організовуватися в різні групи, щоб мати хоч якийсь вплив на ринок, бо кожен окремих фермер, не має економічної змоги у вигляді великих обсягів для виходу на ринок, щоб якомога далі якось вплинути на його ціни. Однак, не дивлячись на велике втручання з боку держави, у розвинутих країнах, на сьогоднішній день, вхід та вихід на сільськогосподарські ринки мають вільний доступ.

Саме в таких країнах, рівень налагодженості ринка землі для сільськогосподарських підприємців дуже розвинутий, це виражається в оренді на землю, іпотечних кредитах. Тобто, кожен хто бажає розпочати вести сільськогосподарське виробництво, має змогу отримати відповідний ресурс для цього, або ж навпаки, якщо підприємець розуміє, що стан його підприємства несе лише безприбутковість, то він має змогу продати своє господарство, не маючи при цьому якихось юридичних та економічних перешкоджань.

Одна з особливостей сільського господарства ринку України, мабуть, як і країн іншого світу, є велика частка господарства під власністю населення, де більша частка належить особисті селянські господарства, що, в свою чергу, належить великій кількості основних виробників сільськогосподарської продукції. Основною їх метою, можна назвати, забезпечення своїх сімей, без великого навантаження на грошові доходи. З економічної точки зору, прагнення підприємств аграрного сектору економіки, до максимального прибутку від свого підприємства, за теорією

фірм, є дуже прийнятним. Бо, як ми знаємо, що кінцевим продуктом сільськогосподарського підприємства вважається саме харчові продукти, але попит на даний продукт, має низьке значення. Отже, можна зробити висновок, що попит на сільськогосподарську продукцію не може бути еластичним і стосовно до його прибутку. Дану теорію диверсифікації можна легко підтвердити, бо вона має обмежений рівень. В результаті, ціни та засоби виробництва на сільськогосподарське виробництво, не мають змоги приносити користь аграрному сектору ринка.

Станом за останні роки, підтримка зі сторони держави до виробників сільськогосподарської продукції, майже відсутня, як і урегулювання ринка. Тому виробники продукції, ведуть виробничу діяльність самостійно, без допомоги держави, у більшості випадків призводить до великого рівня збитків. Наслідок, це призвело втрати характеристики обліку, як елемента управління галузевим підприємством.

Станом тепер, не має загального розуміння, що сільськогосподарський виробник, має залежність від природних умов. Деякі вчені вважають, що стан природних умов, навіть у країнах з найбільш розвинутою аграрною культурою, з новітніми технологіями, для використання їх у сільському господарстві, може бути непередбачуваним. Такі природні явища, як хвороби рослин і тварин, повені, засухи, відкладають на аграрному секторі великі ризики для новітніх капіталів. Якщо ж переходити на ринкової економіки, то відбиток соціальних факторів, несе за собою високу конкуренцію та розвиток форм власності, до всіх видів господарювання.

Для майбутнього покращення економічних реформ, що, і собі, спрямовані на збільшення ефективності у виробництві, може призвести то змін у самій структурі підприємства, її організаційної та економічних відносинах. З прикладу приватизації та реорганізації підприємств, що веде у собі використання майнових та земельних паїв, необхідно враховувати, що порядок обліку власного капіталу, розподілу прибутку та розрахунків за паї, може бути змінений.

Ось чому так гостро стоїть сьогодні питання підвищення відповідальності власників підприємств, що використовують майнові та земельні паї селян та контролю за їх збереженням і ефективністю використання. Аналізуючи все вище сказане, можна сказати, що значення бухгалтерського обліку, як одного із головних чинників для керування господарським підприємством, сприяє більш успішному функціонуванню підприємства, але також може гальмувати його. З досвіду ведення на обліку на таких підприємствах України та дієвих на сьогодні матеріалів, що складність ОБО значно відмінна від обліку інших галузей господарства.

Якщо брати до уваги сезонність виробництва, то можна побачити вплив на бухгалтерський облік витрат та вихід ГП. Наприклад, підприємствам необхідно вести розріз госпрозрахункових підрозділів за групами культур, видами тварин, незавершеного виробництва та статтями затрат. Велике значення у всьому цьому має розподілення виробничого процесу на залежність від часу виконання робіт. Це має значення, не тільки, як економічна ефективність затрат виробництва, а й потрібне для повного контролю за формуванням собівартості цієї продукції. Всю отриману продукцію з сільськогосподарського виробництва, розділену за видами, має бути оприбуткована за її кількістю та оцінена протягом року за плановою собівартістю, а в кінці року, має бути доведена до фактичної собівартості. Всю витрачену продукцію сільськогосподарського виробництва за поточний рік, має бути списана, як затрати виробництва за тією ж плановою собівартістю, що має бути виправлена в кінці року на фактичну. Продукцію ж минулого року, доводять за фактичною собівартістю.

До специфічних об'єктів обліку на сільськогосподарських підприємствах, може бути віднесені багаторічні саджанці та робоча худоба. Також, для обліку сільського господарства, використовуються властиві риси, що потрібні для обліку в галузях народного господарства, а саме він утворюється на єдиному плані рахунку та має для застосування такі ж форми та методи облікових робіт. На сільськогосподарських підприємствах

характерні типові форми бланків для документів, також зустрічаються форми, що розроблені тільки для сільського господарства.

Важливим є те, що всі процеси господарювання, тягнуть за собою зміни поглядів на формування самої системи ОБО, головною метою якої, є вдосконалення управління та звітністю підприємства.

1.3 Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств

Значення реформування усєї економіки України, несе в собі корінні зміни в структурі ОБО. Ця система повинна прийняти в себе найкращі правила світової практики ведення та організації бухгалтерського процесу, при цьому не виходячи за рамки національності.

Головним етапом раціональної ОБО є досконале вивчення законодавчих актів та нормативних положень. За останні роки, нормативно-правова база бухгалтерського обліку перенесла великі зміни, зокрема прийнята значна кількість законів про реформування економіки аграрного сектору. Так з 1 січня 2000 року, було введено ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», прийнято новий план рахунків, що підходить для всіх підприємств та П(С)БО.

Для самих сільськогосподарських підприємств, були введені нормативні документи, котрі відображають в собі особливості для діяльності товаровиробників. Вони виражають формування фінансових результатів, оцінки біологічних перетворень для основних галузей виробництва: тваринництво і рослинництво та формування витрат та доходів. Отже, сільськогосподарським підприємствам необхідно організувати обліково-аналітичну роботу бухгалтерії, відповідно до новітньої ринкової економіки.

В той час, національна система обліку, має трансформуватися у відповідності з міжнародними стандартами. Дана програма несе зміни у системі ОБО, які затверджені КМУ у 1998 році та має наступні напрямки (див. рисунок 1.3)

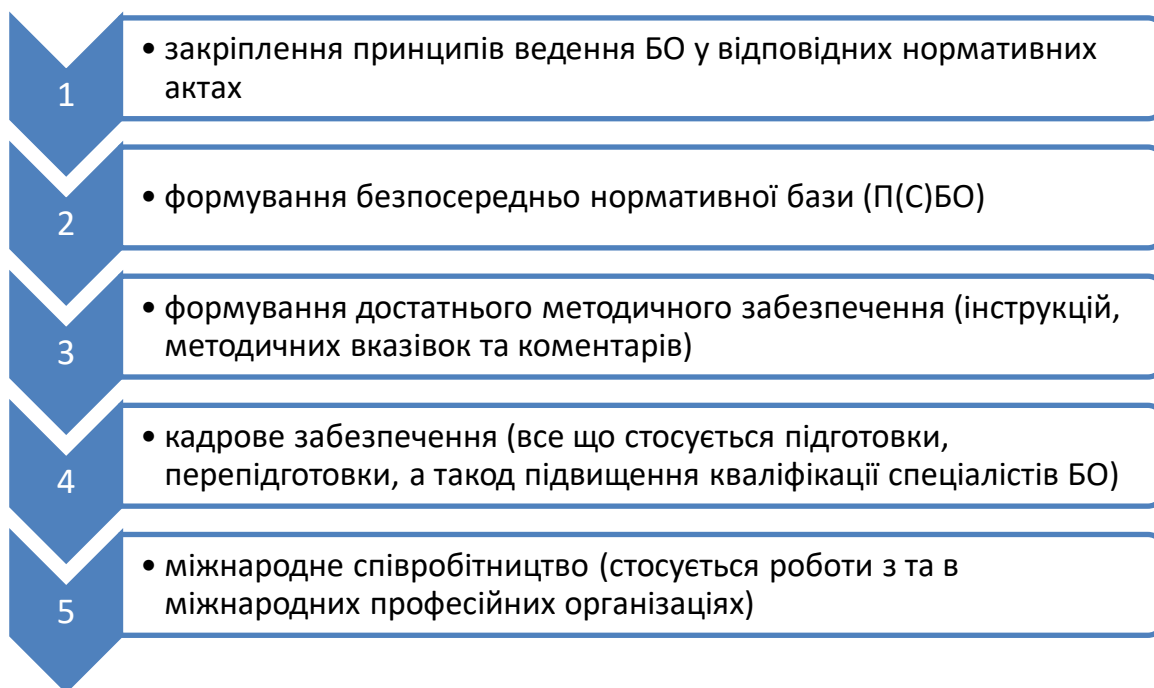


Рисунок 1.3 – Напрямки системи бухгалтерського обліку від 1998 року

Відповідно до нової Програми, мета нормативного регулювання обліку виступає забезпечення всіх користувачів правомірним доступом до всієї інформації та звітності, надання повної картини фінансового стану суб'єкта господарювання. До групи регулювання з боку держави, підходять всі аспекти БО, що мають схожість зі складанням звітності та достовірності інформації для неї. Що ж стосується порядку, форм, строків та структури інформації для звітності необхідної внутрішнім користувачам, СГ має право регулювати сам.

Всі сільськогосподарські підприємства, відносяться до СГД, їх види мають визначатися за відповідними формами власності та видами господарської діяльності. До сільських форм підприємницької діяльності відносяться: господарські товариства, сільськогосподарські кооперативи, ПП та інші. Їх функціонування мають регламентуватися нормативними актами,

такими як: Конституція України; ГКУ, Земельним кодексом України та такими Законами України: «Про власність», «Про господарські товариства», «Про фермерське господарство» та іншими нормативно-правовими актами.

Відповідно ВРУ, 16 липня 1999 р., був прийнятий Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який визначає правові засади при регулюванні, організації та веденні БО для складання ФЗ на підприємстві (див. рисунок 1.4).

Розділ 1	Розділ 2	Розділ 3	Розділ 4	Розділ 5
• Загальні положення (визначені терміни, мета, принципи, а також валюта БО й фінансової звітності тощо).	• Державне регулювання БО та ФЗ	• Організація та ведення БО (висвітлено питання організації БО, основні вимоги до порядку ведення первинних документів, а також реєстрів БО, засади здійснення інвентаризації як активів так і зобов'язань тощо).	• Фінансова звітність (зазначені вимоги до ФЗ, звітний період, порядок подання, а також оприлюднення ФЗ тощо)	• Прикінцеві положення

Рисунок 1.4 Правові засади для регулювання ОБО

Отже, законодавством передбачена поступова зміна управління БО на державне регулювання.

З 1 січня 2011 року, був прийнятий ПКУ, де зображені всі відносини в сфері податків та зборів, в т.ч. і для сільськогосподарських підприємств, шляхом визначення бази, за якою проводиться оподаткування, розміру та порядку, за яким відбувається сплата відповідних податків та зборів.

Варто зазначити деякі види податків повинні включатися до витрат підприємства або прямим способом або відповідно до розподілу бази розподілу даних витрат (плата за землю, податок на прибуток), а вже інші (ПДВ) мають включатися з доходів підприємства. Відповідно до темпу змін в

економічному та політичному стані України, змінюється ПКУ, що несе за собою внесенням доповнень і уточнень до його положень.

Представлення нормативної бази ОБО, можна побачити у П(С)БО, завдяки яким, мають бути визначені засади у формуванні активів, власного капіталу для розкриття інформації у ФЗ.

П(С)БО – затверджений центральним органом влади, нормативно-правовий акт, що несе в собі забезпечення формування фінансової політики держави, завданням якого є визначення принципів та методів для ведення БО і складання ФЗ, що не будуть суперечити міжнародним стандартам.

Зараз в Україні, діють більш ніж 30 відомих П(С)БО, що мають у собі певні зміни та введені в дію вже нові стандарти для покращення ОБО та ФЗ.

Відповідно до нормативної бази, організація обліку сільськогосподарських підприємств, має бути показана в стандартах. П(С)БО 9 «Запаси», 16 «Витрати», 30 «Біологічні активи» та інші положення, потрібні для організації обліку витрат та порядку оцінювання сільгосппродукції. Наприклад, сільськогосподарська продукція може бути оцінена: за виробничою собівартістю П(С)БО 16 «Витрати» або за справедливою вартістю. Застосування такої оцінки можливе при визнанні активів в рослинництві (посіви зернових культур) і тваринництві (види та групи тварин).

План рахунків, який був введений у дію 1 січня 2000 року, що несе в собі облік активів, капіталу, зобов'язань по господарським операціям та Інструкцію для його застосування, що була затверджена МФУ. У наявному плані є передбачені для нього синтетичні рахунки та субрахунки, які можуть використовуватися на підприємстві, для покращення управління, контролю, аналізу і звітності та можуть бути доповнені новими субрахунками. Для обліку витрат на сільськогосподарських підприємствах можуть бути використані рахунок 23 «Виробництво» та субрахунки: 231 «Рослинництво» і 232 «Тваринництво» тощо.

Вже самостійно підприємство визначає свою додаткову систему для аналітичного обліку, що буде враховувати особливості діяльності та

технології виробництва продукції. Окрім Плану рахунків, на підприємстві має розроблятися робочий план рахунків, що несе в собі забезпечення ведення обліку відповідно до чинних актів та нормативних документів.

Вони потрібні для формування порядку витрат за об'єктами обліку, що включають методи оцінки біологічних активів продукції. Міністерство аграрної політики України наказом № 132 від 18.05.2001 р. затверджено Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (з наступними змінами і доповненнями), що випливають зі змін, внесених в П(С)БО.

Рекомендаційна мета складається із забезпечення на підприємстві складання й кваліфікації витрат, їх подальшого планування та обліку, уточнення собівартості продукції на підприємствах, які мають різні організаційно-правові форми власності. Важлива перевірена методика формування витрат та калькулювання для окремих видів продукції основних чи інших галузей (за об'єктами обліку), проводиться оцінка всієї продукції. Також передбачена послідовність розрахунку собівартості продукції та в подальшому закриття рахунків на підприємстві.

Первинні документи у спеціальних формах, затверджені аграрною політикою України, на державному рівні, зображені особливостями управління обліку господарських товариств:

- правила, для застосування спеціальних видів первинних документів із обліку ОЗ і інших підприємств сільськогосподарського типу (відповідно наказу Міністерства аграрної політики України від 27.09.2007 р. № 701);

- посилання, для користування спеціальних видів первинних документів з обліку виробничих запасів (наказ Міністерства аграрної політики України від 21.12.2007 р. № 929);

- наставлення направлені на використання окремих видів первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів на підприємствах сільського типу (відповідно наказу Міністерства аграрної політики і продовольства України від 21.02.2008 р. № 73).

Відповіді типи документів, потрібно використовувати в окремих галузях сільськогосподарських підприємств, відповідно до виробничої специфіки. Ці рекомендації були розроблені для забезпечення принципів ведення обліку ОЗ, виробничих запасів та біологічних активів, відповідно чинних вимог законодавчих актів та нормативної документації.

Наказом № 390 від 4.06.2009 р. затверджено залучені форми регістрів журнально-ордерного обліку підприємств та рекомендації. П(С)БО 30 «Біологічні активи» та інші правові документи, явні особливості для ведення обліку на сільськогосподарських підприємствах. В першу чергу, вони спрямовані на регістри БО (крім позабалансового обліку) використовуючи при цьому метод подвійного запису про рух активів, капіталу та зобов'язань сільськогосподарського виробництва, не відштовхуючись від вибору власності, форм та видів діяльності; аналітики складових цінностей активів, капіталу і зобов'язань доходів, витрат.

На кожному підприємстві, завдяки чинним положенням та нормативним документам, має розроблятися Наказ про облікову політику, в якому мають бути вказані методи та принципи ОБО. Підприємством самостійно обирається облікова політика з веденням особливостей організації управління, норм діяльності, що будуть зафіксовані в документах та особливості комерційної діяльності для поточних та довготермінових цілей.

Підприємство при виборі облікової політики, слід користуватися рекомендаціями, що мають вимоги:

- повідомлення про зміни в обліковій політиці, від зовнішніх користувачів інформації;
- стабільність облікової політики за певний період (звітний рік);
- діяльність принципів облікової політики за чинною нормативною базою.

Якщо підприємство хоче змінити облікову політику, то тільки у разі зміни у чинному законодавстві та нормативному регулюванні бухгалтерського обліку України.

У ФЗ, має бути розкрита облікова політика підприємства. Наприклад, для обліку витрат та подальшого визначення собівартості продукції для сільськогосподарських підприємств, має бути вказане:

- порядок за яким зображуються прямі та непрямі витрати на виробництво;
- методи за якими обліковуються витрати, що несуть в собі застосування відповідних документів та реєстрів;
- повна організація синтетичного та аналітичного рахунку;
- правильний порядок розподілу загальновиробничих витрат;
- доступні методи калькулювання сільськогосподарської продукції або біологічних активів, та подальше їх зображення у звітності.

Зміни до наказу можуть бути внесені, відповідно до нових законодавчих актів та нормативних документів, що направлені для ОБО на сільськогосподарському підприємстві.

Особливу увагу слід звернути на майбутнє удосконалення господарства, як механізму, при цьому реформувати економічні відносини в сільському господарстві України, що буде сприяти внесенню нових змін до законодавчих актів та нормативних документів, щодо ОБО на сільськогосподарському підприємстві.

Отже, для співробітництва України з міжнародними організаціями, фондами та вихід на нові ринки, можливі при повній відкритості та прозорості інформації у сутності економічних питань, в тому числі бухгалтерського обліку, відповідно до міжнародних стандартів.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ (НА ПРИКЛАДІ ТОВ «ЗОРЯ»). ПРАКТИЧНО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

2.1 Загальна характеристика ТОВ «ЗОРЯ»

Назва підприємства – Товариство з обмеженою відповідальністю «Зоря».

Дата реєстрації підприємства – 24 березня 2000 року.

Форма власності – приватна.

Товариство з обмеженою відповідальністю «ЗОРЯ», надалі Товариство, створено відповідно до Цивільного та Господарських кодексів України, законів України «Про господарські товариства», на підставі засновницького (установчого) Договору про створення Товариства з обмеженою відповідальністю «Зоря».

Географічне становище Товариства: ТОВ «Зоря» знаходиться в с. Ленькове, Новгород-Сіверського району, Чернігівської області. Юридична адреса підприємства: 16092 Чернігівська область Новгород-Сіверський район с. Ленків телефон (04658) 21618.

До головної мети діяльності ТОВ «Зоря» відноситься отримання прибутку на основі задоволення потреб фізичних осіб у формі товарів, робіт та послуг, а також забезпечення робочих місць.

Предметом діяльності ТОВ «ЗОРЯ» є:

- роздрібна та оптова торгівля товарами виробничого призначення;
- реалізація товарів промислово-технічного призначення;
- реалізація продуктів громадського харчування.

Видами діяльності ТОВ «Зоря» є:

01.11 – вирощування зернових, бобових культур і насіння олійних

культур;

01.13 – вирощування овочів і бульбоплодів;

01.41 – розведення великої рогатої худоби і буйволів;

01.42 – розведення іншої великої рогатої худоби;

01.46 – розведення свиней;

01.50 – змішане сільське господарство.

Господарство розташоване за 20 км від районного центру, що дає змогу оперативно забезпечувати господарство необхідними розхідними матеріалами, паливом, запчастинами тощо.

На балансі підприємства є достатня кількість техніки для обробки землі, проведення посівної та збиральної компанії, але відсутня техніка для збирання зернових культур (товариство орендує комбайни), недостатньо власного автотранспорту.

Підприємство здебільшого реалізує свою продукцію в межах України.

Регулювання діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ЗОРЯ» регулюється чинним законодавством України. Товариство має свою круглу печатку, свій штамп, бланк з відповідними реквізитами, майно, рахунок в банку та самостійний баланс.

Облік і звітність підприємства здійснюється відповідно до вимог чинного законодавства. Перевірки фінансової діяльності здійснюються державними податковими органами, іншими органами державної влади, у межах, визначених законом повноважень. Підприємство здійснює первинний (оперативний) та бухгалтерський облік результатів своєї роботи, складає статистичну інформацію, а також надає відповідно до вимог закону фінансову звітність та статистичну інформацію щодо своєї господарської діяльності, інші дані визначені законом.

Для кращого розуміння фінансового стану підприємства проаналізуємо його виробничо-господарську діяльність за головними технічно-економічними показниками:

1. показники виробничо-господарської діяльності на підприємстві;

2. стан активів підприємства за основними показниками;
3. ключові фінансові показники діяльності підприємства;
4. оцінка якості управління кадровим потенціалом підприємства.

Визначення динаміки показників виробничо-господарської діяльності на підприємства (див. табл. 2.1) (Додаток Б)

Отже, проаналізувавши Табл. 2.1 в Додатку Б, то реалізація продукції за 2018 р. збільшилася до 118,3% в порівнянні з 2017 р., але у 2019 р. зменшилась до 88,4%. Значення чистого прибутку у 2018 р. значно зросло на 10%. Собівартість виробленої продукції за 2019 р. також виросла до 10%. Дані показники обумовили, своїми значеннями, значне зниження прибутків та рентабельності.

Стан активів підприємства за головними показниками за 2017 – 2019 рр. надані в таблиці 2. 2. (Додаток В).

За даними таблиці 2.2 у Додатку В, можна стверджувати, що змін власного та статутного капіталу не відбулося.

Результати оцінки фінансового стану підприємства представлені в таблиці 2.3 (Додаток Г).

Аналіз даних таблиці 2.3 Додатку Г представлених в таблиці дозволяє стверджувати, що:

- коефіцієнт фінансової стійкості підприємства майже не змінюється, коливаючись з 2017 р. по 2019 р. в межах 0,063 – 0,065. Його зменшення відбулося лише на 1,6% у 2018 р., вартість власного капіталу, зросла на 4,8% на кінець 2019 р.;

- наявність та розмір чистого оборотного капіталу (тис. грн.), свідчать про здатність підприємства до сплати поточних зобов'язань, що зросли на 11,1% у 2018 р. та на 10% у 2019 р.;

- за показниками забезпеченості власних оборотних коштів, до 2018 р. залишалась незмінною, а у 2019 р., скоротилась на 0,3 %. Щодо основних засобів, можна сказати, що його ефективність у 2018 р. зросла на 4,74%, хоча

у 2019 р., трохи зменшилась до 99,52%. Загальна оборотність підприємства з роками зменшилась.

- аналізуючи рентабельність діяльності, то можна побачити її зменшення до 77,31 % у 2018 р. та до 81, 86 % у 2019 р., вже у порівнянні з 2018 р.. Як ми можемо спостерігати, що з роками, зменшення показника трохи уповільнюється. На ряду з тим, рентабельність у 2018 р, збільшилась до 177,4%, але була зменшена до 110, 61 у 2019 р.. Тому робимо висновок, що рентабельність підприємства є дуже низькою. Дивлячись на доходи, то їх рівень росту склав 17,7% у 2018 р., але у 2019 р. пішли на спад та близиться до тенденції застою.

Усі вище представленим данні, характеризують загальні результати ефективності виробничої діяльності підприємства за останні роки. Даний аналіз потрібен для зображення динаміки основних економічних показників, відповідно до даних річних балансів.

Для оцінки якості управління кадровим потенціалом підприємства, розглянуто динаміку основних показників з управління персоналом підприємства за 2017 – 2019 рр. Було проаналізовано динаміку основних показників з управління персоналом підприємства (див. табл. 2.4) (Додаток Д):

Отже, за даними таблиці 2.4 Додатку Д, було з'ясовано кількість працюючих працівників на підприємстві, що у 2018 р. зменшився до 4 чол., але у 2019 р. повернувся до 100% кількості в порівнянні з 2017 р. Було проаналізовано склад і динаміку кадрів адміністративно-управлінського апарату та виробничих кадрів. Рівень заробітної плати з кожним роком зростає так, як і продуктивність праці.

У висновку, відводивши усе вище наведене та проаналізувавши балансову звітність за 2017-2019 рр., то робимо висновок, що ТОВ «ЗОРЯ» є прибутковим підприємством.

2.2 Особливості організації бухгалтерського обліку на сільськогосподарському підприємстві на прикладі ТОВ «Зоря»

Як ми вже зазначали в попередньому пункті нашої кваліфікаційної роботи Товариство належать до групи юридичних осіб, що має власний баланс, печатку, штамп власного найменування, власні бланки та може від свого імені укладати угоди, керуючись при цьому чинним законодавством України, статутом та внутрішніми процедурами та нормативними актами.

Для ТОВ «Зоря» характерне одиночне виробництво, що характеризує собою малим обсягом випуску продукції та високої собівартості виробів.

Бухгалтерський облік виступає, як впорядкована інформаційна система, що має певні завдання, такі як:

- зазначає рух та стан майна;
- розрахунки та зобов'язання з покупцями;
- власні кошти;
- фінансовий результат суб'єктів діяльності за допомогою методу безперервного та документальної реєстрації господарських операцій.

Для створення впорядкованої інформаційної системи було досягнуто регламентацію єдиних методологічних основ, що використовуються у сукупності, для найбільш ефективного управління фінансово-господарською діяльністю. Завдяки цьому може бути представлена і своєчасно сформована інформація про фінансове та майнове становище підприємства, без великих витрат на підготовку.

Порядок ведення бухгалтерського обліку окремих господарських операцій у ТОВ «Зоря» здійснюється згідно Наказу про облікову політику від 02.01.2019 [Додаток Е].

Завданням керівника є створення всіх необхідних умов для правильного ведення бухгалтерського обліку. При цьому необхідним є неухильне забезпечення виконання усіма підрозділами та службами всіх вимог бухгалтера для дотримання правильного оформлення та подання

первинних документів до обліку. Відповідно ведення бухгалтерського обліку покладене на головного бухгалтера.

На ТОВ «Зоря» ведеться журнальна форма бухгалтерського обліку, що використовується за принципом систематизованого накопичування даних в регістрах аналітичного та синтетичного обліку, в первинних документах. Вони необхідні підприємству для управління та контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, а саме для складання річної та періодичної бухгалтерської звітності. До них відносяться журнали в яких рахунки ведуться по кредиту синтетичних рахунків та дебету кореспондуючих рахунків. Також використовується аналітичний облік, а саме: книги, таблиці та відомості.

Кожного місяця всі підсумкові дані кредитових оборотів із всіх журналів мають бути перенесені до головної книги, де має бути підраховано обороти по дебету по рахунках. Головне завданням якої є узагальнення даних журналів та перевірки записів по кожному рахунку для складання звітного балансу.

Також Товариство використовує оборотну відомість за рахунками бухгалтерського обліку, яка складається з даних оборотів на рахунках бухгалтерського обліку Головної книги після занесення до неї оборотів із всіх журналів. Обороти за дебетом рахунків і кредитом рахунків також мають бути рівними [1].

Для правильного зберігання документів використовується раціональна система обліку, вона є не лише цілісна протягом встановлених термінів, а й надає можливість користуватися у будь-який момент для довідок.

Первинні документи, що проходять обробку, для передачі до архіву, зберігаються в бухгалтерії у спеціальному приміщенні, тому на ТОВ «Зоря» було встановлено терміни зберігання документів підприємства з бухгалтерського обліку.

При списанні виробничих активів, згідно з Наказом про облікову політику на ТОВ «Зоря», має бути оцінено за методом ФІФО. Він базується на тому, що одиниці запасів, мають бути продані чи використані першими,

щоб запобігти псуванню. Останні ж, мають бути оцінені за цінами останніх надходжень. До переваг цього методу можна віднести його простота та об'єктивність. Він використовується для недопущення можливого завищення або заниження вартості запасів, тобто максимально наближає вартість запасів до поточної ринкової вартості.

У балансі ТОВ «Зоря» дебіторську заборгованість за товари, продукцію, роботи, послуги та іншу поточну дебіторську заборгованість відображають за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається як різниця між сумою дебіторської заборгованості та сумою резерву сумнівних боргів.

Величину резерву сумнівних боргів на ТОВ «Зоря» визначено на підставі класифікації ДЗ за термінами її непогашення.

Для рівномірного розподілу витрат протягом звітного року, створюється резерв для оплати відпусток. Щомісяця ТОВ «Зоря» нараховується відповідна сума, шляхом множення фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці. Отримана сума збільшується на відсоток відрахувань до фондів обов'язкового страхування.

Для калькулювання собівартості монтажних робіт, застосовується комбінований процесний метод обліку витрат, а також встановлено ліміт на матеріальні витрати.

Даним Наказом затверджено робочий план рахунків обліку. Головним бухгалтером, для забезпечення деталізації облікової інформації, введені додаткові субрахунки.

Також є затверджений перелік осіб, що мають відповідне право на підпис первинних документів та підзвітні особи, що несуть відповідальність за матеріальні цінності, а саме за їх склад, що доведений до усіх структурних підрозділів. Дані особи, несуть повну відповідальність за вірогідністю виписаний ними документів, а також за своєчасність їх передачі до бухгалтерії, відповідно до графіка документообігу.

Всі групи основних засобів, обов'язково амортизуються за

прямолінійним методом, відповідно до Наказу про облікову політику, що є простим у застосуванні для тривалого використання.

Для більшої певності даних бухгалтерського обліку раз на рік ТОВ «Зоря», проводиться інвентаризація, основними завданнями якої є:

- виявлення наявності ОЗ, грошових коштів в касі на рахунках та наявності матеріальних цінностей;
- визначення невикористаних матеріальних цінностей;
- дотримання умов зберігання для матеріальних цінностей та правила їх утримання та зберігання;
- перевірка вартості облікованих на балансі матеріальних цінностей, сум заборгованостей та термінів позовної давності в статтях балансу.

Ще одним важливим моментом ОБО на підприємстві є організація його документообігу. Оскільки саме він повинен виступати інструментом, що забезпечить функціонування ефективної системи відповідної комунікації на підприємстві, адже без наявності документа не можливо провести жодних записів у систему.

Відповідно до чинного законодавства усі господарські операції ТОВ «Зоря», оформлені, як документи для облікового відображення, що представлені, як згруповані економічні показники (вартісні, якісні, натуральні). Саме за документуванням, що виступає на най нижньому рівні в системі облікового зображення, ведеться облік операцій з надходження і вибуття активів.

Для створення різних форм документів, формування первинних та проміжних даних, потрібна велика кількість виконавців, для розробки графіка документообігу. Він систематизує усі дії учасників процесу та процедур для руху облікової інформації.

Отже, на ТОВ «Зоря» присутні всі основні елементи, які притаманні організації бухгалтерського обліку, зокрема визначені форма організації та форма ведення бухгалтерського обліку, затверджені Наказ про облікову політику та графік документообігу.

2.3 Організація бухгалтерського обліку витрат сільськогосподарського підприємства ТОВ «Зоря»

Кількість завдань, для вирішення яких потребує система бухгалтерського обліку, надзвичайно велике. До об'єктів ОБО в узагальненому вигляді належать:

- ресурси, процеси та капітал;
- забезпечення довгострокових та поточних зобов'язань;
- доходи та результати облікової діяльності;
- витрати, що пов'язані діяльністю підприємства;
- збалансованість об'єктів обліку.

Величина об'єктів може, як і збільшуватися, так і зменшуватися в залежності від політики підприємства та необхідно її в забезпеченні інформацією зовнішніх користувачів. Складним є питання, що пов'язані з обчисленням величини витрат та подальшим управлінням ними. Їх потрібно розглядати, як частину управління підприємством в загальному принципі, тобто їх планування, аналіз, облік та урегулювання.

До основних умов створення ефективної системи управління витратами слід віднести:

- розподіл на зони відповідальності, також часто зустрічається, як цент відповідальності кожного з них;
- робота управлінців пов'язана зі складанням кошторисів та розробленням нормативів для них;
- підготовка звітів про функціонування центру відповідальності, для чіткого порівняння фактичних та кошторисних даних по окремих статтях витрат, що є контрольованими та неконтрольованим управлінцем;
- забезпечення умов для аналізу накопичених відхилень та виявлення їх причин утворення;
- регулювальних дій, для недопущення негативних відхилень на майбутнє.

Розвиток обліку зв'язаний з утворенням нових потреб середовища, до якого можна віднести розробку та впровадження новітніх процедур та засобів передачі інформації між користувачами, що в підсумку утворюють нові концепції. Для сучасних умов, стан витрат у бухгалтерському обліку має зводитися до принципу спожитих ресурсів, під час статутної діяльності та мають бути виражені у грошовому еквіваленті. Отже, відбувається зміна основних економічних категорій на витрати і собівартості.

Можна сказати, що ефективність обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (робіт і послуг), призводить до залучення даних єдиної підсистеми БО, у свою інтегрує облікові та аналітичні інструменти з інших систем та методів обліку.

На ТОВ «ЗОРЯ» відповідно затвердженим рекомендаціям по обліку, плануванню та калькулювання собівартості продукції на господарських товариствах, наказом від 18.05.2001 року №132, Міністерства аграрної політики України, можливе для застосування такі статті (див. Додаток Е) [16]

У Додатку Ж представлені основні рахунки витрат ТОВ «Зоря» та їх розкриття.

Для документального оформлення витрат продукції існує система первинних документів.

Відповідною підставою, при сплаті з/п, таблиць для обліку робочого часу, обліковий лист роботи, наряди на роботу. Витрати на оплату з/п по структурним підрозділам, знаходяться у відомості обліку певного Журналу обліку робіт і витрат. Туди має записуватися, всі дані з книжок та облікових листів по праці виконання робіт та інші. З врахуванням документів по виплатах з/п, відомостей повинна складатися Зведена книгу нарахування та розподілення на оплату праці.

Амортизація ОЗ, що зазначені у використанні сільського господарства визначаються у певних рахунках по амортизації й входять до виробничих витрат.

Для того, щоб віднести страхові платежі до обліку витрат

виробництва, береться Карта - розрахунок бухгалтерії, платежів по страхуванню майна.

Весь облік інших витрат ведеться за принципом обліку рахунків на підприємства, за допомогою певних довідок та звітів про рухи матеріальних цінностей. Обробка даних переважно з різних відомостей, йде до реєстрів аналітичного обліку.

Розподілення витрат по управлінню виробництва, використовується відповідними рахунками на основі відомостей по розподілу накладних витрат.

Запис обліку урожаю зерно вивих та інших культур, показується у регістрах по вирушення зерна та продукції, а саме: талонах і путівках. Визначення обсягу отриманої продукції опубліковується у Реєстрі. Інший урожай відображається у Щоденнику для прибутку продукції та Щоденнику заробітку продукції садівництва. Соковиті та грубі корми належать до Акта приймання соковитих та грубих кормів. Всі отримані дані уточнюються у зведених документах, та є підставою для внесення у реєстри аналітичного обліку.

Наступний вид діяльності – тваринництво, має свій вид галузей: скотарство (молочні продукти) та свинарство. Об'єктами обліку виступають виробничі витрати на технологічні групи за видами. Кожна група має окремий аналітичний рахунок, який відображає всі витрати по утриманню тварин та прибутку тваринництва.

Журнал-ордер № 5В с.-г, використовується по відображенню кредитних оборотів продукції підгалузей основного виробництва, для списання цінкових послуг та робіт у допоміжному виробництві певних видів витрат (по кредиту 231, 232, 233, 234, 235, 24, 39, 91, 92, 93). Використовуються кореспондуючі рахунки: 20, 21, 22, 23, 24, 27, 39, 90, 91, 92, 930.

Журнал-ордер № 5В с.-г, потрібен обліку нарахування оплати праці та сум відрахування на соціальні заходи по рахунках: 651, 652, 653, 656, 666.

Усі первинні документи, довідки взяті з бухгалтерії тощо,

відповідають причині по заповненню щомісячних виробничих звітів, складання яких, виконується на підставі названих документів та можуть бути залучені інші, які були складені в інших підрозділах чи отримані з бухгалтерії. До таких можна віднести аркуші-розшифрування. Їх складання відбувається в журналах-ордерах. Можливе заповнення виробничих звітів в бухгалтерії підприємства (наприклад: нарахування амортизації).

Для обліку витрат та виходу продукції необхідне ведення:

- Звіт про витрати та вихід продукції № 5.5 с.-г, на сонові основного виду виробництва;
- Звіт про витрати на вихід продукції № 5.6 с.-г, на основі іншого виробництва;
- Звіт загальновиробничих витрат № 5.7 с.-г;
- Звіт о адміністративних витратах № 5.8 с.-г;
- Звіт о витратах на збут № 5.9 с.-г.

Всі ці звіти мають бути складені протягом місяця, від підсумка початку року з об'єктів аналітичного обліку статтями витрат. Використані дані мають групуватися за розрізом, що дає змогу надалі робити записи по аналітичним рахункам по відношенню до синтетичних. Якщо було зроблено декілька відповідних звітів, по витратам синтетичного рахунку, то має бути складена Зведена відомість до Журналу-ордеру № 5 с.-г.

Оборотна відомість по рахунках, необхідна для даних, що накопичуються протягом звітного року, по витратам на продукцію за аналітичними рахунками.

Ці рахунки використовуються у відповідно до чинних Положень, всі записи відповідають виробничим звітам. Підсумок виробничих звітів по синтетичним рахункам та субрахункам переносяться до Головної книги.

РОЗДІЛ III. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

3.1 Облікова політика, як основа розв'язання питань організації обліку на мікрорівні на прикладі ТОВ «ЗОРЯ»

Сучасні потреби у можливості формування облікової політики на доступному рівні для суб'єктів господарювання, в першу чергу, пов'язані з наявністю альтернативних варіантів обліку, що мають державні нормативно-правові акти. Серед запропонованих, бухгалтер має змогу обрати оптимальний для нього та організувати його відповідним чином. Після чого, з реєстру, він може стати активним учасником, котрий може здійснювати господарські операції.

Підприємству надається право на самостійне визначення параметрів та напрямків облікової політики підприємства; також самостійно обирати форму бухгалтерського обліку, як систему обліку регістрів та способу реєстрації інформації з дотриманням всіх особливостей господарської діяльності при наявності технологій для обробки облікових даних; виникає можливість для розробки систем та форм звітності за контролем господарських операцій, необхідне для обліку управління, що визначає форму права працівника для підписання бухгалтерських документів; можливість для створювання правил документообігу і технологій обробки облікової інформації, система рахунків та регістрів обліку; потрібність для виділення окремого балансу для філії або інших відокремлених підрозділів, що мають вести бухгалтерський облік з включенням показників до річної фінансової звітності підприємства та обирати форму для ведення обліку.

Сам процес формування облікової політики є дуже складним. Для правильного сформування мети діяльності підприємства, необхідно обрати методи обліку та правильно розподілити всі обов'язки між працівниками

підприємства. Також варто звернути увагу, що від вдалого вибору облікової політики, залежить ефективність управління господарською діяльністю та вдалого вибору стратегії розвитку перспективи.

Раціональна і ефективна система обліку забезпечує формування якісної інформації щодо усіх сфер діяльності підприємства та його поточного стану, котра використовується для оцінки існуючих позицій господарюючого суб'єкта, ефективності здійснених господарських операцій та прийняття на цій основі управлінських рішень щодо управління його конкурентоспроможністю. Окрім того, обрані способи розподілу витрат, амортизації основних засобів, оцінки спожитих запасів, визначення величини резерву сумнівних боргів і т.д. прямо впливають на собівартість продукції, а отже і на величину витрат, валового прибутку, податку на прибуток і чистого прибутку.

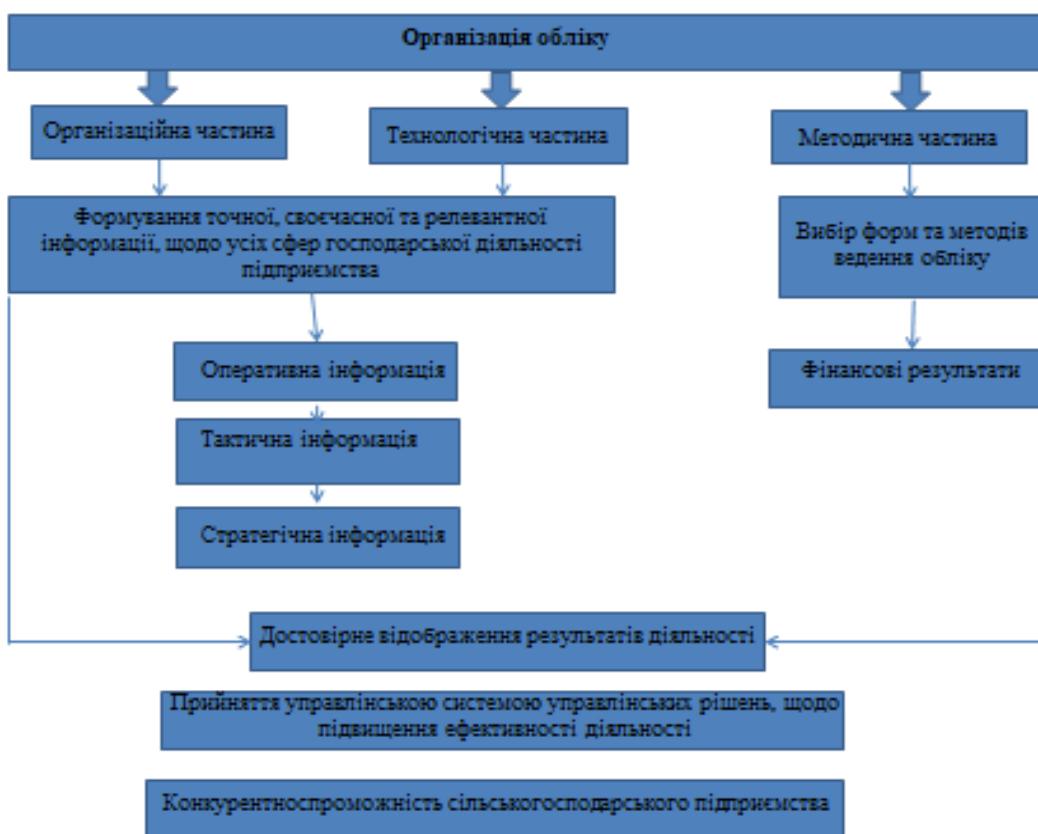


Рисунок 3.1 – Вплив організації обліку на сільськогосподарському підприємстві

Методична частина передбачає вибір системи певних способів та прийомів, на яких базуються документування, інвентаризація, використання синтетичних та аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, оцінка майна та зобов'язань, калькулювання, бухгалтерський баланс та узагальнення даних бухгалтерського обліку на звітну дату.



Рисунок 3.2 - Методична частина організації облікового процесу на сільськогосподарському підприємстві

На практиці методична складова організації обліку зводиться до розробки облікової політики підприємства та оформленні її положень у відповідному наказі. Облікова політика підприємства є документом, в якому повинні враховуватися вимоги державного регулювання, методологічні засади бухгалтерського обліку та позиції суб'єктів підприємницької діяльності щодо їх дотримання.

Не менш важливою є технічна складова організації облікового процесу на підприємстві, котра забезпечує своєчасне формування якісної облікової інформації.



Рисунок 3.3 - Основні складові елементи технічного етапу організації обліку на підприємстві

Технічний етап організації бухгалтерського обліку, полягає у виборі способу обробки облікових даних за тією чи іншою технологією (у ручному чи комп'ютеризованому режимі); розробці переліку облікових регістрів та їх форм за ручної обробки інформації, переліку комп'ютерних програм для обліку - за комп'ютеризованого обліку; встановленні порядку здійснення записів у регістрах і переносу даних у регістри, а також порядку надання інформації, отриманої у електронній обліковій системі.

Якщо під час першого та другого етапів здійснюється організація ведення облікових записів, то третій етап - організаційний - полягає в організації роботи облікового апарату, або іншими словами - це організація бухгалтерської служби, яка всі ці роботи має виконувати.



Рисунок 3.4 - Складові організаційного етапу організації облікового процесу на підприємстві

Кількість завдань облікової політики, дуже велика. До них можна віднести питання ОБО. Отже, нами було запропоновано, розділити інформаційне навантаження між Наказом про облікову політику та Положенням про організацію бухгалтерського обліку. До тексту першого запропоновано вносити лише вибір методу обліку окремих активів, серед тих, що запропоновані законодавством та які залежать виключно від специфіки діяльності даного підприємства (списання запасів і нарахування резерву сумнівних боргів). З приводу другого, то він, має охоплювати інші питання, що стосуються лише організації обліку, тобто, форми організації, розробка форми та форми ведення бухгалтерського обліку.

Підхід до організації Наказу про облікову політику, має містити, вибір методів оцінки об'єктів обліку та елементів обліку на підприємстві – форма організації, форма ведення, план рахунків тощо. У наказі потрібно зобразити обрані методи оцінки об'єктів, а інші елементи обліку, мають бути включені в Положення про організацію бухгалтерського обліку на підприємстві.

Крім того вважаємо за доцільне використовувати вибір можливих підходів, які стосуються організації та ведення обліку на підприємстві (Додаток 3).

Використання даного підходу, дозволить на даному етапі розв'язати проблему ефективності запровадження заходів для покращення ОБО ТОВ «Зоря». Також виникає можливість контролю затрат, способом виявлення місячних відхилень, що мають базуватися на стандартах, що були розроблені, за допомогою інженерних оцінок та затрат. Надалі можливе проведення перевірок, з приводу дотримання працівників запропонованих процедур, що мають обмежувати їх роль для пошуку шляхів вдосконалення інших питань.

Особливою є проблема з приводу формування облікової політики для вагомих заходів, економічних категорій, враховуючи, принцип ведення обліку, такий як, нарахування доходів та витрат. Все це, дуже тісно пов'язане з наявними дискусіями, на тему виділення податкового обліку. Прихильниками такого виділення, в самостійну систему, в першу чергу, є податкові органи. Однак більшість фахівців, відкидають повне розмежування через деякі причини:

- повна втрата інтересу до ФЗ зі сторони податкових органів, що може призвести до ліквідації системи «традиційного» БО;
- збільшення документообігу та роботи бухгалтерів;
- великі витрати для обробки інформації, що має призвести до різних ускладнень.

В цілому підсистеми податкового бухгалтерського обліку, мають бути орієнтовані на зовнішніх користувачів. Для забезпечення однакового підходу до формування бази оподаткування, належить на законодавчому рівні, внести зміни до регламентації правил обліку, методики та способів його ведення, змісту облікових реєстрів. Будь-яка регламентація має бути здійснена через інші документи, наприклад Положення (методичні вказівки, інструкції) МФУ. Однак, має бути підтримана позиція, щодо БО, як єдиної інформаційної системи на підприємстві, яка зможе забезпечувати усіма

необхідними даними про майновий стан підприємства, для внутрішньої господарської діяльності, а саме спілкування з інвесторами та клієнтами.

Необхідно узгодити інтереси системи БО та інтереси оподаткування, в єдину інтегровану систему обліку, для задоволення запитів управління.

Якщо ж, в регістрах обліку, буде міститися недостатня кількість інформації, надалі необхідна буде, для визначення бази оподаткування та не буде відповідати вимогам, то платники податків матимуть змогу, самостійно доповнювати регістри обліку, ще додатковими реквізитами, при цьому, мати змогу вести окремі регістри [3].

Тоді, податковий бухгалтерський облік, як підсистема інтегрованого БО, матиме змогу користуватися, виробленою бухгалтерською методологією, не виключаючи можливість до розвитку теоретичної бази.

Така система необхідна для оптимізації витрат, користуючись бухгалтерським інструментарієм.

Для формування змістової облікової політики, слід взяти до уваги, податки та обов'язкові платежі до бюджету, що здійснюються самим підприємством. Та при формуванні такої облікової політики, необхідно брати до уваги лише питання, що матимуть практичну вагомість.

Одним зі способів, оптимізації ПДВ, є вибір платників ПДВ, що зможе забезпечити можливості, для зображення ПК. Такий спосіб не може регулюватися о. п.. Тому, метод нарахування ПДВ, обирається залежно від суми ПК та зобов'язань з ПДВ.

Мають бути чітко визначені рахунки БО, суми податкових зобов'язань та кредиту, відповідно до специфіки діяльності. Доцільно вважати, що для оподаткування ПДВ, в о. п. слід зазначити заходи для зниження податкових ризиків, що можуть мати зовнішній та внутрішній характер.

Отже, при формуванні облікової політики ТОВ «Зоря», виникає можливість для аргументованого обґрунтування вибраного варіанту начислення податкової бази, що призведе до зниження податкових ризиків. При сучасному стані, облікова політика, перетворилася у інструмент для управління підприємством, на підставі якої здійснюється фінансове та

податкове планування підприємством, що допомагає знизити податковий тягар та оперативно приймати управлінські рішення.

3.2. Оптимізаційні організаційні рішення облікових завдань бізнес-процесів з вирощування сільськогосподарської продукції

На практиці було виявлено, що бухгалтерія нині працює окремо від функції управління. Було виявлена відсутність надходження бухгалтерської інформації до менеджерів підприємства. Практично облік працює лише на державу. Ось чому, важливим елементом бухгалтерського обліку є чітке значення суб'єкта господарювання. Вся вхідна інформація, має бути наділена лише даними, що потрібні для формування вихідних документів. Інші ж дані, лише даремно витрачений час.

На початку потрібно організувати інформаційні запити до різних відділів адміністрації та розробити графіків надходження інформації. Початкова позиція цього, буде організація документообігу, що має забезпечити уникнення дублювання інформації з різних структурних підрозділів та покращити маршрути їх проходження. Останні ж виконуються через теорії графіків. Використання теорії уможливорює оптимізацію надходження інформації від джерел до користувача з урахуванням усіх позицій, що встановлені державою та виконують функцію оптимізації витрат [20].

Завдання облікової системи є побудова даного підходу, що на даний час, є не необхідним. Запровадження чутливого та впливового об'єкта обліку, що виступають витрати, сприятиме оптимізації та збільшення ефективності діяльності, що дозволить уникнути ризиків й непродуктивних витрат. Для прикладу було розроблено рішення завдання оптимального планування витрат, щодо забезпечення підприємства необхідною сировиною (кормами)

для вигодовування худоби.

Основними складовими, які найбільше впливають на обсяг прямих витрат (ПВ), є:

1. відстань до постачальника сировини (S);
2. ціна за одиницю сировини з врахуванням її якості (Ц);
3. обсяг закупленої сировини (O);
4. ціна палива на перевезення сировини за 1 км (Ц_п).

До того ж через те, що парк нашого підприємства обмежений і спостерігається різне споживання пального в залежності від навантаження автомобіля, який перевозить сировину, ми вводимо показник навантаження (Н), який збільшує споживання пального в залежності від завантаженості автівки, що використовується для перевезення сировини. Коефіцієнти зміни споживання пального в залежності від завантаженості наведені у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 - Значення показника завантаженості (Н) в залежності від обсягів завантаженості

№	Завантаженість від гранично дозволеної ваги, %	Показник Н _і
1	до 20	0,1
2	від 21 до 40	0,2
3	від 41 до 65	0,25
4	від 66 до 80	0,3
5	більше 81	0,4

Наведемо формулу для визначення прямих витрат закупівлі сировини у і-того постачальника [4]:

$$ПВ = O * Ц + S * Ц_{п}(1 + Н); \quad [3.1]$$

Для всіх постачальників дана формула буде мати наступний вигляд:

$$\sum ПВ = \sum_{i=1}^n (O_i Ц_i + S_i Ц_{п}(1 + Н_i)); \quad [3.2]$$

де n – загальна кількість постачальників;

i – номер відповідного постачальника.

Базуючись а даному агрегованому показнику ми пропонуємо також ввести показник оптимальності прямих витрат на закупівлю кормів ($O_{ПВ}$), якій визначаємо наступним чином [5]:

$$O_{ПВ} = \frac{\sum ПВ_{ф}}{\sum ПВ_{е}}; \quad [3.3]$$

де $\sum ПВ_{ф}$ – це величина фактичних витрат;

$\sum ПВ_{е}$ – величина еталонних витрат за умови повного завантаження (H_5).

Даний показник оптимальності не може перевищувати 1 та прямує до зменшення [25]:

$$O_{ПВ} \leq 1$$

$$O_{ПВ} \rightarrow 0 \quad [3.4]$$

В залежності від поточних потреб у кормах та логістичних витрат він визначається підприємством індивідуально, проте головною метою є його зменшення, що надасть можливість оптимізації витрат.

За даними підприємства ми провели аналіз прямих витрат на формування кормів для великої рогатої худоби за останні 3 роки. Результати можна побачити у табл. 3.3.

Таблиця 3.3 - Показники прямих витрат на формування кормів для великої рогатої худоби за 2017-2019 рр., грн

Показники	2017	2018	2019
Витрати на придбання кормів	23540	28760	32480
Витрати на транспортування	1530	1784	2067
Сума прямих витрат	25070	30544	34547
Еталонні прямі витрати	26970	35450	42310
Показник оптимальності	0,93	0,86	0,82

З результатів аналізу, робимо висновок, що підприємство прагне скоротити та оптимізувати свої витрати.

Розроблені нами теоретично-організаційні основи для ведення БО витрат операційної діяльності, формуються на засадах теорії графів та мають сприяти оптимізації витрат, що дуже важливо в сучасних умовах конкурентоспроможності. Основним компонентом для формування граф-моделі оптимального рівня витрат на придбання сільськогосподарської продукції для перероблення (Додаток К).

Застосування даного підходу дає змогу більш оперативно формувати вихідну інформацію і своєчасно реагувати на критичні ситуації, що пов'язані з постачанням продукції за умови по несення оптимальних витрат. Такий підхід сприяє оптимізації через мірного використання ресурсів своєчасним усуненням виявлених недоліків і ризиків. Для організації облікового забезпечення реалізації запропонованої моделі доцільно в Наказі про облікову політику прописати положення щодо розв'язання організаційних питань.

Зокрема, по-перше, для обґрунтування вибору оптимального варіанта цін слід сформувати комісію в складі 2-х осіб (головного бухгалтера чи його заступника, економіста відділу маркетингу). Всі повноваженнями комісії пропонується передбачати:

- моніторингом цін,
- формуванням порівняльної відомості цінових пропозицій,
- запитів на потрібні постачання,
- оформлення акта про результати моніторингу цінових пропозицій.

У питаннях іншого документального забезпечення комісія повинна ініціювати запит на формування бухгалтерської довідки про наявні альтернативні варіанти витрат і укладання договорів про постачання (Додаток).

Пропонується форма порівняльної відомості у вигляді таблиці, яка дозволяє ідентифікувати максимально вигідні ціни на сировину, можливі

обсяги поставки та контрагентів (див. Додаток Л)

За результатами складання відомості моніторингова комісія зобов'язана підготувати акт за запропонованою формою (див. Додаток М).

Використання даної моделі через відповідного програмного забезпечення, дає можливість для зменшення витрат часу облікових працівників на технічні, рутинні операції (завдяки механізмам спрощення алгоритмів обчислень і формування вихідних даних).

Особливістю програмних задач є формування рекомендованих форм документів, що включають їх взаємозв'язок через систему ключових оптимізаційних показників (min ціна, min витрати на доставлення і т.п.), має бути доступним пошук мінімуму.

Для введення запропонованої моделі, не потрібно багато зусиль, бо члени комісії можуть обирати облікових працівників з навичками роботи з документами та вмінням оцінювати пропозиції для обґрунтування доцільного способу постачання і найбільш вигідного постачальника.

Але зазначається, що витрати часу на проведення таких обліково-аналітичних процедур, можуть бути великі. Для виділення часу, можливе скорочення кількості контрольних операцій, які виконують облікові працівники.

ВИСНОВКИ

Для успішного ведення облікової політики та забезпечення її інформацією планування, аналізу та контролю господарської діяльності підприємства необхідна належна організація. На сучасному етапі розвитку ринкових відносин організація має великі можливості для подальшого удосконалення обліку на підприємстві.

Було встановлено, значущість поняття «організація бухгалтерського обліку» для сучасного стану економічних відносин та були визначені узагальнюючі терміни, стосовно організації бухгалтерського обліку на підприємстві, керуючих досвідом наукових джерел.

Важливим аспектом удосконалення обліку є надійна організація, що має відповідати до принципів чинного законодавства та передусім зобов'язана забезпечити перехід обліку на сучасні міжнародні стандарти.

На даному підприємстві бухгалтерська служба складається з головного бухгалтера, бухгалтерів та касира, які складають обліковий апарат.

Бухгалтерія організована за лінійним типом, але в майбутньому зробить перехід на лінійно-штабний тип, тобто на розподілі функцій управління між виділеннями спеціальних структурних підрозділів (відділів), які можуть виконувати об'ємний комплекс операцій. Такий розподіл праці на підприємстві, в першу чергу, передбачає усунення дублювання операцій. При цьому більше уваги приділяється системі організації робіт, а не підпорядкованості виконавців.

Функціональна структура бухгалтерії передбачає делегування частини прав головного бухгалтера до заступника бухгалтера, який самостійно розпоряджається в межах своєї компетенції.

На досліджуваному підприємстві прослідковується задовільний стан технічного, інформаційного та економічного забезпечення праці облікового апарату.

Після проведеного дослідження організації бухгалтерського обліку на підприємстві були виявлені недоліки в обліковій політиці, документообігу підприємства, що мають свідчити про необхідність внесення вдосконалень.

Нами були запропоновані шляхи вдосконалення облікової політики, які містили в собі методи реструктуризації, вже чинної політики, наповнення її змістової частини новими аспектами організації обліку. Були запропоновані шляхи раціональної організації документообігу на підприємстві. З метою оптимізації документообігу був розроблений моніторинг документообігу досліджуваного підприємства, оскільки при попередньому обстеженні облікової інформації, його не було виявлено.

Було запропонували до розгляду декількох методів підвищення ефективності та продуктивності праці облікового апарату за вже створених умов.

Таким чином, можна стверджувати, що підприємство має всі можливості покращити організацію бухгалтерського обліку, що дасть змогу підвищити ефективність і продуктивність діяльності за умови конструктивного впровадження наведених нами рекомендацій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акулич М. В. Налоговый учет и отчетность: Краткий курс / М. В. Акулич. – СПб. : Питер, 2009. – 208 с. (2.2.1)
2. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська; за ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: Рута, 2005. – 528 с. (1.1)
3. Васильева Н. А. Учетная политика организации / Н. А. Васильева // Бухгалтерский учет. – 2003. – №24. – С. 31–35 (3.1.2)
4. Галенко А. В. Досвід впровадження системи управлінського обліку на українських підприємствах на сучасному етапі / А. В. Галенко, О. В. Щипанова // Економічний простір. – 2011. – №48/2. – С. 317–325. (3.2.2)
5. Голов С. Ф. Управлінський облік: [підручник] / С. Ф. Голов. – [4-те вид.]. – К. : Лібра, 2008. – 704 с. (3.2.3)
6. Загородній А. Г., Партін Г. О., Пилипенко Л. М. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики / А. Г. Загородній, Г. О. Партін, Л. М. Пилипенко. – 4-е вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2007. – 550 с. (1.8)
7. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи / С.В. Івахненко. – Житомир: АСА, 2001. – 416 с. (1.7)
8. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту / С. В. Івахненко, 4-те вид., випр. – К.: Знання-Прес, 2008. – 343 с. (1.18)
9. Івахненко С. В. Організація бухгалтерського обліку в умовах застосування комп'ютерної техніки : Автореф. дис. кан. екон. наук: 08.06.04 / С. В. Івахненко. – Нац. аграр. ун-т. – К., 1999. – 19 с. (1.19)
10. Карпушенко М. Ю. Організація обліку / М. Ю. Карпушенко. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 241с. (1.16) -2
11. Кудря-Висоцька О. П., Ключ-Лампіка М. І. Особливості організації обліку в системі корпоративного управління у контексті розвитку та

удосконалення / О. П. Кудря-Висоцька., М. І. Ключ-Лампіка // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів: Вид-во Львівської комерційної академії; 2011. – Вип. 36. – С. 204-209. (1.11)

12. Кузьмінський Ю. Бухгалтерська інформація в управлінських рішеннях підприємств харчової промисловості / Ю. Кузьмінський, Р. Мачуга // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 3. – С. 13(1.14)

13. Левицька С. Організація обліку господарської діяльності підприємства// Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - №6. – с. 6-13. (1.2)

14. Лень В. С. Організація бухгалтерського обліку / В. С. Лень. – К.: ЦУЛ, 2006 – 682 с (1.3)

15. Литвин Ю. Я. Организация бухгалтерского учета в сельском хозяйстве / Ю. Я. Литвин. – К., 1977. – 176 с (2.1)

16. Маргулис А. Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства / А. Ш. Маргулис. – М.: Финансы, 1973. – 456 с. (1.6)

17. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств // Все про бухгалтерський облік. – 2014. - №75. – С.43-63 (2.3.1)

18. Новодворский В. Д. Бухгалтерский учет на малых предприятиях: учебник / В. Д. Новодворский, Р. Л. Сабанин. – М., 2007. – 296 с. (3.1.1)

19. Партин Г. О., Загородній А. Г. Облікова політика та її вплив на фінансові результати діяльності підприємства / Г. О. Партин, А. Г. Загородній // Фінанси України. – 2001. - №1. – с. 54-60. (1.9)

20. Пилипенко А. А., Отенко В. І. Організація обліку і контролю / А. А. Пилипенко, В. І. Отенко. – Харків: Вид. ХДЕУ, 2002. – 288 с (1.10)

21. Репин В. В. Процессный подход к управлению. Моделирование бизнес-процессов / В. В. Репин, В. Г. Елиферов. – М. : РИА «Стандарты и качество», 2011. – 415 с (3.2.1)

22. Свірко С. В. Первинна організація бухгалтерського обліку бюджетних установ / С. В. Свірко // Економіка і підприємництво. Збірник наукових праць молодих учених і аспірантів.– К.: КНЕУ, 2002. - Вип. 8. – С. 137-148 (1.15)

23. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством / В. В. Сопко – К., 2006. – 526 с. (1.5)

24. Сопко В. Глобалізаційні процеси та їх вплив на бухгалтерський облік / В. В. Сопко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – с. 3-11.

25. Степанюк А. Л. Учет и экономический анализ в производственных объединениях / А. Л. Степанюк. – К.: Техника, 1983. – 247 с (1.4)

26. Стиглиц Дж. Информация и смена парадигмы в экономической науке / Дж. Стиглиц // Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков. В 5 т. / Сопред. редкол. Г. Г. Фетисов, А. Г. Худокормов. Т. V. Восходящий капитализм. – М. : Мысли, 2005. – 813 с. (3.2.4)

27. Сук Л. К., Сук П. Л. Організація бухгалтерського обліку / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К.: Каравела; Піча Ю. В., 2009. – 624 с. (1.12-1.13)

28. Шпак В. А. Концептуальна модель організації бухгалтерського обліку / В. А. Шпак // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії; 2011. – Вип. 36. – С. 450-453.