Розділ 2

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, ФІНАНСОВО-КРЕДИТНОГО МЕХАНІЗМУ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ТА ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЙОГО ПІДПРИЄМСТВ

УДК 631.16:636/639

JEL Q 13

СПЕЦИФІКА ПОБУДОВИ СИСТЕМИ ОБЛІКУ У ТВАРИННИЦТВІ

Л. Гнатишин, д. е. н.

ORCID ID: 0000-0003-4425-0514

О. Прокопишин, к. е. н.

ORCID ID: 000-0002-7027-3499

О. Малецька, к. е. н.

ORCID ID: 0000-0002-7027-3499

Львівський національний аграрний університет

<https://doi.org/10.31734/economics2019.26.081>

Гнатишин Л., Прокопишин О., Малецька О. Специфіка побудови системи обліку у тваринництві

Стаття присвячена проблемам удосконалення теоретичних і практичних засад організації і методики обліку у тваринництві. Розглянуто специфічні моменти побудови обліку не лише біологічних активів тваринництва, й особливості біологічних перетворень у молочному скотарстві. Наведено авторське трактування витрат виробництва.

Розкрито вплив організаційно-технологічних особливостей біологічних перетворень у молочному скотарстві на побудову бухгалтерського обліку у сільськогосподарських підприємствах. Встановлено, що на практиці облік біологічного перетворення у тваринництві та біологічних активів останнього доцільно здійснювати за такими ідентичними аналітичними рахунками (на прикладі молочного скотарства): «Утримання худоби основного молочного стада»; «Вирощування молодняку в молочному віці»; «Дорощування молодняку»; «Вирощування ремонтного поголів'я»; «Відгодівля молодняку і дорослої худоби». Уточнений порядок обліку біологічних активів тваринництва та витрат на їхнє біологічне перетворення забезпечить функціональний підхід до управління витратами у сільськогосподарському підприємстві, сприятиме узгодженню об'єктів та методики обліку в молочному скотарстві, уніфікації переліку й назв статей витрат, необхідних для аналізу в контексті управління конкурентоспроможністю підприємств.

Запропонований авторський підхід до бюджетування витрат на біологічне перетворення дає змогу планувати витрати та вихід продукції скотарства, здійснювати оперативний контроль за раціональним використанням виробничих ресурсів та виконанням виробничої програми. Здійснення поточного контролю за виконанням бюджету забезпечить прийняття стратегічних управлінських рішень щодо ефективності здійснених витрат та виробництва продукції молочного скотарства.

Порядок визначення та обліку втрат від падежу біологічних активів тваринництва із використанням субрахунка 241 «Втрати від падежу біологічних активів тваринництва» дає змогу достовірно визначати розмір цих втрат, розмір відшкодувань за завдані сільськогосподарському підприємству збитки, контролювати цей процес та забезпечувати правильне формування собівартості продукції молочного скотарства, що суттєво впливає на поліпшення результативності управлінських рішень щодо підвищення рентабельності виробництва.

Ключові слова: облік, тваринництво, біологічні активи тваринництва, біологічне перетворення у тваринництві, витрати, об'єкти обліку, бюджетування.

Hnatyshyn L., Prokopyshyn O., Maletska O. Particularity of accounting system development in animal breeding

The article is devoted to the issues of improvement of theoretical and practical fundamentals of organization and methods of accounting in the branch of animal breeding. The work studies specific aspects of accounting development in dairy breeding. The author supplies personal interpretation of process costs.

The research describes impact of organizational and technological peculiarities of biological transformations in dairy breeding on development of accounting at agricultural enterprises. It is determined that accounting of biological transformations in animal breeding and biological assets of animal breeding should be practically performed according to some identical analytical calculations (on the example of dairy breeding). i.e. "Feeding of cattle of the main dairy herd", "Feeding of young animals of milk age", "Growth of young animals", "Feeding of replacement stock", "Feeding of young

and adult animals". The specified procedure of accounting of biological assets of animal breeding and expenses for their biological transformations will secure a functional approach to costs management at an agricultural enterprise, will support coordination of objects and methods of accounting in dairy breeding branch and unification of the list and accounts cost, required for analysis in the context of management of the enterprise competitive capacity.

The article presents the author's approach to budgeting of expenses for biological transformations in dairy breeding, which enables planning of expenditures and output of products of cattle breeding, making operative control for rational use of production resources and fulfilment of the production plan. In-line inspection of budget execution will secure strategic managerial decisions concerning efficiency of expenditures and production of dairy breeding products.

The order of determination and maintenance of the accounting of losses, caused by fall of biological assets of animal breeding, with the use of subaccount 241 "Losses from fall of biological assets of animal breeding", secures appropriate determination of the amount of those losses, amount of repayment for the losses, experienced by the agricultural enterprise, control for the process and support of the appropriate formation of the cost of dairy breeding products. It sufficiently influences improvement of the efficiency of managerial decisions concerning increase of production profitability.

Key words: accounting, animal breeding, biological assets of animal breeding, biological transformations in animal breeding, costs, objects of accounting, budgeting.

Постановка проблеми. Виробництво конкурентоспроможної продукції та забезпечення стійкого ринкового становища сільськогосподарських підприємств вимагають радикальних змін у системі їхнього обліково-аналітичного забезпечення. Сільськогосподарські підприємства тваринницького напрямку повинні мати чітке уявлення про обсяги витрат, окупність операційної діяльності, ефективність кожного прийнятого рішення та їхній вплив на фінансові результати. Відтак нагального вирішення потребує проблема облікового забезпечення біологічних активів тваринництва та витрат на їхнє біологічне перетворення, особливо в системі бюджетування, а також здійснення подальшого контролю витрат для розробки ефективних стратегічних управлінських рішень з метою своєчасного передбачення виникнення несприятливих ситуацій та спрямовування діяльності тваринницьких підрозділів на досягнення позитивних кінцевих результатів сільськогосподарського підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання сучасного стану, актуальних проблем та шляхів вдосконалення обліку у тваринництві повсякчас були предметом дослідження вітчизняних науковців. Цей напрям у своїх працях розвивали Бондур Т. [1], Гончаренко Н. [3], Гуцаленко Л. [4], Дерев'яненко С. [5], Кузьмов П. [6], Миронова Ю. [7], Приходько І. [8], Сук Л. [9], Сук П., Трочова Д. [10].

Водночас із впровадженням в облікову практику П(С)БО 30 «Біологічні активи» виникло чимало спірних і невирішених питань. Це зумовлено, зокрема, неоднозначністю поглядів різних учених на шляхи практичного застосування стандарту. Так, Т. Бондур вважає, що ключовою особливістю П(С)БО 30 «Біологічні активи» є націлення на переорієнтацію у трактуванні об'єктів обліку в сільському господарстві. Впро-

вадження в облікову практику П(С)БО 30 «Біологічні активи» змінило наявну методику оцінки та оприбуткування продукції сільськогосподарського виробництва за початкового її відокремлення від біологічного активу. Чимало сільськогосподарських підприємств не застосовують нововведення і відображають в обліку оприбуткування готової продукції в оцінці за плановою собівартістю, що загалом призводить до викривлення інформації у фінансовій звітності [1, с. 82]. Окрім того, поточні біологічні активи в обліку і звітності тепер розглядають як незавершене виробництво. Це суперечить П(С)БО 30, де зазначено, що незавершене виробництво є окремим об'єктом обліку для відображення витрат на виробництво сільськогосподарської продукції. В обох випадках задіяний рахунок 23 «Виробництво», що є теоретично необґрунтованим та ускладнює і без того складний облік виробництва в сільському господарстві.

Простежується певна неточність у відображенні додаткових біологічних активів на бухгалтерському рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Підміна понять не завжди є виправданою, адже не кожен додатковий біологічний актив відразу визнають сільськогосподарською продукцією, оскільки можливе його використання у подальшому процесі виробництва. Отож, надзвичайно важливі розмежування і відображення в обліку на окремих рахунках додаткових біологічних активів як сільськогосподарської продукції та власне додаткових біологічних активів, що підлягають подальшому використанню. У цьому контексті С. Дерев'яненко звертає увагу, що нормативною базою передбачено оцінювати біологічні активи та продукцію сільськогосподарського виробництва за справедливою вартістю на основі цін активного ринку [5, с. 18]. Вважаємо, що тут виникає ймовірність спотворення інформації про витрати у наступних

циклах виробництва і, як наслідок, недостовірне визначення величини кінцевого фінансового результату.

Постановка завдання. Метою нашого дослідження було обґрунтування теоретичних основ та розробка науково-методичних підходів до удосконалення обліку біологічних активів тваринництва й витрат на біологічне перетворення, зокрема у молочному скотарстві.

Виклад основного матеріалу. Ефективна організація обліку біологічного перетворення у тваринництві значною мірою залежить від економічно обґрунтованої класифікації виробничих витрат сільськогосподарських підприємств за ознаками. Це допоможе не лише обліковувати й планувати витрати, а й точніше їх аналізувати, виявляючи певні співвідношення між окремими статтями виробничих витрат і обчислюючи рівень їхнього впливу на рівень собівартості чи рентабельності виробництва. Попри це, особливості будь-якого виробництва, зокрема сільськогосподарського, вимагають методологічного обґрунтування закриття рахунків з урахуванням специфіки галузі. Позаяк тривалість виробництва різна, її треба враховувати в організації обліку і під час закриття рахунків, зважаючи на особливості сільськогосподарського виробництва, де виробничий цикл не збігається з тривалістю календарного року [2, с. 318]. Окрім того, в сільськогосподарських підприємствах з періодичним виробництвом і повною автоматизацією виробничого циклу бухгалтерський облік витрат виробництва продукції молочного скотарства ускладнюється зростанням собівартості продукції внаслідок збільшення амортизаційних відрахувань і витрат з обслуговування виробничого обладнання, а також невизначеністю щодо бази розподілу непрямих витрат.

Для вирішення зазначених проблем необхідна така організація обліку біологічного перетворення, яка б враховувала його організаційні й технологічні особливості. Доволі часто через неможливість початково згрупувати витрати за видами продукції виникає потреба в організації обліку витрат за місцями їх виникнення. Під місцем виникнення витрат розуміємо місце первинного споживання виробничих ресурсів.

Важлива складова побудови обліку біологічного перетворення у тваринництві – обґрунтоване встановлення його об'єктів. Вибір об'єкта обліку витрат треба узгоджувати із видами та групами біологічних активів тваринництва (поголів'я). Своєчасно й достовірно надана інформація

про поголів'я тварин сприяє отриманню належної інформації про витрати на біологічне перетворення та обґрунтованому визначенню собівартості продукції тваринництва, що вимагає у свою чергу певної організації контролю за збереженням поголів'я. Під час дослідження встановлено, що на практиці облік біологічного перетворення у тваринництві та біологічних активів тваринництва доцільно здійснювати за такими ідентичними аналітичними рахунками (на прикладі молочного скотарства): «Утримання худоби основного молочного стада»; «Вирощування молодняку в молочному віці»; «Дорощування молодняку»; «Вирощування ремонтного поголів'я»; «Відгодівля молодняку і дорослої худоби» (рис. 1).

Суперечливим є питання щодо утримання нетелей. Проведені дослідження показують, що й нетелей за два місяці до отелення, і корів утримують в одному приміщенні (фермі), доглядають за ними одні й ті самі працівники, при цьому тваринам згодовують однакові за кількістю й якістю корми. За два місяці до отелення нетелі майже не збільшують власної маси, яка зростає переважно за рахунок росту плода. Продукцією за цей час утримання є отриманий приплід. Отож, на практиці витрати на утримання корів і нетелей обліковують на одному аналітичному рахунку, оскільки розділити їх між собою практично неможливо. Натомість вважаємо, що доцільним є переведення нетелей у групу «Корови» за два місяці до отелення, що забезпечить умови для правильнішого визначення собівартості продукції, продуктивності великої рогатої худоби, витрат кормів тощо.

Окрім того, економічно обґрунтована класифікація виробничих витрат є основою організації обліку біологічного перетворення. Встановлення науково обґрунтованої номенклатури статей витрат – один із найважливіших напрямів удосконалення обліку витрат на біологічне перетворення у тваринництві.

Суттєвий недолік існуючої сьогодні номенклатури – значне укрупнення витрат, об'єднання в окремі статті витрат, що відображають різні виробничі процеси.

Украй важливе питання, яке стосується до обліку витрат на біологічне перетворення, – це облік падежу тварин. Явища масової загибелі великої рогатої худоби вимагають належного й систематичного формування облікових даних про розмір втрат від падежу тварин. Для прикладу, у ПОСП ім. Шевченка Горохівського району Волинської області для відображення в обліку втрат від падежу тварин дебетують рахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» і кредитують рахунок 21 «Молодняк тварин і

тварини на відгодівлі». З цією метою доцільним є від падежу тварин» до синтетичного бухгалтерського рахунка 24 «Брак у виробництві».

Рис. 1. Схема узгодження об'єктів обліку витрат та поголів'я (на прикладі молочного скотарства).

Рис. 2. Блок-схема формування бюджету витрат на виробництво продукції молочного скотарства.

На дебеті рахунка 241 відображатимуться втрати від падежу, а за кредитом – суми відшкодувань, які надійшли від відповідальної особи, від органів страхування; вартість шкури та м'яса. Решта суми втрат зараховується в собівартість продукції. Це дасть змогу вирішувати низку питань, які виникають за відображення падежу:

а) організувати контроль за визначенням втрат від падежу тварин;

б) правильно формувати собівартість продукції тваринництва;

в) обґрунтовано визначати розмір відшкодувань за завдані підприємству збитки внаслідок падежу.

Один з етапів здійснення ефективного контролю за витратами – планування витрат як сільськогосподарського підприємства загалом, так і його структурних підрозділів, що зводиться до

складання річних бюджетів. Встановлено, що бюджетування витрат є однією з основних функцій системи управління витратами виробництва, що зводиться до розробки бюджетів витрат у розрізі центрів відповідальності для посилення контрольних функцій стосовно ефективності діяльності кожного з них та сільськогосподарського підприємства загалом. Бюджетування дає змогу встановити ліміти витрат ресурсів і нормативи рентабельності або ефективності за окремими видами продукції тваринництва, видами виробництва й центрами відповідальності.

На рис. 2 подано блок-схему формування бюджету витрат.

Вона лягла в основу розробленої моделі бюджету витрат на виробництво продукції молочного скотарства у ПОСП ім. Шевченка Горохівського району Волинської області (див. табл.).

Таблиця

**Бюджет витрат на виробництво продукції молочного скотарства у ПОСП ім. Шевченка
Горохівського району Волинської області, 2018 р.**

Показник бюджету	Бюджет на 2018 рік	Фактично за 2018 рік	Відхилення, +/-	Факт до бюджету, %
1. Середньорічне поголів'я корів, голів	900	900	-	100,0
2. Середньорічний надій на 1 корову, ц	92,8	78,2	-14,6	84,3
3. Приплід, голів	860	815	-45,0	94,8
4. Вартість побічної продукції, тис. грн	140,0	166,3	26,3	119,8
5. Витрати на виробництво: – оплата праці з відрахуваннями на соціальні заходи, тис. грн	4869,7	4866,9	-2,8	99,9
– корми: в т. ч.: а) пасовищний період: – на 1 голову, ц корм. од.	16,4	14,3	-2,1	87,2
– загальна потреба, ц корм. од.	22112	21502	-10618	97,2
– вартість всього, тис. грн	7574,9	7385,3	-189,6	97,5
б) стійловий період: – на 1 голову, ц корм. од.	21,8	17,9	-3,9	82,1
– загальна потреба, ц корм. од.	43894	32616	-11278	74,3
– вартість всього, тис. грн	9819,6	9268,8	-550,8	94,4
– витрати на лікування тварин: а) на 1 голову, грн	39	45	6,0	115,4
б) всього, тис. грн	35,5	40,5	5,0	117,8
– послуги допоміжних виробництв: а) вантажний автотранспорт, тис. грн	11,3	24,7	13,4	218,6
б) гужовий транспорт, тис. грн	3,2	5,3	2,1	165,6
в) електро- та водопостачання, тис. грн	1500	1281,9	-218,1	85,5
г) машинно-тракторний парк, тис. грн	11,3	11,7	0,4	103,5
– амортизація основних засобів, тис. грн	1297	1297	-	100,0
– загальноновиробничі витрати, тис. грн	3632,7	3630,8	-1,9	99,2
– втрати від падежу, тис. грн	0,9	3	-2,1	-
– інші витрати, тис. грн	58	55,3	-2,7	95,3
Всього виробничих витрат, тис. грн	28814,1	27871,2	-942,9	96,7

Основною проблемою вітчизняних сільськогосподарських підприємств, яка ускладнює контроль за виконанням бюджетів, є розбіжність у бюджетних і бухгалтерських формах. Форми звітів та їхній зміст доцільно розробляти й узгоджувати з менеджментом підприємства, періодично уточнюючи їхні конфігурації залежно від потреб. При цьому внутрішня управлінська звітність має відображати відхилення від очікуваних або бажаних результатів за всіма статтями витрат, що дає змогу здійснювати управління за відхиленнями.

Поточний контроль за виконанням бюджету та фіксацію відхилень доцільно оформляти у формі звіту, що відповідає відповідному бюджету. Звіт про виконання бюджету витрат на виробництво продукції скотарства складатиметься з таких елементів: назва звіту, назва підприємства та центру відповідальності, група тварин та вид продукції, статті бюджету, запланований рівень витрат (бюджет), фактичний рівень витрат, відхилення, зміст відхилення та примітки. Зазначені звіти належить розробляти за всіма підрозділами сільськогосподарського підприємства незалежно від їхніх функцій та подавати керівникам відповідних рівнів управління щомісячно. Окрім того, для повноцінної системи контролю виконання бюджетів та відображення достовірних даних у звітності належить розробити певну систему мотивації працівників за досягнення бюджетних показників. Для кращої мотивації працівників до збільшення їхнього внеску в результати роботи підприємства необхідно застосовувати таку систему оплати праці, яка зумовила б залежність від виходу продукції та витрат на її виробництво.

Висновки. Під витратами виробництва пропонуємо розуміти використання ресурсів, що при визначенні прибутку сільськогосподарського підприємства за певний період часу ставляться у відповідність доходам, а під виробничими витратами – використання ресурсів, що при визначенні виробничої собівартості продукції загалом за підприємством за певний період часу ставляться у відповідність доходам щодо функціонування виробничої діяльності підприємства.

Запропонований авторський підхід бюджетування витрат на виробництво продукції молочного скотарства дає змогу планувати витрати й вихід продукції скотарства, здійснювати оперативний контроль за раціональним використанням виробничих ресурсів та виконанням виробничої

програми. Відповідно поточний контроль за виконанням бюджету забезпечить прийняття стратегічних управлінських рішень щодо ефективності здійснених витрат та виробництва продукції молочного скотарства

Порядок визначення й ведення обліку втрат від падежу тварин із використанням субрахунка 241 «Втрати від падежу тварин» дає змогу достовірно визначати розмір цих втрат, розмір відшкодувань за завдані сільськогосподарському підприємству збитки, контролювати цей процес і забезпечувати правильне формування собівартості продукції молочного скотарства, що суттєво впливає на поліпшення результативності управлінських рішень щодо підвищення рентабельності виробництва.

Бібліографічний список

1. Бондур Т. О. Роль облікової політики підприємства в організації обліку виробництва продукції рослинництва. *Економіка АПК*. 2008. № 10. С. 81–85.
2. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку. Львів: Магнолія 2006, 2014. 432 с.
3. Гончаренко Н. В. Удосконалення організації бухгалтерського обліку в сільському господарстві відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи». *Облік і фінанси АПК*. 2009. № 1. С. 59–63.
4. Гуцаленко Л. В., Джигерей В. С., Мельников О. В. Формування та облік фінансових результатів відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи». *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 11. С. 96–99.
5. Дерев'яненко С., Олійник Т. Актуальні питання обліку поточних біологічних активів. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2010. № 12. С. 16–20.
6. Кузьмов П. М. Поняття біологічних активів та їх класифікація. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 4. С. 32–37.
7. Миронова Ю. Ю., Смилова Ю. О. Особливості обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва. *Економіка і регіон*. 2015. № 1. С. 109–113.
8. Приходько І. П. Порядок документального оформлення та обліку виробництва продукції тваринництва. *Агросвіт*. 2013. № 9. С. 6–8.
9. Сук Л., Сук П. Облік витрат на біологічне перетворення поточних біологічних активів рослинництва. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2007. № 11. С. 37–47.
10. Трачова Д. М. Облікове забезпечення управління витратами галузі тваринництва. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2013. № 2(5). С. 270–276.

Стаття надійшла 19.08.2019