

УДК 657:004:636.2.034

І. В. Свиноус,

д. е. н., професор кафедри обліку і оподаткування,
Білоцерківський національний аграрний університет
ORCID: 0000-0002-0346-1596

В. І. Радько,

д. е. н., доцент кафедри організації підприємництва та біржової діяльності,
Національний університет біоресурсів і природокористування України
ORCID ID: 0000-0002-6740-9527

Н. І. Свиноус,

к. е. н., асистент кафедри обліку і оподаткування,
Білоцерківський національний аграрний університет
ORCID: 0000-0003-3640-0519

Н. М. Присяжнюк,

к. вет. н., доцент кафедри іхтіології та зоології,
Білоцерківський національний аграрний університет
ORCID ID: 0000-0002-4737-014

О. Ю. Гаврик,

к. е. н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
Білоцерківський національний аграрний університет
ORCID ID: 0000-0001—9816-0253

DOI: 10.32702/2306-6792.2022.9—10.21

ІНФОРМАЦІЙНО-ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯМ МОЛОЧНИМ СКОТАРСТВОМ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

I. Svinous,

Doctor of Economic Sciences, Professor of the Department of Accounting
and Taxation, Bila Tserkva National Agrarian University

V. Radko,

Doctor of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Organization of Entrepreneurship
and Exchange Activities, National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

N. Svinous,

PhD in Economics, Assistant of the Department of Accounting and Taxation,
Bila Tserkva National Agrarian University

N. Prisyazhnyuk,

PhD in Veterinary Sciences, Associate Professor, Bila Tserkva National Agrarian University

O. Gavryk,

PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation,
Bila Tserkva National Agrarian University

INFORMATION AND ACCOUNTING SUPPORT FOR DAIRY CATTLE MANAGEMENT OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

У сучасних умовах глобалізації та посилення конкуренції інформаційний ресурс відіграє важливу роль, що знаходить прояв у посиленні залежності економічного розвитку сільгоспідприємств молочного скотарства від функціонування інформаційної складової економічної системи. Очевидно, що без своєчасної й достовірної інформації про вплив чинників зовнішнього та внутрішнього середовища, досягнення в інноваційному розвитку, зміну законодавчих норм та ін., неможливо забезпечити постановку ефективної системи планування в підприємствах молочного скотарства. Від рівня достовірності, оперативності та своєчасності одержаної інформації про фактори макроекономічного середовища залежить точність й об'єктивність планових показників. Наявність інформаційної системи постає основним елементом у реалізації стратегічного управління розвитком молочного скотарства в сільськогосподарських підприємствах.

Вважаємо, що твердження про об'єктивний розподіл витрат між видами продукції пропорційно її вартості за цінами реалізації є спірним, оскільки ці ціни не відповідають принципу виникнення витрат. Тому собівартість, обчислена цим методом, не може бути основою для формування політики цін. Такий метод може бути використаний при аналізі ефективності виробництва продукції молочного скотарства. Питання вибору тих чи інших методів калькуляції собівартості продукції має вирішуватися самостійно залежно від прийнятої моделі виробничого обліку витрат, виробничо-фінансової стратегічної та облікової політики.

З метою переходу від системи обліку повного розподілу до системи обліку обмеженої собівартості, а також аналізу маржинального доходу і прибутку вважаємо виправданим обчислення собівартості продукції сільського господарства, у т.ч. молочного скотарства, оперативно-розрахунковим шляхом за прямими, змінними та сукупними витратами.

У процесі дослідження, з урахуванням виділених об'єктів калькуляції продукції молочного скотарства, нами розроблено методику обчислення собівартості продукції молочного скотарства відповідно до її якісних характеристик.

Перший аспект удосконалення калькулювання продукції полягає у заміні існуючої бази розподілу витрат на виробництво продукції. Об'єктивно розподілити витрати між основною, сполученою та побічною продукцією можна за єдиної, незмінної та незалежної основи, властивій всьому сільськогосподарському виробництву або окремим його галузям. Такою основою, на нашу думку, може бути калорійність сільськогосподарської продукції. Калорійність — це кількість енергії, що виражена в калоріях, яку може забезпечити певний вид продукції. Перевага єдиної бази калькулювання полягає в тому, що вона забезпечує сталість і взаємозв'язок між об'єктами калькуляції.

Другий аспект удосконалення калькуляції готової продукції молочного скотарства полягає у розрахунку фактичної собівартості одиниці натуральної продукції щодо її споживчих властивостей та якості.

При обчисленні собівартості молока з урахуванням якості об'єктом калькуляції є молоко у перерахунку на базисну жирність (3,4%) та базовий вміст білка (3,0%). Розподілом загальної суми витрат за обсяг продукції базисних кондицій визначається собівартість одиниці виробленої продукції з урахуванням її якості. Внаслідок калькулювання молока з урахуванням якісних характеристик рівень рентабельності виробленої продукції в досліджуваних господарствах може зрости більш ніж на 10 процентних пунктів.

In the current conditions of globalization and increasing competition, the information resource plays an important role, which is manifested in increasing the dependence of economic development of dairy farms on the functioning of the information component of the economic system. It is obvious that without timely and reliable information on the impact of external and internal factors, achievements in innovative development, changes in legislation, etc., it is impossible to ensure the establishment of an effective planning system in dairy enterprises. The accuracy and objectivity of the planned indicators depend on the level of reliability, efficiency and timeliness of the received information on the factors of the macroeconomic environment. The availability of an information system is a key element in the implementation of strategic management of dairy farming in agricultural enterprises.

We believe that the statement about the objective distribution of costs between types of products in proportion to its value at selling prices is controversial, because these prices do not meet the principle of cost. Therefore, the cost calculated by this method cannot be the basis for the formation of pricing policy. This method can be used to analyze the efficiency of dairy production. The choice of certain methods of calculating the cost of production should be decided independently depending on the adopted model of production cost accounting, production and financial strategic and accounting policies.

In order to move from a full distribution accounting system to a limited cost accounting system, as well as the analysis of marginal revenue and profit, we consider it justified to calculate the cost of agricultural products, including dairy, operational and settlement for direct, variable and total costs.

In the process of research, taking into account the selected objects of calculation of dairy products, we have developed a method of calculating the cost of dairy products in accordance with its qualitative characteristics.

The first aspect of improving product costing is to replace the existing cost allocation base. Objectively, costs can be distributed between the main, combined and by-products on a single, unchanging and independent basis, inherent in all agricultural production or its individual industries. Such a basis, in our opinion, may be the caloric content of agricultural products. Caloric content is the amount of energy expressed in calories that a certain type of product can provide. The advantage of a single costing base is that it provides consistency and interconnection between costing objects.

The second aspect of improving the calculation of finished dairy products is to calculate the actual unit cost of natural products in terms of its consumer properties and quality.

When calculating the cost of milk, taking into account the quality of the object of calculation is milk in terms of basic fat content (3.4%) and basic protein content (3.0%). The distribution of the total amount of costs for the volume of production of basic conditions determines the unit cost of production, taking into account its quality. Due to the calculation of milk taking into account the qualitative characteristics, the level of profitability of products produced in the studied farms may increase by more than 10 percentage points.

Ключові слова: молочне скотарство, облік, міжнародні стандарти фінансової звітності, калькулювання, собівартість.

Key words: dairy farming, accounting, international financial reporting standards, calculation, cost.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У сучасних умовах глобалізації та посилення конкуренції інформаційний ресурс відіграє важливу роль, що знаходить прояв у посиленні залежності економічного розвитку сільгосп підприємств молочного скотарства від функціонування інформаційної складової економічної системи. Очевидно, що без своєчасної й достовірної інформації про вплив чинників зовнішнього та внутрішнього середовища, досягнення в інноваційному розвитку, зміну законодавчих норм та ін., неможливо забезпечити поста-

новку ефективної системи планування в підприємствах молочного скотарства. Від рівня достовірності, оперативності та своєчасності одержаної інформації про фактори макроекономічного середовища залежить точність й об'єктивність планових показників. Наявність інформаційної системи постає основним елементом у реалізації стратегічного управління розвитком молочного скотарства в сільськогосподарських підприємствах.

Інформація, яка розкриває зміст стратегій, дає змогу встановити, у яких напрямках здійс-

нюється інвестування в молочному скотарстві, як освоюються нові технології та продукти, змінюється інфраструктура. Ця інформація не є виключно фінансового чи нефінансового характеру, не є інформацією фінансового, управлінського обліку, а також інших видів обліку, що не відображається в бухгалтерській, нефінансовій, інших видів звітності. Джерелом формування інформації виступає система стратегічного обліку, характер та зміст якого на сьогодні не систематизовано однозначно. Нині для практичної реалізації концепції стратегічного обліку в сільськогосподарських підприємствах відсутнє конкретне уявлення про склад інформаційних ресурсів і методичне його забезпечення.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблемами розробки напрямів стратегічного розвитку молочного скотарства займалися учені-аграрники: Т. Божидарнік, Л. Іванова, О. Козак, В. Ніценко, В. Радько, Н. Шиян та багатьох інших науковців.

Водночас залишається недостатньо вивченою низка теоретичних і прикладних аспектів стратегічного управління розвитком молочного скотарства в сільськогосподарських підприємствах, зокрема щодо формування інформаційно-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою дослідження є розробка практичних рекомендацій щодо формування інформаційно-аналітичного забезпечення управлінням молочним скотарством сільськогосподарських підприємств.

Встановлено, що в сільськогосподарських підприємствах труднощі у формуванні інформаційних систем зумовлені використанням природних, біологічних та інших специфічних ресурсів, тривалістю виробничого і фінансового циклів, сезонним розривом у технологічних процесах, наявністю незавершеного виробництва та проблемами координації діяльності. Окрім того, через ускладнення внутрішніх і зовнішніх зв'язків, інфляцію, неплатежі суб'єкти підприємницької діяльності в сфері агробізнесу змушені змінювати стратегію і тактику прийнятих рішень, шукати нові джерела фінансування підприємницької діяльності [1]. З огляду на це постає низка проблем в організації інформаційного забезпечення процесу прийняття та реалізації управлінських рішень на основі бухгалтерського обліку й домінування його інформаційної функції. Зазначимо, що системи обліку витрат, орієнтовані на інфор-

маційне забезпечення оперативних рішень, прийнято називати традиційними. До них можна віднести системи обліку повних і змінних витрат, система обліку нормативних витрат, а також система обліку витрат за місцями виникнення, центрами відповідальності [2]. Сукупність методів обслуговування інформаційних потреб менеджменту підприємства під час підготовки стратегічних рішень називають сучасними або стратегічними системами управлінського обліку витрат. До таких систем можуть бути віднесені система обліку витрат за методом АВС, система організації виробництва та обліку Just-in-time (JIT), система калькуляції на основі життєвого циклу, система цільових витрат (Таргет-костинг).

Розглянемо докладніше організацію обліку витрат у молочному скотарстві за традиційної системи бухгалтерського обліку, оскільки такий варіант набув найбільшого поширення серед сільськогосподарських підприємств. На відміну рослинництва у галузях тваринництва наявна компактність процесу виробництва, більш рівномірне відшкодування витрат отриманою продукцією, скорочений період її виробництва. В обліку витрати на виробництво продукції тваринництва групують за галузями та за видами (технологічними групами) тварин. Усі витрати виробництва продукції тваринництва здійснюються протягом року, всі витрати звітного року в цій галузі входять до собівартості продукції поточного року.

Собівартість, розрахована шляхом розподілу всіх витрат за виробництво цієї продукції пропорційно базисній масі кожного виду продукції однойменної групи, є різною, тобто, витрати виробництва у диференційовані з урахуванням якості продукції. Невирішеним питанням при калькуляції собівартості залишається проблема обчислення собівартості продукції основного молочного стада великої рогатої худоби. Відповідно до чинних методичних рекомендацій собівартість продукції в молочному скотарстві обчислюють наступним чином.

Із загальної суми витрат на утримання молочних корів виключають вартість побічної продукції, а витрати, що залишилися, розподіляють між основною і сполученою продукцією відповідно до норм витрат обмінної енергії кормів: на молоко — 90%, на приплід — 10%. Таку методику науково обґрунтовано визнати складно, оскільки у зазначеному співвідношенні можуть розподілятися лише витрати на корми. Основним напрямом підвищення об'єктивності показників собівартості продукції молочного скотарства є організація виробничого обліку за фазами виробництва і за статтями витрат нарахування та обліку амортизації за

даними видами основних засобів, обліку виходу не тільки молока і приплоду.

Найбільш обґрунтованою є методика, за якої загальні витрати на види продукції (об'єкти калькуляції) розподіляються пропорційно до вмісту в них валової енергії в МДж. Ця методика більше прийнятна як для оцінки товарних запасів, так і для аналізу окупності витрат продукцією, а також для постановки менеджерами стратегічних і тактичних завдань при управлінні виробництвом.

Вважаємо, що твердження про об'єктивний розподіл витрат між видами продукції пропорційно її вартості за цінами реалізації є спірним, оскільки ці ціни не відповідають принципу виникнення витрат. Тому собівартість, обчислена цим методом, не може бути основою для формування політики цін. Такий метод може бути використаний при аналізі ефективності виробництва продукції молочного скотарства. Питання вибору тих чи інших методів калькуляції собівартості продукції має вирішуватися самостійно залежно від прийнятої моделі виробничого обліку витрат, виробничо-фінансової стратегічної та облікової політики.

З метою переходу від системи обліку повного розподілу до системи обліку обмеженої собівартості, а також аналізу маржинального доходу і прибутку вважаємо виправданим обчислення собівартості продукції сільського господарства, у т. ч. молочного скотарства, оперативного-розрахунковим шляхом за прямими, змінними та сукупними витратами.

У собівартості продукції, як у синтетичному показникові, відображаються багато сторін фінансової та господарської діяльності підприємства. Від рівня собівартості продукції залежить розмір прибутку й рівень рентабельності. Чим економніше сільськогосподарське підприємство використовує свої ресурси, тим вищою є ефективність виробництва. Питання формування собівартості та вибору методу обліку витрат займають в управлінському обліку одне з центральних місць, оскільки саме ця інформація дає можливість визначити та аналізувати тенденції зміни величини витрат з метою оцінки й інтерпретації облікових даних, прийняття внутрішніми користувачами своєчасних та ефективних управлінських рішень.

Поділяємо думку науковців стосовно того, що усталена методологія обліку витрат у сфері сільськогосподарського виробництва не відповідає вищевказаним вимогам [3]. Охарактеризуємо основні недоліки організації управлінського обліку витрат у сільськогосподарських підприємствах: по-перше, їй притаманні спрощення в обліку, які зумовлюють низький ступінь достовірності, об'єктивності інформації про показни-

ки собівартості, не забезпечують контроль витрат на об'єкти обліку та місця виникнення; по-друге, наявні галузеві інструкції щодо планування, обліку та калькулювання собівартості продукції підприємств сфери сільськогосподарського виробництва передбачають розподіл витрат лише за економічними елементами. Така класифікація витрат відбиває лише види витрачених ресурсів і не повністю охоплює місця виникнення та напрями використання витрат; по-третє, відсутність методик з обліку та розподілу накладних витрат у сільськогосподарських підприємствах призводить, з одного боку, до спотворення собівартості окремих видів продукції та, як наслідок, неправильних управлінських рішень. З іншого боку, висока частка накладних витрат у структурі собівартості продукції дає змогу менеджерам використовувати прогресивні методи управління, зокрема управління з урахуванням методу обліку витрат у системі "директ-костинг".

На сьогодні для господарств корпоративного сектору аграрної економіки існують три підходи до розподілу витрат в умовах попереднього методу калькулювання собівартості, що найчастіше застосовується підприємствами сфери аграрного виробництва: виділяється одна стаття прямих витрат і застосовується один коефіцієнт розподілу непрямих витрат; виділяється кілька статей прямих витрат і вибирається один коефіцієнт розподілу непрямих витрат; виділяється кілька статей прямих витрат та розраховується кілька коефіцієнтів розподілу непрямих витрат [4]. Зазначимо, що організація управлінського обліку в цілому та процесу калькулювання собівартості зокрема не регламентовані нормативними актами та формуються самостійно кожним підприємством; по-четверте, часто на практиці при розподілі витрат допоміжних підрозділів на тому самому підприємстві аналогічні за характером робіт цеху, служби, виробничі ділянки застосовують різні бази розподілу, а вибір кількісного показника як база розподілу має стихійний і економічно не обґрунтований характер [5]; по-п'яте, недоступність інформації про формування собівартості як основи прогнозування та управління виробництвом і про фактичні витрати на виробництво, що є базою для визначення ціни продажу, обсягу матеріально-виробничих запасів з метою забезпечення безперервного процесу виробництва тощо, призводить до несвоечасного виявлення невиробничих витрат, неможливості розробки та реалізації заходів щодо запобігання, визначення оптимального обсягу випуску продукції і, як наслідок, до зниження ефективності роботи суб'єкта господарювання в цілому; по-шосте, існуюча в сільськогосподарських

підприємствах система документообігу показує, що численні галузеві форми управлінської звітності, з одного боку, дублюють одні й ті самі показники, а з іншого — не завжди надають можливість розшифрувати окремі позиції витрат.

Встановлено, що в обліковому процесі в сільськогосподарських підприємствах для відображення первинної інформації про господарські операції використовуються форми документів старого зразка, розроблені ще за планової економіки, що найчастіше забезпечує виділення необхідної аналітики під час реєстрації первинних документів і тягне за собою на наступних стадіях обробки даних її втрату [6].

Серед основних напрямів удосконалення обліку витрат у сільсько-господарських підприємствах слід виділити такі: автоматизація обліку; деталізація статей витрат та оперативність обліку в системі автоматизованого обліку; удосконалення бюджетування. Для реальної можливості детального подання інформації за окремою статтею витрат, навіть за загальновиробничими та загальногосподарськими витратами, пріоритетними завданнями в організації інформаційно-аналітичної підтримки управління витратами у сільськогосподарських підприємствах мають бути: підготовка управлінської звітності, спрямованої на виявлення способів використання резервів підвищення економічної ефективності; доцільність проведення заходів зі зниження витрат та планування цих заходів; забезпечення керівників і спеціалістів інструментарієм для планування заходів щодо зниження витрат; зміна структури витрат у довгостроковій перспективі в різних галузях управління підприємством.

У процесі дослідження, з урахуванням виділених об'єктів калькуляції продукції молочного скотарства, нами розроблено методика обчислення собівартості продукції молочного скотарства відповідно до її якісних характеристик.

Перший аспект удосконалення калькулювання продукції полягає у заміні існуючої бази розподілу витрат на виробництво продукції. Об'єктивно розподілити витрати між основною, сполученою та побічною продукцією можна за єдиної, незмінної та незалежної основи, властивої всьому сільськогосподарському виробництву або окремим його галузям. Такою основою, на нашу думку, може бути калорійність сільськогосподарської продукції. Калорійність — це кількість енергії, що виражена в калоріях, яку може забезпечити певний вид продукції. Перевага єдиної бази калькулювання полягає в тому, що вона забезпечує сталість і взаємозв'язок між об'єктами калькуляції.

Застосовуючи даний метод при калькулюванні продукції молочного скотарства, нами використано дані хімічного складу та поживної цінності харчових продуктів. При оцінюванні молока та маси народжених телят за енергетичною цінністю продукції співвідношення витрат на молоко і приплід змінилося. Дослідження показало, що величина частки витрат, віднесених на виробництво молока, безпосередньо залежить від рівня продуктивності корів.

Другий аспект удосконалення калькуляції готової продукції молочного скотарства полягає у розрахунку фактичної собівартості одиниці натуральної продукції щодо її споживчих властивостей та якості.

При обчисленні собівартості молока з урахуванням якості об'єктом калькуляції є молоко у перерахунку на базисну жирність (3,4%) та базовий вміст білка (3,0%). Розподілом загальної суми витрат за обсяг продукції базисних кондицій визначається собівартість одиниці виробленої продукції з урахуванням її якості. Внаслідок калькулювання молока з урахуванням якісних характеристик рівень рентабельності виробленої продукції в досліджуваних господарствах може зрости більш ніж на 10 процентних пунктів.

Чинний порядок калькулювання молока та приплоду призводить до завищення собівартості приплоду в господарствах, які виробляють жирне молоко, і, навпаки, до заниження собівартості приплоду в господарствах з низьким вмістом жиру та білка у молоці. На сьогодні у сільськогосподарських підприємствах розрахунок фактичної собівартості приплоду здійснюється тільки на підставі кількості голів без урахування їхньої маси при народженні. Як у різних господарствах, так і усередині суб'єктів господарювання з окремих ферм дані величини можуть значно коливатися.

Запропонований метод калькулювання сприяє об'єктивному визначенню собівартості виробленої продукції молочного скотарства, а також посиленню контролю за витратами виробництва в молочному скотарстві. Крім того, випуск високоякісної продукції дозволяє підприємству отримувати додатковий прибуток, забезпечувати самофінансування виробничого розвитку та стимулювати працю персоналу ферм з метою підвищення якості одержаної продукції.

На нашу думку, важливою умовою підвищення якості молока має бути матеріальне стимулювання персоналу саме за якісні характеристики готової продукції. Нами запропоновано розраховувати суму доплат та премій персоналу молочного-товарних ферм на основі таких критеріїв:

1. За виконання та перевиконання плану з надою молока. Суму премії за перевиконання програми виробництва молока доцільно формувати у розмірі 0,2% від фонду оплати праці за кожний відсоток перевиконання плану.

2. За підвищену якість виробленої продукції. Цей критерій застосовуватиметься під час виконання або перевиконання плану виробництва. Суму доплати доцільно розраховувати за обсяг виробленого молока у перерахунку на базовий рівень його жирності та білка.

Важливою умовою успішного функціонування суб'єкта господарювання розглядається дієвий механізм використання достовірних показників внутрішньогосподарської управлінської звітності. Складання внутрішньогосподарської звітності по галузі молочного скотарства має велике значення, оскільки інформація, що міститься у звітності, дозволить не тільки контролювати та досліджувати причини виявлених відхилень, але й дасть можливість отримувати орієнтовну інформацію у системі стратегічного управління витратами виробництва. На нашу думку, необхідно складати такі форми внутрішньогосподарської звітності: Звіт про виконання плану виробництва продукції молочного скотарства; Звіт про виконання плану реалізації продукції молочного скотарства.

Обидва звіти слід складати на кінець кожного місяця з наступним узагальненням у Звіті протягом року. Складання даних звітів здійснюється протягом двох етапів.

I етап. Досягнення визначених цілей. На першій стадії контролю підтверджується обґрунтованість оперативних, тактичних та стратегічних планів, їх відповідність цілям, значимість окремих планових етапів та оптимальність термінів виконання планів.

II етап. Контроль фактичних відхилень від планових завдань. Сутність виконання цього етапу полягає в аналізі інформації, отриманої лише наприкінці планового періоду, що включає розрахунок відхилень фактичних результатів від планових. У такому разі детально вивчаються відхилення та причин їх виникнення.

При заповненні розроблених форм внутрішньогосподарської звітності необхідно орієнтуватися на реальні показники. При цьому досягнення стратегічних цілей підприємства залежить від виконання планових показників кожного його підрозділу. Ця обставина стимулює як керівників підрозділів, так і безпосередньо персонал у виявленні відхилень фактичних результатів від планових з аналізом причин, що до цього призвели [7].

У сільськогосподарських підприємствах для автоматизації виробничого процесу в молочному скотарстві використовуються різні інфор-

маційні технології та програмні комплекси, що дає змогу аналізувати та обробляти інформацію, що стосуються тваринництва. У таких програмах інтегрується інформація про фактично надоєну кількість молока та його якість, про тварин, що знизили удій, про живу масу тварин, про фактичне споживання кормів тощо.

Нами запропоновано запровадити вищезазначені автоматизовані системи в діяльність сільськогосподарських підприємств із зміненням алгоритмом, що дасть можливість отримувати інформацію про якість і кількість отриманого молока у момент завершення доїння. Для цього необхідно забезпечити оперативне введення в систему відповідної інформації. Це можливо лише за умови, що більшість даних вносять у систему на підставі виконаних технологічних операцій, інформацію про які вводять співробітники структурних підрозділів, а не спираючись на первинні документи, що надійшли до бухгалтерії. При цьому на момент введення операції інформація про неї може бути документально не підтверджена. Пізніше персонал бухгалтерії звірятиме дані системи з первинними документами.

Молочне скотарство — це особливий напрямок діяльності сільськогосподарського підприємства, результати якого обумовлені використанням біологічних активів та природним процесом, а також залежать від менеджменту. У такій ситуації формування фінансового результату найбільш раціональними методами бухгалтерського обліку є актуальною проблемою. Звідси, виникає необхідність розгляду питань практичного застосування положень Міжнародного стандарту фінансової звітності (МСФЗ) (IAS) 41 "Сільське господарство" у молочному скотарстві з метою визначення механізму розрахунку економічної ефективності даного виду економічної діяльності, аналіз якої дозволить точніше визначити результати, достовірно та більш прозоро подати в управлінській звітності до ухвалення ефективних управлінських рішень.

У процесі утримання тварин у стаді постійно відбуваються зміни. Кількість тварин збільшується як за рахунок отримання приплоду, так і в результаті придбання корів і молодяку тварин, частина худоби вибуває шляхом реалізації її різними каналами, частина тварин забивається на м'ясо та ін. Постійно відбуваються переміщення тварин з однієї групи в іншу та збільшення живої маси [8]. Тобто, здійснюється біотрансформація біологічних активів. Відповідно до МСФЗ (IAS) 41 "Сільське господарство" до складу біологічних активів включають дорослу продуктивну та племінну худобу, тварин на вирощуванні та відгодівлі. У процесі біологічних перетворень цього виду активів сільськогосподарське підприємство отримує

продукцію. Додаткові біологічні активи — це біологічні активи, отримані у процесі біологічних перетворень. Отже, біотрансформація складається з процесів зростання, дегенерації, виробництва продукції та відтворення (рис. 1), в результаті яких у біологічному активі відбуваються якісні чи кількісні зміни.

Управління змінами сприяє біотрансформації шляхом створення сприятливих чи стабільних умов, необхідній реалізації даного процесу. Процес управління біотрансформацією у молочному скотарстві відбувається на стадіях годівлі тварин, ветеринарних та зоотехнічних заходів, підтримки температурного режиму на фермах.

Враховуючи складність процесу управління тваринницьким комплексом та організації обліку витрат, рекомендується у молочному скотарстві управлінський облік організувати за бізнес-процесами, в основу яких покладено процеси біотрансформації біологічних активів, визначені МСФЗ (IAS) 41. Поєднання належним чином побудованого нормативного обліку з розподілом відповідальності за оптимальної організаційної структури створює сприятливі умови для обліку, контролю, регулювання, планування, прогнозування витрат та всієї господарської діяльності підприємства[9].

Для раціональної організації управлінського обліку в молочному скотарстві важливо визначити об'єкти обліку витрат, зважаючи на інформаційні потреби управління в конкретному підприємстві й залежно від рівня господарської самостійності внутрішньовиробничих підрозділів, особливостей технології та організації виробництва й інших факторів. Комплексний підхід до формування інформації щодо витрат у молочному скотарстві дасть змогу оптимізувати вибір об'єктів обліку витрат для послідовного узагальнення результатів.

При виборі об'єкта обліку витрат види і групи тварин слід класифікувати відповідно до МСФЗ (IAS) 41. Група біологічних активів — це спільно керована для життєдіяльності група тварин і (або) рослин, однорідна за складом та призначенням. У тваринництві однорідну групу становлять тварини у певному співвідношенні за статевим-віковим складом, необхідним для нормальної біологічної трансформації. Так, до складу однорідної групи основного стада великої рогатої худоби молочного напрямку можуть входити генетично подібні тварини — різні або однакові за віком і різні за статтю,



Рис. 1. Процес біотрансформації в молочному скотарстві

Джерело: узагальнено автором.

наприклад: дійні корови та бики-виробники, але група бугаїв-виробників утримується окремо від корів основного стада.

У методиках ведення бухгалтерському обліку передбачено формування даних про наявність і рух тварин. Основна ознака класифікації тварин — це можливість отримання сільськогосподарської продукції та (або) додаткових біологічних активів. Існуюча класифікація неспроможна задовольнити потреби менеджменту. Пропонуємо використовувати міжнародний досвід для групування біологічні активи за трьома ознаками: тривалості періоду використання та отримання сільськогосподарської продукції та (або) додаткових біологічних активів; зрілості; можливості багаторазового отримання сільськогосподарської продукції та (або) додаткових біологічних активів. В управлінському обліку доходів і витрат молочного скотарства внаслідок управління біотрансформацією біологічних активів виникає необхідність використання відповідно до МСФЗ (IAS) 41 моделі обліку й оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції, одержаної від біологічних активів за справедливою вартістю. Ця модель обліку й оцінки дозволить відобразити зміну справедливої вартості біологічних активів у результаті біотрансформації. Це створює умови для більш обґрунтованого аналізу ресурсного потенціалу молочного скотарства та прийняття дієвих управлінських рішень.

ВИСНОВКИ

Отже, відповідно до МСФЗ (IAS) 41 справедлива вартість — це сума, на яку можна обміняти актив або погасити зобов'язання під час угоди між незалежними й бажаними укласти таку угоду сторонами. Очевидно, що справедлива вартість залежить від місцезнаходження та стану активу. Так, одна й та сама корова матиме різну справедливую вартість у різних регіонах країни. Справедливу вартість біологічних активів можна визначити з достатньою мірою до-

стовірності. Дане припущення можна спростувати лише в момент початкового визнання біологічного активу, щодо якого відсутня інформація про ринкові ціни, а альтернативні розрахунки справедливої вартості не надто надійні.

У такому разі згідно з МСФЗ (IAS) 41 підприємству слід відображати біологічний актив за собівартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від його знецінення. Щойно з'явиться можливість визначити справедливу вартість біологічного активу з достатньою достовірністю, підприємству доцільно перейти до оцінки справедливої вартості за вирахуванням передбачуваних збутових витрат.

Запропоновані підходи до організації управлінського обліку за місцями виникнення витрат з урахуванням класифікації тварин, використанням оцінки біологічних активів за справедливою вартістю дають змогу більш прозоро врахувати вплив усіх аспектів як видаткової, так і дохідної частини молочного скотарства, точніше визначити результати господарської діяльності, сприятимуть за специфіки кожного підрозділу приймати раціональні управлінські рішення.

Література:

1. Прокопишин О. Передумови становлення і розвитку управлінського обліку в Україні. Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія: Економіка АПК. 2013. № 20 (1). С. 223—230.

2. Зозуляк М.М. Взаємозв'язок управлінського обліку та аналізу в контексті стратегічного управління підприємством. Економічний аналіз. 2015. Т. 19, № 2. С. 201—206.

3. Сколотій І.В. Формування системи управлінського обліку в аграрних підприємствах. Вісник ХНАУ. Серія: Економічні науки. 2017. № 3. С. 174—183.

4. Гнатишин Л. Прокопишин О., Малецька О. Специфіка побудови системи обліку у тваринництві. Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія: Економіка АПК. 2019. № 26. С. 81—86.

5. Шевченко Л.Я. Сутність інтегрованого обліку та його складові. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2016. Вип. 6 (3). С. 134—137.

6. Брик М. Своєрідність обліку та контролю поточних біологічних активів в тваринництві. Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України. 2018. Вип. 23. С. 61—65.

7. Людвенко Д.В. Облік галузі тваринництва крізь призму інституціональної теорії бух-

галтерського обліку. Підприємництво та інновації. 2020. Вип. 11 (2). С. 118—123.

8. Скиба Г.І., Цімошинська О.В., Беженар І.М. Впровадження інформаційних систем обліку. Економіка АПК. 2020. № 11. С. 74—79.

9. Свиноус І.В., Гаврик О.Ю., Хомяк Н.В., Хомовий С.М., Заболотній В.С. Удосконалення методичних підходів до оцінки складових виробничого потенціалу сільськогосподарських підприємств в умовах трансформації системи обліку та фінансової звітності. Економіка та управління АПК. 2021. № 1. С. 154—165.

References:

1. Prokopyshyn, O. (2013), "Prerequisites for the formation and development of management accounting in Ukraine", *Visnyk L'vivskoho natsional'noho ahrarnoho universytetu. Serii: Ekonomika APK*, vol. 20 (1), pp. 223—230.

2. Zozuliak, M.M. (2015), "The relationship of management accounting and analysis in the context of strategic enterprise management", *Ekonomichnyj analiz*, vol. 19, no. 2, pp. 201—206.

3. Skolotij, I.V. (2017), "Formation of management accounting system in agricultural enterprises", *Visnyk KhNAU. Serii: Ekonomichni nauky*, vol. 3, pp. 174—183.

4. Hnatyshyn, L. Prokopyshyn, O. and Malets'ka, O. (2019), "The specifics of building a accounting system in animal husbandry", *Visnyk L'vivskoho natsional'noho ahrarnoho universytetu. Serii: Ekonomika APK*, vol. 26, pp. 81—86.

5. Shevchenko, L.Ya. (2016), "The essence of integrated accounting and its components", *Serii: Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo*, vol. 6 (3), pp. 134—137.

6. Bryk, M. (2018), "Peculiarity of accounting and control of current biological assets in animal husbandry", *Rehional'ni aspekty rozvytku produktivnykh syl Ukrainy*, vol. 23. pp. 61—65.

7. Liudvenko, D.V. (2020), "Accounting for the livestock industry through the prism of institutional accounting theory", *Pidpriemnytstvo ta innovatsii*, vol. 11 (2), pp. 118—123.

8. Skyba, H.I. Tsimoshyn'ska, O.V. and Bezhenar, I.M. (2020), "Introduction of accounting information systems", *Ekonomika APK*, vol. 11, pp. 74—79.

9. Svynous, I.V. Havryk, O.Yu. Khomiak, N.V. Khomoviy, S.M. and Zabolotnij, V.S. (2021), "Improving methodological approaches to assessing the components of the production potential of agricultural enterprises in the transformation of the accounting system and financial reporting", *Ekonomika ta upravlinnia APK*, vol. 1, pp. 154—165.

Стаття надійшла до редакції 05.04.2022 р.