

Інвентаризація та ресурсна паспортизація аграрних формувань

Постановка проблеми. Діяльність аграрних формувань України в умовах економічної нестабільності вимагає пошуку дієвих механізмів збереження майна, дотримання нормативно-правових актів у процесі організації системи обліку виробничо-фінансових відносин. За таких умов виникає потреба у методі обліку, який би забезпечив зіставлення фактичної наявності ресурсів підприємства, господарських процесів і результатів із даними бухгалтерських реєстрів. Саме інвентаризація уможливує виявити нестачі та лишки цінностей, визначити порядок дотримання умов їх зберігання та здійснити перевірку й документальне підтвердження відхилень у вартісній оцінці ресурсів на момент здійснення перерахунку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема ресурсозабезпечення аграрного виробництва як основа формування його ефективності, посідає чільне місце у наукових працях. Дослідженню теоретико-методологічних питань формування, оцінювання та віддачі ресурсного потенціалу агроформувань присвятили свої праці вітчизняні й зарубіжні вчені-економісти Ф.Ф. Бутинець [1], М.Д. Корінько [9], Є.В. Калюга [8].

Мета статті – обґрунтування методологічних положень щодо складання ресурсних паспортів на основі ефективно проведеної інвентаризації, спрямованих на визначення рівня ресурсозабезпеченості аграрних формувань.

Виклад основних результатів дослідження. Інвентаризація ресурсного потенціалу є підставою для оцінки і складання ресурсних паспортів аграрних формувань. Інвентаризація походить від латинського слова “invenire”, що в перекладі означає вияв-

ляти, знаходити. Тобто, виявляє допущені нестачі або розкрадання, підтверджує або спростовує дані облікової системи про фактичну наявність ресурсів [16, с. 322].

Отже, інвентаризація – це перевірка та документальне підтвердження фактичної наявності активів і зобов'язань організації, виявлення відхилень від облікових даних й ухвалення рішень щодо внесення змін до даних бухгалтерського обліку для приведення їх у відповідність із дійсністю. Лише цей метод обліку може встановити відповідність між якісною і кількісною характеристикою майна, записаного у бухгалтерському балансі, й активів, що наявні в підприємстві. Обов'язковість проведення інвентаризації в підприємствах визначена ст. 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 р. № 996-XIV, за яким визначено, що для підтвердження правильності й достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності, передбачено проведення підприємствами, їхніми об'єднаннями й госпрозрахунковими організаціями незалежно від форм власності інвентаризації майна, коштів і фінансових зобов'язань [5], а також Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів та грошових документів і розрахунків, яка затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69 п. 7 (зі змінами та доповненнями) і визначає основні завдання інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів та грошових документів і розрахунків:

виявлення фактичної наявності основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів, а та-

кож обсягів незавершеного виробництва в натурі;

установлення лишку або нестачі цінностей і коштів зіставленням фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;

виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою первісну якість, застарілих фасонів та моделей, а також матеріальних цінностей і нематеріальних активів, що не використовуються;

перевірка дотримання умов та порядку збереження матеріальних і грошових цінностей, а також правил утримання й експлуатації основних засобів;

перевірка реальності вартості зарахованих на баланс основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів і фінансових вкладень, сум грошей у касах, на рахунках в установах банків, грошей у дорозі, дебіторської та кре-

диторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, резервів наступних витрат і платежів [7].

Отже, інвентаризація як складова частина методу бухгалтерського обліку є способом виявлення з наступним обліком ресурсів (активів підприємства) та джерел їх фінансування, які не піддаються документальному оформленню, для забезпечення достовірності бухгалтерського обліку й фінансової звітності [12, с. 32].

Технічно інвентаризація здійснюється перевіркою фактичної наявності господарських ресурсів і зіставленням їх із даними обліку. Це дає змогу виявити надлишки, нестачі, встановити причини й винних осіб у їх виникненні. Інвентаризацію проводять за видами, які нами представлені та охарактеризовані у таблиці 1.

1. Види інвентаризації та їх особливості

№ п/п	Вид інвентаризації	Характеристика
1	За повнотою проведення	
	Повна	Охоплює всі ресурси підприємства та їхні джерела
	Неповна (часткова)	Окремі їхні види й групи (наприклад, товари, паливо, транспортні засоби, готівка в касі тощо).
2	За часом проведення	
	Місячна	Здійснюється один раз на місяць
	Квартальна	Те саме на квартал
	Піврічна	– » – у півроку
	Річна	– » – на рік
3	За характером проведення	
	Планова	Передбачаються планом проведення інвентаризацій, який складається на початку року і затверджується керівництвом
	Позапланова (раптова)	Наперед не плануються, а проводяться в міру потреби за розпорядженням керівництва, за вимогою перевіряльного органу, у випадках стихійного лиха, крадіжки, пожежі, аварії тощо.

Джерело: [6, с. 38].

Порядок і строки проведення інвентаризації регламентуються Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових потоків, документів та розрахунків (наказ МФУ від 11 серпня 1994 р. № 69 зі змінами, внесеними наказом МФУ від 05.12.97 № 268) [7]. Інвентаризація проводиться постійно діючою інвентаризаційною комісією, склад якої затверджує керівник підприємства.

Відповідальність за організацію інвентаризації несе власник (керівник) підприємства, який визначає кількість інвентаризацій,

строки їх проведення, перелік господарських об'єктів, ресурсів і розрахунків, що підлягають інвентаризації під час кожної з них, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Для проведення інвентаризації кожним підприємством повинна створюватися інвентаризаційна комісія в такому складі: голова – керівник (заступник керівника) підприємства та члени комісії – головний бухгалтер, представники окремих структурних підрозділів, провідні фахівці тощо. Ця комісія відповідає за проведення своєчасної та якісної інвентаризації. Одержані результати зано-

сять в інвентаризаційні описи, які складають у двох примірниках окремо по кожній матеріально відповідальній особі за місцем зберігання цінностей. По закінченні інвентаризації описи підписують усі члени комісії та матеріально відповідальна особа. Один примірник опису передається до бухгалтерії, другий залишається у матеріально відповідальної особи [12, с. 48].

Результати інвентаризації відображають таким чином: виявлені надлишки оприбутковують і зараховують на доходи підприємства; вартість нестачі, псування або інших втрат у межах норм списують на витрати діяльності підприємства, а в сумах, що перевищують ці норми, – на винних осіб. Якщо винних не встановлено, суму нестачі відносять також на витрати звітного періоду. Результати інвентаризації відображають у бухгалтерському обліку в 10-денний строк та включають до звіту за той період, в якому вона була проведена [12, с. 58].

Ефект від проведення інвентаризації залежить, насамперед, від оптимального планування та якісного і своєчасного її здійснення. Поліпшення стану інвентаризаційної роботи в аграрних формуваннях можливе за умови посилення якості роботи інвентаризаційної комісії та об'єктивності визначення її результатів.

Важливим завданням при конкретизації змісту інвентаризації є встановлення переліку технічних прийомів, за допомогою яких здійснюється інвентаризаційний процес. Стосовно даного питання варто навести думку професора Ф.Ф. Бутинця, який під інвентаризаційними приемами вважає «сукупність однорідних дій, що проводяться при виконанні окремих інвентаризаційних процедур для визначення фактичної наявності, стану об'єктів інвентаризації, визначення їх якісної характеристики й виявлення можливих відхилень в їх параметрах» [1]. На основі опрацьованих джерел дійшли такого висновку, що в процесі проведення інвентаризації доцільно використовувати органолептичні прийоми, а саме: порівняння, опитування, контрольний замір, економіко-математичні розрахунки, зустрічну перевірку документів та інші, які дають змогу забезпечити реальну оцінку ресурсного потен-

ціалу у ринковому середовищі аграрного формування.

Коли постає необхідність перевірки наявного ресурсного потенціалу і його "прихованого стану", що реально використовується, а саме: придатності до використання й визначення робочого стану окремих видів основних засобів, нематеріальних активів (програмного забезпечення, електронних носіїв інформації) тощо, вважаємо помилковим при проведенні інвентаризації використання лише органолептичних прийомів.

Отже, на наш погляд, можна використовувати ще такі прийоми, як розрахунково-аналітичний та документальний, до структури яких належить:

економіко-математичні розрахунки, за допомогою яких можна визначити: розмір природних втрат запасів і збитків від розкрадання; нестачі й знищення матеріальних цінностей; кількість окремих видів запасів (наприклад, вагу насипних матеріалів); термін корисного використання необоротних активів; величину витрат майбутніх періодів; резерв майбутніх витрат і платежів та інші показники;

оцінювання, що являє собою присвоєння об'єктам бухгалтерського обліку певних вартісних величин відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Разом із тим варто розрізняти перевірку реальності оцінок, прийнятих у бухгалтерському обліку, і визначення за допомогою експертної оцінки стану (знос) необоротних активів чи якості матеріальних цінностей;

аналіз документів, що полягає у формальній, юридичній, логічній їх перевірці. Так, при інвентаризації здійснюється перевірка правильності оформлення, наявності обов'язкових реквізитів цінних паперів, технічної документації основних засобів, документів, що підтверджують розмір власного капіталу аграрного формування та його ресурсного паспорта, право на використання нематеріальних активів і право власності на фінансові інвестиції;

зустрічна перевірка документів, що являє собою одержання від контрагентів необхідних даних про той чи інший об'єкт контролю шляхом їх письмового запиту;

нормативно-правова перевірка. За допомогою цього прийому відбувається, зокрема, перевірка відповідності визнання й оцінки активів, власного капіталу та зобов'язань згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку, дотримання вимог нормативно-правових актів щодо умов і порядку збереження цінностей, правил утримання й експлуатації основних засобів, загального порядку проведення інвентаризації та ін. [17, с. 65].

Деякі вчені до показників, які перевіряються при проведенні інвентаризації, відносять фактичну наявність і стан тих чи інших активів, що знаходяться у розпорядженні аграрного формування [1; 8; 9]. Цей факт підтверджується ст. 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», де передбачено необхідність перевірки і документального підтвердження оцінки майна та зобов'язань [5].

Однак науковій економічній літературі недостатньо уваги приділено дослідженню об'єктів, що підлягають інвентаризації. Здебільшого обмежений і неповний перелік об'єктів інвентаризації автори подають у самому визначенні даного поняття. При цьому до них відносять різні економічні категорії та їх комбінації, а саме: господарські засоби, майново-матеріальні засоби, засоби і джерела, фактично проведені витрати, майно та зобов'язання, господарські операції, товарно-матеріальні цінності, грошові потоки, розрахунки та ін. Виходячи із проведеного нами об'єктивного аналізу об'єктів інвентаризації, наведених у працях учених, можемо зробити відповідні висновки.

1. У працях відомих науковців до об'єктів інвентаризації відносять лише господарські засоби [3; 18]. Таким чином, поза інвентаризацією залишаються власний капітал і зобов'язання та деякі види ресурсів, перевірка яких є невід'ємною складовою інвентаризаційного процесу.

2. Окремі автори значно обмежують перелік об'єктів інвентаризації [6; 10; 15]. На їхній погляд, об'єктом інвентаризації є майно формувань. У цьому разі поза інвентаризацією залишаються, крім власного капіталу й зобов'язань (як і в попередньому випадку), також активи підприємства, що не підпада-

ють під визначення „майно”, оскільки не мають матеріально-уречевленої форми: фінансові інвестиції, дебіторська заборгованість, витрати майбутніх періодів.

3. М.Д. Корінько та Б.А. Райзберг [9;16] вважають, що до об'єктів, які підлягають інвентаризації, включаються господарські засоби та їх джерела, що фактично відповідають активу і пасиву балансу. На нашу думку, таке визначення об'єктів інвентаризації є досить повним та достовірним.

У цілому об'єкти інвентаризації мають іншу природу й трактуються ширше, ніж об'єкти обліку. Погоджуючись із думкою Л.В. Нападовської, до об'єктів інвентаризації віднесемо також діяльність конкретних людей [13, с. 52]. З огляду на це ще одним об'єктом інвентаризації як методу контролю є діяльність матеріально відповідальних осіб.

Поряд із цим існують об'єкти інвентаризації як елементу методу бухгалтерського обліку та економічного контролю одночасно. До них належать майно, грошові потоки й фінансові зобов'язання підприємства, інвентаризація яких передбачена пунктом 7 Інструкції № 69, а саме: основні фонди, нематеріальні активи, товарно-матеріальні цінності, цінні папери і фінансові вкладення, суми грошей у касах, на розрахунковому, валютному та інших рахунках в установах банків, гроші у дорозі, дебіторська й кредиторська заборгованість, незавершене виробництво, витрати майбутніх періодів, резерви наступних витрат і платежів тощо [7].

Отже, об'єктами інвентаризації є всі ресурси, які відображені на рахунках балансового та позабалансового обліку. Цілком зрозуміло, що діяльність аграрних формувань має свої особливості, які впливають на склад об'єктів обліку, а отже, й на склад об'єктів інвентаризації. Враховуючи це, в таблиці 2 відображено деталізований перелік окремих об'єктів інвентаризації, що характерні для аграрних формувань.

Проведення інвентаризації в аграрних формуваннях дає змогу визначити такі об'єкти її процесу: наявність і стан ресурсів формування, їхня реальна вартість та оцінка; умови й порядок зберігання ціннос-

тей; дотримання правил утримання та експлуатації основних засобів.

Швидкість, з якою змінюються технології на сучасному етапі, досить висока, це стосується, насамперед, виробництва й управління ним. Щоб враховувати зміни ринкової ситуації та виробничих відносин, поліпшувати використання ресурсів аграрними формуваннями, здійснювати системну їх реструктуризацію, необхідно провести ресурсну паспортизацію [21]. На думку автора, ресурсна паспортизація аграрних формувань є засобом перебудови діяльності підприємства, при якому з'ясовуються перспективи розвитку, визначаються й усуваються непотрібні, неефективні види діяльності з урахуванням наявного ресурсного потенціалу. Ресурсна паспортизація дає змогу визначити спеціалізацію формування; якість та значення виробничих потужностей у технологічних ланцюгах і потребу в них; у деяких випадках дається техніко-економічна характеристика

найважливіших елементів основних засобів, зокрема зазначаються термін їх введення, потужність, проведення капітального ремонту, модернізація та ін.

Ресурсна паспортизація є підставою для ідентифікації виробничих, фінансових, інформаційних, трудових, грошових, інноваційних й інших видів ресурсів не тільки одного аграрного формування, а також значних територіальних одиниць – районів, зон, областей і країни в цілому. Перед початком процесу паспортизації слід визначити завдання щодо її проведення, а саме: потребу зміни технологій; необхідність пошуку партнерів, інвесторів та нових ринків збуту виробленої продукції; розв'язання інших проблем, що не може бути здійснено в короткий термін. Відповідно інвентаризація ресурсного потенціалу є підставою для оцінки й складання ресурсних паспортів аграрних формувань.

2. Перелік і деталізація об'єктів інвентаризації аграрних формувань

№ п/п	Назва об'єкта інвентаризації	Деталізація об'єктів інвентаризації
Активи		
1	Основні засоби:	
	земельні ділянки	Рілля, пасовища, сіножаті, ліси, водойми, землі запасу
	капітальні витрати на поліпшення земель	Витрати на меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи
	будівлі	Зернохосовища, тваринницькі приміщення, склади пального, ремонтні майстерні, тракторні гаражі, автогаражі, навіси для зберігання комбайнів та іншої техніки, кормоцехи, кормокухні
	споруди та передавальні пристрої	Лінії електропередач, силосні й сінажні споруди, стаціонарні цистерни і баки, водонапірні башти, водопроводи, канали, канами, ставки, дороги, мости
	сільськогосподарські машини і пристрої	Трактори, комбайни, сівалки, культиватори, сінокосарки, плуги та інші машини
	тварини	За породами тварин
	багаторічні насадження	Багаторічні насадження, які не пов'язані зі сільськогосподарською діяльністю
2	Нематеріальні активи	Права на користування природними ресурсами, земельною ділянкою, права на сорт рослин, породи тварин
3	Довгострокові біологічні активи	Робоча та продуктивна худоба, багаторічні насадження й інші довгострокові біологічні активи
4	Матеріали сільськогосподарського призначення	Корми, насіння, мінеральні та органічні добрива, гербіциди, пестициди й інші засоби захисту рослин
Власний капітал та зобов'язання		
5	Статутний капітал	Статутний капітал аграрних формувань
6	Пайовий капітал	Пайовий капітал сільськогосподарських кооперативів

Джерело: Сформовано автором.

Процес паспортизації має певну вартість, оскільки в ньому мають брати участь кваліфіковані фахівці аграрних формувань – головні спеціалісти; або запрошені зі сторони спеціалісти, консультанти, ризик – менеджери, яким необхідно платити заробітну плату і сплачувати відповідні податки. Керів-

ником процесу паспортизації в аграрному формуванні має бути його очільник; на рівні району, зони, області – обраний керівник будь-якого аграрного формування. Він формує групу спеціалістів, які проводять інвентаризацію ресурсів та складають безпосередньо ресурсний паспорт відповідної тери-

торіальної одиниці. Основою ресурсного обліку суб'єктів господарювання є ресурсний паспорт, який необхідний для підготовки в тому числі й управлінських рішень.

На думку С.В. Мочерного, паспорт – це документ, який посвідчує власника; реєстраційний і технологічний документ, що міс-

ить основні відомості про підприємство, споруди, обладнання, предмети господарського вжитку [2, с. 704].

Вважаємо, що паспорти, якими у своїй діяльності мають користуватися аграрні формування, можуть бути такими (табл. 3).

3. Види паспортів та їх економічний зміст

№ п/п	Ознака	Характеристика	Вид
1	Реєстрація	Посвідчує власника, містить основні відомості про формування (підприємство)	Реєстраційні
2	Управління виробництвом	Містить опис продукції, основні технічні характеристики продукції; основні технічні характеристики обладнання, а також відомості про капітальний ремонт і модернізацію, термін використання	Технологічні
3	Господарючий суб'єкт	Відображає виробничі можливості й містить дані про наявність і використання виробничих потужностей	Підприємства, формування, об'єднання
4	Ресурси та їх використання	Описує і засвідчує виробничі можливості та техніко-економічну характеристику наявних і фактично використаних виробничих, фінансових, інформаційних, трудових, грошових, інноваційних та інших видів ресурсів	Ресурсний
5	Валютний контроль	Оформляється імпортером і містить опис імпортової угоди; використовується митними органами при митному оформленні документів	Імпортової угоди
6	Продаж іноземному покупцеві	Обґрунтовує можливість продажу продукції іноземному покупцеві на умовах ліцензійної угоди	Ліцензійний
7	Забруднення навколишнього середовища	Містить характеристику основних джерел забруднення навколишнього середовища	Екологічний
8	Пропозиція патентування	Містить обґрунтування пропозиції про патентування винаходів за кордоном	Патентний

Джерело: [1, с. 439].

На нашу думку, ресурсний паспорт аграрного формування – це комплексний технологічний документ, який описує й засвідчує виробничі можливості та техніко-економічну характеристику наявних і фактично використаних виробничих, фінансових, інформаційних, трудових, грошових, інноваційних та інших видів ресурсів, що

впливають на обсяги виробництва та якість продукції, спеціалізацію і технічний стан й інші показники діяльності формування.

Наявність в аграрного формування ресурсного паспорта, на нашу думку, можна обґрунтувати його складовими і представити їх у вигляді таблиці 4.

4. Пропоновані складові ресурсного паспорта аграрного формування

№ п/п	Складові	Мета	Результативність
1	Фінансова	Збільшення прибутку	Прибуток
2	Споживча	Дотримання термінів реалізації	Кількість разів
		Дотримання якості	Відходи
3	Ресурсна	Збільшення продуктивності	Урожайність, продуктивність тварин
		Зменшення витрат	На виробництво основної продукції
4	Соціальна	Заінтересованість і задоволення працівників	Зростання оплати праці, зменшення плинності кадрів
		Професійність	Продуктивність праці

Джерело: Розроблено автором.

Ресурсний паспорт затверджується керівником аграрного формування, який несе відповідальність за його оформлення та достовірність даних протягом п'яти років. Процес ресурсної паспортизації безперервний. Він проводиться періодично за будь-яких змін технології, під час реконструкції,

реструктуризації, диверсифікації формування і його діяльності. Ресурсний паспорт не повинен замінити чи відмінити діючі форми й види звітності.

Висновки. При складанні ресурсного паспорта використовують основні виробничі та економічні показники діяльності аграр-

них формувань, а також результати інвентаризації ресурсів, дані статистичних звітів й інші нормативно-технічні документи. Вважаємо, що структура і зміст ресурсного паспорту повинен мати такі розділи: загальні положення, що включають: титульну сторінку, загальні відомості про аграрне формування, його реквізити; коротка природно-кліматична та економічна характеристика району, в якому знаходиться аграрне формування, загальні відомості про виробництво продукції; галузева політика, спрямована на забезпечення приросту обсягів валової

продукції в розрізі аграрного формування; матеріально-технічні ресурси й послуги, де вказуються термін введення в експлуатацію та термін використання, розміри, потужність й інші технічні дані (за видами); капітальні ремонти, їхня необхідність; джерела поповнення ресурсів та їх характеристика і використання; інфраструктура аграрного формування; внутрішній моніторинг забезпечення та використання ресурсу (за видами ресурсів); очікувані результати, ефективність застосування сукупних ресурсів аграрного формування.

Список використаних джерел

1. *Бутинець Ф.Ф.* Теорія бухгалтерського обліку : підруч. для вузів / Ф.Ф. Бутинець. – 2-ге вид., доповн. і переробл. – Житомир: Рута, 2000. – 640 с.
2. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: навч. посіб. для вузів ; за ред. Ф.Ф. Бутинця, М.М. Коцупатрого. – Житомир: Рута, 2003. – 512 с.
3. *Галкин А.Ф.* Теория бухгалтерского учёта: учеб. пособие для сельскохозяйственных вузов. – 2-е изд., доп. и перераб. / А.Ф. Галкин и др. – М.: Статистика, 1976. – 336 с.
4. *Грабова Н.Н.* Бухгалтерский учёт в производственных и торговых предприятиях 2000 : учеб. пособие для вузов / Н.Н. Грабова, В.Н. Добровский ; под ред. М.В. Кужельного. – К.: А.С.К., 2000. – 624 с.
5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 №996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0202-99>.
6. *Загородній А.Г.* Фінансовий словник. – 4-те вид., виправл. та доповн. / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Сможенко. – К.: Т-во „Знання”, КОО; Л.: Вид-во Львів. банк. ін-ту НБУ. – 566 с.
7. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків N 69 від 11.08.94 (із змінами та доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0202-9>.
8. *Калюга Є.В.* Зміст, порядок проведення і вдосконалення методичних прийомів інвентаризації / Є.В. Калюга // Вісн. податкової служби України. – 2001. – № 5. – С. 24-30.
9. *Корінько М.Д.* Інвентаризація на підприємстві: основні організаційні моменти / М.Д. Корінько // Податки та бухгалтерський облік. – 2009. – № 10. – С. 3-8.
10. *Кириянова З.В.* Теория бухгалтерского учёта : учеб. для студентов вузов / З.В. Кириянова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 190 с.
11. *Кузьминський А.М.* Теорія бухгалтерського обліку : підруч. для вузів / Кузьминський А.М., Кузьминський Ю.А. – К.: Все про бухгалтерський облік, 1999. – 288 с.
12. *Ловінська Л.Г.* Бухгалтерський облік : навч.-метод. посібник / Ловінська Л.Г., Жилкіна Л.В., Голенко О.М. – К.: КНЕУ, 2002. – 370 с.
13. *Нападовська Л.В.* Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : моногр. / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
14. *Негомедзянова Е.А.* Формирование модели оценки экономической эффективности генерирующей компании [Електронний ресурс] / Е.А. Негомедзянова. – Режим доступу: <http://www.jurnal.org/articles/2007/ekon43.html> -Журнал научных публикаций аспирантов и докторантов.
15. *Партин Г.О.* Бухгалтерський облік: основи теорії і практики : навч. посіб. / Г.О. Партин. – К.: Знання, 2000. – 245 с.
16. *Райзберг Б.А.* Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – М.: Инфа-М, 2010. – 510 с.
17. *Рудницький В.С.* Методологія і організація аудиту / В.С. Рудницький. – Тернопіль: Економічна думка, 1998. – 192 с.
18. *Сопко В.В.* Бухгалтерський облік : навч. посіб. – 2-ге вид., переробл. і доповн. / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 1999. – 500 с.

Стаття надійшла до редакції 12.11.2014 р.

* * *