

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет аграрної економіки і менеджменту

*Кафедра обліку та економіко-
правового забезпечення агропромислового бізнесу*

МІЖДИСЦИПЛІНАРНА КУРСОВА РОБОТА
на тему:

**«ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ БІОЛОГІЧНИХ
ПЕРЕТВОРЕНЬ В ТВАРИННИЦТВІ»**

Студентки 1 курсу, ОПЗзм – 11 групи
Спеціальності – 071 облік і оподаткування
Магістерської програми
Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу
Війтик Ольги
Керівник: д.е.н, професор
Белов І.М.

Національна шкала _____

Кількість балів: ____ Оцінка ECTS ____

Члени комісії _____
(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

Тернопіль - 2018

ЗМІСТ

Вступ.....	3
1.Нормативно-правова база для забезпечення регулювання операцій з біологічними перетвореннями.....	5
2.Документування обліку витрат і виходу продукції тваринництва.....	12
3.Організація синтетичного і аналітичного обліку витрат і виходу продукції тваринництва.....	19
4.Організація обліку витрат на біологічні перетворення біологічних активів в тваринництві.....	34
5.Організація аналізу витрат та виходу продукції тваринництва.....	43
Висновки і пропозиції.....	49
Список використаної літератури.....	51

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах ринкової економіки бухгалтерський облік є особливо важливою функцією ефективного управління виробничими і комерційними структурами, зняряддям контролю за раціональними і економічним використанням ресурсів з метою досягнення комерційного успіху і виконання фінансових обов'язків перед державою.

Проблеми обліку та аналізу біологічних перетворень в тваринництві досліджені в працях українських вчених Гайдуцького П.І., Гуцайлюка З.В., Дем'яненка С.І., Дерія В.А., Жука В.М., Кірейцева Г.Г., Линника В.Г., Моссаковського В.Б., Олійника В.М., Саблука П.Т., Сука Л.П., Хомина П.Я. та ін.

Бухгалтерський облік повинен всебічно і повно охоплювати та систематизувати господарську діяльність виробничо-комерційного підприємства, об'єднання, забезпечувати управління інформацією, здатною контролювати і оцінювати їх господарську діяльність. Чітка побудова бухгалтерського обліку підвищує роль його як основного засобу контролю за додержанням режиму економії і комерційного успіху в усіх підприємствах. Перехід виробництва на ініціативний шлях розвитку передбачає прискорення темпів економічного росту, посилення режиму економії і ресурсозбереження.

Важливе значення відіграє науково-обґрунтований бухгалтерський облік витрат виробництва, що формує інформацію про використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, собівартості виробництва і реалізації, а в кінцевому результаті показники ефективності роботи підприємства і об'єднань.

Облік затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції має найбільшу специфіку в зв'язку з особливостями технології виробництва на підприємствах різних галузей.

Як показує практика багато теоретичних і практичних проблем залишаються невирішеними. Все вище вказане підтверджує актуальність вибраної теми даної роботи.

Мета і завдання обліку. Метою дослідження є витрати тваринництва, обговорення теоретичних і методичних положень удосконалення обліку біологічних перетворень в тваринництві, розробка на їх основі практичних рекомендацій.

Об'єктом дослідження є методика ведення обліку біологічних перетворень в тваринництві з використанням практичних матеріалів.

Предметом дослідження визнано методичні аспекти ведення та специфіку побудови обліку біологічних перетворень в тваринництві в умовах ринкової економіки.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що в роботі узагальнено і критично проаналізовано основну наукову і методичну літературу з обраної теми дослідження, обґрунтовано методику відображення в обліку біологічних перетворень в тваринництві з урахуванням вимог національних положень (стандартів).

1. Нормативно-правова база для забезпечення регулювання операцій з біологічними перетвореннями

Форми реєстрів журнально-ордерної форми обліку розроблені та затверджені Міністерством аграрної політики України відповідно до вимог:

1. Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (із змінами та доповненнями, внесеними Законами України від 11 травня 2000 року № 1707 (1707– 14), від 8 червня 2000 року № 1807 (1807– 14), від 22 червня 2000 року № 1829 (1829– 14));

2. Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. N 291 (з 0892 – 99) (zareєстровано в Міністерстві юстиції України 21.12.99 р. за № 892/4185);

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790;

4. Про затвердження реєстрів та Методичних рекомендацій з організації ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою підприємства агропромислового комплексу затверджено наказом Міністерства аграрної політики України № 49 від 07. 03. 2001р.;

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31. 12. 1999 р. № 318.

Положення (стандарт) 16 «Витрати» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.

Положення (стандарт) 16 застосовується до обліку витрат за будівельними контрактами з урахуванням особливостей їх визнання і складу, установлених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти». Положення (стандарт) 16 не поширюється на

витрати, пов'язані з первісним визнанням і зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, та з первісним визнанням сільськогосподарської продукції.

Терміни, що наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат.

Прямі витрати – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Об'єкт витрат – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:

1. Платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.
2. Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.
3. Погашення одержаних позик.
4. Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 цього Положення (стандарту).
5. Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Собівартість реалізованих товарів визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством.

Положення (стандарт) 30 визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в

процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності [1].

Положення (стандарт) 30 не поширюється на:

1. Сільськогосподарську продукцію, що зберігається після її первісного визнання.
2. Продукти переробки сільськогосподарської продукції.
3. Біологічні активи, не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.
4. Приклади біологічних активів і сільськогосподарської продукції наведені в додатку до Положення (стандарту) 30.

Терміни що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Біологічний актив – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Біологічні перетворення – процес якісних і кількісних змін біологічних активів.

Витрати на місці продажу – витрати, пов'язані з продажем біологічних активів і сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, непрямі податки, що сплачуються при реалізації продукції.

Група біологічних активів – сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин.

Довгострокові біологічні активи – усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами.

Додаткові біологічні активи – біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень.

Поточні біологічні активи – біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи,

приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

Сільськогосподарська продукція – актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

Сільськогосподарська діяльність – процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів.

Біологічний актив та/або сільськогосподарська продукція визнаються активом, якщо існує імовірність отримання підприємством у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Об'єктом бухгалтерського обліку є окремий вид біологічних активів або їх група.

Придбаний (одержаний) біологічний актив зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, яка визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» або Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Первісна вартість безоплатно одержаних біологічних активів дорівнює їх справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою

Первісною вартістю біологічних активів, що одержані як внесок до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Додаткові біологічні активи при первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Первісне визнання додаткових біологічних активів відображається у тому звітному періоді, у якому вони відокремлені від біологічного активу.

Біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Довгострокові біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності. Така оцінка застосовується до періоду, у якому стає можливим визначити справедливу вартість довгострокових біологічних активів. Оцінка та амортизація таких довгострокових біологічних активів здійснюється відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» та 28 «Зменшення корисності активів».

Поточні біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю, крім поточних біологічних активів рослинництва, які визнаються і відображаються як незавершене виробництво. Такий підхід застосовується до періоду, у якому стає можливим визначити справедливу вартість поточних біологічних активів. Оцінка таких поточних біологічних активів здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місць продажу. Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається у тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу.

Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання оцінюють та відображають відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується ш цінах активного ринку.

За наявності кількох активних ринків біологічних активів і сільськогосподарської продукції їх оцінка ґрунтується наданих того ринку, на якому підприємство передбачає продавати біологічні активи та або сільськогосподарську продукцію.

Оцінка сільськогосподарської продукції за договірними цінами допускається лише за обтяжливими контактами.

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється за:

1.Останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство).

2.Ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість.

3.Додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

У разі відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до пунктів 11–14 Положення (стандарту) бухгалтерське обліку 30 «Біологічні активи» і Положення (стандарту) бухгалтерське обліку 28 «Зменшення корисності активів».

2. Документування обліку витрат і виходу продукції тваринництва

Для обліку витрат на виробництво у тваринництві використовується значна кількість різноманітних первинних документів.

Бухгалтерські документи можна поділити на п'ять груп:

- 1) з обліку витрат праці;
- 2) з обліку предметів праці;
- 3) з обліку засобів праці;
- 4) з обліку вартості виконаних робіт і наданих послуг;
- 5) з обліку виходу продукції, приросту живої маси та одержаного приплоду.

Нарахування заробітної плати здійснюється, як правило, за одержану продукцію (молоко, приріст живої маси, приплід, вовну тощо) згідно з діючими в господарстві нормативами. Для цього використовуються документи, в яких фіксується вихід продукції: журнали обліку надою молока, акти на оприбуткування приплоду тварин, відомості зважування, акти на переведення тварин з групи в групу.

Основним видом витрат предметів праці в тваринництві є витрати кормів, первинний облік яких ведуть у відомостях обліку витрат кормів (ф. № 94). Відомість є комбінованим накопичувальним документом, на підставі якого здійснюють видачу та списання кормів. Зведений облік витрат кормів ведуть у журналі обліку витрачання кормів (ф. 35). Наявність кормів у господарстві і їх рух обліковують у журналі обліку кормів (ф. 35 а).

У ньому для кожного виду кормів і групи тварин відводять окремі сторінки, на яких записують витрати кормів за їх видами у фізичній масі, в перерахунку на кормові одиниці та за вмістом протеїну, а також кормо-дні.

Витрачання інших матеріальних цінностей (біопрепаратів, медикаментів тощо) оформлюється у встановленому порядку лімітно-забірними картками на одержання матеріальних цінностей (М – 28), накладними (М – 20) та іншими видатковими документами.

Велику рогату худобу, свиней, овець (кіз), птицю, коней, кроликів і звірів утримують відповідно на молочно - товарних фермах або фермах ВРХ, свинофермах, птахофермах (птахофабриках), конефермах, кроле- та звірофермах. Бджоли перебувають на пасіках, риба – у ставках, шовкопряди -в греках. Облік витрат на виробництво і вихід продукції тваринництва в аналітичному розрізі ведуть за видами (великими групами) тварин і місцем їх розташування. Якщо, наприклад, у господарстві дві ферми молодняка ВРХ, то на кожну групу тварин відкривається окремий аналітичний рахунок «Молодняк ВРХ на фермі № 1» та «Молодняк ВРХ на фермі № 2».

Бувають випадки, коли відповідна статево-вікова група тварин втрачає до певної міри масу, набуту за попередній період. Це трапляється здебільшого тоді, коли тварини через слабку кормову базу господарства перебувають у напівголодному стані. У даному випадку необхідно методом червоного сторно зменшувати живу масу тварин, залишаючи без змін їхню вартість. Такий запис роблять на підставі даних «Розрахунку визначення приросту» (ПБАСГ – 11).

Одержання приплоду, приросту живої маси, придбання тварин зі сторони, переведення до іншої статево-вікової обліково-виробничої групи, забій, падіж тощо оформляють спеціальними документами. Документування залежить від виду тварин, каналів і способів надходження. Правильне і оперативне документування цих операцій – першочергове завдання обліку.

Біологічні особливості тваринництва необхідно врахувати з метою контролю за правильністю зважування і відображення кількості приплоду, своєчасності переведення маточного поголів'я тварин до основного стада, обліку випадків мертвонародженого приплоду.

Новонароджених тварин обліковують в «Акті на оприбуткування приплоду тварин» (ПБАСГ – 3), який складає у двох примірниках в день одержання приплоду завідувач ферми або зоотехнік у присутності ветеринарного працівника і працівника ферми, за яким закріплено маточне поголів'я. Приплід телят, поросят, ягнят (крім каракульських) оформляють у

день їх народження, лошат і курчат – у добовому віці, сім'ї бджіл – після роїння. В акті зазначають дату народження тварини, походження (родовід), живу масу при народженні, стать і прикмети, стан здоров'я, інвентарний номер, прізвище тваринника, який прийняв приплід, і підпис працівника, за яким закріплена худоба. Крім вказаних осіб, документ підписують завідувач ферми і зоотехнік. За іншими видами тварин (поросята, ягнята, курчата) реєструють кількість одержаного приплоду від кожної матки за статевими групами.

Відомості про мертвнонароджених тварин відображають в «Акті на оприбуткування приплоду тварин» (ПБАСГ – 3) окремою графою, де вказується їх кількість.

Приплід кролів у звірівницьких господарствах обліковують у «Нагромаджувальному акті на оприбуткування приплоду звірів» (ПБАСГ – 7). Приплід птиці, одержаний у господарстві, оприбутковують на основі «Звіту про процеси інкубації» (ПБАСГ – 4.) загальною кількістю за видами.

Наприкінці місяця молодняк і дорослі тварини на відгодівлі зважують. Дані про зважування записують у «Відомість зважування тварин» (ПБАСГ – 10), яку ведуть по кожній групі тварин, та в «Книгу обліку руху худоби і птиці на фермі» (ПБАСГ – 12), в кінці місяця відомості і розрахунки передають у бухгалтерію.

Час від часу бувають випадки вимушеного забою (дорізування) тварин. Це може статись, переважно через згодовування тваринам неякісних або неперетравних кормів, серйозні захворювання чи травми. Вимушений забій відображають в «Акті на вибуття поточних біологічних активів тваринництва» (ПБАСГ – 6). Особливістю цього первинного документа є те, що на його звороті відображають одержання продукції та її використання. Якщо м'ясо і субпродукти, отриманні від забою, непридатні для харчування, то їх закопують у землю або перемелюють на м'ясо-кісткове борошно, а шкіри тварин оприбутковують на складі.

Забій здорових тварин у сільськогосподарському підприємстві здійснюється з метою використання м'яса і субпродуктів для приготування їжі в їдальні підприємства, кафе, барах і ресторанах, лікарнях, дітям у дитячих садочках і школах. В акті на забій тварин доцільно було б відображати не тільки м'ясо, субпродукти, шкіри, а й інші продукти забою: кишки, кров, печінку, нирки, легені, серце, голову тощо. Правда, в реальному житті ці продукти рідко хто оприбутковує у зв'язку з тим, що їх отримують у незначних кількостях і питання про їх реалізацію часто несуттєве, тобто інші продукти забою, переважно, не оцінюють взагалі, хоч мали б оцінювати за цінами можливої реалізації.

Отже, забій тварин – це вимушене або викликане виробничою необхідністю переривання життя тварин у місці їх перебування (на фермі, в полі, в літньому таборі) чи в забійному цеху підприємства.

Щоб виробляти тваринницьку продукцію невисокої собівартості, необхідно мати високопродуктивне поголів'я тварин з повноцінним циклом його постійного оновлення і здійснювати ефективну годівлю тварин. На фермах повинні щоденно списувати корми у «Відомостях витрат кормів» (ф. 94 с.-г.) на підставі кормових раціонів, що подають для кожної статевовікової групи.

Як корм використовують молоко, вироблене у власному господарстві.

Його випоюють телятам, поросят на підставі спеціальних схем випоювання новонароджених тварин, де вказується кличка тварини (інвентарний номер), дата народження і кількість молока, яку вона повинна спожити. Обсяг випоеного молока за будь-яку добу (місяць) згідно зі спеціальними схемами випоювання має збігатись з кількістю молока, відображеного у «Відомості руху молока» (ф. 114 с.- г.) на випоювання телят і поросят.

Списання витрачених малоцінних і швидкозношуваних предметів, спецодягу, спецвзуття, малоцінних необоротних активів проводять на основі

актів на списання виробничого та господарського інвентарю, малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШ –8).

При витрачанні товарно-матеріальних цінностей обов'язково перевіряють правильність застосування норм витрат, відповідність зазначеного поголів'я тварин фактичній наявності на кожну дату тощо.

Витрати засобів праці фіксують у документах по нарахуванню амортизації основних засобів у встановленому порядку.

Витрати з обліку вартості виконаних робіт і наданих послуг відображають на підставі рахунків, актів на приймання виконаних робіт тощо. Послуги вантажного автотранспорту для тваринництва списують на підставі подорожнього листа вантажного автомобіля (ф.2), транспортні роботи тракторів – згідно з дорожнім листом трактора (ПСГ – 4). Основою для обліку послуг гужового транспорту є облікові листки праці та виконаних робіт (ПСГ – 2).

Запасні частини у тваринництві використовуються тоді, коли потрібно провести поточний ремонт обладнання, яке обслуговує конкретну групу тварин. У такому випадку оформляють «Відомість дефектів» (ф.130), де вказують, які саме запасні частини потрібні для ремонту і на яку статеву-вікову групу будуть віднесені витрати.

Для оприбуткування продукції тваринництва використовують ряд документів. Їх можна поділити на дві групи:

1) документи на оприбуткування готової продукції, процес виробництва якої закінчено і вона оприбуткована в дебет рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» (молоко, яйця, мед, вовна).

2) документи на оприбуткування приросту живої маси та приплоду тварин, що оприбутковується, в дебет рахунку 21 «Поточні біологічні активи» і яка існує тільки у вигляді живих тварин.

До першої групи документів належать: журнал обліку надою молока (ф. № 112) – для оприбуткування молока від надою, акт настригу та

приймання вовни (ф. 115) – для оприбуткування вовни від овець, щоденник надходження сільськогосподарської продукції (ф. 81) – для оприбуткування яєць, меду, риби тощо.

До другої групи документів належать: акт на оприбуткування приплоду тварин (ПБАСГ – 3), нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів (ПБАСГ– 7), на оприбуткування приплоду, відомість зважування тварин (ПБАСГ – 10), на оприбуткування привісу тварин, акт виходу і сортування добового молодняка птиці (ПБАСГ– 5), на оприбуткування птиці від інкубатора, звіт про процеси інкубації (ПБАСГ – 4). Інформацію з документів першої групи включають у звіт про рух матеріальних цінностей (ф. 121), а з другої групи – у звіт про рух тварин і птиці на фермі (ПБАСГ – 13).

Регістром, в якому узагальнюють дані первинних документів про витрати і вихід продукції у тваринництві по підрозділах, є виробничий звіт підрозділу в тваринництві. Його складають за місяць з відповідних первинних і зведених документів: журналу обліку надою молока, відомостей руху молока, актів настригу та оприбуткування вовни, щоденників надходження сільськогосподарської продукції, відомостей зважування тварин, актів на оприбуткування приплоду тощо. У ньому відображаються записи техніко-економічних показників по відповідних об'єктах обліку: середнє поголів'я, витрати праці в людино-годинах, кількість кормо-днів, витрачання кормів у центнерах і в кормових одиницях, вихід основної і побічної продукції тощо.

Основним первинним документом з обліку одержання молока є Журнал обліку надою молока (ф. №112). Він ведеться щоденно по групі (бригаді) доярок (операторів) протягом 15 днів. Для обліку щоденного руху молока протягом місяця на кожній фермі ведуть Відомість руху молока (ф. № 114).

Оприбуткування яєць на птахофермах оформляють Щоденниками надходження сільськогосподарської продукції (ф. №81). На птахофабриках

облік надходження яєць ведуть в Картках обліку руху дорослої птиці (ф. № 108), в якій щоденно вказують і фактичний збір яєць. Щоденно передачу яєць на яйцесклад оформляють Накладною внутрішньогосподарського призначення (ф. №87). Результати сортування яєць за затвердженими стандартами (маса, категорії тощо) оформляють Актом на сортування яєць в цеху інкубації (ф. № 109).

Основним документом з обліку надходження вовни є Акт настригу і прийняття вовни (ф. №115). Акт складається щоденно на підставі Щоденника надходження і відправлення вовни на заготівельні пункти (ф. № 116). В бухгалтерському обліку вовна оприбутковується в натуральній масі. В сільськогосподарських підприємствах, в яких овець перед стрижкою переганяють через водойми, грубу і напівгрубу вовну обліковують також і в натуральній масі (тобто в перерахунок на немиту вовну).

Надходження риби від вилову оформляють Щоденником надходження сільськогосподарської продукції (ф. №81).

Продукція бджільництва (мед, віск, маточне молоко і інша), що надійшла від виробництва, оприбутковується на підставі Щоденника надходження сільськогосподарської продукції (ф. №81).

Одержаний від тварин гній оприбутковується на підставі Щоденника надходження сільськогосподарської продукції (ф. №81). На тваринницьких комплексах кількість рідкого гною переводиться у звичайний гній виходячи з вмісту сухих речовин. Одержаний і безпосередньо внесений в ґрунт гній як добриво для вирощування сільськогосподарських культур оприбутковується на підставі Акту про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів та гербіцидів (ф. №118).

Інша продукція тваринництва (кінський волос, вовна-линька тощо) оприбутковується на підставі Щоденника надходження сільськогосподарської продукції (ф. №81).

Для одержання зведених даних по об'єктах обліку витрат у цілому по господарству ведуть зведений виробничий звіт тваринництва, в якому узагальнюють дані про витрати та вихід продукції тваринництва.

Одночасно з записами в зведений виробничий звіт підсумкові дані з виробничих звітів підрозділів з групуванням по кореспондуючих рахунках заносять до журналів-ордерів № 5(5А), а кредитові обороти з нього у встановленому порядку щомісяця переносять до Головної книги.

Сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи при їх первісному визначенні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Визначення справедливої вартості додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку.

За наявності кількох активних рахунків біологічних активів і сільськогосподарської продукції їх оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

3. Організація синтетичного і аналітичного обліку витрат і виходу продукції тваринництва

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції тваринництва Планом рахунків передбачено синтетичний рахунок 23 «Виробництво», до якого відкривається субрахунок 232 «Тваринництво».

Аналітичний облік у тваринництві ведуть за об'єктами, якими є конкретні статево вікові групи тварин і птиці. У кожному підприємстві перелік об'єктів по тваринництву конкретизують залежно від умов господарювання.

Аналітичні рахунки відкривають у виробничому звіті або книзі обліку виробництва. Витрати обліковують за встановленими статтями, а вихід продукції – за її назвою, кількістю та сумою.

Синтетичний облік прямих витрат на виробництво продукції тваринництва у сільськогосподарських підприємствах (окрім тих, які використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами») ведеться на синтетичному рахунку 23 «Виробництво»(субрахунок 232 «Тваринництво»). За дебетом цього субрахунка відображають прямі матеріальні, трудові та інші витрати, а також виробничі накладні витрати, за кредитом – суми фактичної собівартості продукції тваринництва.

Прямі матеріальні витрати у тваринництві відображають на дебеті синтетичного рахунку 23 «Виробництво» (субрахунок 232 «Тваринництво») і на кредиті рахунків 20 «Виробничі запаси» або 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Якщо сільськогосподарське підприємство використовує у своєму плані рахунків клас 8 «Витрати за елементами», то прямі матеріальні витрати в цьому випадку покажуть на дебеті синтетичного рахунку 23 «Виробництво» (субрахунок 232 «Тваринництво») і кредиті синтетичного рахунку 80 «Матеріальні витрати» (в розрізі відповідних субрахунків). Одночасно з ним записом проводиться ще один запис: дебет рахунку 80 «Матеріальні витрати» і кредит рахунків 20 «Виробничі запаси» або 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Отримана з виробництва продукція тваринництва відображається на дебеті синтетичного рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» (субрахунок 272 «Продукція тваринництва») і на кредиті синтетичного рахунку 23 «Виробництво» (субрахунок 232 «Тваринництво»), тобто витрати на виробництво тваринницької продукції відносяться на вартість готової продукції.

Розглянувши особливості формування прямих матеріальних витрат на виробництво продукції тваринництва, перейдемо до ґрунтового дослідження прямих витрат на оплату праці у тваринництві.

До прямих витрат на оплату праці у тваринництві відносять оплату праці доярок, скотарів, пастухів, свинарок, конюхів, пташниць, чабанів, пасічників, працівників кролеферм, звіроферм, ставків, чергових тваринників. Ці витрати безпосередньо відносяться на витрати, пов'язані з утриманням худоби та птиці (за видами і групами). Наприклад, оплата праці доярок відноситься до прямих витрат на оплату праці в молочному скотарстві, оплата праці свинарок – до прямих витрат на оплату праці в основному стаді свиней, оплата праці пасічників – до прямих витрат на оплату праці у бджільництві тощо.

Оплата праці в сільськогосподарських підприємствах здійснюється на підставі «Положення про оплату праці на підприємстві», в якому детально висвітлено, кому і скільки необхідно платити відповідно до діючих погодинної і відрядної форм оплати праці.

У сільськогосподарських підприємствах застосовують дві форми оплати праці: відрядну і погодинну, з яких домінує відрядна, оскільки ставить у пряму залежність оплату праці від обсягу виконаної роботи або виробленої продукції. При відрядній оплаті можна оцінити кількість і якість роботи. Відрядна оплата праці може бути прямою, відрядно-преміальною й акордно-преміальною. При прямій відрядній оплаті розцінки за одиницю продукції є сталими, розмір заробітку залежить від кількості виробленої продукції або обсягу виконаних робіт незалежно від затраченого часу. При відрядно-преміальній оплаті поряд з оплатою за встановленими розцінками за виконану роботу працівникам нараховують премії за виконання місячних, кварталних, річних завдань. При акордно-преміальній системі оплати праці розрахунок з працівниками здійснюють за весь виконаний цикл робіт. Погодинна оплата праці може бути погодинною, поденною і помісячною. При погодинній формі можна застосовувати систему преміювання.

Облік прямих витрат на оплату праці у тваринництві ведуть на синтетичному рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» (субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою»). Сума нарахованої оплати праці відображається на дебеті синтетичного рахунку 23 «Виробництво» (субрахунок 232 «Тваринництво») і кредиті синтетичного рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» (субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою»). Така кореспонденція складається у тому випадку, коли сільськогосподарське підприємство не використовує рахунки класу 8 «Витрати за елементами». Якщо сільськогосподарське підприємство використовує рахунки класу 8 «Витрати за елементами», то в такому випадку дебетують синтетичний рахунок 23 «Виробництво» (субрахунок 232 «Тваринництво») і кредитують синтетичний рахунок 81 «Витрати на оплату праці» (субрахунок 811 «Витрати за окладами й тарифами»). Одночасно дебетують рахунок 81 «Витрати на оплату праці» і кредитують синтетичний рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» (субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою»).

Заробітну плату працівникам тваринництва нараховують як грошми, так і у вигляді натуральної оплати. Натуральна оплата праці відображається так:

1. Списано собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції:
 дебет рахунку 901 «Собівартість реалізованої продукції»
 кредит рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».
2. На суму виданої натуроплати:
 дебет рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою»
 кредит рахунку 701 «Дохи від реалізації готової продукції».

У бухгалтерії нагромаджуються і узагальнюються дані про кількість відпрацьованого часу та нарахованої оплати праці за табельними номерами працівників, за їх професіями, за видами оплат і категоріями працюючих, за напрямками виробничих витрат, а також за утриманнями та внесками з оплати праці. Щоб отримати таку інформацію у ручному режимі обробки облікової інформації, необхідно використовувати різноманітні основні та

додаткові відомості (рахунки) обліку, журнали. В умовах автоматизованої обробки облікової інформації ці показники передбачені у відповідних машинограмах.

Нараховані страхові платежі відображають у статті «Інші прями витрати» тварин здійснюється за окремою статтею витрат. Суми платежів на обов'язкове страхування тварин розраховують у «Картках-розрахунках нарахування платежів з обов'язкового страхування майна сільськогосподарського підприємства». Суми отриманих платежів визнають шляхом добутку балансової вартості тварин, птиці, кролів, звірів на ставку страхових платежів у відсотках.

Облік витрат на кормоприготування і кількість приготовлених кормів ведуть на окремому аналітичному рахунку «Кормокухня».

У системі обліку необхідно відображати такі біологічні процеси, як приріст, «довага», зменшення ваги, приплід, падіж (загибель) тварин (птиці), вимушений забій (дорізування). Приростом називають збільшення живої маси тварин у процесі вирощування (дорощування) до певних вагових категорій. Близьке до приросту поняття «довага», але воно переважно пов'язане зі збільшенням живої маси у дорослих тварин або молодняка, яких відгодовують з метою наступної реалізації на м'ясо.

Тварини з господарства вибувають внаслідок реалізації, забою, передачі, а також падежу і загибелі.

Падіж (загибель) тварин – це втрата тварин внаслідок їх смерті від хвороб, стихійного лиха, нападів хижих тварин, пожежі тощо. Падіж (загибель) тварин може бути з вини матеріально відповідальних осіб або від обставин, що від них не залежать. Вартість падежу необхідно відображати на дебеті рахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків».

У Методичних рекомендаціях порівняно з типовими положеннями з планування, обліку і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції, затвердженими постановою Кабінету Міністрів України від 23 квітня 1996 р. № 452, в порядок ведення обліку внесено зміни. Вони

стосуються обліку падежу тварин і збитків від вибракування тварин основного стада.

Зміни порядку відображення витрат, пов'язаних з падежем молодняку на вирощуванні та відгодівлі, зумовлені рядом обставин, а саме: обґрунтованим відображенням операцій щодо руху поголів'я та визначенням розміру втрат від подібних операцій.

На нашу думку, не можна вважати логічним, коли на дебеті аналітичних рахунків рахунку 21 «Поточні біологічні активи» ведуть облік тварин за кількістю голів, живою масою та вартістю, а при відображенні операцій з падежу, на кредиті цих же аналітичних рахунків відображають кількість одержаних м'яса, шкур-тощо. Подібних фактів в обліку матеріальних цінностей не спостерігається в інших галузях народного господарства.

Другою важливою обставиною є той факт, що виникає необхідність обґрунтовано відобразити розмір втрат сільськогосподарських підприємств при віднесенні цих сум на винних осіб чи при списанні вартості загиблих тварин на збитки від надзвичайних подій. Адже сума втрат становитиме вартість загиблих тварин, оплати праці з відрахуваннями робітників, що розбирали тушу та її утилізували. В окремих підприємствах, наприклад тваринницьких комплексах, до складу цих витрат мають відносити витрати на утримання утилізаційних споруд (підрозділів господарства) та обліковувати одержані надходження. Решту сум слід відносити на винних, а якщо їх не встановлено – на витрати виробництва з утримання відповідної групи тварин.

У Методичних рекомендаціях запропоновано такий порядок відображення втрат від падежу тварин. Для цього передбачено використовувати рахунок 24 «Брак у виробництві», на дебеті якого мають відображати втрати від браку, включаючи витрати з ліквідації його наслідків, а на кредиті – суми, які надійшли у вигляді відшкодування втрат від падежу.

Аналітичний облік має вестися в розрізі видів груп тварин, по яких стався падіж у звітному періоді.

Тварини основного стада – це основні засоби, на які має нараховуватися амортизація на загальних підставах, однак виявляється, що на практиці це зробити важко, бо для цього потрібно систематично контролювати тривалість перебування в основному стаді індивідуально кожної тварини.

Наприклад, якщо середня тривалість перебування корів в основному стаді, взята в розрахунок для нарахування амортизації, становитиме 4 роки, то по корові, яка перебувала в стаді 3 роки, а потім була вибракувана через хворобу, спостерігатиметься не донарахування амортизації, а по тварині, що перебуватиме в стаді більше 4 років, нарахування амортизації має бути припинено після 4 року.

Важливою обставиною є ще й те, що основне стадо, як правило, племінне, коштує дорого, що призводить до збитків при реалізації цих тварин м'ясокомбінату чи іншому підприємству. Ці збитки становлять значні суми і їх відображають у звітності як втрати від продажу тварин основного стада. Як правило, визначити цю суму заздалегідь (при переведенні тварин в основне стадо) важко, що ускладнює порядок визначення норми амортизації по цьому об'єкту.

Тому Методологічна рада при Міністерстві аграрної політики прийняла рішення про те, що по продуктивних тваринах основного стада амортизація не нараховується. Потрібно врахувати, що до складу тварин основного стада входять не тільки поголів'я, що обліковують на рахунку 10, а й те, яке відображають на рахунку 21, а по ньому спостерігається аналогічна картина щодо віднесення частини вартості на вироблену продукцію.

Для спрощення порядку відображення подібних операцій доцільно втрати при вибракуванні поголів'я основного стада, яке утримують для одержання продукції у вигляді молока, м'яса, яєць, а саме: по коровах, вівцях, птиці, слід включати до витрат на одержання продукції. По тваринах, що

використовуються на виробництві м'яса (свині, кролі тощо), це доцільно робити при потребі обґрунтування рівня цін на тварин різних виробничих груп, наприклад, при спеціалізації підприємств та їх підрозділів на окремих стадіях виробництва.

Таким чином, від вибракування тварин основного стада тваринництво не понесе збитків, амортизація на це поголів'я не нараховується, а різниця між балансовою вартістю і виручкою від вибракування (ліквідаційною вартістю тварин) відноситься на з дорожчання продукції, одержаної від їх використання.

Сільськогосподарські товаровиробники відображають дотації за м'ясо, молоко у системі податкового і бухгалтерського обліку. Це робиться на підставі приймальних квитанцій і платіжних доручень переробних підприємств. Для записів господарських операцій у системі обліку використовують такі синтетичні рахунки: 90 «Собівартість реалізації», 31 «Рахунки в банках», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 643 «Податкові зобов'язання», 641 «Розрахунки за податками», 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

Облік кредитів банку на розвиток тваринництва та розрахунків за них ведуть на субрахунках (рахунках): 50 «Довгострокові кредити банків в національній валюті», 503 «Відстрочені довгострокові кредити банків в національній валюті».

Вихід продукції тваринництва відображають на кредиті рахунку 232 «Тваринництво», який кореспондує з рахунками: 201 «Сировина і матеріали» (вартість гною та гноївки); 21 «Поточні біологічні активи» (вартість приплоду та приросту живої маси тварин); 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» (вартість молока, вовни, яєць, меду, риби тощо).

Як і в діючому плані рахунків поточні біологічні активи тваринного походження обліковуються на рахунку 21 «Тварини на вирощуванні і відгодівлі», а витрати на їх утримання (біологічні перетворення) – на рахунку

23 «Виробництво» субрахунок 232 «Тваринництво». Поточні біологічні активи рослинного походження обліковуються на рахунку 23 «Виробництво» субрахунок 231 «Рослинництво». Для обліку довгострокових біологічних активів (робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження) передбачається ввести новий рахунок 18 «Довгострокові біологічні активи» з такими субрахунками 181 «Довгострокові біологічні активи рослинництва», 182 «Довгострокові біологічні активи тваринництва», 183 «Довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю», 184 «Незрілі біологічні активи», 185 «Інші довгострокові біологічні активи».

Суттєвою особливістю обліку поточних біологічних активів є те, що одержана сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається у тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу. За цією оцінкою і оприбутковуються додаткові біологічні активи – приплід тварин, саджанці, живці, чубуки, сіянці, розсада тощо.

Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання оцінюють та відображають відповідно до П (С) БО 9 «Запаси». Біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Біологічний актив визнається запасом, якщо він не використовується в сільськогосподарській діяльності та утримується для продажу. Наприклад, господарство робить це такими записами на рахунках: Д-т 271 К-т 231 – отримано зерно від урожаю; Д-т 208 К-т 271 – насіння; Д-т 272 К-т 271 – товарне зерно і первісне визнання зерна відбувається при доставці продукції на тік. Поточні біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю.

Не включаються до первісної вартості біологічних активів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені): проценти

за користування позиками; витрати на утримання відділів постачання; витрати, пов'язані з придбанням іноземної валюти для оплати заборгованості за придбані біологічні активи; витрати на збут; адміністративні витрати тощо.

Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, визначаються витратами основної діяльності. Облік витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат (окремі види біологічних активів та/або їх група) відповідно до П (С) БО 16 «Витрати».

П(С)БО 30 «Біологічні активи» не передбачає калькулювання собівартості продукції тваринництва, хоча кожне підприємство має можливість обчислювати собівартість продукції в системі управлінського обліку. Ними пропонується обов'язкове калькулювання собівартості продукції, тому що за рахунок цього можна обчислювати ціну продукції, визначати ефективність виробництва та реалізації продукції, розрахувати точку беззбитковості і маржинальний дохід.

Додаткові біологічні активи тваринництва (приплід тварин) на відміну від додаткових біологічних активів рослинництва можна відразу після народження визнати біологічним активом, оскільки вони відповідають всім критеріям визнання та процес біологічних перетворень вже триває. Додаткові біологічні активи тваринництва відразу обліковуються на відповідному субрахунку 212 і 213 рахунку 21 «Поточні біологічні активи».

При отриманні додаткових біологічних активів рослинництва процес їх біологічних перетворень призупиняється до їх висадки у ґрунт. Тому додаткові біологічні активи рослинництва розглядаються як сільськогосподарська продукція і оприбутковуються на дебеті рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Облік витрат на вирощування тварин та отримання продукції організовується як і раніше на рахунку 23 в аналітичному розрізі, що враховує потребу в інформації для цілей управління витратами, а, також,

відображення біологічних активів тваринництва в обліку та звітності. Як і в рослинництві.

Особливістю нового обліку в тваринництві (на відміну від рослинництва) є те, що незрілі довгострокові активи обліковуються на рахунках другого, а не першого класу (212 і 213).

Переведення незрілих довгострокових активів у групи довгострокових біологічних активів, як і раніше, проводиться через субрахунок 155.

Як і в рослинництві, біологічні активи тваринництва оцінюються за їх первісною вартістю (собівартістю) якщо з тих чи інших причин підприємство не може визначити їх справедливую вартість. В разі визначення справедливої вартості тієї чи іншої групи тварин її облік організовується за новими аналітичними рахунками субрахунку 212.

При вирощуванні поточних біологічних активів тваринництва немає відокремлення її продукції від живої тварини. Приріст живої маси тварин добавляється до певних груп (аналітики) біологічних активів: з кредиту рахунку 23 в дебет: за фактичними витратами (первісною вартістю) субрахунку 213; за справедливою вартістю субрахунку 212. Тобто, загальна побудова обліку не змінюється (Д 21 К 23), змінюється методологія оцінки таких біологічних активів.

Продукція ж, яка отримана від основного стада (довгострокових біологічних активів тваринництва) відокремлюється від тварин і проходить первісне визнання та оцінку за методологією, аналогічною рослинництву.

Що стосується біологічних активів тваринництва, то ці активи є специфічними, оскільки, як уже відмічалось вище, така продукція тваринництва як приріст живої маси є невід'ємною від самого біологічного активу (тварини), тому реалізація тварин в живій вазі вважається реалізацією сільськогосподарської продукції, відповідно активний ринок на дані активи існує. Продуктивну худобу з основного стада також завжди є можливість вибракувати та продати у живій вазі.

Тому, в практичній діяльності, біологічні активи тваринництва, як правило, будуть обліковуватись за справедливою вартістю. Довгострокові біологічні активи тваринництва слід обліковувати на рахунку 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, що обліковуються за справедливою вартістю», а поточні біологічні активи тваринництва – на рахунку 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, що обліковуються за справедливою вартістю». Облік на цих рахунках ведеться за справедливою вартістю із її переглядом на звітні дати.

Приплід сільськогосподарських тварин з моменту народження визнається поточним біологічним активом та оприбутковується за справедливою вартістю. Визначення справедливої вартості приплоду здійснюється на основі рішення Комісії із визначення справедливої вартості. Дана Комісія може прийняти рішення і про неможливість визначення справедливої вартості приплоду, якщо не має документально підтверджених та обґрунтованих даних про активний ринок таких активів (подібних активів) чи продукції. Підходи до оцінки приплоду можуть бути наступними (табл. 1).

У разі, коли тварини основного стада оцінювались за первісною вартістю і на момент їх вибраковки справедливу вартість визначити неможливо, вони мають бути оприбутковані у складі тварин на відгодівлі за залишковою вартістю і обліковуватимуться у тій групі тварин, що оцінюються за первісною вартістю (субрахунок 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»).

Якщо ж на момент вибраковки є можливість визначити їх справедливу вартість, вони будуть оприбутковуватись до групи тварин на відгодівлі, які оцінюються за справедливою вартістю.

Таблиця 1

Підходи до оцінки приплоду тварин за їх видами

Вид тварин	Порядок оцінки
1. Визначення справедливої вартості	
Телята	Виходячи із справедливої вартості 1 ц живої маси або за справедливою вартістю голови приплоду
Поросята	Виходячи із справедливої вартості 1 ц живої маси або за справедливою вартістю голови приплоду
Ягнята чи козенята	За справедливою вартістю голови приплоду
Курчата, гусенята, каченята та індичата	За справедливою вартістю добового молодняку
Щенята норок, лисиць, песців, нутрій, соболів та кроленята	У сумі 50% — справедливої вартості на момент відлучення від маток
Лошата робочих та племінних коней	За справедливою вартістю голови приплоду
2. При неможливості визначення справедливої вартості	
Телята	За трансфертною ціною, яка розраховується виходячи з фактичної собівартості 60 кормо-днів утримання корови за минулий рік або планової собівартості на звітній період
Поросята	За трансфертною ціною, яка розраховується виходячи з фактичної собівартості 1 ц живої маси відлучених поросят за минулий рік або планової собівартості на звітній період
Ягнята чи козенята	За трансфертною ціною голови приплоду, яка розраховується виходячи з того, що на приплід відносять 12% витрат основного стада романівської породи, 15% каракульської та 10% витрат усіх інших порід
Курчата, гусенята, каченята та індичата	За трансфертною ціною, яка розраховується виходячи з фактичної собівартості добового молодняку за минулий рік або планової собівартості на звітній період
Щенята норок, лисиць, песців, нутрій, соболів та кроленята	У сумі 50% трансфертної ціни – на момент відлучення від маток, яка розраховується виходячи з фактичної собівартості за минулий рік або планової собівартості на звітній період
Лошата робочих коней	За трансфертною ціною, яка розраховується виходячи з фактичної собівартості 60 кормо-днів утримання дорослих коней за минулий рік або планової собівартості на звітній період
Лошата племінних коней	За трансфертною ціною, яка розраховується виходячи з фактичної собівартості, яка складається з витрат на основне стадо без вартості побічної продукції за минулий рік або планової собівартості на звітній період

У цьому випадку, на момент вибраковки та переведення тварини оцінюються за справедливою вартістю з віднесенням різниці між залишковою вартістю, за якою вони вибули зі складу довгострокових біологічних активів, та справедливою вартістю, за якою вони оприбутковуються у складі поточних біологічних активів, до інших операційних доходів або витрат.

Продаж поточних біологічних активів оформлюється товарно-транспортною накладною (ф. № 1 с.-г. (тварини)) , в якій зазначають вид тварин, що вибули, їх номери, клички, стать, вік, масть, живу масу і вартість. Перед відправленням тварин зважують і визначають їх вгодованість.

Переробні підприємства приймають тварин та птицю у встановленому порядку і на прийнятну продукцію виписують Приймальну квитанцію (ф. ПК–1).

Продаж худоби і птиці, прийнятих від громадян для реалізації за договорами, також оформлюють товарно-транспортною накладною з поміткою «Прийнято від громадян для реалізації».

Результати проведеної інвентаризації поточних біологічних активів оформлюють відповідними інвентаризаційними описами.

Молодняк великої рогатої худоби, племінних і робочих коней включають в інвентаризаційні описи (ф. № Інв. 8 с.-г.) індивідуально з зазначенням інвентарних номерів, кличок, породи і інших даних.

Молодняк свиней, овець, кіз, птиці і інші види тварин, що облічуються груповим методом, включаються до описів згідно з переліком прийнятим в облікових реєстрах з зазначенням кількості голів, а в необхідних випадках і живої маси по кожній групі тварин.

Описи оформляють по видах тварин, окремо по фермах, бригадах в розрізі облікових груп тварин і матеріально-відповідальних осіб.

Інвентаризацію бджолосімей весною проводять коли температура повітря не нижче + 15 °С (в тіні)). Восени інвентаризацію проводять після закінчення збору нектару бджолиними сім'ями. При огляді бджолиних сімей

встановлюють номер вулика, кількість рамок меду, силу сім'ї і т.п. Силу бджолої сім'ї визначають по кількості рамок зайнятих бджолами, в перерахунку на повну рамку. Слабі і хворі бджолосім'ї підлягають вибракуванню.

Незавершене виробництво тваринництва інвентаризують за його видами в розрізі виробничих підрозділів і матеріально-відповідальних осіб.

Вартість незавершеного виробництва з інкубації яєць визначають в такій послідовності:

1) підраховують кількість яєць, що залишилися на кінець року в інкубації в розрізі їх видів (курей, качок, гусей, індичок і т.д.);

2) встановлюють дату закладання перехідної партії яєць на інкубацію і кількість днів інкубації в поточному році;

3) вартість незавершеного виробництва визначають шляхом множення планової собівартості 1 дня інкубації (в розрізі видів яєць) на кількість закладених яєць і фактичний період інкубації в поточному році.

Вартість незавершеного виробництва у бджільництві визначають виходячи з кількості залишеного кормового меду в вуликах і фактичної собівартості меду.

Кількість кормового меду визначається комісією окомірно в час збирання гнізд на зиму (вважаючи, що в одній гніздовій рамці розміром 435 x 300 мм, повністю запечатаній, міститься в залежності від товщини соту 3,5 – 4,0 кг; в рамці розмірів 435 x 230 мм – біля 3 кг, а в магазинній рамці — 2 кг меду) і відображається в акті осінньої перевірки пасіки (бджолоферми). На 1 бджолину сім'ю залишають у вулику не менше 18–22 кг меду і страховий фонд з розрахунку 5 кг.

Вартість незавершеного виробництва в рибористві визначається шляхом множення собівартості 1 ц риби на кількість центнерів вирощених цьоголіток, плюс затрати на вирощування цьоголіток після облову ставків. Середня розрахункова маса цьоголітки дорівнює 30 г.

4. Організація обліку витрат на біологічні перетворення біологічних активів в тваринництві

Тваринництво є важливою галуззю сільськогосподарського виробництва і поділяється на окремі галузі: скотарство, свинарство, вівчарство, птахівництво, рибництво, бджільництво, конярство, шовківництво, кролівництво, звірівництво тощо. В свою чергу кожна із цих галузей може включати конкретні виробництва з випуску спеціалізованих видів продукції: скотарство – велика рогата худоба молочного напрямку і вирощування худоби на м'ясо, птахівництво – виробництво яєць і м'яса тощо. Тому витрати в тваринництві поділяються за галузями і видами виробництва.

На відміну від рослинництва, тваринництво характеризується рівномірним понесенням витрат виробництва і одержанням продукції. Тому бухгалтерський облік повинен забезпечувати аналітичний облік витрат за основними видами виробництв і групами тварин, за основними статтями витрат, а також за внутрішньогосподарськими підрозділами.

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічного перетворення біологічних активів тваринництва можуть бути види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (технологічних) груп (корови і бики-плідники основного стада, свині і хряки-плідники основного стада, тварини на вирощуванні та відгодівлі тощо).

Групування об'єктів обліку витрат на біологічне перетворення біологічних активів в тваринництві з метою ведення аналітичного обліку наведено на рис. 1.

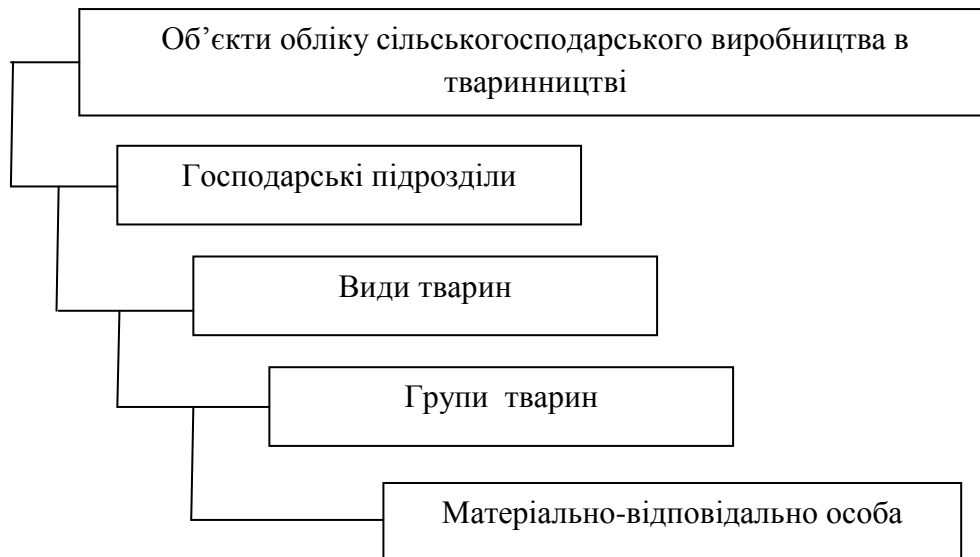


Рис. 1. Групування об'єктів обліку витрат з метою організації аналітичного обліку в тваринництві

Облік витрат в тваринництві рекомендується вести за такими статтями витрат:

- 1) витрати на оплату праці;
- 2) відрахування на соціальні заходи;
- 3) засоби захисту тварин;
- 4) корми;
- 5) роботи та послуги;
- 6) витрати на ремонт необоротних активів;
- 7) інші витрати на утримання основних засобів;
- 8) інші витрати;
- 9) непродуктивні витрати (в обліку);
- 10) загальновиробничі витрати.

До статті «Витрати на оплату праці» включається основна і додаткова оплата праці працівників, безпосередньо зайнятих в технологічному процесі виробництва.

На статтю «Відрахування на соціальні заходи» відносять нарахування на оплату праці працівників, зайнятих виробництвом продукції:

- 1) на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування;
- 2) на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок

безробіття;

3) на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності;

4) на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань.

До статті «Засоби захисту тварин» включаються вартість медикаментів, біопрепаратів та дезинфікуючих засобів, які застосовуються у тваринництві.

У статті «Корми» відображаються вартість кормів власного виробництва та придбаних, витрати на їх внутрішньогосподарське переміщення з поля на постійне місце зберігання. На цю статтю відносяться також витрати на приготування кормів в кормоцехах і кормокухнях. Ці суми списуються безпосередньо на відповідні види і групи тварин прямо або розподіляються між ними пропорційно масі згодованих кормів. Частина витрат на утримання кормоцехів відносяться на вартість кормів, які передані на склад для зберігання.

Витрати з транспортування кормів з місць постійного зберігання до кормоцехів (кормокухонь) або безпосередньо на ферму відносяться на відповідні статті витрат (пальне і мастильні матеріали, оплата праці тощо).

У статті «Роботи та послуги» відображаються витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами.

До складу цієї статті включають вартість послуг власного та залученого автомобільного, тракторного та гужового транспорту (на переміщення виробничих запасів з центральних складів, складів виробничих підрозділів підприємства та інших місць постійного зберігання на ферми і польові стани. Витрати відносяться на окремі об'єкти обліку виходячи з обсягів робіт, пов'язаних з перевезенням вантажів (в тонно-кілометрах, умовних еталонних гектарах тощо).

Вартість послуг електро-, тепло-, водо- та газопостачання визначається з включенням вартості відповідно електричної, теплової енергії, води, газу, одержаних зі сторони та вироблених у власному підприємстві.

До складу статті «Витрати на ремонт необоротних активів» включають:

а) суми на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів;

б) вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень з технічного обслуговування і поточного ремонту обладнання тваринницьких ферм.

До статті «Інші витрати на утримання необоротних активів» включаються суми, використані для їх утримання безпосередньо в конкретному виробництві.

До складу цих витрат відносяться:

а) витрати на оплату праці персоналу, що обслуговує необоротні активи (крім трактористів-машиністів та інших працівників, зайнятих в технологічному процесі виробництва сільськогосподарської продукції тощо), механіків, сторожів тощо;

б) амортизаційні відрахування, які прямо не відносяться на певні об'єкти обліку витрат види або групи тварин.

Витрати на утримання тваринницького приміщення де розміщено декілька видів худоби розподіляються пропорційно зайнятій площі.

У статті «Інші витрати» відображаються витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції і не включені і до однієї з вищенаведених статей, а саме:

а) вартість спецодягу та взуття, що видаються працівникам, зайнятим доглядом за худобою, птицею тощо (за винятком вартості спецодягу, який видається ветпрацівникам і сторожам), а також інших малоцінних і швидкозношуваних предметів;

б) вартість підстилки для тварин (соломи, торфу, тирси);

в) витрати на штучне осіменіння тварин (утримання пункту, вартість сперми, оплата праці техніка штучного осіменіння тощо);

г) витрати утримання літніх таборів, загонів, навісів та інших споруд некапітального характеру для тварин;

д) платежі за страхування майна, тварин, а також окремих категорій працівників, зайнятих безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя і здоров'я у випадках, передбачених законодавством;

е) інші витрати, що включаються у собівартість продукції (робіт, послуг) і не віднесені до цієї та інших статей витрат. Ці витрати, як правило, безпосередньо відносяться на відповідні види тварин.

До складу статті «Непродуктивні витрати» (в обліку) включають витрати від падежу молодняку та дорослої худоби на відгодівлі, птиці, звірів, кролів, а також бджолиних сімей, за винятком втрат, які сталися внаслідок стихійного лиха, сум, що підлягають відшкодуванню винними особами, та вартості одержаної сировини (шкур, технічного м'яса тощо) за цінами можливої реалізації.

У статті «Загальновиробничі витрати» відображаються бригадні, фермські, цехові та загальновиробничі витрати.

До бригадних, фермських, цехових та загальновиробничих витрат відносяться витрати на оплату праці працівників апарату управління; орендна плата; амортизаційні відрахування і витрати на утримання та поточний ремонт необоротних активів загального призначення; витрати на заходи з охорони праці та техніки безпеки; витрати на перевезення працівників до місця безпосередньої роботи; на утримання польових станів; інші витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва окремих підрозділів та галузей.

Бригадні, фермерські, цехові і загальновиробничі витрати тваринництва розподіляються між об'єктами обліку пропорційно загальній сумі витрат, за винятком вартості кормів і відносяться на собівартість тільки

тієї продукції, яка виробляється в даній бригаді, фермі, цеху чи у відповідній галузі.

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку витрат на біологічне перетворення біологічних активів в тваринництві наведено в таблиці 2.

Враховуючи специфіку окремих галузей тваринництва додатково можуть виділятися такі статті:

- 1) вартість яєць, закладених на інкубацію;
- 2) вартість грени (у шовківництві);
- 3) витрати стригального пункту (у вівчарстві);
- 4) вартість мальків (цьоголіток), запущених у водойми;
- 5) інші статті.

В окремих галузях тваринництва на кінець року може бути незавершене виробництво.

Так, в птахівництві незавершеним виробництвом є витрати на інкубацію яєць, що залишилися в інкубаторі на кінець року. Для оцінки незавершеного виробництва справедливу вартість однієї голови добового молодняку птиці (зменшену на очікувані витрати на місці продажу) слід поділити на тривалість інкубації в днях і одержаний результат помножити на кількість яєць, що залишилися в інкубаторах на кінець року, та фактичний період їх інкубації в днях.

У бджільництві справедлива вартість меду (зменшена на очікувані витрати на місці продажу), залишеній у вуликах для годівлі бджіл у зимовий період, розглядається як витрати незавершеного виробництва на кінець календарного року.

Первісне визнання продукції тваринництва відображається в обліку в тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу.

До продукції тваринництва відносяться: молоко, яйця, вовна, риба, мед, віск і інша продукція бджільництва, гній і інша продукція.

Таблиця 2

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку витрат на біологічне перетворення біологічних активів в тваринництві

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Віднесено витрати на біологічне перетворення біологічних активів в тваринництві:		
	— покупні корми;	232	208
	— корми власного виробництва;	232	27
	— корми згодовані шляхом випасу;	232	231
	— покупні біопрепарати, медикаменти і інші засоби захисту тварин, інші виробничі запаси;	232	20
	— малоцінні та швидкозношувані предмети, спецодяг, спецвзуття;	232	22
	— роботи та послуги власних допоміжних виробництв;	232	23
	— роботи та послуги виробничого характеру сторонніх організацій;	232	631
	— оплата праці працівників, зайнятих в тваринництві;	232	661
	— відрахування на соціальні заходи;	232	65
	— амортизація необоротних активів;	232	13
	— витрати на ремонт необоротних активів;	232	23
	— витрати на утримання літніх таборів, загонів;	232	39
	— витрати на приготування кормів;	232	23
	— загальновиробничі витрати;	232	91
	— платежі за страхування майна, худоби та окремих категорій працівників;	232	91
	— витрати від падежу молодняка та дорослої худоби на відгодівлі, птиці, звірів, кролів, бджолиних сімей, за винятком втрат, які сталися внаслідок стихійного лиха, сум, що підлягають відшкодуванню винними особами, та вартості одержаної сировини (шкур, технічного м'яса тощо) за цінами можливої реалізації	232	24
2.	Віднесення витрат на утримання бджіл, що загинули і не дали продукції	94	232

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку первісного визнання продукції тваринництва наведено в таблиці 3.

Таблиця 3

**Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку первісного
визнання продукції тваринництва**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Одержано від виробництва (первісне визнання) продукція тваринництва за справедливою вартістю, зменшено на очікувані витрати на місці продажу.	272	232
2.	Одержано і внесено в ґрунт гній як добриво для вирощування сільськогосподарських культур	231	232
3.	Первісне визнання приплоду тварин, які оцінюються за справедливою вартістю (на суму справедливої вартості)	212	23
	На різницю між сумою, що визначена за справедливою вартістю та витратами виробництва, що пов'язані з отриманням приплоду: — в разі перевищення витрат на виробництво над справедливою вартістю — в разі, якщо справедлива вартість більша від витрат виробництва	940 23	23 710
4.	Оприбуткування приросту живої маси тварин здійснюється бухгалтерськими записами аналогічно оприбуткуванню приплоду		

5. Організація аналізу витрат та виходу продукції тваринництва

При організації оперативного аналізу витрат у тваринництві потрібно враховувати галузеві особливості.

На відміну від рослинництва, тут витрати виробництва і вихід продукції відбуваються ритмічно. Це створює об'єктивні передумови для організації оперативного аналізу витрат за видами продукції та для співвимірювання витрат з обсягом продукції, а також проведення помісячного аналізу собівартості. Отже, тут об'єктом аналізу є витрати і собівартість.

Серед вчених-аналітиків нема одностайності з приводу організації аналізу цих об'єктів. Так, Л.О. Артикульний, П.І. Гайдуцький, І.І. Пилипчук, П.Т. Саблук та ін. пропонують в першу чергу вивчати витрати на виробництво продукції, а потім досліджувати її собівартість, Г.В. Савицька стверджує, що раніше потрібно аналізувати собівартість продукції, а потім

витрати, П.В. Смекалов зазначає, що достатньо обмежуватись тільки аналізом собівартості продукції.

Ми поділяємо точку зору першої групи вчених і вважаємо, що в процесі щоденного аналізу потрібно обмежитися вивченням лише основних змінних витрат (корми, оплата праці), які в структурі собівартості продукції тваринництва становлять більше 75% і є найбільш гнучкими (їх рівень багато в чому залежить від роботи тваринників).

Послідовність вивчення витрат тут визначається особливостями технологічного процесу виробництва кожного виду продукції, економічною суттю і роллю приведених витрат.

Метою оперативного аналізу є щоденна оцінка дотримання норм витрат кормів та пошук резервів їх віддачі.

В ході аналізу потрібно дослідити показники витрат кормів у натуральному виразі, кормових одиницях і перетравному протеїні на голову худоби і на одиницю продукції. На жаль, існуюча система обліку і планування не забезпечує дослідників належною інформацією. Так, раціони годівлі тварин зоотехніки складають дуже примітивно, виходячи із наявних в господарстві кормів. На основі них завфермами виписують відомості витрати кормів, які використовуються для відпуску кормів зі складу з наступним їх списанням. При цьому не враховується ні продуктивність тварин, ні норма поживних речовин на 1 голову худоби підтримуючого і продуктивного корму, ані рух поголів'я, що знижує оплату корму.

Для підвищення ефективності годівлі, а і відтак, для підвищення продуктивності і покращення оплати корму, потрібний науковий підхід до складання раціонів, щоденне точне дотримання встановлених норм витрат кормів, чіткий облік їх витрат і аналіз витрачання. В процесі ретроспективного аналізу потрібно вивчити структуру основного стада щодо продуктивності і можливості організаційно-правової форми господарювання щодо забезпечення худоби кормами. У випадку незабезпеченості поголів'я збалансованими раціонами годівлі вибракувати з основного стада зайвих

низькопродуктивних тварин. Це дасть можливість більше корму згодовувати понад підтримуючий рівень і, як наслідок, сприятиме кращій оплаті корму продукцією.

Щоденно фіксується фактична кількість згодованих кормів за видами та відхилення від ліміту. В кінці кожного місяця підраховується загальна витрата згодованих кормів за видами та відхилення від норми. Вартість кормів для кожного виду визначається відповідно до порядку їх обліку, прийнятого протягом року.

При виявленні відхилень вартості кормової одиниці потрібно детально вивчити причини (за рахунок чого були допущені економія або перевитрата кормів). На перевитрату кормів впливають два фактори – ціна кожного виду корму та їх структура (табл. 4). Внаслідок структурних зрушень у раціоні у бік більш дорогих кормів вартість їх одиниці зростає, і навпаки.

Таблиця 4

Розрахунок впливу структури кормів на середню вартість однієї кормової одиниці

Вид кормів	Вартість однієї кормової одиниці	Питома вага кормів			Зміна середньої вартості 1 к. одиниці
		план	факт	відхилення	
Відходи грису пшеничного	28,4	4	3	-1	-0,284
Силос кукурудзи	10,2	25	23	-2	-0,204
Сінаж	13,5	25	23	-2	-0,27
Кормові буряки	16,3	31	29	-2	-0,326
Жом кислий	1,2	3	11	+8	0,096
Солома озимих зернових	2,6	12	11	-1	0,026
Разом	72,2	100	100	—	-1,01

Наступним об'єктом аналізу є оплата праці. У зв'язку з тим, оплата праці визначається затратами останньої, початковим етапом аналізу є праця. В процесі щоденного аналізу потрібно вивчати забезпеченість виробництва робочою силою, дотримання штатної дисципліни, використання робочої сили та робочого часу, виявляти причини його втрат і непродуктивних витрат.

Аналіз використання робочої сили має базуватися на основі науково обґрунтованої технології виробництва, у тісному взаємозв'язку з наявними і функціонуючими засобами автоматизації праці тваринників.

Така організація аналізу дозволить не тільки щоденно вивчати виконання норм виробітку, плану обсягу робіт, дотримання їх якості, але й контролювати технологічну дисципліну.

Крім того, в процесі щоденного аналізу потрібно досліджувати непрямі показники продуктивності праці: навантаження худоби на одного працівника тваринництва (корів на доярку, скотаря, телят на телятницю, свиней на свинарку і т. д.); витрати праці на обслуговування 1 голови худоби в тваринництві, людино-годин, затрати праці на виконання окремих операцій в тваринництві (на роздачу кормів, на доїння і т. д.); обсяг роботи, виконаної за одиницю часу; кількість одержаної продукції в натуральному вимірі за день, в розрахунку на 1 тваринника. Вивчення цих показників в порівнянні з базовим рівнем дозволяє дослідити використання праці, виявити недоліки і усунути їх у ході виробничого процесу.

У зв'язку з тим, що оплата праці в тваринництві встановлюється за кількість і якість одержаної продукції, тут вирішальне значення для аналізу має достовірність інформації про кількість одержаної продукції та своєчасність відображення її в обліку, а також контроль за правильністю використання затверджених розцінок і норм виробітку. Тому аналіз цих показників необхідно проводити по мірі складання документів про вихід продукції, розрахунку оплати праці працівникам тваринницьких ферм, таблиця обліку робочого часу.

У тих галузях тваринництва, де продукція надходить регулярно протягом року, в кінці кожного місяця потрібно проводити аналіз собівартості продукції.

Однак існуючий порядок обліку в досліджуваних організаційно-правових структурах не дає можливості щомісячно проводити оцінку діяльності центрів відповідальності за показниками, залежних від їх

діяльності. У зв'язку з цим відсутня можливість оперативно аналізувати собівартість продукції. Виявлені недоліки можна ліквідувати з допомогою правильної організації обліку і економіко-аналітичної роботи безпосередньо на тваринницьких фермах.

Обліковці або завідувачі фермами здають у бухгалтерію первинні документи і звіти, відображаючи в них лише частину господарської діяльності ферми. Це зменшує можливості керівників центрів відповідальності контролювати вихід продукції і витрати виробництва і не дозволяє своєчасно виявляти відхилення у використанні технологічних матеріалів, своєчасно вивчати їх причини і знаходити винуватців.

Для всебічного відображення результатів діяльності центру відповідальності ферми необхідно складати універсальний документ, який би вмещував планові та фактичні показники роботи ферм за місяць. Цього можна було б досягти шляхом складання звіту-аналізу виконання кошторису, форма якого дала б можливість нагромаджувати всі дані, необхідні для аналізу виконання кошторису витрат центру відповідальності і правильно визначати розмір матеріального заохочення працівників або їх відповідальності.

Для складання «аналізу-звіту» не потрібно великих затрат праці і спеціальних знань бухгалтерського обліку, що робить його доступним для всіх працюючих. На початку місяця в цьому документі проставляються необхідні планові показники.

В кінці кожного місяця керівник центру відповідальності на основі зведених і оброблених первинних документів і матеріалів щоденного аналізу проставляє підсумкові показники роботи центру за звітний місяць, проводить економіко-аналітичні розрахунки. Бухгалтер центру заповнює решту граф і одночасно проводить оперативний аналіз витрат і собівартості як за поточний місяць, так і з початку року, виявляє причини відхилень та розробляє систему заходів з їх усунення в наступному місяці.

Важливою позитивною особливістю рекомендованого порядку обліку і аналізу роботи ферм є те, що з'являється можливість пов'язати всі результати роботи із відповідальністю, з встановленими розмірами виплати премій за економію прямих витрат протягом року.

Аналогічним чином проводять також аналіз витрат на виробництво і собівартість яєць, приросту великої рогатої худоби і свиней.

Дієвість оперативного аналізу зростає на основі впровадження системи обліку витрат і калькулювання обмеженої собівартості «директ-кост». Проблемам дослідження цієї системи присвячені праці вітчизняних та зарубіжних вчених - економістів С.Ф. Голова, М.С. Пушкаря, Ф.Ф. Бутинця, Т.П. Карпової, А.Яругової.

Характерними особливостями системи обліку «директ-кост» є:

- 1) розподіл виробничих витрат на постійні і змінні;
- 2) калькулювання собівартості за обмеженими витратами;
- 3) багатостадійність складання звіту про доходи.

Суть цієї системи полягає в тому, що у витрати на виробництво включаються тільки змінні витрати, тобто собівартість продукції обліковується і планується тільки в частині змінних витрат. Відповідно до «Методичних рекомендацій з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт і послуг) сільськогосподарських підприємств», на сільськогосподарських підприємствах загальновиробничі витрати не поділяються на постійні та змінні, а розподіляються в порядку, передбаченому Типовим положенням № 452. Зокрема, у тваринництві вони розподіляються між об'єктами затрат пропорційно сумі прямих затрат без вартості кормів. Постійні витрати збирають на окремому рахунку і як витрати певного періоду відшкодовуються із виручки чи валового прибутку без їх розподілу за видами виготовленої продукції. Змінні виробничі витрати (основні матеріальні, трудові витрати) утворюють собівартість продукції і списуються по мірі реалізації продукції, постійна частина виробничих витрат більш тісно пов'язана із здатністю виробляти (сприяти виробництву), а не з

випуском конкретних одиниць. Тому їх потрібно відносити до витрат на період і відразу списувати на реалізацію без внесення у собівартість продукції.

Отже, впровадження в організаційно-правових структурах системи обліку «директ-кост» потребує правильної класифікації витрат на постійні і змінні. Однак такий поділ витрат є умовним, будь-які витрати можуть бути або постійними або змінними, залежно від мети їх використання, тому прийняті на кожному підприємстві допуски повинні бути враховані при розрахунку результатів діяльності.

Використання методу «директ-кост» сприятиме підвищенню якості інформації про витрати, створить передумови передбачення меж можливих кон'юнктурних коливань і завдяки цьому своєчасно приймати дієві управлінські рішення.

Відокремлення змінних та постійних витрат дозволяє оперативно контролювати статті змінних витрат шляхом співставлення їх з кількістю продукції і тим самим виявляти причини зміни маржинального доходу як для господарської одиниці в цілому, так і для кожного структурного підрозділу і для окремих видів продукції, шукати шляхи росту рентабельності виробництва, скорочення прямих витрат на малорентабельних виробках.

При калькулюванні собівартості за змінними витратами окупність продукції видно краще, оскільки на неї не впливають непрямі витрати. Будь-яке непряме віднесення витрат на виріб, незважаючи на будь-яке обґрунтування, спотворює фактичну собівартість, знижує точність калькулювання.

Крім того, в організаційно-правових структурах з'являться можливості для встановлення нижньої межі ціни на продукцію, формування оптимального співвідношення між обсягом збуту і прибутком.

Для посилення внутрішнього контролю за ефективністю роботи місць виникнення витрат та центрів відповідальності потрібно використовувати багатоступеневий принцип формування маржинального доходу (суми

покриття), а в кінцевому підсумку – і прибутку. Формування багатоступеневого звіту про доходи і витрати дозволить оцінити вклад місця витрат даного рівня управління у формування виробничого результату.

На основі даних таблиці 5. можна побудувати графік беззбитковості який характеризує співвідношення між зміною обсягу реалізації, сукупного доходу і витрат протягом короткострокового періоду, коли вихід продукції обмежується в даний час ресурсним потенціалом.

Таблиця 5

Аналіз собівартості молока за системою «директ – кост» за квітень

Показники	План	Факт	Відхилення
Кількість реалізованої продукції	15312	15230	-82
Обсяг реалізації, грн.	8575	8529	-46
Змінні витрати всього, грн.	6570	6680	110
Корми покупні	1460	1520	60
Корми вирощені в господарстві	2760	2805	45
Засоби захисту тварин	400	480	80
Затрати на оплату праці	1950	1875	-75
Маржинальний дохід	2005	1849	-156
Постійні витрати	1630	1715	85
Операційний прибуток	375	134	-241

На підставі даних таблиці , можна визначити точку беззбитковості у грошовому і натуральному виразі. Для проведення такого розрахунку можна застосувати формули:

Точка беззбитковості в натуральних одиницях = постійні витрати :
Маржинальний дохід на одиницю

Точка беззбитковості в грошових одиницях = Постійні витрати :
Коефіцієнт маржинального доходу

Планові завдання з виробництва продукції тваринництва розробляються за кварталами та місяцями, що дозволяє використати для аналізу прямі показники. Джерелами аналізу виробництва продукції основного молочного стада служать планові завдання з виробництва продукції на фермі, первинні документи з виробництва, реалізації та внутрішнього використання продукції.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Проведені дослідження дозволять сформулювати наступні висновки і пропозиції:

1. Тваринництво є важливою галуззю сільськогосподарського виробництва і поділяється на окремі галузі: скотарство, свинарство, вівчарство, птахівництво, рибництво, бджільництво, конярство, шовківництво, кролівництво, звірівництво тощо. В свою чергу кожна із цих галузей може включати конкретні виробництва з випуску спеціалізованих видів продукції: скотарство – велика рогата худоба молочного напрямку і вирощування худоби на м'ясо, птахівництво – виробництво яєць і м'яса тощо. Тому витрати в тваринництві поділяються за галузями і видами виробництва.

2. Об'єктом бухгалтерського обліку біологічного перетворення біологічних активів тваринництва можуть бути види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (технологічних) груп (корови і бики-плідники основного стада, свині і хряки-плідники основного стада, тварини на вирощуванні та відгодівлі тощо).

3. Витрати підприємства можна класифікувати за різними ознаками. Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення. Велике значення класифікації витрат в управлінні ними і, перш за все, при здійсненні калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління. Таким чином, впровадження оперативного аналізу витрат за центрами відповідальності дасть можливість вивчати причини відхилень регульованого об'єкта від регламентованого рівня на кожній операції технологічного процесу, щоб не допускати аналогічних невиправданих перевитрат на наступних операціях, тобто оперативний аналіз тут носить профілактичний характер, а управління регульованим об'єктом здійснюється за принципом збурення.

4. Організація синтетичного обліку прямих витрат на виробництво продукції тваринництва у сільськогосподарських підприємствах (окрім тих, які використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами») ведеться на синтетичному рахунку 23 «Виробництво»(субрахунок 232 «Тваринництво»). За дебетом цього субрахунку відображають прямі матеріальні, трудові та інші витрати, а також виробничі накладні витрати, за кредитом - суми фактичної собівартості продукції тваринництва.

5. Витрати на утримання худоби і птиці (без витрат на незавершене виробництво на кінець року та вартості побічної продукції), становлять собівартість продукції тваринництва, причому: вартість тварин, що загинули внаслідок стихійного лиха, відноситься на фінансові результати підприємства; вартість тварин, що загинули з інших причин (без сум, віднесених на матеріально відповідальних осіб), відображується в окремій статті в складі витрат на утримання відповідних видів і груп тварин.

6. Результативність економічного аналізу залежить від якості інформаційної бази, для формування якої: по-перше, доповнено і уточнено складові інформаційного забезпечення аналітичних робіт в частині трактування елементів вхідної та вихідної інформації; по-друге, запропоновано дії аналітика, спрямовані на підготовку (відповідно вимогам до облікової інформації – суттєвості, корисності, змістовності, достовірності, належного формату) та перевірку інформації (з використанням прийомів документального контролю), усунення можливості її викривлення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Андрющенко Н.С. Розподіл непрямих виробничих витрат в сільському господарстві [Електронний ресурс] / Н.С. Андрющенко. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/631/35>.
2. Безверхий К. Організація первинного обліку непрямих витрат промислових підприємств / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 2. – С. 16-23.
3. Белова, І. М. Теоретичні основи облікової політики [Текст] / І. М. Белова // Науковий журнал Вісник Хмельницького національного університету. Серія : Економічні науки. – Хмельницький : ХНУ. – 2015. – № 2. – Т. 1 (222). – С. 84-90.
4. Белова І.М. Суть управлінського обліку та його місце в системі управління підприємством / І.М. Белова // «Іноваційна економіка АПК». Тернопіль. – 2015. – № 2 (57). – С. 240-245.
5. Белова І.М. Управлінський облік в умовах сільськогосподарського виробництва // Сталій розвиток економіки. Облік, аналіз і аудит. – 2012. – № 1. – С. 234–236.
6. Белова, Ірина. Суть біологічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку та контролю [Текст] / Ірина Белова // Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 28 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Економічна думка, 2015. - С. 35-41.
7. Белова, Ірина. Історичний огляд правового забезпечення розвитку обліку та контролю [Текст] / Ірина Белова // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 9-13.

8. Бруханський, Р. Ф. Зміна управлінських парадигм як фактор розвитку бухгалтерського обліку: стратегічний аспект / Р. Ф. Бруханський // Облік і фінанси. – 2014 р. – № 3 (65) 2014. – С. 15-20.
9. Бруханський, Р. Ф. Методика ведення стратегічного фінансового обліку на підприємствах: інжиніринговий аспект / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 8. – С. 18-28.
10. Бруханський, Р. Ф. Побудова методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 9. – С. 27-36.
11. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.
12. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 444 с.
13. Бухгалтерський облік: загальна теорія : навч. посіб. / Ю. С. Серпенінова, С. М. Гольцова, І. О. Макаренко; за заг. ред. Ю. С. Серпенінової. – Суми : Університетська книга, 2015. – 336 с.
14. Галушак, (Андрущишин) Діана. Порівняльна характеристика нормативного методу обліку витрат та «стандарт-кост» [Текст] / (Андрущишин) Діана Галушак, Ольга Завитій // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ.конф. за участю іноз. студ. [м. Тернопіль, 15-17 квіт. 2016 р.] / редкол.: Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.] , відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Астон, 2016. - С. 47-49.
15. Горкавий В.К. Формування собівартості продукції та ефективності витрат в сільськогосподарських підприємствах: [монографія] / В.К. Горкавий, Ю.С. Герасименко. – Х., 2015. – 239 с.
16. Гузар Б.С. Собівартість і проблеми калькуляції продукції скотарства [Електронний ресурс] / Б.С. Гузар, Н.І. Загребельна, Л.Л. Головка, Г.Ю. Аніщенко // Облік і фінанси АПК. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/897/35>.

17. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник для внз / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів ; М-во освіти і науки України. - 2-ге вид., перероб. і допов. - К. : Центр учб. літ., 2016. - 424 с.
18. Дацко, Тетяна. Генезис облікової політики в Україні [Текст] / Тетяна Дацко, Ірина Белова // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ.конф. за участю іноз. студ. [м. Тернопіль, 15-17 квіт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.], відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Астон, 2016. - С. 65-67.
19. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [монографія] / В.А. Дерій. - Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.
20. Дідоренко, Тетяна. Теоретичні основи бухгалтерського балансу [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 55-57.
21. Дідоренко, Тетяна. Бухгалтерський баланс як складова інформаційного забезпечення процесу прийняття економічних рішень [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 108-109.
22. Дідоренко Т.В. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку» / Т.В. Дідоренко // Науковий журнал «Молодий вчений». - № 1 (16) 1/2015. - С.126-129.
23. Дідоренко Т.В. Вектор розвитку активно-адаптивної системи бухгалтерського обліку в агропромисловому комплексі / Т.В. Дідоренко // Наук. вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки», Випуск 10, Ч.2, Херсон, 2015. С.174-177.

24. Довгопол Н. Побудова аналітичного обліку витрат для забезпечення потреб управління підприємством (на прикладі ВАТ «Харківський машинобудівний завод «Світло шахтаря») / Н. Довгопол, М. Несторенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 10. – С 47-55.
25. Довжик О.О. Порівняння методів калькулювання та обліку витрат в сільськогосподарському виробництві / О.О. Довжик // Технологический аудит и резервы производства. – 2012. - № 2 (4). – С. 26-31.
26. Завитій, О. П. Фінансово-господарський контроль : курс лекцій / О. П. Завитій. – Тернопіль : ТНЕУ, 2011. – 96 с.
27. Завитій, Ольга. Аудит операцій з грошовими коштами [Текст] / Ольга Завитій, Ілона Завитій // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 65-70.
28. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, від 16.06.1999 р. № 996-XIV-ВР // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999. – № 40.
29. Звітність підприємства: підручник / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін. – К. : ЦУЛ, 2015. – 570 с.
30. Ільченко В.М. Взаємозв'язок обліку витрат та калькулювання собівартості продукції [Електронний ресурс] / В.М. Ільченко, Я.Ю. Гагаріна. –Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua>
31. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
32. Іщенко Я.П. Розвиток методів обліку витрат відповідно до сучасних вимог управління / Я.П. Іщенко // Агроінком. – 2008. – № 11-12. – С 92-96.
33. Козяр, Світлана. Позабалансовий облік в системі управління

підприємством [Текст] / Світлана Козяр, Ірина Белова // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ.конф. за участю іноз. студ. [м. Тернопіль, 15-17 квіт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.] , відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Астон, 2016. - С. 98-100.

34. Левицька С. Практичні аспекти впровадження управлінського обліку (на прикладі центрів відповідальності «витрати») / С Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. - 2011. - № 6. - С 34-45.

35. Лень В.С. Управлінський облік: [навч. посіб.] / В.С. Лень. -К.: Знання-Прес, 2006. – 317 с.

36. Лукава, І. М. Зростання ролі управлінського обліку з прийняттям П(С)БО «Біологічні активи» [Текст] / І. М. Лукава // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11-12. – С. 98-101.

37. Лукава І.М. Оцінка наукового забезпечення обліку виробництва продукції / І.М. Лукава, Т.В.Дідоренко // Формування економічних відносин в умовах ринку. Збірник наукових праць. – Тернопіль: ТДЕУ, 2003. – С. 98

38. Лукава І.М. Організація управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах / І.М. Лукава // Стратегія ресурсозберігаючого використання аграрно-економічного потенціалу на основі активізації інноваційно-інвестиційної діяльності – об'єктивна передумова інтеграції країни в світове співтовариство: Тези доповідей 56 міжнародної науково-практичної конференції 18 травня 2007р. Частина 2 – Тернопіль: ТНЕУ, 2007. – С. 113 – 115.

39. Лукава І.М. Основи побудови обліку витрат виробництва в умовах становлення ринкових відносин / І.М. Лукава // Науковий журнал Придніпровський науковий вісник. Серія: Економіка. – Дніпропетровськ, 1998. – № 126 (193). – С. 30 – 33.

40. Матвійчук М.З. Теоретичні аспекти функціонування управлінського обліку на підприємстві / М.З. Матвійчук // Інноваційна економіка. - 2013. - № 6 (44). - С 299-305.

41. Матюха М.М. Особливості формування управлінської звітності / М.М. Матюха // Економічний часопис-XXI. - 2013. - № 1-2 (2). - С 45-48.
42. Міжнародні стандарти фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП) : практич. посібник / [упоряд. Безверхий К. В.]. - К. : Центр учб. літ., 2015. - 226 с.
43. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку: щодо заповнення форм фінансової звітності, перевірки порівнянності показників фінансової звітності, облікової політики підприємства : практич. посібник / [упоряд. Безверхий К. В.]. - К. : Центр учб. літ., 2015. - 76 с.
44. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств: Затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. № 390 [Електронний ресурс]. – Верховна рада України, 2009. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
45. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print1434725589213098>.
46. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств : монографія / Р.Ф. Бруханський, М.К. Пархомець, П.Р. Пуцентейло [та ін.]. – Тернопіль : Крок, 2015. – 300 с.
47. Облікова політика підприємства : навч. посібник для внз / Ю. А. Верига [та ін.] ; М-во освіти і науки України, Полтав. ун-т економіки і торгівлі. - К. : Центр учб. літ., 2015. - 312 с.
48. Палюх, Микола. Роль бухгалтерського обліку в системі управління підприємством [Текст] / Микола Палюх // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. - Тернопіль : Крок, 2017. - С. 42-44.

49.Палюх, Микола. Бухгалтерський облік і звітність як інформаційна система забезпечення розвитку агровиробництва [Текст] / Микола Палюх // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 114-117.

50.Палюх, Микола. Організаційні аспекти обліку на підприємствах агропромислового виробництва [Текст] / Микола Палюх // Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 28 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Економічна думка, 2015. - С. 186-189.

51.Пархомець, Микола Кирилович. Організаційно-економічні основи формування та ефективного функціонування молокопродуктового підкомплексу [Текст] : дис. ... д-ра екон. наук : 08.07.02 / Микола Кирилович Пархомець. - Тернопіль : ТАНГ, 2004. - 463 с.

52.Пархомець, Микола. Організаційно-економічні засади збільшення обсягів виробництва дієтичного м'яса в Україні [Текст] / Микола Пархомець, Людмила Уніят // Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 28 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Економічна думка, 2015. - С. 189-193.

53.Пархомець, Микола Теоретично-методичні засади дохідності – основа підвищення конкурентоспроможності підприємств [Текст] / Микола Пархомець // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.] / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. - С. 125-128.

54.План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкція про його

застосування : практич. посібник / [упоряд. Безверхий К. В.]. - К. : Центр учб. літ., 2015. - 150 с.

55. План рахунків бухгалтерського обліку. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку / [відп. за вип. О. В. Діордійчук]. - К. : Алерта, 2015. - 148 с.

56. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку / [відп. за вип. О. В. Діордійчук]. - К. : Алерта, 2015. - 304 с.

57. Погосова А.В. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: переваги та недоліки / А.В. Погосова, О.Ф. Ярмолюк // Облік і фінанси. - 2012. - № 4 (58). - С 18-20.

58. Погосова А.В. Формування внутрішньої управлінської звітності / А.В. Погосова // Агроінком. - 2008. - № 5-6. - С 116-118.

59. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17&p=1302724046553028>.

60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.

61. Попко Є.Ю. Методологічні проблеми поширення оцінки за справедливою вартістю в бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] / Є.Ю. Попко // Облік і фінанси АПК. - Режим доступу: <http://magazine.faaaf.org.ua/content/view/1374/35>.

62. Правдюк Н.Л. Організація управлінського обліку виробництва біопалива / Н.Л. Правдюк, Я.П. Іщенко // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. - 2011. - № 1 (48). - С 154-161.

63. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

64. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського

обліку біологічних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/MF06097.html.

65. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.uazakon.com/big/text1528/pg1.htm>.

66. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення розрахунків витрат кормів худобі та птиці у господарствах усіх категорій: Наказ Державного комітету статистики України від 24.01.2008 р. № 18 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.uazakon.com/documents/date_e4/pg_gtwlop/index.htm.

67. Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів: Постанова Кабінету Міністрів Країни від 28.10.98 р. № 1706 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>.

68. Про затвердження форм державних статистичних спостережень у галузі сільського господарства: Наказ Державної служби статистики України від 02.07.2014 р. № 206 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

69. Пуцентейло, П.Р. Особливості функціонування аналітичного забезпечення підприємств. / П.Р. Пуцентейло // Інноваційна економіка. – 2015. – № 1 (56). – С. 194–198.

70. Сава, А. Теоретичні засади бухгалтерського обліку в системі управління [Текст] / Андрій Сава, Микола Палюх, Ольга Завитій, Наталія Семенишена // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. пр. - 2017. - Вип. 1-2. - С. 21-28.

71. Сава, А. Особливості організації обліку в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах [Текст] / Андрій Сава, Микола Палюх //

Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. - 2014. - Вип. 2. - С. 97-100.

72. Сава, А. Оцінка економічної ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств [Текст] / Андрій Сава, Ольга Завитій // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. - 2013. - Вип. 1. - С. 93-97.

73. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / М. І. Беленкова. – К. : Ліра-К, 2014. – 402 с.

74. Уніят, Людмила. Особливості оподаткування підприємств агропромислового виробництва [Текст] / Людмила Уніят // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 147-150.

75. Уніят, Людмила. Напрямки поліпшення фінансових результатів аграрних підприємств [Текст] / Людмила Уніят // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 233-234.

76. Фінансовий облік: навчальний посібник / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – 2-ге видання, перероблене і доповн. – К. : Знання, 2012. – 647 с.

77. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / За редакцією проф. М. Ф. Огійчука. – 6-те вид., перероблене і доповнене. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с.

78. Фінансово-облікова проблематика відтворення потенціалу сільськогосподарських підприємств: монографія / Р. Ф. Бруханський, Н. В. Железняк, І. П. Хомин; за наук. ред. Р. Ф. Бруханського. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 452 с.

79. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – 4-те вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2015. – 572 с.