

ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Запропоновано нову економічну категорію “Ринкова собівартість”, для формування якої використану власну продукцію у процесі виробництва оцінювати за справедливою вартістю, а також враховувати оплату праці господаря

Постановка проблеми. Розвиток ринкових умов господарювання диктує необхідність поліпшувати економічну інформацію, яку використовують для прийняття управлінських рішень. Важливо правильно формувати собівартість продукції в системі бухгалтерського обліку для вибору альтернатив підприємницької діяльності в сільському господарстві, в якому значна частина готової продукції може бути використана для внутрішніх виробничих потреб.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблему формування собівартості продукції висвітлювали Ф.Ф. Бугинець [1], П.Т. Саблук [2], Ю.С. Цал-Цалко [3] та інші вчені у монографіях та дисертаціях, прийнято П(С)БО 30 “Біологічні активи” щодо особливостей відображення господарських операцій у сільському господарстві. Проте не звернута увага на те, що в сільському господарстві значна частина готової продукції споживається всередині підприємства для виробничих цілей, а також широко використовується праця господарів та їх сімей.

Метою даної статті є критична оцінка літературних джерел, нормативних актів та інструктивних матеріалів щодо формування собівартості сільськогосподарської продукції та розробка пропозицій по удосконаленню бухгалтерського обліку для підрахунку витрат.

Викладення основного матеріалу дослідження. У ринкових відносинах собівартість має важливе значення. Вона пов'язана з іншими економічними категоріями. Управління витратами і собівартістю дає можливість робити обґрунтовані рішення про доцільність виробництва окремих видів продукції, визначення цін на вироби, обчислення рівня рентабельності, побудову внутрішньогосподарських відносин, необхідність застосування організаційно-технічних заходів тощо.

Завгородній В.П. зазначає, що усі витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції, що виражені в грошовій формі, складають собівартість продукції [4, с. 375, 583].

Собівартість продукції – це грошовий вираз витрат, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції. Собівартість – суб'єктивний показник, що визначає витрати на виробництво продукції кожним окремим підприємством, тоді як вартість – це об'єктивний показник, який характеризує ціну на товар, що склалась на ринку. Отже, ціна виражає вартість товару в грошових одиницях, проте визначається ціна на основі собівартості.

Маркс К. наводить такі категорії як ринкова вартість, ринкова ціна, індивідуальна вартість (тепер існує термін собівартість – прим. П.С). Він зазначає, що необхідно завжди відрізняти ринкову вартість від індивідуальної вартості окремих товарів, виготовлених різними виробниками. Ринкова вартість продукту визначається суспільно необхідними в ньому затратами праці. Формується вона на світовому ринку об'єктивно і не залежить від того, які витрати на виготовлення продукту несе та чи інша нація. Ринкова вартість визначає попит і пропозицію і реалізується через ринкову ціну. Ринкова ціна утворюється на основі попиту і пропозиції [5].

Термін “собівартість” використовують також англійські країни, що в перекладі на англійську мову означає “cost” або “costing”.

Як зазначають американці Велш Г.А. і Шорт Д.Г., собівартість вимірюється як сплачені гроші плюс поточна ціна всіх не грошових компенсацій [6, с. 148].

В залежності від мети і завдань підрахунку витрат, розрізняють такі види собівартості продукції (робіт, послуг):

- планова – складається на основі планових витрат і планового обсягу виходу продукції;

- кошторисна – складається на основі кошторисних витрат і планового обсягу виходу продукції;

- нормативна – складається на основі існуючих норм використання засобів виробництва та робочого часу і нормативного обсягу виходу продукції;

- індивідуальна – складається з витрат окремого підприємства;

- галузева (середньогалузева) – визначається як середня собівартість продукції підприємств окремої галузі;

- фактична (звітна, історична, первісна, первинна, початкова) – складається на основі фактичних витрат за звітний період і фактичного обсягу виходу продукції;

- повна – складається з виробничої собівартості і операційних витрат, що не включаються у виробничу собівартість продукції;

- технологічна (маржинальна, обмежена) – складається з прямих (змінних) витрат на виробництво продукції;

- реалізованої продукції (неповна, зрізана) – складається з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальногосподарських витрат та наднормативних виробничих витрат;

- виробнича – складається з прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, змінних загальногосподарських та постійних розподілених загальногосподарських витрат;

- провізорна – проміжна очікувана собівартість, яка складається на певну дату до закінчення періоду за фактичними даними і на їх основі встановлюється планова собівартість за весь період. Провізорна собівартість, як правило, складається за станом на 1 жовтня кожного року на підставі фактичних даних і на їх основі визначається планова собівартість за рік.

Ми назвали одинадцять видів собівартості. Кожна з них має конкретний економічний зміст і призначення. Проте в сільському господарстві створені такі економічні взаємовідносини, які диктують необхідність визначити окремий вид собівартості продукції, яку можна назвати “ринкова собівартість”. Це обумовлено специфікою оцінки головних складових собівартості – оплати праці і матеріальних витрат.

Необхідність обчислення “ринкової собівартості” постає в ринкових умовах з метою підрахунку витрат на виробництво продукції, визначених за ринковими цінами.

В сільському господарстві України майже все сільське населення зайняте на своїх земельних ділянках. Вони виробляють біля 90 % сільськогосподарської продукції. Але при її обчисленні не враховується праця фермерів, членів їх сімей і селян – землевласників, що штучно занижує рівень собівартості продукції.

На це звернув увагу Плаксієнко В.Я., який ще у 1997 р. зазначав, що необхідно в складі витрат виробництва та обігу для селянських (фермерських)

господарств передбачити розрахунок суми нарахованої оплати праці, виходячи з фактичної для найманих працівників та розрахункової для власників і членів їх сімей [7, с. 186].

Жива праця – головна умова здійснення процесу виробництва, а тому вона повинна враховуватися у собівартості продукції.

Отже, з метою обчислення реальної собівартості продукції потрібно враховувати витрати праці селян, які здійснюють її виробництво. Для цього доцільно проводити

нарахування оплати праці не нижче від установленого мінімуму заробітної плати в державі.

Чистий дохід (виручка від реалізації продукції, робіт та послуг) складається із собівартості реалізованої продукції і валового прибутку (рис. 1): чим більша собівартість, тим менший валовий прибуток. Собівартість включає матеріальні витрати, витрати на оплату праці з нарахуваннями у пенсійний та інші соціальні фонди, амортизацію та інші витрати. На суму зменшення витрат збільшується валовий прибуток.

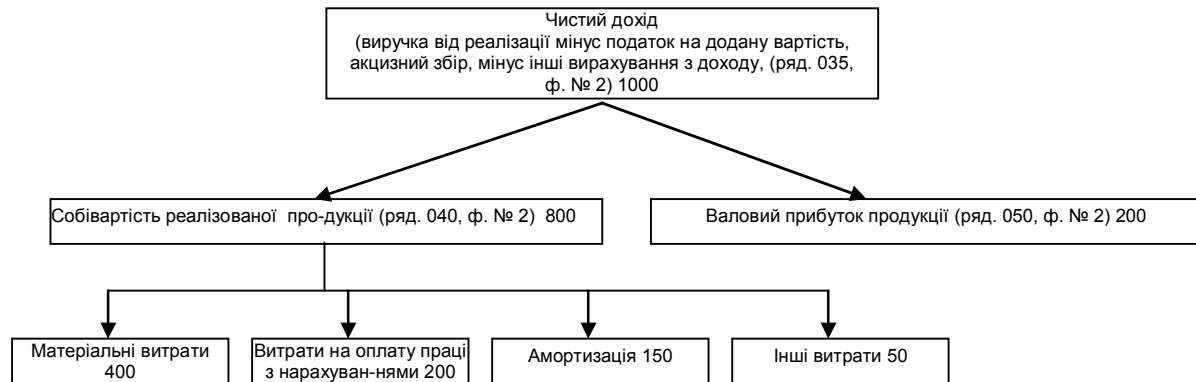


Рис. 1. Склад чистого доходу

Фермери, дрібні селянські господарства та інші структури, що становлять переважну більшість агроформувань, мають можливість регулювати розмір прибутку шляхом відображення оплати праці або одержання доходу. В першому випадку оплату отримують шляхом нарахування заробітної плати, а в другому – одержання доходу у вигляді дивідендів. Вибір методу відображення одержання доходу залежить від податкової політики. Підприємець буде використовувати той варіант,

який забезпечує йому менший розмір сплати податків. Розрахунок простий: якщо менше заплатив, то більше залишилося собі.

Порівняємо витрати, які понесе підприємець у разі виплати заробітної плати, із виплатою дивідендів з доходу (табл. 1). Під час розрахунків нарахування на оплату праці заокруглено, бо їх розмір щорічно має незначні коливання, які обумовлюються законом про державний бюджет.

Таблиця 1. Порівняння витрат на виплату заробітної плати і доходу, грн

Показники	Заробітна плата	Дохід	Відхилення доходу від заробітної плати
Нараховано	6000	6000	-
Нарахування у пенсійний та інші соціальні фонди (37%)	2220	-	-2220
Податок на дивіденди (25%)	-	1500	1500
Утримано:			
податок з доходів фізичних осіб (15%)	869	900	31
в пенсійний та інші соціальні фонди (3,5%)	210	-	-210
Видано громадянину	4921	5100	179
Заплачено податків і зборів	3299	2400	-899
Витрати підприємства	8220	7500	-720
Відношення суми податків і платежів до виданої оплати, %	67	47	x

Із наведених даних видно, що у разі нарахування заробітної плати в сумі 6000 грн (500 грн за один місяць) підприємцю залишається 4921 грн, заплатити потрібно податків і зборів 3299 грн, що становить 67 % від одержаної оплати. У разі нарахування дивідендів із доходу в сумі 6000 грн підприємцю залишається 5100 грн, потрібно заплатити податків і зборів 2400 грн, що становить 47 % від одержаної оплати.

Звідси очевидно, що підприємець не стане нарахувати собі та членам сім'ї заробітну плату, а вибере варіант розподілу доходу.

Отже, щоб забезпечити використання способу нарахування заробітної плати, потрібно зробити такі зміни у податковому законодавстві, які б передбачали платежі в бюджет та позабюджетні фонди в однаковій сумі в обох варіантах одержання плати від підприємницької діяльності.

В сільському господарстві значна частина готової продукції використовується для внутрішнього виробничого споживання – насіння на посів, корми для годівлі тварин. Разом з цим є промислова переробка сільськогосподарської продукції – помел зерна на борошно, переробка насіння соняшнику на олію, переробка молока, сушіння, квашення, консервування овочів та фруктів тощо.

За таких умов постає проблема оцінки готової продукції, яка використана для виробничих потреб. Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [8] містить принцип "історична (фактична) собівартість", яким визначено, що пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. Інструктивні матеріали та практика ведення бухгалтерського обліку свідчать про те, що рух готової продукції на підприємстві відображається за її собівартістю. Але в сільському господарстві, наприклад, частина зерна може бути продана, інша частина – згодована тваринам, а також перероблена для виготовлення борошна, яке також може мати наступне виробниче споживання на цьому ж підприємстві (випікання хліба, виготовлення макаронів тощо).

Якщо продукція, яку можна було б продати, використана для внутрішньогосподарських виробничих потреб, то логічно її оцінювати за цінами реалізації, а не на рівні собівартості. Аргументи можна навести наступні:

1) готова продукція може бути продана і за неї одержана виручка, яка відшкодує собівартість і принесе чистий прибуток (збиток);

2) якби не було власної готової продукції, то для здійснення виробництва потрібно було б купувати відповідну продукцію (сировину) і платити за неї справедливую ціну;

3) фактична собівартість продукції рослинництва визначається лише в кінці року, а використання її може бути відразу після збирання врожаю, а тому собівартість продуктів переробки (борошно, м'ясо та інша) також можна вирахувати лише в кінці року, що не дає можливості мати інформацію для своєчасного прийняття управлінських рішень.

Серед галузей економіки застосування ринкової собівартості є найбільш характерною для сільського господарства через значне виробниче споживання власної продукції.

Оцінка продукції за справедливою ціною допомагає визначити втрачену вигоду, за умови, коли продукція власного виробництва споживається за фактичною собівартістю, а не за цінами можливої її реалізації.

Застосування оцінки продукції за справедливою ціною надасть можливість оперативніше приймати рішення в умовах вибору альтернативи, яка постає перед кожним виробником:

- 1) виробляти чи купувати;
- 2) продавати чи обробляти далі.

В сільському господарстві готова продукція має різні канали використання: реалізація на сторону, реалізація працівникам підприємства, переробка всередині господарства, використання в процесі основного виробництва (зерно на посів, корми для годівлі тварин та ін.), переробка на давальницьких умовах тощо. Логічно, що при будь-якому вибутті сільськогосподарської продукції її правомірно списувати з рахунків 21 "Поточні біологічні активи" і 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" в тій оцінці, в якій вона там рахується, тобто робити аналогічно як і по інших матеріальних запасах.

П(С)БО 30 "Біологічні активи" передбачає, що біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшену на очікувані витрати на місці продажу [9].

П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" визначає справедливую вартість як суму, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [10].

Зміна методу оцінки сільськогосподарської продукції не означає, що ми відмовляємося від категорії "Виробнича собівартість". Вона має широко використовуватися для прийняття управлінських рішень. Тому, калькулювання виробничої собівартості продукції потрібно проводити шляхом складання окремих розрахунків.

Визначення ринкової собівартості, як і виробничої, потрібно здійснювати в системі бухгалтерського обліку з метою надання керівнику інформації про втрачену вигоду внаслідок споживання частини готової продукції поза каналами реалізації. Таким чином, буде формуватися інформація для вибору альтернативи з метою прийняття рішення.

Розглянемо альтернативу: реалізувати урожай пшениці озимої зерном чи направити частину його на виготовлення борошна.

Для рішення такої альтернативи необхідно порахувати і зіставити витрати і доходи у точці розділення. Наприклад, ціна реалізації зерна пшениці озимої 50 грн за 1 ц, а борошна – 80 грн за 1 ц. Підприємство має можливість переробити 20000 ц зерна на борошно. Витрати на помел 1 ц зерна становлять 15 грн.

Підрахунок додаткових доходів і витрат здійснюється наступним чином (вироб. 2):

1. Вираховуються доходи і витрати у точці розділення. Доходи становлять 1000000 грн, суму яких визначено шляхом множення кількості зерна на ціну реалізації (20000 ц x 50 грн = 1000000 грн). Витрати будуть 560000 грн, вираховані шляхом множення кількості зерна на собівартість 1 ц зерна (20000 ц x 28 грн = 560000 грн). Валовий прибуток – 440000 грн (1000000 грн – 560000 грн = 440000 грн).

2. Вираховуються доходи і витрати після точки розділення. Доходи становлять 1600000 грн, суму яких визначено шляхом множення кількості борошна на ціну реалізації (20000 ц x 80 грн = 1600000 грн). Витрати становлять 860000 грн. Вони складаються із вартості помеленого зерна (спільні витрати 560000 грн) і вартості помелу (20000 ц x 15 грн = 300000 грн). Валовий прибуток – 740000 грн (1600000 грн – 860000 грн = 740000 грн).

3. Порівнюється результат після і до точки розділення, який становить 300000 грн валового прибутку (740000 грн – 440000 грн = 300000 грн).

Рівень рентабельності на стадії виробництва зерна становить: 78,6 % (440000 грн : 560000 грн x 100 = 78,6), на стадії помелу зерна – 100% (300000 грн : 300000 грн x 100 = 100), який вираховано як відношення суми додаткового прибутку до суми додаткових витрат, виробництва борошна – 86 % (740000 грн : 860000 грн x 100 = 86). Якщо зерно оцінити за справедливою вартістю, то рівень рентабельності виробництва борошна буде 47 % (740000 грн : 1560000 грн x 100 = 47,4).

Оцінивши зерно за справедливою вартістю матимемо спільні витрати 1000000 грн (20000 ц x 50 грн = 1000000 грн). Тоді із загальної суми валового прибутку 740000 грн прибуток по зерну буде 440000 грн, а по борошну він становитиме 300000 грн (1600000 грн – 1000000 грн – 300000 грн = 300000 грн).

Подібні альтернативи в сільському господарстві виникають дуже часто: реалізувати урожай зерна чи направити його на годівлю тваринам; реалізувати одержані з виробництва овочі, молоко чи організувати їх переробку всередині підприємства; виростити корів з власного молодняка чи їх купити тощо. Правильно вирішувати їх можливо за умови використання справедливої вартості для оцінки продукції власного виробництва.

Таблиця 2. Диференціальний аналіз альтернативи "Продавати пшеницю озиму зерном чи переробити на борошно"

Показники	У точці розділення	Після точки розділення
1	2	3
Кількість продукції, ц	20000	20000
Ціна реалізації, грн	50	80
Виручка від реалізації, грн	1000000	1600000
Спільні витрати, грн:		
на 1 ц	28	28
Усього	560000	560000
Додаткові витрати, грн:		
на 1 ц	-	15
Усього	-	300000

Продовження табл. 2

1	2	3
Разом витрат, грн	560000	860000
Валовий прибуток, грн	440000	740000
Рівень рентабельності, %	78,6	100,0

П(С)БО 30 "Біологічні активи" [9] передбачає, що сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи при їх первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. За такою оцінкою і доцільно списувати сільськогосподарську продукцію, яка використана на виробництво всередині підприємства. На суму доходу від первісного визнання продукції (різниця між оцінкою продукції за справедливою вартістю і витратами) показують дохід: дебет рахунку 23 "Виробництво" і кредит субрахунку 710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю". Якщо справедлива вартість отриманої продукції нижча від витрат на її виробництво, то різницю відносять на витрати: дебет субрахунку 940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю" і кредит рахунку 23 "Виробництво".

Залишається дискусійним питання про доцільність використання справедливої вартості замість планової собівартості під час оприбуткування із виробництва сільськогосподарської продукції.

Справедлива вартість і планова собівартість – величини умовні. Тому, на перший погляд здається, що будь-яку з них можна використовувати для оцінки виходу продукції. Заперечення проти цього даємо такі:

1. Продукцію рослинництва оприбутковують по мірі збирання урожаю, що триває довгий період. Справедлива вартість сільськогосподарської продукції постійно змінюється. Якщо її використовувати, то облікова інформація про вихід продукції заплутується і стає непридатною для прийняття управлінських рішень, що підтверджується фактичними даними конкретних підприємств. Так, у ТОВ "Сухоліське" Білоцерківського району Київської області у 2008 р. ціна реалізації за 1 ц пшениці озимої коливалася від 45,00 грн у липні до 68,88 грн у лютому, тобто відхилення складало 53 %, ціна

одного центнера молока у липні становила 104,45 грн, а січні 176,12 грн, тобто відхилення складало 69 %.

2. У зв'язку із значним коливанням справедливої вартості та невизначеністю джерел її одержання у підприємств виникає можливість фальсифікувати облікову інформацію, що суперечить принципам і природі бухгалтерського обліку.

3. Загальновідомо, що фінансовий результат виявляється у процесі реалізації продукції. Визначення його у процесі виробництва під час оприбуткування готової продукції обумовлює одержання недостовірної інформації, яка не потрібна для управління.

Одержану із виробництва готову продукцію не можна оприбутковувати за справедливою вартістю і в такій оцінці відображати на рахунках бухгалтерського обліку. Краще залишити той варіант, який передбачає оцінювання готової продукції за собівартістю.

Таким чином, підприємство буде вираховувати різні види собівартості: технологічна, виробнича, повна, ринкова (рис. 2).

Технологічна собівартість включає прямі виробничі витрати на виготовлення продукції. Виробнича собівартість складається із технологічної собівартості плюс сума загальновиробничих витрат, віднесена на продукцію в порядку розподілу. До виробничої собівартості додаються адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати і одержуємо повну собівартість. Повна собівартість коригується на суму відхилень між справедливою вартістю і собівартістю продукції власного виробництва, використаної для процесу виробництва. До одержаної суми додають вартість витрат праці господаря і одержують ринкову собівартість.

Якщо ринкова ціна готової продукції, використаної на виробництво, вища від її собівартості, то відхилення будуть позитивні (зі знаком "плюс"), а якщо навпаки, то відхилення будуть негативні (зі знаком "мінус").

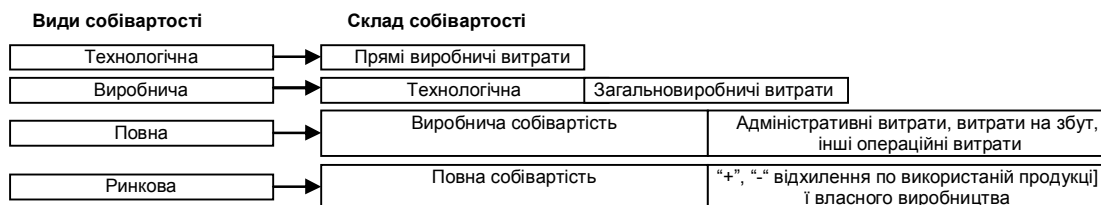


Рис. 2. Види собівартості та її склад

Відхилення справедливої вартості від собівартості готової продукції, що використана на виробництво, відображається на фінансових результатах: позитивні відхилення – дохід, негативні – витрати (рис. 3). Таким чином, в даному випадку фінансовий результат визначається не на стадії реалізації, а на стадії виробництва. Так робити доцільно через те, що

підприємство має можливість продати вироблену продукцію за справедливою вартістю, але свідомо це не робить, керуючись власними міркуваннями. Наприклад, якби підприємство продало свою пшеницю озиму, а на виручені гроші купило пшеницю озиму для посіву, то останню ми б списували у витрати за ціною придбання, що не викликає заперечень серед економістів.

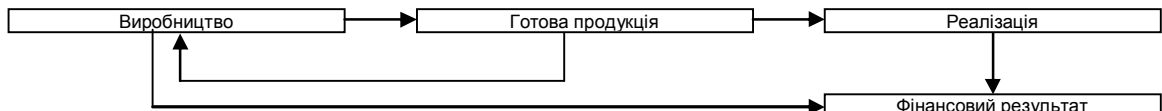
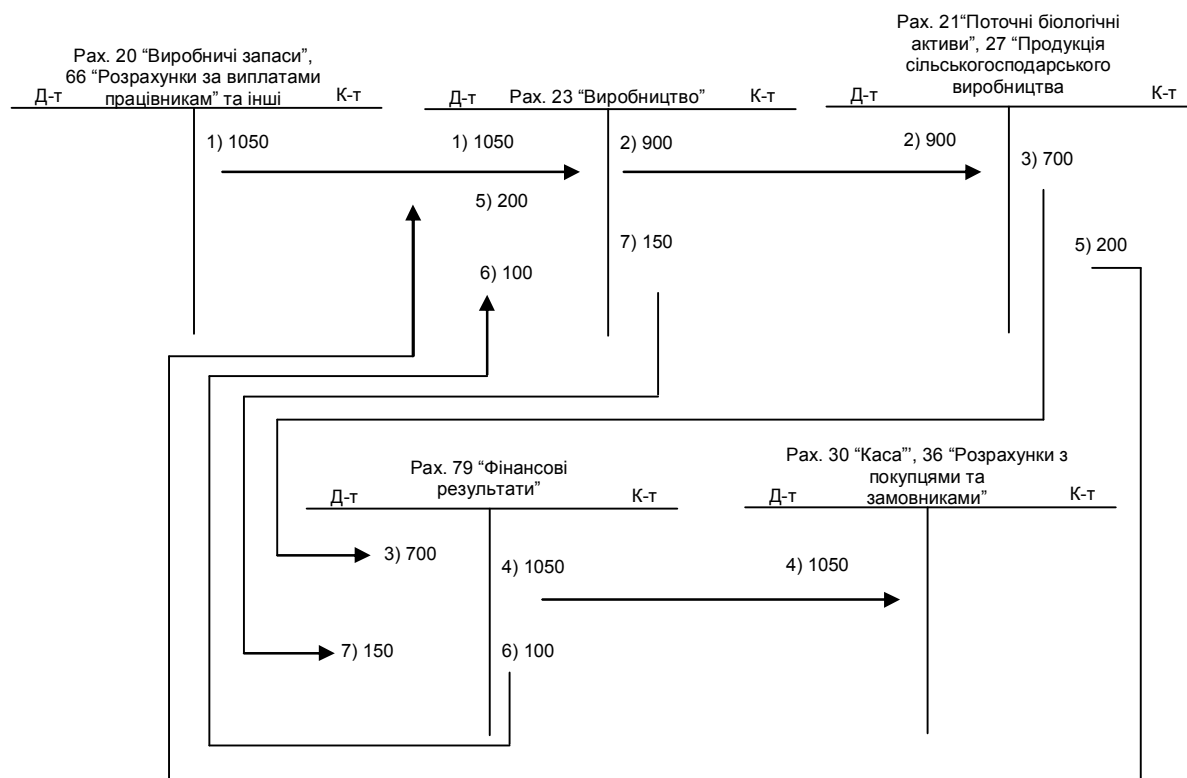


Рис. 3. Формування фінансового результату у разі використання для виробництва частини готової продукції

Частина сільськогосподарської продукції виробляється з метою її внутрішньогосподарського використання, що передбачено наперед. Вона не має вільного ринку. Наприклад, корми для годівлі тварин. Таку продукцію доцільно списувати у виробництво за собівартістю, а не за справедливою ціною.

Відображення на бухгалтерських рахунках запропонованого способу списання продукції на виробництво показано на рисунку 4.



1. Відображено витрати на виробництво – 1050 грн;
2. Оприбутковано із виробництва готову продукцію за плановою собівартістю – 900 грн;
3. Списано на фінансові результати собівартість реалізованої продукції – 700 грн;
4. Відображено дохід від реалізації продукції – 1050 грн;
5. Списано собівартість готової продукції, яка використана для власного виробництва – 200 грн;
6. Відображено дохід на різницю між вартістю використаної готової продукції для виробництва оціненої за справедливою ціною і плановою її собівартістю – 100 грн; якщо ця різниця негативна, то запис проводять способом "сторно";
7. Доводиться планова собівартість готової продукції до фактичної – 150 грн; якщо фактична собівартість готової продукції нижча за планову, то на різницю запис проводять способом "сторно".

Рис. 4. Відображення на бухгалтерських рахунках операцій з формування фінансового результату у разі використання для виробництва частини готової продукції

Кожний вид собівартості має свій напрямок при прийнятті управлінських рішень (табл. 3). Ринкова собівартість використовується у ціноутворенні готової продукції для процесу виробництва.

Таблиця 3. Напрями управлінських рішень в залежності від видів собівартості

Види собівартості	Склад витрат	Напрямок управлінських рішень
Технологічна (пряма) собівартість	Прямі виробничі витрати	Прийняття управлінських рішень під час формування асортименту продукції та у процесі виробничої діяльності
Виробнича собівартість	Прямі витрати і накладні виробничі витрати, розподілені згідно обраної бази	Калькулювання собівартості окремих видів продукції, внутрішній контроль та аналіз прямих витрат і витрат на утримання апаратів управління підрозділів та галузей рослинництва і тваринництва
Повна собівартість	Виробнича собівартість плюс адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати, які не пов'язані безпосередньо з виробництвом, розподілені згідно обраної бази	Контроль витрат на утримання апарату управління, витрат на збут, вартості залучених коштів та інших витрат
Ринкова собівартість	Повна собівартість плюс (мінус) відхилення між справедливою вартістю і виробничою собівартістю готової продукції, що використана у процесі власного виробництва, та оцінку оплати праці господаря, яка не врахована у повній собівартості	Ціноутворення готової продукції, аналіз доцільності використання готової продукції у процесі власного виробництва

Висновки перспективи подальших досліджень.

1. В сільському господарстві доцільно враховувати окремий вид собівартості продукції, яку запропоновано назвати "ринкова собівартість". Під час її визначення власну готову продукцію, використану у процесі виробництва, оцінюють за справедливою вартістю, а також враховують оплату праці господаря.

2. Для управління використовується інформація про різні види собівартості: технологічна, виробнича, ринкова, повна. Підготовка такої інформації має забезпечуватися в системі бухгалтерського обліку.

Список використаної літератури:

1. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
2. *Саблук П.Т.* Реформування та розвиток підприємств агропромислового виробництва (посібник у питаннях і відповідях) / П.Т. Саблук. – К.: ІАЕ, 1999. – 532 с.
3. *Цал-Цалко Ю.С.* Витрати підприємства: Навч. посібник / Ю.С. Цал-Цалко. – Київ: ЦУЛ, 2002. – 656 с.
4. *Завгородній В.П.* Бухгалтерський учёт в Україні (с

использованием национальных стандартов) / В.П.Завгородний. – К.: “А.С.К.”, 2001.-848 с. 5. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Т.3. Кн. 3. Процесс капиталистического производства, взятый в целом. Ч.1 / К. Маркс; издан под ред. Ф. Энгельса. – М.: Политиздат, 1985. – IV, 508 с. 6. *Велш Г.А., Шорт Д.Г.* Основи фінансового обліку / Г.А. Велш, Д.Г. Шорт; пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. – К.: Основи, 1999. – 943 с. 7. *Плаксієнко В.Я.* Виробничі витрати та доходи сільського господарства в умовах розвитку ринкових відносин / В.Я.Плаксієнко. – Дніпропетровськ.-“Січ”.-1997. – 255 с. 8. Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” // <http://www.rada.gov.ua>. 9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 5 грудня 2005 р. за № 1456/11736 // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2006. – № 21/22. – С. 80-83. 10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 р. – № 163, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 23 липня 1999 р. за № 499/3792 // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2006. – № 21/22. – С. 53-54.

СУК Петро Леонідович – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Національного університету біоресурсів і природокористування України

Наукові інтереси:

- методологія бухгалтерського обліку;
- аудит

