

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

**Кафедра обліку та економіко-
правового забезпечення агропромислового бізнесу**

МІЖДИСЦИПЛІНАРНА КУРСОВА РОБОТА

на тему:

**«ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЧИХ
ВИТРАТ У РОСЛИННИЦТВІ»**

Студента 1 курсу, ОПЗм – 12 групи
Напряму підготовки – облік і аудит
Спеціальності 8.03050901 – облік і аудит
Магістерської програми
Облік і правове забезпечення АПБ

Чичива Юрій Анатолійович

Керівник: кандидат економічних наук, доцент

Белова Ірина Михайлівна

Національна шкала _____

Кількість балів: ___ Оцінка ECTS ___

Члени комісії _____
(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

Тернопіль 2017

ЗМІСТ

ВСТУП	3
1. ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО	
ПРОДУКЦІЇ, ЇХ ВИЗНАННЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ	5
1.1. Економічний зміст витрат на виробництво та їх визнання	5
1.2. Класифікація витрат на виробництво продукції рослинництва	11
1.3. Сучасний стан організації обліку виробництва продукції	17
2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ	
РОСЛИННИЦТВА	22
2.1. Методика оцінки продукції рослинництва з урахуванням П(С)БО 30 „Біологічні активи”	22
2.2. Організація синтетичного і аналітичного обліку витраті виходу продукції	27
2.3. Організація звітності витрат і виходу продукції рослинництва	36
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	41
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	43

ВСТУП

Актуальність теми. Потреба докорінної зміни методів управління підвищує вимоги до бухгалтерського обліку і зумовлює необхідність посилення інформаційної, контрольної, пізнавальної, прогностичної та мотиваційної його функцій у відповідності до потреб приймати завжди обґрунтовані рішення. Для задоволення цих вимог доцільним є створення в вітчизняних сільськогосподарських підприємствах системи управлінського обліку, яка буде забезпечувати одержання інформації, адекватної потребам внутрішніх користувачів підприємства в умовах ринкової економіки, що сприятиме ефективному управлінню витратами виробництва та собівартістю продукції, оптимізації результатів діяльності підприємства з досягненням високої якості та конкурентоспроможності готової продукції.

Необхідність досліджень з організації обліку виробництва продукції рослинництва викликана тим, що потреби внутрішніх користувачів облікової інформації задовольняються в неповній мірі. На сучасному етапі ще недостатньо розроблені наукові положення управлінського обліку, не має практичного досвіду його організації в сільському господарстві, залишається дискусійним питання про місце його в загальній системі бухгалтерського обліку. Ставлення вчених до управлінського обліку неоднозначне, висловлюються різні точки зору та трактування щодо його суті, можливостей використання в підприємстві.

Розвитку теорії та практики організації управлінського обліку на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах сприяють праці як вітчизняних, так і зарубіжних економістів: О.С.Бородкіна, В.М.Баркова, П.С.Безруких, Б.І.Валуєва, С.Ф.Голова, В.А.Дерія, К.Друрі, В.І.Єфіменка, В.Б.Івашкевича, Т.П.Карпової, Г.Ю.Кас'янової, Г.Г.Кірейцева, В.Г.Лінника, С.А.Ніколаєвої, В.Ф.Палія, М.С.Пушкаря, О.Х.Румах, С.А.Стукова, Дж.Фостера, Ч.Т.Хорнгерна, М.Г.Чумаченка, А.Д.Шеремета та інших вчених. Проте здебільшого вчені-економісти розглядають уніфікований управлінський облік, пристосований для всіх галузей народного господарства. При цьому не враховуються специфічні особливості

окремих галузей, наприклад, аграрної сфери економіки, вплив реальних умов виробництва на формування задач, застосування методичних прийомів обліку.

Метою курсового дослідження є вивчення організаційного інструментарію для організації обліку виробництва на сільськогосподарських підприємствах в рослинницькій галузі, а також створення науково обґрунтованих передумов його організації і ведення.

Для реалізації мети було передбачено вирішення таких завдань:

- 1) розкрити суть обліку виробництва продукції рослинництва, дослідити його взаємозв'язок з функціями управління;
- 2) дослідити систему аналітичного обліку виробництва в рослинництві;
- 3) обґрунтувати доцільність змін у групуванні витрат за економічними елементами;
- 4) визначити досконалий перелік калькуляційних статей витрат рослинницької галузі;
- 5) визначити напрямки удосконалення діючої системи обліку витрат.

1. ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ, ЇХ ВИЗНАННЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ

1.1. Економічний зміст витрат на виробництво та їх визнання

Під час розкриття економічної сутності витрат виробництва, необхідно прийняти за основу змістовну характеристику виробництва як суспільного явища, що має двоїстий характер: 1) процес виробничого споживання ресурсів; 2) процес створення нового продукту. Вартісна характеристика процесу виробництва формується із витрат виробництва, що є вартісним виразом затрачених на виробництво ресурсів, в результаті створення нового продукту трансформуються у собівартість, тому щоб достовірно визначити собівартість виробленого продукту, необхідно врахувати витрати на його виробництво.

Такий підхід до розуміння витрат виробництва в економічному тлумаченні має бути базовим для визначення цього поняття в обліковій термінології.

Для нашої економіки традиційним є законодавчо регламентований склад витрат, які включаються у собівартість продукції. Раніше це забезпечувало порівняння показників у централізованому управлінні господарством. Сьогодні на даному підході базується податкова система. У зарубіжній практиці не прийнято втручатися на державному рівні у склад собівартості, оскільки цей показник не являється обов'язковим для підприємницьких суб'єктів. Якщо він визначається фірмою, то використовується винятково для внутрішніх потреб, а тому вважається комерційною таємницею. Для потреб фіскальної політики держава допускає декілька варіантів розрахунку фінансового результату без визначення й оприлюднення у фінансовій звітності даних про собівартість продукції.

Такий підхід вважається більш правильним і він не включає державного регламентування оцінки ресурсів як одного з основних методів об'єктивного визначення результатів господарської діяльності. Але такий підхід вимагає розгляду предметної суті витрат із точки зору побудови обліку для зовнішніх (фінансовий аспект) та внутрішніх (управлінський аспект) потреб.

Зміст поняття „витрати” в бухгалтерському обліку пов’язане з визначенням фінансового результату – чистого прибутку або збитку за певний звітний період для складання фінансової звітності. Відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”, витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

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

Стан виробництва характеризується його ефективністю, психологічними параметрами, ступенем використання досягнень науково-технічного прогресу, місцем працівника у виробничих процесах. Обмеження ресурсів і досягнення запланованої ефективності потребують постійного співставлення витрат і отриманих результатів. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про виробничі витрати необхідно повсякденно звіряти з даними майбутніх витрат, які залежать в більшості від впливу зовнішнього середовища. Крім того адміністрація з метою управління витратами і доходами спостерігає за ефективністю роботи кожного підрозділу, за отриманими результатами від виробництва кожного виду продукції.

В цілому механізм господарювання підприємства визначається ступенем керованості витратами. Вимоги управління визначають окреме вивчення методики обліку витрат виробничої діяльності та необхідність розробки для підприємств системи контролю за собівартістю продукції виробничих підрозділів на основі розширення аналітичності використовуваних в обліку витрат.

До витрат виробничої сфери діяльності відносяться такі, що обумовлені технологією виробництва, що знаходяться в залежності від об’єму випуску продукції і становлять суттєву частину виробленої продукції. Облік витрат виробництва є визначальним у загальній системі бухгалтерського обліку.

Управлінський облік не повинен обмежуватися лише обліком витрат на виробництво у вартісних показниках, регламентованим нормативними документами. Його зміст значно ширший і полягає у:

- 1) відображенні виробничих процесів в кількісному вимірі з метою управління ними і визначення прибутку;
- 2) виборі в якості об'єктів обліку господарських процесів і пов'язаних з ними витрат;
- 3) системному використанні елементів методу (планування, нормування, оцінка, групування, оцінка, аналіз, контроль) у відображенні ходу виробничого процесу в нерозривному зв'язку з процесом накопичення витрат;
- 4) обмежуванні об'єкта обліку рамками підприємства;
- 5) класифікації витрат у відповідності з метою їх управління для визначення собівартості продукції і одержаного прибутку, прийняття рішень і планування, здійснення процесу контролю та регулювання;
- 6) формування внутрішньої звітності за рівнями управління виробничими процесами, використовуючи при цьому принципи управління, прийняті на підприємстві, і необхідність перетворення показників внутрішньої звітності в показники зовнішньої звітності.

Проблема розробки і використання в практиці обліку нових підходів до ефективного управління витратами підприємства широко обговорюється у вітчизняній та зарубіжній економічній літературі.

Загальноприйняте визначення сутності обліку витрат це “облік витрат є сукупність усвідомлених дій, направлених на відображення протягом певного часового періоду процесів постачання, виробництва і реалізації продукції за допомогою їх (процесів) кількісного вимірювання (в натуральних і вартісних показниках), реєстрації, групування і аналізу в розрізах, які формують собі вартість готової продукції. Таке відображення забезпечує одержання вичерпної інформації, необхідної для того, щоб управляти підприємством і оцінювати його діяльність шляхом виведення фінансових результатів”.

Однак такий підхід в умовах початку розвитку управлінського обліку і розвинутої теорії виробничого обліку обмежений по напрямках використання.

На наш погляд, визначення сутності обліку витрат на виробництво повинно охоплювати різноманітність способів підходу до організації управлінського обліку виробничої діяльності чи трансформації обліку витрат на виробництво.

Таким чином, визначення змісту обліку витрат створить передумови моделювання його організації на підприємствах.

Саме облік як інформаційний потік, обернений процесу управління, буде не тільки відображати діяльність, але й надавати інформацію для моделювання економіки підприємства в майбутньому.

Якщо розглядати облік витрат на виробництво як процес відображення використання витрат та результатів минулої, теперішньої та майбутньої виробничої діяльності, відповідної моделі управління, орієнтованої на виконання основної мети підприємства, то така система обліку буде відповідати основним задачам управління собівартістю.

До основних задач обліку витрат на виробництво слід відносити:

- 1) інформаційне забезпечення адміністрації підприємства для прийняття управлінських рішень з урахуванням їх економічних наслідків;
- 2) спостереження і контроль за фактичним рівнем витрат у співвідношенні з їх нормативними і плановими розмірами з метою виявлення відхилень і формування економічної стратегії на майбутнє;
- 3) обчислення собівартості виробленої продукції для оцінки готової продукції та розрахунку фінансових результатів;
- 4) виявлення й оцінка економічних результатів виробничої діяльності структурних підрозділів;
- 5) систематизацію інформації управлінського обліку виробничої діяльності для прийняття рішень, які мають довгостроковий характер – окупність виробничих і технологічних програм, рентабельність асортименту продукції, що реалізується на внутрішньому й зовнішньому ринках, ефективність капітальних вкладень в основні фонди і виробничі запаси тощо.

Головне значення сутності обліку витрат виробництва є контроль виробничої діяльності та управління витратами для її здійснення.

В результаті дослідження значення окремих елементів управлінського обліку в управлінні витратами можна зробити наступні висновки:

- 1) в управлінні витратами найважливіше значення має оперативно отримана інформація про витрати, що дозволяє втручатись у виробничий потенціал і оптимізувати його;
- 2) критерієм точності при обчисленні собівартості продукції повинна бути не повнота включення витрат, а спосіб віднесення витрат на той чи інший вид продукції;
- 3) основним принципом управління витратами є відповідальність системи обліку цілям управління;
- 4) центр ваги в калькуляційній роботі повинен зрушитись із трудомістких розрахунків по розподілу і перерозподілу непрямих витрат та визначення точної фактичної собівартості на прогностні розрахунки собівартості, складання обґрунтованих нормативних калькуляцій та організацію контролю за їх дотриманням в процесі виробництва;
- 5) виявлення відхилень до або під час здійснення виробничого процесу дозволяє менеджерам оперативно втручатись в хід виробництва і попереджувати виробничі втрати, що має велике значення у мобілізації резервів виробництва і підвищення його ефективності.

Дані бухгалтерського обліку мають свідчити що було витрачено, де, для чого, як відбувався процес виробництва. Необхідно правильно визначити предмет та об'єкти обліку витрат виробництва. Система класифікації витрат дає можливість вирішити поставлені питання.

Отже витрати виробництва, які формують виробничу собівартість продукції, варто визначати як вартісний вираз спожитих ресурсів на її виробництво. Для витрат виробництва, що формують виробничу собівартість необхідно встановлювати межі не звітного періоду, а межі безпосереднього виробничого процесу, що визначається технологією виробництва тієї чи іншої про-

дукції. Визначення складу витрат виробництва відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” можливе через категорію “виробничої собівартості”. Витрати виробництва продукції, що формують її виробничу собівартість, мають включати прямі витрати і загальновиробничі витрати, тому що всі вони пов’язані з процесом виробництва.

Згідно пункту 3 П(С)БО 1 „витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Пункти 5-8 П(С)БО 16 регламентують визнання витрат: витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів чи збільшенням зобов’язань; витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені; витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені; витрати, які неможливо прямо пов’язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені; якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, амортизації) між відповідними звітними періодами.

Згідно вимог пункту 9 П(С)БО 16 не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати: 1) платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; 2) попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; 3) погашення одержаних позик; 4) інші зменшення активів або збільшення зобов’язань, що не відповідають ознакам, наведеним у п.6 П(С)БО 16; 5) витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу.

1.2. Класифікація витрат на виробництво продукції рослинництва

Основною метою обліку виробництва є своєчасне, повне, вірогідне відображення фактичного розміру і складу витрат та контроль за використанням всіх видів виробничих ресурсів, а також обсягу виробленої продукції (наданих робіт чи послуг) в натуральних чи вартісних вимірниках.

Визначення витрат дається у Національному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 року № 73 (із змінами і доповненнями, останні з яких унесено наказом Міністерства фінансів України № 48 від 08.02.2014 року).

Склад витрат і методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 (із змінами і доповненнями, останні з яких унесено наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 627).

Стосовно сільськогосподарських підприємств норми П(С)БО 16 не поширюється на витрати, пов'язані з первісним визнанням і зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, та з первісним визнанням сільськогосподарської продукції. Ці аспекти регулюються П(С)БО 30 „Біологічні активи”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 року № 790 (із змінами і доповненнями, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 9 грудня 2011 року № 1591).

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

За способом включення до собівартості витрати поділяються на прямі та непрямі. Прямими вважаються ті витрати, які безпосередньо можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат і включені до собівартості продукції.

Непрямі витрати – це витрати, що не можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом. Такі витрати відносяться до вирощування багатьох культур, кількох груп тварин, виконання різних робіт. Для включення до собівартості ці витрати необхідно попередньо розподілити між об'єктами обліку. Тому на практиці їх часто називають тими, що розподіляються, а згідно з П(С)БО 16 "Витрати" – загальновиробничими витратами.

Залежно від характеру участі в процесі виробництва витрати поділяються на основні та накладні. Основні витрати пов'язані з безпосереднім виконанням технологічних операцій по виробництву продукції (робіт, послуг), а накладні – з урахуванням та обслуговуванням діяльності підрозділу (бригади, цеху, ферми, внутрішньогосподарського кооперативу тощо), галузі чи господарства в цілому.

Витрати на заходи з підвищення родючості земель (зокрема, на гіпсування та вапнування ґрунтів), плануються та обліковуються як витрати майбутніх періодів і відносяться на собівартість сільськогосподарської продукції рівними частинами протягом сівозміни.

При калькулюванні собівартості продукції важливу роль відіграє класифікація витрат за:

- 1) елементами (економічним змістом);
- 2) статтями калькуляції (характером виникнення й призначенням).

Групування витрат за економічними елементами здійснюється у всіх галузях економіки, в тому числі і в аграрній. За економічним змістом елементи витрат є однорідними.

Це групування є основним для всіх підприємств. Групування витрат за економічними елементами дозволяє встановити потребу в оборотних та необоротних активах, показує скільки яких активів витрачено, незалежно де вони вироблені, на які цілі використані, а також характеризує структуру витрат.

Поділ витрат за елементами не дає можливості повністю задовольнити потребу в інформації про витрати. Так, неможливо окремо визначити витрати, пов'язані з виробництвом і з управлінням та обслуговуванням виробництва.

Компенсує ці недоліки групування витрат за калькуляційними статтями.

Таке групування витрат дозволяє визначити спрямованість витрат, виявити місця їх виникнення, встановити їх роль, організувати контроль за витратами, їх аналіз, визначити якісні показники діяльності як об'єкта в цілому, так і окремих його ділянок, визначити напрями, в яких необхідно працювати над зменшенням витрат виробництва.

Питання групування витрат за статтями, як показали дослідження, вирішують сьогодні самі підприємства. Але у межах кожної галузі діяльності номенклатура статей, їх зміст, групування витрат та їх розподіл мають бути однаковими для того, щоб отримувати однакові показники собівартості у плануванні, обліку та калькулюванні. Отже, невиконання цієї вимоги призведе до неузгодженості планових показників із даними звітності підприємства у межах однієї галузі, і тим самим обмежить можливість їх аналізу.

Головним критерієм виділення тих чи інших витрат у самостійну статтю є їх значення для формування собівартості продукції, яку виробляє підприємство цієї чи іншої галузі. Такі витрати мають у багатьох випадках значну питому вагу в загальній структурі собівартості та відображують галузеву специфіку формування собівартості, яка обумовлена технологією виробництва, характером виробленої продукції.

Групування виробничих витрат за калькуляційними статтями повинне мати єдину науково обґрунтовану та уніфіковану номенклатуру. Виділяючи окремі витрати в самостійні калькуляційні статті, необхідно врахувати доцільність такого виділення. Так, збільшення частки прямих витрат через розмежування комплексних витрат підвищує точність визначення собівартості продукції, що у ринкових умовах відіграє важливу роль при прийнятті рішень.

В сільському господарстві згідно з Методичними рекомендаціями з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств застосовують достатньо широку номенклатуру статей витрат:

- витрати на оплату праці;
- насіння і посадковий матеріал;

- паливо та мастильні матеріали;
- добрива;
- засоби захисту рослин і тварин;
- корми;
- сировина і матеріали;
- роботи та послуги;
- витрати на ремонт необоротних активів;
- інші витрати на утримання основних засобів;
- інші витрати;
- непродуктивні витрати (в обліку);
- загальновиробничі витрати.

Більшість економістів вважає необхідним здійснення класифікації витрат за економічними елементами і за статтями калькуляції. Разом з тим деякі з них вбачають можливість групування витрат тільки за статтями або за економічними елементами, посиляючись на надмірну трудомісткість їх обліку в подвійному розрізі.

Класифікація витрат здійснюється з метою здійснення контролю за діяльністю виконавців, оптимізації виробничого процесу та аналізу беззбитковості, визначення собівартості продукції, контролю за економічним використанням ресурсів, прогнозування та регулювання витрат, розрахунку окремих витрат і контролю за інвестиціями, визначення впливу управлінського рішення на величину витрат, здійснення контролю за відповідними особами по місцю виникнення витрат, визначення загальних витрат і цін на окремі вироби, рішення короткострокових та довгострокових завдань, вибору оптимального із сукупності альтернативних рішень, прийняття рішень щодо збільшення обсягу виробництва продукції (табл. 1.2).

Розглядаючи концепцію класифікації витрат, слід, по-перше, визначити цілі (завдання), що виникають перед управлінцями і, по-друге, виділити об'єкти для їх реалізації.

Основні цілі можна згрупувати наступним чином:

Таблиця 1.

Класифікація витрат виробництва на базі різних ознак

Розподіл ознак класифікації	Групування витрат	Характеристика витрат
За економічним характером ознак	Економічні елементи витрат	Характеризують використані ресурси за їхнім економічним змістом незалежно від форми і місця їх використання
За статтями собівартості	Статті калькуляції собівартості	Характеризують склад використаних ресурсів залежно від напрямків і місця використання
За ступенем однорідності	Однoeлементні Комплексні	Характеризують використані ресурси одного економічного змісту (один елемент витрат) Характеризують використання декількох економічних неоднорідних ресурсів.
За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі Непрямі	Витрати, які розраховуються прямими методами, прямо відносяться на об'єкт калькулювання; Пов'язані із декількома об'єктами віднесення витрат, тому розподіляються пропорційно до економічно обґрунтованої бази.
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Умовно-змінні Умовно-постійні	Витрати, сума яких змінюється із зміною обсягів виробництва (навантаження потужності); Витрати не змінюються (змінюються дуже незначно) при зміні обсягів виробництва.
За доцільністю витрат	Продуктивні витрати Непродуктивні витрати	Обумовлені нормальним, ефективним процесом виробництва; Пов'язані із економічно недоцільною виробничою діяльністю.
За місцем виникнення	Витрати виробництва, цеху, ділянки, служби	Витрати конкретної структурної одиниці
За видами продукції, робіт, послуг	Витрати на: Одиницю продукції Валову продукцію	Характеризують обсяг та склад витрат на виробництво і збут одиниці певного виду продукції; Витрати на виробництво валової продукції;

	Товарну продукцію Реалізовану продукцію	Витрати на виробництво товарної продукції; Витрати на виробництво реалізованої продукції.
За періодичністю виникнення	Поточні Одноразові	Звичайні витрати із терміном менше місяця; Періодичність витрат більше місяця спрямовується на забезпечення виробництва.
За відношенням до технологічного процесу	Основні витрати Витрати на управління виробництвом	Витрати, пов'язані із процесом виготовлення продукції; Витрати на здійснення процесу управління та обслуговування процесу виготовлення продукції
За участю у процесі виробництва	Виробничі Позавиробничі	Витрати, що пов'язані із процесом виробництва; Витрати, що пов'язані із реалізацією продукції

- 1) калькулювання собівартості виготовленої продукції та визначення величини отриманого прибутку;
- 2) дослідження поведінки витрат та прийняття управлінських рішень;
- 3) планування (прогнозування), здійснення контролю та регулювання.

З метою встановлення об'єктів класифікації витрат, необхідно врахувати, що результат управління витратами залежить від інтересів осіб, зайнятих в господарській діяльності. При цьому потребують оптимального поєднання правові можливості осіб, що приймають управлінські рішення, їх відповідальність за величину витрат з інтересами осіб, зайнятих в господарській діяльності.

Визначення собівартості продукції можна здійснити по повній собівартості і по неповній (обмеженій) собівартості. Метою калькуляції по повних витратах є розподіл всіх витрат на виробництво на конкретні види продукції. Прямі витрати без особливих труднощів можуть бути розподілені по видах продукції, проблеми виникають по відношенню до посередніх (непрямих) витрат. Система обліку по повних витратах передбачає віднесення непрямих (посередніх) витрат на види продукції. Причому розподіл посередніх витрат по окремих видах продукції може бути здійснений лише приблизно. Проблема міститься в тому, наскільки точною є оцінка витрат на ту чи іншу продукцію з точки зору розвитку бізнесу.

1.3. Сучасний стан організації обліку виробництва продукції

Сільськогосподарське виробництво – це процес вирощування сільськогосподарських культур і розведення сільськогосподарських тварин для забезпечення населення продуктами харчування, а промисловості – сировиною.

Сільськогосподарське виробництво має свої особливості й специфіку. Першою особливістю є те, що основним засобом виробництва у сільському господарстві є земля, яка просторово розосереджена і має неоднакову родючість.

Другою особливістю є використання значної частини продукції власного виробництва для продовження процесу виробництва: одержане від урожаю зерно висівають, власні корми згодують тваринам, продукцію рослинництва чи тваринництва переробляють на млинах, олійницях, консервних заводах тощо.

Третя особливість – сільське господарство відрізняється від інших галузей сукупністю спеціалізованих машин і умовами праці.

Четверта особливість – період виробництва і робочий період в сільському господарстві, як правило, не збігаються в часі.

П'ята особливість – оскільки предметом праці в сільському господарстві є живі організми, то й виробничий процес пов'язаний не з фізичними чи хімічними процесами, а біологічними.

Шоста особливість – концентрація засобів виробництва й праці в розрахунку на одиницю земельної площі в сільському господарстві значно менша, ніж в інших галузях народного господарства.

За умов ринкової економіки збільшуються обсяги виробництва в аграрному секторі. Поступово збільшується обсяг інформації про попит на продукцію, про можливість збуту, про основне виробництво та ефективність випуску продукції тощо. Власників підприємств, акціонерів також цікавить інформація про ефективність здійснених інвестицій, отримані доходи, ефективність використання ресурсів тощо.

Першочерговою інформацією, якою б мали бажання володіти внутрішні користувачі (керівники й засновники), є собівартість. Процес сільськогоспо-

дарського виробництва не може здійснюватись без спожитих і перенесених на продукцію виробничих ресурсів, що становлять витрати виробництва, які Туворюють виробничу собівартість.

Собівартість – це один із найважливіших показників діяльності підприємства, оскільки він : комплексно характеризує рівень витрат усіх ресурсів підприємства, а таким чином і рівень технології та організації виробництва; є базою для визначення прибутковості підприємства; є вихідною базою для формування цінової політики підприємства.

Важливим моментом є те, що обсяг собівартості впливає на обсяг прибутку, тому з метою встановлення порядку визначення прибутку як бази оподаткування, держава регламентує склад витрат, що відносяться на собівартість. Безпосередньо виробнича діяльність виражає головну мету підприємства – виробництво продукції, яка буде реалізована і одержаний дохід, який в свою чергу, залежить від собівартості продукції. Тому виникає потреба оптимізувати і удосконалити облікові процеси у виробництві для надання економічної інформації.

Виробничі процеси – другий етап виробництва. Характерною особливістю цього етапу, як центрального у виробничій системі, є формування витрат на виробництво продукції.

Стан виробництва характеризується його ефективністю, психологічними параметрами, ступенем використання досягнень науково-технічного прогресу, місцем працівника у виробничих процесах. Обмеження ресурсів і досягнення запланованої ефективності потребують постійного співставлення витрат та отриманих результатів. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про виробничі витрати необхідно повсякденно звіряти з даними майбутніх витрат, які залежать в більшості від впливу зовнішнього середовища. Крім того адміністрація з метою управління витратами і доходами спостерігає за ефективністю роботи кожного підрозділу, за отриманими результатами від виробництва кожного виду продукції.

В рослинництві організують облік за такими об'єктами: сільськогосподарські культури; сільськогосподарські роботи; витрати, які підлягають розподілу; інші об'єкти. Якщо витрати можна віднести безпосередньо на вирощування конкретної культури під урожай поточного року, то їх обліковують на аналітичних рахунках об'єктів першої групи. На об'єктах другої групи обліковують витрати на сільськогосподарських роботах під урожай майбутнього року. Витрати, які відносяться до декількох об'єктів і підлягають розподілу, обліковують у третій групі (ремонт і амортизація основних засобів, витрати по зрошенню й осушенню та інші). По четвертій групі обліковують витрати по кормовиробництву і деякі інші. По зазначених чотирьох групах прийнято конкретну номенклатуру об'єктів обліку витрат.

В тваринництві витрати обліковують по видах і групах тварин, від яких одержують конкретну продукцію. Тому об'єктами обліку витрат є групи тварин, а об'єктами визначення собівартості – конкретні види продукції. Аналітичні рахунки тут відкривають за видами та статеві-віковими групами тварин.

Методичними рекомендаціями з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств визначено перелік об'єктів планування та обліку по виробництву продукції рослинництва й тваринництва.

Перша група: зернові та зернобобові культури; технічні культури; картопля та овочеві культури (при вирощуванні овочевих культур окремо обліковують тепличне господарство: теплиці зимові, теплиці весняні, парники); кормові культури; багаторічні насадження (плодові, ягідні культури та виноградники); квітникарство.

Друга група. Об'єктами обліку витрат під урожай майбутнього року є сільськогосподарські роботи або культури, які дадуть урожай у наступному році. Незавершене виробництво у рослинництві (витрати під урожай майбутнього року) включає: посів озимих зернових на зерно, посів озимих зернових на зелений корм і силос, посів овочевих культур на зиму, підняття зябу, лущення стерні (без зяблевої оранки), внесення органічних добрив, внесення мінераль-

них добрив, снігозатримання (у четвертому кварталі), догляд за багаторічними травами посіву минулих років і т.д.

Облічені витрати на аналітичних рахунках даної групи залишаються на кінець року в незавершеному виробництві. В наступному році їх розподіляють на об'єкти першої групи пропорційно до площ посіву, фактично зайнятих конкретними сільськогосподарськими культурами.

Третя група. Частина витрат рослинництва не може бути зразу віднесена на об'єкти обліку першої або другої груп, бо вони належать до декількох об'єктів обліку (непрямі витрати). Це витрати, що розподіляються протягом року, їх обліковують на окремих аналітичних рахунках, а в кінці року розподіляють по об'єктах обліку. До таких витрат відносяться: амортизаційні відрахування по основних засобах, що використовуються в рослинництві, які підлягають розподілу; ремонт основних засобів, що використовуються в рослинництві, який підлягає розподілу; витрати по зрошенню, які підлягають розподілу; витрати по осушенню, які підлягають розподілу.

По перелічених об'єктах відкривають окремі аналітичні рахунки, на яких обліковують витрати за встановленими статтями. Їх розподіляють в кінці року по об'єктах обліку першої і другої груп.

Витрати на зрошення та осушення можуть бути обліковані в другій або третій групах, що залежить від характеру проведених витрат: по другій групі як незавершене виробництво, що переходить на наступний рік; по третій групі - витрати поточного року, що розподіляються.

Четверта група. Частина витрат в рослинництві пов'язана з виробництвом кормів, післязбиральною доробкою продукції тощо. Ці витрати обліковують на окремих аналітичних рахунках: силосування, сінажування, збирання і скиртування соломи, виробництво трав'яного борошна та інші. Обліковують такі витрати по окремих об'єктах з метою більш точного визначення окремих видів супутньої та побічної продукції або конкретизація витрат по кормовиробництву. В кінці року по таких об'єктах обліку вираховують фактичну собівартість продукції або розподіляють витрати на аналітичних рахунки об'єктів першої групи.

Зміни в податковому законодавстві призвели до появи поняття валові витрати. Склад валових витрат регулюється законодавством з метою визначення оподаткованого прибутку. Відмінність між валовими витратами та собівартістю полягає в тому, що вони характеризують витрати підприємства, пов'язані з усіма видами діяльності підприємства, а собівартість – з виробничою діяльністю. Таким чином поява поняття валових витрат не відмінює поняття собівартості та необхідність її визначення, тому що без розрахунку собівартості неможливо оцінити ефективність виробничої діяльності і розробити цінову політику підприємства. Крім того, розрахунок собівартості потрібен для оцінки ефективності та обсягу використання ресурсів підприємства, тому що собівартість являє собою вартісну оцінку ресурсів, що були застосовані на виробництво та реалізацію продукції.

2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

2.1. Методика оцінки продукції рослинництва з урахуванням П(С)БО 30 „Біологічні активи”

Нормативно-правові та методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності регламентує Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 „Біологічні активи”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 року № 790 (із змінами і доповненнями, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 9 грудня 2011 року № 1591). Норми цього Положення застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) щодо сільськогосподарської діяльності.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 не поширюється на:

- 1) сільгосппродукцію, що зберігається після її первісного визнання;
- 2) продукти переробки сільськогосподарської продукції;
- 3) біологічні активи, не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.

Згідно пункту 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 „Біологічні активи”:

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

Поточні біологічні активи – біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

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

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

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

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

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

Додаткові біологічні активи при первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Первісне визнання додаткових біологічних активів відображається у тому звітному періоді, у якому вони відокремлені від біологічного активу.

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

Довгострокові біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності. Така оцінка застосовується до періоду, у якому стає можливим визначити справедливую вартість довгострокових біологічних активів.

Оцінка та амортизація таких довгострокових біологічних активів здійснюється відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» та 28 «Зменшення корисності активів».

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Якщо біологічні активи рослинного походження на активному ринку оцінюються з урахуванням вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення, то оцінка таких біологічних активів здійснюється за вирахуванням справедливої вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення.

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва можуть бути види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, технічні, овочеві, лікарські тощо), або однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові тощо), чи окремих культур (ячмінь, кукурудза та інші).

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів тваринництва можуть бути види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статево-вікових (технологічних) груп.

П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено оцінювати такі групи тварин за справедливою вартістю і обліковувати на субрахунку 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю», а якщо це неможливо – за первісною вартістю і обліковувати на субрахунку 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

На кожну дату складання балансу біологічні активи, необхідно переоцінювати за справедливою вартістю.

На сьогоднішній день, активний ринок біологічних активів в Україні ще не сформовано, і тому, проблемним залишаються питання визначення справедливої вартості біологічних активів, реальної вартості незавершеного виробництва, зокрема посівів сільськогосподарських культур.

Вартість посівів, до моменту оцінки за справедливою вартістю, складається із витрат на вирощування, які відображаються на рахунку 23 «Виробництво», а в момент «переоцінки» їх необхідно обліковувати на рахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва» за справедливою вартістю.

Дослідження передових вітчизняних науковців засвідчили, що вимоги П(С)БО 30 щодо цього виконують лише поодинокі підприємства.

Серед причин: не тільки відсутність ринку поточних біологічних активів рослинництва, але, і в першу чергу, доцільність для підприємства таких складних бухгалтерських дій.

Слід звернути увагу на те, що на кожен звітну дату справедлива вартість біологічних активів може змінюватись, що додатково має знаходити відображення в синтетичному та аналітичному обліку та фінансовій звітності.

Важливо звернути увагу і на те, що після досягнення поточними біологічними активами рослинництва стадії зрілості (збирання урожаю), аналітичний облік культур, що були оцінені за справедливою вартістю, закривається із субрахунку 211 та відновлюється на рахунку 23. Останнє пов'язано з тим, що поточні біологічні активи в стадії зрілості припиняють процес життєдіяльності (зникають – як об'єкт обліку), а вихід від них продукції обліковується лише за кредитом рахунку 23.

Окрім того при визначенні фінансового результату у загальну суму чистого прибутку сільськогосподарські підприємства включають доходи, що не підкріплені виручкою, а це спричиняє протиріччя які негативно впливають на достовірність відображення інформації у звітності.

Отже методологія обліку поточних біологічних активів рослинництва не відповідає головним принципам бухгалтерського обліку: неупередженості, об'єктивності, послідовності і т.п.

Разом з тим, за П(С)БО 30 підприємство має дотримуватись такої методології на кожную звітну дату.

2.2. Організація синтетичного і аналітичного обліку витраті виходу продукції

Витрати на виробництво обліковуються виходячи з певних умов виробництва і при цьому для організації аналітичного обліку необхідно враховувати такі фактори:

1. Організацію виробництва;
2. Характер продукції;
3. Технологію виготовлення продукції.

Для обліку витрат у Плані рахунків призначено два класи рахунків: 8 “Витрати за елементами” та 9 “Витрати діяльності”, а також рахунок 23 “Виробництво”. Відповідно до інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, ці рахунки можуть використовуватись по-різному, з врахуванням виду діяльності та розміру підприємства.

Облік витрат із використанням рахунків класу 8 і 9 передбачає застосування для узагальнення витрат: за елементами – рахунків класу 8 та за видами діяльності – рахунків класу 9. На транзитних рахунках класу 8 мають збиратись витрати за елементами, що дасть змогу без додаткових витрат часу отримати не тільки загальну суму операційних витрат, але й їх складові. Така інформація важлива для управління підприємством.

Облік витрат із використанням тільки рахунків 9 класу передбачає узагальнення витрат лише за видами діяльності, без групування їх за елементами. Недоліком такого способу витрат, на нашу думку, є те, що без додаткових вибірок неможливо побачити витрати за елементами, це ускладнює роботу щодо формування фінансової звітності. Прямі виробничі витрати із рахунків обліку активів та зобов'язань списують безпосередньо на рахунок 23 “Виробництво”, непрямі – на рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”, інші витрати операцій-

ної діяльності, фінансові витрати, надзвичайні витрати – на відповідні рахунки класу 9. Слід зазначити, що групування витрат за елементами в сільськогосподарських підприємствах має свої особливості порівняно з іншими галузями економіки, про що свідчать дані відповідної звітності. Таким чином, в звичайних сільськогосподарських підприємствах облік витрат має вестися за схемами, близькими до тих, якими користувалися раніше, тобто на рахунок 23 та на рахунках класу 9 (рахунки класу 8, на нашу думку, використовувати недоцільно). В малих підприємствах слід застосовувати схему обліку витрат, що використовується у фінансовому обліку із застосуванням рахунків класу 8 і 9 та без застосування рахунків класу 9.

При цьому метою обліку витрат та визначення собівартості продукції (робіт, послуг) залишається документальне, своєчасне, повне і достовірне відображення фактичних витрат на виробництво продукції для забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових, фінансових ресурсів.

Облік витрат доцільно здійснювати за такою схемою:

$$B = O + M_b + I_b \pm Z_m \pm Z_x \pm Z_{nb},$$

де: O – оплата праці на виробництво продукції;

M_b – матеріальні витрати, що становлять вартість придбаних матеріальних цінностей;

I_b – інші витрати;

Z_m – залишки матеріальних цінностей на початок і кінець звітного періоду;

Z_x – залишки вартості молодняку на вирощуванні та відгодівлі на початок і кінець звітного періоду;

Z_{nb} – залишки вартості незавершеного виробництва на початок і кінець звітного періоду.

Іншими словами, собівартість виробленої продукції – це витрати на придбання матеріальних цінностей плюс перехідні залишки на початок року матеріалів, продукції, молодняку тварин та незавершеного виробництва й мінус

ці ж залишки на кінець звітнього періоду та інші витрати, що стосуються виробництва продукції звітнього періоду.

Витрати на виробництво збираються на рахунку 23 “Виробництво”. Після збору витрат, які відносяться до непрямих, вони розподіляються й включаються у собівартість продукції. Загальна сума витрат на виробництво повинна деталізуватись в розрізі аналітичних рахунків. Деталізація витрат здійснюється в таких напрямках:

1. За місцем виникнення витрат.
2. За видами продукції, робіт, послуг.
3. За статтями калькуляції.
4. За видами використовуваних матеріалів і форми оплати праці.
5. За нормами й відхиленнями від норм.
6. За сферами відповідальності (по відхиленням від норм).
7. За факторами й причинами відхилень (за рахунок норм, цін, заміни матеріалів тощо).

Слід відмітити, що організація синтетичного та аналітичного обліку витрат на виробництво може бути успішною лише в тому випадку, коли головний бухгалтер розробить силами бухгалтерії проект організації обліку, в якому чітко вказується за якими ознаками побудований синтетичний і аналітичний облік та чітко описано методику збору інформації про витрати і формування собівартості продукції.

Рослинництво включає виробництво продукції зернових культур, технічних культур, кормовиробництво, плодівництво, овочівництво, картоплярство та інші. В цих галузях може бути організоване виробництво “рядової” продукції, а також насіння, використовуватися інтенсивні технології тощо. Все це впливає на організацію бухгалтерського обліку.

Якщо на підприємстві займаються одержанням сортового насіння, то облік має бути деталізований по насінневих ділянках, культурах, репродукція. Він ведеться окремо від вирощування “рядової” продукції.

Спеціалізовані плодоовочеві господарства витрати повинні обліковувати по кожній культурі окремо. В неспеціалізованих господарствах, в яких плодо-

овочівництво має допоміжне значення, облік ведуть по групах культур (насіннєві, кісточкові, ягідники) або в цілому по галузі. Витрати за плодовими насадженнями, наприклад у садівництві, після збирання врожаю не включають у незавершене виробництво, а відносять на собівартість продукції, одержаної в поточному році.

У неспеціалізованих господарствах витрати по кормовиробництву ведуть по групах культур: однорічні трави, багаторічні трави тощо. В спеціалізованих господарствах по виробництву кормів витрати обліковують по основних культурах: люцерна, конюшина, тимофіївка, суданка, сорго та інші. В господарствах, які спеціалізуються на виробництві насіння кормових культур, облік ведуть по окремих культурах і їх біологічних сортах.

В обліку розмежовують витрати по сінокосах і природних пасовищах, культурних і природних угіддях. Витрати по створенню і корінному поліпшенню культурних сінокосів і пасовищ обліковують у складі незавершеного виробництва по рослинництву і розподіляють по роках використання відповідно з пасовищним оборотом. Поточні витрати по утриманню сінокосів і пасовищ відносять на продукцію врожаю поточного року.

Витрати на виробництво овочів закритого ґрунту у спеціалізованих господарствах обліковують по видах споруд (теплиці зимові, теплиці весняні, утеплений ґрунт, гідропоніка тощо), а в них – окремо по кожній культурі.

В неспеціалізованих господарствах облік витрат на виробництво овочів закритого ґрунту організовують в цілому по видах споруд.

Отже, склад і структура аналітичних рахунків по рослинництву залежить від конкретних умов господарювання в кожному підприємстві.

В аналітичному обліку біологічні активи відображаються у вартісному та кількісному виразі. Одиницею виміру біологічних активів є штуки, голови тощо. Окремі види біологічних активів тваринництва, можуть додатково характеризуватися їх живою масою, якщо її на дату балансу можна достовірно визначити (велика рогата худоба, свині тощо).

Біологічні активи рослинництва в аналітичному обліку кількісно можуть відобразитися у одиницях площі, яку вони фактично займають, у разі якщо їх

кількість неможливо визначити або це економічно недоцільно (зернові культури, соняшник, цукрові буряки тощо).

Для обліку поточних біологічних активів призначено рахунок 21 „Поточні біологічні активи”, на якому ведуть облік і узагальнюють інформацію про наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва, зокрема тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сімей бджіл, а також худоби, вибракунаної з основного стада й реалізованої без ставлення на відгодівлю, тварин прийнятих від населення для реалізації, та рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, зокрема зернові, технічні, овочеві та інші культури тощо.

За дебетом рахунку 21 “Поточні біологічні активи” відображають надходження (оприбуткування зернових, технічних, овочевих та інших культур тощо, приплоду молодняку продуктивної і робочої худоби, вибракунаних з основного стада худоби для подальшої відгодівлі або реалізації без відгодівлі) поточних біологічних активів, приріст живої маси молодняку тварин, за кредитом – вибуття поточних біологічних активів унаслідок передачі на переробку, продаж, безплатної передачі тощо.

На рахунку 21 “Поточні біологічні активи” відкривають субрахунки:

211 “Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю” – ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва (посіви зернових, овочевих тощо).

212 “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю” – ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних біологічних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім’ї бджіл, доросла худоба, що вибракунана з основного стада, тощо).

213 “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю” – ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до П(С)БО 9 „Запаси”.

Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних біологічних активів тваринництва.

На оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва складають “Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю” (форма № ПБАСГ-1), а на початок збору врожаю – “Акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю” (форма № ПБАСГ-2).

Молодняк тварин і тварини на відгодівлі входять до складу поточних біологічних активів (оборотних засобів) і є специфічними предметами праці. При досягненні певного віку тварин переводять в основне стадо (довгострокові біологічні активи – в групу засобів праці) і, навпаки, вибраковуюють тварин з основного стада внаслідок втрати ними своєї продуктивності – переводять в оборотні засоби (поточні біологічні активи – предмети праці).

Бухгалтерський облік враховує ці особливості. До складу тварин на вирощуванні і відгодівлі відносять молодняк усіх видів до моменту переведення в основне стадо чи вибуття з господарства, дорослих тварини на відгодівлі, а також поголів'я основного стада птиці, кролів, звірів та сім'ї бджіл. Для обліку цих тварин призначений рахунок 21 “Поточні біологічні активи”, субрахунки 212 “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю” і 213 “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю”. На одержання приплоду телят, поросят, ягнят (крім каракульських), лошаг, нових сімей бджіл і т.д. оформляють “Акт на оприбуткування приплоду тварин” (форма № ПБАСГ-3). Акт складає у день одержання приплоду завідуючий фермою за участю зоотехніка та ветеринарного лікаря.

Для обліку руху поголів'я свиней на свинокомплексі використовують “Обліковий лист руху тварин і кормів” (форма № 97а).

Облік переданого під відповідальність поголів'я тварин і закріпленого інвентаря в отарах, гуртах, табунах ведуть у “Книзі чабана, гуртоправа, табунника та ін.” (форма № 101). Оприбуткування приплоду каракульських овець оформляється “Актом про хід окоту овець” (форма № 103).

У спеціалізованих господарствах і на птахофабриках для оприбуткування виведених курчат оформляють “Акт на виведення і сортування добового молодняка птиці” (форма № ПБАСГ-5). Акт складає начальник цеху інкубації або зоотехнік у день виведення. Для щоденного обліку руху молодняка і дорослої птиці використовують “Картки обліку руху молодняка птиці” (форма № ПБАСГ-17), “Картки обліку руху дорослої птиці” (форма № ПБАСГ-16).

На одержання приплоду звірів і кролів складають “Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів” (форма № ПБАСГ-7).

Надходження тварин від постачальників і інших підприємств для дорощування і відгодівлі оформляють у товарно-транспортних накладних, рахунках-фактурах. На племінний молодняк, крім цих документів, складають племінне свідоцтво. У процесі вирощування чи відгодівлі вага тварин збільшується.

Абсолютний приріст живої маси має назву “довага”. Це основна продукція, одержана від молодняка тварин і тварин на відгодівлі. Для оформлення виходу цієї продукції використовують “Відомість зважування тварин” (форма № ПБАСГ-10), яка складається в день чергового (місячного) зважування, а також у випадку надходження чи вибуття тварин із господарства. Приріст живої маси тварин може визначатись як суцільним, так і вибіркоким зважуванням. Якщо приріст визначається вибіркоким шляхом, то результати зважування розповсюджуються на всю облікову групу тварин. Для визначення приросту живої маси тварин розрахунковим методом використовують формулу:

$$Пжм = Мк + Мв - Мп - Мн,$$

де Пжм – приріст живої маси конкретної групи тварин; Мк – жива маса тварин на кінець звітнього періоду; Мв – жива маса тварин, які вибули з групи протягом звітнього періоду (в т.ч. падіж); Мп – жива маса тварин, які були на початок звітнього періоду; Мн – жива маса тварин, які надійшли за звітній період.

Дані визначення приросту живої маси тварин відображають у “Розрахунку визначення приросту живої маси” (форма № ПБАСГ-11). Розрахунок роблять за видами і обліково-виробничими групами тварин у розрізі матеріально відповідальних осіб, за якими закріплені тварини.

Рух молодняка при передачі з однієї вікової групи в іншу та основне стадо оформляють відповідно “Актом на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів” (форма № ПБАСГ-9) і “Актом приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин)” (форма № ДБАСГ-2), а кожний випадок забою, вимушеного дорізування, падежу чи загибелі тварин і птиці – “Актом на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж)” (форма № ПБАСГ-6).

Для обліку відправки худоби і птиці на заготівельні пункти, стороннім організаціям використовують товарно-транспортні накладні або рахунки-фактури. Продаж молодняка тварин своїм працівникам оформляється накладною-вимогою внутрішньогосподарського призначення.

На підставі первинних документів на кожній фермі завідуючий фермою (бригадир) веде “Книгу обліку руху тварин і птиці на фермі” (форма № ПБАСГ-12). Записи в книзі ведуть щоденно. В кінці місяця за даними книги складають “Звіт про рух тварин і птиці на фермі” (форма № ПБАСГ-13), який разом з первинними документами передають в бухгалтерію. У звіті відображають наявність і рух поголів'я за кількістю і живою масою. У бухгалтерії оцінюють їх для відображення в регістрах аналітичного і синтетичного обліку.

Аналітичний облік тварин на вирощуванні і відгодівлі ведуть за видами тварин в розрізі обліково-виробничих груп з відображенням кількості голів, їх живої маси і вартості. Живу масу зазначають лише по тих групах тварин, яких зважують.

Рахунок 21 “Поточні біологічні активи” (субрахунки 212,213) кореспондує по дебету з кредитом таких рахунків: 163,164 – вибракування тварин з основного стада (довгострокових біологічних активів тваринництва); 21 – внутрішньогосподарське переміщення, переведення тварин з групи в групу;

зміни оцінки тварин; 23 – оприбуткування приплоду тварин продуктивної і робочої худоби, приросту живої маси тварин; 37 – оприбуткування придбаних тварин через підзвітних осіб; 41 – надходження тварин у вигляді пайових внесків; 46 – отримання від учасників (засновників); 63 – придбання тварин від постачальників; 68 – придбання тварин від населення для реалізації; 71 – оприбуткування надлишку тварин, виявлених при інвентаризації; результат від зміни вартості та ін.

По кредиту рахунку 21 “Поточні біологічні активи” (субрахунки 212,213) відображають вибуття тварин в кореспонденції з дебетом рахунків: 15 – переведення тварин в основне стадо (довгострокові біологічні активи тваринництва); 23 – забиття тварин в господарстві; 90 – відображення собівартості реалізованих тварин; 94 – безоплатна передача, списання нестачі тварин на вирощуванні та відгодівлі; результат від зміни вартості; 99 – загибель тварин від стихійного лиха та ін.

Аналітичний облік тварин на вирощуванні та відгодівлі ведуть у Відомості 5.1, а синтетичний – у Журналі 5 або 5А.

Сільськогосподарські підприємства синтетичний і аналітичний облік тварин на вирощуванні і відгодівлі ведуть у Журналі-ордері № 9 сг. Підставою для заповнення Журналу 5 (Журналу-ордера № 9 сг.) є звіт про рух тварин і птиці на фермі. Підсумкові дані по кредиту рахунку 21 “Поточні біологічні активи” в кореспонденції з іншими рахунками переносять з Журналу (Журналу-ордера) в Головну книгу. Обороти за дебетом рахунку 21 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Незважаючи на п’ятирічну практику запровадження ПСБО 30, в діяльності господарств організація обліку біологічних активів до цих пір залишається проблематичною. Серед основних причин такого стану є недосконалість методології П(С)БО 30 та відсутність чітких методик організації такого обліку.

2.3. Організація звітності витрат і виходу продукції рослинництва

Основною звітною формою щодо відображення витрат і виходу продукції рослинництва є „Основні економічні показники роботи сільгосп підприємств за 20__ рік” (форма №50-с-г.).

При її заповненні необхідно керуватись Інструкцією щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільгосп підприємств за 200__ рік», затвердженою наказом Державного комітету статистики України 05.11.2004 № 607.

Форму № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільгосп підприємств за 200__ рік» подають юридичні особи, які здійснюють сільськогосподарську діяльність, незалежно від форм власності та господарювання (господарські товариства, виробничі сільськогосподарські кооперативи, приватні підприємства, включаючи фермерські господарства з чисельністю працівників більше 50 осіб, державні, міжгосподарські сільськогосподарські підприємства з виробництва сільськогосподарської продукції, ін.), крім підприємств, які згідно з чинним законодавством ведуть спрощений облік доходів і витрат. Форма подається органу державної статистики за місцем реєстрації підприємства.

Заповнення форми № 50-сг здійснюється на підставі даних бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств.

Розділ 1. Виробництво і реалізація сільськогосподарської продукції

У підрозділі 1 «Продукція рослинництва», у графі 1 «Зібрана площа» (коди 0020-0075, 0105), відображаються дані про зібрану площу сільськогосподарських культур, з якої за даними бухгалтерського обліку оприбутковано валовий збір і обліковані витрати на виробництво. У зібрану площу включаються площі, які на кінець року залишились не обмолоченими або не зібраними, а також площі повторних (післяжнивних), проміжних, міжрядних посівів.

У підприємствах, які мають зрошувані й осушені землі, показують зібрані площі та збір урожаю з усіх земель: як з политих посівів і з осушених земель, так і з решти посівів.

Зібрана площа кожної культури, що показана в графі 1 даної форми, повинна бути зіставлена з площею, показаною у формі статистичного спостереження № 29-сг «Звіт про збір урожаю сільськогосподарських культур». У разі розбіжностей даних необхідно вказати причини.

У дані графи 2 «Виробництво продукції» куплена продукція не включаться.

За кодами 0020, 0025 - 0040 у графі 2 відображають валовий збір зерна і насіння соняшнику в масі після доробки (тобто за винятком відходів, що не використовуються, й усушки при доробці в підприємстві), включаючи корисні зернові відходи в натурі, у перерахунку на повноцінне зерно.

За кодом 0030 збір урожаю кукурудзи на зерно наводять у перерахунку на сухе зерно. Перерахунок проводиться за фактичним виходом зерна шляхом обмолоту середньодобових зразків або на підставі лабораторного аналізу. Базисна вологість зерна приймається при цьому в розмірі 14 відсотків.

За кодом 0041 показують кількість намолоченого очищеного насіння сої, за кодом 0042 - кількість намолоченого очищеного насіння ріпаку озимого.

Дані про виробництво льону-довгунця наводяться у фізичній масі, а не в заліковій. За кодом 0044 проставляється кількість намолоченого і очищеного насіння льону-довгунця. За кодом 0045 показують вихід соломки врожаю звітного року. Доробку продукції виробництва минулого року показують за кодом 0120 «інша продукція рослинництва».

За кодом 0050 показують збір цукрових буряків фабричних, тобто призначених для переробки на цукрових заводах, у фізичній вазі, без землі. Цукрові буряки, використані на годівлю тварин, у даний код не включаються.

За кодом 0060 відображають кількість зібраної повноцінної картоплі у фізичній вазі (без землі).

За кодом 0070 відображають збір усіх овочевих культур відкритого ґрунту: капуста всяка, огірки, помідори, цибуля, морква, буряки столові, зелений горошок, часник, інші овочеві культури (столові коренеплоди, горох і квасоля на лопатку, недозрілі боби тощо), а також початки цукрової кукурудзи мо-

лочної і молочно-воскової стиглості для консервування і використання у свіжому вигляді на харчування. За кодами 0080 і 0090 показують збір продукції з насаджень у плодоносному віці. За кодом 0095 показують загальний збір урожаю ягід як з відокремленої площі ягідників (суниці, полуниці, малина, смородина, агрус), так і збір з міжрядних насаджень. У валовий збір продукції ягідників урахується також валовий збір чорноплідної горобини та обліпихи. За кодом 0100 показується валовий збір хмелю з насаджень у плодоносному віці.

За кодом 0105 «кормові коренеплоди і баштанні кормові» показують збір буряків кормових, кормової брукви, моркви, турнепсу, цукрових буряків на годівлю худоби, кормових баштанних культур (кормові гарбузи, кавуни, кабачки). За кодом 0107 «силос» показують кількість одержаного силосу всіх видів, визначену, виходячи з об'єму силосної споруди та ваги одного кубічного метра силосної маси. За кодом 0110 «сінаж» показують кількість одержаного сінажу. На сінаж закладається маса вологістю до 55%.

У графі 3 «Виробнича собівартість основної продукції» показують прямі витрати на виробництво продукції, також загально-виробничі витрати, віднесені на відповідний вид рослинницької та тваринницької продукції.

Витрати посівів, які повністю або частково загинули від стихійного лиха, списуються як надзвичайні витрати відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств.

Платники фіксованого сільськогосподарського податку до цієї графі включають суми податку, які показуються на окремому субрахунку «Фіксований сільськогосподарський податок». У кінці звітнього року цю суму розподіляють між об'єктами обліку витрат продукції рослинництва пропорційно до площі угідь, зайнятих відповідними культурами.

За кодом 0120 «інша продукція рослинництва» наводять витрати на виробництво продукції, не названої вище, зокрема конопель, цукрових буряків, овочевих, баштанних та кормових культур, урожай яких повністю викорис-

таний для одержання насіння, інше. При частковому використанні овочів на насіння їхня собівартість обліковується в складі собівартості овочів (код 0070).

За кодом 0270 «Усього по підприємству» не включають витрати на посіви, що загинули, які віднесені на винних осіб та надзвичайні витрати, а також витрати на незавершене виробництво.

У графі 4 «Прямі затрати праці» за відповідними кодами показують усі прямі затрати праці на продукцію, тобто прямі затрати праці плюс затрати праці працівників інших обслуговуючих галузей (вантажного автотранспорту, тракторного парку, працюючих з живою тягловою силою тощо) та загально-виробничих витрат. Непрямі затрати праці розподіляються між галузями, видами тварин за питомою вагою прямих затрат праці.

У графі 5 «Реалізація продукції у фізичній масі» за відповідними кодами наводять усю продукцію власного виробництва (в натуральному виразі), реалізовану у звітному році організаціям споживкооперації, переробним підприємствам; безпосередньо підприємствам торгівлі та громадського харчування всіх форм власності та господарювання, санаторіям, дитсадкам, школам, лікарням, будинкам відпочинку, закритим закладам (за прямими зв'язками); населенню через систему громадського харчування підприємства (у рахунок оплати праці своїм працівникам і залученим зі сторони для збирання врожаю); для забезпечення працівників сільськогосподарських підприємств через власні їдальні, буфети, лотки та магазини, дошкільним та навчальним закладам, іншим установам і організаціям, які перебувають на балансі сільськогосподарського підприємства, педагогічним працівникам, що проживають у сільській місцевості; промисловим підприємствам і організаціям (для забезпечення їхніх працівників); населенню продукції рослинництва безпосередньо з ланів, а також поросят, телят, іншого молодняка; через фірмову торговельну мережу; на ринку; через біржі та аукціони; іншим сільськогосподарським підприємствам за договорами; комерційним структурам; за кордон; пайовикам у рахунок оплати за оренду земельних та майнових паїв (не включається виділення члену сільгоспкооперативу майнового паю натурою - худобою чи грішми, такі опера-

ції обліковуються за кредитом рахунку 67 «Розрахунки з учасниками» і не є реалізацією); за бартерними угодами. Обсяги реалізованої продукції включають також обсяги цукрових буряків та іншої продукції, реалізованих в рахунок оплати послуг з переробки давальницької сировини цукровим заводам та іншим підприємствам. Цукрові буряки та іншу продукцію, що передані для переробки на давальницьких умовах, у графі 5 не відображають.

У графі 6 «Собівартість реалізованої продукції» відображають фактичну виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду та наднормативні виробничі витрати. Адміністративні витрати та витрати на збут у даній графі не відображаються.

У графі 7 «Повна собівартість реалізованої продукції» відображають повну собівартість реалізованої продукції, виконаних робіт та наданих послуг, що складається з виробничої собівартості, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних та фінансових витрат.

У довідці 2 за кодами 0500 - 0514 відображаються додаткові витрати, пов'язані зі звичайною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції. До таких витрат належать адміністративні витрати (рахунок 92), витрати на збут (рахунок 93), витрати на сплату відсотків за користування кредитами виробничого призначення (рахунок 951), витрати на відсотки та винагороди за користування основними засобами, отриманими за договорами фінансової оренди (рахунок 952). Для заповнення коду 0500 використовують аналітичні дані з рахунку 23 «Виробництво» (незавершене виробництво на початок року). Дані кодів 0500 - 0514 використовуються для визначення повної собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. Нові економічні відносини вимагають докорінного поліпшення вітчизняної системи обліку. В зв'язку з тим, що бухгалтерський облік є головним постачальником інформації, необхідним є посилення його інформаційної, контрольної, пізнавальної, прогностичної та мотиваційної функцій виходячи із запитів системи управління. Саме система управлінського обліку дасть можливість створити належну інформаційно-аналітичну базу для прийняття обґрунтованих управлінських рішень на рівні підприємства, контролю за їх виконанням.

2. Організація розробки і впровадження системи управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах повинна проходити у поступовому, взаємообумовленому та обґрунтованому втіленні в практичну обліково-аналітичну діяльність ідей управлінської орієнтації. На побудову інформаційних моделей управлінського обліку впливає ряд об'єктивних факторів. Наявність та вплив цих факторів є індивідуальним, тож структура управлінського обліку на кожному підприємстві є єдина у своїй основі. Проте вона перебуває у постійному русі, змінюючись відповідно до потреб управління.

3. Методологія управлінського обліку повинна бути зорієнтована на одержання спектру альтернативних варіантів управлінських рішень розв'язання проблем, що виникають в ході господарської діяльності підприємства. При виборі методу управлінського обліку в рослинництві необхідно враховувати специфічні галузеві особливості (сезонність виробництва, територіальну розосередженість та ін). Пріоритетним при цьому повинна бути оцінка основної виробничої діяльності структурних підрозділів та оцінка рентабельності вирощуваних сільськогосподарських культур.

4. Групування витрат за економічними елементами має велике науково-практичне значення. Воно призначене для визначення загальної суми витрат за їх видами на виробництво продукції, що дає можливість контролювати витрати за їх економічним змістом. Пропонований нормативними документами склад

елементів витрат є стислим, що негативно впливає на проведення послідуєчих контрольно-аналітичних робіт. Доцільною була б деталізація елементів витрат з урахуванням особливостей рослинницької галузі.

5. Встановлення переліку і складу статей витрат відноситься до компетенції управлінського обліку і має бути регламентований в обліковій політиці підприємства. Для посилення контрольованості облікових показників доцільно розділяти вартість робіт і послуг власних допоміжних виробництв та сторонніх організацій.

6. Ефективності проведення обліково-аналітичних та контрольних заходів в рослинництві можна досягти лише за умови підвищення їх оперативності – наближення до процесу виробництва, тобто проведення їх безпосередньо в структурних підрозділах, що дозволить своєчасно приймати регулюючі управлінські рішення, активно втручатися в хід виробничих процесів.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Балазюк О. Роль обліково-аналітичної інформації у системі виробничого менеджменту / Балазюк О., Ільченко Л. // Збірник тез доповідей. – Тернопіль: Видавництво ТНЕУ „Економічна думка”, 2009. – С.403-404.
2. Белай Г.С. Рейтингова оцінка фінансового стану підприємств АПК як метод обґрунтування управлінських рішень / Белай Г.С., Прохватолюва Є.В. // Ринкова трансформація економіки: стан, проблеми, перспективи. Матеріали IV Міжнародного Форуму молодих вчених. У 2 томах Т. 1. – Харків: ХНТУСГ, 2010. – С. 166-168.
3. Белова І. М. Сутність управлінського обліку та його місце в системі управління підприємством / І. М. Белова // Інноваційна економіка. – 2012. – №1 (27). – С.169-172.
4. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.
5. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Сकिрипан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 444 с.
6. Бруханський Р. Ф. Методологія наукових досліджень і викладання облікових дисциплін : конспект лекцій / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 114 с.
7. Бруханський Р. Ф. Управлінський облік. Навчальний посібник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 223 с.
8. Бруханський Р. Ф. Контролінг / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 114 с.
9. Бухгалтерський облік: загальна теорія : навч. посіб. / Ю. С. Серпенінова, С. М. Гольцова, І. О. Макаренко; за заг. ред. Ю. С. Серпенінової. – Суми : Університетська книга, 2015. – 336 с.
10. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н. М. Ткаченко – 6-те видання, доповнене і перероблене – К.: Алерта, 2013. – 982 с.

11. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення / Ю. Г. Кім. – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 600 с.
12. Бухгалтерський облік : навч. посібник / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів – 2-ге вид., перероб. і допов. – К. : Центр учбової літератури, 2016. – 424 с.
13. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: монографія / Т. М. Сльозко. – К.: ЦУЛ, 2013. – 304 с.
14. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.
15. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії / В. П. Шило, Н. І. Верхоглядова, С. Б. Ільїна: навчально-практичний посібник. – К.: Кондор, 2011. – 172 с.
16. Бухгалтерський облік у виробничих та агросервісних кооперативах : підручник / За заг. ред. Плаксієнка В. Я. – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 448 с.
17. Закон України від 16.07.1999 року № 996-XIV „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (із змінами і доповненнями).
18. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Мінфіну України від 30.11.1999р. – № 291.
19. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів (роз'яснення до П(С)БО 30 «Біологічні активи»).
20. 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 (з врахуванням змін і доповнень).
21. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 21 лютого 2008 р. № 73.

22. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356.
23. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. № 390.
24. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 41 „Сільське господарство”.
25. Наскрізнi блоки кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку: навчальний посібник / П. М. Гарасим, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль: Астон, 2003. – 368 с.
26. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (з врахуванням змін і доповнень).
27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”.
28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 30 „Біологічні активи”
29. Скирпан О. П., Палюх М. С. Фінансовий облік: Навчальний посібник. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 407 с.
30. Указ Президента України “Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики”.
31. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник / Сопко В. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
32. Сопко В.В. Проблемы учета затрат на производство и калькуляция себестоимости продукции в промышленности / Сопко В.В. // Автореферат дис. д-ра экон. наук. – Киев, 1980. – 45 с.
33. Стеців Р.І. Забезпечення аудиторської діяльності / Стеців Р.І., Стеців І.І // Матеріали конференції професорсько-викладацького складу і аспірантів. – Львів, 2011. – С. 170–172.

34. Стеців Р.І. Організація внутрішнього аудиту економічних об'єктів / Стеців Р.І., Стеців І.І // Матеріали науково-практичної конференції – Рівне: 2011. – С. 153–155.
35. Сук Л. Організація обліку доходів і фінансових результатів / Сук Л., Сук П // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. – №1. – С.36-40.
36. Фабричнов А.М. Издержки производства и себестоимость в сельском хозяйстве / Фабричнов А.М. – М.: Экономика, 2009. – 216 с.
37. Чернелевський Л.М. Аудит. Навчальний посібник / Чернелевський Л.М., Беренда Н.І. – К.: Міленіум, 2010. – 466 с.
38. Чижевська Л.В. Звітність підприємства: Навчальний посібник / Чижевська Л.В., Пархоменко В.М., Кривоший М.М. – К.: „Знання”, 2003.– 612с.
39. Чорнявська Т.А. Особливості аудиту фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств / Чорнявська Т.А. // Наукові записки. – Чортків. – 2010. – Вип. 2. – С. 45-47.
40. Чумаченко Н.Г. Развитие управленческого учета в Украине / Чумаченко Н.Г. // Світ бухгалтерського обліку. – 1999. № 11, С. 2-8.
41. Шаповалов А.П. Звітність підприємств / Шаповалов А.П., Уманців Г.В., Веренич О.Г. – К.: КНТЕУ, 2008. – 323 с.
42. Шумпетер Й. Теория экономического развития / Шумпетер Й. Пер. с нем. // Общ. ред. А.Т. Милюковсого. – М.: Прогресс, 1982. – 424 с.
43. Юденко В.Ф. Аналіз фінансових результатів підприємства в умовах реформування бухгалтерського обліку / Юденко В.Ф. // Фінанси України – 2009 – № 8. – С. 22-23.
44. Юрчишин В. Велика шкода / Юрчишин В., Андрійчук В. та інші – Голос України. – № 12 від 22 січня 2000 року.
45. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 5-те видання, перероблене і доповнене. – К. : Алерта, 2009. – 1056 с.