**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**
**ТЕРНОПІЛЬСЬКА АКАДЕМІЯ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА**

***На правах рукопису***

**ЗАВИТІЙ ОЛЬГА ПЕТРІВНА**

УДК 657.471:631.1

# *ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ У ТВАРИННИЦТВІ*

(на прикладі сільськогосподарських підприємств Тернопільської області)

Спеціальність 08.06.04. – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит

Дисертація
на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

**Науковий керівник:**
доктор економічних наук,
професор **Олійник В.М.**

**Тернопіль – 2002**

Чит. зал викладачів
ТНЕУ
93!

# ЗМІСТ

**ВСТУП** ..... 3

**РОЗДІЛ І**
**ТЕХНІКО-ЕКОНОМІЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ТВАРИННИЦТВА ТА ЇХ ВПЛИВ НА ПОБУДОВУ СИСТЕМ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ** ..... 10

1.1. Економічна характеристика тваринництва на сучасному етапі розвитку сільського господарства України ..... 10
1.2. Технологічні та організаційні особливості тваринництва та їх вплив на організацію бухгалтерського обліку й економічного контролю ..... 26
1.3. Концепція розвитку обліку та контролю в тваринництві ..... 43
Висновки до розділу І ..... 55

**РОЗДІЛ ІІ**
**МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА** ..... 58

2.1. Класифікаційні ознаки витрат у тваринництві та їх критична оцінка ..... 58
2.2. Формування та узагальнення інформації про прямі витрати ..... 79
2.3. Особливості формування і методи розподілу непрямих витрат ..... 100
Висновки до розділу ІІ ..... 117

**РОЗДІЛ ІІІ**
**ЕКОНОМІЧНИЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ** ..... 119

3.1. Суть і значення контролю в управлінні витратами ..... 119
3.2. Контроль за витратами на основі відхилень від норм ..... 134
3.3. Організаційне забезпечення контролю витрат з використанням комп'ютерної техніки ..... 148
Висновки до розділу ІІІ ..... 164

**ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ** ..... 167
**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ** ..... 170

**ДОДАТКИ** ..... 184

# ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** В умовах переходу України до ринкових відносин і подолання наслідків соціально-економічної кризи важливо вивести сільськогосподарське виробництво на новий якісний рівень. Нині відносини у цій галузі формуються на приватно-орендній основі, що дає змогу селянинові відчути себе власником, господарем на землі та повністю розпоряджатись результатами своєї праці.

Тваринництво – це особлива галузь сільськогосподарського виробництва, що зазнала значних втрат внаслідок економічної кризи у 90-их рр. XX ст. Через нееквівалентні ціни на тваринницьку продукцію, високі та не завжди виправдані витрати поголів'я тварин і птиці зменшилося у 2–4 рази, в багатьох сільськогосподарських підприємствах тваринництво повністю занепало, приміщення ферм знаходяться у напівзруйнованому стані.

За останні роки відбулись значні зміни і в системі бухгалтерського обліку. Ухвалено новий План рахунків, введено нові журнали до журнально-ордерної форми обліку, завершено перший етап запровадження Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що дає змогу отримати достовірну інформацію для управлінських рішень в умовах ринкових відносин. Нині активно обговорюється питання щодо вдосконалення управлінського обліку взагалі та для кожної галузі економіки України зокрема.

Зазначені зміни певним чином вплинули і на методику та організацію обліку й контролю за витратами у тваринництві, якими тривалий час займались такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як І. О. Белебеха, М. Г. Бєлов, І. М. Белий, Ф.Ф. Бутинець, П. І. Гайдуцький, В. Г. Гетьман, Г. І. Грінман, В. Г. Линник, Ю. Я. Литвин, А. С. Лисецький, Г. Г. Кірейцев, В. С. Мікутіс, В. Б. Моссаковський, М. З. Пізенгольц, П. Т. Саблук, Л. К. Сук, Л. С. Шатковська, М. Я. Штейман , В. П. Ярмоленко, М. А. Ящук

працях вищеназваних вчених висвітлено ряд важливих проблем. Деякі з них є недослідженими і дискусійними, тому потребують удосконалення і ґрунтовнішого вивчення як з боку науковців, так і практиків.

Так, слід удосконалити систему ведення обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості тваринницької продукції, облік і контроль витрат за статтями й елементами, первинні документи та облікові реєстри і форми звітності, структуру і кореспонденцію рахунків, методику та техніку обліку тощо.

В умовах переходу до ринкової економіки важливо, щоб бухгалтерський облік та економічний контроль були важливими інструментами в управлінні тваринницькою галуззю, забезпечуючи її високу ефективність. Насамперед, необхідно створити таку систему обліку та контролю у тваринництві, яка б відповідала сучасним вимогам до них і була оптимальною для конкретного сільськогосподарського підприємства.

Необхідність розв'язання цих проблем зумовлює актуальність вибраної теми дисертації.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри бухгалтерського обліку та аудиту в сільському господарстві Тернопільської академії народного господарства і належить до державно-бюджетної теми "Дослідження і розробка методології та організації обліку, контролю і аналізу господарської діяльності приватних та інших сільськогосподарських підприємств" (державний реєстраційний номер 0101U 000258). Зокрема, автор є виконавцем підрозділу „Облік і контроль виробничих витрат у тваринництві" даної теми.

**Мета і задачі дослідження.** Мета дисертаційного дослідження – теоретичне і практичне обґрунтування рекомендацій щодо вдосконалення організації та методики бухгалтерського обліку й контролю виробничих

витрат у тваринництві відповідно до вимог нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку з урахуванням міжнародного досвіду.

Реалізація поставленої в роботі мети вимагає розгляду і вирішення таких завдань:

- охарактеризувати сучасний стан і тенденції розвитку тваринництва як однієї з важливих галузей агропромислового комплексу України;
- розкрити технологічні особливості виробництва продукції тваринництва, конкретизувати їх вплив на організацію обліку та контролю виробничих витрат в умовах формування ринкових відносин у сільському господарстві;
- визначити напрями вдосконалення обліку й контролю в тваринництві;
- на основі вивчення діючих класифікацій удосконалити модель класифікації витрат у тваринництві;
- на основі наукового узагальнення методів розподілу непрямих витрат на виробництво продукції тваринництва визначити можливості їх удосконалення;
- дослідити ефективність діючої системи збору інформації про відхилення від норм виробничих витрат у тваринництві та внести пропозиції щодо її поліпшення;
- розробити рекомендації щодо вдосконалення організаційного забезпечення контролю за витратами з використанням комп'ютерної техніки.

*Об'єктом дослідження* є витрати на виробництво продукції тваринництва в сільськогосподарських підприємствах різних форм власності.

*Предмет дослідження* – методика обліку і контролю витрат у тваринництві в умовах використання Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

*Методи дослідження.* Методологічними засадами дисертаційного дослідження є діалектичний метод пізнання економічних явищ і процесів у безперервному їх розвитку та взаємозв'язку, законодавчі і нормативні акти України, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, які стосуються проблем обліку і контролю виробничих витрат. У процесі дослідження використовувались загальнонаукові методи аналізу та синтезу, групування і порівняння при дослідженні техніко-економічних особливостей тваринництва та їх впливу на побудову системи обліку та контролю (підрозділи 1.1 та 1.2); абстрактно-логічний, історико-системний – при вивченні класифікацій витрат в тваринництві (підрозділ 2.1); індукції та дедукції в процесі дослідження особливостей формування і розподілу непрямих витрат (підрозділ 2.3); економіко-статистичного моделювання – в процесі вивчення факторів впливу на виробничі витрати (підрозділ 3.2) та інші прийоми економіко-статистичного дослідження.

**Наукова новизна одержаних результатів.** Наукова новизна проведеного дослідження полягає в обґрунтуванні та розробці відповідних рекомендацій і пропозицій щодо вдосконалення методики бухгалтерського обліку і контролю витрат на виробництво продукції тваринництва у сільськогосподарських підприємствах і формуваннях різних форм властності.

У процесі дослідження отримані такі основні наукові результати:

- визначено тенденції розвитку тваринництва як однієї з важливих галузей агропромислового комплексу України, до яких віднесено: призупинення спаду виробництва його продукції, оптимізація структури поголів'я тварин і птиці, здешевлення собівартості продукції галузі шляхом скорочення матеріальних і непродуктивних витрат та підвищення продуктивності в розрахунку на одну тварину тощо;

- розкрито вплив таких технологічних особливостей виробництва продукції тваринництва на організацію обліку й контролю виробничих витрат, як розведення, вирощування (дорощування) та відгодівля тварин;

природно-економічна зона розведення тварин, спосіб їх утримання, масштаби сільськогосподарських підприємств, забезпеченість трудовими ресурсами, рівень механізації виробничих процесів, режим роботи тваринників; співіснування у тваринництві різних форм власності та господарювання;

- розроблено концептуальну схему напрямів удосконалення обліку та контролю витрат у тваринництві, які включають оптимізацію первинних документів та облікових реєстрів, удосконалення організації та техніки ведення обліку, покращення форм і варіантів бухгалтерського обліку (насамперед автоматизованої), скорочення звітності, перепідготовку бухгалтерських кадрів;

- удосконалено класифікацію витрат на виробництво продукції тваринництва за калькуляційними статтями: додатково введено статтю „Втрати від падежу тварин і птиці", а статті „Витрати на ремонт необоротних активів та інші витрати на утримання основних засобів" об'єднані в одну статтю „Витрати на утримання основних засобів"; за економічними елементами: скорочено їх кількість до трьох (прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, накладні витрати);

- розроблено методику розподілу непрямих витрат на виробництво продукції тваринництва пропорційно до вартості витрачених кормів, нарахованої заробітної плати та витрат на утримання й експлуатацію основних засобів;

- аргументовано доцільність розподілу змінних загальновиробничих витрат у тваринництві пропорційно до фактичних прямих витрат, а постійних загальновиробничих – пропорційно до нормативних (планових) прямих витрат або натуральних показників (площі пасовищних кормів, кількості умовних голів, перевезення вантажів тощо);

- вдосконалено систему збору інформації про відхилення від норм виробничих витрат для підготовки і прийняття управлінських рішень у тваринництві, що дає змогу оперативно впливати на зміни витрат і здійснювати пошук причин відхилень від норм;

- вдосконалено комп'ютерну технологію облікового процесу в новостворених господарських формуваннях, що базується на запропонованій автором структурі головного меню автоматизованої системи обліку показників діяльності господарств. У результаті забезпечується оптимізація облікового процесу з використанням персональних ЕОМ.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що реалізація на практиці висновків і пропозицій автора сприятиме вдосконаленню методики обліку та контролю виробничих витрат у тваринництві. Впровадження в сільськогосподарських підприємствах результатів дослідження дасть змогу підвищити оперативність та аналітичність облікової інформації, посилити контроль виробничих витрат відповідно до вимог законодавства, засновницьких документів та облікової політики сільськогосподарського підприємства.

Окремі пропозиції та рекомендації щодо вдосконалення обліку і контролю виробничих витрат впроваджено в практику виробничо-фінансової діяльності ТзОВ "Дружба" Тернопільського району Тернопільської області, ТОВ "Злагода" Козівського району Тернопільської області, ТзОВ агрофірми „Нива" Підволочиського району Тернопільської області, головного управління сільського господарства і продовольства Тернопільської облдержадміністрації, що підтверджується відповідними довідками.

Крім того, результати дисертаційних досліджень використовуються у навчальному процесі Інституту аграрного бізнесу Тернопільської академії народного господарства, зокрема при викладанні таких дисциплін, як "Фінансовий облік", "Управлінський облік", "Контроль і ревізія".

**Особистий внесок здобувача.** Всі подані в дисертаційній роботі наукові результати і пропозиції щодо вдосконалення обліку і контролю виробничих витрат у тваринництві розроблено автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи здобувача.

**Апробація результатів дисертації.** Основні результати та висновки дослідження пройшли апробацію на Міжнародній науковій конференції "Новітні тенденції розвитку бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в системі управління підприємством" (м. Тернопіль, 1999 р.); науковій конференції "Аграрна реформа та розвиток інфраструктури аграрного ринку" (м. Тернопіль, 2001 р.); Всеукраїнській науковій конференції "Шляхи активізації вітчизняного виробництва: теорія та практика, проблеми підготовки фахівців" (м. Хмельницький, 2001р.).

**Публікації.** За темою дисертаційної роботи опубліковано 12 наукових праць загальним обсягом 3,35 друкованого аркуша, з них належить автору – 2,17 друкованого аркуша. У наукових фахових виданнях опубліковано 6 робіт загальним обсягом 1,24 друкованого аркуша.

**Структура, та обсяг дисертаційної роботи.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Обсяг роботи 184 сторінок друкованого тексту. Дисертаційне дослідження містить 23 таблицю на 26 сторінках, 14 рисунків на 14 сторінках, 18 додатків на 25 сторінках. Список використаних джерел налічує 166 назв і займає 15 сторінок.

# РОЗДІЛ І
# ТЕХНІКО-ЕКОНОМІЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ТВАРИННИЦТВА ТА ЇХ ВПЛИВ НА ПОБУДОВУ СИСТЕМ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ

## 1.1. Економічна характеристика тваринництва на сучасному етапі розвитку сільського господарства України

Тваринництво – одна з двох головних галузей сільського господарства, основним завданням якої є виробництво молока, яєць, вовни, меду та інших видів продукції, вирощування і відгодівля тварин на м'ясо для задоволення потреб людей у продуктах харчування, а переробних галузей промисловості – у сировині. Продукти цієї галузі у вартості валової продукції сільського господарства України становлять більше 50 відсотків. Як свідчать інформаційні джерела й досвід роботи ряду сільськогосподарських підприємств, високих показників у розвитку тваринництва досягають у тих господарствах, де комплексно вирішують проблеми науково обгрунтованої системи кормовиробництва й годівлі, цілеспрямованої селекційно-племінної роботи та утримання сільськогосподарських тварин. Особливої уваги на сучасному етапі становлення сільськогосподарських підприємств із різними формами власності потребують питання організації технологічних процесів виробництва продуктів тваринництва, зниження собівартості, а також кваліфікованого підходу до вирішення всіх організаційно-господарських завдань.

До складу тваринницької галузі входять підгалузі: скотарство, свинарство, вівчарство, птахівництво, конярство, звірівництво, рибництво, бджільництво та шовківництво. Основними видами тваринницької продукції є молоко, приплід, приріст живої маси тварин, яйця, мед, риба тощо, супутніми – віск бджолиний, прополіс, побічними – гній, шкіри загиблих тварин, пташиний послід, пух, перо, м'ясо забитих звірів тощо.

Виробництво продукції тваринництва здійснюють у сільськогосподарських підприємствах різних форм власності, спеціалізованих

підприємствах і фермах, фермерських селянських господарствах і підсобних господарствах громадян України.

Протягом 90-их рр. XX ст. виробництво тваринницької продукції в Україні різко скоротилось. Основною причиною його зменшення стала економічна криза, що охопила всі без винятку галузі економіки та регіони нашої країни. Найбільше від економічної кризи постраждало тваринництво сільськогосподарських підприємств (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**Динаміка поголів'я тварин у сільськогосподарських підприємствах України за 1991–2001 рр. (тис.голів)**

| Вид тварин | Роки | | | | | | | Відхилення 2001р. до 1991 р. (+; –) | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 1991 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | в тис.гол. | у відсотках |
| ВРХ | 21083 | 13674 | 11545 | 8967 | 7850 | 6681 | 5026 | – 16057 | 23,8 |
| в тому числі: корови | 6191 | 4579 | 4039 | 3322 | 3327 | 2465 | 1851 | – 4340 | 29,9 |
| свині | 14071 | 7112 | 5496 | 3979 | 3986 | 4081 | 2404 | – 11667 | 17,1 |
| вівці і кози | 7166 | 2404 | 1540 | 957 | 958 | 552 | 413 | – 67,53 | 5,8 |

Дані табл.1.1 свідчать про те, що поголів'я ВРХ у 2001 р. становило 23,8% від рівня 1991 р. Поголів'я свиней, овець і кіз зменшилося відповідно на 17,1% й 5,8%. Зменшення поголів'я тварин зумовлене значним подорожчанням вартості кормів (особливо промислового виробництва) і низькими цінами на продукцію тваринництва, які не забезпечують відшкодувань затрат на виробництво.

За таких умов не дивно, що приміщення тваринницьких ферм багатьох сільськогосподарських підприємств опустіли від худоби частково або повністю. Вивільнені від тварин приміщення поступово занепадають і руйнуються.

Водночас слід зазначити, що кількість поголів'я у підсобних господарствах громадян України не тільки не зменшилась, а навіть і дещо зросла (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**Динаміка поголів'я тварин у підсобних господарствах громадян України за 1991–2001 рр. (тис. голів)**

| Вид тварин | Роки | | | | | | | Відхилення 2001р. до 1991р. (+; –) | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 1991 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | в тис.гол | у відсотках |
| ВРХ | 3540 | 3856 | 3743 | 3764 | 3839 | 3921 | 4194 | + 654 | 1,18 |
| в тому числі: корови | 2187 | 2939 | 2917 | 2921 | 2936 | 2955 | 3053 | + 866 | 140 |
| свині | 5356 | 5992 | 5699 | 5456 | 5800 | 5960 | 5525 | + 169 | 103 |
| вівці та кози | 1253 | 1675 | 1492 | 1391 | 1354 | 1328 | 1354 | + 104 | 108 |

Дані табл.1.2 засвідчують, що жителі сіл, селищ і невеликих міст намагаються насамперед забезпечити себе цінним продуктом – молоком. Поголів'я корів за 2001–1991 рр. зросло на 866 тис. голів, або на 40%. Поголів'я овець і кіз за досліджуваний період зросло на 104 тис. голів, або на 8,0%. Поголів'я свиней також дещо збільшилося, але це зростання дуже незначне і становить лише 3,0%.

Поряд зі зменшенням кількості поголів'я тварин у сільськогосподарських підприємствах України відбувається спад продуктивності в розрахунку на одну тварину (табл. 1.3). Це зумовлено переважно погіршенням якості годівлі тварин, незадовільною забезпеченістю сільськогосподарських підприємств кормами.

Таблиця 1.3

**Продуктивність тварин у сільськогосподарських підприємствах України за 1991–2001 рр.**

| Вид тварин | Роки | | | | | | | Відхилення 2001р. до 1991р. (+; –) | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 1991 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | в тис.голів | у відсотках |
| Середньорічний надій молока від однієї корови, кг | 2160 | 2110 | 1660 | 2367 | 1723 | 1583 | 1540 | – 620 | 71,3 |
| Середньодобові прирости живої маси тварин на вирощуванні, відгодівлі та нагулі, г | | | | | | | | | |
| • ВРХ | 349 | 319 | 267 | 289 | 258 | 243 | 235 | – 114 | 67,3 |
| • свині | 155 | 180 | 118 | 138 | 127 | 116 | 110 | – 45 | 70,9 |

Проаналізувавши дані табл.1.3, ми прийшли до висновку, що середньорічний надій молока від однієї корови в 2000 р. був на 577 кг менший, ніж у 1991 р., хоч дані свідчать про те, що в 1997 р. уже пройдено "мертву точку спаду". Дані про обсяги виробництва молока і реалізації м'яса всіх видів у забійній вазі в сільськогосподарських підприємствах і приватних господарствах громадян України відповідно до регіонів (областей) містяться в додатках А, Б.

Інформація про різке зменшення поголів'я тварин та їх продуктивності в сільськогосподарських підприємствах є тривожним сигналом, що спонукає до рішучих дій щодо ведення тваринництва та недопущення катастрофічного стану. Держава повинна сприяти становленню справедливих цін на тваринницьку продукцію, розвитку племінної справи, застосуванню засобів механізації та автоматизації на тваринницьких фермах тощо. Так, 17 лютого 2001 р. Президент України підписав Указ "Про заходи щодо стабілізації ситуації на споживчому ринку та розвитку тваринництва у 2001 р." [148]. Згідно з цим указом сільськогосподарські підприємства мають дбати про оптимальну структуру стада тварин, зміцнення кормової бази для тваринництва, скорочення затрат на виробництво, а найголовніше – про підвищення продуктивності тварин.

У Тернопільській області, як і в усій Україні, за період з 1991–2001рр. значно зменшилося виробництво продукції тваринництва (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

**Динаміка поголів'я тварин у сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області за 1991–2001 рр. (тис. голів)**

| Вид тварин | Роки | | | | | | | Відхилення 2001р. до 1991р. (+; –) | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 1991 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | в тис. голів | у відсотках |
| ВРХ | 644,1 | 408,5 | 367,2 | 277,9 | 241,1 | 195,5 | 132,2 | –511,9 | 20,6 |
| У тому числі Корови | 165,4 | 125,2 | 113,5 | 90,5 | 74,1 | 57,9 | 37,9 | –127,5 | 22,9 |
| Свині | 296,6 | 169,9 | 103,1 | 71,1 | 75,7 | 63,2 | 38,5 | –258,1 | 21,3 |
| Вівці та кози | 143,7 | 21,2 | 7,7 | 2,7 | 1,4 | 0,5 | 0,4 | –143,3 | 0,3 |

Дані табл.1.4 свідчать про те, що впродовж дев'яностих років поголів'я тварин у сільськогосподарських підприємствах Тернопільщини катастрофічно зменшилось. Якщо поголів'я великої рогатої худоби і свиней з 1991 р. до 2001 р. скоротилось приблизно у 5 разів, то поголів'я овець й кіз – у 359 разів. Практично ця галузь тваринництва майже перестала існувати. Такі наслідки економічної кризи, що спричинила не адекватність між цінами на продукцію тваринництва та затратами на неї.

У сільськогосподарських підприємствах продовжує зменшуватись приплід телят і поросят (додаток В).

Таблиця 1.5

**Динаміка поголів'я тварин у підсобних господарствах Тернопільської області за 1991–2001 рр. (тис. голів)**

| Вид тварин | Роки | | | | | | | Відхилення 2001р. до 1991р. (+; –) | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 1991 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | в тис.голів | у відсотках |
| ВРХ | 286,6 | 257,1 | 243,9 | 244,1 | 243,9 | 245,3 | 255,1 | –31,5 | 89,0 |
| У тому числі: корови | 137,9 | 157,9 | 155,3 | 154,3 | 153,1 | 152,0 | 155,6 | +17,7 | 112,3 |
| свині | 230,9 | 237,5 | 231,5 | 232,9 | 240,6 | 248,8 | 238,2 | +7,3 | 103.2 |
| вівці та кози | 9,6 | 17,7 | 15,9 | 15,1 | 15,3 | 14,8 | 15,6 | +6,0 | 162.5 |

Поряд з цим, дані табл.1.5 підтверджують, що у підсобних господарствах жителів Тернопілля за останнє десятиріччя скоротилось лише поголів'я великої рогатої худоби (ВРХ) на 11,0%, а поголів'я корів у складі ВРХ дещо зросло на 12,8%. Треба зауважити, що поголів'я молодняка тварин і тварин на відгодівлі, нагулі за досліджуваний період зменшилося на 49,2 тис. голів, або на 33,1%. Така ситуація зумовлена насамперед проблемами у кормозабезпеченні даної групи тварин і проблемами з їх збутом. Виробництво молока виявилось значно вигіднішим для селян.

Крім цього, у підсобних господарствах збільшилось поголів'я свиней на 3,2%, а овець і кіз – на 62,5%. Якщо у сільськогосподарських підприємствах вівці та кози утримувати економічно не вигідно і поголів'я тут зменшується, то в громадян їх поголів'я зростає. Дане явище можна пояснити тим, що в

населення кращі умови для утримання цих тварин, а також тим, що вівці та кози не потребують такої кількості кормів, як велика рогата худоба.

Селяни переважно утримують свиней для власних потреб, тому їх поголів'я протягом усього десятиріччя залишалось відносно стабільним. Порівнюючи дані таблиці, можна виявити ще й той факт, що поголів'я тварин у підсобних господарствах області за станом на 1 січня 2001 р. значно більше, ніж у сільськогосподарських підприємствах: великої рогатої худоби в 1,9 раза; корів – 4,1 раза; свиней – 6,2 раза; овець і кіз – 39,0 разів. Це означає, що у найближчі роки розвиток тваринництва залежатиме від стану справ у підсобних господарствах селян.

Проаналізувавши основні показники розвитку тваринницької галузі України загалом та Тернопільської області зокрема, перейдемо до характеристики підгалузей тваринництва.

Провідною підгалуззю тваринництва є скотарство. Воно забезпечує утримання великої рогатої худоби та одержання від неї молока і приросту живої маси молодняка ВРХ і дорослих тварин на відгодівлі. Від однієї корови в докризовий період отримували 2500–3000 кг молока за рік, а від молодняка ВРХ і тварин на відгодівлі – 300–800 г приросту щодобово. Нині ці показники становлять відповідно 1500–2000 кг молока (додаток Д) та 110–390 г приросту.

Зниження продуктивності тварин і птиці, безумовно, призводить до втрат. Розрахунок втрат коштів від продажу худоби у Тернопільській області за 2000 р. наведено у додатку Е.

Скотарство за напрямками поділяють на молочне і м'ясне. Молочне скотарство спрямоване на виробництво молока, а приріст молодняка ВРХ і тварин на відгодівлі є додатковим виробничим напрямком. У м'ясному скотарстві основний виробничий напрямок – це одержання приросту молодняка ВРХ і тварин на відгодівлі, а виробництво молока – додатковий напрямок. На Тернопільщині розвинуте молочне скотарство, а м'ясного скотарства фактично немає.

У скотарстві визначають такі статево-вікові групи тварин: корови, бугаї-плідники, нетелі, телиці старші двох років, телички минулого року народження, бички минулого року народження, телички поточного року народження, доросла худоба на відгодівлі. Тварини цих вікових груп ВРХ розміщують у тваринницьких приміщеннях молочно товарної ферми (з урахуванням певних зооветеринарних вимог).

В одному сільськогосподарському підприємстві в середньому утримують 300 голів великої рогатої худоби, у тому числі 200 корів основного стада. Громадяни утримують 1–2 голови ВРХ, у тому числі одну корову. Умови утримання ВРХ та якість годівлі в домашніх умовах (у стайнях громадян) набагато кращі, ніж у сільськогосподарських підприємствах. Тому громадяни отримують у 2–3 рази більше продукції від однієї тварини, ніж будь-яке інше господарство.

У селянських (фермерських) господарствах поголів'я великої рогатої худоби, свиней, овець і кіз нечисельне. Це пов'язано з тим, що для розміщення тварин необхідно мати капітальне пристосоване приміщення, міцну та відносно недорогу кормову базу, ефективні й не дорогі засоби механізації та автоматизації виробничого процесу. Без цього виробництво молока і м'яса не буде рентабельним, а значить – вигідним для фермера (селянина). Дані про виробництво м'яса та молока в усіх категоріях господарств Тернопільської області за 2000–2001 рр. відображено в додатку Ж.

Для оцінювання ефективності скотарства використовують такі показники, як витрати праці на 1 ц молока і 1 ц приросту живої маси, витрати кормів на одиницю продукції, собівартість одиниці продукції, прибуток (збиток), рівень рентабельності. За цими показниками можна порівнювати діяльність ферм усередині господарства, сусідніх господарств, районів та областей.

Показники ефективності виробничої діяльності всіх категорій господарств Тернопільської області за 1990 р. та 2000 р. подано в додатку З.

Для розрахунку валової продукції сільського господарства використані порівняльні ціни 1983 р. та 1996 р. (додаток И).

Свинарство – це підгалузь тваринництва, що забезпечує вирощування і відгодівлю молодняка та дорослих свиней. Від свинарства отримують м'ясо, сало, шкіри тощо. Свинарство має високу віддачу. Від однієї свиноматки можна отримати 10–12 поросят за рік, тоді як від однієї корови – лише 1–2 телят. Для того, щоб одержати 1 ц приросту живої маси свиней, необхідно 6–8 ц кормових одиниць, а для 1 ц приросту живої маси ВРХ – 10–12 ц кормових одиниць. Протягом року поросята можна виростити до забійної маси, тоді як для ВРХ потрібно 2–2,5 року.

Свиноферму в господарстві розміщують переважно в одному приміщенні, де перебуває у середньому 250 голів свиней різних статево-вікових груп. Селяни у своїх підсобних господарствах утримують 3–4 голови свиней, а дехто тримає свиноматку і займається, по суті, селекційною роботою. У свинарстві визначають такі статево-вікові групи: основні свиноматки, кнурі-плідники, свиноматки, свині старші 8 місяців, поросята від 4 до 8 місяців, поросята від 2 до 4 місяців, поросята до 2 місяців.

Вівчарство – це підгалузь тваринництва, джерело багатьох видів цінної сировини для народного господарства. Основна продукція вівчарства – вовна. У загальній вартості продукції вівчарства вона займає перше місце (40–42%). Від вівчарства отримують вовну, м'ясо, молоко, шкіру тощо. Шкіри дуже цінятся на ринку і з них виготовляють гарні хутрові вироби (дублянки, кожухи).

Овець утримують в основному в гірській або напівгірській місцевості, де є достатньо пасовищ. Вівці розміщують на вівцефермах або, як інакше їх називають, у кошарах. На вівцефермах можуть утримувати від кількох сотень до кількох тисяч овець (залежно від кормового забезпечення у господарствах). Громадяни утримують від 1–2 овець до десяти і більше.

У вівчарстві визначають такі статево-вікові групи: доросле стадо овець,

доросле стадо на відгодівлі, молодняк народження минулих років та ярки (до переведення в основне стадо), ягнята народження звітного року.

Поряд з вівчарством співіснує козівництво. Кіз вирощують тільки в підсобних господарствах громадяни. Козу легше утримувати в домашніх умовах, ніж корову, бо перша потребує значно менше кормів, а козяче молоко значно цінніше від коров'ячого. Громадяни можуть отримувати від 1–2 кіз до десяти і більше літрів молока за добу.

Птахівництво – це підгалузь тваринництва, що забезпечує вирощування птиці. Від птахівництва одержують такі основні види продукції, як яйця і м'ясо, супутні – пух та перо, побічні – субпродукти, пташиний послід тощо.

Розведенням і вирощуванням птиці займаються спеціалізовані птахівничі господарства, селянські (фермерські) господарства, а також громадяни. За питомою вагою у чисельності поголів'я птиці найбільший відсоток становлять кури.

Дорослих курей поділяють на такі групи: кури першого року (молодняк), кури другого року та півні. Дорослих качок групують на переярки, трилітки і самці.

М'ясо отримують від дорослої птиці та молодняка. М'ясо бройлерів, каченят, гусенят та індичат має особливі смакові якості, тому користується більшим попитом, ніж м'ясо дорослої птиці. Є, звичайно, і відповідна різниця у цінах на м'ясо дорослої і молодої птиці.

Конярство – це підгалузь тваринництва, що забезпечує вирощування племінних і робочих коней.

Сільськогосподарські підприємства вирощують породи робочих коней для виконання ними окремих сільськогосподарських і транспортних робіт. У господарствах утримують по 10–20 пар дорослих робочих коней і невелику кількість лошат, народжених від них.

Племінних господарств, які займаються виведенням чистокровних порід коней, в Україні небагато. Ці коні використовують для розвитку кінного спорту

і вони дуже дорого коштують (на кінних аукціонах їх оцінюють десятками тисяч доларів). У Тернопільській області є тільки одне племінне господарство з розведення коней – Ягільницький кінний завод.

У країнах Середньої Азії коней вирощують і на м'ясо. В Україні таких господарств немає. На забій коней здають лише у тому випадку, коли їх уже не можна використовувати за основним призначенням.

Кролівництво та звірівництво – це підгалузі тваринництва, які забезпечують вирощування кролів і звірів для отримання цінних шкірок і м'яса (якщо воно їстивне).

Вирощуванням кролів і звірів займаються лише окремі сільськогосподарські підприємства, які мають відповідні умови для їх утримання, кормову базу та ринок збуту. Деякі господарства, займаючись кролівництвом і звірівництвом, забивають кролів і звірів на місці, виправляють шкіри та шиють з них шапки і цінні хутряні вироби. Продаж готових виробів – доволі вигідна справа.

На звірофермах вирощують нутрії, ондатри, песці та лисиці. Для кожного виду звірів, як і для інших видів тварин та птиці, потрібен корм за спеціальним раціоном.

У кролівництві та звірівництві поголів'я поділяють на дорослих тварин і молодняк (кожен вид окремо).

Рибництво – це підгалузь тваринництва, що спеціалізується на розведенні риби.

Рибу в Україні розводять спеціалізовані державні підприємства – рибгоспи та сільськогосподарські підприємства, які мають на своїх землях ставки. Щоб отримати товарну рибу, тобто рибу для продажу, необхідно запускати у ставок мальок, підгодовувати його і лише за певний проміжок виловлювати дорослу рибу.

Ця підгалузь тваринництва має певні проблеми, пов'язані з боротьбою проти незаконного вилову риби, браконьєрства, проблеми екологічного

характеру.

Бджільництво – підгалузь тваринництва, цінність якої визначають виробництвом лікувально-дієтичних продуктів харчування, а саме: меду, воску, прополісу, бджолиної отрути й маточного молока, що одержують безпосередньо від бджіл.

Бджільництвом займаються сільськогосподарські підприємства та громадяни. Обсяги виробництва меду залежать від кількості вуликів (бджолосімей), які має у власності фізична або юридична особа, а також чи є у районі пасік достатньо медоносних культур, з яких бджоли збирають мед.

Крім меду, у бджільництві виробляють бджолиний віск, прополіс, маточне молоко, стільнико рамки тощо. У бджільництві облік ведуть за роями на аналітичному рахунку, що відкривають на пасіку.

Шовківництво – підгалузь тваринництва, що забезпечує текстильну промисловість сировиною для виробництва натурального шовку. У шовківництві виробляють кокони тутового шовкопряда і грени. Шовківництвом займаються спеціалізовані сільськогосподарські підприємства, які мають для розвитку цієї підгалузі тваринництва певну матеріально-технічну базу. Шовківництво передбачає вирощування гусені, виготовлення грени та первинну обробку коконів.

На основі вищеподаної економічної характеристики тваринницької галузі визначимо перспективи її розвитку.

У нинішніх умовах необхідно зробити все можливе, щоб призупинити спад виробництва продукції тваринництва та вимушене винищення продуктивного поголів'я тварин і птиці через збитковість галузі та погіршення кормової бази тваринництва. Для підтримки виробників тваринницької продукції, стимулювання розвитку м'ясної галузі тваринництва Міністерство аграрної політики та Міністерство фінансів України ввели з 1 січня 2001 р. доплату за здачу молодняка великої рогатої худоби підвищених вагових кондицій на переробні підприємства та заготівельні (закупівельні) організації.

На 2001 р. мінімальна здавальна жива маса однієї голови молодняка великої рогатої худоби (віком до трьох років) за мінусом 3% скидки на шлунково-кишковий тракт при здачі на забій має становити 375 кг. Розміри доплат сільськогосподарським товаровиробникам усіх організаційно-правових форм господарювання і фізичним особам за проданий ними для забою переробним підприємствам і заготівельним (закупівельним) організаціям (які повинні мати для цього юридичний статус і перебувати на території області) молодняк великої рогатої худоби підвищених вагових кондицій такі:

- за кожний кілограм здавальної живої маси молодняка молочних і комбінованих порід – 77 копійок;
- за кожний кілограм здавальної живої маси молодняка м'ясних порід і типів – 89 копійок.

На законодавчому рівні потрібно вести мову про розроблення і прийняття Закону "Про критичний стан тваринництва в Україні та шляхи подолання кризи в галузі". У цьому законі слід передбачити ряд пільг і систему дотування галузі, що практикується у багатьох країнах світу для підтримки власного виробника тваринницької продукції. Позитивний крок зробив Кабінет Міністрів України, звільнивши продукцію сільського господарства від обкладання податком на додану вартість (ПДВ). Але цього недостатньо для вирішення комплексу проблем тваринницької галузі.

Ми вважаємо, що для поліпшення стану справ у тваринництві позитивну роль можуть зіграти і регіони, якщо вони в комплексні програми свого розвитку включають ряд заходів, спрямованих на виведення цієї важливої галузі на нові перспективи. Кожен регіон має визначитись, скільки і якої тваринницької продукції він може виробляти відповідно до оптимальної структури поголів'я тварин і птиці. Науковці та господарники-аграрії повинні працювати в напрямку здешевлення собівартості продукції тваринництва шляхом скорочення матеріальних і непродуктивних витрат і підвищення продуктивності в розрахунку на одну тварину (птицю).

Складною проблемою для тваринництва є проблема повноцінної годівлі тварин і птиці.

Потреба корів у кормах залежить від їх продуктивності і живої маси. Разом з цим, витрати поживних речовин корму з розрахунку на 1 кг одержаного від корови молока з підвищенням надоїв зменшуються. Річну потребу в кормах розраховують ( додаток К) на основі загальноприйнятої науково обгрунтованої структури їх витрат у конкретному регіоні, а також відповідно до добових типових раціонів для корів різного рівня продуктивності (додаток Л). Норми річної потреби корів у кормах залежать від продуктивності тварин з урахуванням сухостійного періоду.

Розрахувавши потребу в кормах для всього стада, визначають необхідну кількість земельної площі для вирощування кормових культур.

Кожна тварина має отримувати стільки кормів, скільки необхідно для забезпечення життєдіяльності її організму та віддачі максимальної кількості продукції. У країнах Заходу існує система, за якою комп'ютер визначає, скільки і яких кормів необхідно згодувати тій чи іншій тварині.

У нас, на жаль, склалась така ситуація з кормами, що інколи тварині не можуть забезпечити навіть мінімуму кормів для підтримання її життєдіяльності. У цьому випадку корови дають за добу лише 5–7 кг молока, а приріст живої маси молодняка тварин досягає лише 110–390 г (буває, що замість приросту отримують зменшення живої маси тварин).

Кормову базу сільськогосподарського підприємства можна поліпшити лише за таких умов: встановлення системи кормовиробництва як самостійної галузі із відповідним рівнем рентабельності; максимального виробництва кормів у розрахунку на 1 га земельних угідь при мінімальних витратах на 1 ц кормових одиниць; організації системи кормовиробництва із застосуванням промислової переробки вирощеної сировини та дозованим збагаченням комбікормів; широкого впровадження високоефективних технологічних прийомів використання кормів у тваринництві з мінімальними затратами праці

та засобів на підготовку до їх згодовування тощо [36, с. 215].

Дуже важливо, щоб господарства збільшили виробництво кормового білка шляхом нарощування посівів конюшини, гороху, ріпаку та інших високобілкових культур і підвищили їх урожайність, а також розширили площі культурних пасовищ.

Крім зміцнення і розвитку кормової бази у тваринництві, необхідно працювати над поліпшенням племінних якостей тварин; удосконаленням прогресивних форм організації та оплати праці; дослідженням можливостей механізації та автоматизації виробничого процесу з використанням персональних ЕОМ; забезпеченням достатнього фінансування і кредитування виробників за умови досягнення паритету цін на сільськогосподарську та промислову продукцію [36, с.221–222].

Поліпшення племінних якостей тварин означає, що поліпшується їх породний склад, омолоджується стадо (додаток М). Це дасть змогу значно підвищити продуктивність тварин без додаткових матеріальних витрат.

У кожному сільськогосподарському підприємстві потрібно проводити повсякденну племінну роботу.

Племінна робота – це “комплекс організаційних і зоотехнічних заходів, спрямованих на підвищення продуктивності тварин шляхом вдосконалення системи годівлі, цілеспрямованого відбору та підбору, а також цільового вирощування молодняка”[115, с. 76].

Для кожного регіону України існує певна система тваринництва, що залежить від системи кормовиробництва та способів утримання тварин. Кормовиробництво здійснюють за такими системами: польового кормовиробництва (посівна), комбінованого (посівно – лукопасовищна) і лукопасовищного. Перша система кормовиробництва характерна для лісостепу та степу України, друга - для Полісся і передгірних районів Карпат, а третя - для гірських районів. Відповідно до названих систем кормовиробництва існують певні системи тваринництва: стійлова, стійлово-пасовищна і

пасовища [29, с. 271-272]. Сільськогосподарські підприємства Тернопільщини здійснюють кормовиробництво за польовою (посівною) системою і утримують тварини більшу частину року в приміщеннях тваринницьких ферм (лише в травні – серпні велика рогата худоба та вівці можуть перебувати в літніх таборах або загорожах недалеко від ферми). Систему тваринництва в конкретному господарстві треба постійно вдосконалювати шляхом поліпшення структури посівних площ (додаток Н), системи утримання тварин, розробки ефективних зоотехнічно-ветеринарних і профілактичних заходів, типів і системи годівлі.

Дуже важливо запроваджувати прогресивні форми організації та оплати праці. Ці форми мають стимулювати творчу ініціативу працівників, сприяти економії матеріальних ресурсів і збільшенню виробництва тваринницької продукції, а також забезпечувати зростання продуктивності праці. Вважаємо, що до цих прогресивних форм належать такі, які грунтуються на принципах орендних взаємовідносин і самоокупності.

За останнє десятиріччя рівень механізації та автоматизації виробничих процесів на тваринницьких фермах різко знизився. Через відсутність коштів сільськогосподарські підприємства не можуть підтримати в робочому стані навіть діючі засоби механізації та автоматизації. Така ситуація призводить до підвищення частки ручної праці в загальних витратах часу на виробництво продукції тваринництва. Ми вважаємо, що зміни тут можуть відбутись лише тоді, коли держава зможе надати товаровиробникам на ці потреби довготермінові кредити (під невисокі відсотки або безвідсоткові) на конкурсній основі.

Паралельно з цим науково-дослідні, науково-виробничі, проектні заклади, машинобудівні заводи повинні займатись розробкою вітчизняних засобів механізації та автоматизації виробничих процесів, програмним забезпеченням персональних ЕОМ, що будуть встановлені на тваринницьких фермах.

Україна шляхом державного регулювання цін, а також надання пільг в оподаткуванні, дотацій і субсидій має зробити все можливе, щоб товаровиробникам тваринницької продукції було вигідно її виробляти. Державі також необхідно здійснювати протекціоністську політику щодо вітчизняного товаровиробника, вводячи різні обмеження на ввезення імпортної продукції (митні збори, сертифікати якості, видача квот і ліцензій тощо).

Основним джерелом фінансування розвитку тваринництва був і залишається прибуток сільськогосподарських підприємств, отриманий від реалізації продукції сільського господарства, та інші доходи.

Розглядаючи фінансування і кредитування розвитку тваринницької галузі, не можна залишати без уваги питання зовнішніх і внутрішніх інвестицій. На великі суми інвестицій у розвиток тваринництва розраховувати не варто. Іноземні інвестори будуть надавати інвестиції під привабливі конкретні приватні проекти у невеликі ферми. Внутрішні інвестори теж не будуть ризикувати, і навряд чи надаватимуть інвестиції сільськогосподарським підприємствам.

Таким чином, тваринництво – важлива галузь сільського господарства зокрема та економіки України загалом. Зараз галузь перебуває у критичному стані, з якого можна вийти лише з допомогою далекоглядної і виваженої політики держави та регіонів. Якщо це вдасться зробити, то для тваринництва визначаться непогані перспективи розвитку на майбутнє, і Україна буде повністю забезпечена власною тваринницькою продукцією та зможе експортувати її в Росію й інші країни світу.

## 1.2. Технологічні та організаційні особливості тваринництва та їх вплив на організацію бухгалтерського обліку й економічного контролю

Тваринництво має свої специфічні особливості, без урахування яких неможливо правильно та раціонально організувати бухгалтерський облік і контроль за доцільністю і законністю здійснення господарських операцій.

Специфіка сільськогосподарського виробництва, на думку Ю.Я. Литвина, В. М. Олійника, М. С.Ігнатенка, полягає у таких основних його особливостях [21, с. 11–15]:

- земля – головний засіб виробництва в сільському господарстві;
- у процесі виробництва значну роль відіграють природні умови (опади, температура повітря, світло тощо);
- процес виробництва неможливо організувати так, щоб усі роботи, пов'язані з вирощуванням сільськогосподарських культур і тварин, виконувалися одночасно в одному господарстві. Тут період виконання відповідних робіт має відповідати певному періодові розвитку культури і тварини;
- тривалість виробничого циклу нерівномірна, продукція може надходити щодня (молоко, яйця) або лише в певні періоди (мед, вовна);
- виробничі процеси відбуваються не лише в напрямку видів культур чи тварин або їх груп, а й за окремими процесами та видами робіт;
- сільськогосподарські підприємства відтворюють у господарствах своїми силами і засобами частину потрібних їм засобів виробництва;
- сільськогосподарські підприємства витрачають частину продукції власного виробництва на поновлення виробничого процесу (наприклад, молоко для випоювання телят);
- у сільському господарстві сповільнений обіг обігових коштів господарства та нерівномірне використання їх протягом року;
- особливості обігу коштів впливають на організацію не лише фінансового господарства, а й бухгалтерського обліку виробничих витрат;

• на відміну від промисловості, де збільшення випуску продукції потребує, як правило, відповідного збільшення витрат і матеріалів, у сільському господарстві завдяки вмілому використанню досягнень сучасної агробіологічної науки і досвіду виробництва культур (тварин) за новими технологіями вихід продукції можна значно збільшити при мінімальних додаткових витратах насіння, добрив і кормів.

Професор С.Л. Дусановський вважає, що є такі особливості розвитку сільського господарства:

• ведення виробництва тісно пов'язане з використанням землі та природи;

• сільське господарство пов'язане з використанням біологічних факторів – тварин і рослин;

• сільське господарство розміщене на великій території і потребує енергозабезпеченості;

• терміни і технології проведення сільськогосподарських робіт залежать від природно-кліматичних умов;

• період виробництва й робочий період у рослинництві не збігаються;

• у багатьох галузях сільськогосподарського виробництва немає регулярного виходу продукції, а це призводить до розриву часу між витратами праці та одержанням продукції;

• у сільському господарстві більш ніж в інших галузях фонди відтворення формуються за рахунок своєї продукції (насіння, корми тощо);

• у сільському господарстві діють різні форми власності (державна, колективна, приватна) та форми господарювання (кооперативні, державні, приватні господарства, асоціації, акціонерні товариства, селянські (фермерські) господарства), які потребують підтримки з боку держави, регулярного матеріально-технічного постачання, фінасування і кредитування [41, с. 7–8].

Визначивши особливості розвитку сільськогосподарського виробництва в цілому, перейдемо до характеристики особливостей тваринницької галузі

зокрема.

Основною особливістю тваринництва є те, що воно спрямоване на розведення, вирощування (доращування) і відгодівлю тварин (птиці). Вони народжуються, ростуть, розвиваються, досягають дорослого віку, розмножуються і дають певну тваринницьку продукцію, про яку докладно йшлося у розділі 1.1.

Істотні зміни в житті тварин відображають у системі бухгалтерського обліку. Ці зміни фіксуються у відповідних первинних документах в момент народження (купівлі) тварин, переведення їх з групи в групу, щомісячного (щоквартального) зважування, переведення в основне стадо, продажу, забою, падежу тощо. Для полегшення обліку та контролю за переміщенням тварин кожній із них присвоюється інвентарний (індивідуальний) номер.

Земля для розвитку тваринництва має важливе значення, хоча і не таке, як для рослинництва. Однак кількість тварин, яку утримує будь-яке сільськогосподарське підприємство, перебуває у певній залежності від площі землі, і найперше землі, на котрій вирощують кормові культури. Порушення відповідних пропорцій (за різними джерелами, 1,5 –2 га на одну умовну голову) призводить до того, що тварини не отримують повноцінної годівлі, а це, знижує ефективність галузі. Крім цього, гній (гноївку), отриманий від тварин, використовують як органічне добриво для підвищення родючості землі.

Якщо розглядати цю проблему з точки зору обліку та контролю, то добре було б, якби земля мала ринкову ціну і раз на рік проводився її моніторинг, тобто оцінка стану, ефективності використання, родючості тощо. На підставі цього можна було б визначати, яких саме поживних речовин їй не вистачає, вносячи їх у відповідні періоди, та проводити експертну оцінку ефективності раніше внесених добрив, у тому числі гною (гноївки).

Продуктивність тварин залежить значною мірою від виду кормів, їх кількості та якості. Обсяг кормів, згодованих на пасовищі, визначають розрахунковим методом шляхом контрольних укосів. Корми, куплені зі

сторони, обліковують за цінами придбання з урахуванням витрат на доставку. Частину кормів згідно з технологією готують на кормокухні. Облік витрат на кормоприготування і кількість приготовлених кормів ведуть на окремому аналітичному рахунку "Кормокухня".

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 звіроферм ах. Бджоли перебувають на пасіках, риба – у ставках, шовкопряди – в гренах. Облік витрат на виробництво і вихід продукції тваринництва аналітично здійснюють за видами (великими групами) тварин і місцем їх розташування. Якщо, наприклад, у господарстві дві ферми молодняка ВРХ, то на кожну групу тварин відкривають окремий аналітичний рахунок "Молодняк ВРХ на фермі № 1" і "Молодняк ВРХ на фермі № 2". Наявність та рух тварин обліковують на рахунку 21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі", де вказують їхню кількість, живу масу і вартість, а затрати на їх утримання – на рахунку 23 "Виробництво" (субрахунок 232 "Тваринництво").

Догляд за тваринами здійснюють відповідно до розроблених технологічних карт для більшості видів і груп тварин (птиці). При складанні технологічних карт ураховують природно-економічну зону розведення тварин, розміри сільськогосподарського підприємства, трудові ресурси, наближеність до міст, спосіб утримання та годівлі, систему машин, режим роботи тваринників тощо. У технологічних картах вказують види робіт, що виконують на фермі; одиницю виміру; обсяг роботи за добу; кількість роботи за рік; річний обсяг роботи; засоби механізації (автоматизації); марку трактора, назву (марку) електродвигуна; кількість обслуговуючого персоналу; продуктивність машин (устаткування) за годину; річні витрати праці на одну голову, людино-години; річні витрати на голову в гривнях. Працівникам бухгалтерії технологічна карта дає змогу складати розрахунки нарахування амортизаційних відрахувань, здійснювати контроль за витратами праці та використанням фонду

оплати праці, прямими витратами на виробництво продукції тваринництва.

На тваринницьких фермах роками діє відпрацьований режим (одна або дві зміни), де по годинах визначено, що повинні робити тваринники (доярки, скотарі, свинарі, вівчарі, пташники, пасічники тощо). Для кожної категорії тваринників встановлена погодинна оплата праці (або розцінка за одиницю продукції), на підставі якої нараховують оплату праці за відпрацьований час (або за вироблену продукцію).

Тваринницькі ферми споживають значну кількість електроенергії, яку використовують на освітлення і роботу машин (устаткування). Рівень споживання електроенергії може бути достатнім або завищеним, коли на фермі допускаються її перевитрати, що впливає у кінцевому результаті на собівартість продукції. В останні роки на фермах зіткнулись із проблемою незапланованих відключень електроенергії, через що порушується технологічний процес і допускаються втрати продукції (особливо молока); виведення з ладу електродвигунів, машин (устаткування) тощо. Роль обліку та контролю в енергозбереженні на фермах – у забезпеченні оптимального освітлення протягом усієї доби, раціонального режиму роботи електроприладів, тобто максимум віддачі при мінімумі затраченої електроенергії.

У тваринництві витрати на виробництво продукції часто не збігаються з виходом продукції. Якщо на тваринницькій фермі молоко отримують два–три рази на день і цей період збігається, то приріст тварин фіксують раз на один–три місяці, а готову продукцію (м'ясо) одержують ще рідше – через 0,5–2 роки з початку вирощування тварин, тобто в такому випадку вихід продукції не збігається з її витратами на виробництво і виходить за межі одного календарного року.

Ця особливість тваринництва привела до того, що в сільськогосподарських підприємствах визначають собівартість 1 ц приросту живої маси тварин, 1 ц живої маси тварин у кінці року. Собівартість 1 ц приросту живої маси тварин свідчить про ефективність поточних витрат на

вирощування тварин, а собівартість 1 ц живої маси тварин – про ефективність витрат за весь період вирощування.

Обидва цих види собівартості визначають, переважно, в цілому по господарству і зокрема по фермі, а за окремими статево-віковими групами тварин розрахунки цих собівартостей не здійснюють, бо облік витрат на вирощування тварин ведуть сумарно. Правда, при бажанні керівника (спеціалістів) господарства без великих труднощів і затрат праці бухгалтерів можна щомісячно визначити неповну собівартість 1 ц приросту живої маси тварин за кожною статево-віковою групою, використовуючи дані про прямі витрати на їх утримання (пряма оплата праці та витрати кормів). Якщо є потреба у визначенні собівартості 1 ц живої маси тварин за принципом прямих витрат, то в цьому випадку необхідно або проводити вибірку даних про витрати праці тваринників, безпосередньо зайнятих на обслуговуванні тієї чи іншої статево-вікової групи, та про витрати кормів, або заводити обліковий реєстр, термін дії якого буде виходити за межами одного календарного року і дорівнюватиме періоду утримання конкретної статево-вікової групи. В умовах автоматизації обліку цю проблему також можна вирішити шляхом нагромадження даних про прямі витрати.

Для управління процесом витрат і формування собівартості продукції у тваринництві рекомендуємо застосувати ліміти та нормативи (додаток П), що характерно як для звичайної системи обліку, так і для нормативно-чекової форми обліку і контролю за витратами та нормативного методу обліку, але з певними характерними ознаками. Суть нормативно-чекової форми обліку зводиться до того, що керівник виробничого підрозділу контролює витрати підрозділу в момент їх здійснення. Ідея цієї форми цікава, але невдало здійснена, її практична реалізація призвела до того, що через 2–3 роки після масового запровадження вона була дискредитована і від неї відмовились. Основна помилка розробників нормативно-чекової форми обліку полягає у тому, що керівник підрозділу мав контролювати всі витратами (навіть ті, на які

не міг безпосередньо вплинути). Ми переконані в тому, що якби, наприклад, завідувачеві ферми доручити контролювати тільки витрати на корми, оплату праці та роботи й послуги, то він побачив би вигоду від такого контролю і агітував за нього.

Нормативний метод обліку полягає у тому, що в системі обліку відображають лише відхилення від нормативних витрат шляхом використання сигнальних документів. Цей метод обліку не знайшов широкого застосування у сільському господарстві тому, що через нього виявились недоліки існуючої системи і він потребував багато часу на розрахунки (перерахунки) нормативів і відхилень від них.

Для тваринництва характерна і та особливість, що об'єкти обліку витрат на виробництво не збігаються з об'єктами визначення собівартості продукції. Тому необхідно застосовувати різні бази розподілу витрат між основним видом продукції і супутнім. За базу розподілу витрат у тваринництві можна брати також нормативно-розрахункові витрати.

Застосування баз розподілу витрат у тваринництві є об'єктивною необхідністю, від якої неможливо відмовитись. Самі ж бази розподілу витрат періодично змінюються та досконалюються, що сприяє справедливому розподілу витрат між основними і супутніми видами продукції.

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.

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 стерно зменшувати живу масу тварин, залишаючи без змін їхню вартість. Такий запис роблять на підставі даних "Розрахунок визначення приросту живої маси" (ф. 98а с.-г.).

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

Біологічні особливості тваринництва необхідно врахувати для 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" (ф. 95 с.-г.), що складають у двох примірниках у день одержання приплоду завідувач ферми або зоотехнік у присутності ветеринарного працівника та працівника ферми, за яким закріплено маточне поголів'я. Приплід телят, поросят, ягнят (окрім 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 завідуювач ферми і зоотехнік. За іншими видами тварин (поросята, ягнята, курчата) реєструють кількість одержаного приплоду від кожної матки за статевими групами [22, с. 257].

Відомості про мертвонароджених тварин відображають в "Акті на оприбуткування приплоду тварин" (ф. 95 с.-г.) окремою графою, де вказують їх кількість.

Приплід звірів і кролів у звірівницьких господарствах обліковують у "Нагромаджувальному акті на оприбуткування приплоду звірів". Приплід птиці, одержаний у господарстві, оприбутковують на основі "Звіту про процеси інкубації" (ф. 105 с.-г.) загальною кількістю за видами.

Наприкінці місяця молодняк і дорослі тварини на відгодівлі зважують. Дані про зважування записують у "Відомість зважування тварин"(ф. 98 с.-г.), що ведуть для кожної групи тварин, і в "Книгу обліку руху худоби і птиці на фермі" (ф. 34 с.-г.), у кінці місяця відомості та розрахунки передають у бухгалтерію.

Тварини з господарства вибувають внаслідок реалізації, забою, передачі, а також падежу та 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. У першому випадку вартість падежу необхідно відображати на дебеті рахунка 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків", а в другому – на дебеті рахунка 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати".

Час від часу бувають випадки вимушеного забою (дорізування) тварин. Це може статися переважно через згодовування тваринам неякісних або неперетравних кормів, серйозні захворювання чи травми. Вимушений забій відображають в "Акті на вибуття тварин та птиці" (ф. 100 с.-г.). Особливістю цього первинного документа є те, що на його звороті вказують одержання продукції та її використання. Якщо м'ясо і субпродукти, отримані 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 здійснюють з метою використання м'яса і субпродуктів для приготування їжі в їдальнях підприємств, кафе, барах і ресторанах, лікарнях, у дитячих садочках і

школах. В акті на забій тварин треба було б відображати не лише м'ясо, субпродукти, шкіри, а й інші продукти забою: кишки, кров, печінку, нирки, легені, серце, голову тощо. Практично ці продукти рідко хто оприбутковує через те, що їх отримують у незначних кількостях і питання про реалізацію є часто несуттєвим, тобто інші продукти забою, не оцінюють взагалі, хоч мали б оцінювати за цінами можливої реалізації.

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

Щоб виробляти тваринницьку продукцію невисокої собівартості, необхідно мати високопродуктивне поголів'я тварин із повноцінним циклом постійного оновлення і здійснювати його ефективну годівлю (бажано не менше 2–3 ц кормових одиниць за рахунок кормів, вироблених у власному господарстві). На фермах потрібно щоденно списувати корми у "Відомостях витрат кормів" (ф. 94 с.-г.) на підставі кормових раціонів (додаток Р), що складають для кожної статево-вікової групи.

Як корм використовують молоко, вироблене у власному господарстві. Його випоюють телятам, поросятам за спеціальними схемами випоювання новонароджених тварин, де вказані кличка тварини (інвентарний номер), дата народження і кількість молока, що вона має спожити. Обсяг випоєного молока за будь-яку добу (місяць) згідно зі спеціальними схемами випоювання має збігатись із кількістю молока, відображеного у "Відомості руху молока" (ф. 114 с.-г.) на випоювання телят і поросят. Наші дослідження показали, що на випоювання новонароджених тварин використовують 5–10% від загальної кількості молока, виробленого в сільськогосподарському підприємстві.

Як уже ми зазначали, виробництво продукції тваринництва нині є збитковим. На це впливає багато факторів, але основними з них є ціни та витрати на виробництво продукції тваринництва.

Кроки, здійснені Україною на шляху до ринку, свідчать про те, що

вітчизняна продукція тваринництва значно дорожча у доларовому еквіваленті від аналогічної продукції, виробленої у сусідніх державах – членах ЄС (Польщі, Угорщині, Чехії та ін.). Відповідно, наша продукція не може бути конкурентоспроможною порівняно з іншими країнами. Саме через це вітчизняний ринок заповнили дешеві закордонні товари тваринницького походження: молоко, ковбаси, смалець, тушонки, курячі стегна тощо.

Однак, Кабінет Міністрів України проводить недостаю протекціоністську політику щодо власного товаровиробника сільськогосподарської продукції.

В умовах, що склалися сьогодні у тваринництві, наша держава повинна шляхом дотації виробництва тваринницької продукції і надання додаткових пільг довести її рівень рентабельності до 20–25%. Це дасть поштовх до розвитку тваринництва на принципово новій, ринковій основі.

Зараз у даному напрямку дещо зроблено, але цього замало, щоб вести мову про системний підхід до дотації сільськогосподарських підприємств України. З 1 січня 1998 р. діє порядок, згідно з яким продаж переробним підприємствам молока і м'яса живою вагою сільськогосподарськими виробниками всіх форм власності обкладається податком на додану вартість за нульовою ставкою [117]. Переробні підприємства щомісяця складають розрахунок нарахування суми дотації сільськогосподарським товаровиробникам за продаж переробним підприємствам молока та м'яса в живій вазі за фактичними даними про обсяг закупленого молока і м'яса в живій вазі та надходження на окремий рахунок сум ПДВ. На підставі цього розрахунку переробні підприємства проводять остаточні перерахування платіжними дорученнями сум дотації на закуплене молоко та м'ясо в живій вазі за звітний період.

Сільськогосподарські товаровиробники відображають ці дотації у системі податкового і бухгалтерського обліку. Це робиться на підставі приймальних квитанцій і платіжних доручень переробних підприємств.

Що ж стосується кредитів, які комерційні банки можуть надавати сільськогосподарським підприємствам, то працівники господарств отримують під гарантії уряду в період сівби та збирання зернових культур і цукрових буряків товарні кредити у формі пально-мастильних матеріалів (нерідко за завищеними цінами). За товарні кредити господарства повинні розраховуватись зерном або цукром. Кредити на розвиток тваринництва надають дуже рідко та й то на кілька місяців під високі відсотки банку, якщо, звичайно, сільськогосподарське підприємство зможе виконувати умови кредитодавача. Про довготермінові кредити на розвиток тваринництва за нинішніх умов говорити не доводиться, бо уряд цьому не сприяє.

У цілому система обліку витрат на виробництво і вихід продукції у тваринництві подана на рисунку 1.1, з якого видно, що система обліку передбачає певну послідовність: первинні документи (нагромаджувальні документи) – виробничий звіт (книга обліку виробництв) – журнал 5А – головна книга (ф.18.) – баланс (ф.1.) та інші форми звітності.

На організацію обліку в тваринництві істотно впливають форми власності та форми господарювання. Основною формою власності в сільському господарстві тепер є приватна. Члени сільськогосподарських підприємств (приватно-орендні підприємства, колективи власників паїв тощо) володіють у своєму підприємстві певною часткою майна і відповідним земельним наділом, які не є персоніфікованими. У випадку виходу селянина з приватного сільськогосподарського підприємства він може отримати певні засоби виробництва або грошову компенсацію, що дорівнює його частці майна в підприємстві, та кілька гектарів землі з одержанням державного акта на право володіння нею.

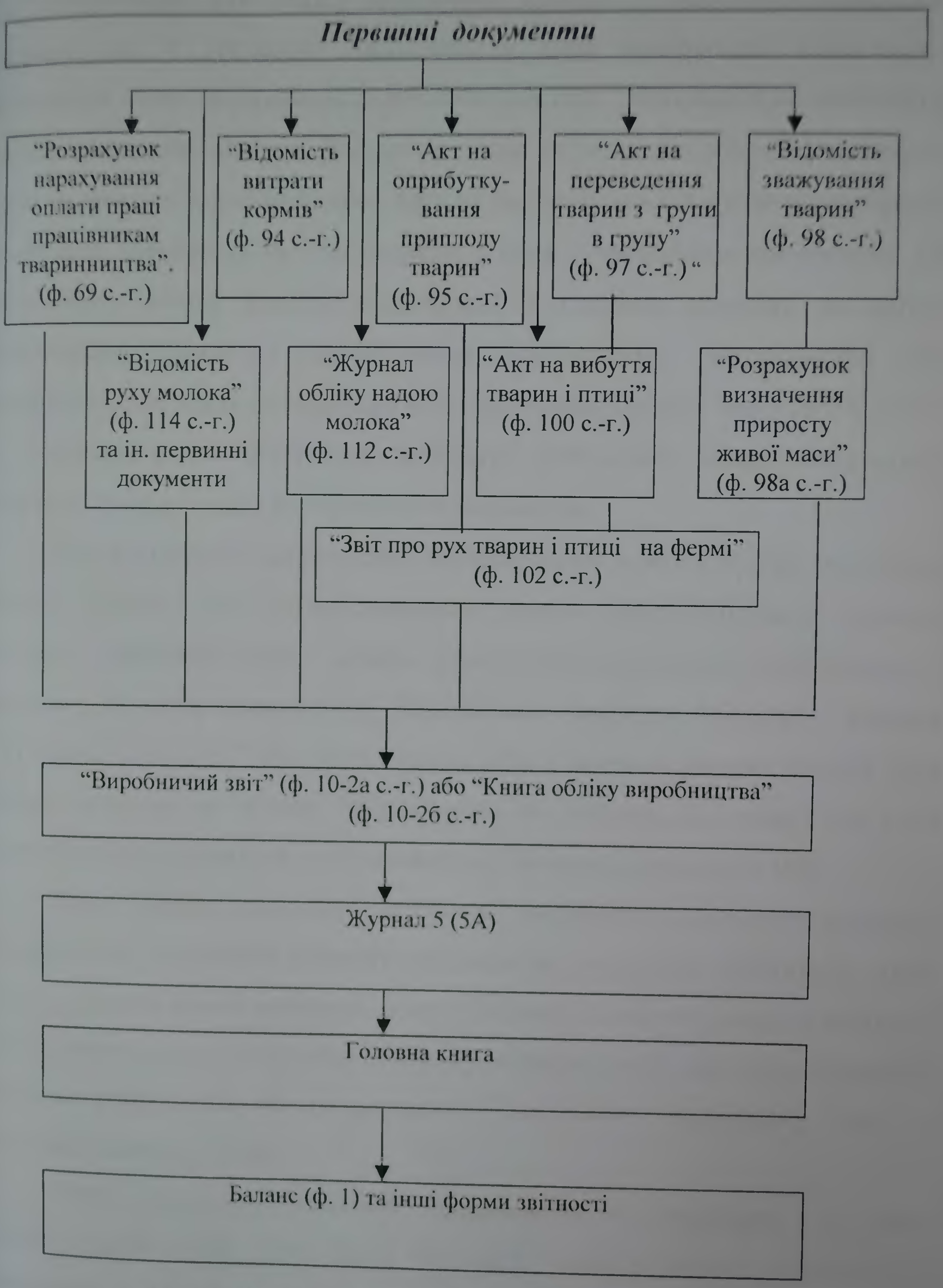



**Рис. 1.1.** ***Загальна схема обліку витрат на виробництво і виходу продукції тваринництва.***

Підставою для обліку земельних ділянок у сільськогосподарських підприємствах є установчі документи, у яких відображені зобов'язання засновників щодо формування статутного капіталу підприємства, включаючи вартість земельних ділянок. Засновник подає на установчі збори підприємства копію та оригінал належного йому акта на передачу землі у приватну власність. Копію акта зберігають на підприємстві і вона є первинним документом для аналітичного обліку внесків засновників, а оригінал подають до органу Держкомзему разом з установчими документами підприємства для переоформлення землі у власність юридичної особи. Оцінку земельної ділянки, що передається до статутного капіталу, здійснюють збори засновників підприємства відповідно до чинного законодавства.

При створенні підприємства, засновниками якого є тільки громадяни України, доцільно для оцінки земельних ділянок використовувати провідну методику грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення і населених пунктів, затверджену Постановою Кабінету Міністрів України № 213 від 23. 03. 95 р. У спільних підприємствах земельні ділянки можуть бути оцінені експертом за цінами, наближеними до світових. Ця оцінка має бути затверджена загальними чи уповноваженими зборами засновників [80].

Якщо форма власності державна (державне сільськогосподарське підприємство), то селянин у такому підприємстві є найманим робітником, який не має у державі ніякої власності, а лише отримує заробітну плату за виконані роботи, виготовлену продукцію. В обліку відображають час, відпрацьований найманим робітником, обсяги виконаних ним робіт і нараховану йому та виплачену заробітну плату.

Якщо сільськогосподарське підприємство є приватним, то воно належить одній особі (групі осіб) або сім'ї. Облік у такому підприємстві здійснюють переважно за спрощеною системою. Це можуть бути облікові реєстри, затверджені наказом № 112 Міністерства фінансів України від 31 травня 1996 р. для малих підприємств [24], або облікові реєстри, затверджені

наказом № 34 Міністерства сільського господарства і продовольства України від 5 лютого 1997 р. для селянських (фермерських) господарств [50].

Сільськогосподарські підприємства можуть брати основні засоби та землю в операційну оренду.

Землю, взяту в оренду за сертифікатами, оцінюють лише за вартістю сертифікатів на право на земельну частку (пай) і обліковують на позабалансовому рахунку 01 "Орендовані необоротні активи" в цілому за орендованим земельним масивом як в грошовому, так і в натуральному вимірниках за видами земель і їх якісними характеристиками.

За оренду передбачена орендна плата. Більшість сільськогосподарських підприємств через відсутність у них грошових коштів розраховуються з орендодавцем сільськогосподарською продукцією або продуктами її переробки (зерно, борошно, цукор, фрукти тощо).

На суму нарахованої орендної плати за користування земельними ділянками дебетують рахунок 841 "Витрати по оренді земельних ділянок" і кредитують рахунок 67 "Розрахунки з учасниками", субрахунок 672 "Розрахунки за іншими виплатами". Аналітичний облік за рахунком 672 відкривають у розмірі власників сертифікатів на право на земельну частку (пай) та актів на передачу землі у приватну власність. Витрати з рахунка 841 потім списують на витрати виробництва [99, с.172].

Фермери можуть орендувати окремі приміщення тваринницьких ферм на умовах оренди з викупом, тобто фінансової оренди. У цьому випадку фермер поступово сплачує вартість майна, що підлягає викупу, і орендну плату.

Підсумовуючи наведене, спробуємо звести особливості тваринницької галузі та їх влив на організацію обліку і контролю витрат до певної системи (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

## Особливості тваринницької галузі та їх вплив на організацію обліку і контролю витрат в Україні

| Особливості тваринницької галузі | Вплив особливостей галузі на організацію обліку та контролю |
|---|---|
| 1 | 2 |
| Тваринництво, спрямоване на розведення, вирощування (дорощування) та відгодівлю тварин (птиці). | У первинних документах фіксують моменти народження (купівлі) тварин, переведення з групи в групу, зважування, переведення в основне стадо, продажу, забою, падежу. Кожній тварині присвоєно інвентарний (індивідуальний) номер. |
| Земля, з одного боку, має певне значення для тваринництва, бо на ній вирощують корми, з іншого – від тваринництва одержують гній (гноївку), що використовують як органічне добриво для підживлення землі. | Необхідність оцінювання родючості землі, пасовищних кормів, гною (гноївки) тощо. Потреба у відкритті окремого аналітичного рахунку "Кормокухня". |
| Тварини (птицю) розміщують на певній території і приміщеннях (фермах). | Облік витрат і виходу продукції тваринництва ведуть за видами (великими групами тварин і місцем їх розташування). Для цього використовують рахунки 23 "Виробництво" та 21 "Тварини на вирощувані та відгодівлі" із застосуванням відповідних аналітичних рахунків. |
| Природно-економічна зона розведення тварин, розміри сільськогосподарського підприємства, трудові ресурси, наближеність до міст, спосіб утримання, система машин, режим роботи тваринників. | Розробка норм і контроль за дотриманням технологічних карт (нормативів), складених для більшості видів і груп тварин (птиці). Контроль за раціональним використанням трудових, матеріальних та енергетичних ресурсів. |
| У тваринництві витрати на виробництво продукції часто перевищують вартість кінцевої продукції. | У тваринництві існує незавершене виробництво (бджільництво, птахівництво і рибництво), визначається собівартістю 1 ц приросту живої маси і собівартістю 1 ц живої маси тварин. У тваринницькій галузі є достатньо умов для застосування прогресивних методів обліку затрат на виробництво (стандарт-кост, директ-костінг, центри відповідальності) |
| Об'єкти обліку витрат на виробництво у тваринництві не збігаються з об'єктами визначення собівартості продукції. | При розподілі витрат між основними і супутніми видами продукції застосовують різні бази розподілу витрат. Вони є об'єктивною необхідністю, від якої необхідно відмовитись. |
| Молоко, вироблене у власному господарстві, виконує роль кормів. | Молоко випоюють телятам, поросятам на підставі спеціальних схем випоювання новонароджених тварин і відображають у "Відомості руху молока" (ф.114 с.-г.). |
| У більшості економічно розвинутих країн світу тваринництво - це дотаційна галузь і щодо нього держава проводить протекціоністську політику. | В Україні ведуть облік молока і м'яса сільськогосподарські виробники всіх форм власності, що обкладаються податком на додану вартість за нульовою ставкою. Це своєрідна дотація для вітчизняного виробника. |

Продовження таблиці 1.6

| 1 | 2 |
|---|---|
| Тваринництво як галузь потребує певної системи фінансування і кредитування через сезонну нестачу обігових коштів і потреб у капітальних інвестиціях. | Для обліку фінансування і кредитування тваринництва використовують цілу систему рахунків, а саме: 60; 501; 502; 503; 504; 422. |
| У тваринництві, як і в інших галузях народного господарства, співіснують різні форми власності та форми господарювання. | Ця особливість відображається на способах ведення обліку майна і землі, оплати праці (доходу), паїв, дивідендів, орендної плати, сплати вартості викупленого майна тощо. Облік можна здійснювати за повною або спрощеною системою. |

Отже, особливості тваринництва значною мірою впливають на організацію обліку та контролю витрат. Головний (старший) бухгалтер будь-якого сільськогосподарського підприємства мусить їх ураховувати і відповідним чином з'ясовувати синтетичні рахунки, субрахунки та аналітичні рахунки. Інформації про розвиток тваринництва має бути стільки і в такому обсязі, щоб вона забезпечила своєчасність і якість зовнішньої й внутрішньої звітності та проведення ефективного контролю.

## 1.3. Концепція розвитку обліку та контролю в тваринництві

Дослідження питань бухгалтерського обліку, звітності, контролю та економічного аналізу потрібно проводити систематично і комплексно. Всі господарські операції, що здійснюються на будь-якому підприємстві, мають бути своєчасно і в повному обсязі відображені в первинних документах, згруповані в облікових реєстрах і перегруповані та сформовані як певні показники у формах звітності. Поряд з цим, ведеться контроль доцільності та законності здійснення господарських операцій та економічний аналіз ефективності господарсько-фінансової діяльності підприємства.

Академік П. Т.Саблук вважає, що головними напрямками вдосконалення обліку, звітності, контролю та аналізу такі: "обгрунтування концепцій та основних напрямків удосконалення бухгалтерського обліку, контролю та економічного аналізу і розробка єдиної методології ведення бухгалтерського обліку для усіх підприємств АПК; розробка уніфікованої облікової документації; підготовка та обгрунтування пропозицій з ліквідації наявного розриву між випуском нових типів ЕОМ та їх освоєнням у виробництві; розробка відповідних типів проектних рішень і рекомендацій з використання перспективних ЕОМ; розробка основних положень методики здійснення аналізу для підприємств кожної галузі АПК і на регіональних рівнях управління виробництвом; внесення уточнень у діючі та розробка нових інструкцій і методик проведення та ревізій господарської діяльності підприємств і організацій АПК" [128, с. 9].

Хоча ці напрямки вдосконалення П.Т.Саблук визначив ще в другій половині 80-их рр.. XX ст., вони не втратили своєї актуальності й сьогодні. На підтвердження цієї думки наведемо висловлювання ще одного відомого українського вченого, професора В. Г. Линника: "Зараз Україна перебуває в перехідному періоді до ринкових відносин, цьому має відповідати господарський механізм, а звідси й будова обліку та контролю як складові

елементи даного механізму. Характерною ознакою цього періоду є доволі часті зміни в нормативній базі пошуку оптимальних рішень при розробці та вдосконаленні господарського механізму. За цих обставин відбуваються часті зміни в побудові обліку та контролю. Останні не можуть відставати, як і випереджати прийняті господарські рішення. Облік у своїй побудові повинен відповідати різнорівневим вимогам: загальнодержавним, галузевим, вимогам підприємства" [71, с. 2].

За переконанням М. С. Ігнатенка та М. Г. Михайлова, основними напрямками удосконалення бухгалтерського обліку та контролю в сільськогосподарських підприємствах є: внесення змін у методологію обліку, що повинні відповідати міжнародним стандартам, спрощення обліку; скорочення звітності; вдосконалення форм бухгалтерського обліку, які застосовують у сільськогосподарських підприємствах; сприяння розповсюдженню у процесі обробки (облікової уніфікації) комп'ютерних технологій; інформація первинної документації з обліку виробничих запасів, нарахування заробітної плати, обліку реалізації; поліпшення якості підготовки та перепідготовки бухгалтерських кадрів [51, с. 22–23].

З пропозиціями М. С. Ігнатенка та М. Г. Михайлова ми погоджуємось і використовуємо як основу в нашому дослідженні (вдосконаленні обліку в тваринництва). Саме ці пропозиції є головними для формування концепції розвитку обліку та контролю у тваринництві.

Серед заходів, орієнтованих на впровадження економічних відносин ринкового спрямування, важливе місце займає реформування системи бухгалтерського обліку і приведення її у відповідність до вимог ринкової економіки та Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО).

16 липня 1999 р. прийнятий Закон "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", який набрав чинності з 1 січня 2000 р. Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку й складання бухгалтерської звітності в Україні.

Наближення методології обліку в Україні до вимог Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку на практиці означає, що бухгалтерський облік необхідно поділити на два види: управлінський і фінансовий. Країни Заходу таким поділом обліку вже користуються протягом кількох десятиріч.

"Управлінський облік (management accounting), – за твердженням зарубіжних вчених Б. Нідлза, Х. Андерсона і Д. Колдуела, – охоплює усі види облікової інформації, яка вимірюється, обробляється і передається керівництвом. Фінансовий облік (financial accounting) охоплює облікову інформацію, що, крім використання її всередині фірми керівництвом, доводиться до тих, хто перебуває поза організацією" [95, с.17].

Бухгалтерський облік, що існує в Україні, можна розглядати як фінансовий облік із деякими недостатньо розвинутими елементами управлінського обліку. Це дає нам підставу стверджувати, що методика управлінського обліку загалом в Україні та щодо сільськогосподарських підприємств ще не до кінця сформована.

Вдало висловився про завдання управлінського обліку в підприємствах АПК О. Ф. Тимощук. До них він зараховує: "...надання інформації про хід процесу господарської діяльності за центрами відповідальності; об'єктивний облік наявності та руху матеріальних і фінансових ресурсів; формування інформації для обчислення собівартості; визначення результатів діяльності на всіх рівнях господарювання; організацію контролю за внутрішньо-господарськими відносинами; виявлення порушень і відхилень у визначеному господарському процесі та своєчасне реагування на ці явища. Дані завдання можна конкретизувати і уточнювати у частині виявлення госпрозрахункового доходу; обліку матеріальних й інших витрат на виробництво та обчислення собівартості продукції; організації контролю за результатами діяльності кожного госпрозрахункового підрозділу" [89, с. 43].

Перед фінансовим обліком також ставлять доволі відповідальні завдання. "Організація фінансового обліку повинна відобразити: повне і

безперервне забезпечення усіх господарських операцій, що були здійснені на підприємстві протягом звітного року; складання встановленої органами державного управління фінансової (бухгалтерської) звітності" [132, с. 90].

Для тваринництва дуже важливо правильно розмежувати облік на управлінський і фінансовий, а також сформувати ефективну систему управлінського обліку, що на багатьох підприємствах перебуває на примітивному рівні. Отже, це перший і визначальний напрямок удосконалення обліку.

Нестикування бухгалтерського обліку в Україні з методикою, прийнятою в економічно розвинутих країнах, не сприяло залученню іноземних інвестицій, інтеграції нашої держави у світову економічну систему.

Бухгалтерський облік в Україні занадто ускладнений, але це аж ніяк не позначається на зменшенні випадків зловживань, крадіжок і нестач товарно-матеріальних цінностей, основних засобів і нематеріальних активів, поліпшенні використання трудових ресурсів і грошових коштів тощо. Нині необхідно раціонально скоротити кількість документів для обліку в сільському господарстві.

Академік Ю. Я. Литвин вважає, що "скорочення документів можна досягти: а) застосуванням багатоденних і нагромаджувальних документів замість разових...; б) укрупненням об'єктів обліку або усуненням зайвої деталізації; в) скороченням кількості примірників (копій) документів, що зекономить витрати праці та коштів на виписування, звірку, порівняння, обробку та зберігання; г) поєднанням первинного документа з обліковим реєстром; д) оформленням кількох операцій одним документом; е) застосуванням багатокарткових відперфорованих первинних документів" [75, с. 36].

Багато українських вчених висловили цікаві думки і пропозиції щодо поліпшення стану звітності в Україні. Тут потрібно орієнтуватись на те, що звітна інформація має бути справді важливою для користувачів і необтяжливою

для її збирачів.

Професор П. Я. Хомин зазначив, що "сучасний рівень звітності у сільському господарстві не можна вважати прийнятним, оскільки, за нашим переконанням,... щоденна передача будь-яких звітних даних у системному порядку взагалі шкідлива не тільки для виконавців - працівників господарства, змушених організувати таку звітність, а насамперед для керівників і спеціалістів районного, обласного та державного апарату управління" [150, с. 26]. Далі професор пропонує створити єдині методологічні центри в складі Міністерства фінансів і Комітету статистики України для розробки методологічних основ звітності. Ці центри могли б на науковій основі існуючої практики здійснювати організацію звітності в народному господарстві, а також робити узагальнення теоретичних розробок у цьому напрямку [150, с. 27]. Досліджуючи можливість спрощення обліку та скорочення звітності у тваринництві, важливо досягти зменшення кількості первинних документів та облікових реєстрів, кількості записів і граф у них, визначення оптимальної структури звітності, і, перш за все, внутрішньогосподарської, що дала б змогу своєчасно та правильно приймати управлінські рішення на рівні ланки, бригади, цеху підприємства. Паралельно з цим доцільно займатись вивченням можливості вдосконалення структури витрат на виробництво (за статтями та елементами), кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку.

Фінансова звітність згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. "Загальні вимоги до фінансової звітності" за структурою П(С)БО 1 умовно можна поділити на дві частини: 1) "Загальні положення"; 2) визначення мети, складу та елементів фінансової звітності звітного періоду, принципів її підготовки та вимог до розкриття інформації у фінансовій звітності.

Згідно з чинним законодавством підприємство самостійно визначає

форму обліку, про що зазначають у Наказі про облікову політику. Форму бухгалтерського обліку розуміють, як сукупність облікових реєстрів, які використовуються у певній послідовності та взаємодії для ведення обліку із застосуванням принципу подвійного запису. Для відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку призначені різні облікові реєстри. Певне поєднання хронологічного та систематичного обліку, певні форми зв'язку між обліковими реєстрами, спосіб і техніка облікових записів – усе це визначає форму ведення бухгалтерського обліку.

Основними формами бухгалтерського обліку в Україні є меморіально-ордерна, журнально-ордерна і автоматизована комп'ютеризована форми.

Меморіально-ордерна форма обліку одержала назву від меморіального ордера, складанням якого завершується обробка документів. Вона виникла в результаті творчої переробки нової італійської форми бухгалтерського обліку і передбачає складання проводок на кожний первинний документ окремою довідкою у меморіальних ордерах. Меморіально-ордерна форма надає широкі можливості для розподілу праці, але потребує багаторазового переписування даних з реєстру в реєстр.

Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку дає змогу значно полегшити працю облікових працівників, знизити її трудомісткість, збільшити оперативність і підвищити достовірність даних бухгалтерського обліку. При цій формі обліку інформація з первинних документів групується спочатку у допоміжних відомостях, а звідти переноситься по закінченні місяця у певний журнал-ордер. Журнально-ордерну форму бухгалтерського обліку використовують у більшості підприємств України, в тому числі й сільськогосподарських.

Автоматизовану форму бухгалтерського обліку застосовують у тих підприємствах, що мають 2–3 або більше персональних комп'ютерів. Бухгалтерський облік у таких підприємствах може бути частково або повністю автоматизований. Для автоматизації облікового процесу використовують

типові комп'ютерні програми з прив'язкою до особливостей фінансово-господарської діяльності конкретного підприємства.

У процесі дослідження застосування форм обліку в тваринництві потрібно встановити, які форми бухгалтерського обліку конкретно використовують на тому чи іншому підприємстві; чи достатньою мірою підприємства забезпечені бланками первинних документів, облікових реєстрів і звітності; які технічні засоби для ведення обліку мають у своєму розпорядженні облікові працівники; чи своєчасно узагальнені результати діяльності підприємства за місяць, квартал, рік тощо; яка якість отриманої облікової інформації і т. д. Вивчення зазначених вище питань дасть змогу визначити, на скільки ефективною є застосовувана в підприємствах форма обліку і що потрібно зробити, щоб її вдосконалити або ж замінити на іншу.

Серед основних напрямків удосконалення бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах М. С. Ігнатенко і М. Г. Михайлов визначають сприяння поширенню у процесі обробки облікової інформації комп'ютерних технологій.

Впровадження комп'ютерних технологій для потреб обліку в сільськогосподарських підприємств – справа доволі перспективна та водночас дуже складна. Без сумніву, що в XXI ст. удосконалення обліку проходитиме в напрямку його комп'ютеризації. Але темпи комп'ютеризації вітчизняних підприємств залежатимуть від видів і структури комп'ютерної техніки, якою вони володітимуть; типів бухгалтерських програм; рівня підготовки і досвіду роботи спеціалістів з комп'ютерної техніки та облікових кадрів; фінансових та організаційних можливостей підприємств (об'єднань) тощо.

Говорячи про комп'ютеризацію обліку, коротко охарактеризуємо бухгалтерські програми, які умовно поділяють на п'ять груп [114, с.44–45].

1. Домашні бухгалтерії – це програми управління сімейним бюджетом. Сюди належать такі програми, як "Microsoft Money", "Quicren", "RS –Money", "1с: Деньги".

2. Міні-бухгалтерії – програми для бухгалтерії, де немає яскраво вираженої спеціалізації співробітників за конкретними розділами обліку. Назвемо такі програми, як "1с: Бухгалтерия" (1с); "Fin Expert" (IDM), "Бэмби+"; "Инфо-Бухгалтер".

3. Універсальні програми – це інтегровані бухгалтерські програми, орієнтовані на бухгалтерії невеликої кількості, але на відміну від міні-бухгалтерії (хоч і в спрощеному вигляді), у них ведуться усі розділи обліку, в тому числі й у локальній комп'ютерній мережі на рознесених робочих станціях. До універсальних програм належать "ПАРУС", "Дебет Плюс", "БЭСТ – 2", "1с: Бухгалтерия" (Ic), "Финансы без проблем".

4. Бухгалтерські комплекси – це програми, орієнтовані на підприємства з кількістю співробітників бухгалтерії понад 5–6 осіб, що передбачають наявність чіткого розподілу функцій між ними. Ці комплекси призначені для корпорацій або великих підприємств. Сюди входять такі бухгалтерські програми, як "Монолит", "БЭСТ – 3", програмні комплекси фірми "1с", "SCALA", "PLATINUM".

5. Автоматизовані робочі місця (АРМ) – це програми, що забезпечують автоматизацію окремих ділянок бухгалтерського обліку: розрахунок оплати праці; облік основних засобів; касу тощо. До програм, які забезпечують роботу АРМ, належать: "Gross Bee", "Lady Fin". "Интегратор", "Куб".

Оцінюючи бухгалтерські програми, варто зазначити, що для тваринництва можна було б використовувати універсальні програми, бухгалтерські комплекси та АРМ. Про застосування певної програми можна говорити лише тоді, коли буде проведене ретельне обстеження технічної бази для впровадження у систему обліку комп'ютерних технологій і зроблена програма комп'ютеризації підприємства з вказанням термінів і відповідальних виконанців. Корисно було б головному бухгалтеру сільськогосподарського підприємства, де буде автоматизовано облік, відвідати та ознайомитись з досвідом автоматизації обліку в господарствах, де це вже здійснено повністю

або хоча б частково. Така поїздка та ознайомлення дасть змогу уникнути помилок і прорахунків, які, без сумніву, будуть у практичній реалізації проекту автоматизації обліку в підприємстві.

Цікавим є варіант АРМБ з обліку наявності та руху тварин на вирощуванні і відгодівлі, запропонований доцентами М. М. Коцупатрим і М. С. Царьовим [61]. Цей варіант обліку детально обґрунтований щодо технічного, програмного та інформаційного забезпечення. Ми вважаємо, що згаданий вище варіант обліку знайде схвалення у бухгалтерів сільськогосподарських підприємств.

Важливим напрямком удосконалення бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах є уніфікація первинної документації з обліку виробничих запасів, нарахування заробітної плати та обліку реалізації.

Уніфікація первинної документації – це "встановлення єдиних типових форм документів для використання їх у межах галузі або всього народного господарства" [30, с. 81].

Уніфікація первинних документів дає змогу скоротити їх кількість, зменшити записи в них, ущільнити інформаційне поле. На жаль, у нинішніх умовах, коли більшість підприємств перебуває на межі реального банкрутства, важко говорити щось про уніфікацію первинних документів. Сьогодні не кожне господарство має кошти для придбання бланків первинних документів, а звідси неподинокі випадки, коли первинний облік ведуть на пристосованих документах.

Проблема полягає у тому, що в пристосованих документах часто упускають важливі реквізити, нормативні показники, втрачається естетичний вигляд і знижується якість облікової інформації. Йдеться вже не про забезпечення високоефективної системи первинного обліку, а про підтримання її на елементарному рівні, щоб лише відобразити господарські операції як такі, що відбулися.

Виробничі запаси від постачальника в сільському господарстві, як і в

інших галузях народного господарства, переважно отримують на підставі рахунків-фактур (тип. ф. 868), накладних, доручень (тип. ф. М–2) тощо. Оприбуткування виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах також здійснюють безпосередньо на підставі рахунків-фактур, накладних і т. д. В інших галузях народного господарства для оприбуткування використовують прибуткові ордери (тип. ф. М–4) або акти про приймання матеріалів (тип. ф М–7). Часто така практика себе виправдовує, особливо коли мова йде про розбіжності у кількості та якості виробничих запасів, що надійшли на підприємство.

На списання (вибуття, переміщення) виробничих запасів у сільському господарстві використовують галузеві форми первинних документів: накладні (внутрішньогосподарського призначення) (ф. 87 с.-г.), відомості витрати кормів (ф. 94 с.-г.), лімітно-забірні картки на одержання матеріальних цінностей (ф. 117а с.-г.), акти про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів (ф. 118 с.-г.), акти витрати насіння і садивного матеріалу (ф. 119 с.-г.), акти на списання виробничого та господарського інвентарю, малоцінних і швидкозношуючих предметів (ф. 126 с.-г.), відомості дефектів (ф. 130 с.-г.). Крім цього, актами довільної форми списують будівельні матеріали, використані на будівництві або для виконання ремонтних робіт.

В інших галузях народного господарства застосовують типові форми первинних документів з позначкою “М” і “МШ”, тобто матеріали і малоцінні та швидкозношувані предмети. У таблиці 1.7 подано перелік цих первинних документів.

Зіставлення типових і сільськогосподарських форм первинних документів дає змогу встановити, що накладні форми 87 с.-г. та М–12 і М–13, лімітно-збірні картки форм 117 с.-г. (117а с.-г.) М–9; акти на списання малоцінних і швидкозношуваних предметів форм 126 с.-г. і МШ–4; МШ–5; МШ–8 близькі за призначенням. Звідси випливає логічне запитання про зміну

форм 87 с.-г.; 117 с.-г.; 117а с.-г.; 126 с.-г. на типові форми. Крім цього, при списанні будівельних матеріалів сільськогосподарські підприємства можуть використовувати форму М–22а "Акти про залишки і на списання використаних матеріалів відкритого збереження", а також форми М–28 і М–28а.

Таблиця 1.7

**Перелік типових форм первинних документів з обліку списання (вибуття, переміщення) матеріалів, малоцінних і швидкозношуваних предметів**

| Номер типової форми | Назва первинного документа |
|---|---|
| МШ – 1 | Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (обладнання) |
| МШ – 2 | Картка обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів |
| МШ – 3 | Замовлення на ремонт і заточування інструментів (пристроїв) |
| МШ – 4 | Акт вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів |
| МШ – 5 | Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні |
| МШ – 6 | Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття і запобіжних пристроїв |
| МШ – 7 | Відомість обліку видачі повернення спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв |
| МШ – 8 | Акт на списання малоцінних і швидкозношуваних предметів |
| М – 9 | Лімітно-забірна картка (для чотирьохразового відпуску матеріалів) |
| М – 10 | Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів |
| М – 11 | Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення матеріалів) |
| М – 12 | Картка складського обліку матеріалів |
| М – 13 | Реєстр приймання–здачі документів |
| М – 14 | Відомість обліку залишків матеріалів на складі |
| М – 15 | Акт приймання устаткування |
| М – 15а | Акт приймання устаткування до монтажу |
| М – 16 | Матеріальний ярлик |
| М – 17 | Акт на виявленя дефектів устаткування |
| М – 18 | Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від установлених норм запасу |
| М – 19 | Матеріальний звіт |
| М – 21 | Інвентаризаційний опис |
| М – 22а | Акт про залишки і на списання використаних матеріалів відкритого збереження |
| М – 23 | Акт про витрату давальницьких матеріалів |
| М – 26 | Картка обліку устаткування для встановлення |
| М – 28 | Лімітно-забірна картка (для об'єктів будівництва на весь його період) |
| М – 28а | Лімітно-забірна картка (для об'єктів будівництва на місяць) |
| М – 34 | Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу |

У промисловості та в інших галузях народного господарства

застосовують "Табель обліку використання робочого часу і розрахунку заробітної плати" (тип. ф. П12), де поєднані облік робочого часу та заробітної плати.

Ми вважаємо, що є вагомі підстави для об'єднання форм первинних документів, які використовують на сільськогосподарських підприємствах, а саме таких форм, як "Табель обліку робочого часу" (ф.64 с.-г.); "Обліковий лист праі і виконаних робіт" (ф.66 с.-г.); "Обліковий листок праці і виконаних робіт" (ф.66а с.-г. – для обліку виконаних робіт індивідуально кожним працівником); "Обліковий лист тракториста-машиніста" (ф.67 с.-г.); "Обліковий лист тракториста-машиніста" (ф.67б с.-г.); "Розрахунок нарахування оплати праці працівникам тваринництва" (ф.69 с.-г.); "Наряд на відрядну роботу для бригади" (ф.70 с.-г.) і "Наряд на відрядну роботу" (ф.70а с.-г. – на індивідуальну роботу).

Потрібно також працювати над створенням єдиної форми "Подорожнього листа вантажного автомобіля" (ф.4-п), залежно від класу транспортних засобів і виду виконаних ними робіт.

Для обліку реалізації продукції (робіт, послуг) сільськогосподарські підприємства використовують ряд товарно-транспортних накладних форм: 1 с.-г., 1 с.-г. (овочі), 1 с.-г. (матеріали), 1 с.-г. (тварини), 1 с.-г. (вовна), 2 т (буряки). На нашу думку, дані форми товарно-транспортних накладних необхідно об'єднати в дві-три форми, бо така кількість форм не сприяє поліпшенню обліку. Можливо, варто зробити одну форму з реалізації продукції рослинництва, другу – з реалізації продукції тваринництва, а третю залишити без змін – 1 с.-г. (матеріали). За умови досягнення успіху, першу та другу форми можна об'єднати в одну.

Одним з основних напрямків удосконалення бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах є поліпшення якості підготовки та перепідготовки бухгалтерських кадрів. Згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706 затверджена "Програма

реформування системи бухгалтерського обліку із застосування міжнародних стандартів", в якій серед основних напрямків бухгалтерської реформи – кадрове забезпечення (підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації спеціалістів з бухгалтерського обліку).

За якістю підготовки та перепідготовки бухгалтерських кадрів на сільськогосподарських підприємствах має постійно стежити головний бухгалтер даного підприємства. Він зобов'язаний планувати свою роботу з підготовки і перепідготовки облікових кадрів як протягом року, так і на наступних три-п'ять.

Отже, визначені основні напрямки удосконалення обліку в тваринництві дають змогу цілеспрямовано здійснювати і поглиблювати наукові дослідження у наступних двох розділах дисертаційної роботи.

**Висновки до розділу І**

Дослідивши техніко-економічні особливості тваринництва та їх вплив на побудову системи обліку і контролю в Україні, ми прийшли до наступних висновків.

1. Упродовж 90-их рр. XX ст. виробництво тваринницької продукції в Україні різко скорочувалось. Основною причиною цього стала економічна криза, що охопила всі без винятку галузі економіки та регіони нашої країни. Скорочення поголів'я тварин зумовлене значним подорожчанням вартості кормів (особливо промислового виробництва) і низькими цінами на продукцію тваринництва, що навіть не забезпечують відшкодувань затрат на виробництво.
2. У селянських (фермерських) господарствах поголів'я великої рогатої худоби, свиней, овець і кіз не значне. Це пов'язано з тим, що для розміщення тварин необхідно мати капітальне, пристосоване для тваринництва, приміщення, міцну та відносно недорогу кормову базу, ефективні і не дуже дорогі засоби механізації та автоматизації виробничого

процесу. Без цього виробництво молока і м'яса не буде рентабельним, а значить вигідним для фермера (селянина).

3. Тваринництво України сьогодні перебуває у стані занепаду, обсяги виробництва і поголів'я тварин зменшились за останні десять років у 2–4 рази. Зруйнована значна кількість приміщень тваринницьких ферм, у критичному стані знаходиться племінна справа. У зв'язку з цим потрібна Державна програма розвитку тваринництва з акцентом на розвиток племінних якостей тварин, автоматизації виробничих процесів і створення умов для пільгового кредитування та оподаткування.
4. Перспективи розвитку тваринництва в Україні залишаються незадовільними. Тому важливо призупинити спад у тваринництві та змушене винищення продуктивного поголів'я тварин і птиці через збитковість галузі та погіршення кормової бази тваринництва. При цьому слід зауважити, що Верховна Рада України та Кабінет Міністрів України реалізували ряд заходів, спрямованих на полегшення фінансово-бюджетного тягару тваринництва. Позитивну роль в поліпшенні стану справ у даній галузі можуть відіграти і регіони, які в комплексі програми свого розвитку мають включити галузь тваринництва. Кожен регіон має визначитись, скільки і якої тваринницької продукції він може виробляти відповідно до оптимальної структури поголів'я тварин і птиці. Науковці та господарники-аграрії повинні здійснювати заходи щодо здійснення собівартості продукції тваринництва шляхом скорочення матеріальних і непродуктивних витрат та підвищення продуктивності в розрахунку на одну тварину (птицю).
5. На організацію обліку і контролю виробничих витрат в тваринництві суттєво впливають характерні для нього технологічні особливості, зокрема:
   - розведення, вирощування (дорощування) та відгодівля тварин;
   - природно-економічна зона розведення тварин, спосіб їх утримання, масштаби сільськогосподарських підприємств, забезпеченість трудовими

ресурсами, рівень механізації виробничих процесів, режим роботи тваринників;

- співіснування у тваринництві різних форм власності та форм господарювання.

6. Бухгалтерський облік в тваринництві, можна розглядати як фінансовий з деякими недостатньо розвинутими елементами управлінського обліку. Це дає підстави стверджувати, що методика управлінського обліку як загалом в Україні, так і щодо сільськогосподарських підприємств зокрема ще не до кінця сформована. Для тваринництва дуже важливо правильно розмежувати облік на управлінський і фінансовий, а також сформувати ефективну систему управлінського обліку, який на багатьох підприємствах перебуває на неналежному рівні.
7. Для тваринництва доцільно використовувати універсальні програми, бухгалтерські комплекси та АРМи. Уніфікація первинних документів дає змогу скоротити їх кількість, зменшити записи в них, ущільнити інформаційне поле. На жаль, у нинішніх умовах, коли більшість підприємств перебуває на межі реального банкрутства, важко вирішувати питання уніфікації щодо первинних документів.

Серед основних напрямків удосконалення обліку на сільськогосподарських підприємствах є і поліпшення якості підготовки та перепідготовки бухгалтерських кадрів. Автор вважає, що ці проблеми повинні бути в полі зору керівника і головного бухгалтера підприємства.

# РОЗДІЛ ІІ
# МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА

## 2.1. Класифікаційні ознаки витрат у тваринництві та їх критична оцінка

Випуск будь-якої продукції потребує здійснення певних витрат, які впливають на величину собівартості. Витрати на виробництво відрізняються за складом, економічним призначенням, питомою вагою у виготовленні та реалізації продукції залежно від обсягу виробництва. Це визначає необхідність групування витрат за певними ознаками. Залежно від характеру виробництва витрати поділяють за видами продукції (послуг) та етапами виробничого процесу (стадіями, переділами). Різні місця виникнення витрат передбачають їх облік за структурними підрозділами та центрами відповідальності. Витрати також класифікують за рядом інших ознак: економічними елементами та статтями калькуляції, цільовим призначенням, ступенем однорідності, способом включення до собівартості [22, с.173].

Відповідно до пункту 6 П(С)БО 16 "Витрати", витратами називають ті з них, які або зменшують активи (наприклад, витрати сировини, матеріалів тощо), або збільшують зобов'язання (наприклад, нарахована заробітна плата, вартість послуг з операційної оренди тощо). Ще однією з умов визначення витрат є відображення їх у бухгалтерському обліку одночасно з доходами, для отримання яких здійснені ці витрати. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображають у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

В одному з пунктів загальних положень П(С)БО 16 "Витрати" визначені наступні основні терміни [115].

**Елементи витрат** – це сукупність економічно однорідних витрат.

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

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

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

Класифікацію витрат на виробництво за елементами витрат, за твердженням професора М. С. Пушкаря, використовують для визначення розміру оподатковуваного прибутку, суми національного доходу держави і планування витрат (складання кошторисів); розрахунку різних економічних показників (матеріало-, трудомісткості, структури витрат на виробництво тощо) [121, с. 97].

Відомий білоруський вчений І. М. Бєлий зазначає, що групування витрат за економічними елементами дає змогу визначити їх витрати на виробництво продукції, що не розкриває призначення витрат виробництва, чим зумовлюється економічна залежність їх величини від результатів діяльності підприємства. Групування витрат за статтями калькуляцій показує напрямок і цільове призначення витрат, їх зв'язок з процесом виробництва конкретних видів продукції. Витрати за елементами відрізняються від витрат за статтями тим, що в перших усі витрати, включаючи і комплексні, розподілені за видами, що характеризують економічний зміст цих витрат [9, с. 27].

Професор І. М. Бєлий до елементів витрат відносить основну та додаткову заробітну плату (оплату праці); відрахування на соціальне страхування і соціальне забезпечення; продукти сільського господарства, в тому числі насіння і посадковий матеріал, корми, інші продукти; продукти промисловості, в тому числі мінеральні добрива, пальне та мастильні матеріали, корми промислового виробництва, отрутохімікати, електроенергію, вугілля, газ, запасні частини, ремонтні матеріали, торф, дрова, інші продукти промисловості, оплату послуг сторонніх організацій; амортизацію основних

засобів; страхові платежі; інші грошові витрати (на підготовку кадрів масової кваліфікації, на службові відрядження, премії та нагороди за раціоналізацію і винахідництво) [9, с. 27].

У країнах з розвинутою ринковою економікою елементи виробничих витрат поділяються на три класи

1. Прямі матеріальні витрати.
2. Прямі витрати на оплату праці.
3. Виробничі накладні витрати (загальнозаводські накладні витрати).

До прямих матеріальних витрат належать основні матеріали, які стають частиною готової продукції, тому їх вартість можна безпосередньо без особливих змін переносити на певний виріб. Прямі витрати на оплату праці – це заробітна плата операторів машин та інших робітників, зайнятих безпосередньо створенням виробів. Виробничими накладними витратами, або, як їх часто називають, загальнозаводськими накладними витратами вважають витрати на допоміжні матеріали та комплектуючі деталі, непрямі витрати на оплату праці, інші непрямі витрати (утримання будівель, технічне обслуговування і поточний ремонт обладнання та інструментів, податки на нерухомість, страхування майна, пенсійні витрати, орендна плата тощо) [95. с.429–430].

Поділ витрат за елементами необхідний для встановлення кошторисних і фактичних витрат на виробництво по підприємству загалом, тобто він дає змогу вказати вид витрат не залежно від місця їх виникнення і напрямку. Поділ витрат за елементами наведено в додатку С.

Ми переконані, що елементи витрат на виробництво потрібно запроваджувати в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду, згідно з яким, як уже зазначалось, вони поділяються на три наступних групи.

1. Прямі матеріальні витрати.
2. Прямі витрати на оплату праці.
3. Виробничі накладні витрати.

Витрати за елементами однакові для всіх галузей економіки України, а статті витрат для кожної галузі та виду виробництва значно різняться між собою.

Зокрема, у тваринництві основними є наступні статті витрат [81, с. 6].

1. Витрати на оплату праці.
2. Пальне та мастильні матеріали.
3. Засоби захисту тварин.
4. Корми.
5. Роботи і послуги.
6. Витрати на ремонт необоротних активів.
7. Інші витрати на утримання необоротних активів.
8. Інші витрати.
9. Непродуктивні витрати (в обліку).
10. Загальновиробничі витрати.

У Російській Федерації витрати у тваринництві групують відповідно до наступних статей.

1. Оплата праці з відрахуванням на соціальні потреби.
2. Засоби захисту тварин.
3. Корми.
4. Утримання основних засобів, у тому числі нафтопродукти, амортизація основних засобів, ремонт основних засобів.
5. Роботи і послуги.
6. Організація виробництва та управління.
7. Платежі за кредитами.
8. Витрати від падежу тварин.
9. Інші витрати [109, с.13].

Професор І. О. Белебеха у своїй монографії "Учет и калькуляция себестоимости сельськохозяйственной продукции" наголошує, що витрати підприємства доцільно класифікувати за такими найважливішими напрямками: а) взаємовідносини з державою через бюджет, банк; б) взаємовідносини з

робітниками, службовцями щодо економічного заохочення за рахунок спеціальних фондів; в) витрати на капітальне вкладення і капітальний ремонт; г) витрати на виробництво [ 5, с.17].

І. О. Белебеха вважає доцільним визначити наступні статті витрат у тваринництві [5, с. 53].

1. Основна і додаткова зарплата (оплата праці).
2. Корми і підстилка.
3. Амортизація основних засобів.
4. Поточний ремонт основних засобів.
5. Послуги допоміжних виробництв.
6. Утримання літніх таборів.
7. Знос предметів нижче від лімітованої вартості та спецодягу.
8. Медикаменти.
9. Інші основні витрати.
10. Загальновробничі витрати.

Послуги допоміжних виробництв передбачають здійснювати відповідно до послуг:

а) автотранспорту;

б) транспортних робіт тракторів;

в) живої тяглової сили;

г) електроенергії;

д) водопостачання;

е) ремонтної майстерні.

Білоруський вчений Г. І. Грінман пропонує ввести таку номенклатуру калькуляційних статей собівартості сільськогосподарської продукції: основна заробітна плата (оплата праці); насіння і садивний матеріал (у рослинництві); пальне і мастильні матеріали (в рослинництві); мінеральні та органічні добрива (в рослинництві); корми (у тваринництві); підстилка (в тваринництві); автотранспорт; транспортні роботи тракторів (у тваринництві); водопостачання (у тваринництві); електропостачання (у тваринництві); амортизація основних

засобів; поточний ремонт основних засобів; інші основні витрати; загальновиробничі витрати; загальногосподарські витрати; втрати від браку; невиробничі витрати [31 с.73].

Кандидат економічних наук С. О. Олійник пропонує запровадити наступний склад статей витрат основних галузей сільськогосподарського виробництва.

1. Витрати на оплату праці.
2. Відрахування на соціальні заходи.
3. Насіння та садивний матеріал.
4. Добрива.
5. Засоби захисту рослин і тварин.
6. Корми.
7. Сировина і матеріали.
8. Роботи і послуги, в тому числі автотранспорт, гужовий транспорт; інші роботи і послуги (включаючи роботи і послуги зі сторони).
9. Витрати на утримання основних засобів, у тому числі пальне і мастильні матеріали; амортизація основних засобів; ремонт основних засобів.
10. Інші витрати.
11. Непродуктивні витрати (в обліку).
12. Витрати на управління та обслуговування виробництва [104, с. 9].

Професор В.Г. Линник в роботі "Калькуляція собівартості продукції сільськогосподарських підприємств" важливе значення надає критеріям визначення окремих видів витрат у самостійні статті. На той час номенклатура статей витрат для їх планування, обліку і визначення собівартості у тваринництві була наступною.

1. Оплата праці з відрахуваннями на соціальне страхування.
2. Засоби захисту худоби.
3. Корми.
4. Роботи і послуги.
5. Утримання основних засобів.

6. Організація виробництва та управління.
7. Страхові платежі.
8. Інші витрати.
9. Втрати від браку, падежу тварин [69, с. 18 –19].

За переконанням професора В. Г. Линника, щоб правильно встановити номенклатуру статей витрат, необхідно користуватись наступними критеріями.

1. В окремі статті визначити насамперед ті витрати, які є основними для цієї галузі.
2. У самостійну статтю – витрати, які характеризують певний бік роботи підприємства, що необхідно особливо суворо контролювати (наприклад, вартість падежу худоби).
3. Окремою статтею необхідно визначити витрати (незалежно від їх частки), що є базою розподілу якихось інших витрат. При цьому в одну статтю потрібно включати витрати, які мають однакове цільове виробничо-технологічне призначення [60, с. 18].

Згідно з критеріями формування номенклатури статей витрат, визначеними професором В. Г. Линником, а також ураховуючи думки і досвід вітчизняних і зарубіжних вчених, ми вважаємо, що найбільш доцільно було б вести облік відповідно до таких статей:

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- засоби захисту тварин, у тому числі біопрепарати та медикаменти;
- корми і підстилка, в тому числі корми, з них корми власного виробництва; підстилка;
- роботи та послуги, в тому числі транспортні роботи тракторів; живої тяглової сили; електропостачання і водопостачання;
- витрати на отримання основних засобів, у тому числі пальне і мастильні матеріали; амортизація основних засобів; поточний ремонт основних засобів;
- інші виробничі витрати;

- втрати від падежу тварин і птиці в обліку;
- платежі за страхові ризики;
- платежі по позиках на розвиток галузі;
- витрати на організацію виробництва й управління, в тому числі на утримання літніх таборів; на охорону праці та техніку безпеки.

Наведена вище класифікація за статтями витрат на виробництво продукції тваринництва, на наш погляд, сприятиме ефективнішому управлінню витратами на виробництво продукції тваринництва конкретної групи тварин (у конкретному тваринницькому приміщенні, відділенні, цеху, бригалі, фермі або ж загалом тваринницької галузі сільськогосподарського виробництва).

А тепер спробуємо коротко охарактеризувати статті, які рекомендуємо до впровадження.

До статті "Витрати на оплату праці" включають основну та додаткову оплату праці працівників. Зазначена оплата праці безпосередньо належить до витрат, пов'язаних з утриманням худоби та птиці (за видами і групами).

До статті "Засоби захисту тварин, у тому числі біопрепарати і медикаменти" включена вартість придбаних за рахунок коштів підприємства біопрепаратів, медикаментів і дезінфікуючих засобів тощо, застосованих у тваринництві.

У статті "Корми і підстилка, в тому числі корми, з них корми власного виробництва і підстилка" відображають вартість кормів власного виробництва та придбаних, витрати на їх внутрішньогосподарське переміщення з поля на постійне місце зберігання, на кормовий склад чи в інший підрозділ. Сюди належать також витрати на приготування кормів у кормоцехах і кормокухнях. Ці суми списують безпосередньо на відповідні види та групи тварин прямо або розподіляють між ними пропорційно до маси згодованих кормів. Витрати з транспортування кормів із місць постійного зберігання до кормоцехів (кормокухонь), а також безпосередньо на ферму з місця їх зберігання не включають у вартість кормів, а до інших відповідних статей витрат (пальне і

мастильні матеріали, оплата праці, вартість підстилки для тварин (соломи, торфу, тирси)).

У статті "Роботи і послуги, в тому числі транспортні роботи тракторів; живої тягової сили; електропостачання; водопостачання" відображають витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами. До цієї статті включають вартість послуг власного транспорту (автомобільного, транспортних робіт машинно-тракторного парку та живої тягової сили).

До статті "Витрати на утримання основних засобів, у тому числі пальне і мастильні матеріали; амортизація основних засобів; поточний ремонт основних засобів" включають суми, використані на утримання основних засобів безпосередньо в конкретному виробництві. До витрат на утримання основних засобів належать та обліковуються:

- витрати на оплату праці персоналу, який обслуговує основні засоби;
- амортизаційні відрахування, що безпосередньо не належать до певних об'єктів обліку витрат (види тварин).

Витрати на утримання тваринницького приміщення у разі розміщення у ньому кількох видів худоби розподіляють між ними пропорційно до зайнятої площі.

У статті "Інші виробничі витрати" відображають витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції і не включені до жодної з вищеназваних статей, а саме:

- знос спецодягу та спецвзуття, що видають працівникам, які доглядають за худобою, птицею тощо, за винятком вартості спецодягу, що видають ветпрацівникам і сторожам, та інших малоцінних і швидкозношуваних предметів;
- витрати на штучне запліднення тварин.

До статті "Втрати від падежу тварин і птиці" (в обліку) включають втрати від падежу молодняка та дорослої худоби на відгодівлі, птиці, звірів, кролів, а

також вдвоколосімей за винятком втрат, які сталися внаслідок стихійного лиха, сум, що підлягають відшкодуванню винними особами, та вартість одержаної сировини (шкур, технічного м'яса) за цінами можливої реалізації.

У статті "Витрати на організацію виробництва й управління, на утримання літніх таборів; на охорону праці та техніки безпеки" відображають витрати на оплату праці працівників апарату управління підрозділу, амортизаційні відрахування і витрати на заходи з охорони праці та техніки безпеки, витрати на утримання літніх таборів, інші витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва окремих підрозділів.

Найважчою з проблем у даній дисертації є вибір оптимального варіанта класифікації витрат на виробництво продукції тваринництва.

У фермерських господарствах США витрати поділяють на:

- грошові постійні витрати (поточний ремонт будівель, страхування, орендна плата, податки);
- негрошові постійні витрати (амортизація, відсоток на вкладений капітал);
- грошові змінні витрати (пальне, мастильні матеріали, технічний догляд, ремонт обладнання) [153, с. 74].

Як бачимо із цієї класифікації, американський фермер насамперед звертає увагу на грошові постійні витрати тому, що це такі витрати, які щоденно (щомісячно) у визначені терміни нагадують про себе, і в нього мусить бути достатня кількість грошових коштів, щоб своєчасно їх оплатити. Негрошові постійні витрати не потребують щоденної (щомісячної) оплати, але вони щоденно (щомісячно) відчутно впливають на загальну величину витрат. Грошові змінні витрати – це витрати, які можна робити про запас і в той момент, коли з'являються вільні грошові кошти. Наприклад, пальне і мастильні матеріали необов'язково купувати сьогодні або завтра, але їх потрібно купувати до певної дати, коли запаси цих матеріальних цінностей будуть меншими за встановлені нормативи залишків на складі чи до початку основних сільськогосподарських робіт.

Англійський вчений К. Друрі розглядає можливі альтернативні методи класифікації витрат за наступними трьома напрямками обліку.

1. Витрати для визначення вартості запасів продукції.
2. Витрати на виробництво, на підставі яких приймають управлінські рішення.
3. Витрати, на підставі яких здійснюють контроль і регулювання (рис. 2.1) [38, с. 32 – 33].

Український вчений, професор С. Ф. Голов, вивчаючи класифікацію витрат на виробництво у країнах Заходу, як і К. Друрі, визначає три основних напрямки, що відповідають меті такої класифікації:

а) оцінка матеріально-виробничих запасів та отриманого прибутку;

б) прийняття управлінських рішень;

в) контролю регулювання.

Відповідно до першого напрямку витрати класифікують на вичерпні та невичерпні; витрати на продукцію і витрати на звітний період; прямі та непрямі; основні та накладні. Для прийняття управлінських рішень витрати поділяють на релевантні (доцільні) і нерелевантні (недоцільні), постійні та змінні (напівпостійні, напівзмінні), маржинальні та середні, дійсні (реальні) та можливі витрати (втрати). Для контролю і регулювання витрати класифікують на регульовані та нерегульовані [29, с. 5].

Вчені Заходу Ч. Т. Хонгрен та Дж. Фостер поділяють витрати за такими ознаками [152, с. 35]:

а) за складом (фактичні та планові (прогнозовані));

б) відповідно до обсягу виробництва (змінні, постійні та інші);

в) за ступенем середніх витрат (загальні та середні на одиницю продукції);

г) за функцією управління (виробничі, комерційні та адміністративні);

д) за способом віднесення на собівартість об'єктів (прямі та непрямі);

е) за порядком віднесення витрат на період розподілу прибутку (на продукт і на період).

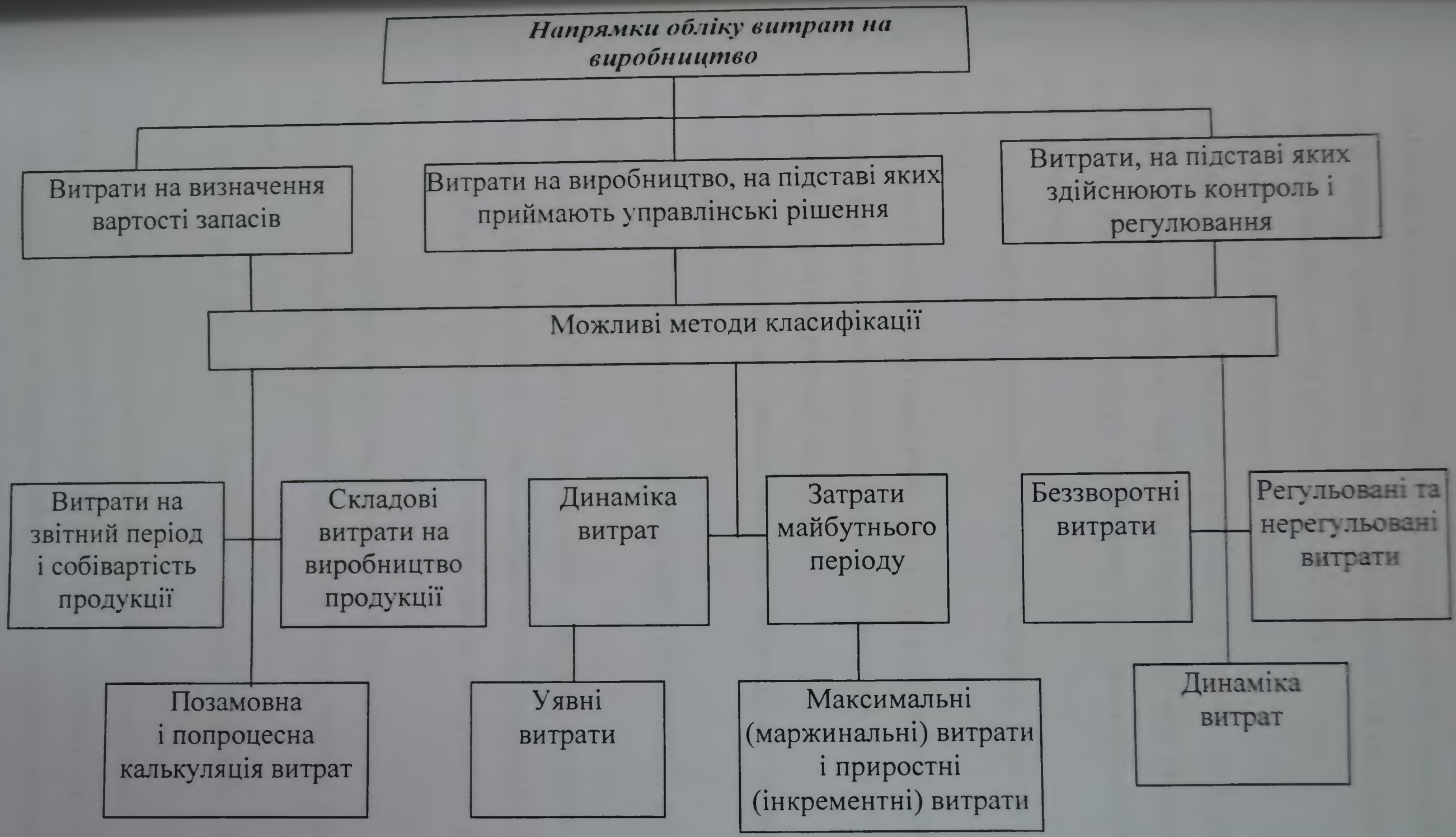



***Рис. 2.1. Напрямки обліку витрат на виробництво і можливі методи їх класифікації (за К. Друрі)***

У США, як і в Україні, кожна фірма залежно від її інформаційних потреб вибирає свій варіант класифікації. Однак, незважаючи на це, можна визначити наступні кваліфікаційні групи витрат [76, с. 87–89].

1. За економічним змістом (основні та накладні).
2. За способом віднесення витрат на собівартість (прямі та непрямі).
3. Залежно від зміни обсягу випущеної продукції або продажу (змінні та постійні). Постійні витрати поділяють на довготермінові, робочі та запрограмовані.
4. Залежно від методу списання (витрати певного періоду і витрати на вироби).
5. За термінами виконання (фактичні, минулі та кошторисні (або майбутні)).
6. З позиції управлінської функції (виробничі витрати, витрати на реалізацію продукції та адміністративні витрати).
7. За місцями виникнення витрат (витрати за центрами витрат або зонами відповідальності).
8. За ознаками релевантності (доцільності) (релевантні та нерелевантні (недоцільні).

Професор В. В. Сопко переконаний, що всі витрати групують за загальноекономічним змістом і планово-обліковими ознаками. Відповідно до загальноекономічного змісту витрати поділяють за наступними ознаками [136, с. 149].

1. Щодо праці (трудові, нетрудові, матеріальні, нематеріальні).
2. Щодо трьох моментів виробництва (самої праці, засобів праці, предметів праці).
3. За належністю до трьох елементів вартості (трудові, матеріальні та грошові).
4. За економічною роллю у виробництві (основні та накладні).
5. Щодо обсягу виробництва (залежні й ті, що не залежать від обсягу).

Класифікація витрат за планово-обліковими ознаками наступна [136, с. 149].

1. За економічними елементами кошторису.
2. За способом включення елементів витрат в об'єкт обліку і калькуляції (прямі та непрямі).
3. Щодо собівартості продукції (витрати, що включають, і ті, що не включають у собівартість продукції).
4. За місцем виникнення – центри витрат (господарство, підприємство, дільниця, бригада та інші).
5. За видами продукції (вироби, роботи, послуги).
6. Щодо калькуляційного (календарного) періоду (поточні витрати, витрати до калькуляційного періоду і витрати після калькуляційного періоду).
7. За елементами собівартості (статті витрат).
8. За сферою виникнення (виробничі, невиробничі та позавиробничі).
9. За ступенем охоплення планом (нормуванням) (планові, нормативні, позапланові, наднормативні).
10. За однорідністю складу (однорідні та неоднорідні).

Відома польська дослідниця бухгалтерського обліку, професор Аліція Яругова стверджує, що "відповідно до мети створення класифікація може мати різну основу. Найважливіший принцип класифікації витрат на виробництво – це принцип еластичності. Еластичність розуміють як залежність між величиною витрат і рядом факторів, що впливають на витрати, наприклад:

а) ступінь використання виробничих потужностей;

б) функції підприємства;

в) організаційна структура підприємства;

г) асортимент продукції, що випускають, та її структура;

д) фактори, що впливають на всі витрати підприємства, тощо [162, с. 55].

Далі А. Яругова у своїй монографії наводить можливі варіанти класифікації витрат на виробництво [162, с. 56 – 59].

1. За ступенем реагування на зміни масштабів виробництва (змінні та постійні). Постійні витрати бувають трьох видів, залежно від обсягів виробництва:

а) пропорційний;

б) дегресивний;

в) прогресивний.

Визначають також і абсолютно постійні витрати; спеціальні постійні витрати; корисні та некорисні постійні витрати. У свою чергу некорисні витрати поділяють на кількісні та якісні, резервні й надлишкові.

2. За зовнішньою формою вираження постійних витрат, особливо в умовах інфляції (періодичні та тривалі).
3. Для визначення часу отримання віддачі від проведених витрат (відтерміновані (дискретні) та невідтерміновані (безперервні) витрати).
4. За ступенем усуспільнення витрат (індивідуальні (прямі) та загальні (непрямі) витрати).
5. Щодо певної групи виробів або місця виникнення витрат (загальні витрати в свою чергу поділяють на витрати, що виникли у зв'язку з тією або іншою групою виробів, та на витрати, що виникли відповідно до того чи іншого місця (у цеху, відділі, на робочому місці, суб'єкта виробництва – того або іншого працівника підприємства).
6. За ступенем непрямих витрат (цехові та загальнозаводські витрати). Ці групи витрат іноді називають комплексами витрат.
7. За можливістю контролю за витратами (контрольовані та неконтрольовані).
8. Відповідно до видів діяльності (основне та допоміжне виробництво, матеріально-технічне постачання, розробка нових технологій, збут готової продукції і маркетинг, управління).
9. Для планування витрат (короткотермінові та довготермінові).
10. За способом включення витрат у собівартість готових виробів (витрати за історичною оцінкою, за поточними ринковими цінами, витрати відтворення і відновлення).
11. Для прийняття оперативних управлінських рішень (середні та максимальні (межові) витрати).
12. За значимістю витрат (значимі та незначимі).

13. За невідворотністю витрат (ті витрати, без яких можна обійтися, і ті, без яких не можна обійтися).
14. За допустимістю (ті витрати, які можна допустити в періоди сприятливої кон'юнктури, і ті витрати, які не можна допускати за ніяких обставин).

Доволі цікаву класифікацію запропонував М. М. Бенько. Він визначає 17 ознак класифікації витрат. Нині це одна із найповніших класифікацій витрат, запропонована вітчизняним вченим [10, с. 7–8].

1. За економічним змістом (витрати матеріалізованої праці (засоби праці), витрати живої праці).
2. За роллю у господарському процесі: чисті та додаткові витрати (витрати збереження, витрати транспорту, витрати доопрацювання).
3. За доцільністю (продуктивні та непродуктивні).
4. Щодо обсягів виробництва (постійні та змінні (пропорційні, прогресивні дегресивні)).
5. Відповідно до господарського процесу (основні та накладні (управлінські)).
6. За способом віднесення на собівартість (прямі та непрямі).
7. За календарними періодами (поточні майбутніх періодів, минулих періодів).
8. За стадіями виробничого процесу (на закупівлю, зберігання товарів, на реалізацію продукції).
9. За залежністю (залежні та незалежні).
10. За плануванням (заплановані та незаплановані).
11. За можливістю контролю (контрольовані та неконтрольовані).
12. За охопленням нормування (нормовані та ненормовані).
13. У податкових потребах (відповідно до собівартості), витрати на собівартість реалізації; витрати на фінансові результати, що відшкодовуються за рахунок прибутку після сплати податку).
14. За елементами (їхній склад встановлюють централізовано).
15. За статтями витрат (їхній склад встановлюють централізовано).

16. За функцією управління (виробничі, комерційні та адміністративні).
17. За терміном планування (короткотермінові та довготермінові).

Проаналізувавши думки і розробки зарубіжних та вітчизняних вчених, а також діючу практику групування витрат на виробництво загалом, і за статтями й елементами зокрема, спробуємо провести певні узагальнення щодо галузі тваринництва. Це потрібно зробити для того, щоб потім можна було використати їх у процесі управління витратами на виробництво продукції тваринництва конкретної групи тварин (конкретному тваринницькому приміщенні, відділенні, цеху, бригаді, фермі або ж в цілому тваринницької галузі сільськогосподарського підприємства).

Ми вважаємо, що бухгалтерський облік витрат на виробництво продукції найдоцільніше було б вести відповідно до таких статей:

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- засоби захисту тварин, у тому числі біопрепарати і медикаменти;
- корми і підстилка, в тому числі корми, з них корми власного виробництва; підстилка;
- роботи і послуги, в тому числі транспортні роботи тракторів; живої тяглової сили; електропостачання; водопостачання;
- витрати на утримання основних засобів, у тому числі пальне і мастильні матеріали; амортизація основних засобів; поточний ремонт основних засобів;
- інші виробничі витрати;
- втрати від падежу тварин і птиці (в обліку);
- платежі за страхові ризики;
- платежі по позиках на розвиток галузі;
- витрати на організацію виробництва й управління, в тому числі на утримання літніх таборів; на охорону праці та техніку безпеки.

До статті "Витрати на оплату праці" включають основну і додаткову оплату праці працівників. Зазначену оплату праці безпосередньо включають до витрат, пов'язаних з утриманням худоби та птиці (за видами і групами).

До статті "Засоби захисту тварин, у тому числі біопрепарати і медикаменти" включають вартість придбаних за рахунок коштів підприємства біопрепаратів, медикаментів і дезінфікуючих засобів тощо, застосованих у тваринництві.

У статті "Корми і підстилка, в тому числі корми, з них корми власного виробництва і підстилка" відображають вартість кормів власного виробництва та придбаних, витрати на їх внутрішньогосподарське переміщення з поля на постійне місце зберігання, на кормовий склад чи в інший підрозділ. Сюди відносять також витрати на приготування кормів у кормоцехах і кормокухнях. Ці суми списують безпосередньо на відповідні види і групи тварин прямо або розподіляють між ними пропорційно до маси згодованих кормів. Витрати з транспортування кормів з місць постійного зберігання до кормоцехів (кормокухонь), а також безпосередньо на ферму з місця їх зберігання не включають у вартість кормів, а до інших відповідних статей витрат (пальне і мастильні матеріали, оплата праці), вартість підстилки для тварин (соломи, торфу, тирси).

У статті "Роботи і послуги, в тому числі транспортні роботи тракторів; живої тяглової сили; електропостачання; водопостачання" відображають 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 транспорту (автомобільного, транспортних робіт машинно-тракторного парку та живої тяглової сили).

До статті "Витрати на утримання основних засобів, у тому числі пальне і мастильні матеріали; амортизація основних засобів; поточний ремонт основних засобів" включають суми, використані на утримання основних засобів безпосередньо в конкретному виробництві. У складі витрат на утримання основних засобів планують та обліковують:

- витрати на оплату праці персоналу, що обслуговує основні засоби;

- амортизаційні відрахування, які безпосередньо не відносять на певні об'єкти обліку витрат (види тварин).

Витрати на утримання тваринницького приміщення у разі розміщення у ньому кількох видів худоби розподіляють між ними пропорційно до зайнятої площі.

У статті "Інші виробничі витрати" відображають витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції і не включені до жодної з вищеназваних статей, а саме:

- знос спецодягу та спецвзуття, що видають працівникам, зайнятим доглядом за худобою, птицею тощо, за винятком вартості спецодягу, який видають ветпрацівникам і сторожам, та інших малоцінних і швидкозношуваних предметів;
- витрати на штучне запліднення тварин.

До складу статті "Втрати від падежу тварин і птиці" (в обліку) включають втрати від падежу молодняка та дорослої худоби на відгодівлі, птиці, звірів, кролів, а також бджолосімей за винятком втрат, які сталися внаслідок стихійного лиха, сум, що підлягають відшкодуванню винними особами, та вартість одержаної сировини (шкур, технічного м'яса) за цінами можливої реалізації.

У статті "Витрати на організацію виробництва і управління, на утримання літніх таборів; на охорону праці і техніки безпеки". Відображають витрати на оплату праці працівників апарату управління підрозділу, амортизаційні відрахування і витрати на заходи з охорони праці та техніки безпеки, витрати на утримання літніх таборів, інші витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва окремих підрозділів.

Щодо двох останніх статей в опонентів можуть бути певні заперечення, але ми переконані, що життя доведе їхню актуальність.

Ми розглянули статті витрат у тваринництві, а зараз перейдемо до їх елементів. Економічний елемент – це первинний однорідний вид витрат на

виробництво і реалізацію продукції, який на рівні підприємства неможливо розкласти на складові частини.

Поділ витрат за елементами необхідний для встановлення кошторисних і фактичних витрат на виробництво по підприємству загалом, тобто він дає змогу вказати вид витрат не залежно від місця їх виникнення і напрямку. Поділ витрат за елементами показано в додатку Т.

Елементи витрат на виробництво потрібно аргументувати з урахуванням зарубіжного досвіду, згідно з яким, як уже зазначалось, їх поділяють на три наступних групи.

1. Прямі матеріальні витрати.
2. Прямі витрати на оплату праці.
3. Виробничі накладні витрати.

Складнішою проблемою даного дисертаційного дослідження є вибір оптимального варіанта класифікації витрат на виробництво продукції тваринництва.

Узагальнивши різні думки щодо класифікації витрат на виробництво, на основі практичного досвіду діяльності тваринницьких ферм багатьох сільськогосподарських підприємств і спеціалізованих тваринницьких підприємств для обліку витрат у тваринництві ми визначили їх класифікаційні ознаки. (табл. 2.1).

На наш погляд, в умовах становлення ринкових відносин така класифікація має бути не лише теоретично та методично обґрунтована, а й придатна для практичного її використання. Тільки тоді вона забезпечить правильний облік витрат на виробництво та реалізацію продукції, раціональну організацію калькулювання собівартості, підвищення ефективності виробництва.

Таблиця 2.1

**Ознаки класифікації витрат на виробництво продукції тваринництва**

| Ознаки класифікації | Види витрат |
|---|---|
| За відношенням до плану | Планові |
| | Позапланові |
| За відношенням витрат до норми | Нормовані (лімітовані) |
| | Ненормовані (не лімітовані) |
| За відношенням витрат до нормативів | Нормативні |
| | Понаднормативні |
| За реальністю здійснення витрат | Реальні(фактичні витрати) |
| | Очікувані витрати |
| За доцільністю проведення витрат | Доцільні (продуктивні або релевантні) |
| | Недоцільні (непродуктивні або не релевантні) |
| За важливістю здійснення контролю за витратами | Підконтрольні, контрольовані |
| | Витрати, що не піддаються контролю взагалі, або їх невигідно контролювати (неконтрольовані) |
| За рівнем складності віднесення витрат на об'єкти обліку | Прямі |
| | Непрямі |
| За відношенням до обсягу випуску продукції | Умовно-постійні |
| | Змінні |
| Відносно виробленої продукції тваринництва | Витрати на основну (суміжну) продукцію |
| | Витрати на побічну продукцію |
| За характером витрат | Виробничі |
| | Невиробничі |
| За центрами витрат | За групами (видами) тварин |
| | За конкретними працівниками, які працюють на фермі |
| | За ланками (цехами, бригадами, фермами) |
| За елементами витрат | Прямі матеріальні витрати |
| | Прямі витрати на оплату праці |
| | Накладні витрати |
| За статтями витрат | Витрати на оплату праці |
| | Пально-мастильні матеріали |
| | Засоби захисту тварин |
| | Корми |
| | Роботи і послуги в тому числі:<br>- транспортні витрати;<br>- послуги робочої майстерні (будівельної бригади) |
| | Витрати на утримання основних засобів |
| | Витрати від падежу тварин і птиці |
| | Загальновиробничі витрати |
| | Витрати на управління та обслуговування виробництва, в тому числі:<br>- на утримання літніх таборів;<br>- на охорону праці і техніку безпеки; |
| За тривалістю проведення витрат у тваринництві | Довготривалі (повсякчасні) |
| | Короткотривалі (періодичні) |

Отже, класифікація виробничих витрат у тваринництві сприятиме збільшенню інформаційної місткості витрат, розширить їх аналітичні можливості, що в кінцевому випадку дасть змогу ефективніше організувати їх облік і контроль. Дослідження витрат на основі однієї з класифікаційних ознак витрат – прямих та непрямих витрат – ми детальніше розглянемо в наступних двох питаннях дисертаційної роботи.

## 2.2. Формування та узагальнення інформації про прямі витрати

Облік витрат у нашій державі регламентують положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 16 “Витрати”. У цьому документі зазначено, що до виробничої собівартості продукції (робіт і послуг) включають прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати, а також загальновиробничі витрати [115, с. 94].

До прямих матеріальних витрат належать вартість сировини та основних матеріалів, які становлять основу виробничої продукції; купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, що можуть безпосередньо відноситись на конкретний об’єкт витрат. У тваринництві прямими матеріальними витратами на виробництво продукції є такі: затрати на корми, підстилку, дезінфікуючі засоби, медикаменти, біопрепарати, нафтопродукти, запасні частини, будівельні матеріали, малоцінні та швидкозношувані предмети, коли не виникає труднощів у віднесенні їх вартості на відповідну статево-вікову групу тварин і птиці.

Корми є основною статтею витрат у тваринництві. Відповідно до виду та статево-вікової групи забезпеченості кормами, природноклiматичних умов і пір року формується щоденно кормовий раціон (баланс).

До кормового раціону належать зелені корми, грубі, соковиті, концентровані, корми тваринного походження, харчові відходи, корми

мікробіологічного синтезу, синтетичні азотні добавки, мінеральні та вітамінні кормові добавки, комбікорми [138, с. 217].

З метою раціонального витрачання кормів, необхідно планувати їх потребу на календарний рік і від урожаю планового року до урожаю наступного. Річні витрати кормів рекомендуємо планувати за статево-віковими групами тварин і птиці з використанням коефіцієнтів переведення в умовні голови (додаток У) та використовувати для обчислення планової собівартості продукції тваринництва. Витрати кормів від урожаю розраховуються для встановлення посівних площ, необхідних для забезпечення тваринництва відповідними кормами.

Для забезпечення щомісячними даними управлінський апарат підприємства ми пропонуємо ввести "Відомість аналітичного обліку витрат кормів" (табл. 2.2).

Дана відомість аналітичного обліку дає змогу, з одного боку, керівнику підприємства щомісячно отримувати сконцентровану інформацію про витрати кормів за звітний місяць (з початку року) та відповідно до видів тварин з метою забезпечення ефективного регулювання кормовими ресурсами, а з іншого, наявність даної відомості допоможе скороти затрати часу працівників бухгалтерії, пов'язані з вибіркою даних до розділу 7 "Витрати кормів" форми 13 річного фінансового звіту "Виробництво і собівартість продукції тваринництва".

Існує два способи визначення планової потреби в кормах для тварин і птиці. Згідно з першим способом середньорічне поголів'я за статево-віковими групами перемножують на нормативи річної потреби в кормах (цінність кормових одиниць). Другий спосіб передбачає, що визначення потреби в кормах проводиться відповідно до планової інформації про виробництво окремих видів тваринницької продукції, норм витрат кормових одиниць на одиницю виробленої продукції і вигідної для даного господарства структури кормів [94, с. 176].

Таблиця 2.2

**Відомість**
***аналітичного обліку витрат кормів за грудень 2000 р.***

| № п/п | Види тварин | Витрачено кормів, усього | | | | В тому числі покупних | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Ц. к. Од. | | У тому числі концентрати, в ц. к. од. | | Вартість усього, тис. грн. | | Ц. К. од. | | Вартість, тис. грн. | |
| | | за місяць | з початку року | за місяць | з початку року | за місяць | з початку року | за місяць | з початку року | за місяць | з початку року |
| 1. | Корови і бики-плідники (крім робочої худоби) | 1832 | 21714 | 181 | 2107 | 17 | 203 | 132 | 999 | 4 | 26 |
| 2. | ВРХ на вирощу-ванні та відгодівлі | 1510 | 18853 | 242 | 3058 | 24 | 289 | 94 | 708 | 1 | 8 |
| 3. | Свині | 397 | 4440 | 203 | 3244 | 10 | 102 | - | - | - | 1 |
| 4. | Вівці та кози | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| 5. | Птиця всіх видів | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| 6. | Інши види тварин | 436 | 5495 | 304 | 467 | 2 | 12 | - | - | - | - |
| 7. | РАЗОМ | 4175 | 50402 | 930 | 8876 | 53 | 606 | 226 | 1746 | 5 | 35 |

Наведемо розрахунок потреби в кормах для виробництва молока у ТОВ "Злагода" Козівського району Тернопільської області (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Методика розрахунку потреби в кормах для виробництва молока у ТОВ "Злагода" Козівського району Тернопільської області на 2000 р.**

| Назва видів кормів | % кормів у їх структурі | Потрібно на рік кормів, кормових одиниць, тис. тонн | В 1ц кормів міститься кормових одиниць, тис. тонн | Вміст у кормах перетравного протеїну, тис. тонн | Потрібно на рік кормів, тис. тонн |
|---|---|---|---|---|---|
| Концентровані, | 22,0 | 115,7 | 1,1 | 84,0 | 105,2 |
| в тому числі: | | | | | |
| комбікорми | – | – | 1,03 | – | – |
| Грубі | 28,0 | 147,1 | – | 12,8 | 463,8 |
| в тому числі: | | | | | |
| • сіно; | 4,0 | 19,8 | 0,5 | 1,9 | 39,6 |
| • сінаж; | 17,0 | 91,7 | 0,35 | 10,2 | 262,0 |
| • солома. | 7,0 | 35,6 | 0,22 | 1,3 | 162,2 |
| Соковиті, | 25,0 | 135,4 | – | 76,4 | 663,0 |
| в тому числі: | | | | | |
| • силос; | 19,0 | 104,5 | 0,19 | 60,5 | 550,0 |
| • коренеплоди; | 3,0 | 17,1 | 0,15 | 8,0 | 113,8 |
| • жом; | 2,0 | 10,9 | 0,10 | 6,5 | 108,7 |
| • меляса. | 1,0 | 2,9 | 0,67 | 1,4 | 4,4 |
| Зелені | 25,0 | 136,1 | 0,18 | 16,6 | 756,0 |
| РАЗОМ | 100 | 534,3 | – | 189,8 | 1988 |

Здійснюючи розрахунок потреби в кормах, потрібно мати інформацію про середньорічне поголів'я корів, їх планову продуктивність, план приплоду, коефіцієнт витрат кормів на отримання однієї голови приплоду та норматив витрат кормів на виробництво 1 ц молока для планової продуктивності корів. Для такого розрахунку можна використати формулу, що ми вивели на основі суджень професора В. М. Нелепи [94, с. 177]:

$$Пк = [(Кк \cdot Пп) + (Кт \cdot Кв)] \cdot Нв, \qquad (2.1.),$$

де Пк – річна потреба в кормах, центнерів кормових одиниць;

Кк – середньорічне поголів'я корів, гол.;

Пп – планова продуктивність корів, ц;

Кп – кількість приплоду телят за рік гол.;

Кв – коефіцієнт витрат кормів на 1 новонароджене теля;

Нв – норматив витрат кормів на 1 ц молока за планової продуктивності корів.

Якщо у цю формулу підставити конкретні показники, то ми отримаємо дані по господарству на 2000 р., що становлять 534,3 тис. тони кормових одиниць. Але для контролю за витратами кормів потрібно мати не лише кількість кормів (у центнерах і центнерах кормових одиниць), а й їх вартість.

Вартість кормів можна визначити, формулою 2.1 чи шляхом додаткового збору.

$$Вк = \sum_{i=1}^{n} Пкі \cdot Ці \qquad (2.2.),$$

або ж

$$В = Пк \cdot Цс \qquad (2.3.),$$

де Вк – вартість кормів, грн.;

Пкі – потреба у конкретному виді кормів, ц;

Ці – ціна конкретного виду кормів, грн.;

Пк – річна потреба в кормах, центнерів кормових одиниць;

Цс – середня ціна 1 ц кормових одиниць різних видів кормів, грн.;

Вартість кормів для молочного стада корів у досліджуваному господарстві на плановий рік становить 1 988 тис. грн.

Щоб витрати кормів значно не перевищували заплановані, завідувач ферми та зоотехнік зобов'язані стежити за виконанням планів придбання і заготівлі кормів і витрат кормів по місяцях відповідно до потреб у кормах та норм годівлі тварин і птиці, а також за кон'юнктурою цін на покупні корми. Зоотехнік має постійно працювати над питаннями заміни кормів, собівартість 1 ц кормових одиниць яких значно зростає.

Досвід фермерів США свідчить, що, розраховуючи потреби тварин у кормах, потрібно брати за основу не кількість кормових одиниць, а кількість перетравних поживних речовин (ППР). Потреба у перетравному протеїні різних

видів тварин неоднакова. Так, для корів молочного стада потрібно 16 –20% перетравного протеїну від усіх перетравних поживних речовин, для м'ясних порід ВРХ та овець – 10%, свиней – 10 – 16%, курей-несучок – 15%, бройлерів – 20 – 22% [153, с. 347]. На нашу думку, в Україні варто було б здійснювати розрахунок потреби тварин у кормах та їх облік за кількістю перетравного протеїну замість кормових одиниць. Паралельно з цим варто зазначити, що частина досвідчених керівників сільськогосподарських підприємств України робить 1,5 – 2-річний запас грубих і соковитих кормів, бо, на жаль, частину з них просто розкрадають.

Витрати на підстилку у тваринницькій галузі становлять до 0,5 – 1%. Це незначні витрати, але вони необхідні. Найчастіше це можуть бути: тирса, солома, полова, трава, торф, листя тощо. Витрати на підстилку визначають переважно за витратами на їх доставку на ферму. Розрахунок потреб у підстилці та контроль за витратами на неї здійснює безпосередньо завідувач ферми. Його завдання полягає у тому, щоб на фермі було достатньо підстилки і щоб обсяги її перевезень не завищували. Орієнтовно на одну голову тварин щоденно потрібно соломи: для ВРХ – 3 – 6 кг, для свиней – 5 – 8 кг, овець – до 1 кг, коней – 2 – 4 кг; опилків: для ВРХ – 3 – 6 кг, свиней – 1,5 – 3 кг, коней – 3 - 6 кг; торфу: для ВРХ – 5 – 10 кг; листя: для ВРХ – 3 – 4 кг, свиней – 1 – 2 кг, коней – 2 – 3 кг.

З питань раціонального використання кормів у сільськогосподарських підприємствах, де запроваджена комп'ютерна техніка, можна використовувати економіко-математичні моделі для розрахунку раціонів годівлі тварин і птиці та оптимального плану використання кормів, а також для оптимізації обігу та структури стада [147, с. 102–120; 137–152].

За дезінфікуючі засоби, медикаменти та біопрепарати відповідає головний ветлікар господарства. Він веде книгу обліку руху дезінфікуючих засобів, медикаментів і біопрепаратів, де зазначає їх надходження і вибуття у кількісному виразі. При вибутті дезінфікуючих засобів, медикаментів і біопрепаратів потрібно обов'язково вказати причину вибуття. Вартісний облік

цих матеріальних цінностей здійснюють у бухгалтерії підприємства на підставі щомісячних звітів ветлікаря про рух дезінфікуючих засобів, медикаментів і препаратів. Обсяг виконаних робіт з дезінфікації приміщень і лікування тварин і птиці відображають в амбулаторному журналі. Сильнодіючі та отруйні препарати обліковують у спеціальній книзі суворої звітності.

В умовах ринку, коли істотно зростає відповідальність кожного спеціаліста за результати його роботи, обов'язок головного ветлікаря, відповідального за витрати дезінфікуючих засобів, медикаментів і біопрепаратів, – складання щомісячного звіту, який він мав би здавати в бухгалтерію, із додаванням до нього пояснювальної записки з викладом позитивних і негативних моментів використання цих матеріалів та своїх висновків і пропозицій. Аналізувати звіти про діяльність центрів відповідальності повинен головний економіст підприємства, який узагальнює всю інформацію та доповідає про це на оперативних нарадах з керівниками і спеціалістами сільськогосподарського підприємства.

Нафтопродукти безпосередньо на витрати тваринництва списують у тому випадку, коли на фермі працюють машини та обладнання з використанням дизельного пального або бензину. Через те, що нині ціни на нафтопродукти доволі високі і коливаються в межах від 1,4 грн. до 2,1 грн. за 1 літр, за їх витрачанням необхідний жорсткий контроль із боку завідувача ферми та зоотехніка. Нафтопродукти потрібно видавати у невеликих кількостях під реальний обсяг запланованих робіт протягом одного дня. Нафтопродукти, використані на фермі, на нашу думку, треба щомісячно списувати на підставі акта на списання нафтопродуктів, але з обов'язковим вказанням норм списання. Облік нафтопродуктів ведуть на субрахунку 203 "Паливо ", де також обліковують тверде паливо та мастильні матеріали.

Запасні частини у тваринництві використовують тоді, коли необхідний поточний ремонт обладнання, що обслуговує конкретну групу тварин (птиці). У такому випадку оформляють "Відомість дефектів" (ф.130), де вказують, які саме запасні частини потрібні для ремонту і на яку статево-вікову

групу будуть віднесені витрати. Важливо, щоб у даній відомості були підписи завідувача ферми і особи, відповідальної за статево-вікову групу, де проводять поточний ремонт обладнання. Витрати на запасні частини для кожної статево-вікової групи треба планувати на рік і повідомити суми цих витрат відповідальним особам з метою здійснення поточного контролю. Особливу увагу необхідно звернути на витрачання дефіцитних і дорожчих запасних частин. Облік запасних частин ведуть на субрахунку 207 "Запасні частини".

Запасні частини можуть бути використані для ремонту доїльних апаратів (ліній), автопоїлок, установок для випоювання телят, установок для приготування замінника молока з сухого порошку, охолоджувачів молока, молочних сепараторів, ванн тривалої пастеризації, транспортерів для очищення приміщень ферми від гною, блоків верстатів для промислових комплексів з вирощування і відгодівлі свиней, обладнання для утримання свиноматок і відгодівельного поголів'я, комплектів уніфікованого обладнання для вівцематок, клітковых батарей для ягнят, комплекту обладнання для вирощування ягнят, клітковых батарей для птиці, яйцемийних установ, лінійних обробок яєць, жолобкових поїлок, автопоїлок для птиці, бункерів сухих кормів, машин і обладнання для бджільництва, рільництва, звірівництва, бункера тощо [138, с. 367–389].

Будівельні матеріали використовують для поточного ремонту приміщень ферми. Зокрема, це заміна старої дерев'яної підлоги, вікон, дверей, цементування і перемурування стін, цементування підлоги. Для цих потреб необхідні дошки, цвяхи, шурупи, арматура, цемент, пісок, глина, камінь, цегла та інші будівельні матеріали. Поточний ремонт приміщень ферми можуть здійснювати працівники будівельної бригади сільськогосподарського підприємства або ж самі працівники ферми (все залежить від обсягів ремонтних робіт і кваліфікації працівників). Хто і як буде проводити поточний ремонт на фермі, вирішує завідувач ферми як особа, яка відповідає за величину прямих витрат на фермі. Якщо це приміщення ферми перебуває в оперативній оренді, то відповідає за формування витрат орендар.

У тваринництві використовують багато різних видів малоцінних і швидкозношуваних предметів (МШП): відра, халати, куртки, марля, гумові чоботи та рукавиці, брезенти, штани, ножиці, поліетиленова плівка, лопати, вила, плетені та металеві кошики, мішки, комбінезони, ящики, ліжки тощо. За вартістю кожна одиниця МШП недорога, але коли на фермі потрібно їх кілька десятків назв, тоді дуже важливо організувати облік так, щоб дотримуватись встановлених нормативних термінів виробничого використання й повернення на склад МШП, термін використання яких ще не завершився, або ж тих МШП, які перебували у використанні працівників, які звільнились з роботи на фермі. Чіткий облік та контроль за МШП дає змогу щорічно економити загалом по тваринницькій фермі сільськогосподарського підприємства кілька тисяч гривень. Ця економія сприяє зниженню собівартості продукції тваринництва і підвищенню ефективності виробництва від 5 – 20 тис. грн. Облік МШП ведуть на синтетичному рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”.

Синтетичний облік прямих витрат на виробництво продукції тваринництва у сільськогосподарських підприємствах (окрім тих, які використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”) ведуть 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 рахунка 23 “Виробництво” (субрахунок 232 “Тваринництво”) і на кредиті рахунків 20 “Виробничі запаси” або 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”.

Отриману з виробництва продукцію тваринництва відображають на дебеті синтетичного рахунка 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” (субрахунок 272 “Продукція тваринництва”) і на кредиті синтетичного рахунка 23 “Виробництво” (субрахунок 232 “Тваринництво”),

тобто витрати на виробництво тваринницької продукції відносять на вартість готової продукції.

Витрати на виробництво продукції тваринництва обліковують на дебеті синтетичного рахунку 23 "Виробництво", субрахунок 232 "Тваринництво". Кількість аналітичних рахунків до одного субрахунку в тому чи іншому підприємстві коливається від 10 до 30 рахунків (табл. 2.4). Усе залежить від кількості ферм, статево-вікових груп тварин, кількості цехів (бригад) тощо

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

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

Оплату праці в сільськогосподарських підприємствах здійснюють на основі "Положення про оплату праці на підприємстві", в якому дуже детально висвітлено, кому і скільки необхідно платити відповідно до діючих погодинної і відрядної форм оплати праці [22, с. 148].

Облік прямих витрат на оплату праці у тваринництві ведуть на синтетичному рахунку 66 "Розрахунки з оплати праці" (субрахунок 661 "Розрахунки за заробітною платою"). Суму нарахованої оплати праці відображають на дебеті синтетичного рахунка 23 "Виробництво" (субрахунок 232 "Тваринництво") і кредиті синтетичного рахунка 66 "Розрахунки з оплати праці" (субрахунок 661 "Розрахунки за заробітною платою"). Таку кореспонденцію складають у тому випадку, коли сільськогосподарське підприємство не використовує рахунки класу 8 "Витрати за елементами".

Таблиця 2.4.

## РЕКОМЕНДОВАНІ АВТОРОМ КОДИ РАХУНКІВ ДЛЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ У ТВАРИННИЦТВІ

| | |
|---|---|
| 232 Тваринництво | |
| 2321 ВРХ молочного напрямку | |
| 23211 | Основне стадо молочної худоби |
| 23212 | Тварини на вирощувані і відгодівлі |
| 2322 ВРХ м'ясного напрямку | |
| 23221 | Корови |
| 23222 | Молодняк до восьми місяців |
| 23223 | Тварини на вирощувані і відгодівлі |
| 2323 Свинарство | |
| 23231 | Основне стадо свиней (з поросятами до відлучення) |
| 23232 | Свині на вирощувані і відгодівлі |
| 2324 Вівчарство (козівництво) | |
| 23241 | Основне стадо (з ягнятами до відбивки) |
| 23242 | Вівці на вирощувані і відгодівлі (після відбивки) |
| 2325 Птахівництво | |
| 23251 | Кури |
| 23252 | Молодняк курей на вирощувані |
| 23253 | Інша доросла птиця |
| 23254 | Молодняк іншої птиці на вирощувані |
| 23255 | Інкубація |
| 2326 Конярство племінне | |
| 23261 | Основне стадо |
| 23262 | Молодняк на вирощувані |
| 23263 | Молодняк робочих коней на вирощувані |
| 2327 Кролівництво і звідництво | |
| 23271 | Основне стадо кролів |
| 23272 | Молодняк кролів різного віку |
| 23273 | Основне стадо звірів |
| 23274 | Молодняк звірів різного віку |
| 2328 Рибництво | |
| 2329 Бджільництво | |
| 23291 | Розпліднення |
| 23292 | Медове |
| 23293 | Запилювання медове |
| 23294 | Запилювання |
| 2320 Інші галузі тваринництва | |
| 23201 | Шовківництво |
| 23202 | Штучне осіменіння тварин і птиці |

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 з оплати праці" (субрахунок 661 "Розрахунки за заробітною платою").

Заробітну плату працівникам тваринництва нараховують як грішми, так і у вигляді натуральної оплати. Натуральну оплату праці відображають наступним чином.

1. Списано собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції на дебет рахунка 901 "Собівартість реалізованої продукції" і кредит рахунка 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва".
2. На суму натуроплати зменшено нараховану суму оплати праці: дебет рахунка 661 "Розрахунки за заробітною платою", кредит рахунка 701 "Дохід від реалізації готової продукції".

У бухгалтерії нагромаджують та узагальнюють дані про кількість відпрацьованого часу та нарахованої оплати праці за табельними номерами працівників, їх професіями, видами оплат і категоріями працюючих, напрямками виробничих витрат, а також за утриманнями та внесками з оплати праці. Щоб отримати таку інформацію у ручному режимі обробки облікової інформації, необхідно використовувати різні 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 прямі витрати". Суми платежів на обов'язкове страхування тварин розраховують у "Картках-розрахунках нарахування платежів з обов'язкового страхування майна сільськогосподарського підприємства". Суми страхових платежів визначають шляхом встановлення добутку балансової вартості тварин, птиці, кролів, звірів,

бджолосімей на ставку страхових платежів у відсотках (для різних груп ця ставка може бути неоднакова).

Згідно із Законом України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням" та Законом "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття", шляхом визначення розмірів внесків до фондів із даних видів стархування та внесення змін до окремих законодавчих актів приводять їх у відповідність до норм вище зазначених законів. Розміри внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування такі:

а) у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням:

- для роботодавців – 2,5%;
- для найманих працівників – 0,25%, які мають заробітну плату нижче 150 грн.;
- для найманих працівників – 0,5%, які мають заробітну плату більш ніж 150 грн.;

б) на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття:

- для роботодавців – 2,5% від суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників;
- для найманих працівників – 0,5% від суми оплати праці, що включає основну та додаткову заробітну плату;

в) для осіб, які беруть участь у загальнообов'язковому державному соціальному страхуванні на добровільних засадах – 6,0% від суми оподаткованого доходу (прибутку), в тому числі:

- 3,0% – на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням;

• 1,0% на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття.

Відрахування на соціальні заходи безпосередньо пов'язані з сумами оплати праці, нарахованими працівниками у тваринництві. Нині це відрахування до Пенсійного фонду становить 32%.

Для фізичних осіб-платників збору встановлено 1 % від суми сукупного оподатковуваного доходу (до 150 грн.) та 2 % від суми, більшої 150 грн.

До прямих витрат належать і витрати на оренду майна для потреб тваринництва у випадках, коли це майно використовують для однієї статево-вікової групи. Якщо ж дане майно використовується для кількох статево-вікових груп, тоді ці витрати розглядають як непрямі.

Така ж ситуація і з витратами на утримання літніх таборів, навісів, загонів та інших споруд некапітального характеру для тварин. Дані витрати обліковують у складі витрат майбутніх періодів, а на собівартість відносять однаковими частками протягом терміну використання зазначених споруд, який встановлює комісія з прийняття відповідного об'єкта в експлуатацію.

На прикладі ТВЗМП "Іванівське" Тернопільської області проаналізуємо, які ж саме витрати на виробництво тваринницької продукції належать до прямих витрат (табл. 2.5).

Будь-яке сільськогосподарське підприємство не зможе досягти високої ефективності виробництва продукції тваринництва, якщо не буде застосовувати норми і нормативи, прогресивні методи обліку та контролю насамперед за прямими витратами, що значною мірою залежать від тих осіб, які безпосередньо їх здійснюють.

Норму витрат розуміють як мінімальне значення витрат матеріальних, трудових або фінансових ресурсів на одиницю виробленої продукції, робіт, послуг. Наприклад, норми витрат кормів на 1 ц молока, норми витрат праці на 1 ц приросту живої маси свиней, норми витрат грошових коштів на дезінфікуючі засоби, медикаменти та біопрепарати, норми природних втрат.

Таблиця 2.5

**Витрати на виробництво продукції тваринництва за елементами у товаристві власників земельно-майнових паїв "Іванівське" теребовлянського району тернопільської області за 1999 – 2001 рр.**

| Елементи витрат | 1999 р. | | 2000 р. | | 2001 р. | | 2001 р. до 1999 р. | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | сума, тис. грн. | питома вага, % | сума, тис. грн. | питома вага, % | сума, тис. грн. | питома вага, % | сума, відхилення тис. грн. | % відхилення |
| Витрати на оплату праці | 171 | 14,7 | 199 | 15,7 | 220 | 15,0 | + 49 | + 0,3 |
| Відрахування на соціальні заходи | 77 | 6,6 | 22 | 1,7 | 18 | 1,2 | - 59 | - 5,4 |
| Матеріальні витрати, що увійшли в собівартість продукції, у тому числі: | 856 | 73,2 | 892 | 70,2 | 1104 | 75,4 | + 248 | + 1,9 |
| корми; | 606 | 52,0 | 782 | 61,6 | 1002 | 68,4 | + 396 | + 16.4 |
| нафтопродукти; | 5 | 0,4 | 34 | 2,7 | 38 | 2,6 | + 33 | + 2,2 |
| електроенергія; | 45 | 3,9 | 55 | 4,3 | 48 | 3,3 | + 3 | - 0,6 |
| паливо; | 9 | 0,8 | – | – | – | – | - 9 | - 0,8 |
| запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали для ремонту; | 78 | 6,7 | 7 | 0,6 | 13 | 0,9 | - 65 | - 5,8 |
| оплата послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями, та інші матеріальні витрати; | 113 | 9,7 | 12 | 0,9 | 3 | 0,2 | 110 | - 9.5 |
| інша с. - г. продукція. | - | - | 2 | 0,1 | - | - | - | - |
| Амортизація | 45 | 3,9 | 142 | 11,2 | 3 | 0,2 | - 42 | - 3.7 |
| Інші операційні витрати | 16 | 1,3 | 15 | 1,2 | 120 | 8,2 | + 104 | + 6,9 |
| Всього витрат | 1165 | 100,0 | 1270 | 100,0 | 1465 | 100 | + 300 | - |

У молочному скотарстві, вівчарстві та інших тваринницьких галузях планові норми витрат можуть значно відрізнятись від поточних. У цих умовах норми витрат необхідно уточнювати щомісячно або за порами року [163, с. 12].

Нормативи витрат розуміють як науково обґрунтовані величини, що виражають узагальнені, комплексні витрати. Наприклад, нормативи витрат на одну голову тварин і птиці (за видами та назвами), нормативи фонду оплати праці працівників тваринництва (за категоріями працюючих), нормативи максимального (мінімального) рівня кормів на фермі тощо.

Норми та нормативи потрібні сільськогосподарському підприємству незалежно від того, ведеться бухгалтерський облік за звичайною (журнально-ордерною) або додатково із застосуванням чекової форми чи із використанням нормативного методу планування, обліку та контролю витрат на виробництво, бо створюються умови постійного спостереження за доцільністю і обґрунтованістю витрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

На перший погляд, така недосконала форма контролю, як чекова, вже передбачає встановлення лімітів витрат і постійне спостереження з боку завідувача ферми за їх дотриманням. У даному випадку ліміти витрат є своєрідними бар'єрами, які бажано не переступати. Але в певних випадках ці бар'єри усувають. Це відбувається тоді, коли перевищення лімітів пов'язане з надплановим виробництвом продукції тваринництва або ж якимись іншими об'єктивними чи суб'єктивними причинами, характер котрих має бути обов'язково встановлений і доведений до керівництва сільськогосподарського підприємства.

"Ліміти витрат встановлюють відповідно до виробничої програми кожного підрозділу, відображеної у госпрозрахунковому завданні. Складанню госпрозрахункових завдань передують розробки технологічних карт, кошторисів, розрахунків з урахуванням специфічних виробничих умов (родючості ґрунту, породного складу тварин, рівня технічної оснащеності тощо) кожного підрозділу. Тому перед доведенням лімітів важливо ще раз переглянути й уточнити норми, нормативи та всі розрахунки, щоб зі всією обґрунтованістю і відповідальністю підійти до їх доведення підрозділам. Ліміти витрат можуть бути деталізовані: за місцями витрат (виробничими підрозділами, об'єктами витрат, виконавцями); за періодами витрат (періодами сільськогосподарських робіт, кварталами, місяцями, декадами, тижнями, днями); за змістом витрат (статтями, елементами); за джерелами витрат (товарно-матеріальних цінностей (власних, куплених)" [154, с. 37, 39].

Нормативно-чекова система обліку та оперативного контролю за витратами на виробництво є вдосконаленою системою чекової форми

контролю, у нормативно-чекову систему включені звіти більш пристосовані до відображення лімітів (нормативів), витрат, економії (–) та перевитрат (+) та фактичних витрат. Ця система обліку й оперативного контролю "забезпечує оперативне управління витратами, виявлення і використання наявних резервів, попередження нераціонального витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, визначення результатів госпрозрахункової діяльності підрозділів на підприємствах (організаціях)" [123, с. 52].

Нормативно-чекова система, за оцінками фахівців, це доволі вдала система обліку та контролю, однак вона не прижилась, тому що впроваджувалась у 1987–1990 рр. в умовах, коли:

а) йшов пошук нових форм організації праці та її оплати на базі старих (соціалістичних) виробничих відносин;

б) керівники та спеціалісти різних рівнів управління на словах підтримували нову систему, а на ділі не були зацікавлені в ній, адже вона висвітлювала негативні сторони адміністративно-командної системи (невиправдано високі витрати на виробництво сільськогосподарської продукції, низьку врожайність у рослинництві та продуктивність у тваринництві, великі непродуктивні втрати і розтрати майна та коштів);

в) не було створено добре продуманого нормативного господарства в сільськогосподарських підприємствах і не поділено всі нормативи, за прикладом зарубіжних країн, на три – п'ять груп (базові, ідеальні, поточні, полегшені та досяжні в даний час нормативи);

г) ступінь механізації та автоматизації обліку перебував на примітивному рівні, і перерахунок будь-якої норми чи нормативу тягнув за собою значні збільшення розрахунків ручним способом, а це великі незручності для бухгалтерів.

В умовах нормативно-чекової системи до кожної ферми, тваринницького підрозділу (бригади, ланки) доводять "ліміти витрат з оплати праці, кормів, послуг транспорту та інші на основі планових обсягів виробництва продукції,

проведення зооветеринарних заходів, норм обслуговування, нормативів і розцінок з оплати праці, раціонів (норм) годівлі тварин тощо" [123, с. 53].

У нинішніх кризових для тваринництва умовах облік і контроль прямих витрат на виробництво здійснюють на задовільному рівні, тобто доводиться говорити, що певною мірою облік та контроль у тваринництві ведуть відповідно до певних нормативно-правових актів і П(С)БО. Можливо, через тривалий період (5 – 10 років), коли тваринницька галузь подолає кризу високих витрат на виробництво і низької продуктивності тварин, ефективність обліку та контролю у приватизованих сільськогосподарських підприємствах почне підвищуватись, а приватні господарі будуть по-справжньому зацікавлені у їх прогресивних формах і методах, включаючи і нормативно-чекову систему.

Багато вітчизняних вчених вважає, що нормативно-чекова система обліку і контролю є причетною до впровадження нормативного методу обліку витрат. Створена навіть ціла концепція переходу від чекової (нормативно-чекової) форми (системи) обліку та контролю до нормативного методу обліку витрат. На думку професорів Ю. Я. Литвина та О. І. Малишкіна, найскладнішим у такому переході "є вирішення проблем розчленованого відображення витрат (по нормах і відхиленнях від них) у регістрах аналітичного обліку, щоб перетворити чекову форму контролю, в метод обліку, причому найпрогресивніший. Справа в тому, що нині цю форму контролю вважають ні формою, ні методом обліку, бо її не доведено до системи реєстрів аналітичного обліку" [73, с. 35]. Звідси випливає, що однією з основних причин відмови від застосування чекової (нормативно-чекової) форми (системи) обліку і контролю було те, що вона органічно не ув'язалась з реєстрами обліку журнальної форми обліку.

Нормативний метод обліку витрат в Україні набув поширення серед галузей тваринництва тільки у промисловому птахівництві, де створено нормативну базу і майже незмінними є умови виробництва протягом року та технологічного процесу.

На Заході використовують такий метод обліку, як "стандарт-кост". Цей метод на 90 – 95% відповідає нашому нормативному методу, бо останній сформійований в 30-их рр. XX ст. професором І. Х. Жебраком у США, але з економічних міркувань названий як нормативний метод.

Поряд зі "стандарт-кост" існує "директ-костінг". Якщо у першому випадку йдеться про облік і контроль за нормами, то у другому – за змінними витратами, тобто за витратами, які зростають прямо пропорційно до обсягів виробництва. До таких витрат у тваринництві належать: оплата праці доярок, телятниць, скотарів, свинарів, чабанів, пташниць, пасічників; корми, що витрачаються на збільшення продуктивності тварин (на виробництво молока, яєць, меду, приріст живої маси). Корми, що споживають тварини на підтримку життєдіяльності, – це постійні витрати.

"Практичне застосування директ-костингу значною мірою визначається правильним розподілом витрат на постійні та змінні. Складність розробки методу точного розподілу витрат полягає у тому, що той же вид витрат в одному випадку належить до змінних витрат, а в іншому – до постійних. Наприклад, відрядну оплату праці робітника відносять до змінних витрат, а якщо ж він працює за системою оплати погодинно – до постійних витрат" [67, с. 103].

У системі директ-костинг з'являється нове поняття – маржинальний дохід. Його визначають як різницю між виручкою від реалізації продукції (робіт, послуг) і змінними витратами, а чистий дохід – як різницю між маржинальним доходом і постійними витратами.

"Система директ-костинг дає змогу здійснити значно оперативніший контроль за постійними витратами, ніж при використанні системи повного розподілу витрат на вибір, оскільки в процесі контролю за собівартістю продукції використовують стандартні витрати або гнучкі бюджети" [67, с. 107].

Бюджет – це офіційний документ, бізнес-план управління компанією, виражений у фінансових термінах, що складають з орієнтацією на бажані результати в майбутньому. Періодично його потрібно переглядати і вносити

можливі зміни, що відбуваються в економіці країни, в галузі або в окремому підприємстві. Ефект змін обсягів виробництва можна впровадити у систему бюджетів шляхом використання так званих гнучких бюджетів (додаток Ф, Х). Гнучкий бюджет – це серія бюджетів, які складають з урахуванням різних обсягів виробництва продукції.

У тваринництві, особливо в молочному скотарстві, було б доцільно застосовувати гнучкі бюджети, взявши за основу різні рівні надоїв молока для продуктивних корів (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

**Гнучкий бюджет витрат на одну корову у молочному скотарстві ТОВ "Дружба" Тернопільського району Тернопільської області на 2001 р.**

| Показники | Одиниці виміру | Продуктивність (надій молока) корів за 2001 рік, кг | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | 1200 | 1800 | 2400 | 3000 |
| 1 | 2 | 4 | 4 | 5 | 6 |
| **Натуральні показники** | | | | | |
| Затрати праці | люд.-год. | 140 | 170 | 200 | 230 |
| **Корми:** | | | | | |
| а) умовно-постійні | ц. | 20 | 20 | 20 | 20 |
| б) змінні | ц. | 11 | 16 | 21 | 26 |
| **Грошові показники** | | | | | |
| Оплата праці за продукцію | грн. | 45 | 68 | 90 | 113 |
| Відрахування на соціальні заходи | грн. | 17 | 25 | 34 | 43 |
| **Корми** | | | | | |
| а) умовно-постійні | грн. | 326 | 326 | 326 | 326 |
| б) змінні | грн. | 179 | 261 | 342 | 424 |
| Підстилка | грн. | 11 | 11 | 11 | 11 |
| Вантажний автотранспорт | грн. | 4 | 4 | 4 | 4 |
| Транспортні роботи тракторів | грн. | 116 | 116 | 116 | 116 |
| Жива тяглова сила | грн. | 8 | 8 | 8 | 8 |
| Водопостачання | грн. | 62 | 62 | 62 | 62 |
| Електропостачання | грн. | 100 | 100 | 100 | 100 |
| Амортизація основних засобів | грн. | 49 | 49 | 49 | 49 |
| Поточний ремонт основних засобів | грн. | 61 | 61 | 61 | 61 |
| Страхові платежі | грн. | – | – | – | – |

Продовження таблиці 2.6

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|---|---|---|---|---|---|
| Ветпрепарати і препарати | грн. | 18 | 18 | 18 | 18 |
| Інші основні витрати | грн. | 14 | 14 | 14 | 14 |
| Загальновиробничі витрати | грн. | 120 | 120 | 120 | 120 |
| Разом витрат | грн. | 1271 | 1384 | 1440 | 1610 |
| У тому числі на молоко | грн. | 838 | 951 | 1007 | 1177 |
| Собівартість 1ц молока | грн. | 69,83 | 52,83 | 41,96 | 39,23 |

Розглядаючи прогресивні методи обліку витрат на виробництво, важливо згадати про облік витрат за центрами відповідальності. Концепція центрів відповідальності передбачає "ступені відповідальності посадових (відповідальних) осіб за фінансові результати своєї роботи. За цієї системи необхідно відрізняти центри відповідальності від центрів виникнення витрат. Наприклад, засвічена електрична лампочка в цеху – це місце виникнення витрат, а людина, яка відповідає за показники електролічильника в цьому цеху і яка повинна фіксувати витрати електроенергії, є центром відповідальності" [74, с. 159].

Центри відповідальності класифікують за такими групами:

а) центри відповідальності за витрати;

б) центри відповідальності за доходи та витрати;

в) центри відповідальності за прибутки;

г) центри відповідальності за інвестиції.

На наш погляд, для тваринництва найбільше підходять центри відповідальності за доходи та витрати. Відповідальними за здійснення витрат у тваринництві є окремі працівники (доярки, скотарі, свинарки, чабани тощо), ланкові, фуражири, завідувач ферми та ін. Щоб центри відповідальності ефективно запрацювали, необхідно кожного відповідального за той чи інший центр ознайомити з його правами, обов'язками та відповідальністю, а головне, які матеріальні стимули він отримає за економію ресурсів і збільшення обсягів виробництва.

Узагальнюючи матеріал, викладений у даному параграфі з питань обліку прямих витрат у тваринництві, можна зазначити, що:

- до прямих витрат у тваринництві належать оплата праці доярок, телятниць, свинарів, чабанів та ін. витрати на корми та підстилку;
- облік прямих витрат звично ведуть без дотримання норм і нормативів, що сприяє зростанню невиправданих витрат і виробничої собівартості одиниці продукції тваринництва;
- кожне сільськогосподарське підприємство, що хоче вистояти в умовах жорсткої конкурентної боротьби, змушене буде використовувати прогресивні форми і методи обліку та контролю або їх елементи. Це може бути якась одна форма (метод) або її елемент чи певне їх поєднання. Ми вважаємо, що для тваринництва найприйнятнішим є ведення обліку відповідно до центрів відповідальності за доходами та витратами.

## 2.3. Особливості формування і методи розподілу непрямих витрат

До непрямих витрат належать витрати, які неможливо прямо віднести на певний вид продукції, а лише шляхом їх розподілу за допомогою відповідних способів (без вартості приплоду та побічної продукції; на базі нормативно-розрахункових витрат, за реалізаційними цінами; з використанням коефіцієнтів, відсотків тощо). Непрямими витратами у тваринництві вважають витрати, пов'язані з оплатою послуг машинно-тракторного парку, вантажного транспорту, електропостачання, теплопостачання, водопостачання, сторонніх організації; витрати на утримання основних засобів загальнофермерського призначення (вартість пально-мастильних матеріалів, амортизація основних засобів, їх поточний ремонт, опалення, освітлення, прибирання тощо); витрати на непряму оплату праці (завідувача ферми, зоотехніка, ветлікаря, механіка, техніка зі штучного запліднення); службові відрядження працівників ферми; витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища; втрати від загибелі тварин; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва тощо. Ці непрямі витрати включають у виробничу собівартість, а адміністративні витрати, витрати на збут, інші

адміністративні витрати, які також належать до непрямих витрат, не включають у виробничу собівартість. Їх відносять на фінансові результати оперативної діяльності.

Порядок включення витрат у виробничу собівартість продукції визначені у НСБО 16 "Витрати" [115].

Загальновиробничі витрати – це значна питома вага витрат у собівартості продукції тваринництва. Так у структурі витрат ТОВ "Дружба" Тернопільського району Тернопільської області вони становлять 19226 тис. грн. (табл. 2.7):

- щодо основного стада ВРХ – 9154 тис. грн.;
- щодо молодняку ВРХ – 8000 тис. грн.;
- щодо свинарства – 2072 тис. грн.

Таблиця 2.7

**Структура загальновиробничих витрат тваринництва у ТОВ "Дружба" Тернопільського району Тернопільської області за 2000 рік.**

| Витрати | Всього | Основне стадо ВРХ | | Молодняк ВРХ | | Свині | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | тис. грн. | % | тис. грн. | % | тис. грн. | % |
| Витрати на оплату праці | 9984 | 3866 | 42 | 5090 | 64 | 1028 | 50 |
| Амортизація | 5358 | 3150 | 34 | 1494 | 18 | 714 | 34 |
| Поточний ремонт будівель і споруд | 1078 | 386 | 4 | 507 | 6 | 185 | 9 |
| Охорона праці | 798 | 228 | 3 | 425 | 5 | 145 | 7 |
| Послуги допоміжних виробництв | 1124 | 844 | 9 | 280 | 4 | – | – |
| Послуги сторонніх організацій | 500 | 500 | 6 | – | – | – | – |
| Інші витрати | 384 | 180 | 2 | 204 | 3 | – | – |
| Загальновиробничі витрати тваринництва | 19226 | 9154 | 100 | 8000 | 100 | 2072 | 100 |

Тому контроль за їх здійсненням і віднесенням у собівартість продукції має важливе значення.

Разом з тим у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" передбачено, що не всі загальновиробничі витрати включають у виробничу собівартість продукції. Так, постійні нерозподілені загальновиробничі витрати не включають у виробничу собівартість, а відносять до собівартості реалізованої продукції. До виробничої собівартості належать змінні загальновиробничі витрати та постійні розподілені загальновиробничі витрати (рис. 2.3).

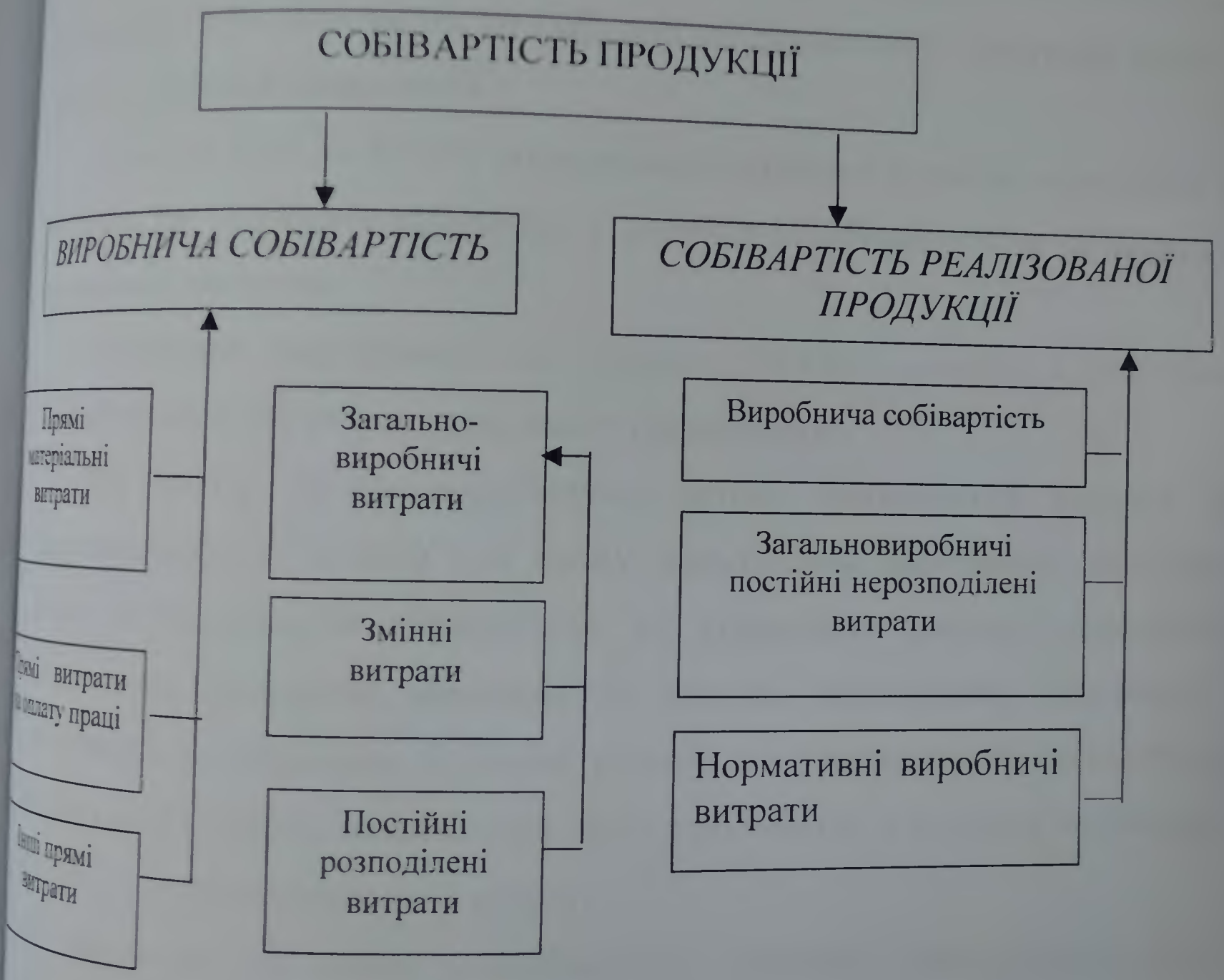



**Рис. 2.3.** ***Схема формування собівартості продукції.***

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати виробництва, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. До постійних загальновиробничих витрат відносять витрати на обслуговування та управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Якщо із змінними загальновиробничими витратами все зрозуміло, то не таким зрозумілим є поняття "постійні розподілені" та "постійні нерозподілені" витрати, і виникає проблема їх розмежування.

За основу розподілу беруть усі затрати (за видами затрат на молоко, приріст ВРХ, свиней) за мінусом вартості кормів.

До постійних затрат належать затрати, на які не впливає кількість виробленої продукції, а саме: амортизація, освітлення, водопостачання, поточний ремонт, охорона праці.

До постійних нерозподілених витрат відносять затрати, що неможливо розподілити, і їх включають до собівартості реалізованої продукції (робіт і послуг) у період їх виникнення.

Адже від того, як будуть розмежовані відповідні витрати, залежатиме їх величина, що включать відповідно у виробничу собівартість чи собівартість реалізованої продукції.

Положення передбачає, що перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлює підприємство.

Для обліку загальновиробничих витрат призначений рахунок 91 "Загальновиробничі витрати", на ньому ведуть облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами, фермами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування. Аналітичний облік здійснюють за місцями виникнення, центрами та статтями (видами) витрат.

Відповідно до цього у собівартість продукції тваринництва будуть включені загальновиробничі витрати тваринництва та частина витрат, пов'язаних з утриманням та експлуатацією машин і устаткування, в тому числі транспортні роботи машинно-транспортного парку та інші витрати. Щодо загальновиробничих витрат тваринництва, то їх облік необхідно вести за місцями виникнення (ферма № 1, ферма № 2), центрами відповідальності та за статтями (видами) витрат.

Для правильного формування обсягу загальновиробничих витрат і вибору бази їх розподілу розглянемо їх склад на конкретному прикладі та постараємось встановити їх залежність від зміни обсягу діяльності (виходу продукції чи інших параметрів).

Встановивши залежність загальновиробничих витрат від обсягу діяльності підприємства (табл. 2.8), їх можна поділити на:

- змінні;
- постійні розподілені;
- постійні нерозподілені.

Таблиця 2.8

**Загальновиробничі витрати і їх залежність від обсягу діяльності у ТзОВ "Дружба" Тернопільського району Тернопільської області за 2000р.**

| № з/п | Витрати | Сума, тис. грн. | Від чого залежать |
|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. | Витрати на управління виробництвом:<br>• оплата праці апарату управління фермами;<br>• відрахування на соціальні заходи;<br>• витрати на службові відродження персоналу | 9984<br>9864<br>–<br>120 | Залежить від кількості управлінського апарату і посадових окладів. |
| 2. | Амортизація основних засобів загальновиробничого призначення:<br>• будівлі ферми (якщо кілька видів тварин в одному приміщенні);<br>• ветаптека;<br>• комора;<br>• молочний блок;<br>• пункт штучного запліднення;<br>• водопровід;<br>• електрообладнання;<br>• кормовий двір. | 5358<br>464<br>625<br>806<br>390<br>1064<br>708<br>1301 | Від стану будівель (нові чи старі, чи повністю зношені), від норми амортизації. |
| 3. | Амортизація нематеріальних активів | – | – |
| 4. | Поточний ремонт будівель і споруд | 1078 | Залежить від вартості будівельного матеріалу, стану будівель (нові чи старі). |
| 5. | Охорона праці | 798 | На цій статті економити не треба, якщо є кошти. Залежить від організації праці. |

Продовження таблиці 2.8

| 2 | 3 | 4 |
|---|---|---|
| 6. Послуги допоміжних виробництв, у т. ч. | 1124 | Від поголів'я худоби, ручна чи механічна роздача, від відділі |
| • ЖТС; | 172 | Перевезення кормів, |
| • водопостачання; | 365 | продуктивності тварин. |
| • електрообладнання; | 410 | |
| • автотранспорт; | 42 | |
| • МТП | 135 | |
| 7. Послуги сторонніх організацій | 500 | Сторонні організації здійснюють ремонт, тоді коли неможливо зробити своїми силами ремонт доїльного апарата молочного насоса. |
| 8. Інші витрати | 384 | |

Для розподілу загально виробничих витрат у ТОВ "Дружба" Тернопільського району Тернопільської області за 2000 р. складемо таблицю 29.

Таблиця 2.9

**Розподіл витрат у ТзОВ "Дружба"**
**Тернопільського району Тернопільської області за 2000 р.**

| Склад витрат | Сума тис. грн. |
|---|---|
| *I. Змінні загальновиробничі витрати* | |
| 1.1. Оплата праці | 9984 |
| 1.2. ЖТС | 172 |
| 1.3. Автотранспорт | 42 |
| 1.4. МТП | 135 |
| 1.5. Послуги сторонніх організацій | 500 |
| 1.6. Інші витрати | 384 |
| РАЗОМ | 11217 |
| *II. Постійні розподілені загальновиробничі витрати* | |
| 2.1. Амортизація | 5358 |
| 2.2. Освітлення | 410 |
| 2.3. Водопостачання | 365 |
| 2.4. Поточний ремонт | 1078 |
| 2.5. Охорона праці | 798 |
| РАЗОМ | 8009 |
| УСЬОГО | 19226 |

Таким чином, змінні загальновиробничі витрати у сумі 11217 тис. грн. і постійні розподілені загальновиробничі витрати у сумі 8009 тис. грн. будуть включені у виробничу собівартість продукції таким бухгалтерським записом:

Дебет рахунка 23 "Виробництво", субрахунок "Тваринництво", відповідні кредитні рахунки, кредит рахунка 91 "Загальновиробничі витрати".

Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати в даному господарстві розподіляють.

Важливою проблемою є також застосування тієї чи іншої бази розподілу загальновиробничих витрат. Положення передбачає ці витрати розподіляти прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності: годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності (виходу продукції), прямих витрат. Розглянемо залежність розміру загальновиробничих витрат, що припадають на собівартість продукції, від бази їх розподілу (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

**Залежність обсягу загальновиробничих витрат, що включають у собівартість продукції, від бази розподілу ТзОВ "Дружба" Тернопільського району Тернопільської області за 2000р.**

| Об'єкти обміну витрат | База розподілу | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Години праці | | Заробітна плата | | Вихід продукції | | Прямі витрати | |
| | к-сть год. | сума заг. вир. витрат, грн. | заробітна плата, грн.. | сума заг. вир. витрат, грн. | к-сть продукції, ц | сума заг. вир. витрат, грн. | прямі витрати, грн. | сума заг. вир. витрат, грн. |
| *Тваринництво* | | | | | | | | |
| Основне стадо ВРХ | 34482 | 9826 | 24880 | 9952 | 4966 | 16239 | 109106 | 9154 |
| Молодняк ВРХ | 23296 | 6638 | 18376 | 7350 | 840 | 2760 | 95351 | 8000 |
| Свині. | 9688 | 2762 | 4973 | 1924 | 67 | 227 | 24588 | 2072 |
| ТзОВ | 6788 | 19226 | 48229 | 19226 | 5873 | 19226 | 229045 | 19226 |

Дані табл. 2.10 свідчать про те, що розмір загальновиробничих витрат при застосуванні різної бази розподілу різний. У тваринництві, на нашу думку, змінні загальновиробничі витрати найліпше розподіляти пропорційно до фактичних прямих витрат. Витрати на обслуговування й утримання у тваринництві залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляють на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

Розподіляти постійні загальновиробничі витрати у тваринництві, на наш погляд, доцільно пропорційно до нормативних (планових) прямих витрат або натуральних показників (площі пасовищних кормів, кількості умовних голів, перевезення вантажів тощо).

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включають до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення. Приклад розподілу загальновиробничих витрат у тваринництві наведено у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

**Методика розподілу загальновиробничих витрат у тваринництві ТОВ "Дружба" Тернопільського району Тернопільської області за 2000 р.**

| Показники | Всього | На одиницю бази розподілу | Включення загальновиробничих витрат до: | |
|---|---|---|---|---|
| | | | витрат на виробництво продукції, робіт, послуг (рахунок 23 , "Виробництво") грн. | собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг (рахунок 90 "Собівартість, реалізації") грн. |
| База розподілу: прямі витрати у тваринництві, грн. | 229045 | X | X | X |
| Загальновиробничі витрати, грн., з них: змінні (ряд. 2, гр.3: ряд. 1. гр. 3: ряд. 2, гр. 4) | 19226 | 0,08 | 19226 | X |
| постійні (ряд. 3, гр. .3: ряд. 1, гр. 3: ряд. 3, гр. 4) | 11217 | 0,05 | 11217 | X |
| База розподілу: 1-й звітний період | 8009 | 0,03 | 8009 | X |
| 2-й звітний період | 81315 | 0,09 | 7600 | X |
| Фактичні загальновиробничі витрати, грн.: 1-й звітний період | 147730 | 0,07 | 11626 | X |
| З них: змінні (ряд. 2, гр. 4 х ряд . 4, гр. 3) | 7600 | | | X |
| постійні – всього (ряд. 6, гр. 3 – ряд. 7. гр. 3) | 4714 | | 4714 | X |
| постійні розподілені (ряд. 4, гр. 3 х ряд. 3, гр. 4) | 2886 | | | X |
| постійні розподілені (ряд. 8, гр. 3 – ряд. 9, гр. 3) | 2886 | | 2886 | X |
| 2-й звітний період, з них: | 11626 | | | X |
| змінні (ряд. 2, гр. 4 х ряд. 5, гр. 3) | 6817 | | 6817 | X |

Продовження таблиці 2.11

| 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|---|---|---|---|---|
| постійні – всього (рядок 13, гр. 3 – рядок 12, гр. 3) | 4809 | | | |
| постійні розподілені (рядок 13 гр. 3 х рядок 3 гр. 4), але не більше від суми фактичних постійних загальновиробничих витрат | 4809 | | 4809 | X |
| постійні нерозподілені (рядок 13, гр. 3 – рядок 14, гр. 3) | – | – | – | X – |

До адміністративних витрат належать витрати на відрядження керівника та провідних (головних) спеціалістів, оплата витрат на утримання службового автотранспорту, приміщень, аудиторських послуг банку, витрати на зв'язок тощо.

До витрат на збут тваринницької продукції зараховують витрати на навантаження, розвантаження, оцінку якості, перевезення, рекламу та маркетинг, витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом, витрати на ремонт тари, на оплату комісійних та інших зборів.

До інших операційних витрат включають нестачі й витрати від псування цінностей, визнані штрафи, пені, неустойки, втрати від операційної курсової різниці, суми безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів тощо.

Облік непрямих витрат здійснюють на синтетичних рахунках 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності".

За дебетом синтетичного рахунка 91 "Загальновиробничі витрати" (субрахунок 912 "Загальновиробничі витрати у тваринництві") відображають суми визначених витрат, а за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання частини цих витрат на витрати основного виробництва (синтетичний рахунок 23 "Виробництво", субрахунок 232 "Тваринництво") або ж на собівартість реалізованої тваринницької продукції (синтетичний рахунок 90 "Собівартість реалізації", субрахунок 901 "Собівартість реалізованої готової

продукції", аналітичний рахунок 912 "Собівартість реалізованої готової продукції тваринництва"). У таблиці 2.12 наведено кореспонденцію рахунків у взаємозв'язку із синтетичним рахунком 91 "Загальновиробничі витрати".

Вартість робіт, виконаних вантажним автотранспортом для тваринництва, може бути доволі високою тому, що пально-мастильні матеріали дуже дорогі (1,5 – 2 грн. за 1 л). Така ситуація зобов'язує, з одного боку, завідувача ферми щоденно фіксувати кількість (у тоннах) вантажів, перевезених на ферму, звідки вони надійшли (кількість кілометрів до ферми); обсяг виконаних робіт (у тонно-кілометрах), а з іншого боку, водії щоденно (а не в кінці місяця) візують у завідувача ферми обсяги фактично виконаних робіт у "Подорожній лист" (ф. 4-з). Відповідно до обсягів виконаних робіт здійснюють оплату послуг вантажного автотранспорту за єдиними планово-обліковими цінами за кожен тонно-кілометр або годину відпрацьованого часу.

Таблиця 2.12

**Кореспонденція рахунків у взаємозв'язку із синтетичним рахунком 91 "Загальновиробничі витрати"**

| Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | | |
|---|---|---|---|
| | Дебет | Кредит | Сума, тис. грн. |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Нараховано амортизацію (знос) необоротних активів | 912 | 13 | 700 |
| Віднесено на загальновиробничі витрати: | | | |
| – вартість виробничих запасів; | 912 | 20 | 250 |
| – вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів; | 912 | 22 | 150 |
| – витрати майбутніх періодів | 912 | 39 | 200 |
| Створено резерв відпусток загальнофермерського призначення | 912 | 471 | 230 |
| Здійснено ряд загально фермерських витрат за рахунок позик: | | | |
| – короткотермінових; | 912 | 60 | 325 |
| – довготермінових | 912 | 50 | 254 |
| До складу загально фермерськи витрат належать роботи і послуги, надані постачальниками та підрядчиками | 912 | 631 | 325 |
| До складу загально фермерськи витрат включені податки та збори | 912 | 64 | 450 |
| Здійснено відрахування на соціальні заходи | 912 | 651, 653 | 540 |

Продовження таблиці 2.12

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|---|---|---|
| Оплачена оплата працівникам, які працюють для загальнофермерських потреб | 912 | 661 | 9525 |
| Списано на загальновиробничі потреби (з використанням класу рахунків 8 "Витрати за елементами"): | | | |
| - матеріальні витрати; | 912 | 80 | 535 |
| - нараховану оплату праці; | 912 | 81 | 420 |
| - відрахування на соціальні заходи; | 912 | 82 | 120 |
| - амортизацію (знос) необоротних активів; | 912 | 83 | 250 |
| - інші операційні витрати | 912 | 84 | 110 |
| Списано частину загальновиробничих витрат, що припадає на окремі види виробництва | 232 | 912 | 170 |
| Те, що в тваринництві припадає на реалізовану продукцію | 912 | 912 | 480 |

Дані про виконання робіт та послуг завідувач ферм може фіксувати у "Журналі обліку робіт і витрат" (ф. 37– с. г.) і щомісячно звіряти з "Нагромаджувальною відомістю обліку роботи вантажного автотранспорту" (ф. 38). Важливо також узгодити питання щодо відстаней від ферми до різних внутрішньогосподарських і зовнішніх об'єктів (центральної контори, складів, полів, сіл, міст тощо). Це дасть змогу зменшити кількість приписок у відстанях.

В умовах кризи сільськогосподарських підприємств, коли ціни на пальномастильні матеріали стали дуже високими, робочі коні часто виконують більшу частину робіт, пов'язаних з перевезенням кормів та інших вантажів на ферму. Роботи і послуги, надані гужовим транспортом, обліковують у коне-днях на підставі даних "Облікових листків праці і виконаних робіт" (ф. 66), де вказують назву та обсяг виконаної роботи, кількість відпрацьованих годин і суми основної оплати та доплат. Для більш точного обліку робіт, виконаних робочими кіньми, оплачування послуг, наданих ними, на нашу думку, доцільно здійснювати не за коне-день, а за кожну годину відпрацьованого кіньми часу. Це сприятиме посиленню самоконтролю і контролю за ефективністю роботи гужових. Бувають випадки, коли, відпрацювавши 2 – 3 години, вони записують роботу як за цілий день.

Спожиту електроенергію на тваринницькій фермі обліковують за показниками лічильників у кіловат-годинах, які встановлюють у кожному приміщенні. В умовах ринку потрібно здійснити ряд організаційно-технічних заходів, спрямованих на економію електроенергії. Ми вважаємо, що в кожному приміщенні має бути певний працівник, який відповідав би за економію електроенергії, і був заведений "Журнал щоденного обліку спожитої електроенергії" (табл. 2.13 ). Цей журнал може мати наступну форму (див. табл.. 2.13).

Таблиця 2.13

**Журнал щоденного обліку спожитої електроенергії**

| Дата, година | Споживання електроенергії, кВт.-год. | | | | Підпис відповідального працівника | Причина перевитрат (економії) |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | Фактично спожито | | За нормою на добу | Відхилення (+;– ) | | |
| | Показники лічильника за вказану годину | Кількість спожитої електроенергії за добу | | | | |
| 02.02.00 р. $9^{00}$ | 00387 | 89 | 70 | + 19 | Сас І. Л. | Освітлення на фермі вимкнено на 2 год. пізніше, ніж передбачалось |
| 03.02.00 р. $10^{00}$ | 00465 | 78 | 70 | + 8 | Сас І. Л. | Причин перевитрат не вдалось встановити |
| 04.02.00 р. $8^{00}$ | 00526 | 61 | 70 | – 9 | Сас І. Л. | Проведено заміну електричних лампочок на значно економніші |

Щоб зацікавити відповідального працівника в економії електроенергії, необхідно встановити йому плату за економію у розмірі не менше ніж 30% від вартості зекономленої енергії. Важливо також розрахувати найоптимальніший режим освітлення кожного приміщення і роботи в ньому машин і механізмів; встановити у приміщенні кілька секційних і один загальний вимикач, що дасть змогу економити електроенергію в тому випадку, коли немає потреби освітлювати все приміщення одночасно.

Витрати на спожиту електроенергію, на наш погляд, потрібно розподіляти пропорційно до потужності лампочок, які освітлюють певну частину приміщення ферми.

Водопостачання у тваринницькі приміщення здійснюють через водонапірні башти, що знаходяться поблизу ферми, та водопровідні труби. Воду на фермі використовують для напування тварин, приготування певних сумішей, промивання відер, бідонів, доїльних апаратів, зливання підлоги, стійл тварин і проходів на фермі від гною, гноївки тощо. Як підтверджує практика господарювання на фермах, доволі часто воду, отриману з водонапірних башт, використовують нераціонально насамперед через її втрати при перекачуванні, несвоєчасному вимкненні насосів, перекритті кранів, негосподарське ставлення окремих працівників ферми до природних ресурсів. Щоб зменшити (мінімізувати) втрати води на фермі, потрібно призначити в кожному тваринницькому приміщенні відповідального за економне використання води (це може бути та ж особа, яка відповідає за раціональне використання електроенергії). Для контролю за використання води у кожному приміщенні, на нашу думку, доцільно встановити водолічильник (одиниця виміру – 1м$^3$ використаної води), довести добову норму споживання води відповідно до кількості тварин у ньому. З метою обліку і контролю за споживанням води на фермі можна вести "Журнал щоденного обліку спожитої електроенергії та води", тобто в одному журналі здійснювати облік і контроль як електроенергії, так і води, поділивши журнал навпіл.

Витрати, пов'язані з водопостачанням, найдоцільніше розподіляти пропорційно до нормативних обсягів споживання води певною групою тварин.

Машинно-тракторний парк (МТП) надає послуги фермі, перевозячи корми, гній, гноївку, будівельні матеріали тощо. Транспортні роботи, виконані МТП, обліковують в умовних еталонних гектарах, хоч на фермі можна вести облік у тонно-кілометрах і розподіляти вартість наданих МТП послуг по групах тварин також пропорційно до кількості тонно-кілометрів. Завідувач ферми

повинен щоденно робити записи у "Журналі обліку робіт і витрат" (ф. 37) про обсяги перевезень МТП з метою недопущення приписувань.

Первинний облік робіт і послуг, наданих машинно-тракторним парком, ведуть в "Облікових листках тракториста-машиніста" (ф. 68). Даний первинний документ використовують для обліку транспортних робіт тракторів. У цьому документі можна знайти дані про те, звідки надійшов вантаж або куди відправлений з ферми, час відправлення і вибуття, відпрацьовано годин, перевезено тонн вантажу, зроблено тонно-кілометрів, коефіцієнти переведення в умовні еталонні гектари. Свої записи завідувач ферми звіряє з даними "Дорожніх листків трактора" під час їх візування [42, с. 51 – 56].

Сторонні організації можуть надавати різні послуги і виконувати відповідні роботи на фермі. Це можуть бути транспортні послуги, ремонтні роботи, зооветеринарні послуги. Оплату робіт і послуг сторонніх організацій здійснюють на підставі "Акта про обсяги виконаних робіт, послуг" або інших документів, що засвідчують обсяги робіт (послуг) і завізовані завідувачем ферми. Обсяги виконаних робіт, наданих послуг визначають тоннами, тонно-кілометрами, відпрацьованими нормо-годинами та оплачують за тарифами (розцінками), встановленими у заключеному між юридичними особами договорі. Тут важливо, щоб стороння організація дотрималась умов договору. Якщо ж умови договору не дотримані, завідувач ферми може ініціювати виставлення претензій сторонній організації з боку сільськогосподарського підприємства і проведення усіх розрахунків тільки після усунення причин висунутої претензії.

Роботи та послуги, надані сторонніми організаціями, можна розподіляти між видами і групами тварин, лише встановивши цільове призначення цих робіт та послуг і безпосереднє відношення до певного виду, групи тварин. Базою розподілу тут може бути кількість умовних голів тварин, кількість тварин, площа тваринницького приміщення чи його частини.

Витрати на утримання основних засобів загальнофермерського призначення, зокрема ветлабораторії, машин і механізмів, автомобілів

ветеринарної і зооінженерної служб тощо, подають у формі амортизаційних відрахувань, витрат на поточний ремонт (цемент, пісок, дошки, запасні частини), витрат на пально-мастильні матеріали, опалення, освітлення і прибирання тваринницьких приміщень [108, с. 184]. Ці витрати можна розподіляти, на нашу думку, пропорційно до залишкової вартості основних засобів, що обслуговують відповідні види та статево-вікові групи тварин і птиці.

Оплата праці завідувача ферми, зоотехніка, ветлікаря, механіка, техніка зі штучного запліднення тварин та інших працівників загальнофермерського значення в сільськогосподарських підприємствах, де тваринництво є збитковим, доволі низька і виражається у сумі 70 – 120 грн., а в тих сільськогосподарських підприємствах, де тваринництво прибуткове, оплата праці складається з двох частин: постійної (80% від планового фонду оплати праці) та змінної (залежно від отриманих кінцевих результатів), і часто перевищує 200 грн. Розподіл витрат на оплату праці, наприклад завідувача ферми, можна здійснювати на відповідні види та групи тварин і птиці пропорційно до вартості валової продукції, виробленої за місяць (квартал), або пропорційно до кількості умовних голів тварин. Оплату праці техніка зі штучного запліднення, вважаємо, доцільно розподіляти пропорційно до кількості штучно запліднених тварин із використанням коефіцієнта умовних голів.

Витрати на службові відрядження працівників ферми можна прямо віднести на певні види або статево-вікові групи тварин (для працівників, зайнятих безпосередньо на обслуговуванні відповідних груп тварин) або ж розподіляти пропорційно до умовних голів. Бухгалтеру з обліку основного виробництва (головному бухгалтеру) важливо щомісячно проводити оперативний аналіз ефективності службових відряджень для попередження у майбутньому нераціональних (невиправданих) витрат на них. Можна було б навіть ввести для сільськогосподарських підприємств заявку обґрунтування доцільності службового відрядження.

Витрати на охорону праці та техніку безпеки передбачають поточні витрати на влаштування і зберігання загорож для машин, люків і вентиляційних пристроїв; встановлення сигналізації з метою безпеки, пристроїв для швидкого зупинення працюючих механізмів; витрати на влаштування та зберігання дезінфекційних камер, умивальників, душових, баків, шаф для спецодягу та іншого устаткування у тваринництві тощо [30, с.183]. Розподіл витрат на охорону праці та техніку безпеки, на наш погляд, найкраще здійснювати пропорційно до кількості працівників, зайнятих безпосередньо обслуговуванням відповідних видів і груп тварин або пропорційно до суми нарахованих за місяць (квартал) амортизаційних відрахувань. Такий елемент витрат, як витрати на охорону праці та техніку безпеки, необхідно розуміти, як витрати, що мають бути планомірними і довготривалими, а не короткочасними (від одного неприємного випадку до іншого).

Чимало проблем пов'язують на селі із забрудненням навколишнього середовища тваринницькими фермами. Це зумовлено тим, що часто гноївка та гноєвідходи потрапляють у ріки, підземні води, чим спричиняють їх забруднення. Кожна ферма має здійснювати відповідні роботи і заходи для попередження погіршення економічної ситуації. Завдання обліково-контрольної служби – доводити використання певних грошово-матеріальних активів на здійснення екологічних заходів і контролювати їх цільове застосування. Розподіл згаданих вище витрат, вважаємо, варто робити пропорційно до кількості умовних голів.

Втрати від загибелі тварин слід розцінювати як брак у виробництві (причому безповоротний), тому, на нашу думку, ці втрати необхідно відображати на синтетичному рахунку 24 "Брак у виробництві", а не на синтетичному рахунку 91 "Загальновиробничі витрати", тобто загибель тварин доцільно відображати наступними проводками.

1. Виявлено загибель однієї тварини на суму 405 грн.:

Д-т 24 "Брак у виробництві";

К-т 21 "Тварини на вирощуванні і відгодівлі".

3. Списано вартість виявленої загибелі тварин на витрати виробництва на суму 405 грн.:

Дт 232 "Тваринництво";

Кт 24 "Брак у виробництві".

Відображаючи загибель тварин транзитом через синтетичний рахунок 24 "Брак у виробництві", а не через синтетичний рахунок 91 "Загальновиробничі витрати", матимемо змогу постійно відстежувати розрахунок в утриманні тварин та оперативно впливати на непродуктивні витрати.

Простої у тваринництві, як свідчить практичний досвід, не обліковуються, а це означає, що зафіксувати витрати на них за таких умов неможливо.

Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва у тваринництві здійснюють переважно в невеликих обсягах, бо сільськогосподарські підприємства практично не мають коштів на проведення таких витрат.

Отже, непрямі витрати мають наступні певні особливості обліку та розподілу.

1. Облік непрямих витрат ведуть на синтетичних рахунках класу 9 "Витрати діяльності" (91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності").
2. Якщо загальновиробничі витрати відносять на виробничу собівартість, то інші, згадані вище витрати, – на збитки підприємства.
3. Облік непрямих і прямих витрат ведуть за П(С) БО 16 "Витрати", де подано форму розрахунку розподілу загальновиробничих витрат. Ми вважаємо, що при розподілі цих витрат базою розподілу можуть бути прямі витрати у тваринництві або одна з баз розподілу, що ми навели у цьому параграфі дисертації.

## Висновки до розділу II

Дослідивши питання методики обліку витрат на виробництво продукції тваринництва, ми дійшли до наступних висновків.

1. Узагальнивши різні документи щодо класифікації витрат на виробництво і базуючись на практичному досвіді діяльності тваринницьких ферм багатьох сільськогосподарських підприємств, ми визначили для обліку витрат у тваринництві 14 кваліфікаційних ознак.

На наш погляд, в умовах становлення ринкових відносин така класифікація має бути не лише теоретично і методично обґрунтована, а й придатна для практичного її використання. Тільки тоді вона забезпечить правильний облік витрат на виробництво та реалізацію продукції, раціональну організацію калькулювання собівартості, підвищення ефективності виробництва.

2. Корми є основною статтею витрат у тваринництві. Щоб витрати кормів значно не перевищували заплановані обсяги, завідувач ферми, зоотехнік зобов'язані стежити за виконанням плану придбання і заготівлі кормів та їх витрат на місцях, а також за кон'юнктурою цін на покупні корми.

Досвід фермерів США свідчить про те, що розраховуючи потреби у кормах, потрібно брати за основу не кількість центнерів кормових одиниць, а кількість перетравних поживних речовин. Потреба у перетравному протеїні різних видів тварин не є однакова (від 10% для м'ясних порід ВРХ та овець до 20 - 22% для бройлерів). Рекомендуємо розраховувати потребу тварин у кормах за кількістю перетравного протеїну, а для вдосконалення обліку та контролю за витратами кормів – помісячно вести "Відомість аналітичного обліку витрат кормів" (за місяць і зростаючим підсумком із початку року).

3. Використані нафтопродукти на фермі доцільно щомісячно списувати на підставі акта списання нафтопродуктів довільної форми, з обов'язковим дотриманням норм списання. Витрати на запасні частини кожної статево-вікової групи тварин потрібно спланувати на рік і довести суми цих витрат до

відповідальних осіб з метою поточного контролю. Особливу увагу слід звертати на витрачання дефіцитних і дорогих запасних частин.

4. Будівельні матеріали використовують для поточного ремонту приміщень ферм. На жаль, у більшості сільськогосподарських підприємств Черкаської області актів обстеження тваринницьких приміщень не складають. Будівельні матеріали часто списуються без використання суворо-обґрунтованих норм їх списання і у тій кількості, в якій вони отримані за складі будівельних матеріалів. Для проведення значних обсягів ремонтних або будівельних робіт на фермі пропонуємо складати "Кошторис ремонтно-будівельних робіт на фермі" і поетапно контролювати його виконання за кількістю і вартістю витрачених будівельних матеріалів запасних частин.

5. Змінні загальновиробничі витрати у тваринництві, на нашу думку, найкраще розподіляти пропорційно до фактичних прямих витрат, а постійні загальновиробничі витрати у тваринництві - пропорційно до нормативних (планових) прямих витрат або натуральних показників (площі пасовищних кормів, кількості умовних голів, перевезення вантажів тощо).

6. Серед непрямих витрат на виробництво продукції тваринництва домінують витрати на енергоносії (нафтопродукти, електроенергію), витрати на ремонтні роботи на фермах та амортизацію основних засобів тощо. Економія енергоносіїв досягається шляхом встановлення щомісячних лімітів і норм витрачання нафтопродуктів, електроенергії; закріпленням відповідальних осіб за режимом економії на фермі.

7. У кожному приміщенні ферми рекомендується призначити працівника відповідального за економію електроенергії, і завести "Журнал щоденного обліку спожитої електроенергії". З метою зацікавленості відповідального працівника в економії електроенергії, йому необхідно здійснювати доплату в розмірі не менше ніж 30% від вартості зекономленої електроенергії.

# РОЗДІЛ ІІІ
# ЕКОНОМІЧНИЙ КОНТРОЛЬ ВИТРАТ У ТВАРИННИЦТВІ

## 3.1. Суть і значення контролю в управлінні витратами

У системі управління витратами поряд з функцією обліку не менш важливою є функція контролю. За допомогою контролю визначається реальний стан справ у будь-якій галузі діяльності і виявляється певна невідповідність між бажаним (запланованим) та реальним.

На думку професора М. Т. Білухи: "Контроль – це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт виявлення відхилень, допущених у ході виконання цих рішень" [12, с. 6].

Професор Ф.Ф. Бутинець та інші представники Житомирської облікової школи вважають, що "контроль – це систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів" [19, с.10]. Представник Львівської облікової школи Б. Ф. Усач переконаний, що контроль "означає перевірку виконання тих або інших господарських рішень з метою встановлення їх законності та економічної доцільності" [149, с. 5]

Отже, вчені сходяться на тому, що поняття контроль треба розуміти як постійний нагляд і періодичні перевірки будь-якої діяльності для виявлення відхилень від встановлених орієнтирів.

Економічний контроль, як зауважує відомий російський вчений М. Г. Бєлов, передбачає поширення контрольних функцій лише на сферу економіки. Звідси він робить висновок, що економічний контроль – "це постійна перевірка виконання рішень... з господарських питань, яку здійснюють як спеціальний апарат, так і громадські організації" [8, с. 5].

Професор М. Т. Білуха розглядає економічний контроль як динамічну систему "економічних знань, спрямованих на виявлення та усунення

негативних явищ у розвитку продуктивних сил і виробничих відносин з метою своєчасного регулювання їх у розширеному відтворенні суспільно необхідного продукту як життєдіяльності людей" [12, с. 10].

Російська вчена С. С. Носова підкреслює, що "економічний контроль – це найефективніший контроль за виробництвом", який вибрало людство. Він здійснюється через ціни, заробітну плату, прибуток, витрати виробництва і обігу, позичковий відсоток, ренту, податок, гроші і т.д." [98, с. 5]

На нашу думку, економічний контроль – це перевірка дотримання підприємством нормативно-правових актів держави у сфері його операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, проведення ним профілактичної роботи і прийняття заходів щодо усунення порушень.

В умовах переходу до ринку роль та сфера застосування економічного контролю розширюється, зростає відповідальність внутрішніх і зовнішніх контролерів за результати проведених ними контрольних заходів. Авторський колектив підручника "Контроль і ревізія" для вищих навчальних закладів на чолі із професором Ф.Ф. Бутинцем, оцінюючи перетворення, які відбулись в останні роки у системі економічного контролю, прийшов до висновку, що "зміни в соціально-економічній ситуації і в системі господарського управління зумовили необхідність радикальних перетворень в організації та методиці контролю. Безпосередніми факторами цих змін є такі:

- відмова від ідеологічної спрямованості державної та господарської діяльності, в тому числі і контролю на побудову комуністичного суспільства;
- визнання співіснування різних господарських устроїв, для чого потрібно використовувати різні напрямки контролю (фінансовий, правовий, громадський, бухгалтерський, аудиторський та інші);
- ліквідація планової (адміністративно-командної) системи управління [19, с.29].

Протягом 90-их рр. XX ст. парламент ухвалив ряд важливих Законів України з питань економічного контролю, а саме: "Про державну податкову

службу України" (1990 р.), "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" (1993 р.), "Про аудиторську діяльність" (1993 р.), Указ Президента України "Про утворення державної податкової адміністрації" тощо. Ці та інші нормативно-правові акти України відіграли значну роль у розбудові та зміцненні різних форм та видів економічного контролю, і, насамперед, незалежного (аудиторського) контролю.

В умовах переходу нашої економіки до ринку аудиторський контроль став серйозним конкурентом державному контролю, який ще у 80-их рр. XX ст. переважав над іншими видами контролю (громадським, внутрішньогосподарським) [155, с. 7].

Для будь-якого підприємства, що працює у ринковому середовищі, роль контролю як однієї з основних функцій управління виробництвом важко переоцінити. Для сільськогосподарського підприємства контроль також має винятково важливе значення, особливо, якщо йдеться про значення контролю в управлінні витратами.

Управління витратами у тваринництві, з точки зору економічного контролю, передбачає визначення об'єктів контролю (затрат за статтями і елементами), визначення завдань, принципів контролю, методики та організації контролю тощо. При проведенні контрольних заходів особливу увагу звертають на поведінку виробничих витрат через систему їх сукупних відхилень.

Відхилення сукупних виробничих витрат вдало прокласифікував професор з Великобританії Колін. На думку цього вченого, відхилення сукупних виробничих витрат від норм можна поділити на наступних чотири групи [38, с.444].

1. Сукупне відхилення за основними матеріалами:

а) відхилення за цінами матеріалів;

б) відхилення за використанням (витратами) матеріалів.

2. Сукупне відхилення за заробітною платою основних виробничих працівників:

а) відхилення за ставкою заробітної плати;

б) відхилення за продуктивністю праці.

3. Сукупне відхилення за змінними накладними витратами працівників:

а) відхилення за змінними витратами;

б) відхилення змінних витрат за ефективністю.

4. Сукупне відхилення за постійними накладними витратами:

а) відхилення постійних витрат;

б) відхилення постійних витрат за обсягом:

– відхилення обсягу за потужністю;

– відхилення обсягу за ефективністю.

Така ж класифікація відхилень, без деталізації пункту 4б, подана і в іншому перекладеному виданні К. Друрі [40, с. 50], де англійський професор проаналізував відхилення у системі нормативного обліку (метод стандарт-кост) змінних витрат. Варто зауважити, що відхилення від прибутку К. Друрі поділяє на відхилення за витратами на реалізацію і маркетинг, відхилення за виробничими витратами на загальне відхилення та за реалізацією.

Якщо відхилення у витратах на реалізацію і маркетинг вчений не поділяє на підгрупи, то загальне відхилення за реалізацією він розмежовує на відхилення за метою реалізації та за обсягом реалізації.

Повернемось до відхилень сукупних виробничих витратах від норм витрат з урахуванням специфіки досліджуваної нами галузі сільськогосподарського виробництва (тваринництва) та ймовірних способів виявлення відхилень від норм витрат у тваринництві.

У системі економічного контролю, за допомогою яких можна виявити витрати, професор Н. Г. Бєлов визначає такі ознаки відхилення:

а) час проведення контролю;

б) джерела контрольних даних;

в) способи і прийоми його здійснення.

Залежно від часу проведення існує попередній, поточний і наступний контроль. За джерелами контрольних даних контроль поділяють на документальний і фактичний. Способи здійснення економічного контролю такі:

...ство (розслідування), господарська суперечка, перевірка (обстеження), ...номічний аналіз і ревізія [8, с. 19–23].

Усі ці форми так чи інакше підходять для нашого дослідження. У процесі попереднього контролю за витратами можна встановити прорахунки у плануванні (нормуванні) і підготовці до виробництва. Тут, зокрема, можуть бути застосовані неправильні норми, допущені помилки в розрахунках кількості кормів, необхідних для годівлі тварин, завищені планові суми непрямих витрат, обсяги отримання продукції тваринництва в процесі виробництва тощо.

Позитивний ефект від попереднього контролю у тому, що можна на внутрішньогосподарському рівні ще раз звірити свої можливості перед початком нового звітного періоду (року, кварталу, місяця) і завчасно встановити та усунути недоречності, виявлені в процесі контролю.

Дуже важливо визначити відхилення від встановлених норм у ході поточного контролю. Наприклад, завідувач ферми повинен стежити за тим, щоб завозили якісні корми у визначений термін і в певному обсязі. Якщо є порушення в одному із вказаних показників, завідувач зобов'язаний встановити причину відхилень і на місці (чи за допомогою засобів зв'язку) усунути її. Коли ж керівник не буде цього робити, то це відразу ж позначиться на продуктивності тварин і птиці (у бік зменшення) і на виробничій собівартості продукції тваринництва (у бік збільшення).

Ідеальними до певної міри для попередження відхилень у витратах на виробництво є сигнальні документи, які, на жаль, у сільськогосподарських підприємствах не використовують. На думку академіка Ю. Я. Литвина, сигнальні документи реєструють "окремо, що дає змогу з'ясувати причини відхилень, місце їх виникнення і встановити винних у цьому осіб" [75, с. 237]. Саме через те, що сигнальні документи дають змогу виявляти винних осіб, для них не знайшлося місця навіть нині – у час реформування системи обліку в Україні.

«Однак, – вважає Ю. Я. Литвин – слід розрізняти додаткову видачу кормів для підвищення продуктивності тварин, перевиконання плану продуктивності праці від їх перевитрат згідно з встановленим планом виробництва продукції" [25, с. 237], тобто згаданий сигнальний документ лише інформує службу підприємства про перевитрати, а її завдання полягає у тому, щоб перевірити, чи справді перевитрати виробничих та інших ресурсів є виправданими, і дати відповідну команду на зміну нормативу (норми), чи притягти до відповідальності винних осіб, чи відмовитись продовжувати невиправдані витрати.

Відхилення від норм можна встановити, проаналізувавши стан справ у тваринництві на підставі даних первинних документів, облікових реєстрів, коли щось змінити у звітному періоді неможливо, бо господарські операції вже відбулись. Такі відхилення від норм виявляють шляхом порівняння фактичних витрат із нормативними за кожною статтею витрат (елементів). Дуже добре, коли в господарстві витрати розписують детально за 20 – 25 пунктами. У тваринництві можна було б витрати кормів розписувати за їх видами (концентровані, грубі, зелені, соковиті, корми тваринного походження, харчові відходи тощо). Це стосується робіт і послуг (автотранспорт, машинно-тракторний парк, гужовий транспорт, електропостачання, водопостачання, теплопостачання, послуги сторонніх організацій тощо).

Світова практика господарювання свідчить про те, що у тваринництві важливо не лише мати багаточисельне поголів'я тварин і птиці, а й високопродуктивне, бо майже 50% корму йде на підтримку життєдіяльності тварин, решта – на зростання їхньої продуктивності.

Виявити відхилення доволі просто у процесі проведення інвентаризації (перерахунку) тварин, їх контрольних зважувань, контрольних надоїв молока, обмірів тощо, тобто під час фактичного контролю. Фактичний контроль не потребує великих зусиль, його ефективність дуже висока. У процесі фактичного контролю важливо виявити відхилення, які важко встановити за допомогою документального контролю.

На думку Л. В. Нападовської "контроль як функція управління виявляє відхилення фактичних результатів від встановлених стандартів. Крім цього, за допомогою контролю перевіряють виконання прийнятих рішень і оцінюють досягнуті результати в процесі їх виконання. Враховуючи, що контроль – це функція управління і що він має повністю обслуговувати систему управління, при визначенні мети контролю слід виходити з мети самої системи управління" [9, с. 35].

Контроль на підставі документальних даних програє фактичному контролю в оперативності, але перший буде комплекснішим. Професор Ф. Ф. Бутинець надає великого значення комплексній ревізії у тваринництві, яку, на його думку, потрібно доручати зоотехніку, ветлікарю, інженеру та економісту. "Зокрема, це стан догляду за тваринами, стан зоотехнічного обліку. Повнота і своєчасність оприбуткування молодняка. Своєчасність переведення тварин у старші вікові групи і основне стадо. Аналіз виконання плану розвитку поголів'я і продуктивності тварин..." [17, с. 166].

У процесі документального контролю використовують первинні документи, госпрозрахункові завдання ферми, статистичну звітність, виробничі звіти по тваринництву, книги зоотехнічного обліку, річний звіт, журнали-ордери, машинограми, план соціально-економічного розвитку підприємства тощо.

Професор М. Г. Білуха розкриває особливості документальних прийомів контролю, зараховуючи до них інформаційне моделювання, дослідження документів, камеральні (документальні) перевірки, нормативно-правове регулювання. Для нас особливо цікавим є дослідження документів. На думку авторитетного українського вченого, це "перевірка документів за формою і змістом, зустрічна їх перевірка, взаємний контроль операцій, аналітична і логічна перевірки"[12, с. 123].

У тваринництві контролер перевіряє:

- реальність і правильність оформлення господарських операцій у відповідних

- чи показники обсягів, наприклад, надоєного молока у "Журналі обліку надою молока"(ф. 112 – с.г.) відповідають показникам обсягів у "Розрахунку нарахування оплати праці працівникам тваринництва" (ф. 69 с. г.);
- намагається дослідити причинно-наслідкові зв'язки між господарськими операціями, що здійснюються у тваринництві для виявлення зайвих ланок, яких з певних причин не вистачає;
- за допомогою економічного аналізу встановлює сумнівні показники, що можуть піддаватись додатковій перевірці;
- вибудовує чіткі логічні схеми, що дають змогу розкрити механізм економічних злочинів і господарських порушень.

"Поточний (оперативний) контроль, – зазначає професор М.Я. Штейман, - за повнотою оприбуткування молока на молочно-товарних фермах здійснюють шляхом проведення не рідше трьох разів на місяць контрольних надоїв молока на кожній фермі і за кожною групою корів окремо, але за обов'язкової умови їх раптовості. Отримані дані зіставляють із фактичними показниками за попередні періоди. Оскільки в дні контрольних надоїв молока раціони годівлі не змінюються, тобто залишаються такими ж, як і в попередні, перевищення показників обсягу виробництва в ці дні свідчить як про неповне оприбуткування фактично отриманої продукції, так і отримання молока внаслідок крадіжок кормів, їх згодовування без доробки, неправильної організації доїння корів тощо" [157, с. 147].

У межах економічного контролю процесів, що відбуваються у тваринництві, може проводитись слідство (розслідування). Н. Г. Белов характеризує його як "спосіб контролю, при якому виявляють вину фізичних осіб і розмір спричиненого ними матеріального збитку. Специфіка цього способу контролю полягає у тому, що його здійснють тільки судово-слідчі органи за наявності необхідних ознак кримінальних дій окремих посадових осіб" [8, с. 22]. До таких дій посадових осіб належать підміна дорослих тварин молодняком, свідоме невідображення в обліку частини дорослих тварин і молодняку, списання (вибракування) тварин з причини фіктивного падежу

(перероби), продаж тварин без належного оформлення (неоформлення) первинними документами тощо.

Господарська суперечка між сільськогосподарським підприємством і його партнерами може виникати через незгоду сторін щодо обсягів реалізованої (купленої) продукції, її якісних показників, термінів доставки та оплати. Найчастіше господарські суперечки можуть виникати між сільськогосподарськими і переробними (заготівельними) підприємствами. Наприклад, під час приймання-передачі молока і молокопродуктів на молокопереробні підприємства часто занижують кількісні та якісні показники прийнятої продукції (жирність, температуру, забрудненість тощо) [67, с. 178].

Сільськогосподарські підприємства іноді хочуть протистояти цьому, намагаючись вирішувати суперечки через арбітражні суди, але здебільшого не мають успіху. Та попри все найбільшою проблемою у відносинах сільськогосподарських підприємств із переробними є затримка з оплатою вже проданої продукції на півроку – рік, а то й взагалі відмова від оплати. У таких випадках на ситуацію можуть активніше впливати районні управління сільського господарства і продовольства шляхом адміністративних методів впливу, включаючи навіть звільнення з посад керівників переробних підприємств, які збільшують суми кредиторської заборгованості.

Перевірку (обстеження) стану справ у тваринництві здійснюють постійно як зовнішні, так і внутрішні контролери. Для того, щоб перевірки (обстеження) були ефективними, необхідно їх ретельно підготовляти, проводити та робити адекватні висновки і подавати корисні пропозиції. Контролер-ревізор, який відповідає за проведення перевірки (обстеження), повинен чітко сформулювати її мету, завдання і розподілити обов'язки між особами, котрі братимуть участь у перевірці (обстеженні). Без добре продуманої та спланованої програми проведення перевірки (обстеження) не варто очікувати бажаного результату.

М. Я. Штейман, М. Ф. Євсєєв та інші визначають тематичні перевірки виконання робіт, розглядають їх форму контролю, спрямовану на вивчення одної або кількох сторін виробничо-фінансової діяльності

...ськогосподарських підприємств, а інші – як форму контролю, тісно ...в'язану з управлінням. Її можна здійснювати за допомогою телефону, радіо, ...рально. Основне призначення контролю виконання – забезпечити безумовне ...конання відповідного доручення, завдання або зобов'язання якісно, вчасно та ...становленому обсязі. Основна перевага тематичних перевірок – їх ...ративність [158, с. 21].

П. П. Неборський і І. М. Белий щодо перевірки виконання плану (завдання) виробництва продукції тваринництва за минулий період зазначають, що "у випадку відхилень виявляються їх причини, при цьому в обов'язковому порядку слід урахувати такі основні чинники, як невідповідність середнього поголів'я плановому, продуктивність (надій, прирости, несучість тощо). Щоб встановити причини зниження продуктивності, перевіряючий повинен проаналізувати ступінь забезпеченості тварин кормами, дотримання норм годівлі, якість кормів і збалансованість раціонів і протеїну, цукру та інших мікро- і макроелементів, рівень механізації, трудомісткість процесів, забезпеченість кадрами, навантаження на одного тваринника та ін. Аналіз причин, що впливають на відхилення фактичного валового виробництва продукції тваринництва від планового, проводиться за виробничими підрозділами (бригадами, фермами), оскільки за хорошими результатами у господарстві загалом може приховуватись погана робота окремих бригад" [93, с. 153–154].

Цікавими є прийоми повноти оприбуткування приплоду, описані професором Ф. Ф. Бутинцем [17, с. 170–171]:

а) раптове проведення інвентаризації в день прибуття ревізорів у господарство;

б) вивчення наявних у бухгалтерії матеріалів інвентаризацій, проведених за ревізований період;

в) аналіз інвентарних номерів тварин. Шляхом ретельної перевірки можна виявити відсутність відповідної кількості номерів тварин;

г) зіставлення даних аналітичного обліку з даними зоотехнічного обліку;

д) зіставлення даних оперативного обліку з первинними документами і записами в аналітичному обліку;

е) зіставлення кількості дійних корів з оприбуткованим приплодом телят;

ж) зіставлення кількості оприбуткованого приплоду тварин з кількістю, за яку нараховувалась оплата праці;

з) зіставлення кількості оприбуткованих голів приплоду з кількістю, на яку списувались корми. Ревізори порівнюють документи на одержання і списання корів (накладна, лімітно-забірна картка, відомість витрати кормів, відомість руху молока) з кількістю оприбуткованого приплоду, оскільки корми часто списують на більшу кількість тварин, ніж їх оприбутковано.

У наведених вище восьми прийомах перевірки повноти оприбуткування приплоду переважає прийом зіставлення (у п'яти випадках) – зіставлення даних первинного, аналітичного та оперативного приплоду, кількості дійних корів, оприбуткованого приплоду, суми нарахованої оплати праці, кількості списаних кормів тощо. Ці прийоми перевірки залишилися актуальними і тоді, коли відбулось докорінне реформування колективних сільськогосподарських підприємств на ТзОВ, приватно-орендні, приватно-акціонерні підприємства та підприємства з іншими формами власності. Особливістю нинішнього періоду розвитку аграрних відносин є те, що у кілька разів скоротилось поголів'я тварин, обсяги виробництва, зменшилась кількість працівників ферм і підвищилась їх матеріальна відповідальність за збереження тварин і тваринницької продукції.

Значну увагу при перевірці діяльності у тваринництві приділяють формуванню витрат за статтями, передбаченими на субрахунку 232 "Тваринництво". Оскільки основною статтею витрат є стаття "Корми", то фактичне списання кормів за кожним видом у відомості витрат кормів необхідно порівняти із записами в журналі вагаря за відповідний період. У відомостях витрат кормів необхідно звернути увагу на те, чи вказано в них вихід з виділ[illegible] голову, зміни в поголів'ї даної групи при їх

надходженні чи вибутті і як скоректована в зв'язку з цим кількість витрат кормів. Аналізують також, за якими цінами списують корми, зокрема, зернові відходи, нестандартні овочі та плоди тощо.... Варто виявити факти списання неіснуючих кормів та їх нестачу на відповідні галузі тваринництва, а також достовірність даних про списання на годівлю тварин овочів, плодів" [58, с. 84].

У процесі проведення контролю у тваринництві може застосовуватись також і такий його спосіб, як економічний аналіз. Суть цього способу полягає у тому, що за його допомогою можна розрахувати величину впливу відповідних чинників на результати діяльності галузі, тобто на її прибутки або збитки. Даний спосіб є допоміжним і його переважно використовують у поєднанні з іншими способами та прийомами. Наприклад, за допомогою економічного аналізу можна встановити перевитрати кормів за натуральними показниками і в центнерах кормових одиниць, розрахувати кількість голів прихованого падежу тварин, встановити приписки в обсягах виробництва молока через фіктивне випоювання його молодняка тощо.

Особливим способом економічного контролю у сільськогосподарському підприємстві є ревізія, що означає "контроль вивчення раніше здійснених господарських операцій з метою встановлення, дотримання при цьому... законності та економічної доцільності" [8, с. 64]. Ревізію розглядають і як "один з методів контролю діяльності підприємства і його підрозділів за певний період часу (як правило, за рік) для забезпечення збереження майна, правильності та достовірності обліку і звітності. Її здійснюють бухгалтери-ревізори шляхом перевірки первинної документації, даних обліку та звітності із застосуванням способів фактичного контролю" [60, с. 9]. У підручнику "Контроль і ревізія" за редакцією професора Ф. Ф. Бутинця ревізія визначена як "метод наступного контролю за виробничою та фінансово-господарською діяльністю підприємств, у процесі якого встановлюється законність, достовірність та економічна доцільність здійснених господарських операцій, перевіряється стан бухгалтерського обліку, відповідність обліковим та звітним показникам... Предметом ревізії є документальні дані, що вивчають шляхом

використання спеціальних прийомів із позиції їх закономірності, достовірності і доцільності... Об'єкти ревізії – це окремі господарські факти та операції, що формують господарські процеси, вся сукупність яких є господарською діяльністю певного суб'єкта,... суб'єктами ревізії вважають ревізійну комісію та інші органи зовнішнього контролю" [19, с. 191 - 195].

Окремо слід визначити мету ревізії. Автори підручника "Контроль і ревізія" (проф. Ф. Ф. Бутинець, доц. С. В. Бардаш доц. Н. М. Малюга, Н. І.Петренко) вважають, що метою ревізії є "виявлення фактів господарських і фінансових порушень, розкрадань, безгосподарності та марнотратства, з'ясування причин і умов, що сприяють порушенням, встановлення винних осіб, застосування заходів щодо відшкодування завданих збитків, внесення пропозицій усунення недоліків і порушень, прийняття заходів щодо притягнення до відповідальності винних осіб" [19, с. 198]. Ми погоджуємось з таким трактуванням мети ревізії і переконані, що в тваринництві ревізія сприяє виявленню багатьох негативних явищ, зокрема, тварин, які перебувають поза обліком (нестача тварин); падежу худоби та птиці через недбалість працівників ферми; розкрадання кормів і продукції тваринництва; порушень в обліку праці та її оплати і заниження якості продукції під час її реалізації юридичним і фізичним особам тощо.

Повертаючись до питання про відхилення від встановлених норм у тваринництві, хотілось би для проведення конкретних розрахунків навести кілька загальних формул, які можна з успіхом використовувати в досліджуваній галузі. Ми пропонуємо наступні скорочені записи.

1. ***Відхилення за рахунок фактору "норм":***

$$\Delta B_н = \sum_{i=1}^{n} (H_{M_i} \cdot Q_{Ф_j} - N_{МФ_i}) Ц_{К ОД_i}, \qquad (3.1.)$$

де $\Delta B_н$ – сума відхилення за рахунок фактора "норм";

$H_{M_i}$ – норма і-го виду матеріалу на одиницю випуску продукції;

$Q_{Ф_j}$ – фактичний випуск j-го виду продукції;

$N_{МФ_i}$ – кількість фактично витраченого і-го виду матеріалу на j-й вид випуску продукції;

$Ц_{КОЛ_i}$ – кошторисна (нормативна) ціна одиниці і-го виду матеріалу

**2. *Відхилення за рахунок фактору "цін":***

$$\Delta B_{ц} = \sum_{i=1}^{n} (Ц_{К.ОД_i} - Ц_{Ф.ОД_i}) N_{МФ_i}. \quad (3.2)$$

де $\Delta B_{ц}$ – сума відхилення за рахунок фактору "цін";

$Ц_{Ф.ОД_i}$ – фактична ціна одиниці і-го виду матеріалу.

**3. *Відхилення у зміні погодинної ставки оплати праці:***

$$\Delta B_{СОП} = (Н_{СОП} - Ф_{СОП}) \cdot Т_{Ф.Г} \quad (3.3)$$

де $\Delta B_{СОП}$ – сума відхилення в результаті зміни погодинної ставки оплати праці;

$Н_{СОП}$ – нормативна погодинна ставка оплати праці;

$Ф_{СОП}$ – фактична погодинна ставка оплати праці

**4. *Відхилення у зміні продуктивності праці:***

$$\Delta B_{П} = (t_{Н}^{Ф.В} - t_{Ф}) \cdot Н_{СОП}; \quad (3.4)$$

де $\Delta B_{П}$ – сума відхилення в результаті зміни продуктивності праці;

$t_{Н}^{Ф.В}$ – нормативний робочий час, помножений на фактичний випуск продукції;

$t_{Ф}$ – фактично відпрацьований час, год.

**5. *Відхилення у зростанні змінних накладних витрат:***

$$\Delta НВ_{З.В} = (НВ_{К.З} \cdot К_{Ф.П} - НВ_{Ф.З}) \quad (3.5)$$

де $\Delta НВ_{З.В}$ – сума відхилення за рахунок зростання (зменшення) змінних накладних витрат;

$К_{ФП}$ – коефіцієнт зростання (зменшення) обсягу випуску продукції у звітному періоді порівняно з базовим (або плановим) показником;

$НВ_{ФЗ}$ – фактичні змінні накладні витрати

**6. *Відхилення у зміні умовно-постійних накладних витрат:***

$$\Delta НВ_{const} = (НВ_{const}^{К} - НВ_{const}^{Ф}), \quad (3.6)$$

де $\Delta НВ_{const}$ – сума відхилення за рахунок зміни умовно-постійних накладних витрат;

$H^{P}_{сопт}$ - кошторисні умовно-постійні накладні витрати;

$H^{P}_{сопт}$ - фактичні умовно-постійні накладні витрати

***Відхилення у зміні ефективності використання робочого часу:***

$$\Delta B_{Е.І} = (t_{Н}^{ф.в} - t_{ф}) \cdot H^{P}_{сопт} \qquad (3.7)$$

де $\Delta B_{Е.І}$ - сума відхилення за рахунок зміни ефективності використання робочого часу;

$H^{P}_{сопт}$ – нормативна ставка розподілу умовно-постійних накладних витрат

Отже, виявити відхилення від норм витрат у тваринництві можна за допомогою відповідних графіків і формул для розрахунків; у процесі попереднього, поточного та наступного контролю; з використанням фактичних і документальних контрольних даних, а також в процесі слідства (розслідування), господарської суперечки, перевірки (обстеження), економічного аналізу та ревізії. Усі ці способи виявлення відхилень від норм витрат у тваринництві дають змогу з різних сторін встановити та оцінити відхилення і зробити на їх підставі певні висновки та пропозиції для наступних практичних коригувальних дій щодо відхилень.

## 3.2. Контроль за витратами на основі відхилень від норм

Рішення, які готують, приймають і реалізують з різною метою і для різних завдань управління підприємством, називають управлінськими. Управлінські рішення можуть бути оперативними, тактичними та стратегічними.

Оперативним управлінським рішенням називають рішення, тривалість дії яких короткочасна (від кількох годин до кількох днів) і наслідки їх можна одразу ж відчути. Тактичними управлінськими рішеннями вважають рішення, для яких вимірюється тижнями, декадами, місяцями, а наслідки їх можна

...ювати через квартал, півроку – рік. Стратегічні управлінські рішення - це ...рішення, зорієнтовані на далеку перспективу, а їх наслідки можна буде ...ективно оцінити через 3–5 років.

Систему управління підприємств необхідно пов'язувати з управлінням ...сподарськими процесами (постачанням, виробництвом, збутом), видами ...яльності (інвестиційною, операційною, фінансовою), рівнями управління ...щим керівництвом підприємства, центрами відповідальності, сегментами ...яльності) [91, с. 36].

"у сільськогосподарських підприємствах здійснюється управління ...пітальними вкладеннями,... працею і заробітною платою, використанням ...млі та техніки, матеріально-технічним постачанням і збутом готової ...одукції, якістю продукції та ефективністю, фінансовою діяльністю. Тією чи ...шою мірою вони характерні для управління внутрішньогосподарськими ...розділами" [118, с. 13]. У тваринництві можна здійснювати управління ...мами, чисельністю і структурою тварин, прямими та накладними витратами ...виробництво, якістю і збутом продукції, кількістю працівників ферми і їх ...робітною платою, використанням машин та обладнання, селекційно-...мінною роботою тощо.

Процес прийняття управлінських рішень передбачає, за твердженням ...Друрі, сім таких послідовних стадій [39, с. 14–15]:

- визначення завдань;
- пошук альтернативних варіантів;
- збір даних про альтернативні варіанти дій;
- вибір альтернативних варіантів дій;
- здійснення прийняття рішень;
- порівняння фактичних і запланованих результатів;
- прийняття заходів із усунення відхилень від плану.

Перших п'ять стадій є процесом прийняття рішень або планування, а дві ...станні – процесом контролю і регулювання (управління) (рис. 3.1).

Процес прийняття управлінських рішень починається з визначення конкретного завдання, що необхідно розв'язати менеджеру (керівникові, спеціалістові). Наприклад, у тваринництві може постати таке завдання, як забезпечення скорочення питомої ваги кормів у структурі виробничої (повної) собівартості 1 ц молока. Вирішити його не просто, бо воно пов'язане з прийняттям тактичного, а, може, навіть стратегічного управлінського рішення.

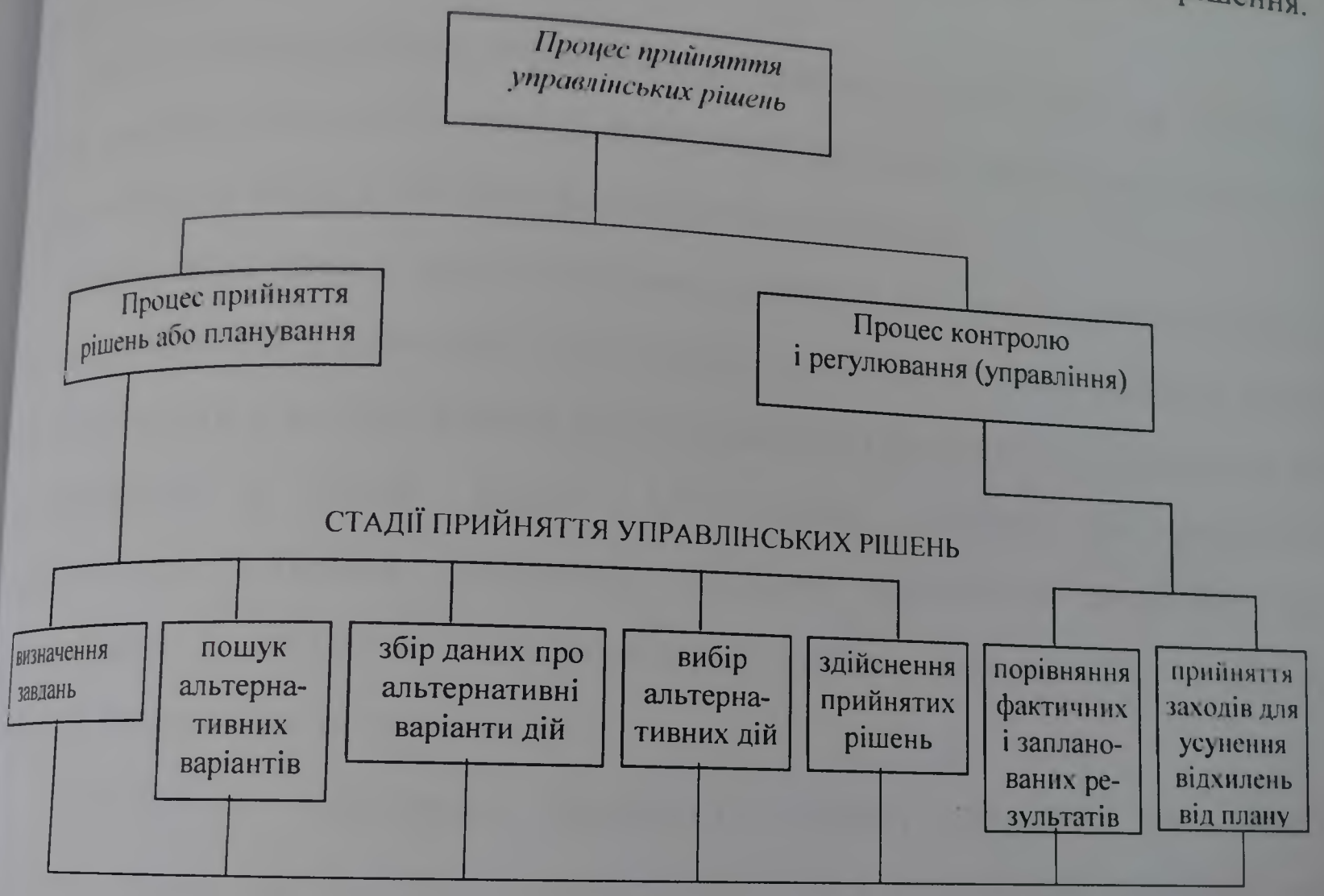



**Рис. 3.1.** ***Процес прийняття управлінських рішень у сільськогосподарському підприємстві***

Пошук альтернативних варіантів, зокрема на здешевлення витрат на корми у сільськогосподарських підприємствах, триває постійно, хоч досягти бажаного результату не завжди вдається через безліч об'єктивних і суб'єктивних факторів. У процесі пошуку альтернативних варіантів можна знайти не один десяток напрямків розв'язання поставленого в процесі управління завдання, однак у кінцевому результаті треба відібрати лише 2 – 3 найреальніші варіанти для даних умов господарювання і даного підприємства.

Вибравши їх, менеджер розпочинає роботу зі збору якомога повнішого обсягу інформації про згадані вище варіанти.

До уваги необхідно брати не тільки основні характеристики (параметри) кожного з варіантів, а й, на перший погляд, другорядні характеристики, які в певний момент можуть зіграти вирішальну роль у певному процесі явища. Якщо менеджер невпевнений у якомусь з альтернативних варіантів дій, він повинен подати всі альтернативні варіанти на обговорення або доповісти керівникові, від якого отримав завдання, про позитивні сторони та недоліки кожного з альтернативних варіантів.

Вибір альтернативних варіантів дій здійснює одна особа чи кілька на основі принципу більшості голосів. В окремих випадках варто прислухатись до думки меншості, коли у ній існує конструктивне начало.

Прийнявши один з альтернативних варіантів дій, необхідно забезпечити його впровадження у практику господарювання. Управлінське рішення можна задокументувати у вигляді наказу (розпорядження) керівника підприємства або сформулювати в усній формі. Отримавши вказівку на реалізацію управлінського рішення, менеджер повинен продумати механізм його використання і доручити відповідальним особам підприємства конкретні завдання з термінами їх виконання.

Взявшись за здійснення прийнятих рішень, менеджер має довести розпочату справу до логічного завершення. Через відповідний проміжок часу він зобов'язаний порівняти фактичні та заплановані результати. У процесі такого порівняння можна виявити певні відхилення, що виникли в результаті неправильних дій виконавців, прорахунків при плануванні управлінського рішення чи через непередбачувані обставини, що з'явились уже після прийняття даного управлінського рішення.

Виявивши відхилення від запланованого результату, менеджер визначає його числове значення, причини виникнення і винних осіб. Після цього він розробляє план заходів щодо усунення відхилень від плану і контролює за ходом його виконання. При здійсненні коригуючих дій можливі такі варіанти:

- ліквідація причин відхилень;
- пошук кращого способу пристосування до зовнішніх умов;

• перегляд планів і стандартів;

• чого не застосовувати, якщо підприємство працює нормально [121, с. 45].

У передмові до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зазначені деякі можливі економічні рішення, які можуть приймати суб'єкти підприємництва [14, с.13]:

• вирішувати чи купувати сировину або товар, мати вкладення у капітал чи продавати їх;

• оцінити право управляти або відповідальність керівництва;

• встановити, чи здатне підприємство платити своїм працівникам і надавати їм інші переваги, в тому числі частину отриманого прибутку;

• оцінити гарантію повернення сум, позичених підприємству;

• визначити політику оподаткування;

• виявити величину прибутків і дивідендів, що розподіляються;

• підготувати статистику національних доходів і використовувати її;

• регулювати діяльність підприємства.

Управлінські рішення у тваринництві можуть приймати працівники (робітники) ферми, завідувач ферми, спеціалісти господарства, керівник (власник) та його заступники. Працівники (ферми), завідувач ферми, на нашу думку, можуть приймати переважно оперативні управлінські рішення, спеціалісти господарства – тактичні, а керівник (власник) і його заступники – стратегічні управлінські рішення.

Приймаючи управлінське рішення, людина ризикує допустити помилку. Ризик допущення помилки при прийнятті управлінського рішення можна математично розрахувати, і якщо він доволі високий, то таке рішення потрібно переглянути і скоригувати. Змінити або відмінити відповідне управлінське рішення може особа, яка його прийняла, або вища за посадою особа у випадку, коли зміни потрібно здійснювати безвідкладно.

Професор М. С. Пушкар зазначає, що "працівники управління повинні хоча б один раз на місяць отримувати дані аналізу виробництва і звіт про відхилення... Службовці, які займають високі посади, мусять орієнтуватись у

ній роботі на бухгалтерські звіти. Для розуміння інформації, яку дає управлінський облік, службовці повинні відвідувати заняття з питань організації системи інформації на підприємстві та розуміти ті терміни, що використовують бухгалтери: прямі, перемінні, нормативні, стандартні витрати, відхилення, калькуляції, собівартість, графіки беззбитковості, накладні витрати, балансовий звіт, звіт про прибутки і збитки, маржинальний дохід, валовий, чистий прибуток тощо"[122, с. 154].

У сільськогосподарських підприємствах відхилення від норм тоді можна ефективно використовувати, коли там запроваджено нормативний метод планування, обліку та контролю або його елементи. К. Друрі зазначає, що "використання системи калькуляції за нормативними витратами робить можливим детальний аналіз відхилень. Наприклад, відхилення по кожному центру потрібно визначати за кожним елементом та аналізувати відповідно до цін і кількості ресурсів. Бухгалтер допомагає менеджерам, точно вказуючи, де виникли відхилення, а відповідальні керівники можуть здійснити необхідні дослідження, щоб знайти причини. Наприклад, бухгалтер міг би з'ясувати причину відхилень за основними матеріалами при перевитратах певного матеріалу в окремому процесі, але керівник центру відповідальності повинен дослідити цей процес і знайти причини перевитрат. Результатом такого дослідження мають бути відповідні коригуючі дії, а якщо буде встановлено, що відхилення проходить через постійні зміни норми, то їх необхідно змінити"[39, с. 443].

Ефективне управління витратами на основі визначених відхилень від норм у тваринництві забезпечується за умови запровадження нормативного методу планування, обліку та контролю. В дисертації аргументовано необхідність виробити певні правила щодо реагування на відхилення від виробничих норм. Автор вважає, що реакція на відхилення від норм має бути адекватною до величини відхилення. Необхідно, насамперед, реагувати на суттєві та характерні для даної галузі відхилення, тобто за умови їх перевищення на 15-20% від запланованої величини. Інформацію про такі відхилення можна одержати за сигнальними документами або на підставі

„Звіту про виконання бюджету витрат", який податий у табл.3.1 При цьому треба зазначити, що розглядати потрібно як позитивні, так і негативні відхилення. До останніх належать відхилення, які зменшують дохід щодо передбаченого плану, або призводять до збільшення фактичних витрат проти бюджетних Реагування на відхилення можуть бути різними. У сільськогосподарському підприємстві важливо визначити: хто яким чином та на які відхилення має реагувати. В одних випадках достатньо рішення завідувача ферми, в інших – завідувач ферми зобов'язаний доповісти про відхилення керівництву підприємства із висловленням власної думки щодо причин і характеру відхилення та як вийти із даної ситуації.

Таблиця 3.1

## Звіт

**про виконання бюджету витрат на виробництво молока ТОВ "Злагода" Козівського району Тернопільської області за 2000 р.**

| № № з/п | Показники | Фактично | Гнучкий бюджет | Відхилення від гнучкого бюджету |
|---|---|---|---|---|
| | Обсяг виробництва | | | |
| 11. | Молоко, ц | 4320 | 4966 | - 646 |
| 22. | Приплід, гол. | 183 | 200 | - 17 |
| | Змінні витрати, грн. | | | |
| 33. | Прямі матеріали | 98350 | 119987 | - 21637 |
| 44. | Пряма зарплата | 19361 | 22616 | - 3255 |
| 55. | Непряма зарплата | 1984 | 2264 | - 280 |
| 66. | Непрямі матеріали | 20307 | 22056 | - 1749 |
| 77. | Змінні виробничі витрати | 14722 | 15550 | - 828 |
| 88. | Витрати на транспортування готової продукції | - | - | - |
| 99. | Разом змінних витрат | 154724 | 18473 | - 27749 |
| | Постійні витрати, грн. | | | |
| 10. | Витрати на персонал управління фермою | 3008 | 3240 | - 232 |
| 11. | Оренда | - | - | - |
| 12. | Амортизація устаткування | 7684 | 7857 | - 173 |
| 13. | Постійні виробничі витрати | 64711 | 63040 | + 1671 |
| 14. | Постійні витрати на збут та управління ними | 1109 | 1012 | + 97 |
| 15. | Разом постійних витрат | 76512 | 75149 | + 1363 |
| 16 | Разом усіх витрат, грн. | 231236 | 257622 | - 26386 |

Рішення про реагування на відхилення на рівні керівника підприємства можна приймати одноосібно (керівник або його заступник (головний спеціаліст)) чи колегіально, якщо ситуація потребує непростих рішень. Такі рішення приймають на підставі серйозних аргументів, підтверджених відповідними розрахунками.

Розпочнемо з відхилень, пов'язаних з матеріалами (у тваринництві це: корми, підстилка). Як уже ми зазначали, відхилення можуть бути за рахунок зміни у кількості витрачених матеріалів і ціни на них. Специфіка кормів полягає у тому, що для ефективної годівлі тварин вони мають бути збалансованими. Якщо сільськогосподарське підприємство не може забезпечити збалансованості у годівлі кормів, то за доволі невеликий проміжок часу виникають позитивні відхилення за одними видами кормів і негативні – за іншими. Добре, коли у сільськогосподарському підприємстві широкий вибір запасів кормів або є змога (насамперед, фінансова) придбати потрібну їх кількість. Якщо такі можливості важко реалізувати на практиці, то потрібно вирішувати питання про скорочення поголів'я тварин. Вибраковують переважно тих тварин, що мають фізичні вади, зниження продуктивності тощо. Рішення про вибракування (продаж) тварин приймає завідувач ферми за погодженням із зоотехніком ферми.

Буває і навпаки, коли у господарстві є достатньо кормів, керівництво може приймати рішення про збільшення поголів'я тварин. Однак знову ж проблема полягає в тому, чи можна надлишок кормів продати (за наявності покупців) або обміняти.

Щодо цін на корми, то частіше змінюються ціни на закупні корми та рідше – на корми власного виробництва. Це означає, що сільськогосподарське підприємство, у складі кормів якого є велика питома вага закупних кормів, більше ризикує піддатися впливу цін на корми, ніж те, яке має розвинуту власну кормову базу.

"Залежно від причини виникнення, відхилення поділяються на дві групи: відхилення ... і відхилення внаслідок діяльності.

Відхилення внаслідок планування пов'язані з помилками та прорахунками в процесі складання прогнозів, визначення функції витрат і доходів, калькулювання планової собівартості та цін. Відхилення внаслідок діяльності є результатом дій персоналу або певних подій (зміни попиту, коливання цін тощо). У разі наявності значних відхилень, залежно від їх причини, можливі два альтернативні рішення:

а) коригування або перегляд бюджету, якщо результати контролю свідчать, що виконувати його далі недоцільно;

б) внесення відповідних коректив у дії, щоб забезпечити досягнення запланованої мети"[29, с. 443].

До сказаного можна ще додати, що "відхилення" від бюджету, відображені у звіті про виконання, можуть бути сприятливі (позитивні) або несприятливі (негативні). Несприятливими (негативними) є відхилення, коли фактичний дохід менший, ніж запланований, або фактичні витрати більші, ніж бюджетні. Відповідно сприятливими (позитивними) є відхилення, коли фактичний дохід перевищує запланований, а фактичні витрати менші, ніж бюджетні. Реакція менеджера на відхилення залежить від розміру відхилень і їх причини" [29, с. 442].

Прямі витрати на оплату праці у тваринництві (доярок, скотарів, свинарок, вівчарів) змінюються під впливом зміни тарифів і продуктивності праці. Тарифи можуть змінюватись з підвищенням мінімальної оплати праці на законодавчому рівні або з ініціативи керівництва за поданням головного економіста. Рішення про підвищення оплати праці є доцільним лише в тому випадку, коли підприємство може економічно покрити такі витрати. Часто підвищення оплати праці працівників змушує керівника скорочувати кількість працюючих. У цьому випадку фонд оплати праці залишається незмінним або змінюється несуттєво.

Введення в експлуатацію на фермі нових машин і механізмів, закупівля високопродуктивних порід тварин може сприяти збільшенню норми обслуговування тварин на одного працівника або обсягу виробленої продукції.

При цьому місячна сума оплати праці може не змінюватись, а розцінки (прямі витрати на оплату праці) на одиницю продукції - зменшуватись. Економія, отримана в результаті підвищення продуктивності у тваринництві, з одного боку, дає змогу керівнику ферми знизити виробничу собівартість продукції. З іншого боку, збільшення вартості основних засобів ферми відображається на зростанні сум амортизації у розрахунку на одиницю продукції.

Управлінське рішення щодо відхилень на непрямі матеріали і непряму зарплату приймають за такою ж методикою, як прямі матеріали та пряму зарплату. Правда, у випадку виявлення значних відхилень від норм потрібно найперше звертати увагу на склад непрямих матеріалів і перелік осіб, що отримують непряму зарплату (нічні сторожі, фуражири, слюсарі, будівельники та ін).

Змінні виробничі витрати – це витрати, пов'язані з обслуговуванням ферми та управлінням виробництвом продукції тваринництва, що змінюються прямо пропорційно (або майже прямо) до зміни обсягу діяльності [115]. Перелік змінних виробничих витрат для кожної ферми (підприємства) не є постійним.

Управління відхиленнями змінних виробничих витрат необхідно починати зі встановлення характеру поведінки кожного елемента з переліку цих витрат. До їх складу можна зарахувати витрати на водопостачання, освітлення та опалення приміщень тощо. Реально впливати на змінні виробничі витрати можна лише тоді, коли вони будуть детально розписані за групами тварин, місяцями, кварталами тощо.

Відхилення змінних накладних витрат можуть виникати за рахунок ставки розподілу, тому необхідно детально проаналізувати окремі статті бюджету накладних витрат. Причини відхилення за рахунок продуктивності праці такі ж, як і причини відхилень з оплати праці за рахунок продуктивності, тобто низька якість матеріалів, різна складність робіт, порушення технології, раціональніша організація праці тощо. Такі відхилення найчастіше є сферою контролю завідувача ферми [29, с. 475–477].

Внутрігосподарські транспортні перевезення у змінних витратах мають невелику питому вагу. Контроль за ними (включаючи і контроль за відхиленнями) повинен здійснювати завідувач ферми під час підписання первинних документів на виконання транспортних робіт (дорожнього листка вантажного автомобіля, дорожнього листка трактора, облікового листка праці та виконання робіт) або ж ще під час проведення планування робіт на оперативних нарадах. Найчастіше відхилення можуть виникати в обсягах перевезень і їх відстані (поширене явище приписки обсягів транспортних перевезень).

Досліджуючи відхилення від норм перед прийняттям управлінських рішень, на думку вчених-економістів Заходу, треба брати до уваги:

а) розмір відхилень;

б) повторюваність відхилень;

в) контрольованість;

г) позитивні відхилення;

д) вартість і корисність дослідження.

На практиці менеджери доволі часто застосовують "правило великого пальця", за яким відхилення слід досліджувати, якщо його абсолютний розмір більший за певну суму, або співвідношення відхилення до суми стандартних витрат перевищує заздалегідь встановлений відсоток"[29, с. 482]. До речі, ми пропонуємо встановити мінімальний контрольований відсоток відхилень від стандартних витрат у тваринництві в розмірі 20%.

Витрати на персонал управління фермою – це, по суті, витрати на оплату праці завідувача ферми, зоотехніка, ветлікаря, обліковця. Відхилення цих витрат потрібно контролювати шляхом порівняння оплати праці за штатним розписом і фактично нарахованої. Тут важливо зазначити, що на стадії планування витрат на персонал управління фермою треба все зробити для того, щоб в управлінні не було зайвих людей і відповідно на них не здійснювали додаткових витрат.

Відхилення на оренду можуть виникати тоді, коли розривається договір оренди, змінюється ставка орендної плати або закінчується договір оренди. керівнику ферми необхідно грунтовно знати предмет договору оренди і на випадок змін умов оренди мати альтернативні варіанти забезпечення безперервності роботи ферми.

Відхилення у розмірах амортизації устаткування можливі тільки з надходженням або вибуттям з експлуатації основних засобів, зміною їхньої вартості, методів і норм нарахування амортизації. На ці відхилення завідувач ферми практично немає ніякого впливу.

Щоб управляти відхиленнями постійних виробничих витрат, потрібно, як і щодо змінних виробничих витрат, розписати їх склад. Якщо говорити про постійні виробничі витрати у тваринництві, то це можуть бути витрати на ремонт приміщень ферми, на малоцінні та швидкозношувані предмети, дезінфекцію приміщень тощо. Особливо треба звертати увагу на виникнення відхилень у постійних виробничих витратах, яких не планували. За цими витратами необхідно встановити, з яких причин вони виникли і хто їх допустив. В окремих випадках винуватці відхилень повинні написати письмові пояснення з послідовним викладом усіх обставин, що зумовили ці відхилення.

До витрат на збут продукції тваринництва зараховують витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції: на навантаження-розвантаження; визначення якості продукції, що реалізується; витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; витрати на рекламу; оплата праці продавців; ринковий та інші збори. Відхилення у витратах на збут і управління ним можуть виникати у зв'язку зі зміною тарифів на транспортні перевезення; із підвищенням оплати праці вантажникам, водіям, продавцям, заготівельникам (експедиторам); ринкового та інших зборів; розміру добових тощо. Управління відхиленнями у витратах сфери збуту полягає в тому, щоб своєчасно реагувати на вказані вище зміни шляхом оновлення складу покупців, пошуку вигідніших цін реалізації, перегляду термінів і способів продажу, а також формування і забезпечення оптимальних партій перевезення тваринницької продукції. Аналіз витрат із

збуту молока показує, що для економії витрат сільськогосподарським підприємствам потрібно домовлятись із молокопереробними заводами про централізовивезення продукції або кооперуватись при її транспортуванні молоковозами для максимального заповнення молокоцистерн.

На наш погляд, у системі обліку та контролю за витратами на збут продукції треба було б повніше використовувати такий показник, як норматив витрат на збут на одиницю продукції певного виду (за базу беруть одиницю продукції стандартної якості).

Ефективність управління відхиленнями від норм можна значно підвищити, якщо розробити на підприємстві класифікатор основних причин усіх можливих відхилень від норм. Доцент Л. В. Нападовська вважає, що "проблеми визначення відхилень, а головне – управління відхилень на 90% залежить від значення причин цих відхилень. Практика свідчить, що підприємства, які попередньо визначають відхилення (якнайвигідніші), досліджують причини, що призводять до відхилень, володіють ситуацією, а відхилення, якщо і відбуваються на таких підприємствах, то лише в межах допустимих норм. Навпаки, деякі компанії визначають відхилення лише в кінці року, зокрема при встановленні дефіциту запасів, і намагаються пристосуватись до ситуації, але виправити становища вони вже не можуть. Знання ж причин відхилень може забезпечити їх уникнення або суттєве зменшення. Усі види виявлених відхилень слід ідентифікувати з відповідними особами" [91, с.193].

Для підвищення рентабельності продукції тваринництва необхідно, з одного боку, реалізувати комплекс заходів щодо підвищення продуктивності тварин, а з іншого – встановлювати на ринку вигідні для галузі ціни. За допомогою системи гнучкого бюджету ми дослідили взаємозв'язок ціни – обсягу реалізації – продуктивності корів (табл.3.2)

**Розрахунок прибутку (збитку) в молочному тваринництві із використанням взаємозв'язку "ціни - обсяг реалізації - продуктивність корів" ТОВ "Злагода" Козівського району Тернопільської області за 2000 р.**

Таблиця 3.2

| Надій молока на одну корову | Обсяг продажу молока від однієї корови, л (80 % від надою) | Загальний дохід, грн.[1] | Змінні витрати, грн.[2] | Маржинальний дохід, грн. | Постійні витрати, грн.[3] | Прибуток від реалізації, грн. | Рівень рентабельності, % |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1200 | 1120 | 1064 | 567 | 497 | 392 | 105 | 10,9 |
| 1800 | 1440 | 1368 | 680 | 688 | 392 | 296 | 27,6 |
| 2200 | 1760 | 1672 | 792 | 1032 | 392 | 640 | 54,1 |
| 2500 | 2080 | 1976 | 906 | 1374 | 392 | 982 | 75,7 |

Примітки: 1 - Ціна 1 л молока - 0,95 грн.;
2 - До змінних витрат належать вартість витрачених кормів та оплата праці доярок;
3 - Постійні витрати в розрахунку на одну корову є незмінною величиною.

Дані таблиці підтверджують, що зі зростанням надоїв молока на одну корову (обсягу продажу) збільшується сума загального та маржинального доходів і сума прибутку, отриманого від однієї корови.

На підставі вищевказаних даних можна визначити точку беззбитковості у грошовому та натуральному виразах. Для такого розрахунку слід застосувати наступні формули [29, с. 335].

Точка беззбитковості в натуральних одиницях =

Постійні витрати : Маржинальний дохід на одиницю (3.10)

Точка беззбитковості в грошових одиницях =

Постійні витрати : Коефіцієнт маржинального доходу (3.11)

Отримані результати розрахунків точки беззбитковості дають змогу побудувати графік беззбитковості (рис. 3.2).

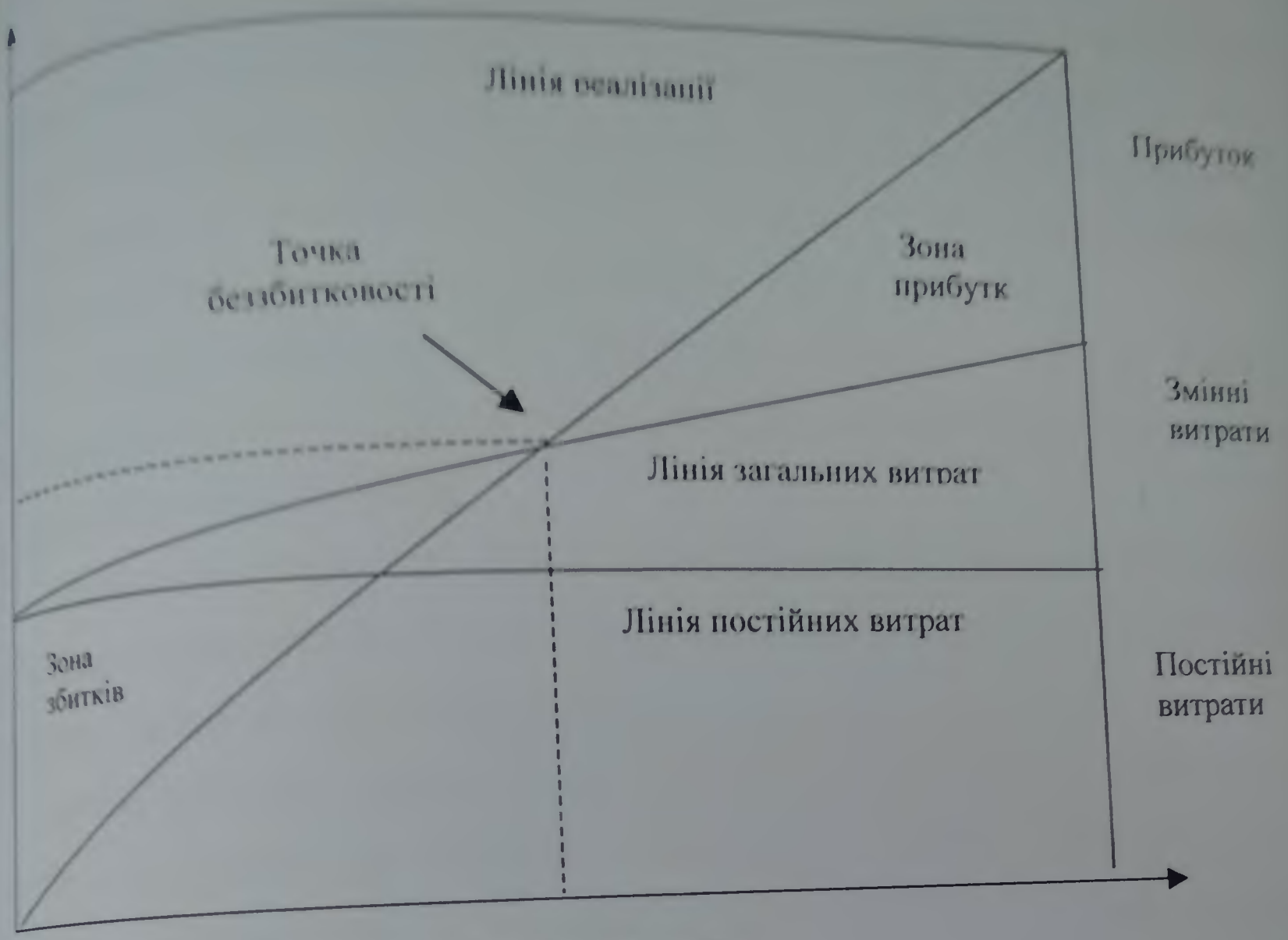



**Рис.3.2.** ***Графік беззбитковості***

Таким чином, підсумовуючи основні тези даного параграфу роботи, зазначимо, що на кожному сільськогосподарському підприємстві має бути розроблена ефективна система виявлення і оцінка відхилень від норм для своєчасного реагування на них і прийняття обґрунтованих, виважених управлінських рішень.

З розвитком науково-технічного прогресу, розширенням самостійності господарських формувань і появою нових форм господарювання на селі, переходом на ринкові відносини вимоги до оперативності та аналітичності обліку зростають, а це потребує суттєвого перегляду підходів до техніки обліку, широкого застосування комп'ютерних технологій його ведення.

У нашій країні, країнах колишнього Союзу і Східної Європи господарський облік на підприємствах історично поділяють на бухгалтерський та оперативно-технічний види.

Оперативно-технічний облік - це прерогатива інженерно-технічних працівників і спеціалістів сільськогосподарського виробництва, що відображає переважно кількісні оцінки оперативно-господарської діяльності.

Бухгалтерський облік ведуть у бухгалтеріях господарств, техніка його ведення спрямована на системне і всеосяжне відображення результатів діяльності підприємства у власній оцінці згідно з планом рахунків бухгалтерського обліку.

Процеси входження підприємств у ринок багатоукладності та різних форм господарювання, інтеграційні процеси супроводжуються зростанням потреби в інформації внутрішньогосподарського призначення, насамперед маркетингового, фінансового, технічного характеру, переходу на міжнародні стандарти ведення обліку та звітності.

Одночасно скорочується кількість облікових працівників, зростають вимоги до спрощення обліку та скорочення звітності, стимулюється обмеження доступу до даних, що становлять комерційну таємницю.

Автоматизація обліку і контролю витрат на виробництво продукції тваринництва запроваджується у сільськогосподарських підприємствах України доволі повільно. У Тернопільській області, наприклад, лише кілька сільськогосподарських підприємств із понад восьмиста тією або іншою мірою автоматизували обліково-контрольний процес.

Такий стан з автоматизацією обліку та контролю в сільськогосподарських підприємствах не може задовольнити ні внутрішніх, ні зовнішніх користувачів інформації.

У складних соціально-економічних системах, якими є підприємства за допомогою інформації отримують відомості про внутрішній стан підприємства і оточуюче його середовище, про процеси, що відбуваються в середині та ззовні підприємства.

Інформаційні технології в своєму розвитку пройшли довгий шлях, кожний етап якого характеризувався своїми засобами обробки інформації та інформаційними носіями. Сучасний рівень розвитку інформаційної технологій має назву "нової інформаційної технології", ознаки якої – розподілена комп'ютерна техніка, розвинуті комунікації, діалоговий режим спілкування користувача інформації.

Ми вважаємо, що основним чинником, який стримує процес широкого застосування комп'ютерної техніки у сільському господарстві є низька платоспроможність сільськогосподарських підприємств, що не дає змоги їм придбати персональні комп'ютери, програмне забезпечення з наступною прив'язкою до конкретних умов господарювання, навчити спеціалістів користуватися ПЕОМ і закріпити здобуті знання на практиці.

За нашими підрахунками, для запровадження автоматизованого обліку та контролю в сільськогосподарському підприємстві, з одного боку, потрібно щонайменше 15 – 20 тис. грн. і не менше 0,3 – 0,5 тис. грн. щомісячно на експлуатацію ПЕОМ. З іншого боку, сільськогосподарське підприємство одержує певні переваги в оперативності й повноті отримання інформації; складанні фінансової, податкової та статистичної звітності; прогнозуванні перспектив розвитку підприємства тощо.

Комп'ютерні технології дедалі ширше поширюються в галузях народного господарства і, зокрема, в сільському господарстві як прогресивна і перспективна індустрія обробки управлінської інформації. Першочерговим об'єктом автоматизації обробки інформації підприємства вважається

бухгалтерський облік. Серед комплексів АРМБ (автоматизоване робоче місце бухгалтера) сільськогосподарського підприємства виділяється галузь тваринництва своєю специфічністю та обліком.

Засоби АРМБ включають: технічне, програмне, та інформаційне забезпечення.

Технічне забезпечення базується на ПЕОМ типу IBM PC AT або на суміжних з ними у своїй стандартній конфігурації, які мають такі характеристики: процесор – 386 і вище, вінчестер – понад 40 Мбайт, клавіатура, друкарський пристрій з широким друком (128-200 символів).

Програмне забезпечення – це комплекс оригінальних програм у середовищі СУД (система управління бази даних) FOXPRO, FOXBASE.

Інформаційне забезпечення - це вхідна інформація у вигляді змінної (разової) інформації, що складається з таких первинних документів:

- акт на оприбуткування приплоду тварин (ф. № 95);
- акт на вибуття тварин та птиці (ф. №100);
- товарно-транспортна накладна (Ф. №1- с.г.);
- акт переведення тварин (ф. № 97);
- акт на вибраковку тварин із основного стада (ф. № 57);
- акт на передачу (продаж-купівлю тварин та птиці за договорами з громадянами (ф. № 956);

Поширені такі нормативно-довідкові бази даних (БД):

- господарські операції (проводки) (далі - БДГО);
- сальдова БД (далі - СБД);
- робоча база (поточна) (далі – РБД).

В цілому загальний порядок і послідовність ведення обліку тварин на вирощувані та відгодівлі на АРАБ на базі ПЕОМ можна подати у вигляді схеми на рис .3.3

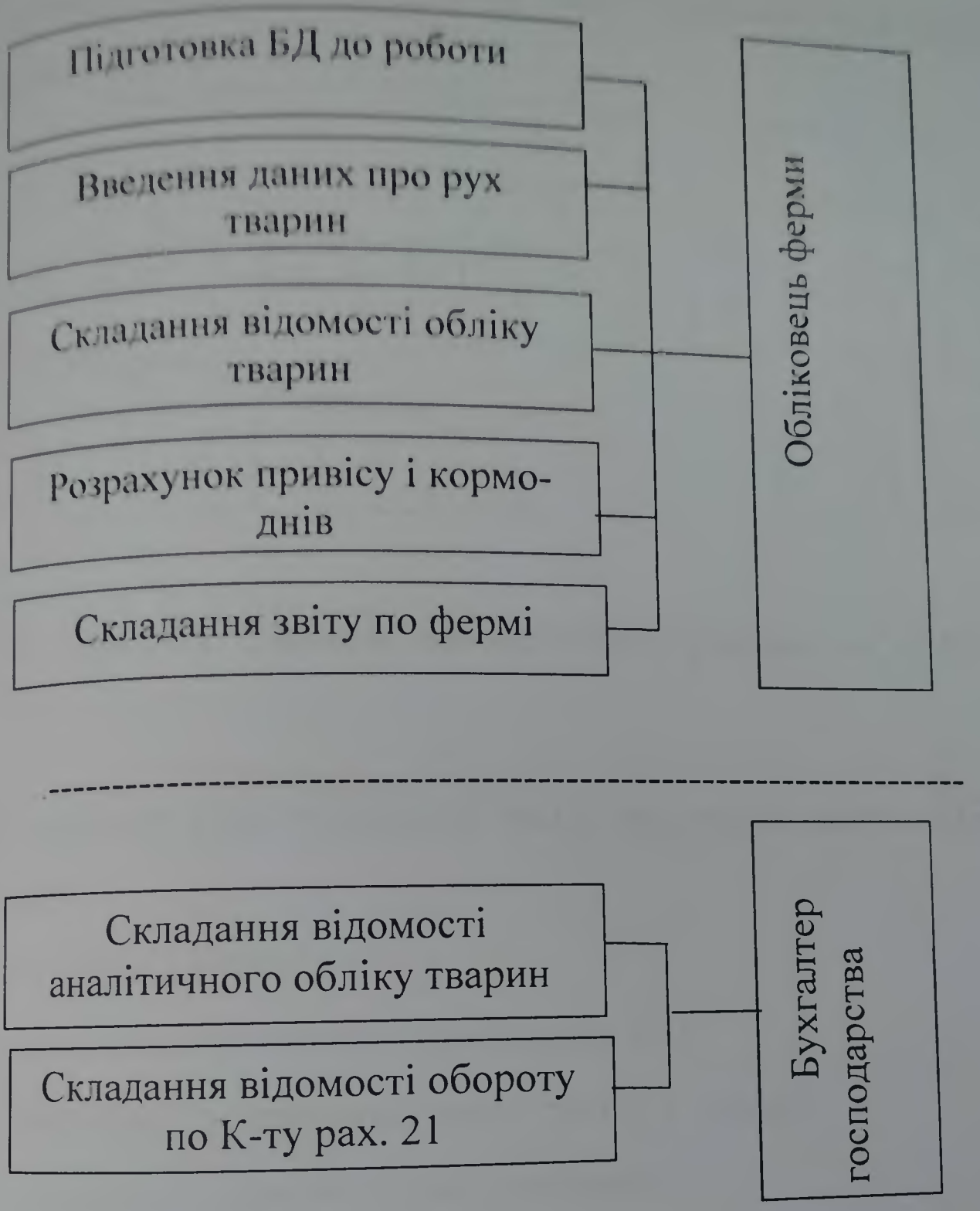



**Рис 3.3.** ***Загальна схема технологій ведення обліку тварин на АРМ бухгалтера.***

На АРМБ розробляють в автоматизованому режимі необхідні вихідні документи (машинограми), які за своїм змістом і обсягом інформації повністю відповідають вимогам обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі на рівні підрозділу (ферми) і бухгалтерії господарства.

На АРМБ безпосередньо працюють обліковець ферми або бухгалтер на ПЕОМ в діалоговому режимі "бухгалтер-комп'ютер" за пунктами трирівневого меню (схемою "дерево"): І-й рівень меню (головне); ІІ-й рівень меню; ІІІ-й рівень меню – див. рис. 3.4.

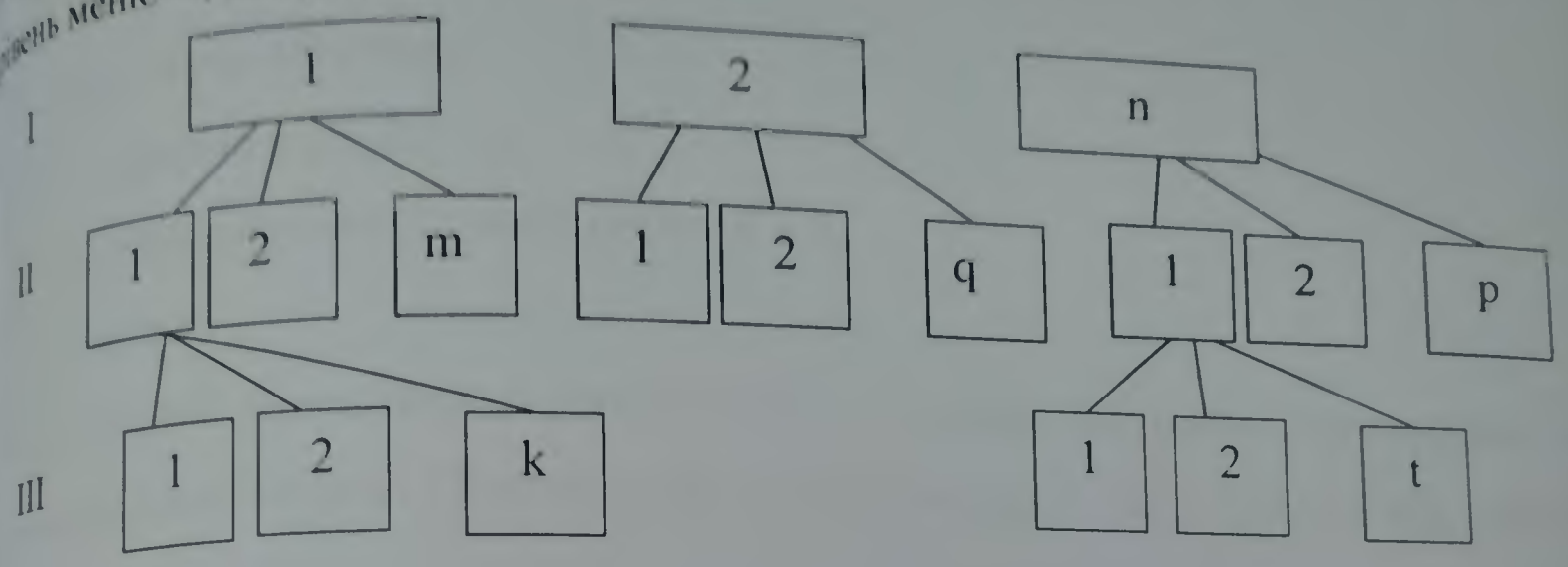



**Рис. 3.4.** ***"Дерево" послідовності роботи на АРМ***

На першому рівні головного меню визначено наступні основні "режими (види) робіт".

Зміст меню І рівня:

1) введення нормативно-довідкових БД;

2) введення і розрахунки даних про рух тварин;

3) складання і друк вихідних регістрів;

4) вихід із системи.

Відповідно до "дерева" послідовності кожний "режим робіт" меню І рівня має свій перелік робіт на ІІ рівні меню.

Так, режим робіт І рівня "Введення нормативно-довідкових БД " має на другому рівні таке меню:

1) підготовка БД до роботи;

2) коригування СБД;

3) коригування БДГО;

4) коригування РБД;

5) вихід.

За пунктом "Підготовка БД до роботи" цього меню бухгалтер переписує залишки у СБД з кінця на початок періоду і обнуління даних у РБД про рух тварин за попередній період. Виконують ці процедури з БД уже на III рівні меню.

Зміст меню III рівня:

1) перепис в СБД;

2) очищення і підготовка робочої БД;

3) вихід.

Обраний бухгалтером "вид робіт" з меню III рівня виконується в автоматичному режимі. Пункти робіт з коригуванням СБД, БДГО, РБД, мають своє меню III рівня.

Зміст меню III рівня для коригування:

- вилучення записів з БД;
- доповнення записів у БД;
- зміни записів у БД;
- зміни структури БД;
- вихід.

За допомогою перелічених робіт у меню III рівня бухгалтер у режимі діалогу за підказками на відеограмі дисплея здійснює необхідні зміни і коригування нормативно-довідкових БД. На АРМі обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі створюють нормативно-довідкові БД за господарськими операціями і сальдову БД. На підставі даних первинних документів і цих БД створюють "робочу" БД за звітний період.

Автоматизацію обліку і контролю в сільськогосподарських підприємствах можна розпочинати за умови наявності хоча б 2 – 3 комп'ютерів і програмного забезпечення. Бухгалтери підприємства можуть і не мати спеціальної комп'ютерної підготовки, але за допомогою спеціалістів фірми, які будуть здійснювати програмне забезпечення відповідно до умов конкретного підприємства, перші можуть отримати певні навики роботи з комп'ютером і через 1 – 2 місяці добре працювати на ньому.

АРМ бухгалтера з обліку витрат на виробництво можна поділити на три ієрархічні категорії [6, 249–250], (рис. 3.5).

1. АРМБ І категорії (цехи, дільниці, відділи тощо). Формування і підготовка первинної інформації у місцях її виникнення.

2. АРМБ ІІ категорії (бухгалтерія, сектор обліку витрат на виробництво). Вирішуються регламентні та запитні завдання з обліку витрат на виробництво загалом по підприємству.

3. АРМБ ІІІ категорії (управлінський персонал). Аналіз роботи структурного підприємства загалом, узагальнення зведених даних на виробництво; здійснення оперативного контролю за використанням трудових, матеріальних ресурсів, грошових коштів, організація внутрішнього аудиту.

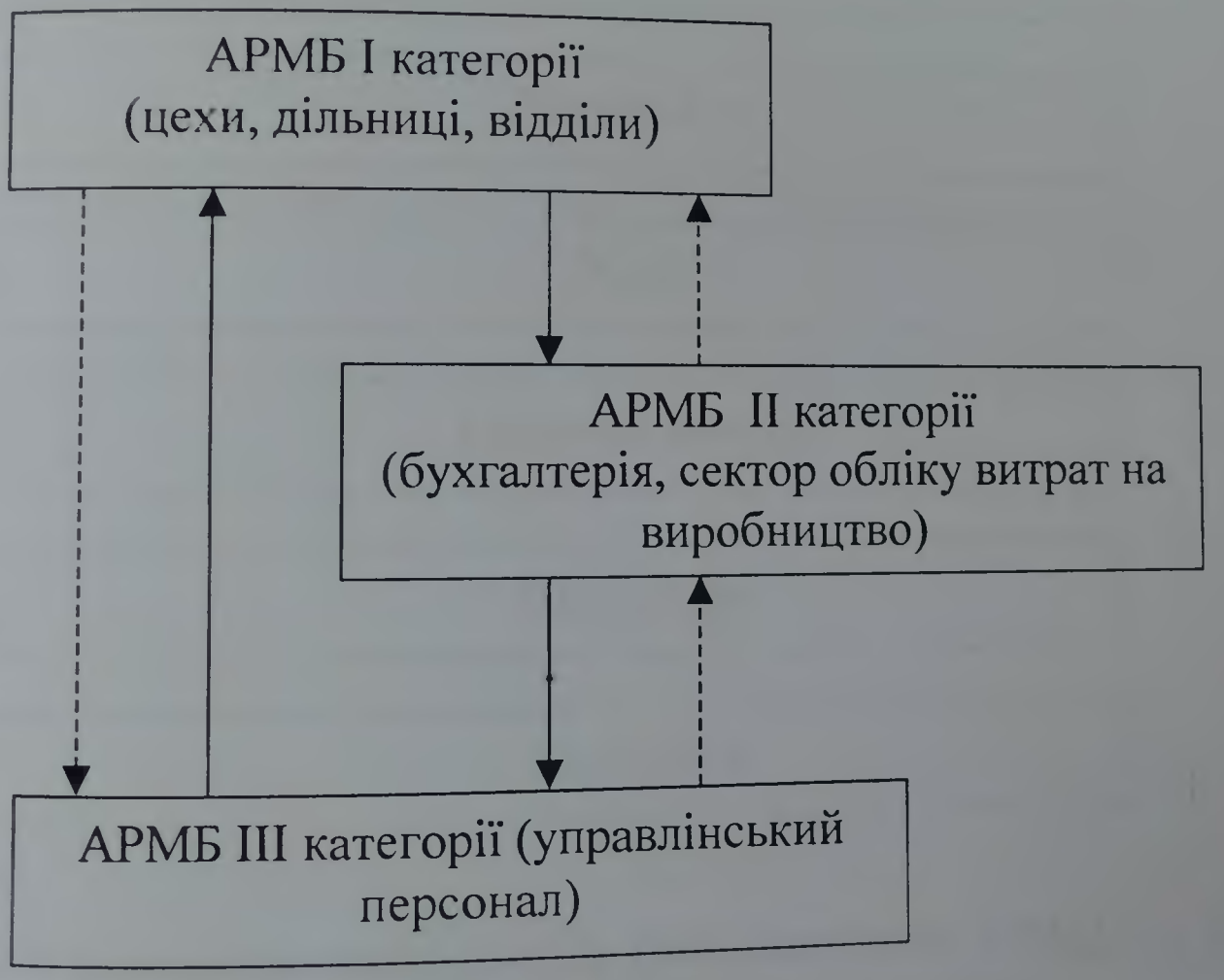



**Рис. 3.5.** ***Структурна схема організації АРМБ по обліку затрат на виробництво***

На більшості сільськогосподарських підприємствах України, де запроваджено АРМ бухгалтера, діє переважно АРМ ІІ категорії.

На базі ТзОВ "Агрофірма "Нива" (с. Кам'янки) Підволочиського району Тернопільської області, де запроваджено журнально-ордерну форму з

використанням персональних комп'ютерів, проаналізували можливості автоматизації облікового процесу в цілому на сільськогосподарських підприємствах Тернопільщини.

У даному підприємстві обладнано сім автоматизованих робочих місць, об'єднаних у мережу, та встановлено програму "1с Підприємство 7.7 SQL". Ця програма створює умови для праці з єдиною базою даних кількох клієнтам одночасно. На рисунку 3.5 показана структура профілів "1с Підприємство, 7.7 SQL" у досліджуваному підприємстві, а схема побудови обліку подана в додатку С.

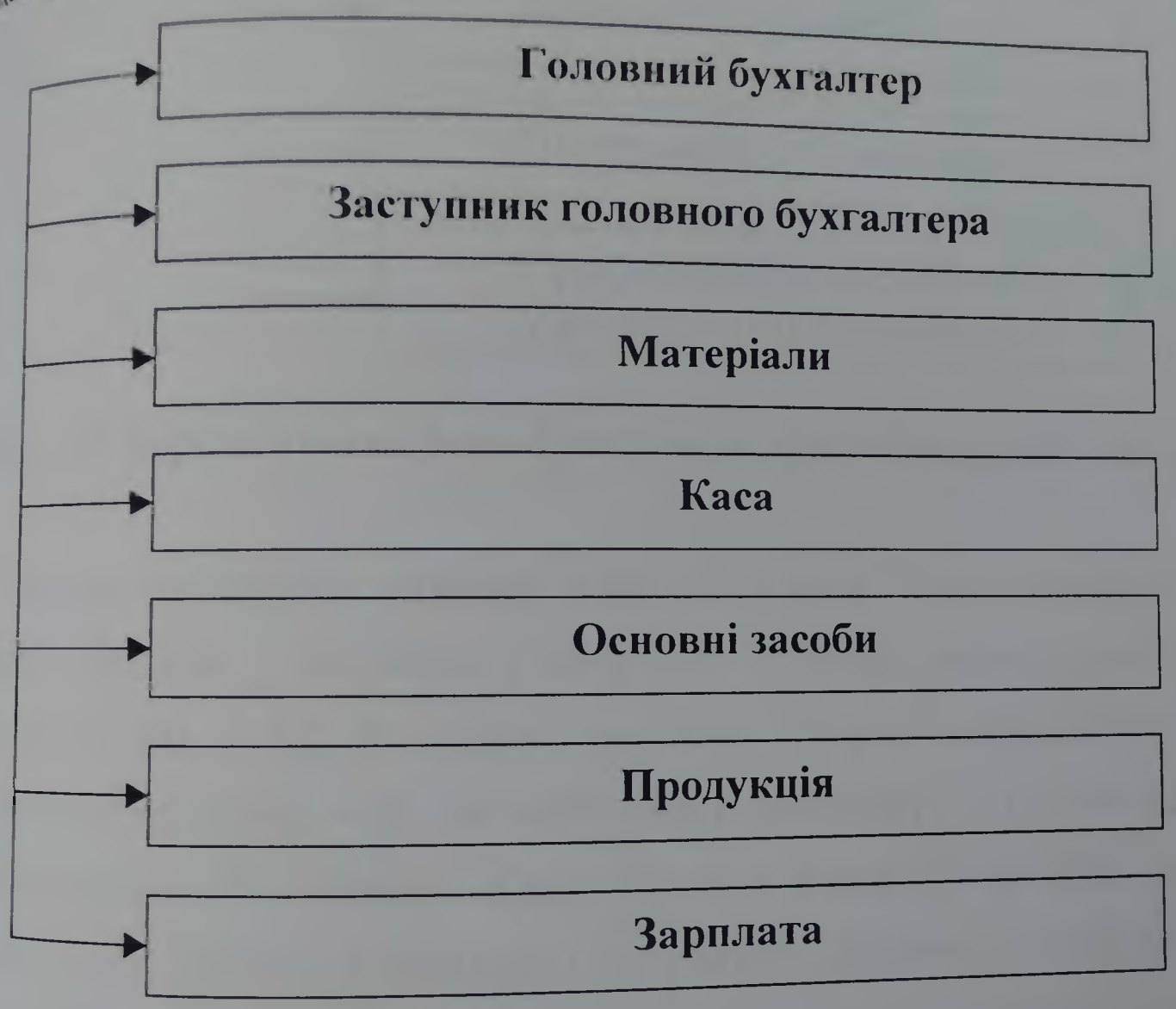



Рис. 3.6 *Структура профілів "1с Підприємство, 7.7 SQL" у ТзОВ "Агрофірма "Нива" Підволочиського району Тернопільської області*

Певна облікова система надає інформацію людині, яка приймає рішення, що може вплинути на наступні події. Обліковий працівник повинен передбачити взаємозв'язок між інформаційною системою, прогнозом людини,

ля приймає рішення, і процесом обраної ним дії, а також подіями, що можуть ідбутися.

Від того, як бухгалтер організовує професійні інформаційні потоки, ачною мірою залежить продуктивність роботи підприємства. Але родуктивність підприємства визначається не тільки кількістю інформації, а й її існістю, що повинен правильно розуміти та оцінювати бухгалтер (рис. 3.7).

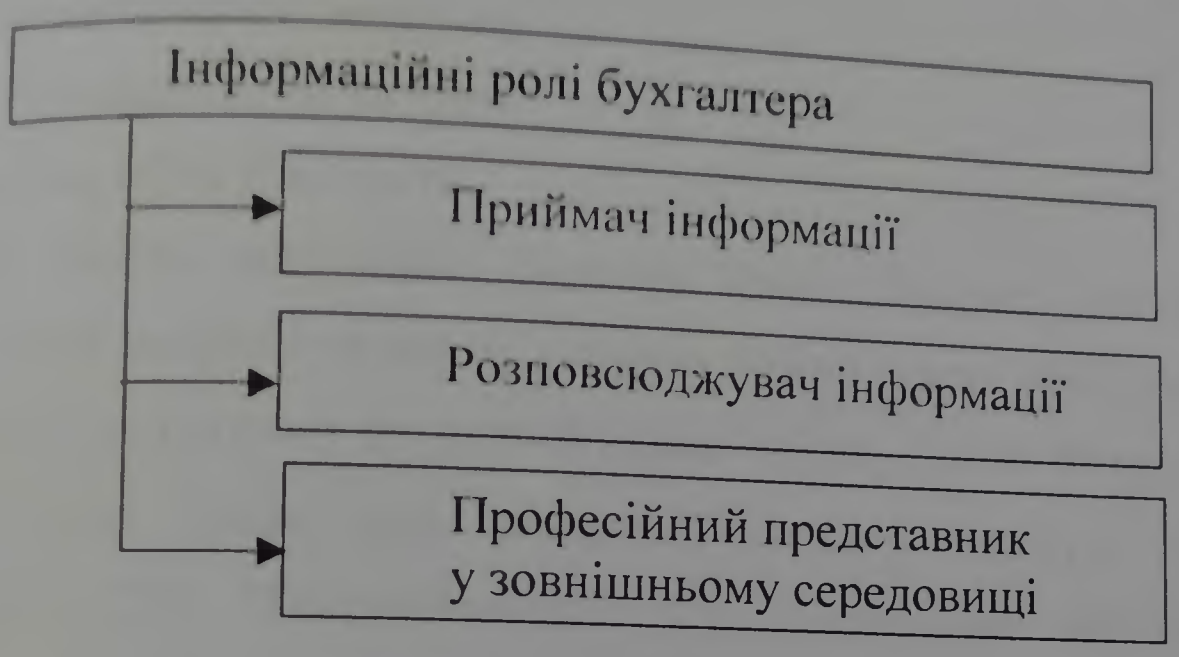



Рис. 3.7. *Інформаційна роль бухгалтера при застосуванні АРМ.*

Кожен працівник виконує свої обов'язки і для кожного створений рофіль. Профіль – це запис у програмі, в якому вказані певні права для ористувача [61, с.36]. У нашому випадку профілі дають змогу проставити втоматично прізвища осіб, які виписували документи, і здійснювати контроль а працівниками бухгалтерії. Крім цього, в кожному профілі зазначено той егмент робіт, що має виконувати бухгалтер. Наприклад, бухгалтер з обліку родукції може оприбутковувати продукцію, переміщувати її, для касира ередбачена виписка касових документів і ведення касової книги. Кожен рофіль захищений паролем від несанкціонованого доступу.

У ТзОВ "Агрофірма "Нива" комп'ютери розташовані у приміщенні бухгалтерії підприємства, тобто АРМ бухгалтера перебуває тільки на рівні II атегорії. Програма автоматизації передбачає окреме робоче місце "Продукція", де ведеться облік сільськогосподарської продукції та облік виходу отової продукції.

Для автоматизованого ведення обліку витрат встановлено спеціальний довідник "Види витрат". Даний довідник перебуває в меню "Довідники" → "Види витрат", де є дворівнева структура. На першому рівні відображають такі групи витрат:

а) адміністративні;

б) інші операційні витрати;

в) витрати на збут;

г) інші неопераційні витрати;

д) загальновиробничі витрати;

е) прямі виробничі витрати.

Другий рівень довідника підказує статті витрат, належність їх до відповідної групи витрат і на якому рахунку кожна стаття обліковується.

у процесі підготовки до автоматизації обліку ТзОВ "Агрофірма "Нива" використано такі коди для рахунків витрат другого порядку: 231 "Рослинництво", 232 "Тваринництво", 233 "Допоміжні виробництва", 234 "Промислові виробництва", 235 "Обслуговуючі виробництва", 911 "Загальновиробничі витрати рослинництва", 912 "Адміністративні витрати (на адмінуправлінський персонал)", 922 "Адміністративні витрати (у господарстві загалом)", 949 "Інші витрати операційної діяльності".

Таблиця 3.3

**Довідник. Види витрат**

| Назва групи витрат | Назва статті |
|---|---|
| 1 | 2 |
| Витрати рослинництва | • Брак у виробництві<br>• Вартість зеленої маси<br>• Жива тягова сила<br>• Засоби захисту рослин<br>• Інші витрати<br>• Мінеральні добрива<br>• МТП<br>• Насіння і садивний матеріал<br>• Органічні добрива<br>• Орендна оплата<br>• Природні втрати |
| Витрати тваринництва | • Засоби захисту тварин<br>• Інші витрати тваринництва<br>• Корми<br>• Падіж<br>• Пальне та мастильні матеріали |

Продовження таблиці 3.3

| 1 | 2 |
|---|---|
| Сильні витрати | • Автоматизація<br>• Витрати газу<br>• Витрати електроенергії<br>• Витрати матеріалів<br>• Витрати на збут<br>• Витрати на утримання основних засобів<br>• Відрядження<br>• Загально виробничі витрати<br>• Нарахування на зарплату<br>• Оплата праці<br>• Проценти на кредит<br>• Роботи й послуги внутрішніх<br>• Роботи й послуги сторонніх |
| Витрати допоміжних виробництв | • Інші витрати допоміжних виробництв;<br>• Корми;<br>• Малоцінний інвентар;<br>• Пальне та мастильні матеріали. |
| Обслуговуючі виробництва | • Будматеріали<br>• Витрати на газ<br>• Електроенергія<br>• Інші витрати обслуговуючих виробництв<br>• Малоцінний інвентар<br>• Послуги внутрішні<br>• Продукти |
| Загально-виробничі витрати | • Інші витрати<br>• Загальновиробничі по рослинництву<br>• Загальновиробничі по тваринництву |
| Адміністративні витрати | • Витрати електроенергії<br>• Загальногосподарські витрати<br>• Знос МШП<br>• Інші адміністративні витрати<br>• Канцелярські витрати і послуги зв'язку<br>• Касове обслуговування<br>• Комп'ютерне програмне забезпечення<br>• Медикаменти<br>• Одноразові допомоги<br>• Паливо мастильні<br>• Пільгові пенсії<br>• Податки<br>• Послуги по лізингу<br>• Природні витрати<br>• Регресні пенсії<br>• Ремонтні роботи<br>• Фіксований податок<br>• Штраф, пеня |

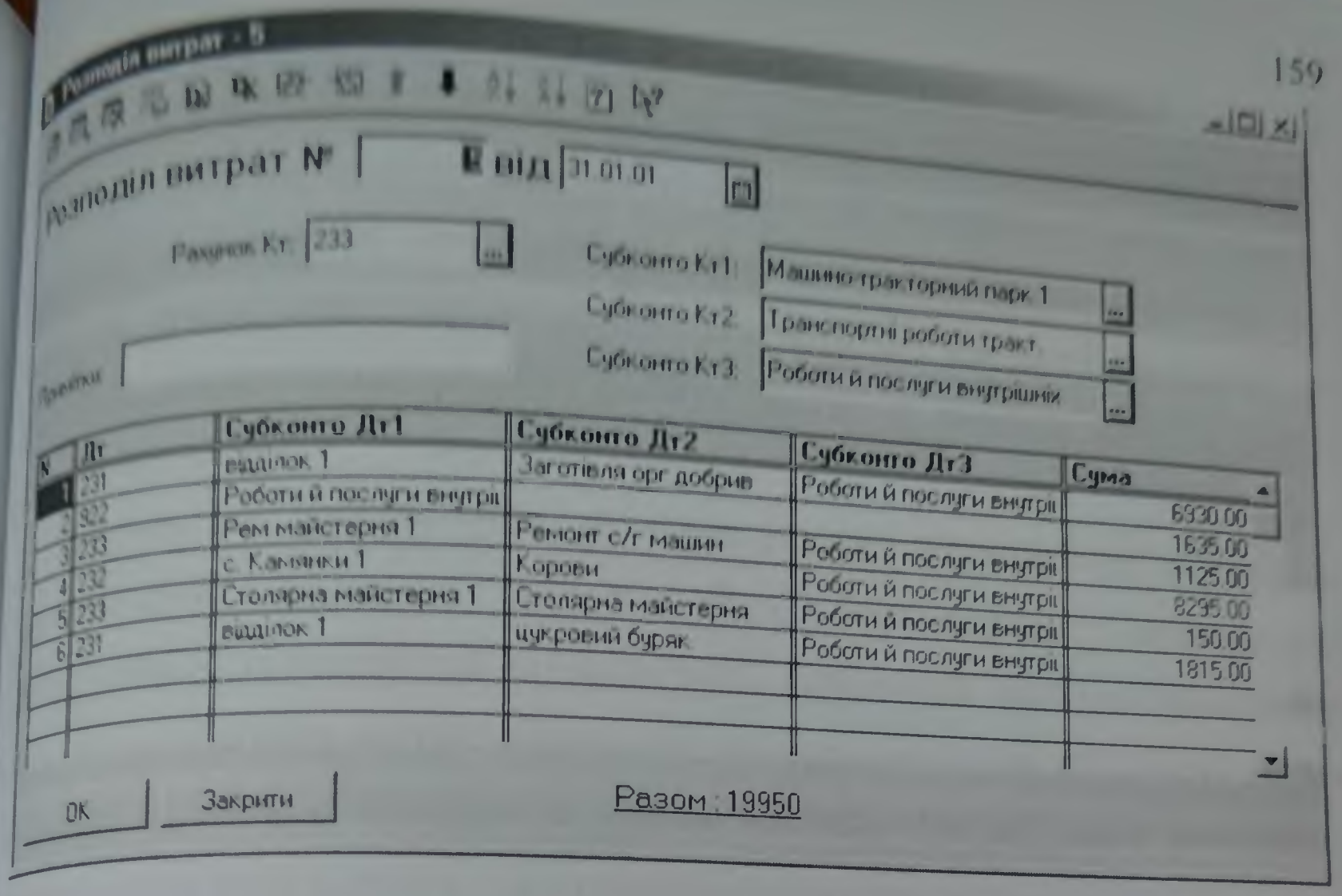



**Рис. 3.8** ***Довідник. Розподіл витрат.***

На рахунку 232 “Тваринництво”, з одного боку, відображають такі статті витрат, як корми, засоби захисту тварин, пальне та мастильні матеріали, інші прямі витрати тваринництва. Сюди ж чомусь занесено і падіж тварин. З іншого боку, оплата праці та нарахування на неї віднесено до такого виду витрат, як спільні витрати. Ці витрати не мають рахункового коду і розміщуються після рахунка 94 “Інші операційні витрати”. Ми переконані, що спільні витрати повинні мати рахунковий код у складі рахунка 23 “Виробництво”. Це може бути рахунок 236 “Спільні (нерозділені) витрати”.

Облік витрат на відгодівлю молодняка ВРХ ведуть дещо за іншими статтями, ніж за рештою видів і груп тварин: амортизація, витрати газу, електроенергії, корми, оплата праці, пальне та мастильні матеріали, роботи і послуги внутрішні, роботи і послуги сторонні, інші витрати тваринництва. На нашу думку, перелік статей витрат має бути єдиним для всього тваринництва і для цього найбільше підходить перелік статей для відгодівлі молодняка ВРХ.

у ТзОВ "Агрофірма "Нива" не використовують рахунків класу 8 "Витрати за елементами", вважаючи, що вони по суті є транзитними і в господарстві їм не знайшлось практичного застосування. Таким чином, обліковим працівникам полегшується їхня робота. На наш погляд, це помилкова думка, адже у річній фінансовій звітності має бути інформація за елементами витрат і тоді потрібно робити додатково виборку даних у доволі великих обсягах.

Витрати на виробництво у тваринництві формуються за трьома тваринницькими фермами сіл Кам'янки, Мовчанівка, Хмелиськ. У досліджуваному господарстві продовжують працювати над удосконаленням кодів і порядку обліку витрат, вважаючи, що будь-яка група або стаття витрат може бути звужена, розширена чи зовсім замінена. Це дає змогу детальніше проаналізувати різні витрати та створити основу для ведення управлінського обліку. Матеріали, витрачені на виробництво продукції, відображають у відомості "Списання ТМЦ", що попередньо реєструють у журналі "Складські документи". Тут вказують: місце зберігання (склад, матеріально-відповідальну особу), рахунок, на який списують товарно-матеріальні цінності, вид (ставку), ПДВ, субконто, списання. Далі відображають назву ТМЦ, які списують на виробництво, їх кількість і суму, а також залишок їх на складі (рис. 3.9 ).

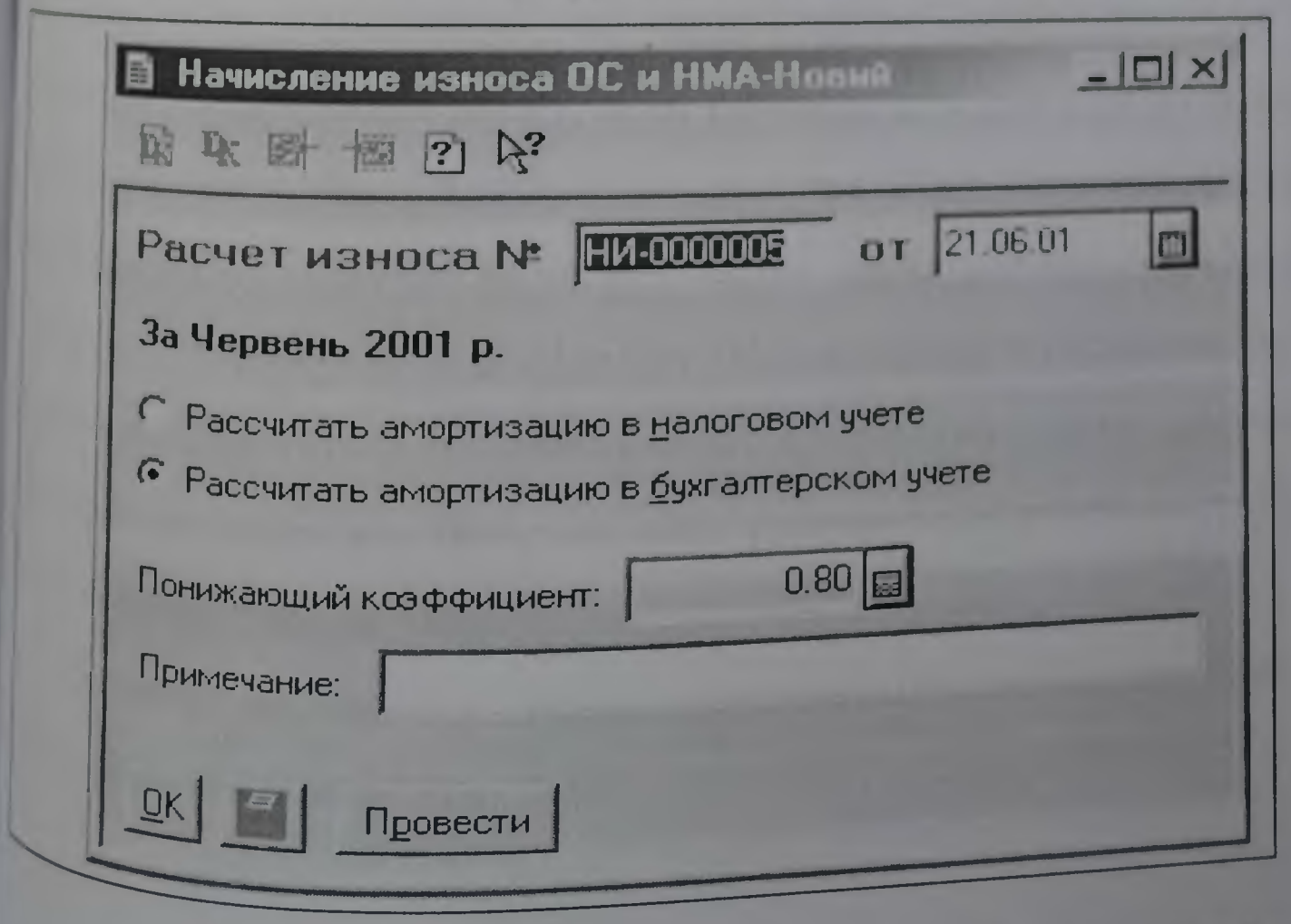



**Рис.3.9** ***Електронна форма документа "Нарахування зносу".***

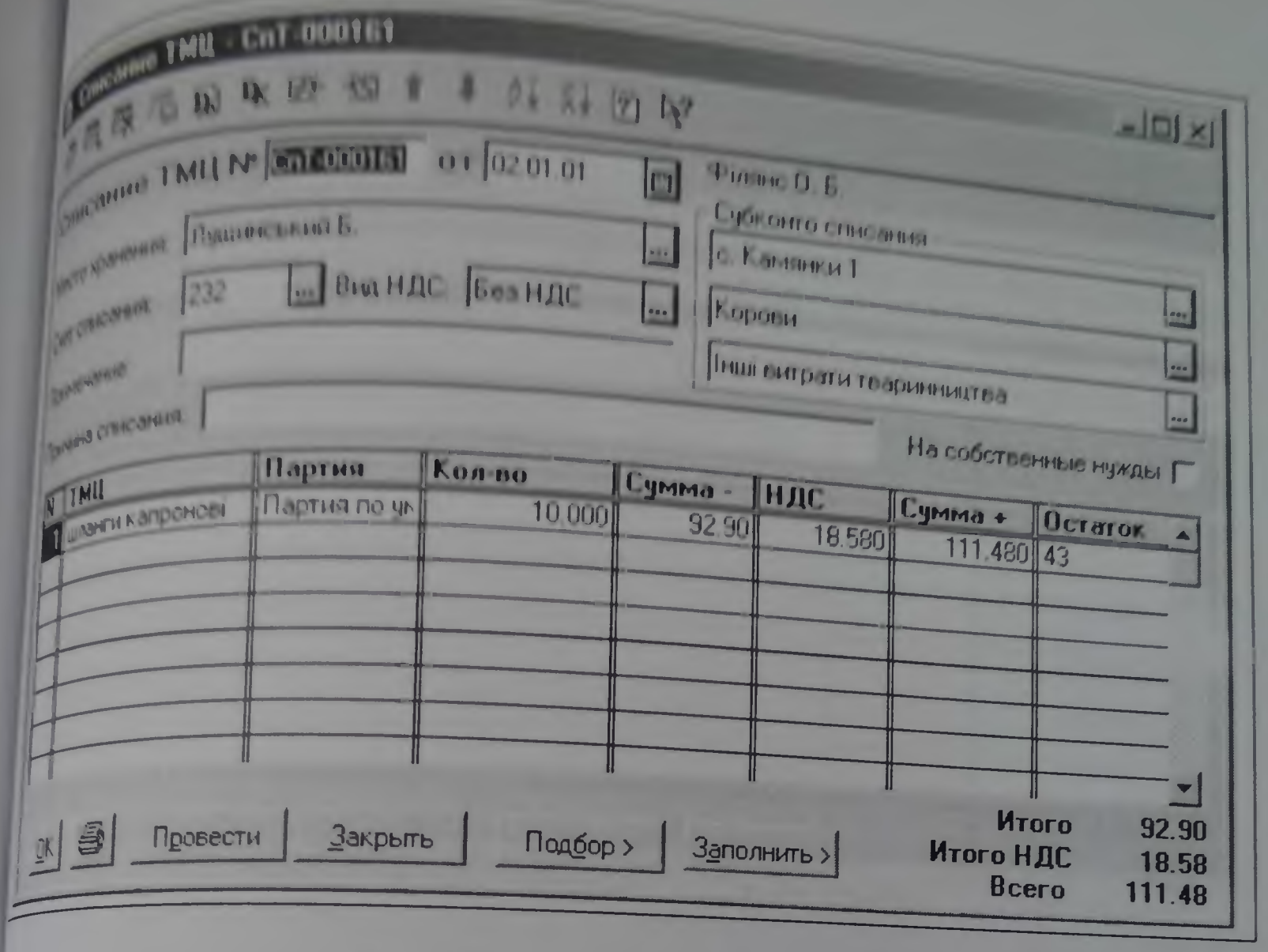



**Рис. 3.10.** ***Документ "Списання ТМЦ"***

Списуючи ті чи інші витрати або матеріал на виробництво, вказуємо ту статтю, що нам потрібна. Вводячи нову статтю вказують рахунок синтетичного обліку, на якому будуть закривати статтю.

Списання амортизації на виробництво здійснюють за допомогою документа "Нарахування зносу". Він призначений для списання амортизації на витрати виробництва, і в ньому вказані два види нарахувань: нарахування в бухгалтерському обліку та нарахування в податковому обліку, а також відповідно і понижуючий коефіцієнт. Нарахування здійснюють раз на місяць і за всіма необоротними активами, тому на підставі цього документа роблять проводки залежно від того, на яких рахунках ведеться амортизація тих чи інших необоротних активів.

Витрати на оплату праці нараховують за допомогою документа "Нарахування зарплати" рис. 3.11

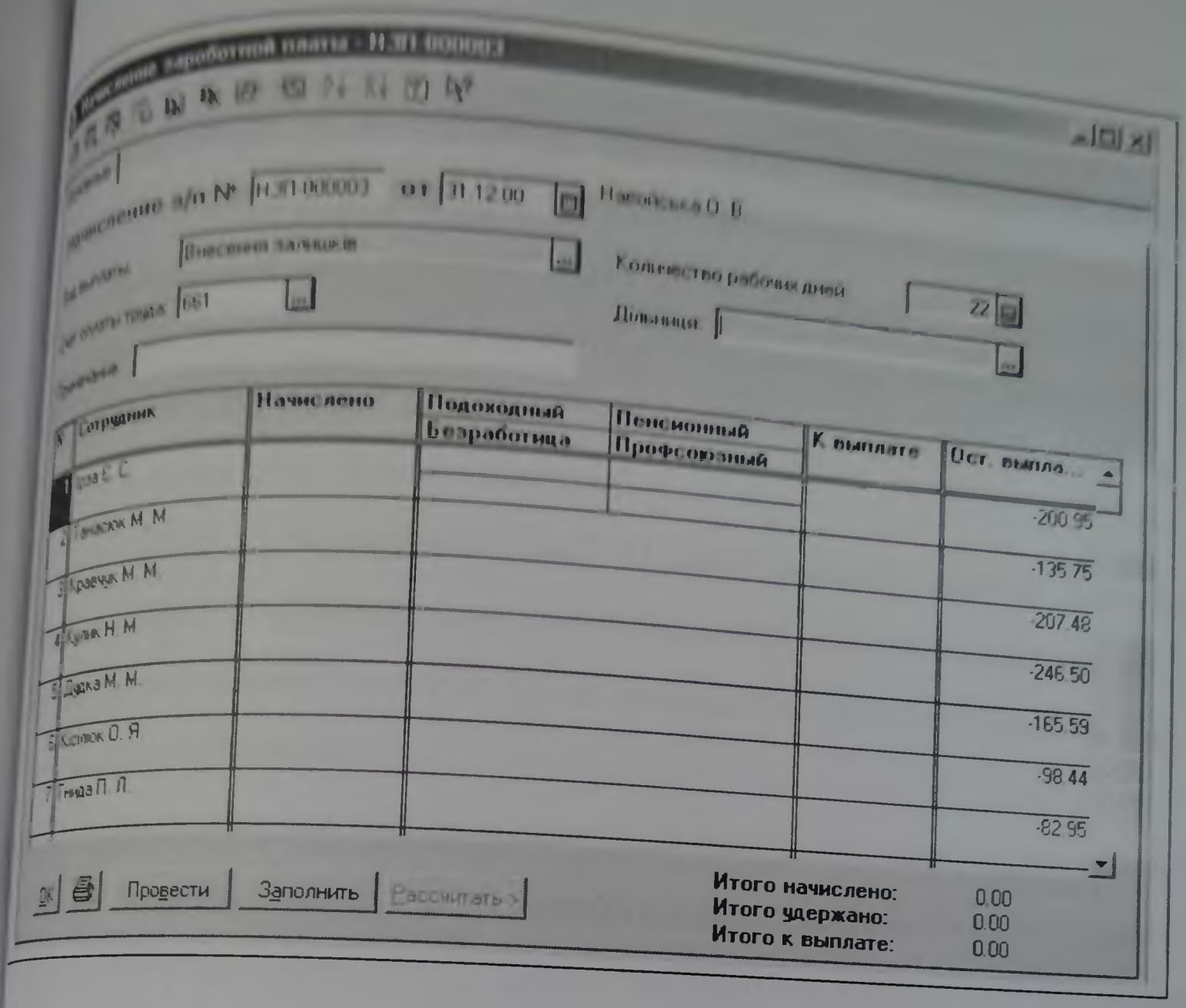



**Рис. 3.11** ***Електронна форма документа "Нарахування зарплати".***

За цим документом списують витрати на оплату праці працівникам господарства, у ньому вказують прізвища, кількість відпрацьованих днів, і суму нарахованої оплати, крім цього, підрозділ і вид зарплати.

Списання робіт і послуг автотранспорту здійснюють щомісячно за допомогою документа "Розподіл транспортних витрат". У цьому документі вказують вантаж або ТМЦ, рахунок витрат, кількість тонно-кілометрів, загальну суму.

Розподіл витрат здійснюють за допомогою документа на дату його складання. У рахунку Кт – вказують кредит рахунка витрат.

Субконто Кт1 пов'язаний з довідником "Місце зберігання" і вказує звідки списують матеріали, роботи чи послуги. Субконто Кт2 – ТМЦ. Субконто Кт3 вказує вид витрат за довідником "Види витрат", субконто $Дт^1$ структурний підрозділ, субконто $Дт^2$ - назву продукції, робіт, послуг, субконто $Дт^3$ - роботи і

роботи внутрішні, роботи і послуги сторонні. Витрати ТзОВ "Агрофірми Нива" розподіляють у кінці кожного місяця.

Підсумкову та деталізовану інформацію про рух худоби (додаток Ц), виробництво продукції формують у стандартних звітах.

Інформацію про залишки і обіг за видами витрат, що обліковуються на рахунку 23 "Виробництво", подають у стандартному звіті "Оборотно-сальдова відомість по рахунку", а детальну інформацію про операції на цьому ж рахунку в стандартному звіті "Картка рахунка".

у ТзОВ " Агрофірма"Нива" Підволочиського району Тернопільської області поряд із стандартними звітами складають спеціальний звіт "Аналіз витрат виробництва"(додаток Ц), а розподіл витрат здійснюють в окремому документі (додаток Ш).

З цього звіту внутрішні користувачі інформації можуть отримати будь-які дані про витрати відповідно до кожного виду продукції. У звіті вказують статті витрат, назву продукції, суму витрат за місяць і з початку року, підсумок по кожній статті витрат та їх загальний підсумок.

Протягом кількох найближчих років досліджуване підприємство має намір запровадити АРМ І категорії, тобто встановити комп'ютерну техніку в бригадах, фермах та інших первинних структурних підрозділах підприємства. Паралельно з цим керівники і спеціалісти думають над тим, як запровадити лічильники, датчики, дозатори та мікропроцесорні пристрої під час оновлення технологічних ліній для ВРХ, що дає змогу перейти на індивідуальний розрахунок витрат кормів для кожної тварини: випоювання молока – для телят, режиму доїння – для корів.

Отже, використання АРМ облікових працівників на базі ЕОМ дасть змогу поряд із зведенням даних виробничого обліку здійснювати управлінський контроль за ходом і результатами виробництва, проводити аналітичні розрахунки при мінімальних затратах робочого часу облікових працівників.

**Висновки до розділу III**

Вивчивши питання економічного контролю витрат у тваринництві, ми робили наступні висновки.

1. У тваринництві контролер повинен перевіряти: а) реальність і правильність оформлення господарських операцій за відповідними первинними документами; б) чи показники обсягів, наприклад надоєного молока у "Журналі обліку надою молока" (ф.112 – с. г.) відповідають показникам обсягів у "Розрахунку нарахування оплати праці працівникам тваринництва" (ф.69 – с. г.); в) досліджувати причинно-наслідкові зв'язки між господарськими операціями, що здійснюються у тваринництві, для виявлення зайвих, чи яких з певних причин не вистачає; г) за допомогою економічного аналізу встановлювати показники, що можуть піддаватись сумніву та додатковій перевірці; д) вибудовувати стрункі логічні схеми, що дають змогу розкрити механізм економічних злочинів і господарських порушень у тваринництві.

2. З метою виявлення відхилень від встановлених норм у тваринництві нами запропоновано сім загальних формул, які успішно можна використовувати у досліджуваній галузі. Це формули розрахунку відхилень у нормі, ціні, ставці заробітної плати та продуктивності праці, у змінних і умовно-постійних накладних витратах і відхилення у зміні ефективності використання робочого часу.

3. У сільськогосподарських підприємствах відхилення від норм можна ефективно використовувати, за умови запровадження нормативного методу планування, обліку та контролю. У тваринництві необхідно виробити певні правила реагування на відхилення від норм. За законами динаміки, вони мають бути адекватними до розмаху (величини) відхилення. Якщо відхилення незначні, непостійні, то є всі підстави не реагувати на них. Коли ж відхилення значні, постійного характеру (розмір відхилення перевищує 23-30% від запланованого рівня), тоді потрібно певним чином реагувати. Дані про відхилення можна отримувати за сигнальними документами або ж на підставі "Звіту про виконання бюджету витрат".

4. Якщо у сільськогосподарському підприємстві недостатньо кормів, фінансових ресурсів для їх придбання, то потрібно вирішувати питання про скорочення поголів'я тварин. Рішення про вибракування (продаж) тварин приймає завідувач ферми за погодженням із зоотехніком ферми. Рішення про підвищення оплати праці у тваринництві є доцільними лише в тому випадку, коли підприємство може економічно покрити такі витрати.

5. Управління відхиленнями змінних виробничих витрат необхідно починати із встановлення характеру поведінки кожного елемента з переліку цих витрат. Відхилення змінних накладних витрат можуть виникати за рахунок ставки розподілу, тому необхідно здійснити детальний аналіз окремих статей бюджету накладних витрат. Керуючись "правилом великого пальця", доволі поширеним серед менеджерів Заходу, пропонуємо встановити мінімальний контрольований відсоток відхилень від стандартних витрат у тваринництві в розмірі 20%. Відхилення витрат на персонал управління фермою потрібно контролювати шляхом порівняння оплати праці за штатним розписом і фактично нарахованої.

Щоб управляти відхиленнями постійних виробничих витрат, необхідно (як і в змінних виробничих витратах) розписати їх склад. Особливо потрібно звернути увагу на виникнення відхилень у постійних виробничих витратах, яких не планували.

6. В умовах трансформування економіки важливо навчитись своєчасно реагувати на зміни кон'юнктури ринку шляхом оновлення складу покупців, пошуку вигідних цін реалізації, перегляду термінів і забезпечення оптимальних партій перевезення тваринницької продукції. На наш погляд, у системі обліку та контролю за витратами на збут треба повніше використовувати такий показник, як норматив витрат на збут одиниці продукції певного виду (за базу беруть одиницю продукції стандартної якості).

7. Для підвищення рентабельності продукції тваринництва необхідно, з одного боку, реалізувати комплекс заходів щодо підвищення продуктивності тварин, а з іншого – встановлювати на ринку вигідні для галузі ціни. За

допомогою системи гнучкого бюджету ми дослідили взаємозв'язок ціни – обсягу реалізації – продуктивності корів.

8. На основі вивчення і узагальнення нагромадженого досвіду сільськогосподарських підприємств автором розроблені рекомендації щодо вдосконалення технології ведення обліку тварин на АРМ бухгалтера. Роботу на АРМБ рекомендовано здійснювати безпосередньо обліковцем ферми або бухгалтером на ПЕОМ в діалоговому режимі „бухгалтер – комп'ютер" за пунктами трирівневого меню за схемою «дерево»: перший рівень меню (введення нормативно-довідкових баз даних (БД); введення і розрахунки даних про рух тварин; складання і друк вихідних регістрів; вихід з системи); другий рівень меню (підготовка БД до роботи; коригування сальдових баз даних (СБД); коригування робочих баз даних (РБД)); третій рівень меню (перепис в СБД; очищення і підготовка робочої БД; вихід).

# ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У дисертації наведене теоретичне узагальнення і нове вирішення проблеми вдосконалення організації та методики бухгалтерського обліку й контролю виробничих витрат у тваринництві відповідно до вимог нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що виявляється в наступних отриманих автором наукових і практичних результатах.

1. Тваринництво України сьогодні перебуває у стані занепаду, обсяги виробництва і поголів'я тварин зменшились за останні десять років у 2–4 рази. Зруйнована значна кількість приміщень тваринницьких ферм, у критичному стані знаходиться племінна справа. У зв'язку з цим потрібна Державна програма розвитку тваринництва з акцентом на розвиток племінних якостей тварин, автоматизації виробничих процесів і створення умов для пільгового кредитування та оподаткування.

2. На організацію обліку і контролю виробничих витрат в тваринництві суттєво впливають характерні для нього технологічні особливості, зокрема:

- розведення, вирощування (дорощування) та відгодівля тварин;
- природно-економічна зона розведення тварин, спосіб їх утримання, масштаби сільськогосподарських підприємств, забезпеченість трудовими ресурсами, рівень механізації виробничих процесів, режим роботи тваринників;
- співіснування у тваринництві різних форм власності та форм господарювання.

3. Основними напрямами удосконалення обліку в тваринництві є: оптимізація первинних документів та облікових реєстрів, вдосконалення методики, організації практики ведення обліку і контролю; розробка та вдосконалення форм і варіантів бухгалтерського обліку, скорочення звітності, поліпшення якості та підготовки бухгалтерських кадрів (бухгалтерів основного виробництва, обліковців).

4. Витрати на виробництво продукції тваринництва рекомендується класифікувати за такими основними ознаками:

- співвідношенням витрат до норм (нормативів);
- рівнем складності віднесення витрат на об'єкти обліку (прямі та непрямі);
- видами виробленої продукції тваринництва (витрати на основну (умовну) продукцію та витрати на побічну продукцію);
- характером витрат (виробничі та невиробничі);
- центрами витрат (за групами тварин, конкретними працівниками ферми, цехами, бригадами);
- відношенням до обсягу випуску продукції (умовно-постійні та змінні витрати);
- калькуляційними статтями та економічними елементами витрат;
- тривалістю здійснення витрат (довготривалі, повсякчасні, короткотривалі та періодичні).

5. Для вдосконалення обліку і контролю за витратами кормів рекомендується щомісячно вести "Відомість аналітичного обліку витрат кормів" за принципом типової форми 13 "Виробництво і собівартість продукції тваринництва" (розділ 7 "Витрати кормів") річного бухгалтерського балансу підприємства. Записи слід робити за місяць і зростаючим підсумком з початку року. Оплату праці тваринників доцільно контролювати під час перевірки правильності заповнення "Розрахунків нарахування оплати праці працівникам тваринництва"(ф. 69 с.-г.).

6. Серед непрямих витрат на виробництво продукції тваринництва домінують витрати на енергоносії (нафтопродукти, електроенергію), витрати на ремонтні роботи на фермах та амортизацію основних засобів тощо. Економія енергоносіїв досягається шляхом встановлення щомісячних лімітів і норм витрачання нафтопродуктів, електроенергії; закріпленням відповідальних осіб за режимом економії на фермі.

7. Втрати від падежу тварин слід розцінювати як безповоротний брак у виробництві. Ці втрати рекомендується відображати на синтетичному рахунку 24 "Брак у виробництві", замість рахунка 91 "Загальновиробничі витрати".

8. Контроль за відхиленнями від норм витрат у тваринництві пропонується класифікувати за:

- часом проведення (попередній, поточний і наступний контроль);
- джерелами контрольних даних (документальний, фактичний контроль);
- способами здійснення (розслідування, господарська суперечка, обстеження, економічний аналіз, ревізія). В процесі контролю доцільно використовувати прогресивні методи обліку та контролю, зокрема: стандарт-кост (нормативний метод), директ-кост, контролінг.

# СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ


1. Андрійчук В.Г. Економіка аграрних підприємств: Підручник. – К.: ІЗМН, 1996. – 512 с.
2. Андрушків Б.М., Кузьмін О.Є. Основи менеджменту. - Львів: Світ. 1995. – 296 с.
3. Арзуманян Е.А., Бегучев А.П. Животноводство. - М.: Агропромиздат, 1985. – 215с.
4. Аудит и ревизия. Справ. пособие / А.Л. Бавдей, И.Н. Белый, Н.П. Дробышевский и др.; Под общей ред. И.Н. Белого. - Мн.: "Мисанта" 1994. - 221 с.
5. Белебеха И.А. Учёт и калькуляция себестоимости сельськохозяйственной продукции. - Львов: "Выща" школа при Львовском государственном унивеситете, 1995. - 176 с.
6. Белебеха І.О., Атамас П.Й. ЄБМ у бухгалтерському обліку. – К.: Урожай, 1990. – 176 с.
7. Белобородова В.А. Бухгалтерский учёт с основами экономического анализа. - М.: Финансы и статистика. 1982. - 252 с.
8. Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве – 3–е изд., перероб. и доп. – М.: Агропромиздат, 1988. – 320с.
9. Белый И.Н. Учет издержек и калькулирование сельськохозяйственной продукции. - Минск: Урожай. 1987. - 144 с.
10. Бенько М.М. Облік і контроль витрат на виробництво (на прикладі підприємств переробної промисловості України) / Автореферат дисертації к.е.н. - 08.06.04. - К.: КНЕУ/. 1998. - 18 с.
11. Білуха М.Г. Аудит у бізнесі. – Дніпропетровськ: Преском, 1995. – 240с.
12. Білуха М.Г. Курс аудиту. /Підручник/. - 2-е вид., перероб. - К.: Вища школа, Т-во Знання, КОО, 1999. - 574 с.
13. Бланк И.А. Управление прибылью. – К.: Ника-центр, 1998. – 544с.

16.Бородкин А.С. Шоковая терапия для бухгалтерського учёта.// Світ бухгалтерського обліку.- 1997.- №7.- с.43-44.

17.Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація.// Бухгалтерський облік і аудит/, 2001, №2.

18.Брок Х.Р., Палмер И.Е. Бухгалтерский учёт в США. - М.: Финансы и статистика, 1991. - 184 с.

19.Бутинець Ф.Ф. Організація ревізії в колгоспі. - К.: Урожай. 1976. - 232 с.

20.Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку. Ч. 2. - Житомир: ЖІТІ. 1996. - 528 с.

21.Бутинець Ф.Ф., Барабаш С.В., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія. - Вид. 2-е, доп. і перероб: /Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". - Житомир: ЖІТІ. 2000 - 512 с.

22.Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія: Підручник. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512с.

23.Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Підручник для вузів Ю.Я. Литвин, П.Я. Хомин, В.С. Совінський, М.С. Палюх, В.А. Дерій та ін.; За ред. Ю.Я. Литвина. - 2-е вид., перер. і доп. - Тернопіль: Чарівниця, 1995. - 824 с.

24.Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. - Житомир: ЖІТІ/, 2000. - 608 с.

25.Валуев Б.И. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учёта // Світ бухгалтерського обліку. 1998. - № 1. – с. 7-10

26.Вказівки про склад та порядок заповнення облікових реєстрів малими підприємствами / Затверджені наказом № 112 Міністерства фінансів України від 31 травня 1996 р. // Галицькі контракти. - 1996. - № 33. с. 41-54.

27.Волков С.И., Краева Т.А., Савин В.П. Методологические основы автоматизированного учёта на предприятиях. - М.: Финансы. 1977. - 270 с.

26.Воронаєв Ю.Н. Оценка внутреннего контроля, // Бухгалтерский учёт. № 2. - 1996. - 43-46 с.

27.Гайдуцький П.І., Юрчишин В.В. Досвід реформування сільського господарства у Східній Німеччині та можливості його використання в Україні // Економіка України. – 1994. - №12 (397). – с.39 – 44.

28.Гершенгорин А.Т. Что такое АРМ бухгалтера? - М.: Финансы и статистика. 1988. - 95 с.

29.Голов С.Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік. - К.: ТОВ "Автоінтерсервіс", 1996. - 544 с.

30.Гринман Г.И. Бухгалтерский учёт в сельском хозяйстве. – 3-е изд., перероб. и доп. – М.: Агропромиздат, 1998.-459с.

31.Гринман Г.И. Совершенствование бухгалтерского учёта в сельском хозяйстве. - М.: Статистика. 1974. - 188 с.

32.Грінчук Л. К. Економіка, організація і планування сільськогосподарського виробництва. – 3-е вид., переробл. та доповн. – К: Вища школа, 1979. – 448с.

33.Гуцайлюк З.В. Методологические проблемы эффективности промышленного производства в условиях перестройки хозяйственного механизма. - К.: УМКВО, 1990. - 48 с.

34.Гуцайлюк З.В. Проблеми трансформації бухгалтерського обліку в Україні в умовах формування ринкових відносин, /Тези допов. міжвузівської науково-практичної конференції, "Проблеми реформування бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання".- Львів, 1997.- с.18-20.

35.Гуцайлюк З.В. Учёт и контроль производственных отходов. - М.: 1990. - 79 с.

36.Дерій В.А. Види і форми економічного контролю //Діло. – 1994. - №71. – с.5.

37.Довідник бухгалтера – економіста./Упор. П.Я.Хомин, В.Д.Забчук. – Тернопіль, 1999. – 176с.

38.Друри К. Введение в управленческий и производственный учёт. Пер. с англ. / Под ред. С.А. Табалиной. - М.: Аудит. 1994. - 560 с.

39.Друри К. Введение в управленческий и производственный учёт. Пер. с англ. / под пер. Табалиной. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 224с.

40.Друри К. Учёт издержек методом стандарт-кост: Пер. с англ. / Под ред. Н.Д. Эрнашвили. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 320 с.

41.Економіка підприємств АПК: Навч. посібник / за ред. професорів Дусановського С.Л., Олійника В.М., Дудара Т.Г. – Тернопіль: Вид-во "Тернопіль" 1997. - 260 с.

42.Ємець І.І., Митрофанов В.І., Малюга М.А. Раціональна організація первинного обліку в колгоспах і на міжгосподарських підприємствах. - К.: Урожай, 1982. - 240 с.

43.Журавель Г.П., Задорожний З.В. Бухгалтерський облік в умовах реформування економіки.- Тернопіль: АСТОН, 1995.- 380с.

44.Завгородний В.П. , Савченко В.Я. Бухгалтерський учёт, контроль и аудит в условиях рынка. - К.: Блиц-информ, 1995. - 829 с.

45.Задорожний З.В., Крупка Я.Д., Мельник Р.О. Бухгалтерський облік: практичний посібник, нормативне забезпечення.- К.: ІЗМНМОУ, 1996.- 404с.

46.Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16. 07. 1999 р.

47.Зінавчук В.В. Оганізаційні форми сільськогосподарських кооперативів США // Економіка АПК. – 1996. - №7. – с.72 – 80.

48.Ивашкевич В.Б. Организация бухгалтерского учёта в применении ЭВМ. - М.: Финансы и статистика, 1988. - 176 с.

49.Іпатенко М.С., Михайлов М.Г. Основні напрямки вдосконалення бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах. //Світ бух. обліку. – 1997. - №1.- с.22 – 24.

50.Інструкція по веденню бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах. / Затверджена наказом № 34 Міністерства сільського господарства від 5 лютого 1997 р. // Галицькі контракти. - 1997. - № 17. - 39-43 с.

51.Карпова Т.П. Основы управленческого учёта: учебное пособие.- М.: ИНФРА-М, 1997.- 392с.

52.Карпова Т.П. Управленческий учёт. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350с.

53.Карпова Т.П. Управленческий учёт. Учебник для вузов.- М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.- 350с.

54.Кірейцев Г.Г. Про поділ обліку на фінансовий і управлінський // бухгалтерія в сільському господарстві. - 1999.- № 11.- с.3-6.

55.Ковалёв В.В. Соколов Я.В. Основы управленческого учёта. СПб.: Лист, 1991. – 361с.

56.Коваленко Ю.С., Линник В.Г. Нормативный метод планирования, учёта и контроля издержек в животноводстве. - М.: Агропромиздат, 1990. - 127 с.

57.Ковальов В.В., Соколов Я.В. Основы управленческого учёта. СПб.: Лист, 1991.

58.Комплексна ревізія діяльності колгоспу / Л.І. Гайдуцький, М.І. Грицишин, С.М. Рогаченко та ін. - К.: Урожай, 1987. - 168 с.

59.Кондраков Н.Л. Бухгалтерский учёт в мясной и молочной промышленности. - М.: Агропромиздат, 1991. - 451 с.

60.Контрольно-ревизионная служба на селе. Вопросы и ответы. Справочная книга / Ф.Ф. Бутинец, Л.П. Гайдай, Ю.С. Цал-Цалко. - М.: Агропромиздат, 1986. - 158 с.

61.Коцупатрий М.М., Царьов М.С. Автоматизація обліку в тваринництві в умовах АРМ бухгалтера // Світ бух. обліку. – 1997 - №3. – с. 30 – 34.

63.Крамаровский Л.М. Ревизия и контроль. Учебник. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 1988. - 300 с.

64.Крамаровський Л.М.Ревизия и контроль. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 324с.

65.Криницкий Р.М. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учёта. - М.: Финансы и статистика, 1990. - 120 с.

66.Кужельний М. Особливості проведення внутрішнього аудиту // Бухгалтерський облік і аудит. № 4. - 1995.

66.Кужельний М.В. Бухгалтерский учёт и его контрольные функции. – М.: Финансы и статистика, 1985.- 143с.

67.Кузнецов И.Н. Ревизия хозяйственной деятельности предприятий. - М.: Финансы, 1968. - 200 с.

68.Ластовецкий В.Е. Учёт затрат по факторам производства и центрам ответственности. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 165с.

69.Линник В.Г. Калькуляція собівартості продукції сільськогосподарських підприємств: /Навч. посібник.- К.: НМКВО при Мінвузі УРСР, 1991.-220 с.

70.Линник В.Г. Особливості побудови обліку і контролю за умови оренди в сільськогосподарському виробництві: Текст лекцій. – К.: НМК ВО, 1990. – 72с.

71.Линник В.Г. Стан та перспективи розвитку обліку в сільському господарстві//Бухгалтерія в сільському господарстві. - 1998. - № 1. - с. 2-4.

72.Линник В.Г., Коцупатрий М.М. Організація обліку і контролю на тваринницьких фермах. – К.: Урожай, 1991. – 232с.

73.Литвин Ю.Я., Малишкін О.І. Облік і контроль в умовах нормативно-чекової системи. - К.: Урожай, 1991. - 144 с.

74.Литвин Ю.Я., Олійник В.М. Прогресивні методи обліку витрат на виробництво (вітчизняні і зарубіжні). - Тернопіль: Збруч, 1995. - 218с.

76.Литвин Ю.Я., Олійник В.М., Палюх М.С., Симчишин М.В. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в сільському господарстві. Підручник / За ред. Литвина Ю.Я.. – Тернопіль, 1998. - 376 с.

77.Лучко М.Р. Бухгалтерський облік в управлінні бізнесом: зарубіжний досвід. - К.: Облікінформ, 1997. - 144 с.

78.Майдайчик Б.И., Богданчик С.Л., Пономатенко П.Р. Основы управленческого учёта.// Контролинг.- 1992.- №2.- с.105-130.

79.Матвієць С. Облік в сільськогосподарських підприємствах // Баланс. – 1998. - №12. – с. 18 – 21.

80.Международные стандарты учёта и аудита. Сборник с коментариями. Вып. 1.: Международные стандарты учёта / Составитель М.М. Рапопорт. - М.: Фирма "Аудит-трейлинг", 1992. - 96 с.

81.Методика грошової оцінки земель / Постанова Кабінету Міністрів України від 23. 03. 1995 р.

82.Методичні рекомендації з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств/ Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 // Все про бухгалтерський облік. – 2001.- 20 серпня. – с.2-25.

83.Мех Я.В., Сумкіна Н.В., Дерій В.А. Облік, контроль і аналіз в умовах ринкових відносин: /Навч. посібник. - К.: ИМКВО, 1992. - 122с.

84.Миддлтон Д. Бухгалтерский учёт и принятие управленческих решений /Пер. с англ. – М.: Финансы, 1996. – 408с.

85.Микутис В.С. Учёт витрат и анализ себестоимости продукции свиноводства в межхозяйственных предприятиях. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 143с.

86.Мних Е.В. Становлення і перспективи розвитку сучасної системи бухгалтерського обліку і аудиту в Україні, //Світ бухгалтерського обліку. – 1997. - №1.

89.Мних Є.В. Аналіз і оцінка виробничої діяльності підприємств: Навч.посібник.- К.: 1994.- 104с.

87.Молчанов М.В. и др. Перепективная технология выращивания молочных коров. / Ж. Животноводство. - 1985. № 12.

88.Моссаковський Б.Б. Облік у тваринництві. – К.: Урожай, 1979. – 144с.

89.Моссаковський В.Б., Томощук О.Ф. Удосконалення обліку та контролю витрат в сільськогосподарських підприємствах // Економіка АПК. – 1998 . - №3. – с. 42 – 46.

90.Мулик Т.О., Гуцаленко Л.В. Удосконалення калькуляції собівартості продукції молочного скотарства // Світ бух. обліку. – 1998. - №12. – с. 18 – 21.

91.Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: Монографія. - Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. - 224 с.

92.Настільна книга сільського господаря (фермера). – К: Урожай, 1993. – 462с.

93.Неборський П.П., Белый И.Н. Ревизия и контроль в АПК./ Справ. пособие. -М.: Урожай, 1988. - 288 с.

94.Нелеп В.М. Планування на аграрному підприємстві. Підручник. - К.: КНЕУ, 2000 - 372 с.

95.Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэл Д. Принцыпы бухгалтерского учёта. Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. 2-е изд. - М.: Финансы и статистика, 1994. - 496 с.

96.Новиченко П.П., Рендухов И.М. Учёт витрат на производство в промышленности. - М.: Финансы и статистика, 1981. - 144 с.

97.Нормы и рационы кормления сельскохозяйственных животных (А.Г. Калашников, Н.И. Клеймов и др.). - М.: Агропромиздат, 1985.

98.Носова С.С. Экономический контроль: Сущность и формы проявления. – М.: Экономика, 1991. – 176с.

99.Облік в сільськогосподарських підприємствах за Національними стандартами. Дудка К.П., Жук В.М., Жук Н.Л., Кірейцев Г.Г., Кашуров О.О., Томчук О.Ф. Посібник. - Київ. Інститут аграрної економіки УААН, 2000. - 218 с.

100.Облік молодняка тварин і птиці: На допомогу бухгалтерові // Баланс. – 1997. - № 50. – с. 42.

101.Облік молодняка тварин і тварин на відгодівлі // Всё о бух. учёте. – 1998. -.№45(23 мая).

102.Облік на вирощуванні і відгодівлі // Всё о бух. учёте. - 1997. - №22. - с.39.

103.Олійник В.М. Облік і господарювання в управлінні агропромисловим комплексом. - Львів: Світ, 1992. - 124 с.

104.Олійник С.О. Облік процесу виробництва в колективних сільськогосподарських формуваннях (автореферат дисертації к.е.н. 01.06.04.) -К.: НАУ, 1997. - 220 с.

105.Остап'юк М.Я. Облік у господарських товариствах:/ Навч. посібник. - К.: ІСДО. 1993. - 112 с.

106.Палий В.Ф. Бухгалерский учёт в системе управленческой информации.- М.: Финансы, 1975.- 159с.

107.Палий В.Ф., Соколов Я.Р. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учёта. - М.: Финансы и статистика, 1981. - 224 с.

108.Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі. - 4.3. - К.: Лібра, 1996. - 424 с.

109.Пизенгольц М.З. Учёт витрат в животноводстве // Бухгалтерский учёт. - № 7. - 13-17 с.

110.Пизенгольц М.З., Варава А.П. Бухгалтерского учёта в сельском хозяйстве. Ч.2 - М.: Агропромиздат, 1987. - 512 с.

111.Пиріг І.М., Хомин П.Я., Данилюк Б.І. Облік податку на додану вартість, валових витрат і доходів.- Тернопіль: Джура, 1988.- 134с.

112.План рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій /Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 //Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. - №1. – с.3-13.

113.Подольский В.И. Автоматизация бухгалтерского учёта в современных условиях // Бухгалтерский учёт. 1993. - № 2. - 14-16 с.

114.Поздняков В., Фищук А. Класификация финансово-экономических программ? // Всё о бух. учёте. – 1997. – №14. – с. 43 – 45.

115.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" / Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 / Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 року № 27/4248 // Все про бухгалтерський облік. - 200. - 7 січня. - 93-97 с.

116.Попович П.Я. Аналіз та аудит на підприємстві. – Тернопіль: Поліграфіст, 1995. – 148с.

117.Порядок нарахування та виплат дотації сільськогосподарським товаровиробником за продані ними переробним підприємством молока та м'яса в живій вазі / Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 16 лютого 1998 р. № 145 / Галицькі контракти. 1998.- № 11. – 152-155 с.

118.Пошатаєв А.В., Беспалов В.А. Управление на сельскохозяйственных предприятиях. - 2-е изд. перераб. и доп. - М.: Агропромиздат,1990. - 175с.

119.Про стимулювання розвитку сільського господарства на період 2001-2004 років / Закон України, затверджений ВР України 2001 р.// Бухгалтерія в сільському господарстві. - 2001. - № 7. - 20-24 с.

120.Програма реформування систем бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів // Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10. 1998 р. № 1706.

121.Пушкар М.С. Контролінг: Монографія. – Тернопіль, 1997. - 146 с.

122.Пушкар М.С. Управлінський облік. - Тернопіль: Поліграфіст – ЛТД, 1995. - 164 с.

123.Рекомендации по нормативно-чековой системе планирования, учёта и контроля издержек на сельскохозяйственных предприятиях и в строительных организациях при внутрихозяйственном расчёте // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 1987. - № 6. - 52-61 с.

124.Реформування та розвиток підприємств аропромислового виробництва (посібник у питаннях і відповідях) / за ред. П.Т. Саблука. - К.: IAE, 1999. - 532 с.

125.Руднева О. П. Совершенствование учёта витрат на производство и калькуляция себестоимости продукции скотоводства в условиях углублённой специализации и межхозяйственной кооперации / Автореф. Дис. канд. екон. наук. 08.00.12. – К., 1998. – 24с.

126.Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту. – Тернопіль: Економічна думка, 1998. – 192с.

127.Румак О.Х. Управленческий учёт в сельськохозяйственных предприятиях.- К.: Урожай, 1995.- 224с.

128.Саблук П.Т. О направлениях исследований по учёту, контролю и анализу//Планирование и учёт в сельськохозяйственных предприятиях. - 1987. - № 3. - с. 8-12.

129.Савчук В.К. Аналіз господарської діяльності сільськогосподарських підприємств. - Підручник для вузів. - К.: Урожай, 1995. - 328 с.

130.Самойленко А.П. Інтенсифікація скотарства в умовах науково-технічного прогресу. - Львів: Вища школа, 1988. - 128 с.

131.Сатубалдин С.С. Учёт витрат на производство в промышленности США. - М.: Финансы и статистика, 1980. - 141 с.

132.Скирпан О.П., Олійник В.М., Палюх М.С., Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Навч. посібник. – 2 – е вид., переробл. і доповн. – Тернопіль: Вид-во. “Тернопіль”,1998. – 296с.

133.Сивко Т.М. Про реформування сільськогосподарського обліку // Економіка АПК. – 1998. - №11. – с.59.

134.Солдатов А.П., Слабкина А.И. и др. Основы животноводства. - М.: Агропромиздат, 1998.

135.Соловьёв Г.А. Экономический контроль в системе управления.- М.: Финансы и статистика, 1986.- 91с.

136.Сопко В.В. Бухгалтерський облік у підприємстві. - К.: Техніка, 1995. - 267 с.

137.Сопко В.В. Основи побудови внутрішньогосподарського управлінського обліку витрат і діяльності (конролінг) // Бухг. облік і аудит. – 1996. - №8. – с. 4 – 14.

138.Справочник зоотехніка / А.Г. Калашников, О.К. Смирнов, Н.И. Стрекозов и др.; Под ред. А.П. Калашникова, О.К. Смирнова. - М.: Аргопромиздат, 1986. - 479 с.

139.Сук Л. Облік витрат виходу продукції тваринництва та обчислення її собівартості //Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2002. №4.- с.2.

140.Сук Л.К. Облік і контроль виробництва сільськогосподарської продукції. - К.: Урожай, 1990 – 168с.

141.Сук Л.К. Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі.// Бухгалтерія. – 1999. - №1. – с. 2 – 6.

142.Технологія галузей тваринництва: навч. посібник / за ред. Є.М. Сивак, З.Ф. Бриндзя, Ф.А. Ментух, О.М. Жуковський. - Тернопіль, 2000. - 250 с.

143.Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств / затвердженні постановою Кабінету Міністрів України від 23 квітня 1996 р. № 452. - В кн.: Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи коментарі. 4.3. - К.: Лібра, 1996. - 424 с.

144.Ткач В.И., Ткач В.М. Управленческий учёт: международный опыт. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144с.

145.Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності: Навч. посібник. – 3 – те вид., доп. й перероб. – К.: А.С.К., 1998. – 784с.

146.Гринько Р. І., Яцків М.І. Аналіз господарської діяльності сільськогосподарських підприємств. – Львів: Вища школа, 1987. – 214с.

147.Гунеев М.М., Сухоруков В.Ф. Экономико-математические методы в организации и планировании сельськохозяйственного производства. - М.: Колос, 1977. - 224 с.

148.Указ Президента України від 17 лютого 2001 р. № 100/2001 "Про заходи щодо стабілізації ситуації на споживчому ринку та розвитку тваринництва у 2001-2002 роках" // Бухгалтерія в сільському господарстві. - 2001. - № 6. - 18-19 с.

149.Усач Б.Ф. Контроль і ревізія. – К.: Ін Юре, 1998. – 352с.

150.Хомин П.Я. Організація звітності – належну методологічну основу // Світ бух. обліку. – 1997. - №1 – с. 25 - 28.

151.Хомин П.Я.,Журавель Г.П. Облік витрат і закриття рахунків у системі облікового забезпечення звітності сільськогосподарських підприємств: Монографія. – Тернопіль: ТАНГ, 1997.- 185с.

152.Хонгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект. Пер. с англ.: под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 1995. - 416 с.

153.Хэджес Т.Р. Организация хозяйства на фермах / Пер. с англ. - М.: Прогресс, 1966. - 608 с.

154.Чекова форма контроля на сельскохозяйственных предприятиях. Практ. пособие / М.С. Игнатенко, П.И. Гайдуцкий, Т. Т. Кирейцев и др. - К.: Урожай, 1987. - 176 с.

155.Шатковська Л.С. Економічний контроль на сільськогосподарських підприємствах. – К.: Урожай, 1994. – 272с.

156.Шкарабан С. И. Основы оперативного экономического анализа: монография.- Львов: Вища школа, 1988.- 137с.

157.Штейман М.Я. Внутрихозяйственный контроль в сельскохозяйственных предприятиях. - М.: Финансы и статистика, 1983. - 160 с.

158.Штейман М.Я., Свсеев М.Ф. Контроль і ревізія в сільськогосподарських підприємствах (з практикумом) / Пер. з рос. З.А. Городиської. - К.: Вища школа. - 1988. - 272 с.

159.Штейнман М.Я., Гайдуцкий П.И. Внутрихозяйственный контроль на сельськохозяйственных предприятиях. – М.: Агропромиздат, 1990.- 143с.

160.Энтони Р., Рис Дж. Учёт и контроль производственных отходов. - М.: Финансы и статистика, 1990. - 79 с.

161.Ярмоленко В.П. Про склад і класифікацію виробничих витрат // Бухгалтерія в сільському господарстві. - 2000. - № 11. – с.20-24

162.Яругова А. Управленчиский учёт (management accounting); опыт экономически развитых стран. - М.: Финансы и статистика, 1991. - 240с.

163.Ящук Н.А. Нормативный учёт издержек и анализ себестоимости сельскохозяйственной продукции. - М.: Финансы и статистика, 1981. - 144с.

164.Garrison, Ray H. Managerial accounting. Irwin Inc. 1994, USA.

165.Hilton, Ronald W. Managerial accounting. Mc Graw – Hill Inc. 1994, USA.

166.Horngren Ch.T. Cost Accounting.- N.Y., 1977.- 187c.

# ДОДАТКИ

| № п/п | Регіони (області) України | РОКИ | | | | | | | | | | | Відхилення 2000р до 1990р. % |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | 1990 | 1991 | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | |
| 1. | Республіка Крим | 201,6 | 174,6 | 146,8 | 129,4 | 114,4 | 92,9 | 91,0 | 74,4 | 65,7 | 64,5 | 424,5 | 47,7 |
| 2. | Вінницька | 233,3 | 211,5 | 181,7 | 150,8 | 160,8 | 139,7 | 130,3 | 112,7 | 101,0 | 102,3 | 687,3 | 53,8 |
| 3. | Волинська | 108,2 | 102,2 | 89,2 | 78,5 | 69,3 | 54,1 | 51,7 | 50,0 | 51,1 | 44,7 | 475,2 | 56,0 |
| 4. | Дніпропетровська | 264,7 | 236,5 | 206,4 | 155,0 | 151,2 | 123,0 | 106,5 | 93,3 | 96,4 | 81,3 | 595,2 | 47,1 |
| 5. | Донецька | 241,1 | 226,5 | 180,2 | 151,9 | 145,8 | 120,3 | 121,8 | 104,5 | 76,0 | 83,5 | 495,3 | 41,5 |
| 6. | Житомирська | 158,8 | 145,6 | 122,4 | 107,8 | 110,9 | 87,3 | 78,1 | 70,2 | 64,5 | 64,6 | 729,6 | 64,9 |
| 7. | Закарпатська | 66,7 | 61,4 | 60,9 | 53,1 | 47,0 | 49,2 | 48,0 | 45,8 | 45,7 | 46,9 | 364,4 | 96,9 |
| 8. | Запорізька | 198,2 | 191,9 | 151,8 | 128,0 | 119,2 | 99,2 | 96,7 | 76,0 | 66,4 | 72,6 | 640,5 | 64,6 |
| 9. | Івано-Франківська | 94,3 | 85,2 | 72,4 | 67,3 | 65,9 | 61,0 | 61,1 | 54,4 | 50,6 | 45,3 | 390,9 | 68,4 |
| 10. | Київська | 265,4 | 239,9 | 194,8 | 179,5 | 174,8 | 170,7 | 132,2 | 119,1 | 108,5 | 112,6 | 520,1 | 32,8 |
| 11. | Кіровоградська | 159,5 | 146,2 | 124,9 | 81,7 | 89,4 | 71,7 | 66,9 | 57,9 | 52,9 | 53,4 | 723,5 | 84,8 |
| 12. | Луганська | 166,7 | 158,3 | 129,9 | 110,2 | 97,0 | 73,9 | 83,5 | 69,0 | 58,3 | 58,2 | 393,1 | 44,4 |
| 13. | Львівська | 180,9 | 171,7 | 134,6 | 113,2 | 101,5 | 84,9 | 76,2 | 73,9 | 72,0 | 69,3 | 354,2 | 32,7 |
| 14. | Миколаївська | 151,4 | 138,0 | 120,6 | 82,6 | 74,3 | 59,4 | 56,4 | 45,0 | 43,1 | 42,7 | 1020,1 | 137,2 |
| 15. | Одеська | 232,8 | 213,2 | 189,4 | 124,9 | 115,2 | 98,1 | 88,9 | 83,9 | 82,2 | 85,2 | 385,2 | 39,1 |
| 16. | Полтавська | 224,5 | 214,7 | 186,5 | 140,3 | 138,3 | 121,7 | 105,8 | 88,3 | 80,9 | 78,5 | 548,0 | 41,6 |
| 17. | Рівенська | 116,4 | 104,6 | 98,2 | 84,8 | 80,2 | 71,3 | 71,7 | 65,9 | 63,3 | 62,6 | 642,2 | 83,9 |
| 18. | Сумська | 153,6 | 148,0 | 127,0 | 108,4 | 99,5 | 90,5 | 79,0 | 79,3 | 72,3 | 71,5 | 454,5 | 44,4 |
| 19. | Тернопільська | 123,3 | 122,4 | 104,3 | 94,3 | 85,1 | 74,4 | 62,5 | 56,0 | 49,1 | 49,3 | 520,5 | 64,4 |
| 20. | Харківська | 227,7 | 202,9 | 152,1 | 138,7 | 125,4 | 111,1 | 110,3 | 102,5 | 86,8 | 86,5 | 502,1 | 39,5 |
| 21. | Херсонська | 167,9 | 159,5 | 137,0 | 117,4 | 93,0 | 80,0 | 73,2 | 60,8 | 58,8 | 57,5 | 591,1 | 73,9 |
| 22. | Хмельницька | 155,5 | 146,4 | 127,2 | 116,0 | 126,7 | 107,4 | 96,8 | 94,1 | 80,1 | 80,1 | 337,1 | 31,2 |
| 23. | Черкаська | 195,4 | 178,4 | 149,0 | 117,2 | 113,6 | 96,2 | 85,5 | 79,1 | 73,6 | 76,2 | 682,2 | 67,6 |
| 24. | Чернівецька | 80,6 | 75,3 | 57,4 | 50,7 | 54,3 | 47,2 | 44,3 | 37,2 | 33,8 | 33,7 | 536,0 | 113,0 |
| 25. | Чернігівська | 189,3 | 174,2 | 156,2 | 132,8 | 124,6 | 108,5 | 94,3 | 81,6 | 73,3 | 72,3 | 330,0 | 26,3 |
| Всього по Україні | | 4357,8 | 4029,1 | 3400,9 | 2814,9 | 2677,4 | 2293,7 | 2112,7 | 1874,9 | 1706,4 | 1695,3 | 13343,5 | 54,4 |

**Виробництво (реалізація) м'яса всіх видів в живій вазі у сільськогосподарських підприємствах і особистих підсобних господарствах громадян України за 1990-2000 рр. (тис. тонн)**

| № п/п | Регіони (області) України | РОКИ | | | | | | | | | | Відхилення 2000р до 1990р, % |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | 1990 | 1991 | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | |
| 1. | Республіка Крим | 201,6 | 174,6 | 146,8 | 129,4 | 114,4 | 92,9 | 91,0 | 74,4 | 65,7 | 64.5 | 62.2 | 30.6 |
| 2. | Вінницька | 233,3 | 211,5 | 181,7 | 150,8 | 160,8 | 139,7 | 130,3 | 112,7 | 101,0 | 102,3 | 101.0 | 43.3 |
| 3. | Волинська | 108,2 | 102,2 | 89,2 | 78,5 | 69,3 | 54,1 | 51,7 | 50,0 | 51,1 | 44,7 | 43.5 | 40.2 |
| 4. | Дніпропетровська | 264,7 | 236,5 | 206,4 | 155,0 | 151,2 | 123,0 | 106,5 | 93,3 | 96,4 | 81.3 | 80.2 | 30.3 |
| 5. | Донецька | 241,1 | 226,5 | 180,2 | 151,9 | 145,8 | 120,3 | 121,8 | 104.5 | 76.0 | 83.5 | 79.1 | 32.8 |
| 6. | Житомирська | 158,8 | 145,6 | 122,4 | 107,8 | 110,9 | 87,3 | 78,1 | 70.2 | 64.5 | 64.6 | 62.5 | 39.4 |
| 7. | Закарпатська | 66,7 | 61,4 | 60,9 | 53,1 | 47,0 | 49,2 | 48,0 | 45.8 | 45,7 | 46.9 | 43.6 | 65.4 |
| 8. | Запорізька | 198,2 | 191,9 | 151,8 | 128,0 | 119,2 | 99,2 | 96,7 | 76.0 | 66.4 | 72.6 | 70.1 | 35.4 |
| 9. | Івано-Франківська | 94,3 | 85,2 | 72,4 | 67,3 | 65,9 | 61,0 | 61,1 | 54,4 | 50.6 | 45.3 | 72.1 | 44.6 |
| 10. | Київська | 265,4 | 239,9 | 194,8 | 179,5 | 174,8 | 170,7 | 132,2 | 119,1 | 108.5 | 112.6 | 110.2 | 41.5 |
| 11. | Кіровоградська | 159,5 | 146,2 | 124,9 | 81,7 | 89,4 | 71,7 | 66,9 | 57,9 | 52.9 | 53.4 | 51.3 | 32.2 |
| 12. | Луганська | 166,7 | 158,3 | 129,9 | 110,2 | 97,0 | 73,9 | 83,5 | 69.0 | 58.3 | 58.2 | 54.2 | 32.5 |
| 13. | Львівська | 180,9 | 171,7 | 134,6 | 113,2 | 101,5 | 84,9 | 76,2 | 73,9 | 72.0 | 69.3 | 67.3 | 37.2 |
| 14. | Миколаївська | 151,4 | 138,0 | 120,6 | 82,6 | 74,3 | 59,4 | 56,4 | 45,0 | 43.1 | 42.7 | 42.5 | 28.1 |
| 15. | Одеська | 232,8 | 213,2 | 189,4 | 124,9 | 115,2 | 98,1 | 88,9 | 83,9 | 82.2 | 85.2 | 83.5 | 35.9 |
| 16. | Полтавська | 224,5 | 214,7 | 186,5 | 140,3 | 138,3 | 121,7 | 105,8 | 88.3 | 80.9 | 78.5 | 78.4 | 34.9 |
| 17. | Рівенська | 116,4 | 104,6 | 98,2 | 84,8 | 80,2 | 71,3 | 71,7 | 65,9 | 63.3 | 62.6 | 63.5 | 54.6 |
| 18. | Сумська | 153,6 | 148,0 | 127,0 | 108,4 | 99,5 | 90,5 | 79,0 | 79,3 | 72.3 | 71.5 | 72.4 | 47.1 |
| 19. | Тернопільська | 123,3 | 122,4 | 104,3 | 94,3 | 85,1 | 74,4 | 62,5 | 56,0 | 49.1 | 49.3 | 51.2 | 41.5 |
| 20. | Харківська | 227,7 | 202,9 | 152,1 | 138,7 | 125,4 | 111,1 | 110,3 | 102,5 | 86.8 | 86.5 | 87.4 | 38.4 |
| 21. | Херсонська | 167,9 | 159,5 | 137,0 | 117,4 | 93,0 | 80,0 | 73,2 | 60,8 | 58.8 | 57.5 | 56.3 | 33.5 |
| 22. | Хмельницька | 155,5 | 146,4 | 127,2 | 116,0 | 126,7 | 107,4 | 96,8 | 94,1 | 80.1 | 80.1 | 80.2 | 51.6 |
| 23. | Черкаська | 195,4 | 178,4 | 149,0 | 117,2 | 113,6 | 96,2 | 85,5 | 79,1 | 73,6 | 76,2 | 75,1 | 38.4 |
| 24. | Чернівецька | 80,6 | 75,3 | 57,4 | 50,7 | 54,3 | 47,2 | 44,3 | 37,2 | 33,8 | 33,7 | 34.0 | 42.2 |
| 25. | Чернігівська | 189,3 | 174,2 | 156,2 | 132,8 | 124,6 | 108,5 | 94,3 | 81,6 | 73,3 | 72,3 | 73,1 | 38.6 |
| Всього по Україні | | 4357,8 | 4029,1 | 3400,9 | 2814,9 | 2677,4 | 2293,7 | 2112,7 | 1874,9 | 1706,4 | 1695,3 | 1665,2 | 38.2 |

## Приплід молодняка у сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області за 2000 р.

| Район | телят | | поросят | | На 100 маток | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | телят | | | поросят | | |
| | голів | +; - до 2000 р. | голів | +; - до 2000 р. | голів | +; - до 2000 р. | місце | голів | +; - до 2000 р. | місце |
| Бережанський | 1093 | - 421 | 791 | - 770 | 53 | - 6 | 13 | 501 | - 505 | 14 |
| Борщівський | 1754 | - 1122 | 3281 | - 2618 | 46 | - 17 | 16 | 541 | - 147 | 12 |
| Бучацький | 2639 | - 940 | 3260 | - 3115 | 58 | - 8 | 7 | 603 | - 4516 | 8 |
| Гусятинський | 2775 | - 1672 | 4180 | - 3068 | 57 | - 8 | 8 | 550 | - 179 | 10 |
| Заліщицький | 1447 | - 843 | 2399 | - 1320 | 54 | - 18 | 12 | 630 | - 313 | 7 |
| Збаразький | 3243 | - 1378 | 5815 | - 2119 | 63 | - 2 | 4 | 721 | - 117 | 5 |
| Зборівський | 1948 | - 602 | 2978 | - 1128 | 60 | 7 | 6 | 887 | 77 | 4 |
| Козівський | 1917 | - 589 | 1775 | - 1857 | 55 | - 6 | 11 | 543 | - 556 | 11 |
| Кременецький | 2609 | - 1270 | 4070 | - 5932 | 51 | - 16 | 15 | 434 | - 610 | 16 |
| Лановецький | 3491 | - 147 | 6040 | - 1664 | 79 | 9 | 1 | 1098 | - 131 | 2 |
| Монастириський | 891 | - 477 | 1089 | - 1230 | 56 | - 13 | 10 | 489 | - 365 | 15 |
| Підволочиський | 3982 | - 793 | 6275 | - 399 | 67 | 4 | 3 | 1156 | 45 | 1 |
| Підгаєцький | 330 | - 451 | 733 | - 1104 | 32 | - 25 | 17 | 337 | - 366 | 17 |
| Теребовлянський | 3061 | - 1579 | 3798 | - 3349 | 56 | - 2 | 9 | 518 | - 269 | 13 |
| Тернопільський | 3925 | - 602 | 4703 | - 2505 | 76 | - | 2 | 889 | - 157 | 3 |
| Чортківський | 1800 | - 1924 | 3960 | - 3999 | 61 | - 9 | 5 | 575 | - 498 | 9 |
| Шумський | 3098 | - 1078 | 3309 | - 2590 | 51 | - 6 | 14 | 690 | - 397 | 6 |
| РАЗОМ: | 40185 | - 15902 | 59284 | - 38717 | 59 | - 5 | - | 665 | - 273 | - |

**Валове виробництво молока та продуктивність корів у сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області за 2000 р.**

| Район | Валовий надій молока, ц | | | | Надій на корову по середньому поголів'ю, кг | | | | Середній надій молока на корову наявну на початок року, кг | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | факт на 01.01.01р. | +; - до 01.01.00р. | на 100 га с/г угідь | місце | факт на 01.01.01р. | +; - до 01.01.00р. | % спаду, росту до 01.01.00р. | місце | факт на 01.01.01р | +; - до 01.01.00р. | % спаду, росту до 01.01.00р. | місце |
| Бережанський | 22120 | - 9044 | 89,2 | 9 | 2349 | 349 | 18 | 4 | 1857 | - 34 | - 2 | 4 |
| Борщівський | 24388 | - 17228 | 50,1 | 14 | 1395 | 51 | 4 | 12 | 1128 | - 163 | - 13 | 12 |
| Бучацький | 43794 | - 15303 | 96 | 7 | 1835 | - 156 | - 8 | 7 | 1702 | - 198 | - 10 | 6 |
| Гусятинський | 50080 | - 51426 | 88,5 | 10 | 1917 | - 25 | - 1 | 6 | 1103 | - 675 | - 38 | 14 |
| Заліщицький | 25467 | - 12617 | 71,1 | 11 | 1523 | - 31 | - 2 | 11 | 1211 | - 297 | - 20 | 11 |
| Збаразький | 52097 | - 21996 | 98,5 | 5 | 1387 | - 77 | - 5 | 13 | 1239 | - 104 | - 8 | 10 |
| Зборівський | 28416 | - 11393 | 48,2 | 15 | 1682 | 356 | 27 | 10 | 1332 | 134 | 11 | 9 |
| Козівський | 36928 | - 6998 | 96,2 | 6 | 1824 | 203 | 13 | 8 | 1655 | 90 | 6 | 7 |
| Кременецький | 30121 | - 22193 | 62 | 13 | 1125 | - 113 | - 9 | 16 | 796 | - 450 | - 36 | 16 |
| Лановецький | 76995 | 3274 | 185,5 | 2 | 2528 | 400 | 19 | 1 | 2409 | 417 | 21 | 1 |
| Монастириський | 12926 | - 7273 | 54,5 | 16 | 1344 | - 183 | - 12 | 14 | 1042 | - 374 | - 26 | 15 |
| Підволочиський | 92149 | - 7933 | 163,8 | 3 | 2454 | 252 | 11 | 2 | 2259 | 279 | 14 | 2 |
| Підгаєцький | 5763 | - 5826 | 22,4 | 17 | 898 | - 67 | - 7 | 17 | 599 | - 292 | - 33 | 17 |
| Теребовлянський | 63968 | - 25422 | 90,2 | 8 | 1692 | 40 | 2 | 9 | 1451 | - 13 | - 1 | 8 |
| Тернопільський | 82386 | - 7720 | 195 | 1 | 2391 | 124 | 6 | 3 | 2155 | - | - | 3 |
| Чортківстський | 35156 | - 29923 | 66,8 | 12 | 2205 | - 274 | - 11 | 5 | 1717 | - 120 | - 7 | 5 |
| Шумський | 41155 | - 14405 | 99,2 | 4 | 1284 | - 149 | - 10 | 15 | 1125 | - 202 | - 15 | 13 |
| РАЗОМ: | 727408 | - 263314 | 94,4 | - | 1818 | 74 | 4 | - | 1501 | - 110 | - 7 | - |

***Розрахунок середньої маси однієї голови та втрати м'яса і грошей від продажу худоби в Тернопільській області за 2000 р.***

| Назва районів | Всіма категоріями | | | | Сільськогосподарськими підприємствами | | | | Недоодержано м'яса всіма категоріями господарств через здачу низьковагової худоби, т * | Недоодержано грошей тис. грн. ** |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | ВРХ, кг | місце | свині, кг | місце | ВРХ, кг | місце | свині, кг | місце | | |
| Бережанський | 325 | 7 | - | 0 | 321 | 3 | - | 0 | 90,0 | 260,3 |
| Борщівський | 329 | 6 | 83 | 9 | 308 | 5 | 83 | 8 | 55,0 | 159,1 |
| Бучацький | 323 | 10 | 56 | 0 | 272 | 14 | 56 | 12 | 120,0 | 347,1 |
| Гусятинський | 303 | 15 | - | 0 | 306 | 6 | - | 0 | 220,0 | 636,4 |
| Заліщицький | 298 | 16 | 138 | 2 | 255 | 16 | 157 | 2 | 172,0 | 497,5 |
| Збаразький | 333 | 3 | - | 0 | 305 | 7 | - | 0 | 37,0 | 107,0 |
| Зборівський | 333 | 3 | 97 | 8 | 280 | 12 | 78 | 9 | 74,0 | 214,0 |
| Козівський | 314 | 12 | 70 | 10 | 282 | 11 | 70 | 10 | 183,0 | 529,4 |
| Кременецький | 324 | 9 | 67 | 11 | 270 | 15 | 57 | 11 | 95,0 | 274,8 |
| Лановецький | 332 | 4 | 128 | 5 | 392 | 1 | 200 | 1 | 32,0 | 92,5 |
| Монастириський | 315 | 11 | 67 | 11 | 302 | 8 | 51 | 13 | 95,0 | 247,8 |
| Підволочиський | 349 | 1 | 151 | 1 | 323 | 4 | 111 | 6 | 0 | 0 |
| Підгаєцький | 306 | 14 | 133 | 3 | 362 | 2 | 133 | 3 | 142,0 | 410,8 |
| Теребовлянський | 347 | 2 | 115 | 7 | 284 | 10 | 92 | 7 | 15,0 | 43,3 |
| Тернопільський | 328 | 8 | 125 | 6 | 306 | 6 | 115 | 5 | 49,0 | 141,7 |
| Чортківський | 330 | 5 | - | 0 | 295 | 9 | - | 0 | 53,0 | 153,3 |
| Шумський | 312 | 13 | 130 | 4 | 279 | 13 | 130 | 4 | 154,0 | 455,5 |
| РАЗОМ: | 325 | - | 104 | - | 286 | - | 80 | - | 1580,0 | 4597,5 |

Примітка: * - розрахунок проведено відповідно до найвищої середньодавальної маси (Підволочиський район);

** - середня закупівельна ціна 1 т худоби і птиці у 2000 р. — 2892,8 грн.

***Вироблено м'яса і молока в усіх категоріях господарств Тернопільської області за 2001 р. (тонн)***

| Назва районів | М'ясо | | | | Молоко | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 2000 р. | 2001 р. | % до 2000 р. | +; - до мин. року | 2000 р. | 2001 р. | % до 2000 р. | +; - до мин. року |
| Бережанський | 2854 | 2976 | 104,3 | + 122 | 18003 | 18229 | 101,3 | + 226 |
| Борщівський | 5462 | 5690 | 104,2 | + 228 | 33097 | 33727 | 101,9 | + 630 |
| Бучацький | 5478 | 5621 | 102,6 | + 143 | 33932 | 34441 | 101,5 | + 509 |
| Гусятинський | 5682 | 5930 | 104,4 | + 248 | 35591 | 31584 | 88,7 | - 4007 |
| Заліщицький | 3449 | 3798 | 110,1 | + 349 | 23136 | 22230 | 96,1 | - 906 |
| Збаразький | 5485 | 5438 | 99,1 | - 47 | 36591 | 36845 | 100,7 | + 254 |
| Зборівський | 4965 | 5039 | 101,5 | + 74 | 31859 | 32812 | 103,0 | + 953 |
| Козівський | 4199 | 4251 | 101,2 | + 52 | 25198 | 25727 | 102,1 | + 529 |
| Кременецький | 5295 | 5749 | 108,6 | + 454 | 36201 | 36891 | 101,9 | + 690 |
| Лановецький | 3810 | 3870 | 101,6 | + 60 | 28162 | 30073 | 106,8 | + 1911 |
| Монастириський | 3165 | 3089 | 97,6 | - 76 | 22534 | 23459 | 104,1 | - 925 |
| Підволочиський | 5113 | 5538 | 108,3 | + 425 | 33303 | 33777 | 101,4 | + 474 |
| Підгаєцький | 2057 | 2012 | 97,8 | - 45 | 14506 | 15044 | 103,7 | + 538 |
| Теребовлянський | 7165 | 6269 | 87,5 | - 896 | 41224 | 39813 | 96,6 | - 1411 |
| Тернопільський | 4210 | 4222 | 100,3 | + 12 | 29528 | 29890 | 101,2 | + 362 |
| Чортківський | 5990 | 5615 | 93,7 | - 25 | 32072 | 30518 | 95,2 | - 1554 |
| Шумський | 4553 | 4165 | 91,5 | - 388 | 29560 | 29926 | 101,2 | + 366 |
| м. Тернопіль | 225 | 255 | 113,3 | + 30 | 680 | 728 | 107,1 | + 48 |
| Птахофабрика | 130 | 155 | 88,5 | - 15 | - | - | - | - |
| ВСЬОГО: | 79287 | 79642 | 100,5 | + 355 | 505177 | 505714 | 100,1 | + 537 |

Додаток 3

# ПОКАЗНИКИ
## ефективності виробничої діяльності всіх категорій господарств Тернопільської області

| Показники | Одиниці виміру | Роки | | 2000 рік до 1990 р. | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | 1990 р. | 2000 р. | в % | +, - |
| - продукція сільського господарства | млн. грн. | 1636,7 | 916,7 | 56,0 | - 720,0 |
| - продукція рослинництва | млн. грн. | 907,1 | 548,7 | 64,5 | - 322,4 |
| - продукція тваринництва | млн. грн. | 729,6 | 332,0 | 45,5 | - 397,6 |
| Площа сільгоспкультур: | | | | | |
| - зернові | тис. га | 405,5 | 381,3 | 94,0 | - 24,2 |
| - цукрові буряки | тис. га | 107,3 | 63,2 | 58,9 | - 44,1 |
| - картопля | тис. га | 63,9 | 72,8 | 113,9 | + 8.9 |
| - овочі | тис. га | 9,5 | 12,3 | 129,5 | + 2,8 |
| Урожайність: | | | | | |
| - зернові | ц/га | 32,5 | 19,4 | 59,7 | - 13,1 |
| - цукрові буряки | ц/га | 309 | 190 | 61,5 | - 119,0 |
| - картопля | ц/га | 159 | 143 | 89,9 | - 16,0 |
| - овочі | ц/га | 148 | 99 | 66,9 | - 49,0 |
| Валовий збір: | | | | | |
| - зерна | тис. тонн | 1319,1 | 740,6 | 56,1 | - 578,5 |
| - цукрових буряків | тис. тонн | 3313,4 | 1202,2 | 36,3 | - 2111,2 |
| - картопля | тис. тонн | 1019,1 | 1043,0 | 102,3 | + 23,9 |
| - овочів | тис. тонн | 140,6 | 122,2 | 86,9 | - 18,4 |
| Поголів'я худоби: | | | | | |
| - ВРХ | тис. гол. | 930,7 | 387,5 | 41,6 | - 543,2 |
| в т. ч. корови | тис. гол. | 303,3 | 193,5 | 63,8 | - 109,8 |
| - свині | тис. гол. | 527,5 | 276,7 | 52,5 | - 250,8 |
| - вівці та кози | тис. гол. | 153,3 | 16,0 | 10,4 | - 137,3 |
| - птиця всіх видів | тис. гол. | 5255,5 | 4143,2 | 78,8 | - 1112,3 |
| Поголів'я на 100 га | | | | | |
| - ВРХ | гол. | 88,2 | 36,7 | 41,6 | - 51,5 |
| в т. ч. корів | гол. | 28,8 | 18,3 | 63,5 | - 10,5 |
| - свиней | гол. | 58,9 | 32,0 | 54,3 | - 26,9 |
| Виробництво основних видів продукції тваринництва: | | | | | |
| - м'ясо всіх видів (у живій вазі) | тис. тонн | 187,7 | 80,3 | 42,8 | - 107, 4 |
| - молоко | тис. тонн | 808,3 | 505,5 | 62,5 | - 302,8 |
| - яйця | тис. шт. | 359,2 | 234,5 | 65,3 | - 124,7 |
| - вовна | тонн | 379 | 6 | 1.6 | - 373,0 |
| Виробництво продуктів тваринництва на 100 га сільгоспугідь: | | | | | |
| - м'яса всіх видів (у живій вазі) | цнт. | 177,9 | 76,1 | 42,8 | - 101,8 |
| - молока | цнт. | 766,2 | 478,9 | 62,5 | - 287,3 |
| - яєць (на 100 га зернових) | тис. шт. | 85,1 | 61,5 | 72,3 | - 23,6 |

## Порівняльні ціни на продукцію сільського господарства

Додаток И

| Сільськогосподарські культури і продукти | Порівняльна ціна | |
|---|---|---|
| | 1983-1995 рр. | 1996-2000 рр. |
| **ТВАРИННИЦТВО** | | |
| **Середньорічні продуктивності худоби (за 1 ц. живої ваги)** | | |
| Велика рогата худоба | 238,91 | |
| Свині | 215,05 | 186,31 |
| Вівці та кози | 185,48 | 249,18 |
| Коні | 683,34 | 127,30 |
| **Молоко і молочнів продукти** | | 93,11 |
| Молоко коров'яче | 39,61 | |
| Молоко овече і козяче | 55,08 | 30,44 |
| Молоко кобиляче | - | 42,31 |
| **Вовна, линька та інший волос** | | 77,69 |
| Вовна овеча (у фізичній вазі) | | |
| Чиста | 873,21 | |
| Напівтонка | 867,98 | 171,57 |
| Напівгруба | 840,95 | 145,10 |
| Груба | 851,86 | 123,80 |
| Вовна козяча | 1071,89 | 81,86 |
| Каракульські шкурки за штуку | - | 290,37 |
| Вовна-линька та інший волос | 155,75 | 5,35 |
| Гній | 0,15 | 27,66 |
| **Продукція кролівництва** | | 0,23 |
| Кролі (за 1 голову) | 11,98 | 6,11 |
| М'ясо кролів за 1 ц. забійної ваги | 380,17 | 407,98 |
| Шкури кролів | 3,68 | 2,04 |
| **Продукція хутрового звірівництва** | | |
| *Шкури звіра (за штуку)* | | |
| Лисиця сріблясто-чорна | 117,42 | 113,79 |
| Норка | 50,52 | 42,5 |
| Песець | 75,57 | 51,65 |
| Нутрія | 12,32 | 2,69 |
| Ондатра | 4,51 | 2,99 |
| Тхір | - | 10,3 |
| Фредка | - | 31,51 |
| *Молодняк звірів, проданий на плем'я (за 1 голову)* | | |
| Лисиця сріблясто-чорна | - | 184,35 |
| Норка | - | 60,3 |
| Песець | - | 85,25 |
| Нутрія | - | 6,6 |
| М'ясо хутрового звіра | - | 19,43 |
| **Продукція птахівництва** | | |
| Приплід та приріст | 224,04 | 240,43 |
| Яйця - за тисячу штук | 95,76 | 123,11 |
| **Продукція бджільництва** | | |
| Бджолосім'я (за штуку) | 119,90 | 138,38 |
| Мед | 380,51 | 439,15 |
| Віск | 464,80 | 536,43 |
| **Продукція шовківництва** | | |
| Кокони | - | 424,01 |
| Грена - 1 кг | - | 398,13 |

## Річні потреби в кормах для тварин і птиці

Додаток К

### Орієнтовні добові потреби в кормах тварин і птиці для ВРХ у зимовий і літній періоди, кг

Таблиця К.1

| | Корови і нетелі | | Молодняк у 1-2-річному віці | | Молодняк до року | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | Період | | | | | |
| | зимовий | літній | зимовий | літній | зимовий | літній |
| ...ий | 7-8 | - | 6-7 | - | 3-4 | - |
| ...ому числі сіно | 2,5-3,5 | - | 2-3 | - | 3-4 | - |
| ...овиті | 40-50 | - | 25-35 | - | 12-13 | - |
| ...ому числі ...еплоди | 8-10 | - | 5-6 | - | 3-4 | - |
| ...ені | - | 50-55 | - | 30-35 | - | 15-16 |
| ...центровані | 2,2-3 | 2-2,5 | 1-1,5 | 1 | 1 | 1 |

Таблиця К.2

### Потреба в кормах для ремонтного поголів'я з рахунку на середньорічну телицю до 24-місячного віку без страхового фонду, ц

| ...шки | Молоко | | Комбіно-ваний корм | Сіно | Сінаж | Корене-бульбо-плоди | Силос | Зелені корми | Вкормах Міститься | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | цільне | зняте | | | | | | | к. од. | перет-равний протеїн |
| ...ть | 3,5 | 5,0 | 5,8 | 10,5 | 4,6 | 10,95 | 22,0 | 30,0 | 24,82 | 3,92 |
| ...ність, % | 4,2 | 2,6 | 21,0 | 19,1 | 5,6 | 5,30 | 16,8 | 25,4 | 100 | - |

Таблиця К.3

### Річна потреба в кормах на 1 голову м'ясної худоби

| ...група | Конц-корми | Сіно | Солома | Силос | Меляса | Буряк кормовий | Зелена маса | Кормових одиниць |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ...ки | 6,5-7 | 6,5-7 | 6-6,5 | 40-45 | 1,5-2 | - | 60-65 | 33-34 |
| ...а - теля | 9-9,5 | 10-10,5 | 6-6,5 | 46-51 | 1,5-2 | 3-3,5 | 74-80 | 44-46 |
| | 5,5 | 6,5 | 3 | 35 | 2 | - | 55 | 28,4 |
| ...ній телиці | 5,5 | 5 | 2 | 32 | 0,8 | 3 | 40 | 22,4 |
| | 6,9 | 5,7 | 2 | 33 | 0,8 | 3,5 | 45 | 25 |

Таблиця К.4

**Розрахункова потреба в кормах на виробництво 100 т свинини (в живій вазі) при середньодобовому прирості 400 г за період вирощування і відгодівлі**

| Корми | Структура раціону, % | Кормові одиниці, ц | Корми в натурі, ц |
|---|---|---|---|
| ...ентрати | 85 | 5525 | 5148 |
| ...у числі: | | | |
| ...злакових | 64 | 4160 | 3782 |
| ...вих | 12 | 780 | 661 |
| ...ха і шроти | 3 | 195 | 195 |
| ...и тваринного походження | 3 | 195 | 195 |
| ...'яна мука | 3 | 195 | 315 |
| ...ребульбоплоди, ...силос | 9,5 | 617 | 3085 |
| ...а бобових культур | 3,5 | 228 | 1425 |
| ...ерін | 2 | 130 | 1000 |
| ...ого | 100 | 6500 | 10658 |

Таблиця К.5

**Річна потреба в кормах для овець на голову, ц**

| Корм | Степ | Лісостеп і Полісся | Гірські райони Карпати |
|---|---|---|---|
| **В зимовий період** | | | |
| *Сінно-силосний тип годівлі* | | | |
| ...о | 1,8 | 1,8 | 3,0 |
| ...тома | 1,0 | 1,0 | 0,5 |
| ...лос | 6,0 | 6,5 | 4,0 |
| ...центрова корми | 0,6 | 0,6 | 0,4 |
| *Сінажно-силосний тип годівлі* | | | |
| ...аж | 3,0 | 3,0 | 4,0 |
| ...лос | 6,0 | 7,,0 | 5,0 |
| ...центровані корми | 0,6 | 0,6 | 0,4 |
| *Годівля повноцінними розсипними сумішами* | | | |
| ...ена маса кукурудзи на силос | 5,5 | 6,5 | - |
| ...рібнена трав'яна зелена маса ...ерни або муки трави люцерни | 2,0 | 2,0 | - |
| ...ома | 1,5 | 1,5 | - |
| ...центровані корми | 0,7 | 0,7 | - |
| *В літній період* | | | |
| ...ена маса | 13,0 | 13,0 | 12,0 |
| ...центровані корми | 0,4 | 0,4 | 0,3 |

Таблиця К.6

**Примірна потреба і структура кормів для коней**

| | Співвідношення кормів (% за поживністю) | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Грубі корми | в тому числі | | Соковиті корми | в тому числі силос | Концентрати | зелені корми |
| | | сіно | солома, полова | | | | |
| | 39,3 | 22,8 | 16,5 | 2,5 | 1,5 | 26,6 | 31,6 |

Таблиця К.7

**Орієнтована річна потреба птиці в основних кормах з розрахунку на голову, кг[1]**

| | Зернові | | Тваринного походження | | Макуха і шроти | | Соковиті | | Трав'яна мука | | Всього |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | маса | к. од | маса | к. од. | маса | к. од | маса | к. од. | маса | к. од. | корм. од. |
| кури із річною ністю: | | | | | | | | | | | |
| | 39 | 39 | 2,7 | 2,2 | 2,4 | 2,4 | 30 | 4,5 | 2 | 1 | 49,1 |
| | 41 | 41 | 2,9 | 2,3 | 2,6 | 2,6 | 30 | 4,5 | 2 | 1 | 51,4 |
| ндики | 62 | 62 | 4 | 3,2 | 4 | 4 | 80 | 13 | 5 | 2,5 | 84,7 |
| | 62 | 62 | 3 | 2,4 | 3 | 3 | 40 | 6,5 | 5 | 2,5 | 76,6 |
| | 48 | 48 | 1 | 0,8 | 4 | 4 | 120 | 18 | 20 | 10 | 80,8 |
| а до 90-го віку | 4 | 4 | 0,3 | 0,2 | 0,4 | 0,4 | 4 | 0,6 | 0,2 | 0,1 | 5,3 |
| ата до 150-го віку | 17 | 17 | 2 | 1,6 | 2,2 | 2,2 | 15 | 2,3 | 1 | 0,5 | 23,6 |
| ята до 70-го віку | 9,1 | 9,1 | 1 | 0,8 | 1 | 1 | 8 | 1,3 | 0,4 | 0,2 | 12,4 |
| ята до 150-го віку | 15,6 | 15,6 | 1,4 | 1,1 | 1,7 | 1,7 | 1,7 | 40 | 0,8 | 0,4 | 25,3 |

Таблиця К.8

**Річна потреба у кормах для кроликів, кг на голову**

| | Концентрати | Сіно | Коренеплоди | Трава | Сіль |
|---|---|---|---|---|---|
| Самки | 38,8 | 37,9 | 44,2 | 145,1 | 1,5 |
| Самці | 19,2 | 33,6 | 30,8 | 94,4 | 1,5 |
| Молодняк | 7,6 | 4,4 | 4,0 | 40,0 | 0,05 |

[1] Потреба в кормах вказана для курчат яйценосних порід. Для дорослої птиці і молодняка м'ясо-яєчних порід і

Додаток Л

## Раціони годівлі тварин і птиці

Таблиця Л.1

| Вид кормів | Добовий надій, кг | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | 5 | 10 | 15 | 20 | 25 |
| ...хлібово-бобове, кг | 4 | 5 | 6 | 6 | 6 |
| ...кукурудзяний, кг | 20 | 28 | 28 | 28 | 28 |
| ...кові буряки, кг | 13 | 18 | 18 | 20 | 20 |
| ...ква червона, кг | - | - | - | 1 | 3 |
| ...нтровані (всього), кг | 0,7 | 1 | 2 | 4 | 6 |
| ...протеїнові | 0,7 | 0,6 | 0,8 | 1,3 | 1,5 |
| ...кухонна, г | 60 | 75 | 80 | 107 | 122 |
| ...форений фосфат, г | 50 | 70 | 100 | 103 | 150 |
| ...трати концентратів на 1 кг молока, г | 140 | 100 | 133 | 200 | 240 |
| *У раціоні міститься кормів:* | | | | | |
| ...ні речовини, кг | 10,8 | 13,4 | 15,8 | 17,6 | 19,6 |
| ...рм. од. | 8,1 | 10,7 | 12,8 | 15,0 | 17,0 |
| ...ретравного протеїну, г | 870 | 110 | 1354 | 1674 | 1914 |
| ...зцію, г | 96 | 126 | 159 | 184 | 266 |
| ...фору, г | 38 | 50 | 63 | 79 | 90 |
| ...отину, мг | 380 | 475 | 540 | 540 | 540 |

Таблиця Л.2

## Орієнтовні добові раціони для сухостійних корів з живою масою 500 кг

| Показники | При річному надої, кг | | |
|---|---|---|---|
| | 3000 | 4000 | 5000 |
| Сіно, кг | 4 | 4 | 5 |
| Сінаж злаків-бобовий, кг | 6 | 7 | 7 |
| Силос кукурудзяний, кг | 12 | 12 | 12 |
| Коренеплоди, кг | 4 | 4 | 5 |
| Трав'яна січка, кг | - | - | Т |
| Концентровані, кг | 1,5 | 2 | 2,6 |
| Сіль кухонна, г | 50 | 55 | 70 |
| Кормовий фосфат, г | 100 | 100 | 130 |
| *У раціоні міститься:* | | | |
| сухих речовин, кг | 11,3 | 11,6 | 12,8 |
| К. О. Д. | 7,8 | 8,9 | 10,6 |
| перетравного протеїну, г | 82 | 983 | 1161 |
| Кальцій, г | 82 | 90 | 112 |
| Фосфор, г | 44 | 49 | 67 |
| Каротин, мг | 608 | 612 | 625 |
| Вітамін Д, тис. МО | 7,4 | 8,7 | 11,7 |

Таблиця Л.3

**Раціони годівлі підсвної свиноматки залежно від віку, кількості поросят та сезону року, кг**

| Вид корму | Матки до двох років, які мають 10 поросят | | Матки старше двох років, які мають 12 поросят | |
|---|---|---|---|---|
| | зима | літо | зима | літо |
| ...ші концкормів | 3,3 | 4 | 3,6 | 4,4 |
| ...коренебульбоплоди або ...ставні культури | 9 | - | 10 | - |
| ...не борошно | 1,5 | - | 1,5 | - |
| ...рочні відходи | 3 | 3 | 3 | 3 |
| ...ива бобових | - | 9 | - | 10 |
| *...раціоні містяться:* | | | | |
| ...д | 6,8 | 6,8 | 7,4 | 7,4 |
| ...стравного протеїну, г | 770 | 780 | 820 | 836 |

Таблиця Л.4

**Оптимальний добовий раціон робочих коней при виконанні різних робіт, кг**

| Корми | Робота | | |
|---|---|---|---|
| | легка | середня | важка |
| ...лома | 3 | 8 | 1 |
| ...бо лугове | 6 | 5 | 5 |
| ...ес | 1 | 2,5 | 4 |
| ...кукурудза | 0,5 | 1,0 | 1,5 |
| ...коренеплоди | 8 | 6 | 1,5 |
| ...хонна сіль (г) | 30 | 30 | 30 |

**Додаток М**

## Окремі показники з відтворення стада в сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області за 2001 р.

| | Переведено нетелей в корови гол. | % оновлення поголів'я | Тривалість сервіс-періоду днів | Наявність пунктів штучного осімен., всього | в т. ч. пункти штуч. осімен. при ветмедицині | В них осіменено худоби, всього | в т. ч. осіменено худоби в населення, гол. |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 169 | 10,0 | 129 | 23 | 2 | 1981 | 1148 |
| | 328 | 11,0 | 163 | 27 | 3 | 6736 | 3650 |
| | 512 | 14,0 | 128 | 26 | 9 | 5202 | 1663 |
| | 190 | 4,0 | 145 | 38 | 5 | 4551 | 2495 |
| | 70 | 3,0 | 110 | 37 | 2 | 6698 | 4223 |
| | 510 | 12,0 | 138 | 33 | 5 | 7652 | 4017 |
| | 246 | 9,0 | 104 | 49 | 9 | 3316 | 1952 |
| | 266 | 9,0 | 145 | 32 | 8 | 4070 | 1501 |
| | 379 | 9,0 | 159 | 28 | 3 | 2675 | 2550 |
| | 473 | 12,0 | 108 | 25 | 3 | 7000 | 3000 |
| | 102 | 8,0 | 169 | 19 | 3 | 4433 | 3105 |
| | 582 | 11,0 | 115 | 35 | 6 | 11923 | 5947 |
| | 25 | 3,0 | 112 | 17 | 7 | 291 | 142 |
| | 408 | 9,0 | 116 | 51 | 4 | 7892 | 3620 |
| | 715 | 17,0 | 87 | 38 | 3 | 4497 | 886 |
| | 396 | 18,0 | 118 | 27 | 3 | 2029 | 5400 |
| | 457 | 9,0 | 157 | 38 | 4 | 10542 | 6446 |
| | 5910 | 10,0 | 167 | 540 | 78 | 97489 | 51745 |

Додаток Н

## Раціональна структура посівних площ

| Культури | в % до площі посіву |
|---|---|
| Зернові — всього | 44-52 |
| в тому числі: озимі | 19-20 |
| кукурудза | 4-5 |
| ячмінь | 15-17 |
| овес | 1-2 |
| зернобобові | 7-9 |
| круп'яні | 1 |
| Картопля, овочі | 0,5 |
| Технічні — всього | 11-13 |
| Кормові — всього | 36-38 |
| в тому числі: коренеплоди | 0,5 |
| кукурудза на силос | 11-13 |
| кукурудза на зелений корм | 2-3 |
| однорічні трави | 3-4 |
| багаторічні трави | 18-19 |
| Всього | 100 |
| Багаторічних трав у кормовій групі, % | 50 |
| Поживні посіви, % до ріллі | 8-12 |

Додаток П

**Рекомендовані нормативи витрат кормів і їх структура при низькоконцентрованій годівлі корів різної продуктивності**

| | При традиційній | | | | | | При однотипній | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Річна продуктивність корів ,кг | | | | | | | | | | | |
| | 3000 | | 4000 | | 5000 | | 3000 | | 4000 | | 5000 | |
| | в натурі, ц | за пожи-вністю, % | в натурі, ц | за пожи-вністю% | в натурі, ц | за пожи-вністю ,% | в натурі, ц | за пожи-вністю% | в натурі, ц | за пожи-вністю ,% | в натурі, ц | за пожи-вністю,% |
| кормів у за д. | 45 | 100 | 52 | 100 | 60 | 100 | 45 | 100 | 52 | 100 | 60 | 100 |
| тати | 9,3 | 23 | 12 | 25 | 18 | 33 | 12 | 24,4 | 17,0 | 28,8 | 23 | 35 |
| | 78 | 30 | 91 | 29 | 100 | 28 | 110 | 40,8 | 130 | 40,4 | 130 | 36 |
| ислі: | | | | | | | | | | | | |
| | 47 | 20 | 47 | 17 | 48 | 15 | 72 | 31,9 | 75 | 29,8 | 78 | 26,3 |
| оди | 26 | 9 | 34 | 10 | 45 | 12 | 23 | 6,7 | 35 | 8,7 | 45 | 8,3 |
| | 5 | 1 | 10 | 2 | 8 | 1 | 17 | 2,2 | 20 | 1,9 | 10 | 1,7 |
| | 79 | 31 | 85 | 31 | 87 | 26 | 40 | 16 | 35 | 11,9 | 33 | 10 |
| ого | 19 | 16 | 18 | 14 | 18 | 13 | 26 | 18,8 | 23 | 19 | 27 | 19 |
| ислі: | | | | | | | | | | | | |
| | 9 | 10 | 11 | 10 | 12 | 10 | 8 | 7,8 | 12 | 11,3 | 16 | 13,3 |
| | 5 | 3 | 4 | 3 | 3,4 | 2 | 10 | 8 | 6 | 5,8 | 9 | 5 |
| | 5 | 3 | 3 | 1 | 3,0 | 1 | 8 | 2,9 | 5 | 1,9 | 2 | 0,7 |
| на 1 ц к.од. | 1,5 | - | 1,3 | - | 1,2 | - | 1,5 | - | 1,3 | - | 1,2 | - |
| ислі ратів | 0,28 | - | 0,3 | - | 0,36 | - | 0,4 | - | 0,42 | - | 0,46 | - |

Додаток Р

**Норми годівлі тварин і птиці, дійних корів живою масою 500 кг, на голову за добу (Калашніков О.П. 1985)**

Таблиця Р.1

| Показники | Добовий надій молока, кг, жирність 38-40% | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 8 | 12 | 16 | 20 | 24 | 28 |
| ...ові одиниці | 8,6 | 10,6 | 12,6 | 14,8 | 17,1 | 19,7 |
| ...ова енергія, МДЖ | 104 | 126 | 148 | 168 | 193 | 218 |
| ...човина, кг | 12,3 | 14,1 | 15,8 | 17,2 | 19 | 20,7 |
| ...й протеїн | 1260 | 1630 | 1940 | 2245 | 2760 | 3185 |
| ...равний протеїн | 820 | 1010 | 1260 | 1460 | 1790 | 2070 |
| ...ітковина, г | 3450 | 3810 | 4110 | 4130 | 4160 | 4140 |
| ...ль, г | 970 | 1430 | 1705 | 1935 | 2695 | 3105 |
| ..., г | 645 | 955 | 1135 | 1315 | 1785 | 2070 |
| ...ій, г | 57 | 73 | 89 | 105 | 121 | 137 |
| ...ор, г | 39 | 51 | 63 | 75 | 87 | 99 |
| ..., мг | 6 | 85 | 10,1 | 11,7 | 15,7 | 17,4 |
| ...ин, мг | 345 | 475 | 565 | 655 | 770 | 885 |
| ...на сіль, г | 57 | 73 | 89 | 105 | 121 | 137 |
| ...ін Д, тис. 10 | 8,6 | 10,6 | 12,6 | 14,6 | 17,1 | 19,7 |

Таблиця Р.2

**Норми годівлі сухостійних корів**

| Показники | Плановий надій, кг | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 3000 | | 4000 | | 5000 | |
| | Жива маса, кг | | | | | |
| | 400 | 500 | 400 | 400 | 500 | 600 |
| ...мові одиниці | 6,6 | 7,7 | 7,9 | 8,8 | 9,9 | 10,7 |
| ...ина енергія, МДж | 80 | 89 | 92 | 105 | 110 | 125 |
| ...а речовина, кг | 9,4 | 11,0 | 9,6 | 11,0 | 11,6 | 12,6 |
| ...стравний протеїн | 725 | 850 | 850 | 970 | 1090 | 1175 |
| ...клітковина, кг | 2350 | 2750 | 2300 | 2640 | 2670 | 2900 |
| ...р, г | 850 | 680 | 680 | 775 | 980 | 1060 |
| ...нна сіль, г | 40 | 50 | 45 | 55 | 60 | 70 |
| ...ій, г | 60 | 80 | 70 | 90 | 95 | 110 |
| ...ор, г | 35 | 45 | 40 | 50 | 55 | 65 |
| ...тин, мг | 295 | 345 | 385 | 440 | 495 | 535 |
| ...ін Д, тис. МО | 6,6 | 7,7 | 7,7 | 6,8 | 10,9 | 11,8 |

Таблиця Р.3

## Норми годівлі ремонтних теличок і нетелів при вирощуванні корів живою масою до 500-550 кг

| Показники | Вік, місяць | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 6 | 9 | 17 | 18 | 24 | 27 |
| ва маса, кг | 145 | 199 | 202 | 296 | 423 | 470 |
| мові одиниці | 3,8 | 4,4 | 5,0 | 5,8 | 6,5 | 8,0 |
| ана енергія, МДж | 31,4 | 38,6 | 46,1 | 57,9 | 70,5 | 80 |
| а речовина, кг | 4,1 | 5,4 | 6,1 | 7,3 | 8,1 | 8,8 |
| стравний протеїн, г | 385 | 435 | 465 | 520 | 585 | 865 |
| а клітковина, г | 740 | 1190 | 1340 | 1605 | 1780 | 1810 |
| ор, г | 340 | 390 | 420 | 470 | 525 | 780 |
| ована сіль, г | 20 | 27 | 32 | 42 | 53 | 60 |
| ій, г | 30 | 36 | 41 | 49 | 58 | 63 |
| фор, г | 20 | 21 | 24 | 30 | 36 | 39 |
| отин, мг | 105 | 130 | 145 | 185 | 225 | 250 |
| мін Д, тис. МО | 2,3 | 2,8 | 3,5 | 5,1 | 6,1 | 6,6 |

Таблиця Р.4

## Орієнтовані норми годівлі овець на рік, ц/гол.

| Група овець | Сіно | Силос | Зелені корми | Концкорми |
|---|---|---|---|---|
| дни-плідники | 4 - 6 | 2,5 - 3,0 | 13 - 15 | 0,6 - 0,8 |
| матки | 3 - 3,5 | 2,5 - 3 | 13 - 16 | 0,3 - 0,45 |
| одняк від 1 до 2 років | 2 - 3,5 | 1 - 1,3 | 11 - 13 | 0,2 |
| одняк до 1 року | 1,5 - 2,5 | 1 - 1,3 | 6 - 8 | 0,3 |

Таблиця Р.5

## Добові норми годівлі робочих коней

| | Кормові одиниці | Перетравний протеїн,кг | Кальцій,г | Фосфор,г | Каротин, мг | Кухонна сіль, г |
|---|---|---|---|---|---|---|
| *Легка робота* | | | | | | |
| 400 | 7,5 | 0,60 | 35 | 35 | 95 | 24 |
| 500 | 9,0 | 0,72 | 40 | 40 | 115 | 32 |
| 600 | 10,5 | 0,84 | 50 | 50 | 130 | 40 |
| *Робота середньої важкості* | | | | | | |
| 400 | 10,8 | 0,86 | 50 | 50 | 135 | 32 |
| 500 | 13,0 | 1,04 | 60 | 60 | 160 | 40 |
| 600 | 15,1 | 1,21 | 70 | 70 | 190 | 48 |
| *Важка робота* | | | | | | |
| 400 | 13,7 | 1,10 | 60 | 60 | 170 | 36 |
| 500 | 16,4 | 1,31 | 75 | 75 | 205 | 45 |
| 600 | 19,0 | 1,52 | 85 | 85 | 240 | 55 |
| *Без роботи* | | | | | | |
| 400 | 4,8 | 0,38 | 20 | 20 | 70 | 24 |
| 500 | 5,7 | 0,46 | 25 | 25 | 85 | 32 |
| 600 | 6,6 | 0,53 | 30 | 30 | 100 | 40 |

Таблиця Р.6

## Річна норма годівлі коней, ц

| Статево-вікові групи | Сіно | Кормові коренеплоди | Зелені корми | Концентрати |
|---|---|---|---|---|
| Дорослі коні | 34 | - | 42 | 11 |
| Молодняк: | | | | |
| 1 роки | | | 49 | 7,6 |
| 2 роки | 27 | 9 | 45 | 7,6 |
| 3 року | 23 | 5 | 27 | 7,6 |
| 4 року | 18 | 5 | | |

Додаток С

**Затрати на основне виробництво, за елементами в сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області за 2000 р.**

Таблиця С.1

| Назва районів | Затрати на оплату праці | Відрахування на соц. заходи | Матеріальні затрати, що увійшли у с/г продукцію | В тому числі: насіння і посадочні матеріали | Корми |
|---|---|---|---|---|---|
| Бережанський | 810<br>240 | 112<br>29 | 2689<br>1140 | 324<br>- | 775<br>775 |
| Борщівський | 4748<br>1162 | 710<br>152 | 20544<br>6703 | 2186<br>- | 4377<br>4353 |
| Бучацький | 6770<br>1838 | 742<br>283 | 25266<br>8792 | 2792<br>- | 5523<br>5523 |
| Гусятинський | 6680<br>1577 | 242<br>55 | 26464<br>10777 | 2997<br>- | 7365<br>7365 |
| Заліщицький | 4758<br>1506 | 782<br>257 | 17376<br>6721 | 2136<br>- | 4977<br>4977 |
| Збаразький | 6422<br>2124 | 1130<br>372 | 28043<br>9139 | 2875<br>- | 5666<br>5414 |
| Зборівський | 5960<br>1436 | 613<br>157 | 23192<br>7354 | 4020<br>- | 5725<br>5725 |
| Козівський | 4316<br>1270 | 544<br>172 | 18825<br>6012 | 2328<br>- | 3703<br>3703 |
| Кременецький | 4940<br>1608 | 599<br>228 | 18823<br>6867 | 2035<br>- | 4820<br>4820 |
| Лановецький | 4788<br>1850 | 851<br>332 | 24934<br>7080 | 2336<br>- | 5446<br>5446 |
| Монастириський | 2805<br>837 | 391<br>91 | 10703<br>3589 | 1253<br>- | 2392<br>2392 |
| Підволочиський | 7511<br>2398 | 1201<br>396 | 39208<br>12648 | 3141<br>- | 7648<br>7648 |
| Підгаєцький | 1405<br>438 | 66<br>16 | 4970<br>1747 | 922<br>- | 1328<br>1328 |
| Теребовлянський | 6514<br>2259 | 1280<br>441 | 36130<br>10432 | 3341<br>- | 6487<br>6487 |
| Тернопільський | 5749<br>2015 | 973<br>349 | 28338<br>9082 | 2922<br>- | 6425<br>6425 |
| Чортківський | 6476<br>1837 | 1074<br>308 | 38067<br>10335 | 4076<br>- | 7162<br>7162 |
| Шумський | 4532<br>1898 | 764<br>301 | 16381<br>7144 | 1741<br>- | 4997<br>4997 |
| РАЗОМ | 85198<br>26307 | 11974<br>3931 | 429980<br>125964 | 41525<br>- | 84957<br>84957 |

Всього на основне виробництво

у тому числі на виробництво продукції тваринництва

**Продовження додатка С**

Таблиця С.2

| Назва районів | Інша продукція с/г | Мінеральні добрива | Нафтопродукти | Електроенергія | Паливо |
|---|---|---|---|---|---|
| Теребовлянський | 5582<br>198 | 2326<br>- | 6109<br>1155 | 1516<br>635 | 64<br>1 |
| Тернопільський | 3144<br>228 | 2118<br>- | 4633<br>698 | 1384<br>608 | 144<br>33 |
| Чортківський | 7086<br>98 | 3113<br>- | 5773<br>1079 | 1441<br>633 | 205<br>24 |
| Шумський | 414<br>182 | 1052<br>- | 3380<br>603 | 992<br>496 | 36<br>12 |
| РАЗОМ | 90893<br>2621 | 27508<br>- | 67852<br>11942 | 19397<br>8830 | 2569<br>558 |

Всього на основне виробництво
В тому числі на виробництво продукції тваринництва

Таблиця С.3

| Назва районів | Запасні частини, ремонтні і буд. матеріали для ремонту | Оплата робіт і послуг, що виконані сторон. орган., інші матеріальні затрати | Аморти-зація основних засобів | Інші затрати | Всього затрат |
|---|---|---|---|---|---|
| Кременецький | 224<br>76 | 329<br>73 | 754<br>109 | 306<br>100 | 4671 (1)<br>1618 (2) |
| Борщівський | 2025<br>532 | 2842<br>554 | 4182<br>1116 | 338<br>55 | 30552<br>9188 |
| Бучацький | 1983<br>533 | 3927<br>983 | 4553<br>1499 | 74<br>34 | 37405<br>12446 |
| Гусятинський | 2757<br>514 | 2105<br>511 | 7101<br>2205 | 10109<br>1988 | 50596<br>16602 |
| Заліщицький | 1612<br>267 | 2587<br>445 | 4617<br>1583 | 527<br>194 | 28060<br>10261 |
| Збаразький | 2805<br>772 | 2871<br>629 | -<br>- | -<br>- | 35595<br>11635 |
| Зборівський | 2184<br>262 | 1074<br>116 | 1263<br>794 | 5849<br>948 | 36877<br>10689 |
| Козівський | 1892<br>571 | 3810<br>669 | 4956<br>1549 | 82<br>24 | 28723<br>9027 |
| Кременецький | 1951<br>376 | 2616<br>540 | 4584<br>1321 | 642<br>123 | 29588<br>10147 |
| Лановецький | 2825<br>359 | 3319<br>144 | 5110<br>1654 | 349<br>87 | 36032<br>11003 |
| Монастириський | 675<br>198 | 1795<br>225 | 2130<br>684 | 244<br>62 | 16173<br>5263 |
| Підволочиський | 6490<br>1341 | 7829<br>1003 | 5824<br>1829 | 372<br>113 | 54116<br>17384 |
| Підгаєцький | 337<br>95 | 414<br>27 | 1795<br>664 | 1688<br>343 | 9924<br>3208 |
| Теребовлянський | 2781<br>749 | 7924<br>1207 | 5313<br>1985 | 511<br>154 | 49748<br>15271 |
| Тернопільський | 2089<br>486 | 5479<br>604 | 5351<br>1921 | 991<br>284 | 41402<br>1365 |
| Чортківський | 2977<br>721 | 6234<br>618 | 6925<br>2008 | 1011<br>328 | 53553<br>14816 |
| Шумський | 1690<br>441 | 2074<br>413 | 3479<br>1147 | 349<br>92 | 25505<br>10582 |
| РАЗОМ | 37300<br>8295 | 57979<br>8761 | 73716<br>23968 | 23680<br>4585 | 624548<br>184777 |

Всього на основне виробництво
у тому числі на виробництво продукції тваринництва

## Бюджет витрат в тваринництві

Додаток Ф

### Бюджет у молочному скотарстві

Таблиця Ф.1

| Показники | Одиниця виміру | Квартали | | | | За рік |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | I | II | III | IV | |
| Обсяг виробництва: - молока - приплід | ц. гол. | 1198 62 | 1320 46 | 1198 43 | 1250 49 | 4966 200 |
| Матеріальні витрати на 1 ц. молока (на одну корову) | ц.к.од. | 1,7 | 1,2 | 1,6 | 1,5 | 1,5 |
| Потреба у матеріалах | ц.к.од. | 2,0 | 2,0 | 2,0 | 2,0 | 2,0 |
| Середньозважена ціна за 1 ц. к.од. | грн. | 22 | 16 | 9 | 16 | 16 |
| Прямі матеріальні витрати на виробництво продукції | грн. | 46160 | 25560 | 16458 | 31809 | 119987 |

Таблиця Ф.2

### Бюджет прямих витрат на оплату праці у молочному тваринництві

| Показники | Одиниці виміру | Квартали | | | | За рік |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | I | II | III | IV | |
| Обсяг виробництва: - молока - приплід | ц. гол. | 1198 62 | 1320 46 | 1198 43 | 1250 49 | 4966 20 |
| Витрати праці: - на 1 ц. молока - на 1 голову приплоду | люд./год. люд./год. | 7,0 1 | 5,5 1 | 6,4 1 | 6,8 1 | 6,4 1 |
| Загальні витрати праці | люд./год. | 96,74 | 86,24 | 88,69 | 93,30 | 36,897 |
| Тарифна ставка за год. | грн. коп. | 0,47 | 0,84 | 0,70 | 0,70 | 0,67 |
| Загаль витрати на оплату праці | грн. | 4538 | 7219 | 6225 | 6889 | 24880 |

Таблиця Ф.3

## Бюджет собівартості виробленого молока (грн.)

| Показники | Одиниці виміру | Квартали | | | | За рік |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | I | II | III | IV | |
| *Витрати на виробництво:* | | | | | | |
| - прямі матеріали | грн. | 46160 | 25560 | 16458 | 31809 | 119987 |
| - пряма зарплата | грн. | 3967 | 6694 | 5750 | 6205 | 22616 |
| - виробничі накладні витрати | грн. | 5513 | 3500 | 2472 | 4065 | 15550 |
| Разом | грн. | 55640 | 35754 | 24680 | 42079 | 158153 |
| Собівартість виготовленої продукції | грн. | 31,20 | 36,70 | 35,90 | 45,40 | 39,23 |

Таблиця Ф.4

## Бюджет собівартості реалізованого молока (грн.)

| Показники | Одиниці виміру | Квартали | | | | За рік |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | I | II | III | IV | |
| Виготовлено продукції протягом періоду | ц | 955 | 1094 | 991 | 1021 | 4061 |
| Собівартість 1 ц реалізованого молока | грн. | 36,02 | 43,53 | 41,75 | 52,48 | 43,58 |
| Собівартість реалізованої продукції | грн. | 34399 | 47622 | 41374 | 53582 | 176977 |

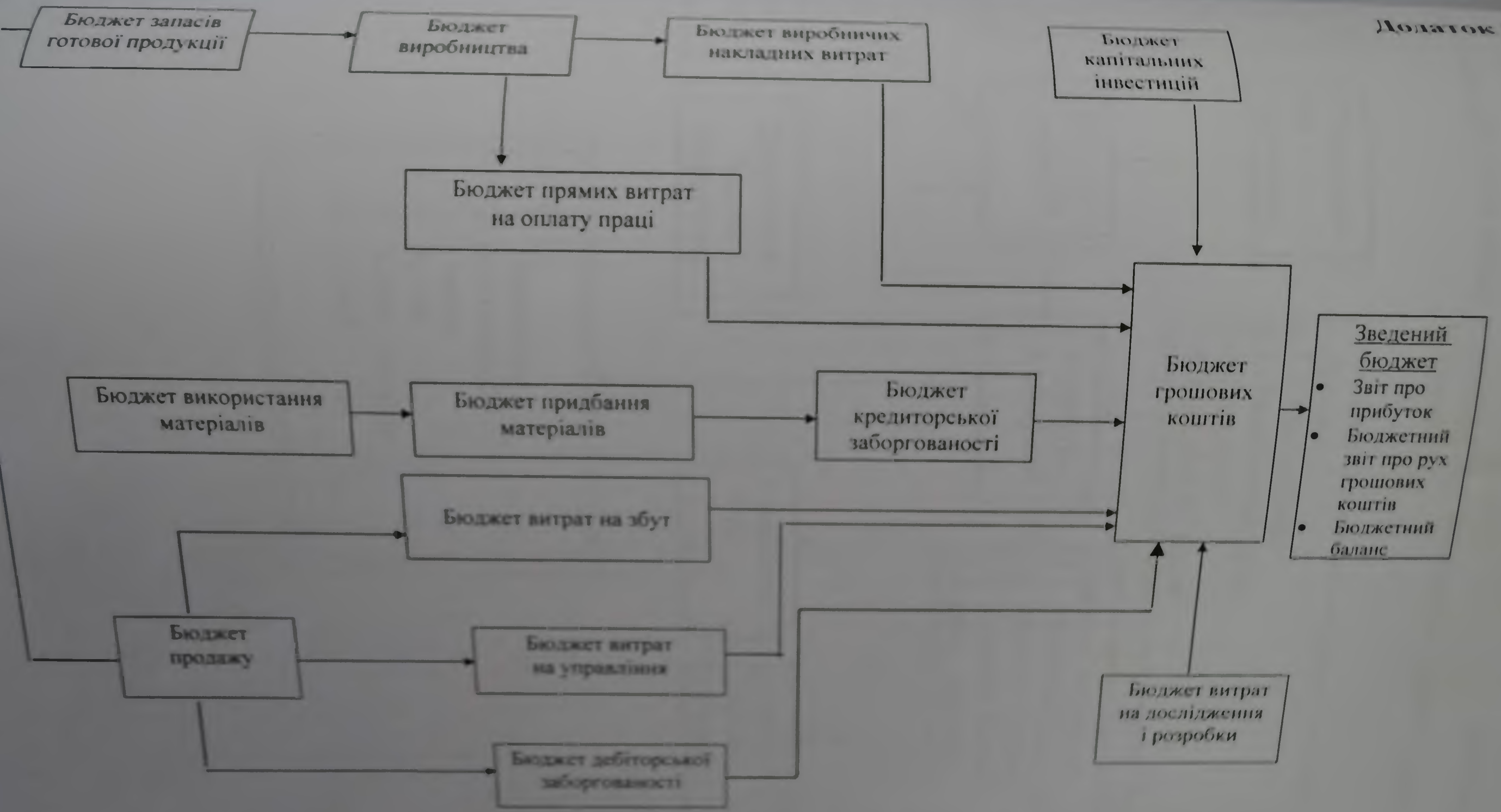
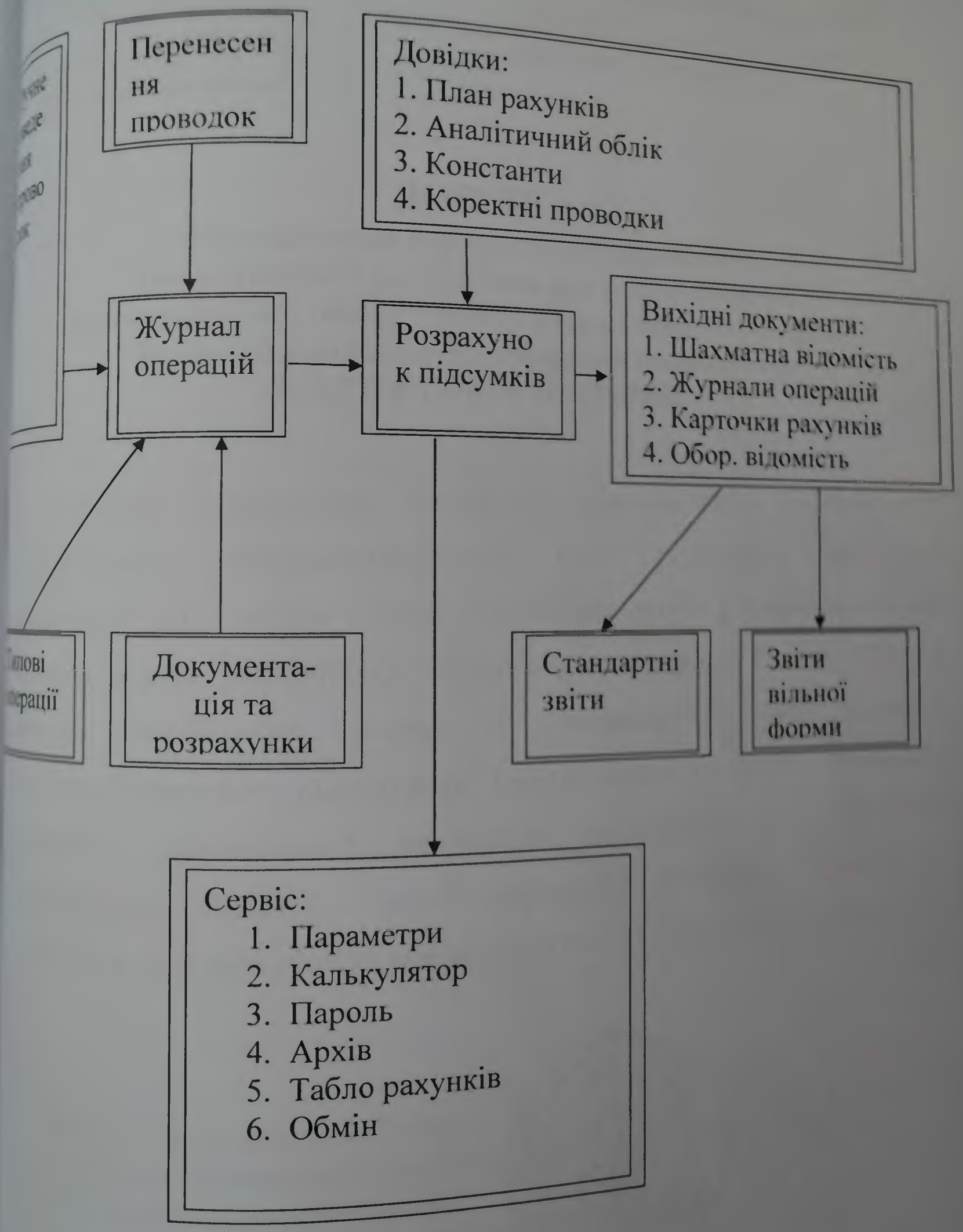



**Рис. Ф.1. Система бюджетів для сільськогосподарського підприємства**

Рис. Схема побудови обліку в програмі "1С: Бухгалтерія - ПРОФ" 6.0 для Windows.



УКРАЇНА
ТЕРНОПІЛЬСЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА І ПРОДОВОЛЬСТВА
м. Тернопіль вул.Кн.Острозького,14
200 р.
№

У спеціалізовану Вчену раду Д- 58.082.01 по захисту дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук при Тернопільській академії народного господарства

# ДОВІДКА

**про практичне впровадження результатів дисертаційного дослідження викладача кафедри бухгалтерського обліку і аудиту в сільському господарстві Тернопільської академії народного господарства**
***ЗАВИТІЙ ОЛЬГИ ПЕТРІВНИ***

Головним управлінням сільського господарства і продовольства Тернопільської облдержадміністрації було розглянуто методичні рекомендації щодо ведення обліку виробничих витрат у тваринництві, які розроблені в дисертаційній роботі Завитій Ольги Петрівни на тему: "Облік і контроль виробничих витрат у тваринництві (на прикладі сільськогосподарських підприємств Тернопільської області)". Визначено можливість впровадження викладених пропозицій у товариствах Тернопільської області з метою спрощення облікового процесу та покращення методики обліку і контролю витрат у господарській діяльності.

Перший заступник начальника
Головного управління сільського
господарства і продовольства
Тернопільської облдержадміністрації П.І.Хома