

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ, ЕКОНОМІКИ ТА ПРАВА
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

освітній ступінь «Магістр»

на тему: **«ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ
БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ В М'ЯСНОМУ
СКОТАРСТВІ У ПРИВАТНО-ОРЕНДНОМУ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ ІМ.
ШЕВЧЕНКА ГОРОХІВСЬКОГО РАЙОНУ ВОЛИНСЬКОЇ
ОБЛАСТІ»**

Виконав: студент групи Оп – 61 маг
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Ковальчук М.С.
(Прізвище та ініціали)

Керівник: к.е.н., доцент Прокопишин О.С.
(Прізвище та ініціали)

Рецензент: Боднарук Л.С.
(Прізвище та ініціали)

ДУБЛЯНИ-2021

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Освітній ступень «Магістр»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
(шифр і назва напрямку підготовки, спеціальності)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Зав. кафедри _____
(підпис)

д.е.н., професор Гнатишин Л.Б.
(звання, ступінь, прізвище та ініціали)

«11» червня 2021 року

З А В Д А Н Н Я
на кваліфікаційну роботу студенту

Ковальчуку Максиму Сергійовичу
(прізвище, ім'я, по-батькові)

1. Тема роботи: «ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ В М'ЯСНОМУ СКОТАРСТВІ У ПРИВАТНО-ОРЕНДНОМУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ ІМ. ШЕВЧЕНКА ГОРОХІВСЬКОГО РАЙОНУ ВОЛИНСЬКОЇ ОБЛАСТІ»

Керівник роботи ПРОКОПИШИН О.С., к.е.н., доцент
(прізвище, ім'я, по-батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджена наказом ЛНАУ від «16» вересня 2021 року № 304 / К-С

2. Термін здачі студентом закінченої кваліфікаційної роботи до «17» грудня 2021 р.

3. Вихідні дані для кваліфікаційної роботи: нормативно-правові та літературні джерела за темою роботи, дані аналітичного та синтетичного обліку, річна фінансова та статистична звітність за результатами діяльності досліджуваного сільськогосподарського підприємства, методичні рекомендації.

4. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань, які потрібно розробити)

ВСТУП

1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПРОЦЕСУ БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ У ТВАРИННИЦТВІ

1.1. Економічна суть витрат та їх місце у процесах біологічного перетворення

1.2. Системи обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості: вітчизняний і зарубіжний досвід

1.3. Методика дослідження обліку процесу біологічного перетворення у м'ясному скотарстві

2. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ В М'ЯСНОМУ СКОТАРСТВІ

2.1. Оцінка результатів операційної діяльності та ефективності м'ясного скотарства у ПОСП ім. Шевченка

2.2. Первинний і зведений облік витрат на біологічне перетворення та оприбуткування готової продукції у м'ясному скотарстві

2.3. Аналітичний і синтетичний облік біологічного перетворення у м'ясному скотарстві

2.4. Методика калькулювання продукції м'ясного скотарства

3. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ В М'ЯСНОМУ СКОТАРСТВІ

- 3.1. Перспективи організації обліку біологічного перетворення за центрами відповідальності
 3.2. Економічний механізм забезпечення зростання ефективності м'ясного скотарства
 3.3. Облікова складова управління витратами на біологічне перетворення у м'ясному скотарстві

4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

- 4.1. Аналіз стану охорони праці
 4.2. Планування заходів з покращання охорони праці та їх фінансування
 4.3. Економічна ефективність заходів з поліпшення охорони праці
 4.4. Безпека в надзвичайних ситуаціях

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТОК

5. Перелік графічного матеріалу: *таблиці, схеми, рисунки*

6. Консультанти з розділів кваліфікаційної роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
З охорони праці та безпеки в надзвичайних ситуаціях		11.06.2021 р.	11.06.2021 р.

7. Дата видачі завдання «11» червня 2021 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи
	Отримання завдання. Вивчення рекомендованої літератури по темі КР. Написання аналітичного огляду. Вивчення об'єкту. Аналіз існуючого стану (складання програми; написання пояснювальної записки; підготовка картографічних матеріалів для кваліфікаційної роботи).	11.06.21-15.07.21 р.
	Розробка перспективного рішення та його обґрунтування (написання перспективної частини; виготовлення планової основи для основного варіанту роботи).	16.07.21–06.10.21 р.
	Розробка та обґрунтування пропозицій щодо реалізації роботи. Розробка питань з охорони праці та захисту населення. Розробка питань з охорони природи.	07.10.21 – 18.11.21 р.
	Кінцеве оформлення кваліфікаційної роботи (здача пояснювальної записки керівнику КР; виправлення його зауважень; здача КР на рецензування; кінцеве оформлення ілюстративних матеріалів, таблиць).	19.11.21 – 10.12.21 р.
	Підготовка до захисту в ЕК. Пробний захист на випускній кафедрі (написання доповіді й погодження її з керівником КР; виправлення зауважень у графічній частині).	11.12.21 – 27.12.21 р.

Студент _____
(підпис)

КОВАЛЬЧУК М.С.
(прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи) _____
(підпис)

ПРОКОПИШИН О.С.
(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

У роботі висвітлено економічну суть витрат та їх місце у процесах біологічного перетворення. Представлено вітчизняний і зарубіжний досвід обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості. Описано методіку дослідження обліку процесу біологічного перетворення у м'ясному скотарстві.

Оцінено результати операційної діяльності та ефективності м'ясного скотарства. Висвітлено методіку обліку витрат на біологічне перетворення та оприбуткування готової продукції у м'ясному скотарстві, калькулювання продукції м'ясного скотарства.

Окреслено перспективи організації обліку біологічного перетворення за центрами відповідальності. Зображено економічний механізм забезпечення зростання ефективності м'ясного скотарства. Виокремлено облікову складову управління витратами на біологічне перетворення у м'ясному скотарстві.

Ключові слова: витрати, облік, виробництво, аналіз, продукція тваринництва, управлінський облік, центр витрат; центри відповідальності, біологічне перетворення, інформаційне забезпечення, галузеві стандарти обліку, сільське господарство, історична вартість, справедлива вартість.

SUMMARY

The work outlines the economic essence of costs and their position in the processes of biological transformation. The domestic and foreign experience of production costs accounting and cost calculation is presented. The research describes methodology of studying the accounting of the biological transformation processes in beef cattle breeding.

The results of operation activities and efficiency of beef cattle breeding are estimated. The methodology of accounting of the biological transformation costs, posting of final products in beef cattle breeding, and calculation of beef cattle breeding products is highlighted.

The work outlines prospects of biological transformation accounting by the centers of responsibility. The economic mechanism to secure an increase of beef cattle breeding efficiency is described. The accounting constituent of managing costs of biological transformation in beef cattle breeding is specified.

Key words: costs, accounting, production, animal breeding products, managerial accounting, costs center, centers of responsibility, biological transformation, information supply, branch standards of accounting, agriculture, historical value, fair value.

УДК: 631.162:636.033 (477.82)

Кваліфікаційна робота: 105 с. текстової частини, 12 рисунків, 19 таблиць, 81 позиція літературних джерел, додаток.

«ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ В М'ЯСНОМУ СКОТАРСТВІ У ПРИВАТНО-ОРЕНДНОМУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ ІМ. ШЕВЧЕНКА ГОРОХІВСЬКОГО РАЙОНУ ВОЛИНСЬКОЇ ОБЛАСТІ»

Ковальчук М.С. – Кваліфікаційна робота. Кафедра обліку та оподаткування – Дубляни, Львівський НАУ, 2021.

Текстова частина охоплює вступ, чотири розділи, висновки і пропозиції, список використаних джерел.

В першому розділі висвітлено теоретичні основи процесу біологічного перетворення у тваринництві. Описано вітчизняний і зарубіжний досвід обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості. Представлено методику дослідження обліку процесу біологічного перетворення у м'ясному скотарстві.

В другому розділі оцінено результати операційної діяльності та ефективності м'ясного скотарства. Висвітлено організацію первинного, аналітичного та синтетичного обліку на біологічне перетворення та оприбуткування готової продукції у м'ясному скотарстві. Представлена методика калькулювання продукції м'ясного скотарства.

У третьому розділі окреслено перспективи організації обліку біологічного перетворення за центрами відповідальності. Зображено економічний механізм забезпечення зростання ефективності м'ясного скотарства. Висвітлена облікова складова управління витратами на біологічне перетворення у м'ясному скотарстві.

У четвертому розділі представлено аналіз стану охорони праці у досліджуваному сільськогосподарському підприємстві.

На основі опрацювання теоретичного та практичного матеріалів зроблено відповідні висновки та конкретні пропозиції.

ЗМІСТ

ВСТУП	7
1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПРОЦЕСУ БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ У ТВАРИННИЦТВІ	11
1.1. Економічна суть витрат та їх місце у процесах біологічного перетворення	11
1.2. Системи обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості: вітчизняний і зарубіжний досвід	21
1.3. Методика дослідження обліку процесу біологічного перетворення у м'ясному скотарстві	31
2. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ В М'ЯСНОМУ СКОТАРСТВІ	36
2.1. Оцінка результатів операційної діяльності та ефективності м'ясного скотарства у ПОСП ім. Шевченка	36
2.2. Первинний і зведений облік витрат на біологічне перетворення та оприбуткування готової продукції у м'ясному скотарстві	50
2.3. Аналітичний і синтетичний облік біологічного перетворення у м'ясному скотарстві	56
2.4. Методика калькулювання продукції м'ясного скотарства	61
3. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ В М'ЯСНОМУ СКОТАРСТВІ	65
3.1. Перспективи організації обліку біологічного перетворення за центрами відповідальності	65
3.2. Економічний механізм забезпечення зростання ефективності м'ясного скотарства	71
3.3. Облікова складова управління витратами на біологічне перетворення у м'ясному скотарстві	78
4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ	85
4.1. Аналіз стану охорони праці	85
4.2. Планування заходів з покращання охорони праці та їх фінансування	88
4.3. Економічна ефективність заходів з поліпшення охорони праці	90
4.4. Безпека в надзвичайних ситуаціях	91
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	93
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	98
ДОДАТОК	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Першочерговим завданням агропромислового комплексу є забезпечення населення країни м'ясними продуктами, і насамперед високоякісною яловичиною, що потребує прискорення розвитку професійного м'ясного скотарства в Україні. Вирішальними об'єктивними факторами розвитку цієї галузі є продукти харчування, соціальна економіка, ресурси та навколишнє середовище. Досвід розвинених країн світу свідчить, що на основі інтенсивного розвитку тваринництва можна підвищити виробництво та якість м'яса. В Україні м'ясне скотарство в кризі. Поголів'я м'ясної худоби в різних господарствах значно скоротилося. Особливо серйозна ситуація у сільськогосподарських підприємствах, які до реформи були основними виробниками яловичини. Основним фактором, що негативно впливає на розвиток галузі, є загальна економічна криза в країні, яка призвела до зниження купівельної спроможності населення та великого цінового розриву.

Що стосується сільськогосподарської та промислової продукції, то держава не забезпечує цілеспрямованої підтримки галузі та не має науково обґрунтованої програми цієї підтримки, а кредитна, податкова та інвестиційна політика є недосконалою. Необхідно знайти та використовувати ефективні економічні важелі стимулювання сільгоспвиробників до зниження собівартості та впровадження інтенсивних ресурсощадних технологій виробництва високоякісної яловичини.

Для ефективного управління та національного нагляду за галуззю необхідна достатня інформаційна підтримка. Повна та якісна інформація потрібна для управління витратами на біотрансформацію тваринництва та відображення спожитих витрат, забезпечення прибуткової діяльності сільськогосподарських товаровиробників, а на вищому рівні управління – умовних витрат на регіональний розвиток тваринництва. Підгалузі потребують цього, а взагалі, всім учасникам аграрного ринку потрібні рівні економічні

умови. Як комплексний і якісний показник, важливу роль у системі фінансових показників підприємства відіграє собівартість, оскільки її рівень відображає продуктивність праці, ступінь використання основних і оборотних засобів, рівень організації та управління.

Зацікавленість питаннями обліку витрат виробництва, а також розвитку теорії і практики управлінського обліку виявляли як вітчизняні, так і зарубіжні економісти: І. А. Белоусова, М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, С. Ф. Голов, К. Друрі, В. М. Жук, Г. Г. Кірейцев, М. М. Коцупатрий, М. В. Кужельний, Г. І. Купалова, І. А. Ламикін, В. Г. Лінник, Ю. Я. Литвин, В. Б. Моссаковський, Л. В. Нападовська, М. Ф. Огійчук, В. Ф. Палій, В. К. Савчук, Т. Скоун, В. Д. Слободян, В. В. Сопко, Л. К. Сук, П. Я. Хомин, Л. І. Хоружий, М. Г. Чумаченко, Л. С. Шатковська, В. Г. Швець та ін.

Однак думки вчених щодо складу та методів обліку собівартості продукції сільськогосподарських підприємств неоднозначні. Тому вивчення організації та методики обліку біологічного перетворення в м'ясному скотарстві, необхідність визначення центру відповідальності та його впливу на організацію обліку витрат – дуже важливе питання, яке потребує детального вирішення, що зумовило вибір теми кваліфікаційної роботи.

Мета дослідження пов'язана із розробкою науково-обґрунтованих рекомендацій щодо організації і методики обліку процесів біологічного перетворення в м'ясному скотарстві. Досягнення мети дослідження окреслено такими **завданнями**:

- визначити економічне походження витрат виробництва та їх місця у процесах біологічного перетворення у м'ясному скотарстві;
- окреслити принципи побудови системи обліку біологічного перетворення у тваринництві та формування собівартості продукції м'ясного скотарства;
- оцінити результати операційної діяльності та ефективності м'ясного скотарства у ПОСП ім. Шевченка;
- висвітлити методику обліку витрат на біологічне перетворення у

тваринництва, специфіку калькулювання та оприбуткування готової продукції у м'ясному скотарстві;

- запропонувати напрями вдосконалення організації та методики обліку біологічного перетворення у м'ясному скотарстві;
- охарактеризувати стан охорони праці в досліджуваному господарстві.

Об'єктом дослідження є чинна система обліку біологічного перетворення в м'ясному скотарстві у приватно-орендному сільськогосподарському підприємстві (ПОСП) ім. Шевченка Горохівського району Волинської області.

Предметом дослідження є система організаційних та методичних аспектів обліку біологічного перетворення в м'ясному скотарстві у теперішніх умовах ведення господарства.

Методи дослідження. За допомогою діалектичного методу вдалося вивчити економічну природу витрат сільськогосподарського підприємства та особливості процесу бухгалтерського аналізу і з'ясувати послідовність обліку поточної біологічної трансформації м'ясного скотарства в сільськогосподарських підприємствах. У процесі дослідження індукційним методом та методом теоретичного порівняння проаналізовано кількісні та якісні показники біологічного перетворення в м'ясному скотарстві та економічної вигоди. Основою оцінки діяльності сільськогосподарських підприємств був метод групування та статистичного порівняння; аналіз і синтез використовувалися для групування даних про собівартість продукції біологічного перетворення в м'ясному скотарстві; абстрактно-логічний метод став основою для формування висновків; індукція та дедукція використані в дослідженні процесу біотрансформації у м'ясному скотарстві та розгляді питань його вдосконалення; графічний і табличний методи застосовані з метою наочного відображення результатів досліджень; комплексно-системний підхід – для опрацювання положень національного законодавства та нормативів щодо обліку біологічного перетворення в м'ясному скотарстві.

Науково-інформаційна база даних – це спеціальна наукова література з тематики досліджень, організації та правил ведення бухгалтерського обліку,

економічного аналізу; матеріали органів законодавчої та виконавчої влади; статистичні показники (фінансова і статистична звітність ПОСП ім. Шевченка Горохівського району Волинської області); інтернет-ресурси.

Наукова новизна отриманих результатів кваліфікаційної роботи відслідковується у розроблених пропозиціях і рекомендаціях, спрямованих на вдосконалення організації та методики обліку біологічного перетворення в м'ясному скотарстві. Зокрема:

- встановлено значення витрат виробництва як базової складової системи обліку біологічного перетворення в м'ясному скотарстві;

- здійснено порівняння вітчизняного і зарубіжного досвіду обліку витрат виробництва та калькулювання, визначено облікові пріоритети для процесів біологічного перетворення у м'ясному скотарстві;

- обґрунтовано і висвітлено ключові передумови впровадження центрів відповідальності як елементів організації управлінського обліку витрат у м'ясному скотарстві;

- з'ясовано можливості оцінки продукції м'ясного скотарства за методами історичної та справедливої вартості, що сприятиме підвищенню інформаційного забезпечення управління витратами на біологічне перетворення у тваринництві.

Практичне значення отриманих результатів полягає в поліпшенні організації та методики обліку біологічного перетворення в м'ясному скотарстві для вчасного отримання необхідної обґрунтованої й достатньої інформації з метою прийняття ефективних управлінських рішень щодо зниження собівартості продукції м'ясного скотарства, що, як наслідок, збільшить ефективність діяльності сільськогосподарських товаровиробників.

1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПРОЦЕСУ БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ У ТВАРИННИЦТВІ

1.1. Економічна суть витрат та їх місце у процесах біологічного перетворення

Без безперервного управління витратами та обґрунтованого визначення їхніх масштабів ефективна діяльність суб'єкта господарювання неможлива. З історичним розвитком економіки та різними етапами розвитку суспільства змінилися розуміння, тлумачення та значення витрат. Поняття «витрати» виникло в XVII столітті. Воно почало формуватися ще в стародавніх країнах до нашої ери, зокрема у Вавилоні, Греції та Єгипті у XV ст. Державний облік почав використовуватися ще до християнської ери, що означало облік і звітність державних витрат і доходів. Згодом у Греції на основі паралельного відображення витрат і доходів від різних видів діяльності була закладена основа для формування сучасної фінансової звітності. У той же час почали виділяти об'єкти обліку. Облік вели у формі хронологічних записів. У ці періоди чіткого визначення категорії витрат не було. Під витратами розуміли ресурси (праця, матеріали), що використовувалися під час господарської діяльності і були об'єктом обліку на рівні держави.

Перший етап розвитку виробничих витрат пов'язують із застосуванням подвійного запису, винайденого Л. Пачолі (1445–1515 рр.), що сприяло спробам класифікації витрат. Виходячи з класифікаційних груп витрат обігу за Л. Пачолі (стосовно товару, підприємства і господарського процесу), витрати розподілялися на торгові і домашні, прямі й непрямі, звичайні та надзвичайні. Фактично ця класифікація стосувалася витрат обігу, однак охоплювала і виробничі витрати.

З часом світова економічна наука сформувала дві теорії (з низкою модифікацій), що ґрунтувалися на понятті витрат: трудову теорію вартості і теорію граничної корисності. Засновниками першої вважаються П. Буагільберт

і В. Петті [46, с. 153]. Надалі вона знайшла свій розвиток у працях А. Сміта, який до трактування вартості застосував три підходи, в яких вартість визначається: у першому підході – працею, що затрачена на виробництво товару; у другому – купленою працею, під якою розуміють величину чужої праці, яку можна отримати в обмін на власну працю товаровиробника; у третьому – сумою доходів (заробітної плати, ренти, прибутку) [62, с. 30].

Важливим етапом у розвитку виробничих витрат на початку XIX ст. стала промислова революція, коли вдосконалювалася класифікація виробничих витрат, активно досліджувалися проблеми їхнього розподілу і відображення в обліку [5, с. 12].

На різних етапах історії розвитку витрат, як бачимо з викладеного вище, вони зазнавали змін і доповнень, але в складі витрат виробництва залишилися незмінними витрати на: оплату праці, придбання сировини, амортизацію, обов'язкові платежі.

Шість етапів еволюції знань про витрати виділяє О. Л. Супрученко, а саме:

▪(XXVIII – IV ст. до н. е.) – здійснення обліку і контролю витрат на господарському й державному рівнях; застосування кошторисів, щоденних письмових звітів про витрати, зведених нарядів на виконання робіт та ін.; виникнення державного рахівництва;

▪(III-II ст. до н. е.) – започаткування основ формування фінансової звітності, яка використовується сьогодні і застосовує паралельне відображення витрат від різних видів діяльності і доходів від них; ведення поточного обліку в хронологічній послідовності;

▪(I ст. до н. е. – XIV ст.) – знання про витрати базуються на існуючих уявленнях і дослідженнях, проведених у попередні періоди;

▪(XV – XIX ст.) – спроба розкриття сутності поняття «витрати», виникнення різноманітних теорій витрат;

▪(до середини XX ст.) – застосування математичних методів у теорії витрат; дослідження поведінки витрат; виділення витрат як об'єкта обліку й контролю;

▪(кін. XX – поч. XXI ст.) – виникнення теорії управління витратами; виникнення таких нових понять, як екологічні, трансакційні, трансформаційні витрати тощо [67].

Для визначення вартості продукції, а отже, для ціноутворення важливою є класифікація витрат. У загальному розумінні класифікація є одним із методів пізнання й вивчення об'єктів. Суть її полягає в тому, щоб, використовуючи загальні властивості об'єктів і закономірні зв'язки між ними, розподілити досліджувані об'єкти на класи [4, с. 26-27].

Класифікація витрат ускладнюється через великі масштаби виробництва, різноманітність технологій та самих витрат. В основі обліку, аналізу й калькулювання собівартості продукції лежить групування видів витрат за окремими їх ознаками. Крім того, групування витрат допоможе знайти вихід з нестандартних ситуацій, приймати рішення, освоюючи нові сфери діяльності [5, с. 16].

Важливим є групування витрат не тільки для того, щоб визначити собівартість, але й з метою встановити певне співвідношення між витратами для взаємного їх контролю та узгодження. У вітчизняній науці і практиці визначено різноманітні класифікаційні групи витрат. Найдоцільнішою стосовно біологічного перетворення у м'ясному скотарстві, на нашу думку, є узагальнена класифікація витрат, яку ми пропонуємо в табл. 1.1.

Виділимо три основні напрями групування витрат згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку: управлінські рішення і планування; собівартість виготовленої продукції та отриманий прибуток; контроль і регулювання.

Відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств, для всіх підприємств передбачено єдине групування витрат за економічними елементами матеріальних витрат, витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи, амортизації, інших операційних витрат [30].

Таблиця 1.1

Класифікація витрат на біологічне перетворення в м'ясному скотарстві

Ознака класифікації	Групи витрат
За елементами витрат	матеріальні витрати витрати на оплату праці з відрахуваннями інші операційні витрати
За статтями витрат	витрати на оплату праці з відрахуваннями; корми: а) власного виробництва, б) покупні; підстилка; засоби захисту тварин; роботи та послуги: а) власних структур, б) зі сторони; витрати на утримання та ремонт основних засобів; амортизація основних засобів; інші витрати; непродуктивні витрати; витрати на управління; загальновиробничі витрати
За роллю в процесі виробництва	основні, накладні
За доцільністю	продуктивні, непродуктивні
За видами виробленої продукції	на основну продукцію на побічну продукцію
За способом включення в собівартість продукції	прямі, непрямі
За відношенням до обсягу виробництва	змінні, постійні, умовно-змінні
Залежно від прийняття рішення	релевантні, нерелевантні
За можливістю здійснення контролю	контрольовані, неконтрольовані
За місцями виникнення і центрами відповідальності	у структурному підрозділі поза структурним підрозділом
За можливістю встановлення нормативів	нормовані, ненормовані
За календарним періодом	поточні, одноразові (періодичні)
За можливістю охоплення планом	планові, позапланові
За видами діяльності	витрати звичайної діяльності (витрати операційної, фінансової, інвестиційної діяльності) витрати надзвичайної діяльності

Однак не всі науковці погоджуються з таким поділом. Не зовсім аргументованим, зокрема, вважає таке групування В. П. Ярмоленко [75, с. 23]. На його думку, виділення амортизації засобів окремою групою є невиправданим, позаяк амортизація теж є матеріальними витратами, оскільки

відповідно до зносу основних засобів відбувається перенесення їхньої вартості на новостворений продукт.

Дехто з науковців виділяє окремими статтями у тваринництві витрати на підстилку, водопостачання, електропостачання, автотранспортні роботи, транспортні роботи тракторів, витрати на управління, невиробничі витрати, втрати від браку та падежу тварин; послуги (включно з роботами й послугами зі сторони), витрати на управління і обслуговування виробництва; витрати на утримання основних засобів (зокрема амортизація і ремонт); страхові платежі.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», підприємства самостійно встановлюють статті калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) і це залежить від питомої ваги їхніх видів чи груп витрат, а також від міри однорідності витрат, які об'єднуються в статті, від організації виробництва, різноманітності технологічних процесів, специфіки підгалузі, можливості прямого чи обґрунтовано непрямого віднесення витрат на собівартість [50].

Стосовно біологічного перетворення в м'ясному скотарстві, на нашу думку, для обрахунку собівартості продукції доцільно виділити такі статті: витрати на оплату праці з відрахуваннями; корми: а) власного виробництва, б) покупні; підстилка; засоби захисту тварин; роботи та послуги: а) власних структур, б) зі сторони; витрати на утримання та ремонт основних засобів; амортизація основних засобів; інші витрати; непродуктивні витрати; витрати на управління; загальновиробничі витрати.

Нині активно обговорюється питання стосовно того, як варто вести облік витрат виробництва – за економічними елементами чи за статтями калькуляції. У цьому питанні немає однастайності. Зокрема, Л. К. Сук вважає, що краще вести облік елементів витрат, кожен елемент буде окремою статтею. Складною статтею, яка складається з кількох елементів, є витрати на організацію виробництва та управління [66, с. 48]. Доцільно вести облік за елементами витрат, кожний з яких становитиме окрему статтю. Комплексну статтю, яка

складатиметься з кількох елементів, становитимуть витрати на організацію виробництва і управління.

Поелементний облік сприяє посиленню контролю витрат і поглибленню економічного аналізу. Деякі статті й елементи витрат, такі як витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи, між собою збігаються, а деякі зі статей за найменуванням з виділеними елементами не збігаються, однак є елементними за своїм змістом (роботи і послуги, сировина і матеріали).

Вважаємо, що стосовно витрат на біологічне перетворення у м'ясному скотарстві запропонована їх класифікація за статтями, наведеними вище, сприятиме ефективнішому управлінню витратами.

Сучасному стану теорії й практики обліку витрат притаманні такі проблеми, які чекають на наукове вирішення [40, с. 53]:

- різні підходи у трактуванні поняття «витрати», зокрема підміна поняттям «затрати», нечіткість визначення в П(С)БО;
- наявність фактично різних систем у визнанні, оцінці й визначенні складу витрат згідно з бухгалтерським і податковим законодавством та з метою фінансового і управлінського обліку;
- фактична відсутність спільної класифікації витрат, зокрема існування відмінностей у групуванні витрат згідно з П(С)БО та Податковим кодексом;
- існування двох альтернатив у виборі оптимальної системи побудови рахунків з метою фінансового й управлінського обліку, а саме: англосаксонської та континентальної (європейської) моделей;
- складність з погляду методології в оцінці та розподілі загальновиробничих витрат, зокрема це стосується визначення змінних і постійних витрат, нормальної потужності підприємства, бази розподілу тощо;
- незадовільне документальне забезпечення формування й обліку витрат виробничих підприємств, яке має вплив на достовірну оцінку їхньої діяльності з метою бухгалтерського й управлінського обліку та для цілей оподаткування;
- складність створення автоматизованих систем обліку й управління витратами та забезпечення цих систем, які б давали змогу ефективного

управління господарськими процесами.

Дослідження з цього питання показують, що на сьогодні у вітчизняних агрокомпаній практично немає інтегрованої системи управління витратами, що негативно впливає на рентабельність їхньої діяльності. Для вирішення цієї проблеми В. Б. Моссаковський запропонував концептуальний проєкт управління витратами для сільськогосподарських підприємств, в якому розглядалося встановлення організаційних принципів управління витратами, обліку завдань, процедур оперативного контролю діяльності підрозділів, зведення діяльності підрозділів та матеріальне стимулювання виконавців [39.с. 32-42].

На підставі аналізу навчально-наукової літератури та правових актів можна констатувати, що у вчених-економістів немає єдиного погляду на економічну суть витрат. Нині об'єктом наукових дискусій є трактування таких категорій, як «витрати», «затрати» і «собівартість», та визначення особливостей їх виникнення.

Зокрема, В. Я. Фаріон витратами вважає сукупність ресурсів, які використані в ході основної й іншої звичайної діяльності і виражені у вартісних вимірниках, обраховані за правилами, що прийняті в галузі, і мотивовані метою отримання прибутку, а також скорочення зобов'язань підприємства перед банками, бюджетом й іншими кредиторами [72, с. 44].

Водночас В. В. Сопко і О. В. Сопко виникнення витрат підприємств у ході їхньої господарської діяльності пов'язують із використанням у виробництві продукції ресурсів, що різняться своїми властивостями [63, с. 263].

Як вважає Н. М. Ткаченко, до витрат належать засоби виробництва, які використано підприємством у процесі його діяльності, тому витрати втілюють виконану в процесі виробництва працю [69, с. 350].

Науковець М. І. Скрипник зазначає, що про затрати слід говорити до реалізації товарів, продукції, послуг, а витрати стосуються реальних товарів, продукції і віднімаються із суми одержаного доходу [61, с. 239]. Погоджуємося з позицією В. А. Дерія, який вважає за доцільне вживати поняття «затрати»

лише щодо затрат конкретного, матеріалів (одиниць, кілограмів, тонн тощо), реальних грошей для того, щоб придбати товарно-матеріальні цінності [14, с. 157].

Термін «затрати», на думку Г.О. Партин, загалом обумовлюється в системі управлінського обліку, позаяк фінансовий облік вартість витрачених матеріалів визнає витратами лише тоді, коли продукція вже реалізована, а під час відпуску матеріалів ні активи не зменшуються, ні зобов'язання не збільшуються, а лише один вид ресурсу (матеріалу) трансформується в інший (незавершене виробництво) [44, с.153].

Скрипник М. І. вважає, що затрати виробництва є узагальненим показником, у той час як собівартість характеризує конкретний об'єкт. Собівартість продукції є економічною категорією, яка, на думку науковця, «відображає рівень понесених поточних затрат на виробництво та реалізацію продукції, виражених в грошовому вимірнику» [61, с. 239].

Собівартість продукції (робіт, послуг), як зазначає В. М. Пархоменко, є вартісним вираженням витрат, що пов'язані з використанням в технологічному процесі виробництва продукції (чи виконання робіт або надання послуг) сировини, природних ресурсів, матеріалів, енергії, палива, нематеріальних активів, основних виробничих фондів, спеціалізованого оснащення, інвентарю, інструменту, трудових, фінансових ресурсів і витрат на виробництво та збут виробленої продукції, включно зі встановленими державою обов'язковими відрахуваннями, податками і платежами» [45, с. 132].

Таким чином, на основі проведених досліджень систематизуємо обліково-економічну сутність таких категорій, як «витрати», «затрати», «собівартість», у системі обліку сільгоспприємства, розкриємо взаємозв'язок між ними, а також їхню взаємозалежність і взаємозумовленість (рис. 1.1).

У зв'язку з розвитком сфери контролю витрат важливе значення мають об'єкти контролю (центри витрат, центри відповідальності, місця виникнення витрат тощо). Стосовно сутності цих понять у колі науковців досі не сформовано єдиної думки.

Затрати підприємства				
Нейтральні			Виробничі витрати	
			Основні	Додаткові
Вироблені сторонніми організаціями продукція, роботи, послуги	Надані сторонніми підприємствами послуги та роботи невиробничого характеру	Враховані у звітному періоді та здійснені в попередніх звітних періодах, чи будуть здійснені в майбутніх періодах	Витрати на виробництво, які включені в собівартість незавершеного виробництва та готової продукції	
			Фактична собівартість виготовленої продукції	
Витрати підприємства				

Рис. 1.1. Економічна характеристика затрат і витрат підприємства на основі інформації про витрати підприємства [63, 69, 71].

«Місця витрат, – зазначає В.Б. Івашкевич, – слід розглядати як сукупність первинних центрів виникнення витрат у сфері виробництва» [19, с. 16].

Розподіляючи витрати за місцями виникнення, можливо точно віднести загальну суму витрат до їх носіїв, робити аналіз відхилень від плану й проконтролювати рентабельність за центрами відповідальності. Відповідно до дослідження Є. Калюги, утворення великої кількості центрів витрат у практичній діяльності підприємств дозволяє їм безпосередньо на ці центри відносити частину витрат на експлуатацію й утримання обладнання та інших непрямих витрат, а це уможлиблює їх пряме віднесення або точніший непрямий розподіл за об'єктами калькулювання [22, с. 32].

Щодо сутнісних ознак понять «витрати», «затрати» і «собівартість» та меж їхнього застосування погляди науковців довільні, а у вітчизняних законодавчих актах визначено й нормативно закріплено зміст лише двох термінів – «витрати» і «собівартість». На підставі П(С)БО 16 «Витрати» проведена структуризація витрат підприємства (див. рис. 1.2).

Класифікація витрат операційної діяльності аграрних підприємств			
Для оцінки запасів та визначення фінансових результатів	За центрами відповідальності	Витрати виробництва	
		Витрати обслуговування	
		Витрат реалізації	
	За економічним змістом	Елементи витрат	
		Статті калькулювання витрат	
	За видами продукції	Продукція рослинництва	
		Продукція тваринництва	
		Інші види продукції	
	По відношенню до господарського процесу	Виробничі	
		Невиробничі	
		Торговельні	
	Повнота здійснення витрат	Вичерпні витрати	
		Невичерпні витрати	
	За способом віднесення до певних об'єктів обліку	Прямі	
Непрямі			
Для прийняття управлінських рішень	Залежно від прийняття управлінських рішень	Релевантні витрати	
		Нерелевантні витрати	
		Диференційні витрати	
	Залежно від впливу змін на витрати в обсязі виробництва	Постійні (умовно-постійні)	
		Змінні (умовно – змінні)	
		Змішані витрати	
	По відношенню до обсягу зміни потужностей підприємства	Обов'язкові витрати	
		Дискретні витрати	
	З точки зору аналізу їх динаміки в часі	Лінійні витрати	
		Прогресуючі витрати	
		Регресуючі витрати	
		Дегресуючі витрати	
	По відношенню до витрачання активів	Дійсні витрати	
		Можливі витрати	
	За методом обчислення	Маржинальні	
		Диференційні витрати	
	За етапом життєвого циклу	Витрати на створення підприємства та входження на ринок	
		Витрати діяльності підприємства на ринку	
		Витрати виходу підприємства з ринку	
	Для планування, контролю та регулювання витрат	За рівнем контрольованості	Контрольовані витрати
			Частково контрольовані витрати
Неконтрольовані витрати			
За рівнем регульованості		Регульовані витрати	
		Нерегульовані	
За порядком обчислення		Фактичні витрати	
		Планові або прогнозовані витрати	
		Нормативні витрати	
За економічною роллю		основні	
		Накладні: (виробничі і невикористані)	

Рис. 1.2. Класифікація витрат аграрних підприємств з метою прийняття управлінських рішень [50]

Тому спроби пізнання природи і поведінки витрат змушені знаходити нові класифікаційні ознаки для розкриття мети і складу окремих витрат. Проте діяльність сільськогосподарських підприємств має суттєві характеристики, тому класифікація витрат має враховувати специфічні умови різних галузей сільського господарства, а будь-яке виробництво прив'язується до певної собівартості.

1.2. Системи обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості: вітчизняний і зарубіжний досвід

Будь-яке виробництво пов'язане з тими чи іншими витратами. Визначаючи систему обліку собівартості продукції та витрат як сукупність елементів, які працюють разом з усім середовищем, ми можемо точно визначити облік витрат та калькулювання собівартості як систему.

Ця система складається з таких елементів:

- 1) облікового процесу та облікових працівників;
- 2) документообігу, який сформовано з урахуванням технології й організації виробництва;
- 3) методів обліку витрат і калькулювання собівартості;
- 4) способів розподілу постійних або непрямих витрат.

Система охоплює вхідний потік документів (первинних) і вихідний потік документів (внутрішньоуправлінських, які необхідні адміністративному персоналу для управління витратами).

Таким чином, облік витрат та калькулювання собівартості є сукупністю елементів, яка забезпечує нагромадження витрат з метою формування показників фінансової звітності й собівартості конкретних видів виготовленої продукції. Об'єкт обліку витрат при цьому формується згідно з цілями, залежно від замовлень, видів продукції, якості виробів, номенклатур, обраної класифікації витрат і способів їх розподілу між собівартістю виготовленої продукції і незавершеним виробництвом [7, с. 23].

Усі підприємства керуються спільними загальними підходами до організації обліку, однак у різних галузях економіки існують різні технологічні й організаційні особливості, які мають вплив на ведення обліку в кожному конкретному підприємстві. Основою організації управлінського обліку в підприємстві є його організаційна структура і центри відповідальності, що виділяються на її основі, а саме: центри витрат, центри доходів, центри прибутку й центри інвестицій.

Під час організації обліку на підприємстві необхідно врахувати й такі чинники, як його розмір, організаційна структура, стадія життєвого циклу, стратегія, технологія виробництва, методика ухвалення управлінських рішень, корпоративна культура, підвищення кваліфікації персоналу, конкуренція та галузеві особливості.

І у вітчизняній, і в зарубіжній практиці щодо повноти включення витрат у собівартість продукції прийнято виділяти системи обліку повних і неповних (виробничих) витрат [70, с. 274]. Але безпосередньо склад витрат, які включаються в собівартість продукції за різних систем обліку витрат у зарубіжних країнах і в Україні, відрізняється.

На рис. 1.3 і в табл. 1.2 наведемо системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

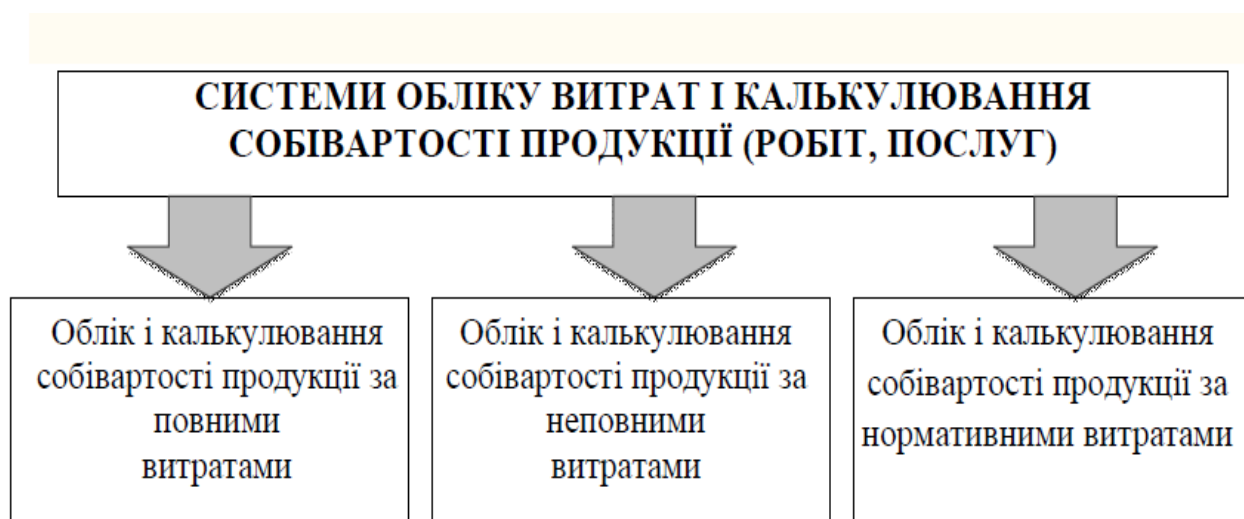


Рис. 1.3. Види систем обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в Україні

Таблиця 1.2

Характеристика систем обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Система	Мета	Суть	Недоліки
Система калькулювання повної собівартості	Визначення ціни реалізації	Облік виробничих і загальновиробничих витрат ведуть згідно з вимогами П(С)БО. Адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати розподіляють за єдиною базою і включають до повної собівартості	У разі необґрунтованого вибору бази розподілу адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат відбувається викривлення економічного ефекту від виробництва всієї партії продукції
Система калькулювання неповної собівартості	Визначення трансферної ціни. Розрахунок точки беззбитковості, обґрунтування альтернатив в умовах обмеженості ресурсів. Оптимізація ціни, обсягу виробництва, розміру постійних витрат	Ведуть відокремлений облік прямих змінних, постійних та непрямих змінних, постійних витрат. Постійні витрати розподіляють відповідно до економічної бази	При розрахунку показників маржинального доходу й точки беззбитковості припущення про одномоментність процесів реалізації та виробництва є обґрунтованим тільки теоретично. Перевищення обсягу реалізації зумовлює зниження прибутку
Система калькулювання нормативної собівартості	Визначення нормативної собівартості, відхилень від нормативів. Розробка бюджетів	Передбачає розробку нормативів. Вимагає обліку відхилень від нормативів у розрізі причин	Нормативами не завжди враховується дія непередбачених (форс-мажорних) обставин

Система, що має за основу метод обліку витрат і калькулювання повної собівартості, передбачає дослідження інформації щодо витрат і

калькулювання повної собівартості продукції, має назву системи обліку та калькулювання за повними витратами (рис. 1.4).

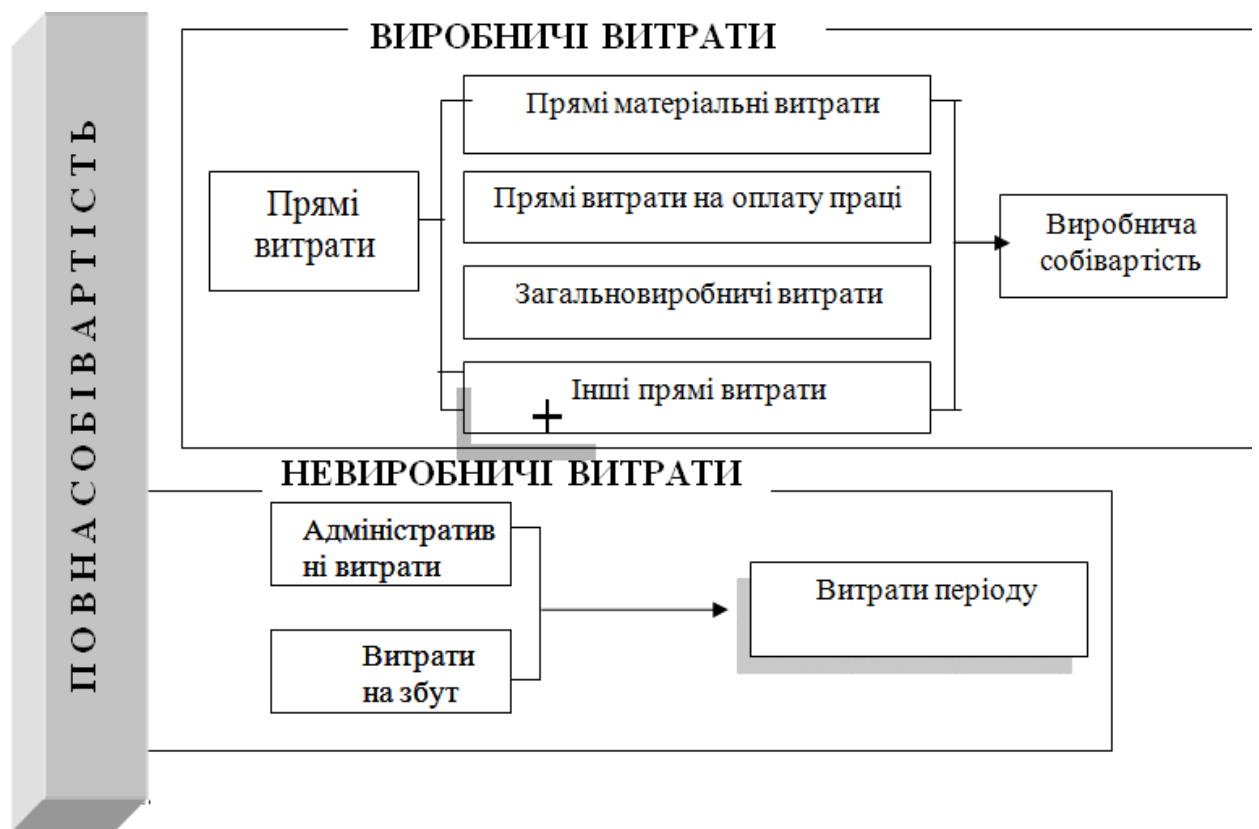


Рис. 1.4. Система обліку та калькулювання за повними витратами

Витрати, які відразу віднести на продукцію неможливо, розподіляють насамперед за центрами відповідальності, в яких вони виникли, а відтак переносять на собівартість певних видів продукції згідно з обраною базою розподілу.

Щоб визначити ціну реалізації продукції, необхідна система калькулювання повної собівартості. Для оцінки сукупних витрат, які відносяться на конкретну продукцію, підприємству необхідно розподілити всі витрати на виробництво і реалізацію продукції. Враховуючи бажаний рівень рентабельності, визначають ціну реалізації. Однак застосування калькулювання собівартості продукції за повними витратами має деякі недоліки, як-от: втрата можливостей достовірно оцінити непрямі витрати в процесі господарювання; зниження точності визначення собівартості продукції через постійне зростання

у структурі загальних витрат підприємства питомої ваги накладних затрат, яке зумовлене автоматизацією процесів виробництва. Це спонукає до пошуку інших способів обліку витрат, зокрема застосування системи калькулювання собівартості за неповними витратами. Це система управлінського обліку, яка базується на поділі витрат на постійні і змінні та калькулюванні собівартості продукції лише за змінними витратами (рис. 1.5).

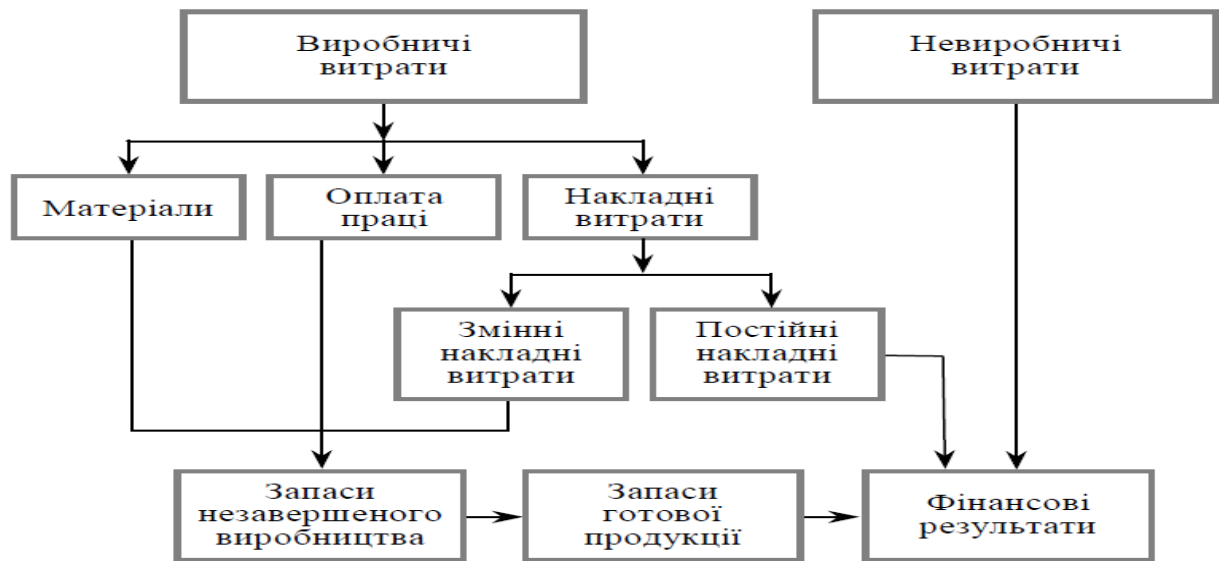


Рис. 1.5. Облік витрат і калькулювання неповної собівартості

Однак застосування систем калькулювання неповної собівартості достатньо суперечливо оцінюється науковцями (табл. 1.3).

Калькулювання неповної собівартості вимагає створення певних форм накопичення і списання витрат на собівартість. Умови господарювання спричиняють ускладнений розподіл витрат на постійні і змінні. Фактично це є умовний поділ, адже одні й ті ж витрати залежно від місця утворення можуть бути постійними або змінними.

Завдяки системі обліку витрат, яку вибирають залежно від виду його діяльності, стадії життєвого циклу підприємства, його фінансового стану, особливостей прийняття рішень, управлінський апарат має змогу контролювати витрати і в разі їх відхилення від норм вчасно вживати необхідних заходів.

Таблиця 1.3

Переваги та недоліки систем обліку витрат і калькулювання повної та неповної собівартості

Система	Переваги	Недоліки
Система калькулювання повної собівартості	1) відсутня класифікація витрат на постійні та змінні; 2) можливість використання для фінансового обліку та складання звітності; 3) відображення покриття доходом від реалізації продукції кожного виду діяльності не лише прямих змінних витрат, а також і постійних накладних витрат; 4) дає змогу уникнути внесення до звітності неправдивих збитків.	1) характер розподілу накладних витрат відносний; 2) визначення фактичної собівартості продукції можливе тільки в кінці періоду; 3) ускладнення облікових і розрахункових процедур;
Система калькулювання неповної собівартості	1) можливість повністю сконцентрувати увагу на зміні прибутку як підприємства в цілому, так і щодо окремого виробу, виявляти види виробів, які забезпечують вищу прибутковість, з метою зосередитися переважно на їх випуску; 2) спрощення й точність обчислення собівартості послуг; 3) визначення собівартості продукції на основі неповних витрат дає змогу спростити нормування, облік та контроль; 4) забезпечується можливість швидкої переорієнтації виробництва товарів на зміну умов ринку.	1) складнощі класифікації витрат на постійні і змінні; 2) не рекомендовано використовувати з метою складання фінансової звітності й оподаткування; 3) виникнення деяких проблем під час визначення податку на прибуток.

В Україні вже упродовж багатьох років використовується знеособлений «котловий» метод обліку витрат (за кордоном він має назву «абсорпшен-костинг»). Основою цього методу є поділ витрат на прямі і непрямі та формування повної собівартості продукту. Лише близько 10 % бухгалтерів користується новими обліковими системами. Отже, можна зробити висновок, що нові інформаційно-управлінські технології на більшості підприємств встановити неможливо через відсутність відповідних умов для цього. Тому на цих підприємствах облік зводиться лише до достовірної калькуляції

одиночного продукту, аналітичні можливості управління витратами при цьому надто широко не використовуються [43, с. 130].

В іноземній практиці застосовують такі системи й методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: «директ-костинг», «абсорбшен-костинг», «стандарт-кост», «кайзен-костинг», «таргет-костинг», «верибл-костинг», ABC-метод, бенчмаркінг затрат, «кост-кілінг», LCC-аналіз, CVP-аналіз, систему «точно в зазначений термін», метод функціонально-вартісного аналізу (ФВА), облік за центрами діяльності і калькулювання за останньою операцією (рис. 1.6).



Рис. 1.6. Зарубіжні системи й методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

В Україні, на жаль, майже не використовують «директ-костинг» – систему, яка збільшує аналітичні можливості обліку, забезпечує ефективну цінову політику. Водночас зі системою обліку «директ-костинг» тісно пов'язана

система обліку та управління «абсорпшен-костинг», яку використовують для калькуляції собівартості з повним розподілом витрат. В обох цих системах прибуток покриває постійні невиробничі витрати.

В «абсорпшен-костинг» до виробничої собівартості включають усі виробничі витрати, незалежно від того, чи вони постійні, чи змінні. У цій системі не використовують таке поняття, як «маржинальний дохід», що спричинює труднощі у визначенні впливу зміни обсягу реалізації на прибуток. Водночас використовують поняття «валова маржа». Останню обчислюють як різницю між виручкою від реалізації та виробничою собівартістю, до неї включають прямі (матеріали, заробітна плата) і загальновиробничі непрямі витрати (рис. 1.7). Валову маржу можна виразити або загальною сумою, або сумою, що припадає на одиницю продукції.



Рис. 1.7. Формування чистого прибутку в системі обліку «абсорпшен-костинг»

У відповідних реєстрах підприємства обліковуються загальновиробничі витрати, які періодично (зазвичай раз на місяць) сумуються. Потім вони мають бути розподілені між видами продукції. У зарубіжній практиці використання системи обліку «абсорпшен-костинг» за базу розподілу загальновиробничих витрат часто використовують такі чинники: фактичний час, що відпрацьований робітниками; фактичний час, який відпрацьований виробничим обладнанням; заробітна плата; прямі витрати; натуральні одиниці випуску продукції тощо. При цьому відповідний чинник повинен найбільшою мірою відповідати природі виникнення витрат.

У разі наявності залишків готової продукції системи обліку «абсорпшен-костинг» і «директ-костинг» мають різний вплив на розмір прибутку, позаяк у першому випадку розмір операційного прибутку залежить від зміни обсягів реалізації, а в другому – на нього впливає зміна обсягів виробництва і реалізації. Тому за системи обліку «абсорпшен-костинг» вплив залишків готової продукції на прибуток підприємства може бути значним.

Таким чином, система обліку «абсорпшен-костинг» дає змогу адміністративному персоналу за допомогою зміни графіку виробництва впливати на розмір прибутку, у той час як «директ-костинг» не забезпечує такої можливості.

Метод калькулювання собівартості за нормативними затратами «стандарт-кост» виник на початку ХХ століття у США і став прототипом та аналогом нормативного методу обліку, що використовується у вітчизняній практиці. Термін «стандарт-кост» дослівно означає «собівартість, що встановлена раніше». До переваг цього методу можна зарахувати те, що на основі встановлених стандартів можливі: завчасне визначення суми витрат на виробництво та реалізацію продукції; обчислення собівартості одиниці виробу з метою визначення ціни; формування звіту про прибутки і збитки.

Метод «кайзен-костинг» полягає в поступовому зниженні витрат безпосередньо під час виробництва продукції, у результаті можна досягти потрібного рівня собівартості та прибутковості виробництва. Застосовувати

«кайзен-костинг» можна в різних галузях виробництва і, що найсуттєвіше, у поєднанні з іншими методами. Цей метод є подібний до «таргет-костингу».

Для визначення собівартості «стандарт-костинг» і «кайзен-калькулювання» можна використовувати інтегровано.

Стосовно життєвого циклу продукції, попередником «кайзен-костингу» є «таргет-костинг». Мета обох цих методів єдина – досягти цільової собівартості. При цьому «таргет-костинг» повинен досягти її на етапі проектування нового продукту, натомість «кайзен-костинг» – на етапі виробництва. Отже, кайзен-калькулювання являє собою продовження таргет-калькулювання.

За використання методу калькулювання за видами діяльності «ABC-костинг» підсумовують комплексні витрати і розподіляють їх відповідно до вимірника діяльності, економічно обґрунтованого для конкретного виду витрат. Відтак їх розподіляють на продукт згідно з кількістю годин, що затрачені на його формування.

В основі «ABC-костингу» лежить створення сукупності груп витрат, які розподіляють між виробами та наданими послугами, використовуючи різні вимірники як базу розподілу. За такого підходу можливо визначити собівартість виробу, враховуючи його працемісткість. Однак підприємства не використовують цієї системи, оскільки вона у практичній діяльності вимагає значної зайнятості працівників і суттєвих витрат часу.

Порівнюючи традиційні та ABC-методи, А. Апчерч дійшов висновку, що здебільшого традиційним розподілом накладних витрат можна вважати розподіл на основі показника обсягів діяльності, який найбільше підходить, а під час використання ABC-методу накладні витрати групуються за напрямками діяльності, а пізніше визначаються ставки розподілу витрат за кожним пулом (групою витрат) з метою розподілити їх за певними функціями витрат.

Метод калькулювання за видами діяльності ґрунтовно розглядається в посібнику К. Друрі [16, с. 151]. Натомість такі автори, як Ч. Хорнгрен, Ш. Датар, Дж. Фостер досліджують, у яких випадках ABC-метод забезпечує найбільшу вигоду.

Таким чином, хоча «АВС-костинг» можна вважати найобґрунтованішим серед розглянутих методів, однак запроваджувати його на вітчизняних підприємствах не доцільно через те, що він дуже затратний у часі. А отже, вигоди від інформації, отриманої в результаті його здійснення, не оправдають витрат. Застосування цього методу доцільне в галузях, де в собівартості продукції більшу частку становлять накладні розподілені витрати, тоді можливо буде побачити причини, через які виникають накладні витрати, а також розподіл останніх між об'єктами обліку.

Щоб застосовувати зарубіжні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на вітчизняних підприємствах, потрібно здійснити значні зміни в підходах до калькулювання, усвідомити його значення в управлінні підприємством. Вітчизняні підприємства змушені будуть знехтувати затратною методикою ціноутворення, а як засіб управління собівартістю і підвищення своєї конкурентоспроможності використовувати ціну готової продукції.

1.3. Методика дослідження обліку процесу біологічного перетворення у м'ясному скотарстві

Результат і практичне значення наукових досліджень визначаються науковим методом пізнання, досконалістю методології, організацією діяльності, своєрідністю джерел і сукупністю методів, способів, які використовуються. Для розвитку економічної думки завжди актуальним є вчення про методи пізнання та перетворення дійсності, а також сукупність прийомів дослідження існуючих проблем.

Дослідники, вивчаючи наукову методологію, її природу, структуру й основні різновиди, визначають її як інтегральну систему знань [41, с. 90-91]. Основні її складові (метод, принцип, прийом) та їхню сутність досліджує В. Г. Андрійчук, виділяючи різні рівні пізнання об'єктивної реальності та вивчаючи особливості методології на цих рівнях, обґрунтовуючи важливість вибору

методу, дотримання принципів в процесі наукового пошуку [1, с. 88-91]. Проблеми виявлення взаємозв'язків між явищами й процесами, тенденціями розвитку та змінами умов суспільно-господарського життя, його суперечностей і узгодженостей аналізує В. В. Россоха [59, с. 53]. Немає сумніву у важливості наукових досліджень, що здійснені переліченими вище та іншими авторами. Зростає актуальність розвитку галузей агропродовольчого сектору економіки, у тому числі м'ясного скотарства, та з'ясування методологічних особливостей їх дослідження.

Питання обліку біологічного перетворення у м'ясному скотарстві потрібно досліджувати, вивчаючи насамперед соціально-економічні відносини за умов формування ринкової економіки, розглядаючи діалектичний взаємозв'язок явищ і процесів, притаманних суспільству в цілому та, зокрема, аграрному сектору економіки. Саме діалектичний підхід дасть змогу сформувати систему показників і різноманітність підходів до оцінювання чинників і умов біологічного перетворення у м'ясному скотарстві. Аналізують концепції обліку витрат та калькулювання собівартості продукції і оцінюють їхній розвиток з використанням діалектичного підходу.

За використання діалектичного методу потрібно дотримуватися загальнофілософських та загальнонаукових принципів. Останні в розгляді суспільних явищ передбачають застосування системного й структурно-функціонального підходів; у дослідженні економічних особливостей тваринництва, їхнього впливу на структуру системи обліку – застосування методу аналізу і синтезу; з метою визначення ролі витрат виробництва в управлінні діяльністю підприємства – індукції та дедукції; щоб охарактеризувати суть витрат і класифікувати їх та сформулювати основні положення, що стосуються досліджуваної проблеми, використовується монографічний метод.

У дослідженні використовуються статистичні методи, порівняння, графічний, табличний, історико-системний, абстрактно-логічний. Застосовуючи

їх у комплексі, можливо одержати достовірні дані та за результатами дослідження сформулювати рекомендації і пропозиції [45, с. 124].

У дослідженні біологічного перетворення в м'ясному скотарстві ми використовуємо принцип системності, що дає змогу охопити дослідженням низку чинників, показників та застосувати систему методів.

Системний підхід в аналізі біологічного перетворення у м'ясному скотарстві потребує розгляду не окремих господарських процесів і ситуацій, а з'ясування загальної концепції. Для виявлення реальних основних особливостей розвитку м'ясного скотарства потрібна конкретна оцінка ситуації, яка склалася в галузі. Справді ефективні рішення щодо спеціалізації й концентрації біологічного перетворення у м'ясному скотарстві допоможе віднайти економічний аналіз.

Для виявлення тенденцій розвитку біологічного перетворення у м'ясному скотарстві застосовували аналіз рядів динаміки. Це допомогло з'ясувати, зокрема, тенденцію щодо змін виходу продукції.

Для вивчення ж сучасного стану біологічного перетворення в м'ясному скотарстві найчастіше застосовувався метод порівняння. При цьому дані звітнього року порівнювали з даними минулих років і визначали відхилення.

Щоб дослідити за допомогою використання масових статистичних даних закономірності зміни явищ, виявити їх взаємозв'язок і взаємозалежність, доцільно застосувати метод групування. Це метод використано, зокрема, в дослідженні взаємозв'язків і взаємозалежностей та певних закономірностей щодо кількісного складу поголів'я тварин та щодо їхньої продуктивності.

Графічне відображення згрупованих даних сприяло їх більшому унаочненню.

Для визначення фактичної собівартості скористалися методикою, поданою в «Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132» [30].

З метою оцінювання біологічного перетворення в м'ясному скотарстві широке застосування знайшли методи візуального контролю (збір інформації за допомогою обстеження робочих місць, спостережень за ходом виробничих процесів), й такі методи економічного аналізу, як економіко-статистичні (з метою вибору альтернативних оцінок, формування прогнозу майбутніх рішень стосовно нових форм організації виробництва та технологій), документальні (дослідження документів) і нормативно-правове регулювання.

Кожна наука має свій метод, що характеризується сукупністю ознак, які притаманні лише їй. Не є винятком і бухгалтерський облік. Основні елементи методу бухгалтерського обліку такі: узагальнювальний облік, який ведуть у системі рахунків; записи на рахунках вносять на основі первинних документів чи узагальнювальних реєстрів; використання принципу подвійного запису; дані рахунків знаходять узагальнення в балансі, де однаковими є підсумки засобів підприємства активу та пасиву [2, с. 52].

Ми скористалися в роботі документуванням, використали оцінку і калькуляцію, систему рахунків і подвійний запис, балансове узагальнення, як методи бухгалтерського обліку.

Документування використано, щоб встановити факти фіксації витрат виробництва. Воно забезпечує також достовірність кінцевого продукту в обліковій системі і слугує наданню обліковій інформації юридичної сили. Оцінка застосовувалася насамперед для того, щоб відобразити в обліку затрати живої й уречевленої праці в господарських засобах, а також визначити фактичні витрати біологічного перетворення у м'ясному скотарстві та їхню справедливу вартість. Обчислюючи згідно з даними бухгалтерського обліку собівартість продукції м'ясного скотарства, використали калькуляцію. Зменшити кількість облікових помилок допоміг подвійний запис, завдяки якому господарські операції з біологічного перетворення у м'ясному скотарстві відображалися у двох чи кількох економічно споріднених рахунках за дебетом і кредитом. За допомогою балансового узагальнення кошти підприємства відображалися в одній грошовій оцінці на певну дату відповідно до складу й функціональної

ролі в діяльності підприємства та відповідно до джерел утворення й цільового призначення [2, с. 56-60].

Комплексний характер проведеного дослідження дає всебічну й вичерпну оцінку сучасного стану обліку біологічного перетворення в м'ясному скотарстві з метою визначення напрямів удосконалення організації та методики обліку.

2. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ В М'ЯСНОМУ СКОТАРСТВІ

2.1. Оцінка результатів операційної діяльності та ефективності м'ясного скотарства у ПОСП ім. Шевченка

Приватно-орендне сільськогосподарське підприємство імені Шевченка, яке розміщене в північно-західній частині Горохівського району Волинської області, в основному спеціалізується на вирощуванні зерна, насіння олійних культур, виробництві молока. М'ясо великої рогатої худоби є побічною продукцією молочного скотарства і його виробництво не є основним для підприємства. Підприємство є правонаступником реорганізованого СВСГ ім. Т. Г. Шевченка і Спільки «Михлин» і утворилось 2000 року на базі цих обох організацій.

На підприємстві запроваджена передова новітня шведська технологія для виробництва молока, яка повністю відповідає сучасним євростандартам.

Основними ринками збуту продукції є підприємства Волинської (ТЗОВ «Зевс»), Львівської (ЗАТ «Галичина») та Тернопільської (ТЗОВ «Юрмія») областей.

Організаційну структуру ПОСП ім. Шевченка відображено на рис. 2.1.

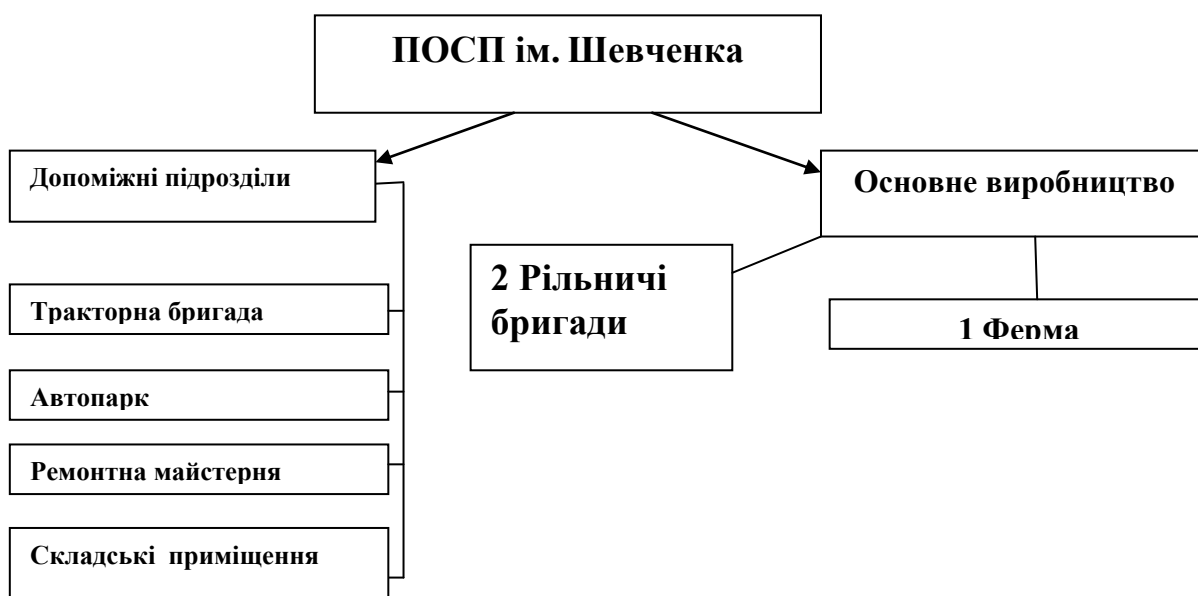


Рис. 2.1. Організаційна структура ПОСП ім. Шевченка.

Як видно з рис. 2.1, організаційну структуру господарства формують дві рільничі бригади, а також одна ферма, тракторна бригада і обслуговуючі підрозділи – складські приміщення, автопарк, ремонтна майстерня.

Компактне розміщення виробничих підрозділів досить вигідне та зручне для господарства. Метою діяльності розглядуваного підприємства є виробництво сільськогосподарської продукції та її реалізація, а також надання послуг працівникам і місцевим жителям.

Клімат на території господарства помірно континентальний. Середня температура січня – $-4\text{ }^{\circ}\text{C}$, липня – $+17\text{ }^{\circ}\text{C}$. За рік у середньому випадає 560–620 мм опадів. Особливостями агрокліматичних умов території господарства є повторення в окремі роки приморозків – весняних і осінніх.

Рельєф території ПОСП ім. Шевченка рівнинний слабохвилястий, з добре вираженим мікрорельєфом. Найпоширенішими на території господарства ґрунтоутворюючими породами є чорноземи, неглибокі, слабогумусові, легкосуглинкові ґрунти. В основному переважають чорноземи.

Територія землекористування ПОСП ім. Шевченка – це села Угринів, Дубова Корчма, Михлин, Загаїв. Площа сільськогосподарських угідь господарства за три останні роки дещо змінилась і становила 2817 га, що на 30 га більше порівняно з 2018 р. З них рілля – 2666 га (94,6 %) та пасовища – 151,0 га (5,4 %). Площа сільськогосподарських угідь в основному зросла за рахунок зростання площі ріллі, що й відображено в табл. 2.1. Слід зазначити, що структура земельних угідь відображає відсоткове співвідношення площ різних угідь у складі загальної земельної площі або площі сільськогосподарських угідь.

При цьому варто зазначити, що майже всі сільськогосподарські угіддя (99,8 %), якими користується господарство, орендовані.

Таблиця 2.1

Склад і структура земельних угідь у ПОСП ім. Шевченка

Вид угідь	Площа, га			Структура, %			Відхилення 2020 р. до 2018 р., (+/-)
	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	
Всього сільськогосподарських угідь	2786,54	2777,83	2817,31	100	100	100	+30,77
з них взяті в оренду	2786,38	2777,83	2811,31	99,9	100	99,8	+24,93
у тому числі рілля	2635,53	2626,82	2666,35	94,6	94,6	94,6	+30,82
пасовища	151	151	151	5,4	5,4	5,4	0

Щодо фінансової та господарської діяльності господарства, то воно самостійно визначає напрями своєї діяльності, спеціалізацію, організовує виробництво сільськогосподарської продукції, її переробку та реалізацію, за власним розсудом підбирає партнерів з економічних зв'язків у всіх сферах діяльності, зокрема зовнішньоекономічної. Для створення стабільних умов діяльності господарство має право використовувати кошти державних та недержавних організацій, зокрема кошти Українського державного фонду підтримки фермерських господарств.

ПОСП ім. Шевченка спеціалізується на молочному скотарстві та переробці молока. Крім того, тут вирощують зернові та сою і ріпак. У підприємстві виробляють корми власного виробництва та використовують 151 га пасовищ для пасовищного утримання худоби.

Основну суму виручки від продукції рослинництва підприємство отримує від реалізації зернових (31,1 %) та насіння олійних культур – ріпаку, кользи та бобів сої (19,2 %). Реалізація молока забезпечує господарству основну частину виручки – 46,1 %. Реалізація сільськогосподарських тварин формує тільки 3,6 % виручки від реалізації продукції сільського господарства, оскільки тварини є побічною продукцією молочного скотарства (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Динаміка вартості реалізованої продукції та її структура, тис. грн

Продукція	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. до 2018 р., %	Частка у с.-г. продукції, %	Місце про- дукції
Зернові та зернобобові	42709,3	48808,3	32996,3	77,2	31,1	2
З них						
Пшениця	27306,4	28226,9	27400,1	100,3	25,8	
Кукурудза на зерно	6392,7	17060,0	1586,7	24,8	1,5	
Ячмінь	8352,5	2904,0	4008,7	48,0	3,8	
Овес	-	598,3	0,8	-	-	
Насіння олійних культур	18326,2	11959,0	20385,3	111,2	19,2	3
З них						
Боби сої	4103,4	7,1	4633,4	112,9	4,4	
Насіння ріпаку й кользи	14222,8	11951,9	15751,8	110,7	14,8	
Тварини сільськогосподарські живі	6503,5	4732,6	3869,8	59,5	3,6	4
З них						
Велика рогата худоба	6430,1	4674,5	3832,8	59,6	3,6	
Коні	73,4	58,1	37,0	50,7	0,03	
Молоко	45681,6	51201,2	48871,4	107,0	46,1	1
Всього	113220,6	116701,1	106122,8	93,7	100	

За аналізований період 2018–2020 рр. виручка від реалізації зернових зменшилась на 22,8 %, натомість зріс обсяг виручки від реалізації насіння олійних культур на 11,2 %, а молока – на 7 %. Виручка від реалізації тварин зменшилась на 40,5 %.

Володіння інформацією про стан виробництва й тенденції його розвитку є необхідним для успішного управління сільськогосподарським підприємством у сучасних умовах. Для цього постійно треба здійснювати повний аналіз основних економічних показників усієї господарської діяльності.

Метою виробничо-господарської діяльності будь-якого підприємства є досягнення значного економічного ефекту. Суть економічної ефективності

полягає в забезпеченні одержання максимального результату з одиниці використаного виробничого ресурсу.

Зміцнення фінансового становища підприємства залежить від того, чи господарська діяльність забезпечує прибуток. Як результат утворюються додаткові джерела коштів, що формують умови для розвитку. Саме забезпеченість підприємства активами в межах розрахункової потреби та їх повне раціональне використання створюють можливості для позитивної динаміки поліпшення кількісних і якісних показників господарювання.

Аналіз показників економічної ефективності сільськогосподарського виробництва аналізованого підприємства проведемо на основі даних річної бухгалтерської та статистичної звітності (табл. 2.3, 2.4).

Таблиця 2.3

Основні економічні показники ПОСП ім. Шевченка, 2018–2020 рр.

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. до 2018 р., %
Середня кількість працівників, осіб	221	224	230	104,2
У т. ч. у тваринницві	143	145	151	105,6
Фонд оплати праці штатних працівників, тис. грн	16137,4	21620,6	27333,3	169,4
Виручка від реалізації продукції, тис. грн	132503	136118,7	125656,7	94,8
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн	83299	105133,8	103564,5	124,3
Одержано чистого прибутку (збитку), тис. грн	40695	32374,3	23918,5	58,7
Рівень рентабельності, %	48,8	30,8	23,1	-25,7 п.
Частка чистого доходу від реалізації ВРХ в загальній продукції сільського господарства, %	3,4	4,2	3,6	+0,2 п.

Загальна кількість працівників господарства становить 230 осіб, з яких 151 зайнятий у тваринництві. Середньомісячна заробітна плата в господарстві досить висока і становить понад 9000 грн. Упродовж досліджуваного періоду вона зросла на 80 %. Працівники рільничої бригади є сезонними, а працівники ферм – постійними. Як бачимо з проведених розрахунків, за досліджуваний

період господарство є високорентабельним (рівень рентабельності становив у 2020 р. 23,1 %). За аналізований період рівень рентабельності суттєво знизився – з 48,8 % у 2018 р., або на 25,7 відсоткового пункта. В основному зниження рівня рентабельності відбулося через те, що темп зростання собівартості реалізованої продукції (124,3 %) вищий, ніж темп зростання виручки від її реалізації (94,8 %). Це зумовлено невідповідністю темпів росту закупівельних цін на сільськогосподарську продукцію і темпів росту основних виробничих витрат на її виробництво. Частка чистого доходу від реалізації ВРХ становить 3,6 %, тобто незначно зросла порівняно з 2018 р. Такий низький рівень, як уже зазначалося, зумовлений тим, що продукція м'ясного скотарства є побічною в господарстві, основна спеціалізація якого – виробництво молока.

Проведемо аналіз дебіторської і кредиторської заборгованості (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Дебіторська і кредиторська заборгованість, наявність оборотних та необоротних активів і власного капіталу у ПОСП ім. Шевченка

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. до 2018 р., %
Дебіторська заборгованість, тис. грн	15347,4	14364,0	12400,6	80,8
Кредиторська заборгованість, тис. грн за				
товари, роботи, послуги	5108	3610,8	335,3	6,5
розрахунками з бюджетом	1972	491,6	2252,8	114,2
розрахунками зі страхування	88	200,9	133,0	151,1
розрахунками з оплати праці	543	785,1	605,7	111,4
Оборот кредиторської заборгованості, рази	8	11	37,5	в 4,5 раза
Середній період погашення кредиторської заборгованості, днів	46	32	19	41,3
Наявність запасів – оборотних активів, тис. грн	59998	80384,7	70843,7	118,1
у т. ч. готова продукція, тис. грн	40213	47385,2	43554,7	108,3
Наявність власного капіталу і фондів, тис. грн	144083	224430,5	200711,2	139,3
Наявність необоротних активів, тис. грн	68798,0	11687,2	106919,7	155,4
З них довгострокові біологічні активи, тис. грн	11063,0	19954,0	16990,5	153,6

Аналіз показників, наведених у табл. 2.4, показує, що позитивним є зростання власного капіталу (на 39,3 %) та необоротних активів (на 55,4 %).

Необоротні активи зросли в основному за рахунок зростання вартості довгострокових біологічних активів. Це свідчить про значне розширення господарської діяльності підприємства повністю за рахунок власних джерел фінансування. Дебіторська заборгованість зменшилася на 19,2 %, що є позитивним явищем, адже засвідчує вчасну оплату покупцями за відвантажену продукцію. Негативними є наявність та збільшення кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом, зі страхування, а особливо з оплати праці, відповідно на 14,2 %, 51,1 % та 11,4 %. Натомість кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги зменшилась на 93,5 %, що свідчить про вчасні розрахунки кредиторів. Зростання певних видів кредиторської заборгованості вказує на заборгованість за розрахунками.

Одним із найпоширеніших видів аналізу є повний аналіз фінансових коефіцієнтів. Фінансові коефіцієнти доволі популярні серед аудиторів, оскільки їх досить легко обчислити на підставі даних фінансових звітів підприємств. Однак обраховані коефіцієнти, їх цінність залежать від достовірності й повноти інформації, яка подана у фінансовій звітності. Це є особливістю цього виду аналізу. Розраховані коефіцієнти допомагають аудитору достатньо правильно оцінити наявну ситуацію, обґрунтувати подальшу фінансову стратегію підприємства.

Для оцінювання фінансового стану підприємства використовують певні коефіцієнти, що визначають характеристику змін фінансових показників підприємства, такі як оборотності, ліквідності, платоспроможності активів підприємства, його фінансову залежність, обсяги кредиторської та дебіторської заборгованості.

Показники ліквідності застосовують для оцінки спроможності підприємства виконувати свої короткострокові зобов'язання, які дають уявлення не тільки про його платоспроможність на конкретний момент, а й у разі певних надзвичайних обставин. Підприємство вважається ліквідним, якщо

воно спроможне виконати свої короткострокові зобов'язання за рахунок реалізації поточних активів.

Для розрахунку коефіцієнтів абсолютної, швидкої і поточної ліквідності використовують дані бухгалтерського балансу. Обсяг поточних активів характеризують статті розділу II активу балансу. Відомості про короткострокові зобов'язання містяться в розділі IV пасиву балансу. До складу короткострокових боргових зобов'язань (ПЗ) входять кредиторська заборгованість і короткострокові позикові кошти. Алгоритм розрахунку наведений у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Алгоритм розрахунку коефіцієнтів абсолютної, швидкої і поточної ліквідності

Коефіцієнт	Спосіб визначення	Граничні значення та фінансовий стан підприємства
абсолютної ліквідності	Визначається як відношення найліквідніших активів – грошових коштів (ГК) і короткострокових фінансових вкладень (КФВ) до суми поточних зобов'язань (ПЗ) за формулою $k_{об} = (ГК + КФВ) / ПЗ$	Коливання в інтервалі 0,25–0,30. Якщо підприємство в даний момент може на 25–30 % погасити повністю всі короткострокові зобов'язання, його платоспроможність є нормальною. Якщо значення коефіцієнта нижче рекомендованого рівня, це свідчить про серйозний брак вільних грошових коштів.
швидкої, або критичної, ліквідності, поточної ліквідності	Визначається як відношення суми найліквідніших коштів і швидкореалізовуваних активів – короткострокової дебіторської заборгованості (ДЗ) та інших поточних оборотних активів (ОА _ш) до суми поточних зобов'язань за формулою $k_{кл} = (ГК + КФВ + ДЗ + ОА_{ш}) / ПЗ$	Коливання значення цього показника в межах 1 – 2. Показує, наскільки короткострокові зобов'язання покриті найліквіднішими активами підприємства – грошовими коштами та їх еквівалентами, тобто загальна вартість оборотних активів зменшується на найменш ліквідну їх частину – запаси.
покриття	Дорівнює відношенню вартості всіх поточних оборотних активів (ОА) до розміру поточних зобов'язань: $k_{пл} = ОА / ПЗ$	За допомогою коефіцієнта покриття визначають загальну ліквідність. Коефіцієнт показує, в якій мірі поточні кредиторські зобов'язання забезпечуються поточними активами.

У табл. 2.6 наведено дані, розраховані за коефіцієнтом ліквідності. Проведені розрахунки показали, що всі коефіцієнти ліквідності мають тенденцію до зростання.

Таблиця 2.6

**Оцінка ліквідності та платоспроможності ПОСП ім. Шевченка,
2020 р., тис. грн**

Коефіцієнт	Нормативне значення	На початок року	На кінець року	Відхилення (+,-)
загальної ліквідності (покриття)	>1	28,9	30,4	+1,48
поточної ліквідності	0,6-0,8	1,9	4,4	+2,5
абсолютної ліквідності	0,25-0,5	0,01	0,2	+0,1
Чистий оборотний капітал, тис. грн	>0, збільшення	9356	13967	+4611
платоспроможності (автономії)	>0,5	0,97	0,97	-
фінансування	<1, зменшення	0,03	0,03	-
забезпечення власними оборотними засобами	>0,1	0,97	0,97	-
маневреності власного капіталу	>0, збільшення	0,78	0,86	0,08

Із даних табл. 2.6 бачимо: відповідно до коефіцієнта швидкої ліквідності, на початок 2020 р. короткострокові боргові зобов'язання повністю покривалися грошовими коштами, поточними фінансовими інвестиціями і коштами в розрахунках.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності був нижчим від оптимального рівня, що свідчить про те, що господарство було неспроможне негайно погасити великої частки своїх боргів.

Значення коефіцієнта швидкої ліквідності за досліджуваний період було вищим за нормативне значення. Це означає, що підприємство здатне погасити всі свої зобов'язання за рахунок найліквіднішої частки обігових коштів за їх обертання в грошову форму в найближчий період часу.

Загалом, проаналізувавши фінансовий стан ПОСП ім. Шевченка, бачимо, що протягом 2018-2020 рр. на підприємстві зросли важливі економічні

показники, такі як фонд оплати праці, виручка від реалізації, наявність необоротних активів та розмір власного капіталу.

Важливими показниками, які визначають параметри м'ясного скотарства як галузі, є поголів'я і продуктивність тварин на відгодівлі та обсяги виробництва живої маси худоби. Основою виробничого потенціалу цієї галузі є поголів'я великої рогатої худоби. Стадо молочних корів належить до необоротних активів (довгострокових біологічних активів), а тварини на вирощуванні і відгодівлі – до поточних біологічних активів. Від якісного складу поголів'я безпосередньо залежать обсяг та ефективність виробництва у скотарстві. Сільськогосподарське підприємство повинно приділяти належну увагу формуванню стада худоби, придатного до інтенсивного використання в умовах сучасних технологій. Структура стада великої рогатої худоби відображає спеціалізацію галузі скотарства. Частка корів у стаді залежить від строків реалізації молодняку. Структуру стада великої рогатої худоби у досліджуваному підприємстві детальніше проаналізуємо в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

**Структура стада великої рогатої худоби у ПОСП ім. Шевченка
за 2018-2020 рр. (на кінець року)**

Стативно-вікова група	2018 р.		2019 р.		2020 р.	
	поголів'я, гол.	структура, %	поголів'я, гол.	структура, %	поголів'я, гол.	структура, %
Всього великої рогатої худоби	1745	100	1698	100	2054	100
у т. ч. телята до року	387	22,2	382	22,5	639	31,1
Телиці від 1 року до 2 років запліднені	200	11,5	286	16,8	320	15,6
Телиці від 1 року до 2 років інші	60	3,4	30	1,8	50	2,4
Телиці від двох років і старші запліднені	120	6,9	94	5,5	27	1,3
Телиці старші 2 років інші	147	8,4	104	6,1	160	7,8
Кількість одержаного приплоду	831	47,6	802	47,2	858	41,8

Поголів'я худоби в ПОСП ім. Шевченка постійно зростає. На кінець 2020 р. воно становило 2054 голови, що на 17,7 % більше, ніж на початок аналізованого періоду. Основну частку (31,1 %), яка постійно зростає, становлять телята до 1 року, що свідчить про постійне омолодження стада. У господарстві використовують штучне осіменіння і бугаїв не утримують. Основна частка стада – це корови, оскільки саме виробництво молока є основною метою виробничої діяльності. Тварини на вирощуванні є побічною продукцією молочного скотарства. Значна частка стада щороку поповнюється за рахунок одержаного приплоду. Телят залишають для поповнення і оновлення стада, бичків відгодовують і реалізують на забій.

Зростання поголів'я корів молочного стада відбулося також за рахунок купівлі корів підвищеної продуктивності. Та загалом значних суттєвих змін у структурі стада не спостерігали. Корови в загальній структурі стада великої рогатої худоби становлять близько 50 %.

Обсяг виробництва живої маси приросту тварин на відгодівлі залежить від поголів'я та їх продуктивності. Рівень продуктивності м'ясного скотарства визначається середньорічним приростом та середньою вагою реалізованих для забою тварин. Підвищення цих показників зумовлює зростання всіх показників ефективності виробництва: знижуються собівартість одиниці продукції і затрати праці на її виробництво, а основне – зростає сума грошових надходжень.

Середньорічне поголів'я тварин є важливим чинником, який забезпечує ефективність використання трудових і грошово-матеріальних ресурсів та одержання запланованого приросту живої маси тварин.

Детальніший аналіз показників виробництва м'яса у ПОСП ім. Шевченка наведено в табл. 2.8.

Як свідчать дані табл. 2.8, протягом повного періоду дослідження жива маса одержаного приплоду зросла на 3,9 %. Жива маса приросту тварин від відгодівлі зросла на 24,4 % і становила 240 ц. Темпи росту живої маси приросту

суттєво перевищують темпи росту живої маси приплоду, що свідчить про покращання якості годівлі і значно впливає на ефективність виробництва.

Таблиця 2.8

**Динаміка основних параметрів м'ясного скотарства
у ПОСП ім. Шевченка**

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. до 2018 р., %
Кількість одержаного приплоду, голів	831	802	858	103,2
Жива маса одержаного приплоду, ц	231,14	223,45	240,74	103,9
Жива маса приросту тварин від відгодівлі, ц	1986,14	2023,04	2471,94	124,4
Кількість тварин, які були реалізовані на забій, гол.	462	427	456	98,7
Жива маса тварин, реалізованих на забій, ц	2295	2030	1901	82,8
Частка реалізації переробним підприємствам, %	92,6	92,8	92,4	-0,2п.
Середня вага 1 тварини, реалізованої на забій, кг	496,7	475,4	416,9	83,8
Середньодобовий приріст тварин від відгодівлі, г	1178	1298	1485	126,1

Кількість тварин, реалізованих на забій, незначно скоротилась і становила 456 голів. Однак жива маса тварин, реалізованих на забій, скоротилася суттєво – 17,2 %, в основному за рахунок реалізації на забій худоби з нижчою вагою. Якщо у 2018 р. середня вага 1 голови, реалізованої на забій, становила 496,7 кг, то у 2020 р. – 416,9 кг, або на 16,2 % менше. Господарству не вигідно довго утримувати худобу на відгодівлі, і її швидше реалізують на забій. Однак реалізація з такою низькою вагою суттєво впливає на ефективність виробництва м'яса. Середньодобові прирости тварин на відгодівлі зросли на 26,1 %, що свідчить про якість годівлі і зростання продуктивності в галузі.

Важливою категорією під час дослідження економічної ефективності виробництва продукції м'ясного скотарства є собівартість виробництва

приросту живої маси. Вона поєднує в собі всі грошові, матеріальні і трудові витрати, які затрачені на виробництво одиниці продукції галузі.

Собівартість 1 ц формується в основному на підприємстві. Вона відображає власні індивідуальні затрати й умови виробництва, конкретні умови господарювання колективу, умови утримання тварин. Тому закономірно, що собівартість цих видів продукції на окремих підприємствах є неоднакова.

Дані про витрати на виробництво в галузі у ПОСП ім. Шевченка наведено в табл. 2.9.

Таблиця 2.9

**Рівень витрат на виробництво м'яса великої рогатої худоби
у ПОСП ім. Шевченка**

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. до 2018 р., %
Витрати на виробництво, тис. грн	10713,2	10980,6	16369,4	152,8
у т. ч. на 1 ц приросту, грн	4668,1	5409,2	8610,9	184,5
Собівартість 1 ц живої маси приросту тварин від відгодівлі, грн	5393,9	5427,8	6622,1	122,8
Частка витрат на корми в структурі витрат на виробництво, %	56,2	58,2	63,2	+ 7,0

Аналіз, проведений у табл. 2.9, свідчить про зростання виробничих витрат на виробництво приросту живої маси худоби. Загальні витрати зросли на 52,8 %, а витрати на 1 ц приросту живої маси – на 84,5 %. Відповідно зросла й собівартість 1 ц живої маси приросту тварин від відгодівлі – з 5393,9 грн у 2018 р. до 6622,1 грн у 2020 р., або на 22,8 %, що в результаті негативно позначилось на ефективності виробництва в галузі. Бачимо, що основну частку витрат на виробництво живої маси тварин на відгодівлі становлять витрати на корми. За аналізований період частка витрат на корми зросла на 7 відсоткових пунктів і становила 63,2 %. Від якості годівлі залежить зростання продуктивності в скотарстві. Значна частка кормів виробляється в господарстві. Тварини більшу частину року перебувають на пасовищному утриманні. Тому ґрунтовніше проаналізуємо витрати на корми (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Витрати та вартість кормів для виробництва живої маси ВРХ

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. до 2018 р., %
Обсяг концентрованих кормів, ц	25415	23513	22181	87,3
З них комбікормів, ц	15333	12888	11231	73,2
Обсяг грубих кормів, ц	38738	36098	43721	112,9
Обсяг соковитих кормів, ц	92473	91581	87741	94,9
Вартість кормів, тис. грн	6018,1	6395,3	10340,6	171,8
Вартість кормів на виробництво 1 ц приросту живої маси, грн	3030,2	3161,2	4183,2	138,1

Підприємство може достатньо ефективно функціонувати лише за тієї умови, що вся вироблена продукція, товари чи надані ним послуги реалізовані на ринку споживачів, а передані та одержані кошти у вигляді грошового еквівалента вартості продукції становлять основні надходження. Ці фінансові ресурси використовуються господарством для здійснення процесу повного простого і розширеного відтворення. Підприємство, одержує грошові кошти для покриття не тільки витрат на виробництво, а й також одержує прибуток (якщо виручка від реалізації продукції перевищує повну собівартість реалізованої продукції), що є умовою розширеного відтворення. Цим визначається значення реалізації продукції як важливої стадії кругообігу коштів у життєдіяльності будь-якого підприємства. Основні результати ефективності виробництва м'яса у ПОСП ім. Шевченка наведені в табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Ефективність виробництва м'ясного скотарства у ПОСП ім. Шевченка

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. до 2018 р., %
Кількість реалізованої продукції, ц	2295	2030	1901	83,9
Вартість реалізованої продукції, тис. грн	6430,1	4674,5	3832,8	59,6
Ціна реалізації 1кг живої маси, грн	28,01	23,03	20,16	72,0
Собівартість 1 ц приросту живої маси, грн	5393,9	5427,8	6622,1	122,8
Повна собівартість, тис. грн	8401,3	8123,7	8574,7	102,1
Прибуток (+), збиток (-), тис. грн	-1971,2	-3449,2	-4741,9	-У 2.5.р.
Рівень рентабельності, %	-23,5	-42,4	-55,5	-22,0 п.

В основному худобу підприємство реалізує переробним підприємствам (92,4 %), а решту – на ринку. Забій тварин відбувається на об'єктах, пристосованих для забою (бойнях).

Галузь м'ясного скотарства в досліджуваному господарстві є збитковою. Рівень збитковості 2018 р. становив 23,5 %, що є дещо нижчим порівняно з 2020 р. (55,5 %).

За аналізований період досить помітне зниження закупівельних цін на м'ясо – на 38 %. У 2020 р. реалізаційна ціна 1 кг становила 20,16 грн. Зниження ваги тварин, реалізованих на забій, у поєднанні зі зниженням закупівельних цін негативно вплинуло на вартість реалізованої продукції, яка зменшилася майже удвічі. Результатом цього і є зростання собівартості виробництва живої маси на 22 %. Рівень збитковості виробництва м'яса становить 55,5 %. Від виробництва м'яса підприємство у 2020 р. одержало збитку на суму 4741,9 тис. грн, що у 2,5 рази більше порівняно з 2018 р.

Але, як уже було зазначено, м'ясо є побічною продукцією молочного скотарства, забезпечує підприємству лише 3,6 % виручки і тому галузі м'ясного скотарства в підприємстві не надають особливої уваги, оскільки основний прибуток підприємство одержує від реалізації молока, а основні економічні показники свідчать про достатньо високу ефективність.

2.2. Первинний і зведений облік витрат на біологічне перетворення та оприбуткування готової продукції у м'ясному скотарстві

Невід'ємною частиною та основою бухгалтерського обліку є основний облік господарських операцій. Нині вітчизняний бухгалтерський облік пред'являє більш жорсткі вимоги до якості інформації з метою задоволення потреб користувачів. Вона повинна характеризуватися насамперед достовірністю, вичерпністю, повнотою та своєчасністю, а отже, вихідний документ, носій цієї інформації, має бути представлений на високому рівні.

Об'єкт обліку собівартості продукції тваринництва – технологічна група, що розподілена за видами, а вже щодо певного виду худоби витрати нагромаджують за такими статеві-віковими групами тварин: 1) велика рогата худоба (ВРХ): телички (за роками народження); бички (за роками народження); нетелі; корови-первістки для реалізації; 2) свині: поросята до двох місяців (до відлучки від маток); поросята від двох до чотирьох місяців; ремонтні свинки; ремонтні кабанчики; свиноматки, що перевіряються; молодняк свиней на відгодівлі; 3) вівці: молодняк народження поточного року; молодняк народження минулих років і ярки (до переведення в основне стадо). За кожною віковою групою облік ведуть окремо за рунами: тонкорунні, напівтонкорунні, напівгрубововняні, грубововняні; 4) кози: молодняк народження поточного року; молодняк народження минулого року; 5) коні: молодняк робочих коней (за статтю і роками народження); молодняк племінних коней (за статтю і роками народження). Молодняк племінних тварин усіх видів (ВРХ, свиней, овець, кіз і коней) обліковується, крім того, за породами.

За характером виробництва та організаційною структурою загально-сільськогосподарських підприємств у м'ясному скотарстві існує багато об'єктів біологічного перетворення. Ми пропонуємо об'єднати їх у певні групи (табл. 2.12).

Відомо, що відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт і послуг) сільськогосподарських підприємств, облік витрат на виробництво сільськогосподарської продукції ведуть за статтями витрат. Отож, документувати первинні операції з обліку витрат потрібно у розрізі статей калькуляції [30].

У ПОСП імені Шевченка для обліку біологічного перетворення в м'ясному скотарстві використовується низка первинних документів.

Групування об'єктів обліку біологічного перетворення у м'ясному скотарстві в системі управління аграрних підприємств

Об'єкти обліку витрат	
Первинні об'єкти обліку витрат (фактори виробництва)	Власні ресурси підприємства, які до визначеного етапу виробництва акумулюють на собі ресурси, обладнання, споруди тощо.
Місця виникнення витрат, центри витрат	Структурні складові підприємства (дільниці, відділки, ферми) із додатковим угрупованням витрат у вигляді окремих робіт, операцій, функцій тощо всередині виробничих підрозділів.
Види та групи худоби	Основне стадо ВРХ; худоба на вирощуванні та відгодівлі; основне стадо свиней; свині на вирощуванні; свині на відгодівлі; основне стадо овець; вівці на вирощуванні та відгодівлі; доросле стадо птиці (за необхідності – за видами птиці); молодняк птиці тощо.
Види діяльності з виділенням центрів відповідальності	У розрізі видів діяльності: - постачальницько-заготівельна; - виробнича; - фінансово-збутова; - організаційна тощо.

Бухгалтерські документи можна поділити на такі групи, що стосуються обліку:

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

Для нарахування оплати праці для працівників у м'ясному скотарстві основними документами є: таблиць обліку робочого часу (ф. 64), розрахунок нарахування заробітної плати працівникам тваринництва (ф. 69), наряд на відрядну роботу (форма 70, 70а) тощо.

Заробітну плату нараховують, зазвичай, згідно з чинними в господарстві нормативами, за одержану продукцію. З цією метою використовують документи, що фіксують вихід продукції, а саме: відомості зважування, акти на переведення тварин з групи в групу.

Первинний облік витрат кормів, як основний у м'ясному скотарстві вид витрат предметів праці, ведеться у відомостях обліку витрат кормів. На підставі таких відомостей здійснюються видача і списання кормів, оскільки така відомість являє собою комбінований накопичувальний документ. Натомість журнал обліку витрачання кормів забезпечує ведення зведеного обліку витрат кормів.

Для кожного виду корму та групи тварин виділяється окрема сторінка, фіксується вартість корму цього виду за фізичною масою відповідно до кормової одиниці та вмісту білка й кількості кормо-днів.

Згідно з нормативами зоотехнік лімітує витрати кормів, враховуючи їхню фактичну наявність і можливості їх гарантованого надходження зі сторонніх організацій. Документи, де вказуються ліміти годівлі, підписують, окрім зоотехніка, головний бухгалтер і керівник господарства. Корми, як уже було зазначено, відпускають згідно з «Відомістю витрат кормів». У «Виробничому звіті по тваринництву» відбувається групування документів на витрати кормів за об'єктами калькуляції. Кількість витрачених кормів оцінюється при цьому за постійними цінами.

Коли витрачають інші матеріальні цінності (медикаменти, біопрепарати тощо), то це оформляють згідно зі встановленим порядком накладними, лімітно-забірними картками, іншими видатковими документами.

На основі актів на списання виробничого та господарського інвентарю, малоцінних та швидкозношуваних предметів (ф. 126) здійснюють списання витрачених спецодягу, спецвзуття, малоцінних та швидкозношуваних предметів, малоцінних необоротних активів.

Проводячи інвентаризацію, обов'язково перевіряють правильність застосування калькуляційної документації, чи відповідає зазначена кількість

тварин фактично наявній кількості на кожну дату тощо. Витрати засобів праці включають в амортизаційні документи на основні засоби в установленому порядку. Витрати, використані для розрахунку виконаних робіт, і вартість наданих послуг відображають на підставі рахунку-фактури, актів на приймання виконаних робіт тощо. На основі подорожнього листа вантажного автомобіля (ф. 2) списують послуги вантажного автотранспорту для тваринництва, відповідно до подорожнього листа трактора (ф. 68) – транспортні роботи тракторів. Облік послуг гужового транспорту здійснюють на підставі облікових листків праці та виконаних робіт (ф. 66). Витрати на тракторні перевезення також відносять до відповідних об'єктів обліку на основі накопиченої інформації.

Під час використання основних засобів в основних галузях сільсько-господарського виробництва їх амортизацію визначають за допомогою відповідних розрахунків амортизаційних відрахувань і на підставі відомостей нарахування амортизаційних відрахувань включають до виробничих витрат.

Інші витрати обліковують переважно на базі рахунків певних установ, організацій і підприємств, довідок бухгалтерії і звітів про рух матеріальних цінностей. Зазвичай у різних відомостях дані систематизують, а потім переносять їх у реєстри аналітичного обліку.

Витрати на управління й обслуговування виробництва розподіляють на основі певних розрахунків, які оформляють за допомогою бухгалтерських довідок. Можливе застосування й інших первинних документів.

З метою обліку біологічного перетворення в м'ясному скотарстві застосовуються документи з оприбуткування: 1) продукції тваринництва; 2) приросту живої маси й приплоду.

Щоденник надходження сільськогосподарської продукції входить до першої групи документів. До другої належать: акт на оприбуткування приплоду тварин; відомість зважування тварин; розрахунок визначення приросту та ін. Інформація, яку містять документи першої групи, включається у звіт про рух

матеріальних цінностей, а та, що міститься в документах другої групи, використовується у звіті про рух тварин і птиці на фермі.

У бухгалтерському обліку всі зміни щодо руху тварин мають бути відображені на основі первинних документів.

Що стосується обліку отриманого приплоду, то важливим є його своєчасне відображення. Одержаний приплід телят, поросят тощо має бути оприбуткований у день народження тварин. Для цього використовується «Акт на оприбуткування приплоду» (ф. № 95), який у двох примірниках складається завідувачем ферми, зоотехніком або бригадиром. В цьому акті зазначається, за яким тваринником була закріплена тварина, що дала приплід, номер матки, кількість і маса новонароджених тварин, їх стать, номери, присвоєні молодняку, а також особливі ознаки (проміри, масть). Зауважимо, що в цьому документі записи здійснюються індивідуально щодо кожної голови приплоду ВРХ, а стосовно всіх інших – загалом, із зазначенням статі.

Наступного дня один примірник акта передають у бухгалтерію, а другий передають разом із «Звітом про рух худоби і птиці на фермі» (ф. № 102) в кінці місяця.

Дані акта щодня вносять у «Книгу руху тварин і птиці» (ф. № 34). Зазначимо, що акти на оприбуткування приплоду становлять собою підставу не тільки для ведення бухгалтерського обліку, а й зоотехнічного та є підставою для нарахування тваринникам заробітної плати, яка є однією зі статей витрат.

Поступово збільшуючи свою масу, тварини на вирощуванні і відгодівлі збільшують відповідно і свою вартість. Для визначення приросту живої маси тварин та його оцінення потрібні засоби для зважування тварин й вагове господарство, добре налагоджене. Під час зважування тварин, що є в підзвіті кожного скотаря або свинарки тощо, які проводяться щомісячно, періодично чи вибірково, завідувач ферми або зоотехнік (бригадир) складає «Відомість зважування тварин» (ф. № 98), в якій відображаються результати зважування молодняку тварин і тварин на відгодівлі, що залишилися в групі на кінець звітного періоду.

На основі «Розрахунку визначення приросту живої маси» (ф. № 98а) визначають приріст живої маси тварин на вирощуванні й відгодівлі. Складають його щомісячно, використовуючи дані відомостей зважування тварин і документів про надходження й вибуття худоби загалом на фермі і в розрізі видів та облікових груп і осіб, за якими тварини закріплені.

Раз на квартал у досліджуваному господарстві складають акт-розрахунок на оприбуткування гною. Це документ довільної форми, в якому розрахунковим способом оприбутковують одержаний від корів гній. У ньому вказується загальна кількість гною, одержаного від кожної статево-вікової групи тварин, середнє поголів'я корів, норма виходу гною на одну голову.

Перелічені нами первинні документи являють собою підставу для здійснення записів у зведених документах і реєстрах синтетичного та аналітичного обліку.

2.3. Аналітичний і синтетичний облік біологічного перетворення у м'ясному скотарстві

Для виробництва сільськогосподарської продукції необхідні певні витрати. На виробництво продукції (робіт, послуг) затрачається праця, використовуються предмети й знаряддя праці. Виражені в грошовій формі витрати з виробництва сільськогосподарської продукції утворюють її собівартість.

Згідно з П(с)БО 30 «Біологічні активи», біологічним активом є тварина або рослина, яка внаслідок біологічних перетворень спроможна давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи та приносити економічні вигоди в інший спосіб. Біологічними перетвореннями називається процес якісних та кількісних змін біологічних активів.

Класифікацію витрат виробництва в обліку здійснюють за: економічним змістом, калькуляційними статтями, способом включення до собівартості та іншими ознаками.

Витрати, які включають у собівартість сільськогосподарської продукції, групують згідно з їхнім економічним змістом за такими елементами:

- матеріальні витрати (за винятком вартості зворотних відходів);
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші витрати.

Сільськогосподарське підприємство самостійно встановлює й затверджує наказом про облікову політику склад і перелік статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Витрати виробництва поділяють залежно від способу включення у собівартість продукції на прямі і непрямі.

Витрати, що їх можна безпосередньо віднести на відповідний об'єкт витрат чи які розподіляються між об'єктами витрат пропорційно до бази, з якою ці витрати є в близькій залежності, називаються прямими.

До складу прямих матеріальних витрат включають вартість основних матеріалів і сировини, які формують основу продукції, що виробляється, а також покупних напівфабрикатів та комплектуючих, допоміжних та інших матеріалів, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат.

До прямих витрат на оплату праці входять заробітна плата та інші виплати працівникам, що зайняті у виробництві продукції, наданні послуг, виконанні робіт, які можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат.

Інші прямі витрати формують, зокрема, відрахування на соціальні заходи; амортизація необоротних активів; плата за оренду майнових і земельних паїв тощо.

Елемент «Матеріальні витрати» охоплює вартість витрачених для виробництва: сировини й основних матеріалів; покупних напівфабрикатів і комплектуючих; палива та енергії; будівельних матеріалів; тари і тарних матеріалів; запасних частин; допоміжних та інших матеріалів.

Порядок обліку витрат на виробництво та його методологічні основи визначаються П(С)БО 16 «Витрати», відповідно до якого у виробничу собівартість продукції включають прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати й загальновиробничі витрати. Витрати операційної діяльності групуються за такими елементами: матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати. Згідно з цим Положенням, склад і перелік статей калькулювання виробничої собівартості продукції встановлюється підприємством самостійно.

Відображають витрати в бухгалтерському обліку водночас зі зменшенням активів чи збільшенням зобов'язань. Елемент «Витрати на оплату праці» формують заробітна плата за окладами й тарифами, компенсаційні виплати, премії й заохочення, оплата відпусток, іншого невідпрацьованого часу та інші витрати, спрямовані на оплату праці.

Відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи входять у склад елемента «Відрахування на соціальні заходи».

У склад елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

Витрати операційної діяльності, які не були включені до складу перелічених попередньо елементів, зараховують до елемента «Інші операційні витрати». Це, зокрема, плата за розрахунково-касове обслуговування, витрати на послуги зв'язку, на відрядження тощо.

Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) формують за об'єктами обліку, планування та калькулювання собівартості продукції. Відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 від 18.05.2001 р., витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) у плануванні та

обліку групують згідно зі статтями, що визначаються господарством самостійно, при цьому виділяють змінні і постійні витрати окремими статтями. У цих Методичних рекомендаціях подається і приблизний рекомендований для сільськогосподарських підприємств перелік статей витрат. Для обліку витрат біологічного перетворення у м'ясному скотарстві, як складової витрат загалом на виробництво продукції тваринництва, доцільним буде використання такої номенклатури статей витрат: на оплату праці; роботи та послуги; паливо і мастильні матеріали; корми; засоби захисту тварин; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання необоротних активів; інші витрати; загальновиробничі витрати; непродуктивні витрати.

Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу і зобов'язань та Інструкцією з його впровадження, здійснюють облік основного виробництва на синтетичному рахунку 23 «Виробництво». Аналітичний облік витрат і виходу продукції тваринництва ведеться відповідно до об'єктів обліку галузі. Витрати за статтями групуються за обліковими групами тварин, передбаченими для аналітичного обліку на субрахунку 2 «Тваринництво» до синтетичного рахунку 23 «Виробництво». Усі фактичні витрати на виробництво продукції тваринництва, які понесені впродовж звітного року, відображають за дебетом цього субрахунку, натомість за кредитом відображають вартість одержаної продукції тваринництва упродовж року за плановою собівартістю, а в кінці року списання калькуляційних різниць між плановою і фактичною собівартостями продукції тваринництва [48, 20].

Рахунок 23 «Виробництво» у ході відображення в обліку процесу виробництва продукції тваринництва, а отже, й біологічного перетворення у м'ясному скотарстві, кореспондує з різними рахунками (табл. 2.13).

У рахунку 232 «Тваринництво» за дебетом відображають прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, виробничі накладні витрати на виробництво продукції тваринництва, а за кредитом, натомість, відображають суми фактичної виробничої собівартості виробленої продукції тваринництва.

Таблиця 2.13

Основна кореспонденція за субрахунком 232 «Тваринництво»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючий рахунок	
		Дебет	Кредит
1.	Нарахування зносу на необоротні активи галузі тваринництва	232	13
2.	Списання виробничих запасів (матеріалів, кормів, засобів захисту тварин, палива, будівельних матеріалів) на витрати галузі тваринництва	232	20
3.	Списання вартості малоцінних і швидкозношуваних предметів, строком служби менше одного року	232	22
4.	Відображення послуг власних допоміжних виробництв для потреб галузі тваринництва	232	234
5.	Нарахування заробітної плати працівникам галузі тваринництва	232	661
6.	Проведення відрахувань у фонд зайнятості населення і в резерв відпусток до суми заробітної плати працівників галузі тваринництва	32	471, 653
7.	Списання вартості послуг ветеринарних станцій та інших сторонніх організацій	232	631
8.	Нарахування страхових платежів з майнового страхування тварин, основних засобів галузі тваринництва	232	655
9.	Списання загальновиробничих витрат, частка яких припадає на галузь	232	912
10.	Оприбуткування одержаного гною	208	232
11.	Оприбуткування одержаного приплоду і приросту	21	232
12.	Оприбуткування готової продукції, одержаної від галузі тваринництва	27	232
13.	Списання калькуляційних різниць за каналами використання продукції тваринництва	21, 23, 27, 90	232

Фактична собівартість виробленої продукції й калькуляційні різниці визначаються в кінці року. Після того як визначать фактичну собівартість продукції, на кредиті 232 «Виробництво у тваринництві» в кореспонденції з дебетом відповідних рахунків відображається списання калькуляційних різниць.

У Звіті про витрати і вихід продукції основного виробництва (ф. № 5.5 с.-г.) ведуть аналітичний облік витрат і виходу продукції тваринництва. Складають звіт за місяць наростаючим підсумком з поточного року в розрізі об'єктів аналітичного обліку за відповідними статтями витрат. У

Журнали-ордері № 5В с.-г. ведуть синтетичний облік. Правильність заповнення документації та її руху показана на рис. 2.2.

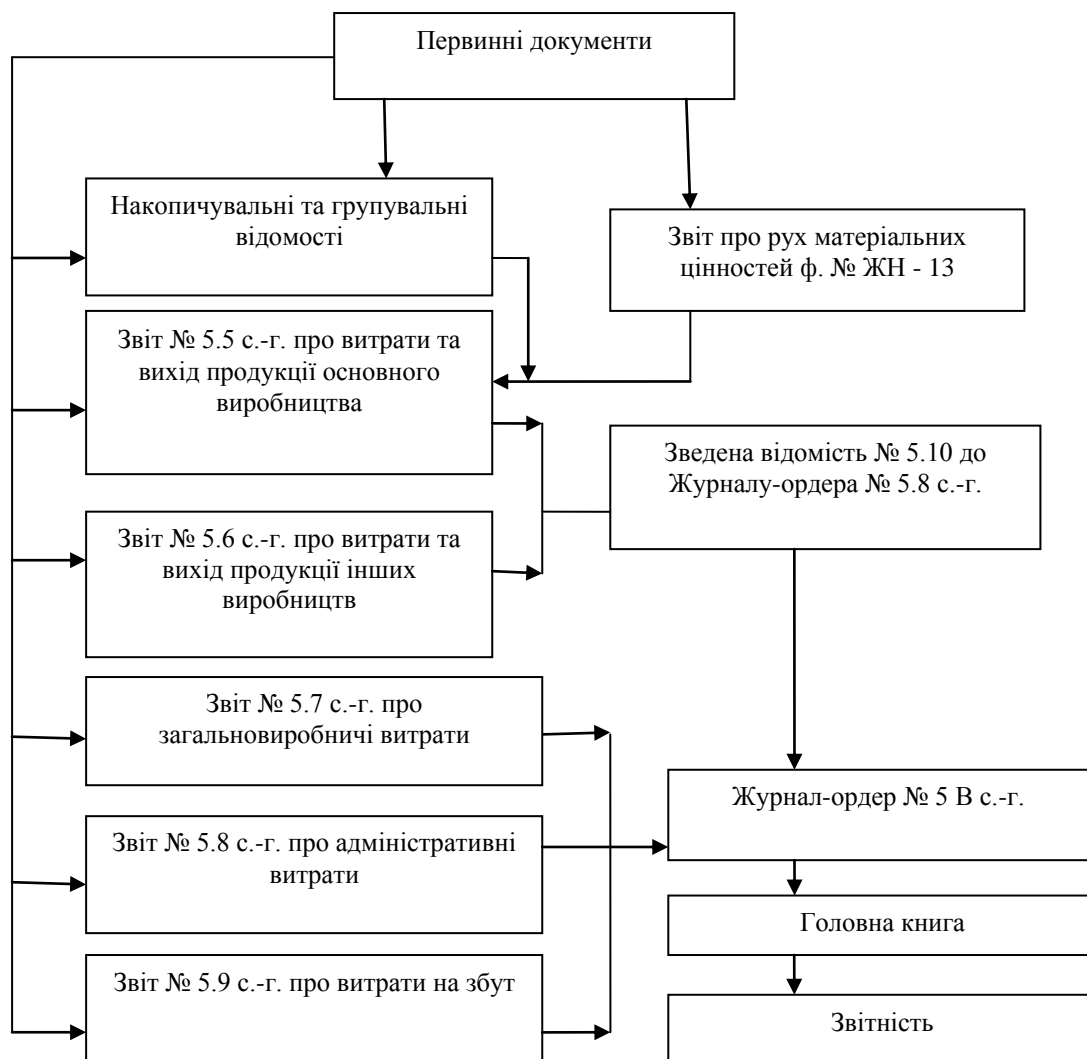


Рис. 2.2. Записи в реєстрах з обліку виробництва у ПОСП імені Шевченка

Отже, синтетичний та аналітичний облік виробництва продукції тваринництва в досліджуваному підприємстві ведеться відповідно до вимог з використанням реєстрів, встановлених Методичними рекомендаціями № 390 [32].

2.4. Методика калькулювання продукції м'ясного скотарства

Ефективність виробництва будь-якої продукції відображається за допомогою, зокрема, такого важливого показника, як собівартість одиниці

продукції.

Грошовим виразом вартості продукції є її ціна. А собівартість, на відміну від ціни, є грошовим виразом частини вартості продукції. До собівартості не входить та частина продукції, що створюється додатковою працею (живою працею), а в грошовій формі вона виступає як чистий дохід.

Собівартість продукції визначають на основі калькуляції, яка становить заключний етап обліку витрат на виробництво й виходу продукції і в процесі якої за допомогою встановлених прийомів і методів групують витрати та обчислюють, власне, собівартість продукції.

Загальні принципи, на яких ґрунтується калькулювання у тваринництві, встановлені в таких нормативних документах, як П(С)БО 16, П(С)БО 30 та Методичні рекомендації із планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Мінагрополітики від 18.05.2001 р. № 132 (далі – Методрекомендації № 132).

Перед складанням звітних калькуляцій належить проводити певні підготовчі роботи: перевірити правильність і повноту відображення витрат на вирощування та утримання відповідних груп тварин, звернувши при цьому особливу увагу на правильність й повноту відображення калькуляційних різниць за спожитими кормами власного виробництва, за допоміжними виробництвами, обґрунтованість розподілу загальногосподарських витрат; перевірити правильність й повноту оприбуткування виробленої продукції за аналітичними рахунками; здійснити інвентаризацію тварин й інвентарю тваринницьких ферм, перевірити, чи достовірно відображені в обліку результати інвентаризації; перевірити обґрунтованість списання на відповідні галузі та групи тварин витрат майбутніх періодів (зокрема, витрат на утримання літніх таборів); перевірити правильність списання вартості поголів'я тварин, що загинуло. Так, вартість тварин, які загинули в результаті стихійного лиха або епізоотії, відноситься на інші витрати звичайної діяльності (субрахунок 977), а вартість тварин, які загинули через інші причини (без сум, що віднесені

на матеріально відповідальних осіб), відображається за окремою статтею в складі витрат на утримання відповідних видів і груп тварин.

Система калькулювання собівартості продукції розробляється і впроваджується кожним підприємством самостійно.

У разі калькулювання собівартості продукції вирощування молодняку і відгодівлі тварин спершу проводять визначення фактичної собівартості приросту, а потім – собівартості живої маси, через те що собівартість приросту являє собою складову частину собівартості живої маси. Визначаючи собівартість живої маси, калькуляційні розрахунки проводять послідовно, і починають з молодшої групи тварин.

Після визначення фактичної собівартості кожного виду тваринницької продукції визначають та відображають на рахунках обліку калькуляційні різниці. У тваринництві об'єктами калькулювання є певний вид основної й супутньої продукції (приплід, приріст живої маси, молоко, яйця тощо). Побічну продукцію (гній, шкури тварин, які загинули, молоко в м'ясному скотарстві тощо) не калькулюють, а оцінюють у порядку, що передбачений у п. 11 П(с)БО 16 «Витрати», п. 9.2 Методрекомедацій № 132 та додатку 2 до них. Так, наприклад, шкури загиблих тварин оцінюють за цінами їх використання (при внутрішньогосподарському їх використанні) або реалізаційними цінами (в разі реалізації); гній, який піддається внутрішньому використанню та/або підлягає реалізації, оцінюється за нормативно-розрахунковою вартістю, що складається з витрат на його видалення, переміщення, сушіння.

Різні галузі тваринництва дають різну продукцію, існують організаційно-технологічні особливості її виробництва, чим зумовлена й різна методика калькулювання її собівартості.

Відповідно до Методичних рекомендацій № 132, основною продукцією м'ясного скотарства є приріст живої маси, який визначається як різниця між масою поголів'я, яке було на кінець року, та яке вибуло протягом року (включаючи загиблих) і масою тварин ВРХ на відгодівлі, які надійшли в групу протягом року, включаючи приплід та які були на початок року.

Собівартість 1 ц приросту живої маси визначається діленням загальної суми витрат на утримання ВРХ на відгодівлі за мінусом вартості побічної продукції (гною) на кількість центнерів приросту.

За звітний рік загальна сума витрат на виробництво продукції м'ясного скотарства, без вартості гною, що був оцінений за нормативною оцінкою становила 16369,4 тис грн., а кількість приросту живої маси ВРХ дорівнювала 2471,94 ц.

Отже, фактична собівартість продукції ВРХ на відгодівлі відповідно становила:

$$16396,4 : 2471,94 = 6622,1 \text{ грн}$$

3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ В М'ЯСНОМУ СКОТАРСТВІ

3.1. Перспективи організації обліку біологічного перетворення за центрами відповідальності

У процесі ведення бухгалтерського обліку формується інформація, необхідна для кваліфікованого управління виробничим підприємством, як окремим господарюючим суб'єктом, ефективність діяльності якого залежить від своєчасності, достовірності і повноти економічної інформації. На великих підприємствах для забезпечення повноти і своєчасності накопичення та обробки інформації про витрати підприємства необхідно групувати їх за окремими центрами витрат чи центрами відповідальності. Створення й функціонування центрів відповідальності становить визначальну основу організації й методики управлінського обліку.

Основне завдання організації обліку біологічного перетворення – виділити структурну одиницю з метою виділення центрів відповідальності. Центр відповідальності являє собою сферу діяльності, у межах якої встановлена персональна відповідальність менеджера за підконтрольні йому показники діяльності.

За допомогою обліку відповідальності забезпечується контроль і оцінка діяльності кожного центру відповідальності. Організація обліку витрат за місцями їх виникнення і центрами відповідальності – важливий елемент управлінського обліку, оскільки забезпечує реалізацію головних функцій системи управління, таких як планування, облік, контроль, аналіз, координація та регулювання, обмін інформацією, а також дає змогу децентралізувати управління витратами, спостерігати за формуванням витрат на всіх рівнях управління, враховуючи особливості діяльності кожного підрозділу, застосовувати специфічні методи контролю та виявляти тих, хто винен у

здійсненні непродуктивних витрат, і, в кінцевому підсумку, суттєво підвищити економічну ефективність господарювання.

Ефективна система обліку, зокрема біологічного перетворення, за центрами відповідальності спирається на такі принципи [11, с. 105-108]:

- менеджери відповідальні лише за підконтрольну їм діяльність;
- у визначенні цілей, за якими оцінюватиметься діяльність менеджерів, останні беруть безпосередню участь;
- менеджери стараються досягти мети, поставленої перед ними і їхніми підрозділами;
- у системі заохочення працівників роль обліку чітко визначена;
- регулярно складаються звіти про виконання бюджетів і використовуються на практиці з метою оцінки діяльності центрів відповідальності.

Система управління за центрами відповідальності забезпечує планування, моніторинг, оцінювання, контроль та регулювання діяльності кожного з центрів відповідальності.

Формування такої системи управління передбачає [44, с. 172]:

- формулювання загальної мети в діяльності підприємства та проміжних завдань;
- виділення центрів відповідальності в організаційній структурі підприємства;
- розробку бюджетів кожного з центрів відповідальності;
- розробку моделі формування звітності таких центрів;
- оцінку діяльності центрів відповідальності на підставі аналізу бюджетних і звітних даних та прийняття відповідних управлінських рішень.

Дослідник Ф. Ф. Бутинець центри витрат називає центрами їх виникнення, зазначаючи, що «центри виникнення витрат – це окремі структурні підрозділи підприємства, в яких можна організувати нормування, планування та облік витрат виробництва з метою спостереження, контролю та управління витратами виробничих ресурсів, а також оцінки їх використання» [5, с. 16]

Погоджуємося з думкою М. Г. Чумаченка, який заявляє, що центр витрат є первинним осередком аналітичного обліку, що здійснює контроль за цими витратами. Він може співпадати зі структурною одиницею (дільницею, цехом) чи може бути її структурним підрозділом [74, с. 3].

Нами визначено центри відповідальності (центри витрат) у сільськогосподарських підприємствах. До виробничих центрів витрат зараховано: центри витрат основного виробництва (виробництво продукції рослинництва і тваринництва); центри витрат допоміжних виробництв (ремонтно-механічна майстерня, вантажний автотранспорт, гужовий транспорт, водопостачання); центри витрат промислових та обслуговуючих виробництв (заклади громадського харчування, млин, пекарня). До номінальних центрів витрат належать центри адміністративних витрат (адміністративно-господарський, фінансово-економічний, юридичний відділи) й центри збутових витрат (відділ збуту продукції) (рис. 3.1).

Кожному з центрів витрат доводиться перелік показників, які мають бути покладені в основу обліку, контролю і аналізу. Для виробничих підприємств рекомендований перелік показників для центру витрат наведено в табл. 3.1.

Для побудови рахунків управлінського обліку залежно від його організації в практичній діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання застосовуються два основні напрями: перший являє собою систему управлінського обліку у вигляді самостійного виду обліку; другий – інтегровані системи обліку та контролю, які, своєю чергою, поділяються на: інтегровані системи традиційні (собівартість, ціноутворення тощо); мережеве управління ресурсним потенціалом (власність, резервна система тощо).

Варто запропонувати такі варіанти побудови плану рахунків управлінського обліку:

- перший – побудований на основі рахунків головної книги, може використовуватися за традиційної організації інтегрованого управлінського обліку (простий, позамовний, попередільний (попроцесний) облік витрат);

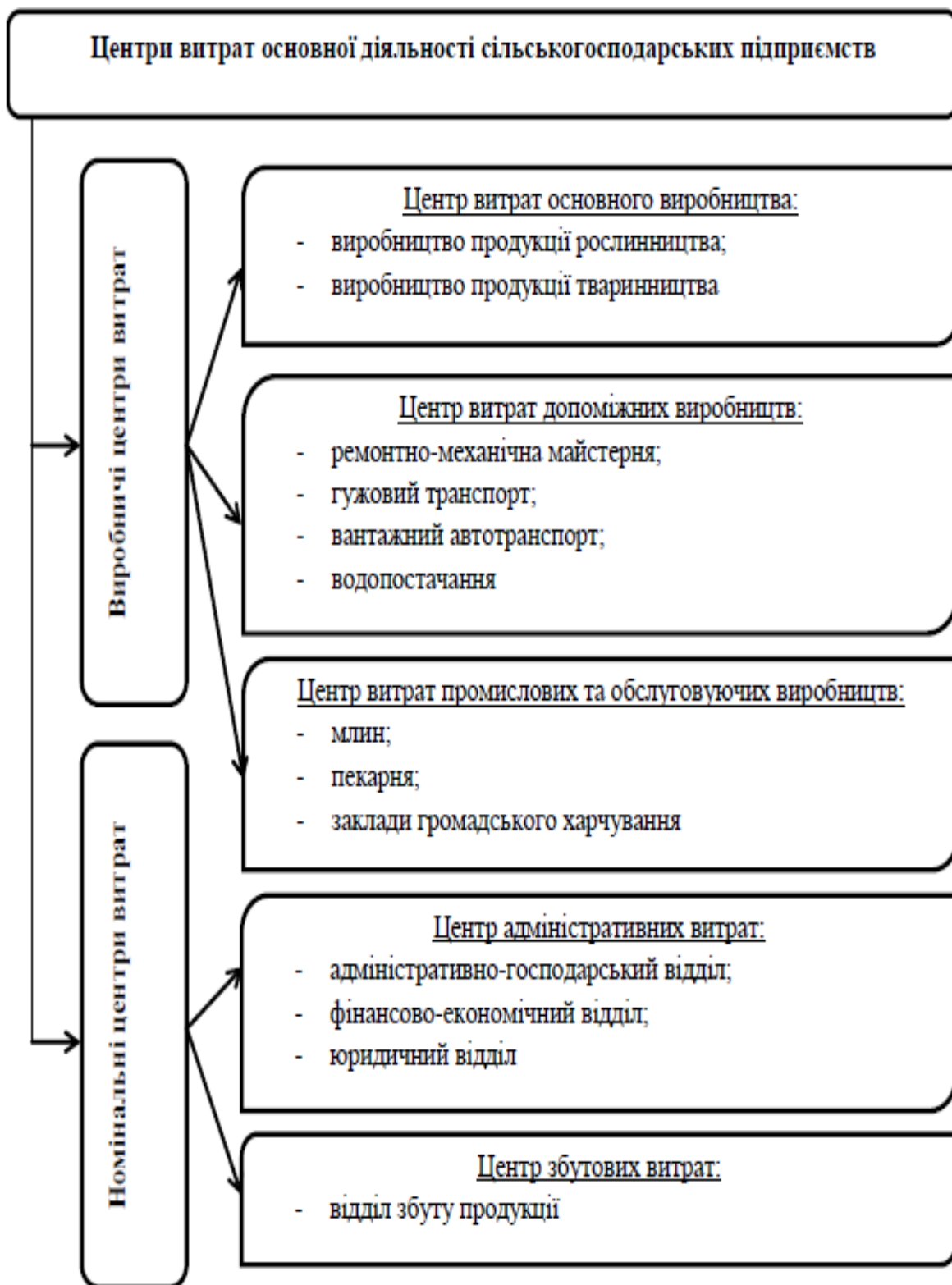


Рис. 3.1. Центри витрат основної діяльності сільськогосподарських підприємств

Таблиця 3.1

Альтернативні показники діяльності для центрів витрат

№ з/п	Центри витрат	Основні показники діяльності (за даними бухгалтерського обліку)	Рахунок обліку	Критерій введення субрахунку аналітичного обліку
1	Витрати основного виробництва	Прямі виробничі витрати	23	За місцями виникнення та елементами витрат
		Розподілені та нерозподілені загальновиробничі витрати	91	
		Фактична собівартість продукції	27	За видами витрат
2	Витрати допоміжного виробництва	Прямі виробничі витрати	23	За місцем виникнення та елементами витрат
		Розподілені та нерозподілені загальновиробничі витрати	91	
3	Обслуговуюче виробництво	Прямі виробничі витрати	23	За місцем виникнення та елементами витрат
		Розподілені та нерозподілені загально виробничі витрати	91	
4	Витрати адміністрування	Адміністративні витрати	92	За елементами витрат, структурними підрозділами
5	Витрати на збут	Витрати на збут	93	За елементами, видами продукції

- другий – передбачає використання самостійних планів рахунків управлінського обліку (стандарт-костинг, директ-костинг, системи прогнозного і стратегічного обліку);

- третій – будується на використанні управлінських планів рахунків витрат і собівартості за використання функціональних систем (ABC-облік витрат за видами діяльності, PFC-облік витрат на основі руху продукту, GIT – точно в строк, ланцюг цінностей);

- четвертий – передбачає використання структурованих планів рахунків, що будуються на принципах архітекtonіки, що притаманно інтегрованим системам управлінського обліку, які дозволяють використовувати будь-які варіанти організації управління;

- п'ятий – орієнтований на функціонування мережових структурованих планів рахунків, стратегічне, тактичне й оперативне управління, використання

показників чистих активів і чистих пасивів в адекватному оцінюванні з метою подолати кризові явища.

Організація обліку за центрами витрат вимагає внесення змін у первинні документи.

Основа організації обліку біологічного перетворення за центрами відповідальності становлять закріплення витрат за керівниками різних рівнів і систематичний контроль дотримання кожною відповідальною особою кошторисів. Зазвичай центри відповідальності створюють відповідно до деталізованої схеми організації підприємства й переліку посадових обов'язків кожного працівника.

Для кожного центру відповідальності кошториси (бюджети) складають лише на витрати, які безпосередньо контролює даний працівник. Тому виникає проблема в розподілі витрат на контрольовані і неконтрольовані. Складнощі тут полягають у тому, що частина витрат зазвичай є частково контрольованими. Однак витрати, які не є контрольованими на одному рівні, можуть бути такими на іншому, а питання, які неможливо вирішити в короткостроковому періоді, можуть бути вирішеними в довгостроковому часовому періоді. Тому такі два чинники, як рівень управління й час, доцільно враховувати, розподіляючи витрати на контрольовані і неконтрольовані.

Для раціональної організації внутрішньогосподарського обліку біологічного перетворення за центрами відповідальності, на нашу думку, доцільно розширити класифікацію останніх, відокремивши центри прямих витрат та частково регульованих непрямих витрат, що різняться своїм функціональним призначенням: центри витрат, де керівники відповідальні тільки за ті контрольовані витрати, що їх можна однозначно пов'язати з конкретним об'єктом калькулювання; центри частково регульованих витрат, де керівники відповідальні за контрольовані витрати, що їх не можна пов'язати з об'єктом калькулювання економічно-однорідним способом.

Важливим інструментом контролю є внутрішня звітність, яка створюється внаслідок обробки інформації управлінського обліку. Точність, деталізація,

періодичність складання внутрішньої звітності й терміни її подання залежні від об'єкта й цілей управління та індивідуальні для кожного господарюючого суб'єкта. Одночасно витрати на підготовку внутрішньої звітності не мають перевищувати економічного ефекту від її використання.

Критерії, які використані для оцінки діяльності центрів відповідальності, можна розділити на фінансові та нефінансові показники. До фінансових належать розмір прибутку, показник рентабельності активів, залишковий прибуток, економічна додана вартість. Нефінансові визначають як чинники, що від них залежить діяльність центрів відповідальності, – це насамперед якість продукції (робіт, послуг), а також продуктивність, рівень задоволення споживачів тощо. Суб'єкт господарювання, використовуючи фінансові показники, може оцінити результати діяльності підрозділів, а за допомогою нефінансових – прогнозувати результати майбутньої роботи.

Організувавши на підприємствах систему управлінського обліку за центрами відповідальності й місцями виникнення витрат, можливо забезпечити контроль за ефективністю роботи підрозділів і підвищити ступінь деталізації й точність облікових даних та процесу калькулювання собівартості продукції.

3.2. Економічний механізм забезпечення зростання ефективності м'ясного скотарства

На ринку м'ясних ресурсів особливе місце належить м'ясу великої рогатої худоби. Воно користується великим попитом як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринку. В Україні на забій з метою виробництва яловичини використовують переважно поголів'я надремонтного молодняка й дорослої худоби, яка вибракувана з поголів'я молочно-м'ясних і молочних порід, водночас у зарубіжних країнах з цією метою використовують велику рогату худобу м'ясних порід. Якщо у світі частка яловичини, що вироблена від м'ясної худоби, складає 54 %, то в Україні – лише 1,8 %. У нашій країні на 100

молочних корів припадає 1,1 м'ясної, у той час як у Канаді, США, Франції – 200–300.

Як встановили науковці, одна корова здатна забезпечити молоком 15 осіб, а м'ясом – лише до п'яти. Отже, щоб наповнити ринок, потрібне утримання однієї м'ясної корови на кожні 2-3 молочні. Тому в багатьох країнах, зокрема США, Німеччині, Франції, м'ясне поголів'я збільшували за допомогою структурних змін маточного поголів'я: зменшуючи частку молочних корів водночас збільшували частку м'ясних, позаяк останнім властиві висока оплата корму приростом завдяки більшій інтенсивності росту, а також високий забійний вихід туші [3, с. 574-576].

Останнім часом в Україні спостерігається різке скорочення середньорічної вартості основних виробничих фондів (зокрема й вартості худоби) – на 32,5 %, що зумовлено низькою рентабельністю, ба більше – навіть збитковістю м'ясного скотарства. Внаслідок цього виробництво яловичини характеризується відсутністю власних коштів навіть на просте відтворення виробництва, а це загрожує руйнуванням і втратою основних виробничих фондів. Окрім того, спостерігається тривалий простій на фермах кормозбиральної техніки, обладнання, призначеного для механізації трудомістких процесів, стають непридатними й знищуються природні і культурні пасовища. Відбувається також зростання сум заборгованості із зарплат працівникам м'ясних ферм, що, своєю чергою, призводить до зростання соціального напруження в трудових колективах.

Щоб забезпечити зростання рентабельності у м'ясному скотарстві та істотно підвищити економічну ефективність розведення м'ясної худоби, необхідно підвищити її продуктивність. Для цього потрібне забезпечення середньодобового приросту живої маси худоби у всіх статеві-вікових групах до 775–800 г, а виходу телят на 100 середньорічних корів – до 85–87 голів. Це можна забезпечити за рахунок збільшення витрат кормів на центнер виробленої живої маси (включно з годівлею корів) до 14,0–14,2 ц к. од.

Щоб досягти раціонального використання виробничих ресурсів, потрібно не тільки освоювати ресурсоощадні технології виробництва кормів та науково обґрунтовану систему годівлі тварин, але й повною мірою використовувати генетичний потенціал порід, широко застосовувати біотехнологічні методи інтенсифікації відтворення стада й раціональної організації праці та виробництва. Важливо також, щоб власники худоби і майна мали матеріальну зацікавленість у підвищенні якості продукції, в ощадливому використанні виробничого потенціалу галузі загалом.

Щоб сформувати ринок м'ясних ресурсів з метою задоволення зростаючих потреб внутрішнього ринку, а також нарощування експортного потенціалу, необхідно впроваджувати інтенсивне вирощування м'яса ВРХ. Для збереження поголів'я м'ясної худоби, його стабілізації і подальшого розвитку та нарощування, підвищення продуктивності, ефективності розведення м'ясної худоби необхідний певний економічний механізм, який дасть змогу її власникам забезпечити окупність затрат. На рис. 3.2 відображено складові такого механізму.

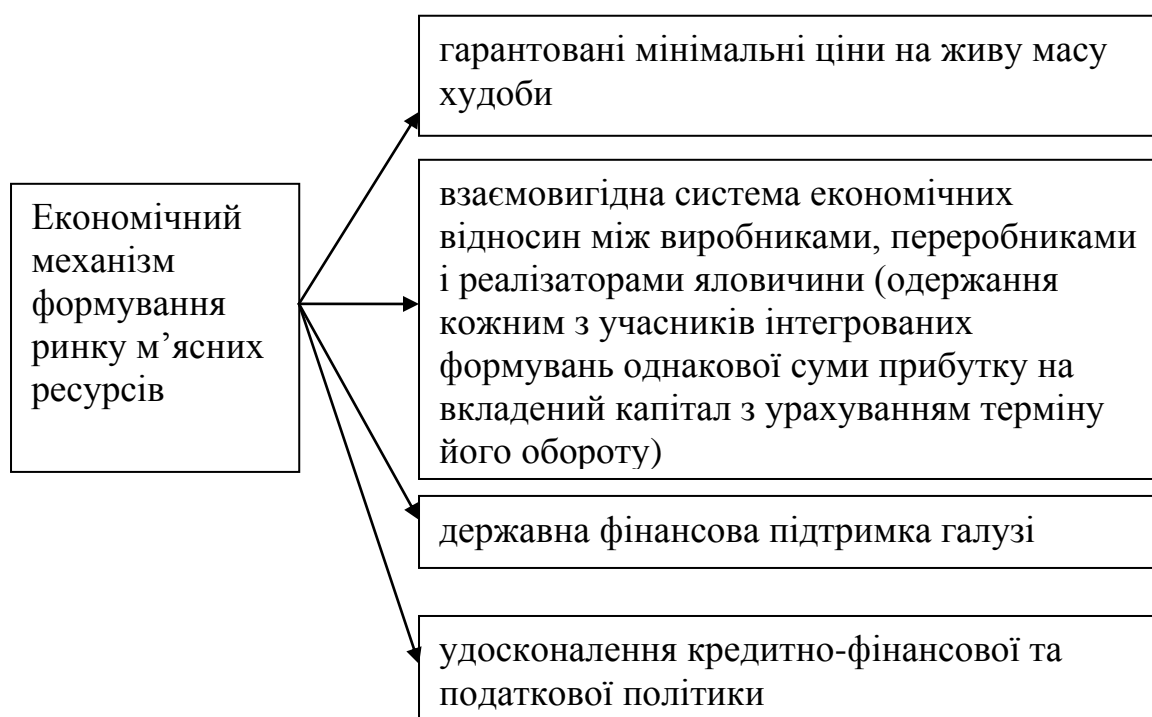


Рис. 3.2. Складові економічного механізму забезпечення розвитку м'ясного скотарства

Збільшити виробництво яловичини можливо завдяки використанню таких заходів інтенсифікації:

- забезпечення поліпшення відтворення стада і зменшення кількості ялових корів та раціональне їх використання;

- з метою додаткового надходження помісного поголів'я більше використання надремонтних телиць;

- забезпечення заготівлі до 24,5 ц кормових одиниць на середньорічну голову молодняка ВРХ за такої структури кормів за поживністю: концентрованих – 32 %, силосу – 19 %, зелених – 16 %, сінажу – 13 %, сіна – 8,3 %, тваринних – 4,7 %, соломи – 4 %, коренеплодів – 3 %;

- розширення, а особливо в фермерських господарствах, інтенсивного вирощування та відгодівлі молодняка худоби;

- застосування, за можливості, комплексної механізації, автоматизації та комп'ютеризації всіх виробничих процесів вирощування й відгодівлі худоби;

- поглиблення спеціалізації господарств на виробництві яловичини;

- доведення в сільськогосподарських підприємствах з відгодівлі ВРХ розмірів ферм до 2-3 тис. гол. (не менше), а розмірів комплексів – до 3–6 тис. гол.;

- за рахунок організації нових та вдосконалення існуючих репродукторів худоби м'ясного напрямку розширення племінної бази спеціалізованого м'ясного скотарства;

- забезпечення зростання економічної ефективності виробництва яловичини за рахунок зниження затрат на одиницю продукції і вдосконалення відносин сільськогосподарських товаровиробників із переробними підприємствами;

- встановлення закупівельних цін на м'ясних тварин ВРХ, що реалізована переробним підприємствам, на 25 % вищими порівняно з молочною худобою.

Основні напрями розвитку м'ясного скотарства на регіональному рівні повинні передбачати такі заходи:

1) освоєння в галузі скотарства ресурсощадних екологічно безпечних технологій, підготовку кадрів масових професій й підвищення їхньої кваліфікації, створення сільських дорадчих служб;

2) розширення інфраструктури закладів, що надають сервісні послуги з питань селекції й відтворення худоби, а також заготівлі, переробки та реалізації продукції скотарства;

3) залучення для фінансування м'ясного скотарства коштів місцевого бюджету.

На рівні ж сільськогосподарських підприємств, що спеціалізуються на розведенні м'ясної худоби, потрібно впроваджувати такі заходи, як забезпечення: необхідних обсягів кормовиробництва (72,8–75,6 ц к. од. на одну корову), зростання ефективності селекційно-племінної роботи, сприятливих умов годівлі та утримання тварин, належного рівня ветеринарного обслуговування.

Формування в галузі м'ясного скотарства ринкових відносин повинно будуватися на таких основних принципах, як ощадливість, конкуренція, захист прав товаровиробників і споживачів.

Важливим завданням на сьогодні є нарощування обсягів реалізації екологічно безпечної м'ясної продукції, яка зараз користується особливим ринковим попитом. Цього можна досягти:

- запровадженням цін підтримки;
- формуванням оптових ринків;
- створенням інфраструктури ринку і стимулюванням розвитку біржової торгівлі, створенням системи збуту продукції м'ясного скотарства завдяки формуванню заготівельно-збутових кооперативів, аукціонів живої худоби, кооперативних агроторгових домів;
- спрямуванням інвестицій у розвиток ресурсного потенціалу підприємств, що спеціалізуються на розведенні м'ясної худоби, а також переробної промисловості;

- вжиттям заходів із захисту внутрішнього ринку, що не входять у суперечність із правилами й вимогами СОТ;
- проведенням аналізу та моніторингу цін і прогнозуванням становища на ринку яловичини;
- наданням кон'юнктурної інформації про ціни попиту й пропозиції на яловичину учасникам (операторам) ринку.

Ринок продукції м'ясного скотарства забезпечить безперервність постачання споживачам високоякісної яловичини, що одержана від м'ясної худоби, стабільні зростаючі обсяги її купівлі-продажу, а також сформує такий рівень цін на яловичину, який задовольнятиме потреби суб'єктів ринку. Для прискореного формування поголів'я м'ясної худоби і його збільшення та зростання обсягів виробництва яловичини високої якості, молочної телятини і якісних шкур товарні господарства повинні застосовувати:

1) промислове, перемінне і ротаційне схрещування близько 30 % маток молочних і молочно-м'ясних порід із бугаями м'ясних порід, адже це забезпечить зростання на 25-30 % середньодобових приростів живої маси, зниження на 30-35 % витрат кормів на кілограм приросту, збільшення на 10-15 % забійної маси, на 2-5 % – забійного виходу, поліпшення смакових якостей м'ясної продукції;

2) використання високопродуктивних спеціалізованих м'ясних порід, які мають відтворну здатність, що становить не менше ніж 85-90 %, забезпечують середньодобовий приріст живої маси у всіх статево-вікових групах м'ясної худоби 750-800 г та 450-500 кг яловичини у живій масі на корову за рік.

Для ефективного ведення м'ясного скотарства важливим чинником є застосування сучасних технологій, а саме: безприв'язного утримання всіх статево-вікових груп тварин в зимово-стійловий період на глибокій підстилці у приміщеннях полегшеного типу із забезпеченням вільного виходу на вигульні майданчики; пасовищного утримання худоби впродовж 9-10 місяців на рік з комбінованим використанням пасовищ та кормів зі сховищ; сезонних отелень корів у лютому – квітні, що забезпечить утримання на пасовищах підсисних

корів із телятами до 300 днів; підсисного методу вирощування телят до віку 6-8 місяців; завершальної відгодівлі до високих вагових кондицій надремонтного молодняка. Для годівлі м'ясної худоби потрібно використовувати корми власного виробництва, при цьому в зимово-стійловий період максимально згодовувати дешеві грубі і соковиті корми, а в літній період – пасовищні корми, забезпечуючи в раціонах оптимальний вміст високобілкових зернових й інших кормів.

В економічному механізмі забезпечення прискореного розвитку м'ясного скотарства важливими складовими є організаційні заходи, а саме:

- організація виставок і рекламування продукції м'ясного скотарства, організація аукціонів племінної м'ясної худоби;
- створення регіональних асоціацій власників м'ясної худоби, вдосконалення їхньої організаційної структури;
- на базі провідних аграрних вузів підготовка кадрів для розвитку м'ясного скотарства;
- вивчення досвіду країн, у яких високо розвинуте м'ясне скотарство, стосовно організації глибокої переробки й вигідного збуту продукції м'ясного скотарства та впровадження цього досвіду.

Регуляторна політика держави в галузі м'ясного скотарства повинна зосереджуватися на таких напрямках: забезпечення стабілізації і зростання поголів'я корів; пільгове державне інвестування виробничої бази аграрних підприємств, які збільшують поголів'я ВРХ, що сприяє розвитку інноваційного забезпечення технологічних й інтеграційних (горизонтальних і вертикальних) процесів; організація консалтингу й забезпечення суб'єктів ринку інформацією; формування ринкової інфраструктури для створення системи збуту; посилення державного контролю за нормативами і обсягом коштів, порядком їх надходження, системою податкових пільг, матеріального та морального заохочення.

3.3. Облікова складова управління витратами на біологічне перетворення у м'ясному скотарстві

Для забезпечення дієвого управління і державного регулювання в галузі м'ясного скотарства необхідне належне інформаційне забезпечення. Щоб забезпечити прибуткову діяльність агровиробників, потрібна якісна й повноцінна інформація стосовно управління витратами на біологічне перетворення у м'ясному скотарстві й відображення спожитих витрат, водночас на вищих рівнях управління необхідна інформація про умови зонального розвитку підгалузей тваринництва в розрізі витрат на продукцію, забезпечення сталої державної їх підтримки, особливо тих, які її найбільше потребують, а також стосовно агрологістики та загалом створення рівних економічних умов усім учасникам аграрного ринку.

З часу запровадження П(С)БО існує чимало суперечок щодо достовірності й повноти визначення витрат. На думку дослідників, «у більшості аграрних підприємств нині спостерігається розбалансована структура виробництва та спеціалізація на виробництві продукції сільськогосподарських культур, що виявилася останнім часом як основна складова частина експортного потенціалу та майже єдине джерело формування прибутку..., що диктує потребу в удосконаленні обліково-аналітичного забезпечення управління поточними біологічними активами тваринництва» [3, с. 572 бахчин].

Нині діють водночас як національні стандарти оцінки сільського господарства, так і галузева інструкція з визначення собівартості, цебто витрати на біологічне перетворення у тваринництві оцінюють за справедливою й історичною вартістю. Тому науковий пошук у цих питаннях залишається актуальним.

Щоб організувати та управляти процесом виробництва й контролювати рівень витрат з метою визначення рентабельності виробництва, виявлення резервів, формування цін, зниження витрат виробництва і витрат на реалізацію

продукції, потрібне постійне володіння інформацією щодо реальної повної собівартості продукції.

Низка зарубіжних дослідників зазначає, що в М(С)БО 41 «Сільське господарство» (2000 р.) розкривається модель обліку справедливої вартості для сільськогосподарських активів і вимірювання витрат виробництва, на відміну від попереднього, що був заснований на історичній основі, способу оцінки. Своєю чергою, історична вартість в якості вимірювальної бази не відображає переоцінки доданої вартості, що створена внаслідок біологічної трансформації. Використання ж різних оцінних моделей спричинює істотні розбіжності в обсягах фінансових результатів на мікро- і макрорівнях сектору сільського господарства, що вимагає методичного вдосконалення.

Крім того, у світі відбувається дослідження бухгалтерською наукою економічної ситуації і порівняння її з використанням справедливої й історичної вартості в сільському господарстві. Експериментальна реалізація проєктів обліку за різними видами оцінок показує суттєві фінансові розбіжності, що може спричинити помилкову інтерпретацію результатів, що пов'язані з використанням облікової інформації. Водночас нині належне інформаційне забезпечення забезпечує успіхи у сфері біологічного перетворення, а тому становить основний напрям досліджень.

Оскільки для управління в галузі біологічного перетворення потреби в інформації є різноманітними, у питаннях її збору й систематизації виникає декілька підходів.

Щодо інформації, яка призначена зовнішнім користувачам, то у фінансовому обліку формуються дані щодо вартості продукції, яка базується на оцінці за ринковими (справедливими) цінами, а для потреб менеджменту підприємства внутрішньогосподарську собівартість продукції визначає управлінський облік за фактичними витратами.

Інструкція № 132 перелічує такі об'єкти обліку витрат (калькуляції) у тваринництві: ВРХ молочного напрямку; ВРХ м'ясного напрямку; свинарство;

вівчарство (козівництво); птахівництво; інкубація; конярство; кролівництво і звірівництво; рибництво, бджільництво, штучне осіменіння тварин і птиці.

Визначено такі стадії виробництва продукції тваринництва: 1) прийняття молодняку тварин (отриманого приплоду, придбаного) на облік; 2) переведення молодняку до категорії тварин на вирощуванні й відгодівлі (зокрема птиці, кролів, бджолиних сімей); 3) переведення тварин на вирощуванні й відгодівлі до основного стада (у разі, якщо це передбачає процес виробництва, наприклад, молока, молодняку, вовни); 4) оприбуткування, реалізація, використання для власних потреб продукції тваринництва – і тварин на вирощуванні й відгодівлі, і тварин основного стада (зокрема продукції, що отримана внаслідок вибракування тварин основного стада); 5) реалізація тварин на вирощуванні й відгодівлі й тварин основного стада.

Склад витрат, що пов'язані з біологічним перетворенням, формують такі витрати: прямі матеріальні; прямі на оплату праці; інші прямі; загальновиробничі.

Для обліку витрат на біологічне перетворення в тваринництві необхідно визначити групи біологічних активів, їхню первісну й справедливу вартість, документувати операції з біологічними активами, організувати аналітичний і синтетичний облік, відображати у фінансовій звітності вартість біологічних активів і накопиченої амортизації (стосовно довгострокових активів), формувати економічні показники використання біологічних активів, організувати внутрішній контроль біологічних активів тваринництва.

Повна схема обліку витрат і закриття рахунків виробництва не розкривається і в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315. Отже, потрібно узгодити з П(С)БО 30 «Біологічні активи» Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств.

Моделлю обліку, що запроваджена в П(С)БО 30, не передбачається традиційне закриття рахунків з обліку виробництва сільськогосподарської

продукції, позаяк не підлягає коригуванню оцінка оприбуткованої продукції, а різниця між витратами й вартістю оприбуткованої продукції, яка виникає на рахунку 23, належить або до доходів, або до витрат від первісного визнання. Оскільки моделлю не виключається калькулювання фактичної собівартості сільгосппродукції, однак і не враховується взаємозв'язок елементів системи управлінського обліку (обліку, планування, контролю, аналізу, бюджетування) і потреба розрахунків, то акумульовані дані не завжди узгоджуються зі системним фінансовим обліком, отже, це вимагає пошуку вузьких місць в обліку й визначення способів їх подолання (Додаток).

Усі розбіжності облікового забезпечення стосовно витрат на біологічне перетворення в тваринництві зведено до повноти облікових оцінок за справедливою чи історичною вартістю. Вирішення проблеми справедливої й історичної вартості витрат на біологічне перетворення в тваринництві можливе в межах фінансового й управлінського обліку. Однак на сьогодні немає загально визнаної методики управлінського обліку, яка була б обов'язковою до застосування. А тому, на думку дослідників, вважати визначення собівартості продукції його прерогативою не варто, оскільки це не вирішує проблеми.

Зарубіжні вчені, у тому числі J. M. Argilés та H. Voňušová [78], вважають, що облік за історичною вартістю більш прийнятний у галузі рослинництва, а вимірювання справедливою вартістю – з метою обліку біологічного перетворення у тваринництві.

Відступ від історичного обліку витрат надто радикальний і створює в усьому світі низку як теоретичних, так і практичних проблем. Базова умова визначення справедливої вартості полягає в тому, що справедливую вартість визначають для всіх біологічних активів, попри те, що активного ринку останніх не існує. Натомість в М(С)БО 41 узагальнено оцінку справедливої вартості для всіх біологічних активів, однак різні активи мають призначення для різного споживання – підвищення вартості чи продажу, а це сприяє недоотриманню інформації в кожному випадку.

З метою наближення вітчизняного бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів необхідно створити єдині методологічні й методичні основи інформаційного забезпечення витрат на вирощування біологічних активів тваринництва з урахуванням чинних положень (стандартів) бухгалтерського обліку й економічної сутності показника; посилити контролюючі, регулюючі, прогностичні функції обліку; створити умови одержання повної, оперативної й достовірної інформації для ефективного управління в галузі тваринництва.

Запроваджено певні зміни з метою розширити інформаційні можливості витрат на біологічне перетворення в тваринництві. Зокрема, 21.02.2008 р. Міністерство аграрної політики України затвердило Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів. Крім того, налагоджується збирання інформації стосовно екологічного обліку діяльності тваринницьких підрозділів.

Позаяк Україна прийняла зобов'язання щодо наближення своєї нормативно-правової бази до законодавства ЄС, то діапазон завдань обліку широкий, зокрема й стосовно регулювання тваринництва. До кінця 2017 р. повинна була бути інтегрованою в українське законодавство більшість директив ЄС, однак значну частину визначальних заходів стосовно впровадження екологічних директив так і не було завершено. Ці директиви охоплюють також питання впровадження найкращих доступних технологій, звітування, моніторингу, доступу до інформації та участі в процесі прийняття рішень громадськості.

Підсумовуючи викладене, бачимо необхідність у розширенні методичної бази щодо інтегрованої моделі обліку витрат на біологічне перетворення в тваринництві (рис. 3.3).



Рис. 3.3. Інтегрована модель обліку витрат на біологічні перетворення у тваринництві

У запропонованій інтегрованій моделі теоретично узагальнюється фінансовий та управлінський облік витрат, враховуючи принцип комплексності використання для потреб інтегрованого обліку витрат інформації з різним ступенем деталізації. Рівні формування справедливої та історичної вартості виділено окремо.

Отже, для вдосконалення обліку витрат на біологічне перетворення в тваринництві необхідні: уточнення об'єктів біологічних активів тваринництва, ними є групи біологічних активів за їхньою первісною та справедливою вартістю, точне документування операцій з біологічними активами, достовірність і надійність аналітичного та синтетичного обліку, реальне відображення у фінансовій звітності вартості біологічних активів та накопиченої амортизації (стосовно довгострокових активів), економічні показники використання біологічних активів, належна організація обліку та внутрішнього контролю останніх.

Зазначені передумови й складові формування витрат на біологічне перетворення в тваринництві посприяють кращому розумінню вимог міжнародних стандартів обліку й застосуванню їх у галузі, сприятимуть підвищенню якості бухгалтерського обліку продукції тваринництва, повноті відображення інформації щодо обліку витрат, наближенню облікової аграрної науки до практики. Загалом ці елементи новизни посприяють удосконаленню П(С)БО 30 «Біологічні активи» й галузевого обліку в сільському господарстві.

4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

4.1. Аналіз стану охорони праці

Належна організація роботи з охорони праці – одна з найважливіших умов спаду травматизму на виробництві, професійних захворювань і підвищення продуктивності праці. Отож, у всіх підрозділах підприємства власник або уповноважений ним орган повинен забезпечити безпечні й нешкідливі умови праці.

Умови праці на робочому місці, безпека технологічних процесів, машин, механізмів, устаткування та інших засобів виробництва, стан засобів колективного й індивідуального захисту, які застосовують працівники, а також санітарно-побутові умови, здебільшого відповідають вимогам нормативних актів про охорону праці.

Об'єктом дослідження є ПОСП ім. Шевченка, яке розташоване у Горохівському районі Волинської області. Територія землекористування ПОСП ім. Шевченка охоплює села Угринів, Дубова Корчма, Михли, Загаїв.

Середньооблікова кількість працівників, зайнятих у сільськогосподарському виробництві, станом на 1 січня 2020 року становила 230 осіб, з яких 151 чол. зайняті в тваринництві. Середньомісячна заробітна плата у господарстві досить висока і становить понад 11000 грн. Упродовж досліджуваного періоду вона зросла на 80%. Працівники рільничої бригади є сезонними, а працівники ферм – постійними.

Природні умови задовольняють вимоги розвитку тваринництва й рослинництва.

Відповідальність за організацію охорони праці покладено на керівництво господарства. Контроль за дотриманням законодавства здійснюють профспілковий комітет та інженер з техніки безпеки. Також до їх обов'язків входить перевірка проведення різних видів інструктажів. Усі працівники господарства раз на рік проходять медичний огляд.

Організацію охорони праці у ПОСП ім. Шевченка здійснюють відповідно до Закону України «Про охорону праці» [56] та Кодексу цивільного захисту України [27]. На їх основі у господарстві розроблено Положення про систему управління охороною праці. Для цього готують наказ із зазначенням відповідального за охорону праці у бригадах, на фермі, в інших підрозділах і загалом у господарстві.

За охорону праці у ПОСП ім. Шевченка відповідає директор, здійснюючи загальний контроль загалом у господарстві з дотриманням інструктажів та інших заходів з охорони праці. На фермах і у бригадах за охорону праці відповідають керівники цих підрозділів.

Влаштовуючись на роботу у ПОСП ім. Шевченка, працівник проходить вступний інструктаж з техніки безпеки, який проводить керівник або інженер із техніки безпеки. Безпосередньо у підрозділах керівники цих об'єктів проводять первинний інструктаж. У разі зміни технічного процесу, зношення або модернізації обладнання, впровадження нових технологій, наявності випадків травматизму здійснюють позапланові інструктажі з охорони праці.

Окрім того, на підприємстві проводять повторний на робочому місці й цільовий інструктажі. Приймаючи на практику студентів, також проводять вступний інструктаж з техніки безпеки. Періодичні інструктажі обов'язкові і перед весняно-польовими роботами та збиранням урожаю, на інших же роботах – здебільшого раз на шість місяців. Проведення інструктажу реєструють у журналі реєстрації інструктажів з техніки безпеки.

Згідно з внутрішнім трудовим розпорядком, працівники мають право на щотижневі вихідні дні та щорічну оплачувану відпустку. Для працівників господарства встановлений шестиденний робочий тиждень з одним вихідним. Напередодні святкових і неробочих днів тривалість роботи працівників скорочують на одну годину. У господарстві є необхідні заходи з метою запобігання пожежам. При цьому намагаються правильно розміщувати машини й обладнання; організувати пожежну службу; окрім того, на території складів

заборонено курити; практично на всіх об'єктах встановлено вогнегасники. За пожежний стан господарства персонально відповідальні керівники підрозділів.

Підприємству притаманний високий рівень зношеності основних засобів. Тож у процесі виконання робіт можна застосовувати винятково технічно справні інструменти й механізми. На небезпечних зонах механізмів встановлені захисні засоби.

У процесі перевірки у ПОСП ім. Шевченка стану охорони праці у виробничих, адміністративних, допоміжних, складських приміщеннях було виявлено певні недоліки, а саме: недостатньо освітлені адміністративні приміщення, де підвищена вологість повітря, неналежне прибирання тощо. Працівники обслуговчих і допоміжних підрозділів не повною мірою забезпечені спецодягом і засобами захисту.

Вимоги пожежної та електробезпеки переважно дотримано, однак у господарстві бракує попереджувальних написів і протипожежних засобів. Також не всі рухомі частини машин, транспортерів оснащені попереджувальними написами.

Через шкідливі чинники на виробництві у працівників не виключені гострі професійні чи хронічні отруєння і захворювання. Люди, що працюють з токсичними речовинами, частіше хворіють на загальні захворювання, які минають у них важче, а процес одужання повільніший. Тому розраховують показник частоти випадків захворювань $P_{чз}$, показник важкості захворювань $P_{тз}$, та показник втрат працездатності $P_{дз}$ через хвороби, які припадають на сто працівників:

$$P_{тз} = 3 \times \frac{100}{P}, \quad (4.1)$$

$$P_{вз} = \frac{Дз}{З}, \quad (4.2)$$

$$P_{дз} = Дз \times \frac{100}{P} \quad (4.3)$$

де $З$ – кількість випадків захворювань за звітний період; $Дз$ – кількість днів непрацездатності через захворювання працівників за той самий період; P – загальна кількість працівників.

Основні показники виробничого травматизму у підприємстві подано в табл. 4.1.

Таблиця 4.1

Основні показники виробничого травматизму у ПОСП ім. Шевченка

Показник	Умовне позначення	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. у % до 2018 р.
Середньоспискове число працівників, осіб	<i>P</i>	221	224	230	104,2
Асигновано на охорону праці, тис. грн:	<i>Ан</i>	215	254	312	145,1
у т.ч. витрати на спецодяг	<i>Во</i>	180	201	286	158,9
Витрати протипожежні, тис грн	<i>Вп</i>	29	29	29	-
Фактично витрачено на одного працюючого, грн	<i>Аф</i>	2028,7	2710,0	2411,8	118,9
Кількість захворювань	<i>З</i>	29	38	31	106,9
Кількість днів непрацездатності через травми	<i>Дт</i>	118	139	145	122,0
Показник частоти захворювань	<i>Пчз</i>	11,1	15,8	5,2	46,8
Показник тяжкості захворювань	<i>Птз</i>	5,5	3	8	145
Показник втрат працездатності через захворювання	<i>Пвз</i>	51	47,4	42,0	82,4

У табл. 4.1 застосовано статистичний метод аналізу охорони праці, який дає змогу проаналізувати загальний її рівень. За звітний період у підприємстві не спостерігали випадків травматизму, тож розраховано лише показники захворювання, які є в межах нижче за середні в галузі. Забезпечення належних умов праці на робочих місцях потребує певних витрат. Серед таких у ПОСП ім. Шевченка можна виокремити витрати на придбання спецодягу, адже відповідно до чинного законодавства цю вимогу покладають на адміністрацію підприємства.

4.2. Планування заходів з покращання охорони праці та їх фінансування

У перспективному плані розвитку підприємства вказано необхідну кількість проведення ремонтних робіт у деяких виробничих приміщеннях, що

дасть змогу вдосконалити умови праці зайнятих у таких підрозділах працівників. Заплановано також консультації з охорони праці висококваліфікованих спеціалістів, викладачів університетів, лекції про необхідність дотримання правил техніки безпеки на виробництві.

Для того щоб поліпшити умови праці, доцільно впровадити також інші заходи, зокрема з уведенням нових технологій, естетичного оформлення виробничих приміщень, консультацій із використанням таблиць, макетів, плакатів тощо. Економічний стан підприємства дає змогу збільшити витрати коштів на впровадження низки таких заходів, втім повне їх здійснення вимагає значних видатків, тож найближчим часом не планується.

Стратегія забезпечення природно-техногенної безпеки територій передбачає здійснення робіт за двома напрямками. Перший – попередження надзвичайних ситуацій природного і техногенного характеру, реалізація комплексу заходів, спрямованих на зниження ризику від джерел надзвичайних ситуацій. Другий – пом'якшення наслідків впливу надзвичайних ситуацій природного і техногенного походження на основі підвищення оперативності й ефективності реагування в надзвичайних ситуаціях. Заходи з покращання охорони праці та вартість їх проведення подано у табл. 4.2.

Таблиця 4.2

**Заходи з покращання охорони праці та витрати коштів
у ПОСП ім. Шевченка, 2020 р.**

Зміст заходів	Вартість робіт, грн	Відповідальна особа
Розміщення попереджувальних плакатів та написів у місцях підвищеної ймовірності травматизму	8120	Керівник
Поліпшення санітарно-гігієнічних умов праці у виробничих приміщеннях	21000	Керівник
Забезпечення виробничих приміщень новими вогнегасниками, засобами медичної допомоги	15761	Керівник
Встановлення огорож біля силосних ям	9400	Керівник
Налагодження пошкодженої ізоляції на живильних кабелях	6160	Керівник
Проведення інструктажів з поводження з машинами, устаткуванням та іншими засобами виробництва, використанням засобів захисту, виконанням робіт відповідно до вимог щодо охорони праці	x	Керівник
Всього витрат	60441	x

Відповідно до даних табл. 4.2, для поліпшення умов охорони праці господарству потрібно виділити суму в розмірі 60441 грн. Стосовно економічного результату, впровадження заходів поліпшення умов праці дасть змогу заощадити за рахунок зменшення збитків унаслідок аварій, нещасних випадків в економіці загалом і на кожному підприємстві зокрема.

4.3. Економічна ефективність заходів з поліпшення охорони праці

Заходів із поліпшення умов праці вживають для забезпечення безпечних умов праці доведенням до нормативного рівня показників виробничого середовища за елементами умов праці, захисту працівників від впливу небезпечних і шкідливих виробничих чинників.

Показниками ефективності заходів з поліпшення умов праці є:

- зміни стану умов праці: зміна кількості засобів виробництва відповідно до вимог стандартів безпеки праці; поліпшення санітарно-гігієнічних показників тощо;

- соціальні результати заходів: збільшення кількості робочих місць, що відповідають нормативним вимогам; зниження рівня виробничого травматизму тощо;

- економічні результати заходів щодо поліпшення умов праці – виражаються як економія за рахунок зменшення збитків унаслідок аварій, нещасних випадків і професійних захворювань в економіці загалом і на кожному підприємстві.

Заходи з охорони праці передбачають певний соціальний і економічний ефект, який виражається, по-перше, зростанням продуктивності праці, обсягу випуску продукції за рахунок повного використання номінального фонду робочого часу і основних виробничих фондів, по-друге – зменшенням матеріальних затрат унаслідок травматизму і захворювань за рахунок зниження оплати листків непрацездатності.

Для оцінювання ефективності заходів з поліпшення стану охорони праці треба порівняти наслідки травматизму у грошовому виразі, а також затрати до й після їх впровадження.

Крім того, варто порівнювати економічну ефективність заходів для попередження нещасних випадків (E).

$$E = Q - E_n(K_2 - K_1), \quad (4.4)$$

де Q – річна економія внаслідок зниження травматизму; E_n – нормативний коефіцієнт ефективності заходів охорони праці; $E_n = 0,08$; K_2, K_1 – витрати для впровадження заходів з метою попередження нещасних випадків за попередній і звітні роки.

До заходів із поліпшення умов праці належать усі види діяльності, спрямовані на попередження, нейтралізацію чи зменшення негативного впливу шкідливих і небезпечних виробничих чинників на працівників.

У результаті виконання заходів з охорони праці створюється певний соціальний і економічний ефект, який виражається: з одного боку, підвищенням продуктивності праці, збільшенням обсягу випуску продукції за рахунок повного використання номінального фонду робочого часу і основних виробничих фондів, з іншого – спадом матеріальних затрат через травматизм і захворювання за рахунок зменшення оплати листків непрацездатності.

4.4. Безпека в надзвичайних ситуаціях

У разі надзвичайних ситуацій керівництво підприємства забезпечує своїх працівників засобами індивідуального й колективного захисту, організовує виконання евакуаційних заходів, створює сили для ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій та забезпечує їх готовність до практичних дій; інші заходи цивільного захисту; бере на себе пов'язані з цим матеріальні та фінансові витрати в порядку й обсягах, передбачених законодавством України.

Територія господарства розташована в сільській місцевості, і на його належну діяльність можуть негативно вплинути насамперед загрози

природного характеру. Серед стихійних метеорологічних явищ найбільша питома вага припадає на сильні дощі, які у свою чергу зумовлюють появу паводків і підтоплень. Має місце загроза дощових паводків. Особливу небезпеку в зимовий період становлять сильні снігопади і хуртовини та надмірне налипання снігу. Потужні снігопади спричинюють ускладнення руху транспорту на окремих ділянках доріг. Можливий крупний град (діаметром 20 мм і більше), який зумовлює пошкодження й винищення сільськогосподарських посівів та будівель. Імовірні також надзвичайні ситуації техногенного характеру – транспортні аварії, пожежі тощо, що виникають унаслідок необережного поводження з вогнем, під час замикання чи перевантаження електродвигунів та силових мереж, витіки пально-мастильних матеріалів або отрутохімікатів унаслідок необережного поводження з ними тощо. На відвернення таких небезпек має бути зорієнтована робота керівництва господарства з попередження ситуацій надзвичайного характеру.

Стратегія забезпечення природно-техногенної безпеки територій передбачає проведення робіт за двома напрямками. Перший – попередження надзвичайних ситуацій природного і техногенного характеру, реалізація комплексу заходів, спрямованих на зниження ризику від джерел надзвичайних ситуацій. Другий – пом'якшення наслідків впливу надзвичайних ситуацій природного і техногенного походження на основі підвищення оперативності та ефективності реагування у надзвичайних ситуаціях.

Упровадження відповідних заходів на рівні окремого сільськогосподарського підприємства передбачає навчально-методичне забезпечення його керівництва, забезпечення надійної інформаційної системи, дотримання вимог екологічнобезпечного агровиробництва.

Висновки та пропозиції

В Україні м'ясне скотарство в кризі. Поголів'я м'ясної худоби в різних господарствах значно скоротилося. Особливо серйозна ситуація у сільськогосподарських підприємствах, які до реформи були основними виробниками яловичини.

Провівши аналіз сучасного стану організації та методики обліку біологічного перетворення в м'ясному скотарстві, можна сформувати наступні висновки:

1. В основі обліку, аналізу й калькулювання собівартості продукції лежить групування видів витрат за окремими їх ознаками. Крім того, групування витрат допоможе знайти вихід з нестандартних ситуацій, приймати рішення, освоюючи нові сфери діяльності. Важливим є групування витрат не тільки для того, щоб визначити собівартість, але й з метою встановити певне співвідношення між витратами для взаємного їх контролю та узгодження. У вітчизняній науці і практиці визначено різноманітні класифікаційні групи витрат.

2. Доцільно вести облік за елементами витрат, кожний з яких становитиме окрему статтю. Комплексну статтю, яка складатиметься з кількох елементів, становитимуть витрати на організацію виробництва і управління. Поелементний облік сприяє посиленню контролю витрат і поглибленню економічного аналізу. Деякі статті й елементи витрат, такі як витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи, між собою збігаються, а деякі зі статей за найменуванням з виділеними елементами не збігаються, однак є елементними за своїм змістом (роботи і послуги, сировина і матеріали).

3. На основі проведених досліджень систематизовано обліково-економічну сутність таких категорій, як «витрати», «затрати», «собівартість», у системі обліку сільгосппідприємства, розкрито взаємозв'язок між ними, а також їхню взаємозалежність і взаємозумовленість. Систему обліку витрат

вибирають залежно від виду діяльності, стадії життєвого циклу, особливостей прийняття рішень в управлінні підприємством, фінансового стану тощо.

4. Для застосування зарубіжних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на вітчизняних підприємствах, потрібно здійснити значні зміни в підходах до калькулювання, усвідомити його значення в управлінні підприємством. Вітчизняні підприємства змушені будуть знехтувати затратною методикою ціноутворення, а як засіб управління собівартістю і підвищення своєї конкурентоспроможності використовувати ціну готової продукції.

5. ПОСП ім. Шевченка спеціалізується на молочному скотарстві та переробці молока. Крім того, тут вирощують зернові та сою і ріпак. У підприємстві виробляють корми власного виробництва та використовують 151 га пасовищ для пасовищного утримання худоби. Основну суму виручки від продукції рослинництва підприємство отримує від реалізації зернових (31,1 %) та насіння олійних культур – ріпаку, кользи та бобів сої (19,2 %). Реалізація молока забезпечує господарству основну частину виручки – 46,1 %. Реалізація сільськогосподарських тварин формує тільки 3,6 % виручки від реалізації продукції сільського господарства, оскільки тварини є побічною продукцією молочного скотарства. Частка чистого доходу від реалізації ВРХ становить 3,6 %, тобто незначно зросла порівняно з 2018 р. Такий низький рівень, як уже зазначалося, зумовлений тим, що продукція м'ясного скотарства є побічною в господарстві, основна спеціалізація якого – виробництво молока.

6. Провівши аналіз показників, наведених у табл. 2.4, показує, що позитивним є зростання власного капіталу (на 39,3 %) та необоротних активів (на 55,4 %). Необоротні активи зросли в основному за рахунок зростання вартості довгострокових біологічних активів. Це свідчить про значне розширення господарської діяльності підприємства повністю за рахунок власних джерел фінансування. Дебіторська заборгованість зменшилася на 19,2 %, що є позитивним явищем, адже засвідчує вчасну оплату покупцями за відвантажену продукцію. Негативними є наявність та збільшення кредиторської

заборгованості за розрахунками з бюджетом, зі страхування, а особливо з оплати праці, відповідно на 14,2 %, 51,1 % та 11,4 %. Натомість кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги зменшилась на 93,5 %, що свідчить про вчасні розрахунки кредиторів. Зростання певних видів кредиторської заборгованості вказує на заборгованість за розрахунками.

7. Поголів'я худоби в ПОСП ім. Шевченка постійно зростає. На кінець 2020 р. воно становило 2054 голови, що на 17,7 % більше, ніж на початок аналізованого періоду. Основну частку (31,1 %), яка постійно зростає, становлять телята до 1 року, що свідчить про постійне омолодження стада. У господарстві використовують штучне осіменіння і бугаїв не утримують. Основна частка стада – це корови, оскільки саме виробництво молока є основною метою виробничої діяльності. Тварини на вирощуванні є побічною продукцією молочного скотарства. Значна частка стада щороку поповнюється за рахунок одержаного приплоду. Телят залишають для поповнення і оновлення стада, бичків відгодовують і реалізують на забій.

8. Як свідчать дані табл. 2.8, протягом повного періоду дослідження жива маса одержаного приплоду зросла на 3,9 %. Жива маса приросту тварин від відгодівлі зросла на 24,4 % і становила 240 ц. Темпи росту живої маси приросту суттєво перевищують темпи росту живої маси приплоду, що свідчить про покращання якості годівлі і значно впливає на ефективність виробництва.

9. Кількість тварин, реалізованих на забій, незначно скоротилась і становила 456 голів. Однак жива маса тварин, реалізованих на забій, скоротилася суттєво – 17,2 %, в основному за рахунок реалізації на забій худоби з нижчою вагою. Якщо у 2018 р. середня вага 1 голови, реалізованої на забій, становила 496,7 кг, то у 2020 р. – 416,9 кг, або на 16,2 % менше. Господарству не вигідно довго утримувати худобу на відгодівлі, і її швидше реалізують на забій. Однак реалізація з такою низькою вагою суттєво впливає на ефективність виробництва м'яса. Середньодобові прирости тварин на відгодівлі зросли на 26,1 %, що свідчить про якість годівлі і зростання продуктивності в галузі.

10. Важливою категорією під час дослідження економічної ефективності виробництва продукції м'ясного скотарства є собівартість виробництва приросту живої маси. Вона поєднує в собі всі грошові, матеріальні і трудові витрати, які затрачені на виробництво одиниці продукції галузі. Аналіз, проведений у табл. 2.9, свідчить про зростання виробничих витрат на виробництво приросту живої маси худоби. Загальні витрати зросли на 52,8 %, а витрати на 1 ц приросту живої маси – на 84,5 %. Відповідно зросла й собівартість 1 ц живої маси приросту тварин від відгодівлі – з 5393,9 грн у 2018 р. до 6622,1 грн у 2020 р., або на 22,8 %, що в результаті негативно позначилось на ефективності виробництва в галузі. В основному худобу підприємство реалізує переробним підприємствам (92,4 %), а решту – на ринку. Забій тварин відбувається на об'єктах, пристосованих для забою (бойнях). Галузь м'ясного скотарства в досліджуваному господарстві є збитковою. Рівень збитковості 2018 р. становив 23,5 %, що є дещо нижчим порівняно з 2020 р. (55,5 %).

11. За аналізований період досить помітне зниження закупівельних цін на м'ясо – на 38 %. У 2020 р. реалізаційна ціна 1 кг становила 20,16 грн. Зниження ваги тварин, реалізованих на забій, у поєднанні зі зниженням закупівельних цін негативно вплинуло на вартість реалізованої продукції, яка зменшилася майже удвічі. Результатом цього і є зростання собівартості виробництва живої маси на 22 %. Рівень збитковості виробництва м'яса становить 55,5 %. Від виробництва м'яса підприємство у 2020 р. одержало збитку на суму 4741,9 тис. грн, що у 2,5 рази більше порівняно з 2018 р.

12. У ПОСП імені Шевченка для обліку біологічного перетворення в м'ясному скотарстві використовується низка первинних документів, які передбачені для обліку цього процесу. Слід відзначити своєчасність складання первинних документів та наявність усіх необхідних реквізитів. Синтетичний і аналітичний облік біологічного перетворення ведуть згідно зі встановленими вимогами з використанням реєстрів, рекомендованих Методичними рекомендаціями № 390.

13. Ефективність виробництва будь-якої продукції відображається за допомогою, зокрема, такого важливого показника, як собівартість одиниці продукції. За звітний рік загальна сума витрат на виробництво продукції м'ясного скотарства, без вартості гною, що був оцінений за нормативною оцінкою становила 16369,4 тис грн., а кількість приросту живої маси ВРХ дорівнювала 2471,94 ц. Отже, фактична собівартість продукції ВРХ на відгодівлі відповідно становила 6622,1 грн.

Узагальнюючи викладене можна зробити наступні пропозиції щодо організації та методики обліку біологічного перетворення в м'ясному скотарстві у ПОСП ім. Шевченка:

- встановлено значення витрат виробництва як базової складової системи обліку біологічного перетворення в м'ясному скотарстві;

- здійснено порівняння вітчизняного і зарубіжного досвіду обліку витрат виробництва та калькулювання, визначено облікові пріоритети для процесів біологічного перетворення у м'ясному скотарстві;

- обґрунтовано і висвітлено ключові передумови впровадження центрів відповідальності як елементів організації управлінського обліку витрат у м'ясному скотарстві;

- з'ясовано можливості оцінки продукції м'ясного скотарства за методами історичної та справедливої вартості, що сприятиме підвищенню інформаційного забезпечення управління витратами на біологічне перетворення у тваринництві.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрійчук В. Г. Сучасний аспект методології наукових досліджень. *Економіка АПК*. 2016. № 7. С. 87–94.
2. Атамас П.Й. *Управлінський облік*. Київ: ЦНЛ, 2006. 440 с.
3. Бахчиванжи Л. А., Златов М. М. Діагностика стану обліково-аналітичного забезпечення управління поточними біологічними активами тваринництва у сільськогосподарських кооперативах. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 15. С. 572–578.
4. Бондар І.Ю., Пахомов В.І. *Управління витратами виробництва та собівартість продукції: навч. посіб.* Київ: КДТЕУ, 2000. 64 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. №1(22). С. 11–18.
6. Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Євдокимов В. В., Легенчук С. Ф. *Інформаційні системи і технології в обліку: підруч. для студ. ВНЗ. 3-тє вид., перероб. і допов.* Житомир: Рута, 2007. 468 с.
7. Бухгалтерський облік формування витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). *Все про бухгалтерський облік*. 2009. № 91. С. 23–26.
8. Бухгалтерський управлінський облік: підручник / за ред. д. е. н., проф. Ф. Ф. Бутиця. 3-тє вид., допов. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2005. 480 с.
9. Вакулюк С.А., Ковальчук М.С. Стан розвитку галузі та ключові особливості обліку витрат і виходу продукції тваринництва. *Ефективне управління економікою на державному та регіональному рівнях: зб. тез наук. робіт учасників Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 2 жовт. 2021 р.) / ГО «Центр економічних досліджень та розвитку»*. Одеса: ЦЕДР, 2021. С. 95–99.
10. Гнатишин Л. Б. *Організація обліку: навч. посіб.* 2-ге вид., перероб. і допов. Львів: Магнолія–2006, 2016. 438 с.

11. Голов С. Ф. Управлінський облік. Київ: Лібра, 2003. 704 с.
12. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: www.rada.gov.ua.
13. Грищук М. В. Основи охорони праці: підручник. Київ: Кондор, 2005. 238 с.
14. Дерій В.А. Термін «витрати» та його трактування для потреб обліку і контролю. *Галицький економічний вісник*. 2010. № 1(26). С. 154–160.
15. Дисциплінарна матриця управлінської звітності: монографія / В. В. Сопко та ін.; за заг. ред. В.В. Сопко. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. 456 с.
16. Друри К. Управленческий и производственный учёт: пер. с англ. Москва: Юнити-Дана, 2010. 1423 с.
17. Економіка виробничого підприємництва: навч. посіб. / Й. М.Петрович та ін. 3-тє вид., випр. Київ: Т-во «Знання», КОО, 2002. 405 с.
18. Задорожна Н. В. Мікроекономічна теорія виробництва і витрат: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2003. 219 с.
19. Івашкевич В. Б. Організація управлінського обліку по центрах відповідальності та місцях формування витрат. *Бухгалтерський облік*. 2000. № 5. С. 15–18.
20. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 лист. 1999 р. № 291, із змінами і доповненнями від 25 вер. 2009 р. № 1125. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an/4/REG4186.html#4.
21. Історія економічних вчень: навч. посіб. / за ред. В. В. Кириленка. Тернопіль: Екон. думка, 2007. 233 с.
22. Калюга Є. В. Витрати бюджету як об'єкт бухгалтерського обліку. *ScienceRise*. 2015. № 12(1). С. 31–35. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/texs_2015_12\(1\)](http://nbuv.gov.ua/UJRN/texs_2015_12(1)).
23. Клименко О.П. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку поточних

біологічних активів тваринництва. *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 1. С. 94–97.

24. Ковальчук М. С., Вакулюк С. А. Особливості обліку розрахунків із покупцями та замовниками. *Світ економічної науки*: зб. тез Міжнар. наук. інтернет-конф., 26 груд. 2018 р. Тернопіль. Вип. 10. С. 55–58.

25. Ковальчук М., Вакулюк С. ПДВ як форма універсального акцизу: сутність та фіскальна роль. *Тенденції та перспективирозвитку економіки, підприємництва, торгівлі, біржової діяльності*: зб. матеріалів Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф. (30 лист. 2020 р.). Кам'янець-Подільський: ПДАТУ, 2020. С. 209–213.

26. Кодекс законів про працю України. Ужгород: ІВА, 1998. 268 с.

27. Кодекс цивільного захисту України від 1 лип. 2013 р. (зі змінами і доповненнями від 27.03.2014 р. № 1166 VII). URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T125403.html.

28. Конституція України: прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 черв. 1996 р. URL: http://advoc.kiev.ua/Zone10_7.htm.

29. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315, зі змінами і доповненнями від 02.06.2010 р. № 302. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF10044.html.

30. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2001. № 18. С. 20–42.

31. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, із змінами та доповненнями: затв. наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007р. № 373. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07#Text>.

32. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств: затв. наказом

Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390. URL: <http://zakon.nau.ua>.

33. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів: наказ Міністерства аграрної політики України від 27.09.2007 р. № 701. URL: <http://uazakon.com>.

34. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах: затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN39760.html.

35. Мешко І. М. Історія економічних вчень: Основні течії західно-європейської та американської економічної думки: навч. посіб. Київ: Вища шк., 1994. 175 с.

36. Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Баранік О. О., Кабацька А. М. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах: навч. посіб. Київ: Центр навч. літ., 2008. 472 с.

37. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, МСФЗ для МСП, включаючи МСБО та тлумачення КТМФЗ, IASB; Список, Стандарт: міжнар. документ від 01.01.2012 р. (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

38. Моссаковський В. Б., Коритний В. О. Облік довгострокових біологічних активів. *Облік і фінанси*. 2015. № 1. С. 31–36.

39. Моссаковський В. Концепція побудови управління витратами у сільськогосподарських підприємствах. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 6. С. 32–42.

40. Мулик Т. О. Витрати як базова складова системи обліку та аналізу виробництва продукції тваринництва. *ModernEconomics*. 2020. № 22(2020). С. 50–58.

41. Мулик Т. О., Материнська О. А., Пльонсак О. Л. Аналіз господарської діяльності: навч. посіб. Київ: Центр навч. літ., 2017. 288 с.

42. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Мінфіну від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?user=o2>].

43. Ніпорко Н. І. Поняття системи та методів обліку витрат і калькулювання собівартості. *Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова*. 2017. Т. 19, вип. 5-6. С. 130–133.

44. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій. Київ: УБС НБУ, 2008. 219 с.

45. Пархоменко В. М. Бухгалтерський облік, внутрішній контроль і економічний аналіз витрат на поліпшення якості продукції: проблеми теорії та методології: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 560 с.

46. Петти В. Экономические и статистическиеработы. Москва: Соцэкгиз, 1940. 673 с.

47. Пістун І. П., Березовецький А. П., Березовецький С. А. Охорона праці в галузі сільського господарства: навч. посіб. Суми: Унів. кн., 2009. 368 с.

48. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 лист. 1999 р. № 291, із змінами і доповненнями від 25 вер. 2009 р. № 1125. URL: <http://search.ligazakon.ua>.

49. Податковий кодекс України: станом на 1 квіт. 2013 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. *Право. Податки. Консультації*: зб. систематизованого законодавства. 2008. № 1. С. 140–145.

51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.07.2005 р. № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text>.

52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

53. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 (зі змінами та доповненнями). URL: zakon1.rada.gov.ua.

54. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку: затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.03.1995 р. № 88. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

55. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV із змінами і доповненнями від 12.05.2011 р. № 3332-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

56. Про охорону праці: Закон України від 14.10.1992 р. № 2694-XII (зі змінами і доповненнями від 09.04.2014 р. № 1193-VII). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2694-12>.

57. Прокопишин О. С., Вакулюк С. А., Ковальчук М. С. Проблеми фінансового забезпечення аграрних підприємств. *Сучасні тенденції економічного зростання: стратегії, напрями та пріоритети*: зб. матеріалів III Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 14 груд. 2019 р.): у 3 ч. Запоріжжя: ГО «СІЕУ», 2019. Ч. 1. С. 139–142.

58. Річні звіти ПОСП ім. Шевченка за 2018–2020 рр. Горохівського району Волинської області.

59. Россоха В. В. Методологія та її роль в сучасних економічних дослідженнях. *АгроІнКом*. 2009. № 1–4. С. 50–55.

60. Сас О. О. Удосконалення методики планування й обліку в галузі скотарства. *Економіка АПК*. 2015. № 1. С. 106–112.

61. Скрипник М. І. Затрати і витрати: проблема трактування понять. *Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз* / відп. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф.Бутинець. Житомир: ЖДТУ, 2009. Вип. 1 (13). С. 236–240.

62. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй: пер. з англ. Київ: Port-Royal, 2001. 612 с.
63. Сопко В.В., Сопко О.В. Бухгалтерський облік: основи теорії та концептуальні засади побудови: навч.-метод. посіб. Київ, 2003. 448 с.
64. Спільник І. В., Загородна О. М. Економічний аналіз: навч.-метод. комплекс дисципліни. Тернопіль: ТНЕУ, 2012. 432 с.
65. Сук Л. К., Сук П. Л. Облік витрат на біологічне перетворення поточних біологічних активів рослинництва. *Бухгалтерія у сільському господарстві*. 2007. № 11. С. 41–47.
66. Сук Л. К., Сук П. Л. Склад і класифікація витрат на підприємствах. *Бухгалтерія у сільському господарстві*. 2007. № 20. С. 46–49.
67. Супрученко О.Л. Еволюція розвитку категорії «витрати» та напрямки її удосконалення на підприємствах ресторанного господарства. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream.pdf>.
68. Терещенко Л. О., Матієнко-Зубенко І. І. Інформаційні системи і технології в обліку: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2004. 187 с.
69. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. 5-те вид., допов. і перероб. Київ: Алерта, 2011. 976 с.
70. Тлучкевич Н. В. Застосування методики обліку змінних витрат в сільському господарстві. *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10(2). С. 271–276. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(2\)__36](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(2)__36).
71. Управлінський облік: навч. посіб. /Л. В. Нападовська та ін. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2006. 346 с.
72. Фаріон В. Я. Сутність витрат як економічної категорії. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2013. Вип. 1. С. 44–48. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2013_1_8.
73. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / М. Ф. Огійчук та ін.; за ред. проф. М. Ф. Огійчука. 7-ме вид., перероб. і допов. Київ: Алерта, 2016. 1040 с.
74. Чумаченко М., Білоусова І. Дискусійні проблеми обліку витрат

і калькулювання собівартості продукції. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. № 10. С. 3.

75. Ярмоленко В. П. Про склад і класифікацію виробничих витрат. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2000. № 11. С. 20–24.

76. Яценко В.М., Пасенко В.В. Вдосконалення методики калькулювання продукції тваринництва. *Збірник наукових праць ЧДТУ*. 2011. Вип. 21. С. 166–170.

77. A comparative study of difficulties in accounting preparation and judgement in agriculture using fair value and historical cost for biological assets valuation / A. S. Aliberchetal. *Revista de Contabilidad*. 2012. T. 15, No. 1. P. 109–142.

78. Biological assets reporting: Is the increase in value caused by the biological transformation revenue? / H.Bohušová et al. *Agricultural Economics*. 2012. Vol. 58, No. 11. P. 520–532.

79. Fischer M., Marsh T. Biological assets: financial recognition and reporting using US and international accounting guidance. *Journal of Accounting and Finance*. 2013. Vol. 13, No. 2. P. 57–74.

80. The methods of valuation in agricultural accounting / J.Sedláček et al. *Agricultural Economics–Czech*. 2010. Vol. 56. P. 59–66.

81. Vazakidis A., Stergios A., Laskaridou E. The importance of information through accounting practice in agricultural sector-European data network. *Journal of Social Sciences*. 2010. Vol. 6, No. 2. P. 221–228. doi: [10.3844/jssp.2010.221.228](https://doi.org/10.3844/jssp.2010.221.228).

Додаток

Проблеми обліку витрат на біологічні перетворення у тваринництві і шляхи їх вирішення

Проблеми	Варіанти вирішення
1	2
Об'єкти обліку	Нечітка визначеність в об'єктах бухгалтерського обліку і відображення у статистичній звітності.
Оцінка	Застосування справедливої вартості оцінки біологічних активів не набуло практичного впровадження, тому використання планової собівартості є зручним способом.
Об'єктами обліку є процеси виробництва і вихід сільськогосподарської продукції. Виключення має облік наявності та приросту тварин на вирощуванні і відгодівлі, оскільки приріст не можливо відділити від тварин. Тому такий вихід продукції відображається записом по дебету 21 «Поточні біологічні активи» та кредиту 23 «Виробництво».	Як видно із додатків до ПСБО 30 та Методичних рекомендацій виробництво поточних біологічних активів у тваринництві (приріст тварин на вирощуванні і відгодівлі) вважається сільськогосподарською продукцією і пропонується відображати не на рахунку 21 «Поточні біологічні активи», а на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Такий підхід є помилковим, оскільки приріст (привіс) неможливо відділити від тварини. Окрім того, практично неможливо під час виходу продукції визначитися, яка з неї піде на корми, а яка на продаж, яка для інкубації тощо. Розподіл в момент первісного визнання продукції на власне додаткові біологічні активи та сільськогосподарську продукцію є також теоретично необґрунтованим.
Аналітичний облік	Незручне застосування аналітичних рахунків, що призводить до використання субрахунків 2 і 3 порядків.
Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями поточних біологічних активів тваринництва відображається на окремому субрахунку 23 «Виробництво» за статтями затрат.	На думку вчених, застосування ПСБО 30 «Біологічні активи» потребує певних змін, а саме: в межах рахунку 23 «Виробництво» пропонується відкрити субрахунки: 231 «Біологічні перетворення в рослинництві» 232 «Біологічні перетворення в тваринництві».
Рахунки обліку	Неможливість застосування аналітики до біологічних активів тваринництва оцінених за первісною і справедливою вартістю, що призводить до зведення в обліку тварин на вирощування з різними обліковими оцінками в одну групу та ускладнює документальне оформлення.

1	2
До впровадження П(С)БО 30 «Біологічніактиви» для обліку поточних біологічних активів тваринництва використовувався рахунок під назвою «Тварини на вирощуванні та відгодівлі».	Практика господарських відносин у сільському господарстві підтвердила, що така назва рахунку була більш доцільною, ніж «Поточні біологічні активи», адже вона повністю відповідала змісту рахунка і чітко характеризувала об'єкт обліку. Є необхідність відображати у фінансовій звітності окремо поточні біологічні активи рослинництва і тваринництва замість у загальної статті «Поточні біологічні активи».
Методика обліку	Обліковувати приріст молодняка тварин є незручним способом, оскільки відділення приросту від тварин є фактично неможливим. Неможливо в момент одержання додаткових біологічних активів визначити розподіл біологічних активів на додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію, оскільки в цей період немає чіткої визначеності у подальшому використанні продукції. Облік побічної продукції на рахунку 27 чи 208 є не завжди можливим. Щоб не виникало спірних питань, ефективнішим буде застосування лише субрахунку 208.
Фінансова звітність	Із прийняттям нового стандарту вся організація і методика бухгалтерського обліку зазнали змін, які не реалізовані на практиці.
Аналіз інформації, узагальноної на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності, не дає повної уяви про якісні та кількісні характеристики біологічних активів та їх зміну.	Необхідно створити таку обліково-аналітичну інформаційну систему, в якій інформація буде оперативно формуватися й аналізуватися керівниками виробничих підрозділів, спеціалістами зоотехнічної служби, оскільки вони безпосередньо беруть участь у виробничих процесах, пов'язаних із біологічними перетвореннями тварин.
Аналіз ефективності використання поточних біологічних активів передбачає використання системи показників, що дає змогу комплексно оцінити віддачу потенціалу біологічних активів, намітити основні напрями зміни.	Пропонується в управлінні використанням поточних біологічних активів тваринництва й оцінці економічної ефективності їх використання враховувати такі показники, як вихід із розрахунку на 1 грн вартості поточних біологічних активів тваринництва в оцінці за первісною вартістю й окремо – за справедливою вартістю валової продукції тваринництва, чистого доходу (виручки) відреалізації продукції тваринництва, валового прибутку від реалізації продукції тваринництва.
Стратегії розвитку тваринництва	Зазначені показники мають розраховуватися на двох рівнях: по тваринництву в цілому та на виробництві окремих видів продукції.