

НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ СПИРТОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Проаналізовано нормативно-правові акти, що регулюють бухгалтерський облік виробничих запасів спиртової промисловості

Ключові слова: виробничі запаси, бухгалтерський облік

Постановка проблеми. В умовах переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності та повної інтеграції національної системи бухгалтерського обліку в європейський законодавчий простір актуалізується питання нормативного регулювання всіх об'єктів бухгалтерського обліку. Це стосується також бухгалтерського обліку виробничих запасів. Невідповідність окремих положень чинних нормативних актів, що регулюють бухгалтерський облік і контроль виробничих запасів, неузгодженість окремих норм П(С)БО та МСФЗ щодо порядку оцінки виробничих запасів, відсутність галузевого регулювання їх бухгалтерського відображення призводить до зменшення достовірності у забезпеченні інформаційних потреб користувачів для прийняття рішень. Приведення вітчизняного законодавства, що регулює бухгалтерський облік виробничих запасів у відповідність міжнародним вимогам, з урахуванням галузевих особливостей спиртової промисловості дозволить вирішити поставлені проблемні питання.

Аналіз результатів останніх досліджень і публікацій. Виробничі запаси традиційно є предметом економічних досліджень. Проблеми нормативного регулювання їх бухгалтерського обліку неодноразово піднімалися в дослідженнях провідних вчених, зокрема Голова С.Ф. [1], Майданевича П.Н. та Емцовой М.С. [2], Осницької Н.А. [3] та ін. Проте не применшуючи внесок зазначених вчених в теорію та методику бухгалтерського обліку виробничих запасів, невирішеним залишається порядок нормативного регулювання бухгалтерського обліку запасів з урахуванням галузевих особливостей.

Метою дослідження є аналіз нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік виробничих запасів спиртової промисловості.

Викладення основного матеріалу. Нормативне регулювання будь-якого об'єкту бухгалтерського обліку є принциповим питанням для досягнення достовірності облікових даних та задоволення інформаційних потреб користувачів, зокрема в розрізі інформації про виробничі запаси. Чинні нормативно-правові акти, що регулюють бухгалтерський облік запасів не враховують галузевих особливостей бухгалтерського обліку виробничих запасів, зокрема спиртової промисловості.

Порядок ведення бухгалтерського обліку та контролю виробничих запасів на підприємстві, зокрема спиртової промисловості, регулює ряд нормативно-правових документів, покликаних забезпечити:

- дотримання суб'єктами господарювання єдиних правил ведення бухгалтерського обліку, які носять обов'язковий характер, гарантують та захищають інтереси користувачів облікової інформації;
- достовірність та повноту необхідних даних для задоволення інформаційних потреб користувачів;
- захищеність споживачів продукції спиртової промисловості, шляхом здійснення контролю та встановлення відповідальності;
- тощо.

Державну політику у сфері бухгалтерського обліку та контролю в Україні реалізують Міністерство фінансів України, Національний банк України, Державне казначейство України, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах повноважень, передбачених законодавством.

Порядок бухгалтерського обліку виробничих запасів визначається різними суб'єктами в межах їх повноважень та представлені трьома рівнями (міжнародний, державний та рівень підприємства), що будують систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку виробничих запасів спиртової промисловості (рис. 1).

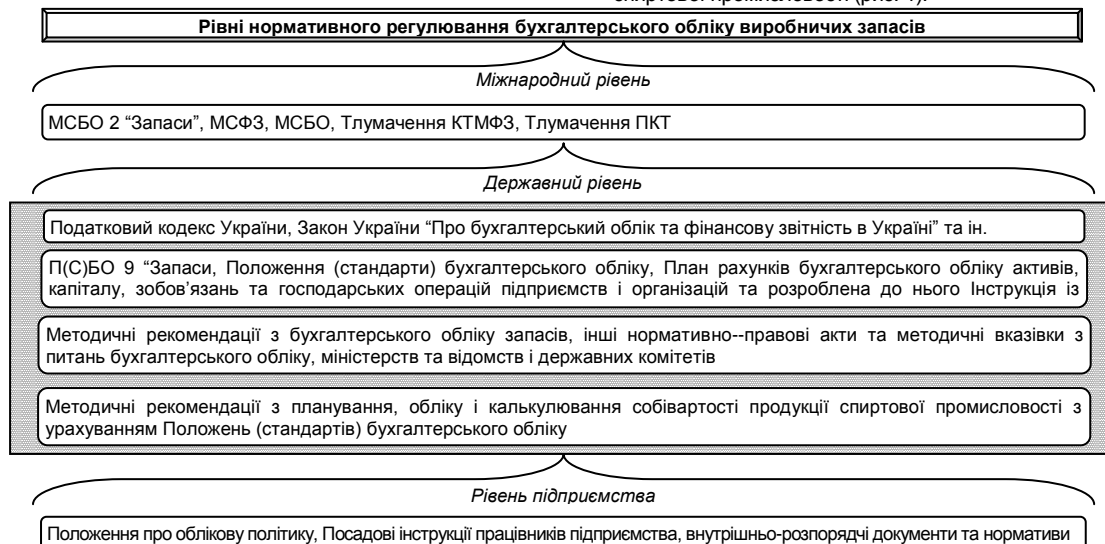


Рис. 1. Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку виробничих запасів спиртової промисловості

Вищезазначені нормативні документи мають різний правовий статус із дотриманням положень нормативно-правових актів вищого рівня.

Основою для ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів є Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [4], крім того концептуальні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про виробничі запаси підприємства і

розкриття її у фінансовій звітності визначені П(С)БО 9 "Запаси" [5], що становлять основу бухгалтерського обліку виробничих запасів спиртової промисловості.

На основі дослідження нормативно-правових актів бухгалтерського обліку виробничих запасів спиртової промисловості встановлено перелік питань, які вони регулюють (табл. 1).

Таблиця 1. Характеристика нормативно-правових актів, що регулюють питання бухгалтерського обліку виробничих запасів спиртової промисловості

№ з/п	Нормативно-правовий акт	Питання бухгалтерського обліку виробничих запасів спиртової промисловості
1	2	4
1.	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 "Запаси" [6]	Встановлює особливості визнання та оцінки виробничих запасів при їх надходженні та використанні для підприємств України, які використовують міжнародні стандарти для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності
2.	Податковий кодекс України [7]	Визначає порядок оподаткування податком на додану вартість виробничих запасів при їх придбанні та реалізації, порядок оцінки виробничих запасів при вибутті та встановлює обмеження щодо включення вартості виробничих запасів до витрат при розрахунку бази оподаткування податком на прибуток
3.	Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [4]	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, в т.ч. щодо виробничих запасів, порядок оформлення первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, обов'язки підприємств в проведенні інвентаризації, зокрема в частині відображення залишків виробничих запасів на дату складання балансу
4.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [8]	Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів, в тому числі при формуванні інформації про виробничі запаси
5.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс" [9]	Визначає зміст і форму балансу та загальні вимоги до відображення інформації про виробничі запаси в ньому на дату складання балансу
6.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" [10]	Визначає зміст і форму Звіту про фінансові результати та загальні вимоги до розкриття інформації про матеріальні витрати, в тому числі витрати виробничих запасів, понесені за звітний період
7.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" [5]	Визначає методологічні засади формування в обліку інформації про виробничі запаси, регулює їх порядок оцінки і обліку на підприємстві та розкриття інформації в фінансовій звітності, регулює порядок здійснення операцій, пов'язаних із рухом виробничих запасів
8.	Інструкція "Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку" [11]	Визначає основні рахунки та субрахунки для систематизації інформації про виробничі запаси, а також регулює порядок їх використання при здійсненні операцій з ними
9.	Інструкція "По інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків" [12]	Визначає порядок проведення інвентаризації виробничих запасів та основні вимоги щодо оформлення результатів їх інвентаризації
10.	Інструкція "Про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей" [13]	Визначає порядок видачі, повернення та використання довіреностей на отримання виробничих запасів, що використовуються при їх придбанні та доставці їх на підприємство власними силами
11.	Наказ Міністерства статистики України "Про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини і матеріалів" [14]	Визначає перелік та форми типових первинних документів, які можуть використовуватися підприємствами при обліку виробничих запасів, а також зазначає порядок їх заповнення з урахуванням обов'язкових реквізитів, що висуваються до документів
12.	Наказ Міністерства фінансів України "Про кореспонденцію рахунків" [15]	Визначає типові бухгалтерські проведення пов'язані з бухгалтерським обліком операцій з надходження, вибуття та виробництва виробничих запасів
13.	Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей [16]	Визначає механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, в тому числі виробничих запасів
14.	Методичні рекомендації про застосування реєстрів бухгалтерського обліку [17]	Надає методичні рекомендації про застосування реєстрів бухгалтерського обліку для відображення та систематизації інформації про виробничі запаси
15.	Порядок проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей [18]	Регулює порядок проведення дооцінки залишків матеріальних цінностей, в тому числі виробничих запасів
16.	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції спиртової промисловості з урахуванням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку [19]	Встановлюють єдині підходи до формування собівартості продукції (робіт, послуг) і визначення фінансових результатів на підприємствах спиртової промисловості з урахуванням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Вони застосовуються для здійснення планування, ведення обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах спиртової промисловості
17.	Положення про облікову політику	Встановлює особливості бухгалтерського обліку виробничих запасів індивідуально на окремому підприємстві, зокрема визначення первісної вартості виробничих запасів, перелік однорідних груп виробничих запасів, порядок включення до витрат підприємства витрат на зберігання виробничих запасів, обраний метод списання запасів тощо

Отже, опрацювавши основні нормативно-правові документи, що здійснюють регламентацію бухгалтерського обліку виробничих запасів підприємств спиртової промисловості в Україні визначено, що дані документи мають більш загальний характер, і окремі важливі питання бухгалтерського обліку даного об'єкта в них викликають праксеологічну неузгодженість, зокрема існують відмінності між порядком оцінки виробничих запасів за вимогами П(С)БО та МСФЗ.

Методичний підхід до бухгалтерського обліку виробничих запасів регулюється П(С)БО 9 "Запаси", який визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності. Основні вимоги до бухгалтерського обліку виробничих запасів розкриваються за допомогою структури П(С)БО 9 (рис. 2).



Рис. 2. Структура П(С)БО 9 "Запаси"

Вимоги П(С)БО 9 "Запаси" регулюють питання методологічного наповнення бухгалтерського обліку виробничих запасів. Проте, залишаються невирішеними ряд питань, що створюють методичну неузгодженість на практиці. Зокрема відсутній порядок бухгалтерського обліку виробничих запасів, що не використовуються у господарській діяльності підприємства більше одного року та не можуть бути реалізовані, у зв'язку з відсутністю попиту на них; не врегульовано бухгалтерський облік виробничих запасів, які надійшли безоплатно та не використовуються в господарській діяльності, а, отже, не підпадають під критерій тих, що приносять економічну вигоду; не уточнено, яким чином обліковувати такий об'єкт виробничих запасів як тара: зворотна тара та тара-обладнання; у складі яких складових виробничих запасів відображати зворотні відходи; вибір оптимального методу оцінки виробничих запасів при надходженні і вибутті; порядок визнання витрат щодо зберігання запасів та витрат на підвищення якості виробничих запасів тощо. Ці моменти не обумовлені в методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів.

Особливістю МСФЗ є те, що вони носять загальний характер і не виключають національних особливостей бухгалтерського обліку країн, що їх використовують, тому розширюють варіативність визнання та оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, а також направлені на надання більшої свободи при розкритті інформації про господарську діяльність, що ґрунтується на застосуванні професійного судження. Як зазначає проф. С.Ф. Голов: "для забезпечення різних користувачів необхідно відмовитися від жорстких форм фінансової звітності з обов'язковими кодами рядків і доцільно врахувати досвід ЄС, зберегти лише загальну структуру фінансових звітів і мінімальні вимоги до розкриття інформації" [20, с. 32]. Дійсно, МСФЗ має варіативний характер щодо порядку визнання та оцінки виробничих запасів та встановлює вимоги до інформації про них, яка повинна бути наведена у фінансових звітах.

Порівняльний аналіз вимог П(С)БО 9 "Запаси" та МСФЗ 2 "Запаси" дозволив визначити спільні та відмінні підходи до регулювання окремих питань бухгалтерського обліку виробничих запасів (табл. 2).

Таблиця 2. Порівняння П(С)БО 9 "Запаси" та МСФЗ 2 "Запаси"

Ознака	П(С)БО 9 "Запаси" [5]	МСФЗ 2 "Запаси" [6]
1	2	3
Визначення запасів	Під запасами розуміють активи, які: – утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; – знаходяться в процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; – утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, а також управління підприємством	Під запасами розуміють активи, які призначені для використання в ході звичайної господарської діяльності в процесі виробництва, для продажу, чи у формі матеріалів для споживання при наданні послуг
Оцінка запасів		
При надходженні	Собівартість формується з таких витрат: 1. При придбанні у постачальника – суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельних витрат; інших витрат. 2. При виготовленні власними силами – витрат, що утворюють виробничу собівартість, визначену за П(С)БО 16 "Витрати". 3. При внесенні до статутного капіталу – справедливої вартості, погодженої із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника. 4. При безоплатному отриманні – справедливої вартості. 5. При отриманні у результаті обміну на подібні активи – балансової вартості переданих запасів. 6. При отриманні в результаті обміну на неподібні активи – справедливої вартості отриманих запасів. До собівартості не включаються витрати: понаднормові витрати і нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші витрати.	Собівартість формується з таких витрат: 1. Витрати на придбання. Ціни придбання; мита та інших податків (якщо вони не відшкодовуються підприємству), витрат на транспортування; вартості робіт з навантаження та розвантаження й інших витрат. 2. Витрати на переробку. Витрати, безпосередньо пов'язані з одиницею виробництва. 3. Інші витрати. Інші витрати, якщо вони відбулися при доставці запасів до їх теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану. До собівартості не включаються: понаднормативні суми відходів матеріалів, оплата праці або інші виробничі витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва; адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місця розташування та приведення у теперішній стан; витрати на продаж
При витрачанні	Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість. Нормативні затрати; ціни продаж	Стандартних витрат та метод роздрібних цін
На дату балансу	Найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації.	Найменша з двох оцінок: собівартість або чиста вартість реалізації

Розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності	
Методи оцінки запасів; балансова (облікова) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; балансова (облікова) вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації; балансова (облікова) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу для гарантії зобов'язань	
– сума збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка раніше уцінених запасів	– сума запасів, визнаних як витрати протягом періоду; – сума будь-якого часткового списання запасів, визнана як витрати протягом періоду під час їх уцінки; – сума будь-якого сторнування, будь-якого часткового списання, визнана як зменшення суми запасів, яка визнана як витрати періоду під час їх уцінки; – обставини або події, що спричинили сторнування часткового списання запасів під час їх уцінки

Порівняльний аналіз П(С)БО та МСФЗ показав, що в цілому методичний підхід до бухгалтерського обліку виробничих запасів за міжнародними та національними стандартами майже уніфікований. Однією із суттєвих відмінностей між стандартами є обмеження сфери їх застосування. Так, МСФЗ використовуються всіма підприємствами, організаціями та установами незалежно від форми власності та способу утворення. Відповідно до П(С)БО його вимоги не поширюються на ведення бухгалтерського обліку бюджетними установами, що є обґрунтовано доцільним, оскільки це впливає з особливостей системи бухгалтерського обліку бюджетних установ, порядку їх функціонування та мети діяльності.

Існує відмінність у деталізації складових запасів, зокрема відповідно до п. 6 П(С)БО 9 "Запаси" для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

- незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;

- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;

- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;

- поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за цим П(С)БО 9 "Запаси", а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

Вимоги п. 37 МСФЗ 2 "Запаси" визначають загальну класифікацію запасів, зокрема до них включаються товари, виробничі запаси, виробничі допоміжні матеріали, матеріали, незавершене виробництво та готова продукція.

Отже, національні стандарти надають більш детальний перелік складових, що включаються до запасів, що спрощує порядок віднесення складових до виробничих запасів. Відсутність такої деталізації в МСФЗ пояснюється тим, що вони носять більш загальний характер та не враховують особливостей обліку окремих країн.

При розкритті інформації у фінансовій звітності виникають принципи відмінності щодо деталізації інформації про виробничі запаси. Так, відповідно до вимог МСФЗ суб'єкт господарювання повинен надавати дані про

суму запасів, визнаних витратами протягом звітного періоду, така вимога в національних стандартах відсутня. Вважаємо, що така інформація є доречною при розкритті стану і результатів господарської діяльності підприємств, зокрема спиртової промисловості.

Під час переоцінки виробничих запасів за нормами П(С)БО надається інформація лише про суму збільшення чистої вартості реалізації запасів, які попередньо уцінені. МСФЗ, крім цієї інформації вимагає розкривати дані про суми уцінки запасів у звітному періоді, а також наводити обставини або події, що спричинили дооцінку виробничих запасів, які раніше були уцінені. Отже, МСФЗ, що надають більше свободи ведення бухгалтерського обліку, ґрунтуючись на застосування бухгалтерами професійного судження, змушує розкривати більше інформації про виробничі запаси в порівнянні з національними стандартами.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

На основі дослідження нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік виробничих запасів спиртової промисловості встановлено:

- методичний підхід до бухгалтерського обліку запасів за міжнародними та національними стандартами майже уніфікований. Для повної гармонізації цих стандартів потребують уточнення питання деталізації інформації, яка розкривається у фінансових звітах про запаси;

- чинним законодавством врегульовані майже всі аспекти бухгалтерського обліку виробничих запасів, проте невирішеними залишається ряд питань, що виникають у практичній діяльності суб'єкта господарювання (бухгалтерський облік тари, безоплатно отриманих запасів, що не використовуються, тощо), вирішення яких є предметом подальших досліджень.

Список використаних літературних джерел:

1. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: практичний посібник / С.Ф. Голов, В.М. Косточенко. – К.: Лібра, 2004. – 880 с.
2. Майданевич П.Н., Емцова М.С. Особенности учета производственных запасов по международным стандартам финансовой отчетности \ П.Н. Майданевич, М.С. Емцова // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – № 1 (17). – 2012. – С. 177-180.
3. Осницька Н.А. Нормативне регулювання операцій з давальницькою сировиною: порівняльний аспект \ Н.А. Осницька // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2011. – № 2(17). – С. 242-251.
4. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996-XIV від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" № 318 від 14.12.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 "Запаси" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
7. Податковий кодекс України

- № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0396-99>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансовий результати” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99>.
11. Інструкція “Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку” від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
12. Інструкція “По інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків” від 11.08.1994 № 69 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>.
13. Інструкція “Про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей” від 16.05.1996 № 99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0293-96>.
14. Наказ Міністерства статистики України “Про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини і матеріалів” від 21.06.96N 193 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.2329.0>.
15. Наказ Міністерства фінансів України “Про кореспонденцію рахунків” від 28.03.2001 № 143 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0335-01>.
16. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей від 22.01.1996 № 116 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF>.
17. Методичні рекомендації про застосування реєстрів бухгалтерського обліку від 29.12.2000 N 356 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0356201-00>.
18. Порядок проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей від 31.05.1993 № 37-20/248/07-104 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0069-93>.
19. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції спиртової промисловості з урахуванням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджені міністерством аграрної політики України від 20.10.2003.
20. Голов С.Ф. Уніфікація як гальмо розвитку бухгалтерського обліку в Україні / С.Ф. Голов // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики: збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції (14 травня 2010 р.). – К.: КНЕУ, 2010. – 568 с. – С. 31-32.
- ЛОВСКА І.Д. – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції: 11.01.2013 р.