

УДК 657.21: 636.4

*В. В. Шкарбан,  
аспірант, Національний університет біоресурсів  
і природокористування України*

## МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ВИТРАТ У СВИНАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Витрати на виробництво відграють важливу роль у формуванні інформації про господарську діяльність підприємства. Основним чинником забезпечення і підвищення прибутковості свинарських підприємств є одночасне скорочення витрат, понесених на виробництво продукції та підвищення ціни її реалізації.

Прийняття П(С)БО 30 "Біологічні активи" [4], "Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів" [5] та "Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів" [3] внесло певні коригування в облік витрат на виробництво продукції свинарства. На особливу увагу в цьому зв'язку заслуговує ще значна частина проблем, які пов'язані з нормативно-правовим забезпеченням, удосконаленням методичних підходів до обліку витрат на різних технологічних стадіях виробництва свинини.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблеми обліку витрат на біологічні перетворення біологічних активів висвітлені у роботах багатьох вітчизняних науковців, зокрема Л.К. Сука, М.Ф. Огійчука, Н.М. Вдовенко, П.А. Сука, Г. Г. Кірейцева, О. П. Скірпана, П.Т. Саблука та інших. Разом із тим, у працях цих авторів висвітлюються методологічні та практичні аспекти щодо ведення обліку операцій з біологічними активами в сільськогосподарстві в цілому, а висвітлення пи-

тань обліку витрат безпосередньо на свинарських підприємствах вимагає нових пошуків і рішень, розробки відповідних методик і алгоритмів, що сприяло б успішній адаптації підприємств до навколишнього бізнес-середовища, особливо зміцненню їх конкурентоспроможності.

Метою статті є теоретичне обґрунтування формування витрат на біологічні перетворення у свинарстві, методики їх визначення, обліку з урахуванням вимог національних стандартів, розробка практичних рекомендацій щодо поліпшення облікового процесу в свинарських підприємствах.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Свинарство є однією з рентабельних галузей тваринництва. Провідне місце галузі у м'ясному балансі країни забезпечують біологічні особливості свиней, такі як багатоплідність (від однієї свиноматки за рік можна одержати 20 і більше поросят при відлученні та 2,0—2,5 т свинини), скоростиглість, короткий період поросності (в середньому 115 діб), високі конверсія корму і вихід свинини при забої (в залежності від категорії вгодованості коливається від 70 % до 85 %, що на 20 % — 30% більше, ніж у інших видів сільськогосподарських тварин). Поголів'я свиней в Україні в усіх категоріях господарств на 1.04.2011 становить 8000,6 тис. голів, що на 2,0 % більше за відповідний показник 2010 р. [8].

Виробництво конкурентоспроможної вітчизняної продукції свинарства неможливе без

ефективного управління підприємством, яке, в свою чергу, залежить від якості ведення бухгалтерського обліку і надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та ді-

яльність суб'єкта господарювання. Якість, своєчасність подання інформації залежить від облікової політики підприємства та налагодженості роботи облікових служб, чіткої організації первинного обліку. Первинний облік є початковою стадією господарського обліку, на якій відбувається фіксування господарської операції в первинному документі, її зміна і реєстрація.

Правильна організація первинного обліку на свинарських підприємствах забезпечує: стабільність роботи бухгалтерської служби; своєчасність прийняття управлінських рішень; чіткість руху та оперативність обробки документів.

Первинний облік становить систему документальної реєстрації даних про стан і рух господарських операцій. Від нього залежить якість всієї наступної інформації на кінцевій стадії облікового процесу. Приступаючи до розробки плану організації первинного обліку господарських операцій, перш за все, складають перелік операцій, які потрібно документувати на підприємстві, потім визначають, якими документами буде оформлюватися кожен вид операції, кількість примірників кожного документа та їх призначення, а також порядок складання кожного документа. Велике значення при цьому відіграє правильно складений документообіг. Під документообігом розуміють рух документів у процесі їх створення або отримання від інших підприємств, прийняття до обліку, обробки і передачі до архіву первинних документів після запису в облікових реєстрах [7].

Нормативними документами, якими регламентується ведення первинного обліку в сільському господарстві, а зокрема в галузі свинарства, є: Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (ст. 9) від 16 липня 1999 р. № 996 — XIV [1]; "Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88 [2]; "Методичні рекомендації щодо застосування спе-

**Таблиця 1. Розрахунок витрат господарства в випадку першого та другого неплідних осіменіння, грн.**

Запліднювальність свиноматок, %	Витрати на утримання	Вартість повторного осіменіння	Разом	Витрати на утримання	Вартість повторного осіменіння	Разом
98	359,94	307,64	<b>667,58</b>	359,94	307,64	<b>1335,16</b>
95	899,85	769,1	<b>1668,95</b>	899,85	769,1	<b>3337,9</b>
90	1799,7	1538,2	<b>3337,9</b>	1799,7	1538,2	<b>6675,8</b>
85	2699,55	2307,3	<b>5006,85</b>	2699,55	2307,3	<b>10013,7</b>
80	3599,4	3076,4	<b>6675,8</b>	3599,4	3076,4	<b>13351,6</b>
75	4499,25	3845,5	<b>8344,75</b>	4499,25	3845,5	<b>16689,5</b>

ціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів", затверджено Міністерством аграрної політики України від 21 лютого 2008 р. № 73 [3].

Для обліку біологічних активів у свинарстві використовуються первинні документи:

— Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада) (форма № ДБАСГ-2);

— Акт № \_\_\_ на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибраковка тварин) (форма № ДБАСГ-4);

— Акт № \_\_\_ на оприбуткування приплоду тварин (форма № ПБАСГ-3);

— Акт № \_\_\_ на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (форма № ПБАСГ-6);

— Обліковий лист № \_\_\_ забою та падежу худоби (форма № ПБАСГ-8);

— Акт № \_\_\_ на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів (форма № ПБАСГ-9);

— Відомість № \_\_\_ зважування тварин (форма № ПБАСГ-10);

— Розрахунок визначення приросту (форма № ПБАСГ-11);

— Книга обліку руху тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-12);

— Звіт про рух тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-13).

Вивчення законодавчої бази підтверджує необхідність формування комплексу механізмів та інструментів відновлення та подальшого розвитку виробництва продукції свинарства в Україні. Процес ведення первинного обліку біологічних активів у галузі свинарства потребує висвітлення більшої кількості інформації про господарську діяльність підприємств. Важливим для здійснення продуктивного відтворення свиней є своєчасна реєстрація процесу осіменіння свиноматок, яка має повністю відображати всі понесені витрати. У цьому зв'язку також виникає потреба дослідження особливостей обліку витрат на утримання свино-

Таблиця 2.

Сільгосп підприємство \_\_\_\_\_  
 Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ \_\_\_\_\_  
 Структурний підрозділ \_\_\_\_\_

Додаток до Методичних рекомендацій  
**Сільгоспблік, форма № ПБАСГ-18**  
**ЗАТВЕРДЖЕНО**

**Журнал реєстрації осіменіння свиноматок**

Код структурного підрозділу	№ з/п	Кличка свиноматки	Ідентифікаційний номер	Порядковий номер опоросу	Дата відлучення поросят	Дата очікуваного осіменіння (парування)	Закріплені кнури-плідники			Дата осіменіння (парування)				Дата опоросу		Вартість плідного осіменіння																	
							основний: ідент. номер кличка	мета закріплення	яким осіменено (спаровано) (кличка)	ідентифікаційний номер кнура				очікуваного	фактичного	Номер гнізда	Ціна (вартість) 1-ї спермодози, грн.				Інші витрати, грн.				Витрати на утримання свиноматки у випадку неплідного осіменіння				Всього				
										що заміщує: ідент. номер кличка	I	II	III				IV	власне виробництво		куплена		I	II	III	IV	I	II	III		IV			
							11	12	13					14	18	19		20	21	22	23								24		25	26	27
							1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27

маток у випадку неплідного осіменіння, яке дозволить поєднати біотехнологічні та обліково-економічні вимірники ефективності осіменіння свиноматок. Для користувачів управлінською інформацією надзвичайно важливим є своєчасне отримання оперативних даних про дотримання працівниками технології виробництва.

Низький прохолост і висока відтворювальна здатність свиноматок забезпечують близько половини економічної ефективності галузі при оптимальному дотриманні технології виробництва продукції свинарства. Запліднювальність свиноматок в більшості господарств України складає 70—85 %. Тому важливим є відображення в бухгалтерському обліку збитків від неплідного осіменіння і витрат при фактичних опоросах, які складаються із недоотриманих порослят, марно використаних спермодоз, утримання холостих свиноматок. До вартості кормо-днів холостої свиноматки входять вартість кормів, витрати на їх роздавання, догляд за тваринами та інше. В частці загальних витрат на виробництво продукції свинарства вартість кормів становить 65—70 %, а інші витрати відповідно 35—30 %. Ціна комбікорму для холостих свиноматок становить 2000 грн./т, в день згодовується 3 кг корму, тобто один день утримання холостої свиноматки господарству коштує: витрати на корми 3 кг x 2 грн. = 6 грн, що складає 70 %; інші витрати 2,57 грн. або 30 %; разом = 8,57 грн.

Повна собівартість осіменіння свиноматки коливається в межах від 153,82 грн. до 170,79 грн. [6]. Витрати господарства при осіменінні 100 свиноматок у випадку неплідного осіменіння представлені в табл. 1.

На даному етапі дослідження заслуговує на увагу подальша реєстрація осіменіння свиноматок з відображенням понесених витрат. На нашу думку, це сприяє удосконаленню обліку витрат і більш чіткому виокремленню слабких сторін господарської діяльності свинарських підприємств, своєчасному, повному і достовірному відображенню фактичних витрат на виробництво продукції для забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Виходячи з цього, для ефективного вирішення перелічених вище завдань рекомендуємо, "Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів", затвержені наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.08 р. № 73, доповнити Журналом реєстрації осіменіння свиноматок форма № ПБАСГ-18 (табл. 2). У журналі вказується дата осіменіння і ставиться відмітка про плідне осіменіння, вводяться дані про ціну спермодози, інші витрати і записується вартість плідного осіменіння, а також у випадку неплідного осіменіння записуються витрати на утримання свиноматки в даний період. Журнал підтверджує наявність та вико-

ристання матеріалів і фіксує витрати на осіменіння.

Облік витрат на осіменіння відображається на синтетичному рахунку 23 "Виробництво". До рахунку 23 "Виробництво" доцільно відкривати такі субрахунки: 231 "Основні свиноматки", 232 "Перевірювані свиноматки".

Витрати на утримання свиноматок у випадку неплідного осіменіння необхідно виділити у самостійну статтю і обліковувати на субрахунках третього порядку 2311 "Утримання основних свиноматок в прохолост", 2321 "Утримання перевірюваних свиноматок в прохолост".

Саме в таких умовах обліковувані витрати є надлишковими та небажаними, характеризують господарську діяльність свинарського підприємства, за якою необхідно вести відповідний контроль.

Отже, використання в обліковій діяльності свинарських підприємств Журналу реєстрації осіменіння свиноматок (форма № ПБАСГ-18) дасть змогу: удосконалити методику калькулювання собівартості продукції свинарства; поліпшити контроль за використанням матеріалів сільськогосподарського призначення; поєднати бухгалтерську та зоотехнічну оцінку результатів осіменіння свиноматок для використання ресурсів на свинарських підприємствах; покращити взаємозв'язки різних структурних підрозділів господарства; виявити резерви зниження собівартості продукції для забезпечення конкурентоспроможності підприємства; реалізувати функції управлінського обліку на господарстві, що сприятиме прийняттю своєчасних управлінських рішень. Крім переваг, удосконалена методика обліку витрат на біологічні перетворення біологічних активів у свинарстві дозволить контролювати рух коштів, які впливають на одержання прибутку і досягнення успіхів свинарських підприємств на внутрішньому і зовнішньому ринках, без урахування яких неможливо в перспективі відродження України в ролі члена світового і європейського співтовариства, значення якого відповідає масштабам і традиціям країни.

### ВИСНОВКИ

Важливим елементом організації обліку виробництва продукції свинарства є обґрунтоване встановлення об'єктів обліку витрат та об'єктів калькулювання з урахуванням національних стандартів, забезпечення раціональної системи облікової документації для накопичення витрат на виробництва продукції.

Удосконалення методики обліку витрат, поліпшить процес калькулювання собівартості одиниці продукції з метою визначення ефективності запланованих і фактично здійснених біотехнологічних, організаційних та обліково-аналітичних заходів, спрямованих на поліпшення облікового процесу в свинарських підприємствах.

### Література:

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями, внесеними Законами України від 11.05.2000 р. № 1707-III, від 08.06.2000 р. № 1807-III, від 22.06.2000 р. № 1829-III, від 09.02.2006 р. № 3422-IV).

2. "Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88 (із змінами і доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 7 червня 2010 року № 372, від 8 листопада 2010 року № 1327):

3. "Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів", затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.08 р. № 73.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", затверджено наказом Мінфіну України від 18.11.2005 р. № 790 і зареєстровано в Мін'юсті України від 5.12.2005 р. за № 1456/11736 (зі змінами та доповненнями внесеними згідно з наказом Мінфіну України від 11.12.2006 р. № 1176; від 18.03.2011 № 372.

5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, Мінфіну України від 29.12.2005 р. № 1315 (із змінами і доповненнями, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 14 грудня 2007 р. № 1413).

6. Методика визначення розміру тарифу і бюджетної дотації за штучне осіменіння маток сільськогосподарських тварин / В.П. Буркат, П.І. Шаран, Д.М. Микитюк та ін.; заг. ред. П.І. Шарана. — Чубинське, 2010. — 44 с.

7. Вдовенко Н.М. Бухгалтерський облік у рибництві: особливості формування облікової політики: навчальний посібник / Вдовенко Н.М. — К.: ЗАТ "Дорадо", 2007. — 307 с.

8. Електронний ресурс: Державний комітет статистики України. — Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua/>

Стаття надійшла до редакції 21.09.2011 р.