

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

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
освітнього ступеня «Магістр»

на тему: **«ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА У ФЕРМЕРСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ «БІЛАК» САМБІРСЬКОГО РАЙОНУ ЛЬВІВСЬКОЇ ОБЛАСТІ**

Виконав: студент гр. ОП - 61
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(шифр і назва)

БАГЛАЙ А. О.
(Прізвище та ініціали)

Керівник: к.е.н., доц. ЦІЦЬКА Н.Є.
(Прізвище та ініціали)

Рецензент:
(Прізвище та ініціали)

ДУБЛЯНИ 2022

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

Освітній ступінь «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)

« 20 » жовтня 2021 року

ЗАВДАННЯ
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТА

БАГЛАЯ АНДРІЯ ОЛЕКСАНДРОВИЧА

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи: «Теоретичні та практичні основи обліку та ефективності виробництва продукції тваринництва у фермерському господарстві «Білак» Самбірського району Львівської області»

Керівник роботи: Ціцька Н.Є., к.е.н., доцент

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджено наказом ЛНУП від «22» жовтня 2021 р. № 408/К-С

2. Строк подання студентом проекту (роботи) до «14» грудня 2022 року

3. Вихідні дані до проекту (роботи) спеціальна і наукова література, нормативно-правові акти, первинна і зведена документація, реєстри синтетичного і аналітичного обліку, форми фінансової, статистичної та податкової звітності

4.Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити). ВСТУП. РОЗДІЛ І. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ВИХОДУ ПРОДУЦІЇ ТВАРИННИЦТВА.

1.1Тваринництво – як одна із галузей сільськогосподарського виробництва. Стан сучасного виробництва тваринницької продукції в Україні. 1.2 Витрати на виробництво продукції тваринництва – як об'єкт бухгалтерського обліку. Їх зміст, класифікація, методи обліку та нормативно - правове забезпечення.РОЗДІЛ ІІ. ДОСЛІДЖЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ТА ОБЛІКОВО – АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА. 2.1 Відомості про господарство, його спеціалізація, фінансовий стан та ефективність виробництва продукції тваринництва. 2.2 Відображення виробництва продукції тваринництва в первинній, синтетичній та аналітичній обліковій системі. 2.3 Процес калькулювання собівартості продукції тваринництва. 2.4 Стан екологічної безпеки та шляхи його покращення. РОЗДІЛ ІІІ. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО – ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА. 3.1 Підвищення ефективності виробництва продукції тваринництва шляхом управління витратами та стійкістю підприємства. 3.2 Удосконалення організації обліку виробництва продукції тваринництва на автоматизовано – інформаційному рівні. 3.3 Світовий досвід організації обліку основного сільськогосподарського виробництва. РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ.4.1 Аналіз стану охорони праці у ФГ «Білак». 4.2 Планування заходів з покращення охорони праці та їх фінансування. 4.3 Економічна ефективність заходів з удосконалення системи управління охороною праці.4.4 Безпека в надзвичайних ситуаціях. ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ. СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

5. Перелік графічного матеріалу таблиці, схеми, рисунки

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
З охорони праці та захисту населення		20.20.21р.	20.20.21р.
Стан екологічної безпеки та шляхи його покращення		20.20.21р.	20.20.21р.

7. Дата видачі завдання « 20» __10__ 2021 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломного проекту (роботи)	Строк виконання етапів (роботи)
1.	Отримання завдання. Вивчення рекомендованої літератури по темі КР. Написання аналітичного огляду. Вивчення об'єкту. Аналіз існуючого стану (складання програми; написання пояснювальної записки для дипломної роботи).	20.10.21-24.03.22р.
2.	Розробка перспективного рішення та його обґрунтування (написання перспективної частини; виготовлення планової основи для основного варіанту роботи).	25.03.22-21.07.22р.
3.	Розробка та обґрунтування пропозицій щодо реалізації роботи. Розробка питань з охорони праці та захисту населення. Розробка питань з охорони природи (написання економічної частини роботи; висновків і пропозицій; питань з охорони праці і захисту населення; кінцеве редагування пояснювальної записки; оформлення кінцевого варіанту роботи та інших графічних матеріалів, які представляються до захисту в ЕК).	22.07.22р.-26.09.22р.
4.	Кінцеве оформлення дипломної роботи (здача пояснювальної записки керівнику КР; виправлення його зауважень; здача КР на рецензування; кінцеве оформлення ілюстративних матеріалів, таблиць).	27.10.22р.-11.12.22р.
5.	Підготовка до захисту в ЕК. Пробний захист на випускній кафедрі (написання доповіді й погодження її з керівником КР; виправлення зауважень у графічній частині).	14.12.2022р.

Студент

(підпис)

Баглай А.О.

(прізвище та ініціали)

Керівник роботи

Ціцька Н.Є.

УДК 657.474.573

114 стор. текст. частини, 23 рисунки, 13 таблиць, 52 джерела використаної літератури.

Теоретичні та практичні основи обліку та ефективності виробництва продукції тваринництва у фермерському господарстві «Білак» Самбірського району Львівської області. Баглай А.О. – Кваліфікаційна робота. Кафедра обліку та оподаткування - Дубляни, Львівський НУП, 2022.

Мета роботи – розкрити суть організації обліку та ефективності виробництва продукції тваринництва у ФГ «Білак» Самбірського району Львівської області.

У першому розділі кваліфікаційної роботи досліджено теоретичні засади системи обліку виробництва продукції тваринництва у аграрних формуваннях, висвітлено особливості та сучасний стан тваринництва в Україні розкрито економічну суть витрат виробництва та їх класифікацію, а також проведено огляд нормативних та літературних джерел з даного дослідження.

Другий розділ дає оцінку виробничо-господарської діяльності та аналіз основних економічних показників виробництва продукції тваринництва, а також висвітлює дійсний стан організації обліку витрат і виходу тваринницької продукції та її оцінку за справедливою і фактичною собівартістю.

У третьому розділі розглянуто питання вдосконалення організаційних засад облікового процесу виробництва продукції тваринництва, запропоновано основні положення з формування ефективної облікової політики в частині обліку основного виробництва, із висвітленням основних моментів запровадження внутрігосподарського (управлінського) обліку, запропоновано шляхи оптимізації облікового процесу основного виробництва продукції рослинництва з використанням комп'ютерних технологій та вивченням передового міжнародного досвіду.

АНОТАЦІЯ

Дипломне дослідження на здобуття освітнього ступеня «Магістр» присвячене вивченню економічного змісту затрат як об'єкта бухгалтерського обліку, їх суті, визнанню, класифікації та завданню обліку виробництва і калькулювання собівартості продукції тваринництва. Здійснено аналіз економічно-фінансового стану фермерського господарства «Білак» в частині сільськогосподарського виробництва та проведено оцінку дійсного стану організації обліку виробництва продукції тваринництва та методики визначення її собівартості, як засобу оперативного управління основного виробництва у досліджуваному господарстві.

Запропоновано покращення організаційних засад обліку основного сільськогосподарського виробництва шляхом запровадження у виробництво розробки і доповнення організаційних регламентів та облікової політики підприємства та посиленням ефективності фінансового і управлінського обліку із застосуванням комп'ютерних технологій та впровадженням передового міжнародного досвіду.

ANNOTATION

Diploma research for the Master's degree is devoted to the study of the economic content of costs as an object of accounting, their essence, recognition, classification and the task of accounting for production and calculating the cost of livestock products. An analysis of the economic and financial condition of the "Bilak" farm terms of agricultural production was carried out, and an assessment was made of the current state of the organization of accounting for the production of animal husbandry products and the method of determining its cost price, as a means of operational management of the main production in the studied farm. It is proposed to improve the organizational principles of accounting for the main agricultural production by introducing into production the development and addition of organizational regulations and accounting policies of the enterprise and strengthening the efficiency of financial and management accounting with the use of computer technologies and the implementation of international best practices in the organization of the main agricultural production.

ЗМІСТ

	Стор
ВСТУП	6
РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА.....	10
1.1 Тваринництво – як одна із галузей сільськогосподарського виробництва. Стан сучасного виробництва тваринницької продукції в Україні.....	10
1.2 Витрати на виробництво продукції тваринництва – як об’єкт бухгалтерського обліку. Їх зміст, класифікація, методи обліку та нормативно - правове забезпечення.....	21
РОЗДІЛ II. ДОСЛІДЖЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ТА ОБЛІКОВО – АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА.....	29
2.1 Відомості про господарство, його спеціалізація, фінансовий стан та ефективність виробництва продукції тваринництва.....	29
2.2 Відображення виробництва продукції тваринництва в первинній, синтетичній та аналітичній обліковій системі.....	42
2.3 Процес калькулювання собівартості продукції тваринництва.....	58
2.4 Стан екологічної безпеки та шляхи його покращення.....	65
РОЗДІЛ III. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО – ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА.....	70
3.1 Підвищення ефективності виробництва продукції тваринництва шляхом управління витратами та стійкістю підприємства.....	70
3.2 Удосконалення організації обліку виробництва продукції тваринництва на автоматизовано – інформаційному рівні.....	78
3.3 Світовий досвід організації обліку основного сільськогосподарського виробництва.....	88
РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ.....	95
4.1 Аналіз стану охорони праці у ФГ «Білак».....	95
4.2 Планування заходів з покращення охорони праці та їх фінансування	97
4.3 Економічна ефективність заходів з удосконалення системи управління охороною праці.....	99
4.4 Безпека в надзвичайних ситуаціях.....	100
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	102
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	109

ВСТУП

В умовах інтеграції України до світового економічного простору аграрний сектор є однією з пріоритетних та стратегічно важливих галузей національної економіки. Стратегічне значення аграрного сектору економіки України зумовлено його місцем у системі виробничих зв'язків, потужним експортним потенціалом, домінуючим внеском у формування державної та світової продовольчої безпеки. Виступаючи ключовим драйвером національної економіки агробізнес України виявився найбільш уразливим до негативної дії чинників нестабільності на фоні повномасштабної агресії Росії проти України [14, с.9].

У процесі трансформаційних змін агробізнес відіграє важливу роль у забезпеченні економічної та соціальної стабільності суспільства у ролі вітчизняного та іноземного постачальників продуктів харчування. За визначенням вчених, аграрний сектор України та його основні складові, а зокрема сільське господарство, обслуговує системну складову національної економіки, створює основу збереження суверенітету і державності, є соціально-економічною основою розвитку сільської місцевості, забезпечує технологічний розвиток національного економічного сектору.

Тваринництво – потужний рушій розвитку агропродовольчого сектору в економіці, каталізатор глибокої економіки, соціальних та екологічних змін системи в усьому світі, надзвичайно важлива відправна точка для вирішення всіх складних питань, пов'язаних з розвитком сільського господарства. За останні кілька десятиліть тваринництво визначає темпи і зміни агропромислового комплексу, визначає напрямок розвитку економіки в цілому по країні, відіграє надзвичайно важливу роль у стабілізації продовольчої безпеки в країнах по всьому світу. Водночас жорстка конкуренція на глобальних сільськогосподарських ринках заставляє сільгоспвиробників підвищувати ефективність їх діяльності щодо впровадження інновацій з технології вирощування тварин.

На відміну від промисловості, технологічний процес в сільському господарстві тісно пов'язаний з природою, де земля виступає в ролі головного засобу виробництва. Саме тому ця галузь тваринництва має більший вплив на природне середовище, ніж будь-яка інша галузь народного господарства. Визначення сталого розвитку сільського господарства сформульовано наступним чином: «управління та збереження природно-ресурсної бази і орієнтація технологічних та інституціональних змін таким чином, щоб забезпечити досягнення і подальше задоволення потреб людини для нинішнього і майбутніх поколінь. Такий розвиток зберігає землі, води, рослинні і тваринні генетичні ресурси, є екологічно не виснажливим, технічно можливим, економічно життєздатним і соціально прийнятним».

Галузь тваринництва (ВРХ, МРХ, свинарство, вівчарство, козівництво) в Україні переживає не найлегші часи. Фахівці відзначають критичне скорочення поголів'я ВРХ та кризу в роботі молочного та м'ясного скотарства. Програми держпідтримки допомагають окремим напрямом триматися на плаву. Однак, коли мова заходить про відновлення галузі тваринництва, лише цих кроків недостатньо. Актуальність проблеми зросла настільки, що постала на порядку денному вищого керівництва держави.

За дослідженнями Ігора Клименка - голови Української асоціації розвитку тваринництва та технологій, вітчизняне тваринництво, особливо скотарство та вівчарство, перебуває у глибокій кризі. Так, у 1990 році кількість поголів'я ВРХ в Україні становила 25194,5 тис. голів, а у 2021 – лише 3230,1 тис. голів, тобто зменшилось майже у 8 разів. Виникає питання, якщо і надалі скорочення поголів'я ВРХ відбуватиметься такими темпами, то чи через тридцять років в Україні взагалі воно існуватиме. Це зумовлено тим, що окупність інвестицій у тваринництві, особливо м'ясному, є дуже довготривалою, і в поточних умовах ним займатися не вигідно.

В даний час актуальними є питання щодо організаційно-технічних характеристик виробництва та впливу спеціалізації підприємства на побудову бухгалтерського обліку, раціональності об'єктів обліку витрат і найменування

статей витрат у цій галузі, особливо при виконанні різноманітних технічних операцій в умовах бюджетування діяльності. Порядок калькуляції та методи обліку витрат, контроль за обліком витрат та правильністю розрахунку собівартості продукції тваринництва залишаються дискусійними. Усе це свідчить про необхідність удосконалення організації та методів обліку та контролю в управлінні виробництвом продукції тваринництва в АПК. Тому метою нашого дослідження є розробка теоретико-методологічних приписів та розробка практичних рекомендацій і методів удосконалення фінансового та управлінського обліку в управлінні виробництвом продукції тваринництва в сучасному агробізнесі.

Відповідно до наукової мети роботи вирішуються наступні задачі:

- дослідити та проаналізувати сучасний стан розвитку виробництва продукції тваринництва, а в більшій мірі м'ясного скотарства в Україні та Львівщині;

- визначити та обґрунтувати концептуальні засади та характеристики управлінського обліку сільськогосподарських підприємств;

- дослідити та узагальнити основні положення та характеристики формування системи інформаційного забезпечення управління витратами в галузі тваринництва;

- уточнити місце тваринництва у виробничому процесі, узгодити його облік і калькуляцію;

- здійснити аналіз основних економічних показників господарської діяльності, фінансового стану та виробництва продукції відгодівлі ВРХ у досліджуваному фермерському господарстві;

- провести оцінку реального стану організації обліку в цілому та, зокрема обліку витрат і виходу продукції тваринництва, продемонструвати на фактичних даних методику визначення виробничої собівартості продукції ВРХ на відгодівлі та провести списання калькуляційних різниць;

- визначити та конкретизувати основні шляхи вдосконалення організації обліку виробництва продукції тваринництва в умовах ручної та комп'ютерної обробки обліково - аналітичної інформації.

Об'єктом дослідження обрано фермерське господарство (ФГ) «Білак» Самбірського району Львівської області.

Вивчення поставлених завдань зумовило системне використання методів дослідження, які використовуються при вивченні соціально-економічних процесів і явищ, а саме: методів теоретичного узагальнення та порівняльного методу, порівняльний (при аналізі виробничого стану продукції тваринництва та кількісно-якісних показників економічної ефективності), індукційно-дедукційний (при вивченні процесу обліку виробництва); графічні методи (для аналізу результатів дослідження, наочне представлення), методи абстрактної логіки та причинно-наслідкових зв'язків (при узгодженні обліку виробництва продукції тваринництва та її собівартості), наукова абстракція та системний аналіз (при розробці системи заходів щодо підвищення ефективності виробництва продукції тваринництва), управління витратами.

Інформаційною базою дослідження є праці вітчизняних та зарубіжних учених з питань обліку, контролю та бюджетування собівартості продукції тваринництва, законодавчі та нормативні акти, матеріали науково-практичних конференцій. У ході дослідження були використані дані Держкомстату України та Львівської області, а також форми фінансової та статистичної звітності, первинна документація, реєстри синтетичного та аналітичного обліку виробництва продукції тваринництва.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в узагальненні теоретичних основ організації обліку виробництва продукції тваринництва, обґрунтуванні та розробці теоретичних методів і практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення системи обліку виробництва та калькулювання продукції тваринництва.

РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦВА

1.1 Тваринництво – як одна із галузей сільськогосподарського виробництва. Стан сучасного виробництва тваринницької продукції в Україні

Україну можна сміливо назвати однією з провідних аграрних країн Європи, що в основному спеціалізуються на виробництві продукції рослинництва. Проте, і інші сфери сільського господарства у нас знаходяться на хорошому рівні. У багатьох регіонах активно розвивається тваринництво. Не в останню чергу через постійне зростання кількості приватних підприємств і угідь. Це зростання обумовлюється тим, що багато людей бачать в тваринництві перспективи відкриття власного бізнесу. І вони абсолютно праві, адже від цієї сфери сільського господарства багато в чому залежить харчовий ринок країни, а потреба в їжі ніколи не вичерпається.

У сільськогосподарському виробництві зайнято близько половини економічно активного населення світу. Але цей показник не однаковий в країнах з різним економічним розвитком, а саме: в країнах, що розвиваються, цей показник дорівнює 2/3 і більше, тоді як у розвинених країнах – менше 10%, а у США і деяких країнах Західної Європи він становить тільки 2-3 % [45].

Тваринництво - важлива галузь як сільського господарства, так всього народногосподарського виробництва. Вона забезпечує майже половину загального випуску валової сільськогосподарської продукції. Переоцінити значення галузі тваринництва є неможливим, адже воно має значний вплив на економіку сільського господарства, на рівень забезпеченості населення країни необхідним харчуванням. Розвиток тваринництва, як однієї з основних галузей сільського господарства, не тільки забезпечує національну продовольчу безпеку, а й відіграє важливу роль у збільшенні аграрного потенціалу України

та створенні конкурентоспроможної сільськогосподарської продукції, як на національному ринку, так і у зовнішній сфері, сприяє підвищенню престижу й авторитету держави.

Спеціалізується галузь тваринництва на виробництві різного роду основної та побічної продукції. Зокрема, ряд сільськогосподарських формувань вирощують велику рогату худобу – молочного, м'ясного та м'ясо - молочного напрямів, свинарство – може бути м'ясне, сальне та м'ясо - сальне; птахівництво – це виробництво яйця, м'яса, бройлерів та мішане тощо (рис 1.1).



Рис.1.1 Основні виробничі напрямки галузі тваринництва*

*Джерело [16].

Згідно зі статистикою, жителі нашої країни в середньому споживають 40-45 кг м'яса щорічно. Для порівняння, в розвинутих європейських країнах цей показник перевищує позначку в 65 кг.

Тваринництво в українському аграрному секторі посідає друге місце, після першочергового рослинництва. У 2020 році валове виробництво продукції тваринництва склало 68,4 млрд. гривень, що становить приблизно

30% від загального обсягу. Зазначимо, що значення галузі тваринництва визначається значним впливом на формування економіки сільського господарства. Зростання частки валової продукції тваринництва є потужним індикатором економічного зміцнення країни. Так, у 2020 р. валова продукція тваринництва в усіх агроформуваннях України склала 23% від загальної вартості всієї продукції сільського господарства або 138744,5 мільйонів гривень у постійних цінах 2016 р. і зменшилась проти 2018 р. на 2,3% [46, с.180].

Основними галузевими сегментами є вирощування птиці і худоби на відгодівлі, а також молочне виробництво. Лівова частка виробництва в тваринництві лежить на плечах домогосподарств. Найбільше їх в Херсонській, Миколаївській, Харківській та Київській областях. Приватні угіддя утримують практично все поголів'я овець і кіз (80% від загальної кількості): 75% корів, 50% свиней і 40% птиці [45]. Що стосується експортних показників, то Україна як і раніше входить в першу 10-ку експортерів курятини. В основному, продукція птахівничого сегменту поставляється в країни ЄС. Також є чималий попит і на велику рогату худобу, переважно з боку країн Близького Сходу, Африки та СНД.

Виробництво продукції тваринництва залежить від кількісного фактору (поголів'я тварин) та якісного фактору (продуктивності тварин). Проведемо оцінку основних кількісних показників галузі тваринництва в цілому по Україні, та у Львівській області зокрема (табл.1.1).

Дані таблиці свідчать, що чисельність поголів'я тварини у всіх категоріях підприємств України, у 2021 році проти 2019 року за всіма видами тварин, крім корів, збільшилось: ВРХ – на 4,5%, свиней на – 6,6%, овець і кіз на – 16%. Доцільно відмітити, що основна частка тварин зосереджена в господарствах населення, а не у сільськогосподарських підприємствах. Так, зосереджене поголів'я ВРХ в господарствах населення становило 66% у 2019 році, 70,3% у 2020 році та 68,6% у 2021 році від загальної кількості тварин. В

основному це стосується корів та овець і кіз. Відгодівля ВРХ та свиней зосереджена в основному в сільськогосподарських підприємствах.

Таблиця 1.1

Чисельність поголів'я тварин на початок року, тис. гол*

Види тварин	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2021 у % до 2019 р.
<i>Усі категорії господарств України</i>				
Велика рогата худоба	3092	3455,7	3230,1	104,5
В т . ч корови	1789	1769,3	1667,5	93,2
Свині	5727	6060,9	6104,6	106,6
Вівці, кози	1205	1472,9	1399,4	116,1
<i>Усі категорії господарств Львівської області</i>				
Велика рогата худоба	157,3	144,3	126,7	80,5
В т . ч корови	94,3	84,8	75,9	80,5
Свині	332,4	362,7	435,3	131,0
Вівці, кози	31,5	31,8	29,8	94,6
<i>Сільськогосподарські підприємства України</i>				
Велика рогата худоба	1050	1025,9	1013,0	96,5
В т . ч корови	439	428,0	428,5	97,6
Свині	3300	3990,1	3723,9	112,8
Вівці, кози	169	163,6	163,4	96,7
<i>Господарства населення України</i>				
Велика рогата худоба	2042	2429,8	2217,1	108,6
В т . ч корови	1350	1340,8	1239,0	91,8
Свині	2427	2603,2	2380,7	98,1
Вівці, кози	1036	1309,3	1236,0	119,3

* Джерело [47].

Слід також відмітити, що більш відчутне скорочення поголів'я тварин відбулось у господарствах населення у порівнянні з сільськогосподарськими підприємствами.

Причиною такого скорочення є проблеми у селян із формуванням закупівельної ціни на продукцію тваринництва з боку посередників, дорожчання кормів, а також зниження купівельної спроможності населення в країні, що в сукупності призводить до збитковості виробництва продукції тваринництва селян.

Доцільно підкреслити, що загальна чисельність поголів'я тварин у всіх категоріях господарств Львівської області від загальної наявної худоби по

Україні становила 5,1% у 2019 році; 4,2% у 2020 році та 3,9% у 2021 році. В цілому наявність поголів'я тварин на Львівщині з кожним роком зменшується. Поголів'я ВРХ у 2021 році проти 2019 року зменшилось на 20%, овець та кіз майже на – 6%.

Впродовж останніх тридцяти років в Україні спостерігається значне зменшення поголів'я сільськогосподарських тварин, а особливо чисельність ВРХ (рис. 1.2).

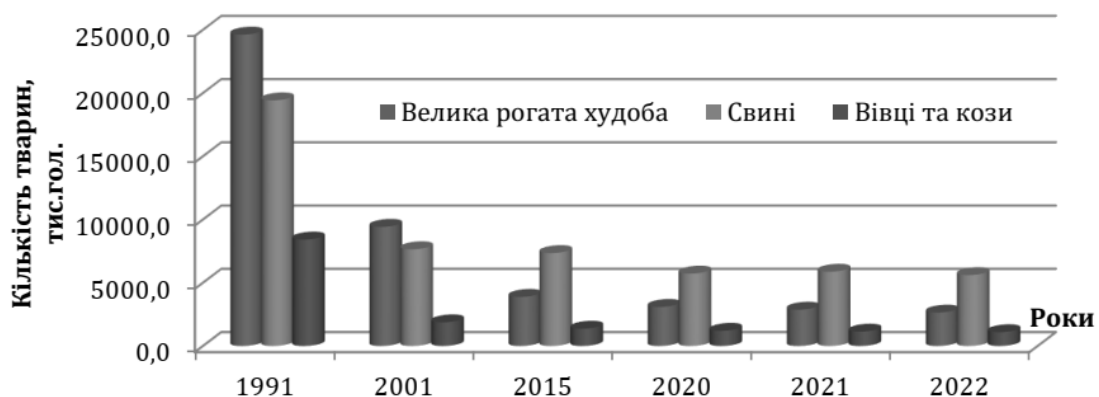


Рис. 1.2 Чисельність поголів'я тварин на початок року, тис. гол (господарства усіх категорій України)*

*Розроблено автором на основі джерела [47].

Так, у 2022 р. в порівнянні із 1991 р. зменшення відбулось в наступних розмірах: ВРХ – на 89,3%, свиней – на 71,1 % та овець і кіз – на 87%. При цьому зазначимо, що більшість поголів'я тварин сконцентровано у господарствах населення.

Як свідчать дані рисунку 1.3 з 2012 року поголів'я української великої рогатої худоби скоротилося більше як на третину (на 35%). Якщо на 1 січня 2012 року поголів'я великої рогатої худоби становило 4,46 мільйона голів, то на початку 2021 року – скоротилось до 2,87 мільйона.

Дані рисунку переконливо свідчать про те, що впродовж останніх десяти років найсприятливішим роком для виробництва продукції тваринництва у контексті поголів'я тварин був 2014 рік.

Через скорочення поголів'я худоби середньорічний приріст виробництва є дуже низьким. За 10 років він знизився до 0,4%.

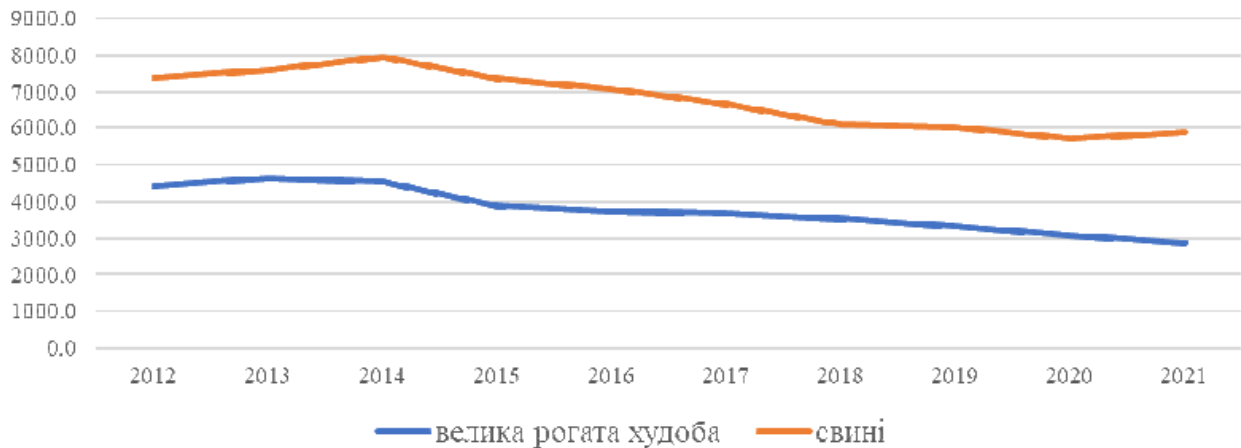


Рис. 1.3 Динаміка поголів'я сільськогосподарських тварин, тис. голів*.
*Джерело [47].

Продуктивність тварин є показником технологічної ефективності в сільському господарстві і тому є наслідком рівня технологічної культури в галузі. Саме продуктивність тварин безпосередньо впливає на загальний обсяг виробленої продукції тваринництва, аналіз якого проведемо на основі даних таблиці 1.2.

Що стосується виробництва стратегічно значимої задля забезпечення повноцінного харчування продукції тваринництва, то у 2021 році спостерігається зменшення основних її видів за усіма категоріями господарств. У структурі виробництва продукції вирощування ВРХ більша доля належить господарствам населення, а саме виробництво м'яса яловичини та телятини у 2021 році складає 76,9% загального обсягу, виробництво молока – 68,2%. Сільськогосподарські підприємства спеціалізуються, в основному на птахівництві, питома вага м'яса птиці у загальному обсязі виробленого м'яса цими агровиробниками складає 70,3%, на виробництво свинини приходить більше половини загального обсягу.

Дані таблиці свідчать, що впродовж останніх років найбільшого виробництва продукції тваринництва в живій масі у всіх категоріях господарств було досягнуто у 2019 році.

Таблиця 1.2

**Динаміка обсягів виробництва продукції тваринництва
в Україні в живій масі, тис. тонн***

Види продукції	2010 р.	2015 р.	2019 р.	2020 р.	2021р.	2021р. до 2010р, %
<i>У всіх категоріях господарств</i>						
ВРХ	653,8	602,6	556,4	537,5	475,1	72,7
Свині	915,5	1024,0	966,9	966,7	966,7	105,6
Вівці, кози	40,7	28,2	26,3	26,3	24,4	60,0
Птиця всіх видів	1278,8	1505,3	1859,3	1845,7	1825,4	142,7
Інші види продукції	47,9	40,3	36,6	35,0	33,5	69,9
Всього	2936,7	3200,4	3445,5	3409,3	3329,8	113,4
<i>Сільськогосподарські підприємства</i>						
ВРХ	174,6	155,6	143,9	136,8	134,7	77,1
Свині	411,8	583,8	546,1	562,1	601,0	146,0
Вівці, кози	3,5	2,3	2,2	3,0	3,1	88,6
Птиця всіх видів	1047,2	1294,5	1637,3	1624,0	1619,0	154,6
Інші види продукції	1,4	2,3	1,6	1,9	1,5	107,1
Всього	1638,5	2038,5	2331,1	2327,8	2359,3	144,0
<i>Господарства населення</i>						
ВРХ	479,2	447,0	412,5	400,7	340,4	71,0
Свині	503,7	440,2	420,8	404,6	370,2	73,5
Вівці, кози	37,2	25,9	24,1	21,4	21,5	57,8
Птиця всіх видів	231,6	210,8	222,0	221,7	206,4	89,1
Інші види продукції	46,5	38,0	35,0	33,1	32,0	68,8
Всього	1298,2	1161,9	1114,4	1081,5	970,5	74,8

* Джерело [47].

В наступні роки виробництво продукції пішло на спад. Особливо це стосується виробництва продукції ВРХ та вівчарства. Слід відмітити, що більшу частку продукції тваринництва виробляють сільськогосподарські підприємства, особливо це стосується продукції птахівництва та свинарства.

Виробництво м'яса усіх сільськогосподарських тварин у 2021 р. в порівнянні із 2010 р. зросло на 13,4%. Переважно це відбулося за рахунок зростання виробництва м'яса птиці та свиней. Виробництво яловичини та телятини за даний період зменшилось на 27,3%. Частка яловичини та телятини аграрних підприємств у загальній кількості продукції по галузі у 2021 р. склала 25%, свинини – 59,7%, баранини та козлятини – 9,8%. Надзвичайно

критична ситуація склалась у господарствах населення. Так, у 2021 році кількість виробленої продукції тваринництва в живій масі у порівнянні з 2010 роком знизилась на 25,2%. За кожним видом продукції тваринництва спостерігається значний спад, особливо такий спад позначився на вівчарстві – 42,2% та інших видах продукції тваринництва – 31,2%.

Продукція вирощування ВРХ (рис.1.4) у 2021 р. в Україні в усіх господарствах в порівнянні із 2010 р. скоротилась на 27,3%, у тому числі в аграрних підприємствах – на 22,9%, в господарствах населення – на 29%.

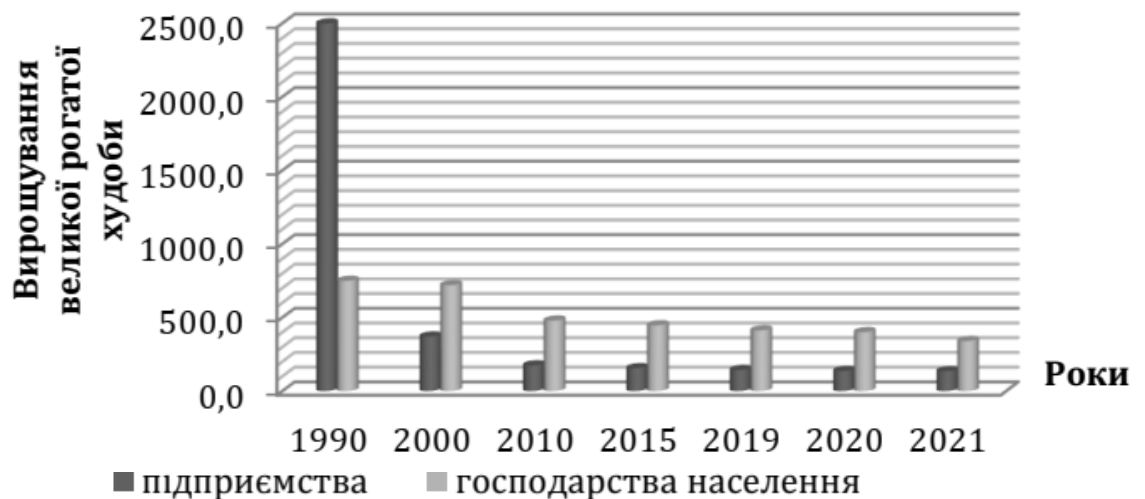


Рис. 1.4 Динаміка виробництва продукції тваринництва різними категоріями господарств*

* Джерело [43].

Зменшення виробництва продукції тваринництва на одну сільськогосподарську одиницю як результат розвитку галузі тваринництва призвело до певного скорочення забезпечення переробних підприємств сировиною. Водночас зменшується кількість кінцевої продукції промислових підприємств та пропозиції, які вони формують. Це значно скорочує споживання м'ясних і молочних продуктів населенням України, оскільки виступає результатом зменшення виробництва продукції тваринництва та зниженням доходів споживачів.

Аналізуючи розвиток галузі тваринництва, можна зробити висновок про негативні тенденції розвитку тваринництва: зменшення поголів'я, значне зниження продуктивності тваринництва, зниження якості виробленої продукції. Звичайно, така ситуація призводить до низької якості та виробництва продукції ВРХ, що в свою чергу призводить до неякісного споживання їжі. Хоча українці традиційно є однією з націй, яка споживає багато м'яса та м'ясопродуктів, їх рівень споживання є недостатнім (рис.1.5).

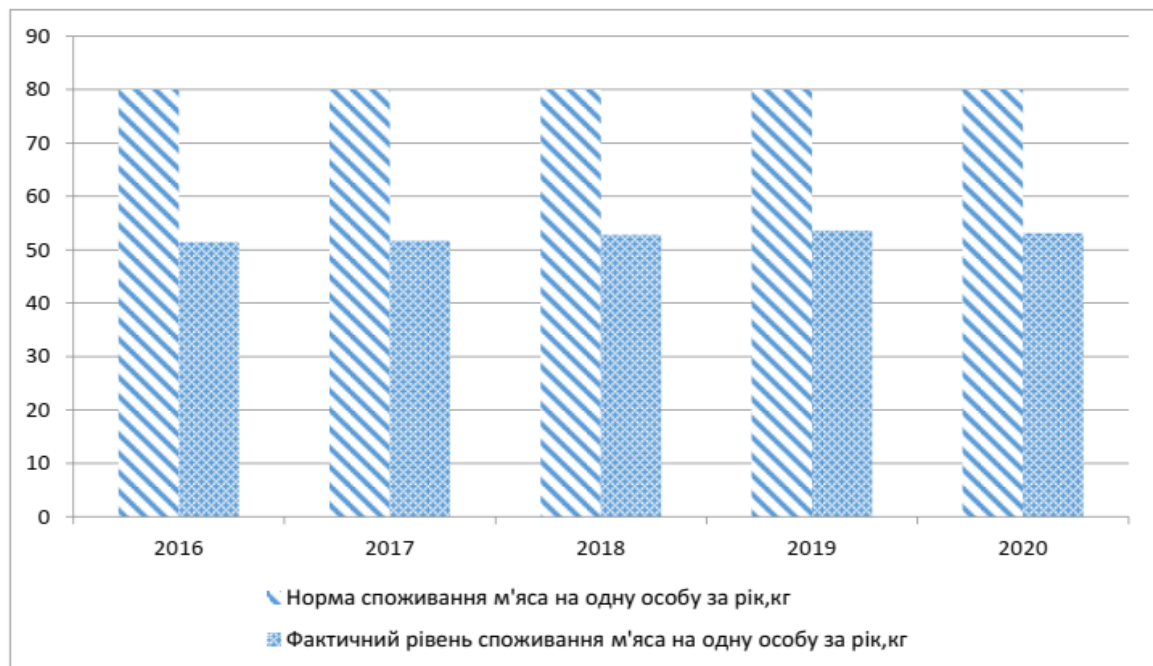


Рис.1.5 Величина споживання м'яса населенням України*

*Джерело [47].

Не дивлячись на те, що попит на споживання м'яса населенням у 2016-2020 роках зростає і знаходиться за фактом на рівні 51,3-53,6 кг на одну особу він є недостатнім і значно нижчим від нормативу та становить лише 67%.

Отже, галузь тваринництва зазнає спаду і перебуває в затяжній кризі. На нашу думку, система чинників, що стримують розвиток галузі тваринництва, є складною і включає технологічні, екологічні, економічні, соціальні та політичні складові. На нашу думку, найбільш впливовими причинами різкого погіршення стану тваринництва в Україні є: розрив цін на сільськогосподарську та промислову продукцію, зростання цін на корми,

нездатність більшості вітчизняних виробників застосовувати новітні технології в процесі виробництва продукції тваринництва, знищення та ліквідація великих тваринницьких комплексів, іноземне виробництво, що насичує внутрішній ринок сировиною, скорочення обсягів державної підтримки, ускладнення екологічної ситуації, економічна скрута пересічних українців (рис.1.6).

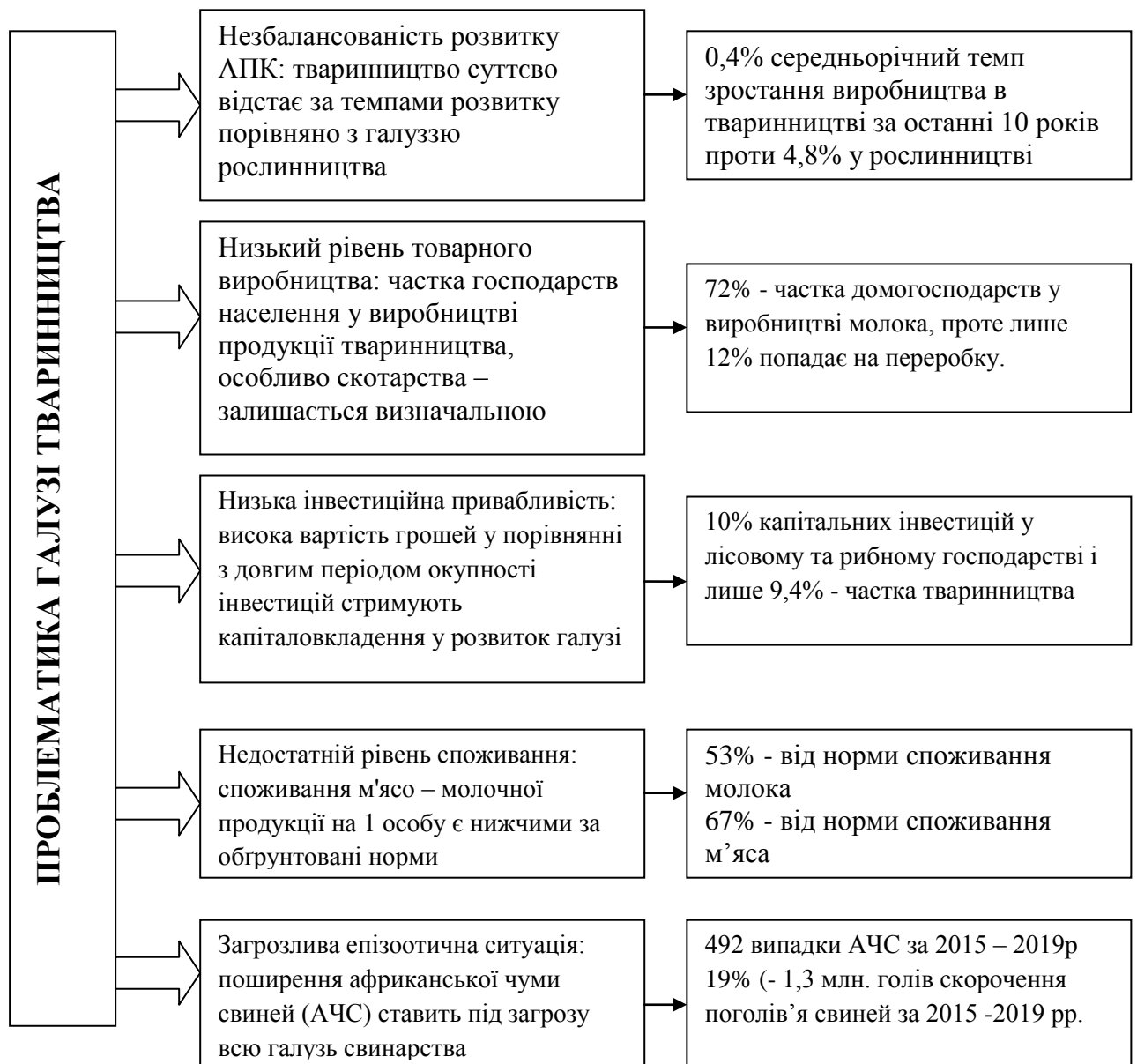


Рис.1.6 Основні проблеми становлення і розвитку галузі тваринництва в сучасних умовах*

*Розроблено на основі джерела [52].

Окрім всіх перерахованих чинників на критичну ситуацію в галузі тваринництва, на сьогоднішній день має надзвичайний вплив повномасштабна війна з російською федерацією. Внаслідок повномасштабної агресії РФ станом на 1 вересня, за даними Центру стратегічних комунікацій та інформаційної безпеки, сільське господарство України зазнало \$ 4,3 млрд. прямих та \$ 23,3 млрд. непрямих збитків, а \$136 млн. з них – тваринництво. Виробнича та логістична інфраструктура сільського господарства в багатьох місцях значною мірою пошкоджена, доступ до засобів і ресурсів виробництва ускладнено, наявність робочої сили обмежено, а військові дії тривають, часто на території окремих агробізнесів. Страждають люди, але і тварини так само стають жертвами війни. За попередніми оцінками, під час війни вже втрачено 15-20% поголів'я великої рогатої худоби, свиней і птиці.

Проте, незважаючи на деякі позитивні зрушення в розвитку агропромислового комплексу, тваринництво має вирішувати багато проблем. Це, наприклад, недосконала кормова база, яка у багатьох випадках виступає як неякісна продукція, непостійна державна підтримка фермерів, непередбачувана диспаритетна цінова політика, потенціал невикористаного експорту та частки ринку, через дефіцит тваринницької продукції. Усе це негативно вплинуло на галузь, особливо на її здатність залучати інвестиції.

Загалом, в результаті досліджень було доведено, що важливими чинниками, які мають вплив на сталий, позитивний розвиток галузі тваринництва є орієнтація на використання сучасних інноваційних технологій виробництва продукції (технологічні фактори), економічне зростання суб'єктів виробництва продукції тваринництва через зростання рівня продуктивності тварин (економічні фактори) в межах, за яких екосистема як місце його функціонування і розвитку здатна відновлюватися (екологічні фактори) поряд із задоволенням основних потреб людини щодо забезпечення її продуктами харчування галузі, розвитку сільських територій, працевлаштування, підвищення добробуту сільського населення (соціальні фактори) на основі виваженої державної політики (політичні фактори).

1.2 Витрати на виробництво продукції тваринництва – як об’єкт бухгалтерського обліку. Їх зміст, класифікація, методи обліку та нормативно - правове забезпечення

Є очевидним, що для виробництва будь – якого виду продукції слід здійснити певні витрати, які ототожнюються з використанням товарно – матеріальних цінностей та затрат уречевленої праці. З практики господарської діяльності існує декілька теорій класифікації виробничих та невиробничих витрат в аграрному виробництві.

У національному положенні бухгалтерського обліку (НП(С)БО 1) «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначено, що витрати - це зменшення економічної вигоди у вигляді вибуття активу або збільшення зобов’язання, що призводить до зменшення власного капіталу (крім вилученого капіталу або виділений власником), за умови, що ці витрати можна достовірно оцінити [9].

Витрати - це різні природні речовини та сили, що використовуються у процесі виробництва для виробництва нових продуктів. В умовах товарного виробництва грошове відображення суми витрат на виробництво конкретного продукту називається собівартістю.

На даний час про організаційно-технічні характеристики виробництва та вплив спеціалізації підприємства на побудову бухгалтерського обліку, раціональність об’єктів обліку та найменування статей витрат у цій галузі, особливо в контексті бюджетів діяльності, витрати на виконання різноманітних технічних операцій, процедур та методи вдосконалення бухгалтерського обліку залишаються суперечливими, особливо, що стосується розрахунку собівартості продукції тваринництва та контролю над нею. Усе це в сукупності свідчить про необхідність удосконалення організації та методів обліку та контролю в управлінні виробництвом продукції тваринництва в АПК, а особливо над правильністю і контрольованістю витрат на виробництво, як прямих так і непрямих витрат.

В даний час, за існуючих економічних умов Україна поступово почала нарощувати використання ресурсозберігаючих та енергозберігаючих технологій, оскільки наша економіка вже потребує ефективного використання ресурсів, ресурсомісткі основні фонди зношені та використовують застарілі технології. Проте основною метою суб'єкта господарювання є отримання такої суми доходу, який може не тільки окупити витрати, але й забезпечити позитивний фінансовий результат, тобто прибуток.

У контексті цієї проблеми суб'єкти господарювання намагаються мінімізувати та контролювати свої витрати, використовуючи сучасні технології для організації та управління виробничими процесами, адже це важлива та складна сфера.

В цілях бухгалтерського обліку витрати підприємства повинні відповідати певним критеріям, зміст яких відображено у П(С)БО «Витрати». Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» *витратами визнаються*: витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань; витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені ; витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визначенням доходу, для отримання якого вони були здійснені; витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені; якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами [9].

Витратами не визнаються: попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; погашення одержаних послуг; інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 цього Положення (стандарту); витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку (рис.1.7).



Рис.1.7 Критерії визнання витрат в бухгалтерському обліку*

*Розроблено автором на основі джерела [9]

Суб'єкти господарювання, в тому числі і сільськогосподарські формування, самостійно визначають облікову політику свого підприємства, враховуючи його специфіку. В Наказі про облікову політику відображаються форми та методи обліку витрат на виробництво продукції, методику розподілу непрямих витрат, висвітлюють системи та форми управлінського обліку

витрат. Бухгалтерський облік покликаний забезпечити процесами управління витрат в сільськогосподарському виробництві, а також дані обліку витрат використовуються для оцінки фінансово-економічної діяльності підприємства з метою визначення резервів зниження витрат.

Узагальнену класифікацію витрат діяльності за різними класифікаційними ознаками зображено на рисунку 1.8. Немає універсального підходу для вибору методу обліку витрат у всіх видах бізнесу. В практиці існує багато методів, і для кожного методу обліку витрат характерні свої переваги і недоліки. Тому керівництво має детально їх вивчити, вибираючи метод, який найкраще відповідає цілям управління. Ми підтримуємо позицію науковців, які відстоюють розумні національні традиції, і висловлюємо переконання, що методи калькулювання собівартості вітчизняного виробництва мають право на існування. Проте, щоб дати можливість таким підприємствам вижити в умовах жорсткої конкуренції, вони зобов'язані вдосконалювати (змінювати, доповнювати) ці методи, зокрема використовуючи новітні методи, які широко відомі у використанні в зарубіжній практиці.

Як дозволяють стверджувати проведені дослідження, в сучасній практиці організації бухгалтерського обліку відомо традиційні та сучасні методи обліку витрат (рис.1.9).

Підприємства аграрного сектору мають не тільки основне виробництво, а й різні допоміжні та обслуговуючі виробництва, тому один метод обліку витрат прийняти не може. Необхідно використовувати комбінацію методів обліку витрат, що має бути відображено в Наказі щодо облікової політики. Основне правове забезпечення обліку, оцінки та методів обліку витрат звичайної господарської діяльності забезпечується рядом діючих на сьогодні нормативно - правових актів. Основним з цих юридичних регламентацій є «Закон України про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [34], який регламентує всі операційно-правові акти підприємства.

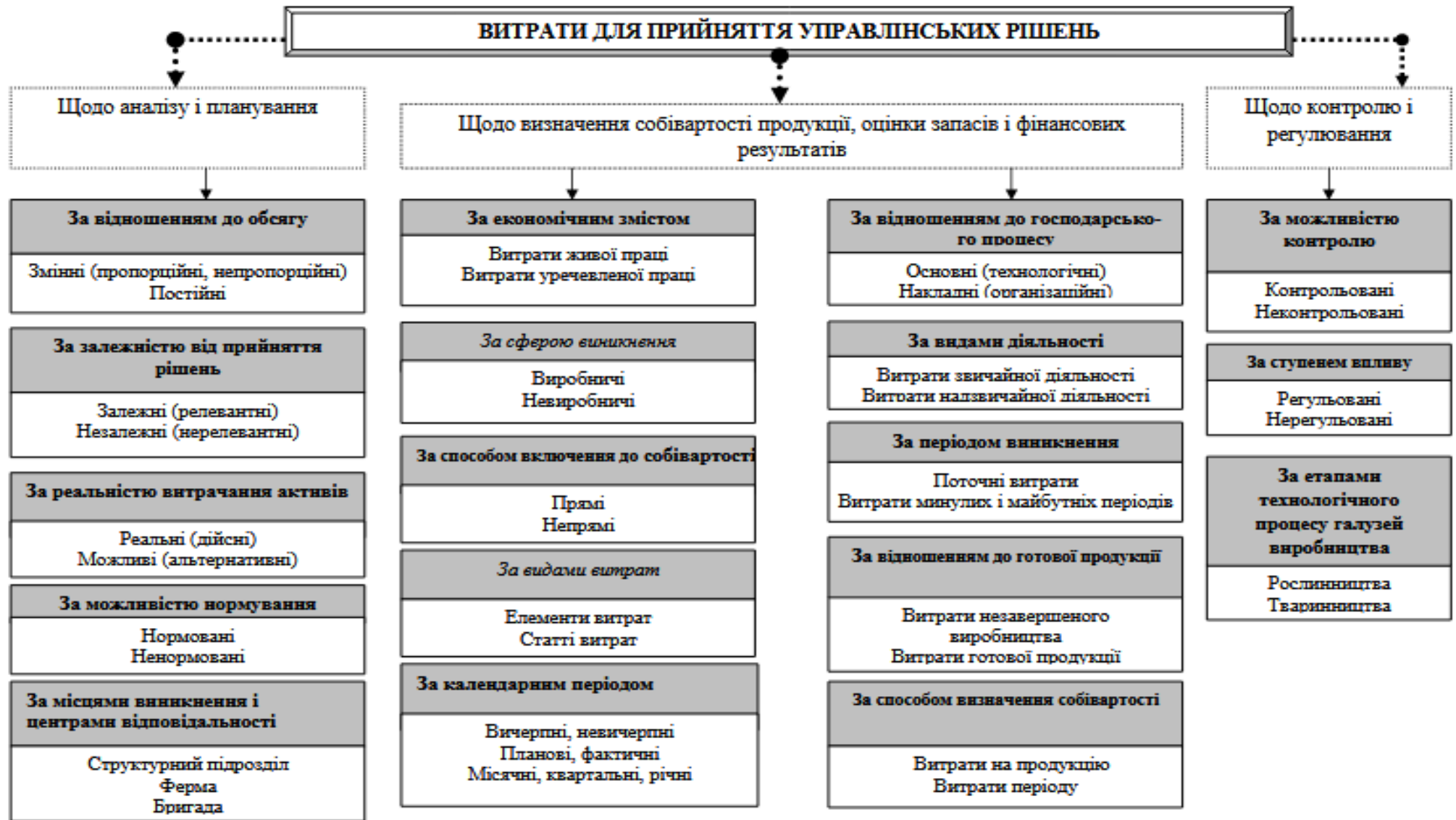


Рис. 1.8 Класифікація витрат з метою управління витратами

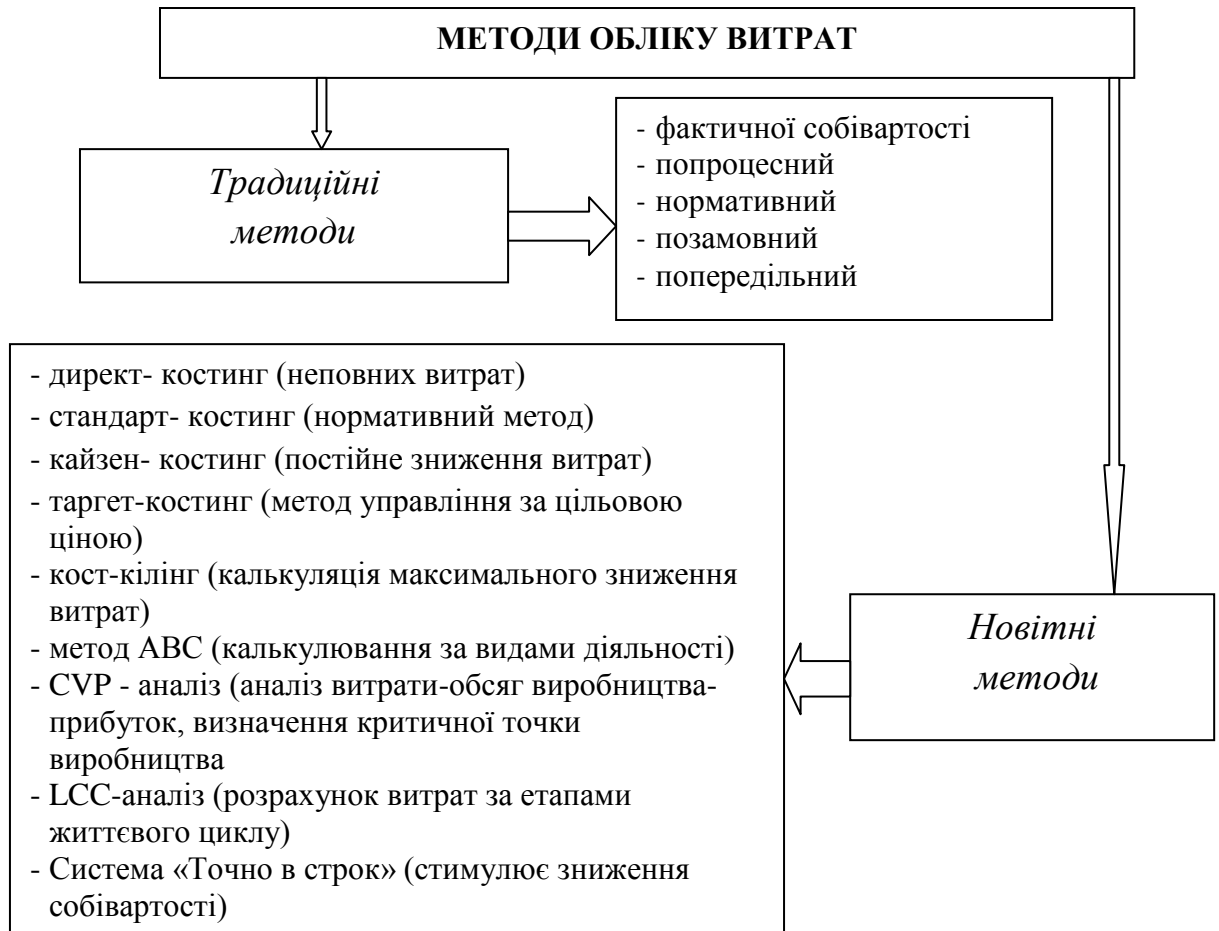


Рис. 1.9 Методи обліку витрат [13]

Статтею 8 Закону України від 16.07.1999 р. №996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено, що підприємства самостійно визначають облікову політику, обирають форми бухгалтерського обліку, затверджують правила документообігу, визначають обробку інформаційних технологій бухгалтерського обліку. Відповідно до Закону за організацію обліку на підприємстві відповідає його керівник, який повинен створити належні умови для чіткої та правильної організації облікового забезпечення всіх господарських процесів та операцій. Закон України дає право вибору форми бухгалтерського обліку, методів обліку витрат, нарахування амортизації та оцінки запасів.

Іншим важливим нормативно-правовим актом України є «Закон про аудит та аудиторську діяльність». Закон закріплює правові основи

аудиторської діяльності в Україні та спрямований на створення незалежної системи фінансового контролю для захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації.

Податкове законодавство України у вигляді Податкового кодексу України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків і зборів, що справляються в Україні, та їх адміністративні процедури, платників податків і зборів, їх права та обов'язки, органи податкового контролю, повноваження, обов'язки та відповідальність за порушення податкового законодавства.

Методичні рекомендації з обліку витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції [26], визначають порядок бухгалтерського обліку витрат на біологічні перетворення, витрат інших виробництв та інших витрат у сільськогосподарських підприємствах на основі діючої системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку з врахуванням його галузевих особливостей в сільському господарстві. При розробці Методичних рекомендацій були враховані положення Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. №2755-VI (ПКУ), міжнародного стандарту 2 «Запаси» (МСБО 2) та міжнародного стандарту 41 «Сільське господарство» (МСБО 41).

З 1 січня 2007 року облік і звітність сільськогосподарської діяльності необхідно здійснювати згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку №30 «Біологічні активи», яким змінено організацію обліку сільськогосподарської діяльності. Ці зміни стосуються об'єктів бухгалтерського обліку, планів рахунків, оцінки основних засобів, нарахування амортизації, визначення фінансових результатів сільськогосподарської діяльності, фінансової та статистичної звітності. Роз'яснення щодо застосування П(С)БО 30 розроблено та затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. Їх класифікують та оцінюють на дату балансу, розраховуючи їх надходження та вибуття, доходи та витрати від сільськогосподарської діяльності [37].

Важливим засобом реалізації принципів і методів бухгалтерського обліку є План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. Згідно з діючим Планом, для розрахунку фактичної (виробничої) собівартості основного виробництва використовується синтетичний рахунок 23 «Виробництво», а для обліку витрат і виходу продукції тваринництва аграрні формування ідентифікують субрахунок 232 «Тваринництво» або при використанні П(С)БО 30 «Біологічні активи» - 232 «Біологічні перетворення в тваринництві».

При здійсненні хронологічних записів проведених господарських операцій, які згруповані за об'єктами обліку активів, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів в реєстрах журнально – ордерної форми, сільськогосподарські підприємства при їх заповненні керуються Методичними рекомендаціями щодо застосування журнально – ордерної форми у сільськогосподарських підприємствах №390 від 04.06.09 р. Даними Методичними рекомендаціями передбачено, рекомендовано перелік і висвітлено методику заповнення реєстрів синтетичного та аналітичного обліку господарських операцій.

РОЗДІЛ II. ДОСЛІДЖЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ТА ОБЛІКОВО – АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА

2.1 Відомості про господарство, його спеціалізація, фінансовий стан та ефективність виробництва продукції тваринництва

Фермерське господарство «Білак» як суб'єкт господарювання у сфері виробництва сільськогосподарської продукції функціонує більше 25 років, так як було зареєстроване 12 березня 1997 року. Організаційно – правова форма – фермерське господарство, форма власності – недержавна власність. Кінцевим бенефіціаром, керівником організації є Білак Іван Іванович. Юридична адреса досліджуваного господарства - с. Стрілковичі Самбірського району Самбірської територіальної громади Львівської області. Даний населений пункт розташований на річці Дністрі, за 6 км на південний захід від районного центру і за 4 км від найближчої залізничної станції Ваневичі. Окрім с. Стрілковичі до Самбірської ТГ входять ще чотири населених пункти: м. Самбір та села Білоки, Ваньовичі, Дубрівка.

Види діяльності ФГ «Білак» за класифікатором видів економічної діяльності відображено на рисунку (рис.2.1).

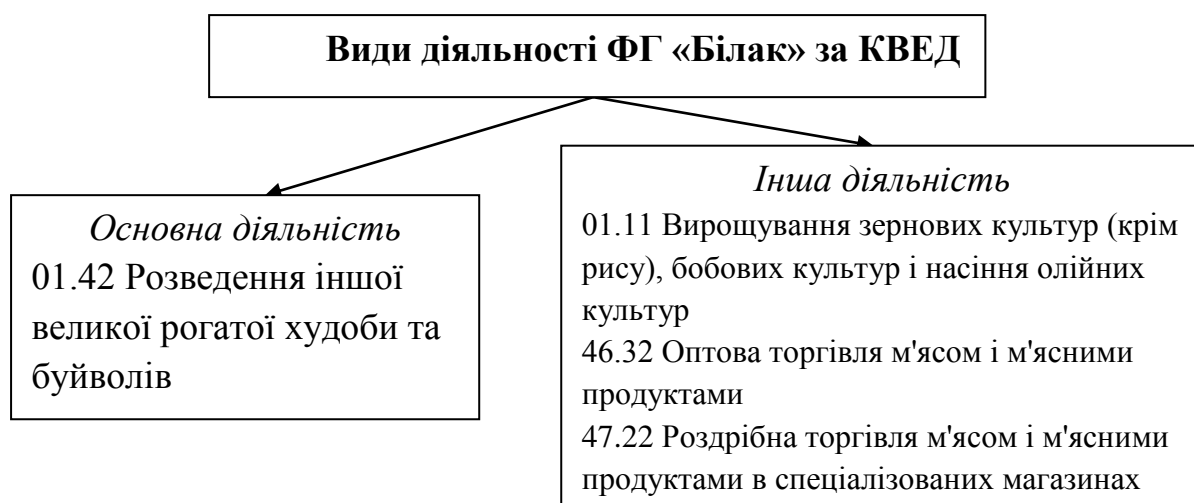


Рис. 2.1 Класифікація видів діяльності ФГ «Білак»*

*Розроблено автором на основі джерела 49

Відповідно до даних з податкових реєстрів України ФГ «Білак» перебуває на обліку в органах доходів та зборів, як платник ПДВ та платник Єдиного податку IV групи для юридичних осіб. Нарахована сума єдиного податку у ФГ «Білак» за 2022 рік становила 20105,90 грн., в тому числі поквартально: I кв.- 2010,59 грн., II кв. – 2010,59 грн., III кв. – 10052,95 грн., та IV кв. – 6031,77 грн. Станом на 30.05.2022 даний суб'єкт господарювання не має податкового боргу, має дійсне свідоцтво ПДВ в реєстрі платників ПДВ і відсутня його реєстрація в Реєстрі неприбуткових установ та організацій.

Загальна земельна площа досліджуваного господарства станом на 1.01.2022 року становила – 108,29 га, з яких 82,50 га – рілля та 25,70 – сіножаті. Доцільно зауважити, всі наявні в господарстві земельні ділянки є орендовані. Крім цього, всі вони, починаючи із 2021 року, використовуються лише під виробництво кормів, зокрема вся площа ріллі використовується під посів багаторічних трав. До 2021 року незначну частину ріллі використовували під посіви зернових, зокрема пшениці. Враховуючи дану інформацію, можна зробити висновки, що ФГ «Білак» спеціалізується лише на виробництві продукції тваринництва, а саме на вирощуванні тварин на відгодівлі, зокрема великої рогатої худоби (ВРХ) та овець.

В управлінні сільськогосподарським підприємством, як і будь – яким суб'єктом господарювання, що веде будь-який вид господарської діяльності в умовах ринкової економіки, використовуються різні показники. Їх використання повинно відображати характеристики підприємства чи організації, дозволяючи проводити певну аналітичну роботу, на основі якої можна приймати управлінські рішення відповідно до обраної стратегії. Аналіз основних показників господарської діяльності аналізує їхню діяльність серед усіх зареєстрованих в Україні суб'єктів господарювання за відповідними параметрами. Наприклад, за фінансовими показниками; за регіоном; за видом діяльності. При цьому значення має до якої категорії – велике чи середнє та мале підприємство відноситься об'єкт дослідження.

ФГ «Білак» за всіма показниками відноситься до категорії малих суб'єктів підприємництва. До кількісних показників, за допомогою, яких оцінюють стан господарської діяльності сільськогосподарського підприємства відносять урожайність с. – г. культур, продуктивність тварин та птиці тощо. До вартісних показників, які є джерелом інформації щодо фінансового стану суб'єкта господарювання відносять виторг (виручку від реалізації), прибуток, сума довгострокових зобов'язань тощо.

Джерелом інформації для проведення оцінки господарської діяльності об'єкта дослідження слугують форми фінансової та статистичної звітності, а також в деяких випадках форми податкової звітності.

В таблиці 2.1 відобразимо основні показники господарської діяльності ФГ «Білак».

Таблиця 2.1

Аналіз економічної та виробничої діяльності ФГ «Білак»*

Показники	Роки			2021 р. у % до 2019 р.
	2019	2020	2021	
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	6271,3	9530,2	15108,7	>в2,4 р
Інші доходи, тис.грн.	1551,8	767,1	1128,4	72,7
Разом доходи, тис. грн.	7823,1	10467,1	16237,1	>в2,1 р
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	5521,0	7401,8	7939,7	143,8
Інші операційні витрати, тис. грн.	465,7	616,8	570,1	122,4
Інші витрати, тис.грн.	344,4	335,8	164,7	47,8
Разом витрати, тис. грн.	6331,1	8354,4	8674,5	137,0
Чистий прибуток(збиток), тис. грн.	1492,0	2112,9	7562,6	>в5,1 р
Середньорічна чисельність працівників, чол.	9	8	9	100,0
Площа с. г. угідь, га	100,4	110,5	108,3	107,9
Середньорічна вартість активів, тис.грн	36625,3	38712,4	44159,9	120,6
Рівень рентабельності,(збитковості) %	27,0	28,5	95,5	+68,5п

*розроблено на основі джерела [49].

Дані таблиці засвідчують факт значного зростання всіх економічних показників господарської діяльності ФГ «Білак» за останні три роки його діяльності. Так, майже в 2,5 рази збільшився чистий дохід від реалізації продукції (робіт, послуг) в 2021 році у порівнянні з 2019 роком, у 2,1 раза збільшилась сума всіх одержаних доходів від різних видів діяльності. Доцільно зауважити, що поряд із зростанням суми одержаних доходів у 2021 році проти 2019 року, відбувається і зростання витрат діяльності. Зокрема, собівартість реалізованої продукції збільшилась на 2418,7 тис. грн., що становить майже 44,0%, сума операційних витрат зросла на 22,4%. В цілому всі витрати діяльності підприємства у звітному 2021 році збільшились на 2343,4 тис. грн. або на 37% у порівнянні з базисним 2019 роком.

Проте, слід зауважити, що таке збільшення витрат не має негативного впливу на остаточний фінансовий результат діяльності досліджуваного ФГ «Білак», адже величина чистого прибутку зросла у 2021 році в 5,1 раза у порівнянні з даним показником 2019 року. Це в свою чергу позитивно вплинуло на показник рівня рентабельності, який за досліджуваний період зріс на 68,5 пункти і у 2021 році становив аж 95,5%.

Середньорічна вартість активів у господарстві збільшилась на 20,6%. Майже на 8% збільшилась площа сільськогосподарських угідь, а середньорічна кількість найманих працівників знаходиться практично на одному рівні і ставила у 2021 році 9 чоловік.

За ринкових умов велике значення має менеджмент, аналіз фінансового стану підприємств, інформаційною базою яких є фінансові звіти та дані аналітичного обліку. Аналіз заборгованості є предметною областю економічного аналізу бізнесу, оскільки комерційні структури в процесі своєї діяльності встановлюють ділові відносини з іншими підприємствами, організаціями, фізичними особами (покупці, замовники, постачальники, фінансові установи, працівники тощо). В процесі таких взаємозв'язків виникають грошові та матеріальні зобов'язання, що поділяються на дебіторську та кредиторську заборгованість (зобов'язання). В умовах

існуючої кризи неплатежів неконтрольоване зростання дебіторської та кредиторської заборгованості може становити значну частку. Тому у випадку неплатежів важливим завданням є систематичний аналіз та контроль дебіторської та кредиторської заборгованості, що має в першу чергу сприяти запобіганню несвоєчасних платежів та не допускати доведення боргів у безнадійний стан. При проведенні такого аналізу рекомендується враховувати специфіку господарської та організаційної діяльності, договірні відносини, що склалися з покупцями та постачальниками, конкретні технічні характеристики робіт та ін.

В таблиці 2.2 проведемо оцінку стану дебіторської та кредиторської заборгованості у ФГ «Білак».

Таблиця 2.2

**Оцінка стану дебіторської та кредиторської заборгованості
у ФГ «Білак», 2021 рік**

Заборгованість	На початок року		На кінець Року		Зміни (+,-), тис.грн.
	тис.грн.	%	тис.грн.	%	
Дебіторська заборгованість: - за товари, роботи, послуги	30079,8	99,9	35072,5	99,7	+4992,7
- за розрахунками з бюджетом	1,5	0,1	89,1	0,3	+87,6
Разом	30081,3	100,0	35161,6	100,0	+5080,3
Поточна кредиторська заборгованість за:					
- за товари, роботи послуги	622,2	92,0	1108,8	88,5	+486,6
- з бюджетом	42,9	6,3	37,7	3,0	-5,2
- зі страхування	1,4	0,2	21,8	1,7	+20,4
- з оплати праці	9,6	1,5	84,7	6,8	+75,1
Разом	676,1	100,0	1253,0	100,0	+ 576,9

Величина дебіторської та кредиторської заборгованостей, впливає зі стану розрахункових операцій з різними контрагентами, з якими фермерське господарство вступає у взаємозв'язок. Зменшення або збільшення їх частки в загальній структурі оборотних активів суттєво впливає на фінансову

стабільність, корпоративну ліквідність та підвищений ризик фінансових втрат. Дані таблиці засвідчують, що сума дебіторської заборгованості у досліджуваному фермерському господарстві на кінець 2021 року зросла на 5058,3 тис.грн. у порівнянні з початком звітної року. Крім цього, із проведених досліджень видно, що основну частку дебіторської заборгованості – більше 99%, складає заборгованість покупців і замовників за продану їм сільськогосподарську продукцію. Наявність такої великої дебіторської заборгованості призводить до зменшення платоспроможності ФГ «Білак» і до недотримання розрахункової дисципліни, що є проблемою в сфері його управління. Адже через таке недотримання строків погашення дебіторської заборгованості можна впливати на розмір прибутку господарства та пов'язані з цим ризики.

Одночасно дані таблиці доводять, що найбільшого зростання в структурі кредиторської заборгованості на кінець звітної 2021 року у порівнянні з даними на початок року мала поточна кредиторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи та послуги, сума якої збільшилась на 486,6 тис. грн. Окрім цього, доцільно відмітити, що саме цей вид поточних зобов'язань займав найбільшу частку у структурі кредиторської заборгованості за розрахунками – 88,5% від її загальної величини. Також прослідковується збільшення поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з оплати праці на 75,1 тис. грн. та за розрахунками зі страхування – на 20,4 тис. грн. В цілому, можна стверджувати, що збільшення поточних зобов'язань ФГ «Білак» перед юридичними та фізичними особами є негативним явищем. Це може свідчити про те, що у господарства не було достатньо власних коштів, щоб вчасно погасити дані зобов'язання, що дає підстави говорити про зниження його платоспроможності.

Поточна економічна ситуація в країні створила постійне напружене середовище, в якому господарства змушені працювати та підтримувати свою фінансову стабільність. Фінансова стабільність є однією з головних умов

розвитку та збереження високої конкурентоспроможності підприємств в умовах жорсткої конкуренції. Практика показала, що фінансово стійкі підприємства мають переваги перед іншими суб'єктами господарювання в плані залучення інвестицій, вибору контрагентів, підборі кваліфікованого персоналу, тощо.

Оцінку основних показників фінансової стійкості фермерського господарства «Білак» здійснимо у таблиці 2.3. Дані таблиці свідчать, про зменшення значення показника фінансової автономії протягом звітного 2021 року на 0,06 п., що означає зниження фінансової стійкості підприємства та свідчить про зменшення здатності маневрувати власними коштами підприємства. Проте, одночасно доцільно зауважити, що фактичний показник фінансової стійкості досліджуваного господарства практично в два рази перевищує його нормативне значення, що є позитивним моментом. Рекомендоване значення для коефіцієнта фінансової залежності є показник менше 2. Проведені нами дослідження показують, що не дивлячись, що цей показник у ФГ «Білак» на кінець року зріс на 0,08 пункта, все ж таки його фактичне значення є майже в рази краще за нормативне -1,1.

Коефіцієнт фінансового ризику, який показує скільки залучених засобів припадає на одиницю власних, також у досліджуваному господарстві знаходиться на рівні значно вищому від рекомендованого і крім цього, на кінець 2021 року зростає.

Коефіцієнт довгострокового залучення коштів у ФГ «Білак» дорівнює нулю. Це говорить про те, що у свою господарську діяльність досліджуване господарство залучає лише короткострокові кредити на поповнення оборотних активів.

Отже, щоб забезпечити постійний, стабільний рівень фінансової стійкості та рівномірної роботи господарства у майбутньому керівнику ФГ «Білак» необхідно здійснювати постійну та якісну роботу з управління фінансовою стабільністю.

Таблиця 2. 3

Суть та розрахунок показників фінансової стійкості ФГ «Білак», 2021 рік

Назва показника	Зміст показника та його розрахунок	Рекомендоване значення	на початок 2021 р	на кінець 2021 р.	Відхилення (+; -)	
					за 2021 рік	від нормати -ву
<i>Коефіцієнт фінансової автономії</i>	Характеризує частку власних коштів підприємства (власного капіталу) у загальній сумі коштів, авансованих у його діяльність. <i>КФА= Власний капітал: капітал</i>	$\geq 0,5$	0,96	0,90	-0,06	+0,4
<i>Коефіцієнт фінансової залежності</i>	Цей показник є оберненим до коеф. фінансової стійкості. Зростання цього показника в динаміці означає збільшення частки позикових коштів у фінансуванні підприємства, тобто втрату ним фінансової незалежності. <i>КФЗ= Капітал: Власний капітал</i>	≤ 2	1,03	1,11	+0,08	+0,89
<i>Коефіцієнт фінансового ризику</i>	Показує, скільки одиниць залучених коштів припадає на одиницю власних. <i>КФР= Залучений капітал : власний капітал</i>	$\leq 0,5$ критично – 1	0,04	0,11	+0,07	+0,39
<i>Коефіцієнт маневреності власного капіталу</i>	Показує, яка частина власного капіталу знаходиться в обігу, тобто в тій формі, яка дає можливість вільно маневрувати цими коштами, а яка – капіталізована. <i>КМВК= Власний оборотний капітал : власний капітал</i>	> 0	0,90	0,89	-0,01	+0,89
<i>Коефіцієнт довгострокового залучення коштів</i>	Зростання коефіцієнта у динаміці є негативною тенденцією і означає, що з позиції довгострокової перспективи підприємство у все більшій мірі залежить від зовнішніх факторів <i>КДЗК=Довгострокові зобов'язання : (власний капітал + довгострокові зобов'язання)</i>	0,4	-	-	-	-

Тваринництво продовжує відігравати важливу роль у розвитку вітчизняного сільського господарства, незважаючи на деякі аспекти диспаритету цін та економічні аспекти. Крім того, продукція цієї галузі є сировиною для молочної та м'ясної галузей. Проте, в останні роки розвиток тваринництва пройшов складний процес, якому характерна концентрація галузей тваринництва у великих господарствах і зменшення дрібних і середніх сільськогосподарських підприємств. Це можна проілюструвати, проаналізувавши показники стану тваринництва в АПК, зокрема чисельність худоби та птиці в різних групах (табл.2.4).

Таблиця 2.4

Динаміка кількості сільськогосподарських тварин
(на кінець року)

Види тварин	Роки					2021р.у % до 2017р.
	2017	2018	2019	2020	2021	
Львівська область, тис. гол.						
Велика рогата худоба	184,0	170,9	157,3	144,3	126,7	68,9
в т.ч. корови	112,6	103,6	94,3	84,8	75,9	67,4
Свині	373,2	417,3	332,4	362,7	435,3	116,6
Вівці та кози	34,2	31,6	31,5	31,8	29,8	87,4
Самбірський район, тис. гол.						
Велика рогата худоба	2,686	2,591	2,599	2,473	2,838	105,6
в т.ч. корови	0,888	0,896	0,869	0,766	0,955	107,5
Свині	22,154	21,543	21,831	21,546	19,237	86,8
Вівці та кози	2,4	2,6	2,9	3,3	3,0	125,0
ФГ «Білак», голів						
Велика рогата худоба	2320	2384	2460	2218	2225	95,9
в т.ч. корови	22	22	22	25	25	113,6
Свині	-	-	-	-	-	-
Вівці та кози	78	81	84	119	327	> в 4,2 раза

Аналіз наявності поголів'я тварин в динаміці говорить про те, що чисельність всіх видів худоби у господарствах Львівської області з кожним роком зменшується. Так, наявна кількість ВРХ на відгодівлі у 2021 році

становила лише майже 70% від поголів'я у 2017 році. Швидкими темпами на Львівщині розвивається свинарство. Доцільно відмітити, що зовсім протилежна ситуація склалась у сільськогосподарських формуваннях Самбірського району. Середньорічне поголів'я ВРХ на відгодівлі, поголів'я овець з кожним роком, хоча і невеликими темпами, але все ж збільшується. Проте, скорочується поголів'я свиней, яке у 2021 році становило 19,2 тис. голів, що на 13,2% менше ніж у 2017 році.

Стосовно ФГ «Білак», то дані таблиці свідчать, що поголів'я ВРХ на відгодівлі за останні п'ять років практично залишається на одному рівні і в середньому знаходиться на середньорічному рівні 2300 голів. Крім цього, доцільно відмітити, що наявне поголів'я ВРХ на відгодівлі у ФГ «Білак» становить основну частку середньорічного поголів'я ВРХ по Самбірському району. Ця частка у 2017 році становила 86,4%, а у 2021 році – 78,4% від загальної кількості худоби на відгодівлі. Важливим позитивним моментом галузі вівчарства є те, що поголів'я овець у ФГ «Білак» з кожним роком збільшується і у 2021 році становило 327 голів проти 78 голів у 2017 році, тобто збільшилось у 4,2 раза.

Продуктивність сільськогосподарських тварин – це їх здатність виробляти певну продукцію за певний проміжок часу. М'ясна продуктивність - одна з найважливіших характеристик сільськогосподарських тварин. Оцінити якість м'яса різних видів можна за кількісними та якісними показниками. Показником м'ясної продуктивності є середньодобовий приріст (показник росту тварин). Зростання середньодобового приросту залежить від вирощування та умов вирощування, віку і породи. М'ясну продуктивність тварин оцінювали за живою масою, вгодованістю, середньодобовим приростом. Для визначення стану скотарства у ФГ «Білак» доцільно відобразити та дати оцінку валовому виробництву продукції ВРХ на відгодівлі та його продуктивності. Саме оцінку цих показників у ФГ «Білак» проведемо на основі даних таблиці 2.5

Таблиця 2.5

**Оцінка продуктивності тварин і валового виробництва продукції
тваринництва у ФГ «Білак» в динаміці**

Показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2021 р. у % до 2019 р.
<i>ВРХ на відгодівлі</i>				
Середньорічне поголів'я, голів	2460	2218	2225	90,4
Середньодобовий приріс, грам	514,40	480,86	561,35	121,9
Валовий приріст ВРХ, ц	1925,05	1464,18	2122,52	110,3
<i>Вівці</i>				
Середньорічне поголів'я, голів	84	119	327	>в 3,8 раза
Середньодобовий приріст овець, гр.	137,37	48,78	83,97	61,1
Валовий приріст овець, ц	42,12	21,19	100,22	>в2,4 раза

Дані таблиці свідчать, що показники продуктивності тварин на вирощування та відгодівлі за останні три роки у досліджуваному господарстві зростають. Так, середньодобовий приріст ВРХ у 2021 році становив 561,35 грам, що на 21,9% більше ніж у 2019 році. Доцільно відмітити, що саме за рахунок зростання середньодобового приросту ВРХ, навіть при зменшенні його середньорічного поголів'я, відбулось збільшення загального валового приросту ВРХ на відгодівлі у звітному 2021 році більше як на 10% ніж у 2019 році.

Щодо виробництва продукції м'ясного вівчарства, то слід відмітити, що валове виробництво приросту овець у 2021 році у порівнянні з 2019 роком збільшилось у 2,4 раза. Однак, таке зростання відбулось не за рахунок збільшення продуктивності овець, тому що середньодобовий приріст овець знизився майже на 40% у порівнянні з даним показником 2019 року, а за рахунок зростання середньорічного поголів'я овець у 3,8 рази. Таке явище є негативним і недопустимим. Саме тому, необхідно наголосити, що показник продуктивності ВРХ та овець на відгодівлі у ФГ «Білак» є низький і знаходиться десь в межах 60% від максимально можливого. Такий стан у досліджуваному господарстві є наслідком того, що тут досі використовуються застарілі, високовитратні неефективні технології

виробництва, незбалансована і недостатня за рівнем поживності годівля тварин, а питаннями селекційно-племінної роботи майже не займаються.

Будь-яка галузь економіки, в тому числі і аграрне виробництво, щоб розвиватися, потребує певного рівня економічної ефективності. Це закон ринку, і він діє як в аграрній галузі, так і в металургії, машинобудуванні тощо. Галузь тваринництва знаходиться в стані стагнації впродовж останніх кількох десятиріч. В таблиці 2.6 відображено результати від реалізації продукції тварин на відгодівлі та рівень рентабельності даної галузі.

Таблиця 2.6

Динаміка фінансових результатів від реалізації основних видів продукції м'ясного тваринництва у ФГ «Білак», 2019 – 2021 рр.*

Види продукції	К-ть реалізованої продукції, ц	Повна собівартість реалізованої продукції, т. грн	Дохід від реалізації продукції, тис.грн.	Фінансовий результат: прибуток (збиток), тис.грн	Рівень рентабельності, %
2019 рік					
ВРХ в живій масі	1869	5297,1	5663,1	366,0	6,9
Вівці в живій масі	16	53,2	49,4	-3,8	-7,1
Разом	1885	5350,3	5712,5	362,2	6,8
2020 рік					
ВРХ в живій масі	1961	5975,20	6863,5	888,3	14,9
Вівці в живій масі	3	9,1	10,9	1,8	19,6
Разом	1964	5984,3	6874,4	890,1	14,9
2021 рік					
ВРХ в живій масі	3149	7906,10	15045,07	7138,97	83,3
Вівці в живій масі	14	33,6	43,85	10,25	25,5
Разом	3163	7939,7	15088,92	7149,22	86,6

*Розроблено автором на основі джерела [49].

Дані таблиці свідчать, що впродовж останніх трьох років виробництво продукції тваринництва, зокрема відгодівлі ВРХ та овець у досліджуваному

«ФГ «Білак» є прибутковим і рентабельним, окрім відгодівлі овець у 2019 році, яка принесла господарству 3,8 тис. грн. збитку. В подальшому, 2020 - 2021 рр., виробництво продукції тваринництва та її реалізація приносили досліджуваному господарству значні суми прибутку. З кожним роком збільшується кількість реалізованої продукції, що свідчить про розширення, зміцнення розвитку даної галузі тваринництва та зростання обсягів її виробництва. Так, у 2021 році кількість реалізованої продукції ВРХ у живій вазі становила 3149 ц, що в 1,6 раза більше ніж у 2019 році. Крім цього, у 2020 році від продажу ВРХ в живій вазі у ФГ «Білак» було одержано 888,3 тис.грн, що складає майже 15% рентабельності. А у звітному 2021 році одержаний прибуток від реалізації тварин у живій вазі становив 7138,97 тис.грн., що призвело до рентабельності 83,3%. Слід відмітити, що таке збільшення рентабельності галузі тваринництва, зокрема відгодівлі ВРХ, відбулось як за рахунок збільшення кількості реалізованої продукції, так, і в більшій мірі, за рахунок підвищення закупівельних цін на 1ц живої маси в середньому на 47%

Реалізація продукції м'ясного вівчарства знаходилась за останні три роки майже на одному рівні. А рівень рентабельності даної галузі тваринництва, за рахунок збільшення закупівельних цін,

Отже, на відміну від стану галузі тваринництва в цілому по Україні, яка перебуває у стані системної кризи, стан м'ясного скотарства і вівчарства у ФГ «Білак» знаходиться в основному на стабільно – середньому рівні. Основними негативними моментами розвитку галузі в досліджуваному фермерському господарстві є: низький рівень продуктивності тварин, відсутність повноцінної кормової бази, відсутність селекційної роботи, високе моральне застаріння технологій виробництва та обладнання фермських приміщень; фінансові труднощі, низький рівень інновацій у діяльності фермерів; недоліки у реалізації Державної підтримки виробників тваринництва.

2.2 Відображення виробництва продукції тваринництва в первинній, синтетичній та аналітичній обліковій системі

Сьогодні українські підприємства мають автономію у формуванні власних виробничих планів, планів виробничого та соціального розвитку, визначенні стратегії цінової політики, як наслідок, відповідальність керівників за прийняті управлінські рішення значно зросла. Для прийняття ефективних операційних рішень керівникам потрібна достовірна інформація про виробничий і фінансовий стан підприємства. Реалізацією цього завдання займаються бухгалтерські служби підприємства.

У ФГ «Білак» бухгалтерська служба складається із трьох працівників: головного бухгалтера, помічника бухгалтера та бухгалтера – обліковця тваринницьких ферм. З метою складання фінансової звітності та надання її користувачам відповідно до чинних нормативних актів, керівництво підприємства сформулювало облікову політику, яка полягає у виборі принципів, методів і процедур, які можуть достовірно відображати фінансові умови та результати діяльності та показників фінансової звітності. Під обліковою політикою розуміють сукупність методів обліку, систему основних спостережень, вартісних вимірів, поточних групувань і узагальнень підприємства за фактами господарського життя. Її головне призначення – забезпечити отримання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства та результати його діяльності, необхідної всіма користувачами фінансової звітності для прийняття відповідних рішень.

ФГ «Білак» самостійно визначає облікову політику. Зміст цієї облікової політики оформляється спеціальним Наказом про облікову політику, а відповідальність за її формування та впровадження в практику сільськогосподарського виробництва несе головний бухгалтер господарства. Керівник своїм підписом затверджує Наказ про облікову політику і несе відповідальність за його зміст і виконання. Слід зазначити, що

бухгалтерський облік у ФГ «Білак» ведеться відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», з дотриманням Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу та зобов'язань, Податкового кодексу України. Бухгалтерський облік у ФГ «Білак» ведеться за журнально – ордерною формою обліку, яка базується на принципі фіксації, систематизації та накопичення даних, відображених у первинних документах безпосередньо в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку.

Система бухгалтерського обліку - це сукупність технологій і методик узагальнення підсумків виробничого процесу, процесу постачання та реалізація продукції, цілі яких визначені бізнесом на основі стратегічних і тактичних завдань. Метою обліку витрат є забезпечення своєчасного, повного, точного і достовірного їх відображення за допомогою документування, як первинного, так і зведеного. Облік витрат виробництва має забезпечити управління процесами біотрансформації в сільськогосподарському виробничому секторі, а також домогтися ефективного управління фізичними, трудовими, фінансовими та іншими ресурсами сільськогосподарського підприємства. Дані обліку витрат використовуються для оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства та його структурних галузей, виявлення резервів зниження витрат, а також як складова інформації даних для аналізу економічної діяльності суб'єктів господарювання.

Отже, при організації обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції, а зокрема продукції тваринництва, у ФГ «Білак» дотримуються наступних моментів, принципів та етапів (рис. 2.2)



Рис.2.2 Принципи обліку витрат на виробництво продукції у ФГ «Білак»

Враховуючи організаційно-технічну та правову характеристику сільськогосподарського виробництва, об'єктивно необхідним є отримання інформації про такі складові обліку, як собівартість виробництва продукції. Таку інформацію одержують із первинних документів, що складаються в типовій і уніфікованій формі. На всіх рівнях бухгалтерського забезпечення в управлінському плані, основна документація про витрати на виробництво продукції основного сільськогосподарського виробництва, в тому числі продукції тваринництва, повинна містити відомості про наступні напрями

подальшого використання: оперативний аналіз, внутрішній контроль і управління, зовнішній контроль (державний контроль в АПК); виробництво, розподіл сільськогосподарської продукції за видами діяльності операторів, контроль органів сертифікації, контроль покупців тощо, формування інформації для цілей фінансової звітності відповідно до національних та міжнародних стандартів, формування інформації для податкової та статистичної звітності. За умов такого комплексного підходу основні документи виконуватимуть контрольні-інформаційні функції.

Важливим елементом організації бухгалтерського обліку є документообіг. Правильно спланований документальний процес дуже важливий. Під документообігом розуміють організовану систему створення, перевірки та обробки основних документів у бухгалтерському обліку від створення до передачі до архівування. Слід зазначити, що у ФГ «Білак» відсутній графік документообігу, що призводить до того, що основні документи інколи несвоєчасно складаються та подаються до бухгалтерії господарства, що знижує оперативність обробки документів, втрачається час обробки та своєчасність прийняття управлінських рішень.

Час, який працівники тваринницьких ферм працювали протягом звітного місяця фіксується в таблиці обліку робочого часу. Цей документ складається щомісячно обліковцем тваринницької ферми. У ньому вказано ім'я працівника ферми, його табельний номер і посаду. У документах вказується щоденна тривалість робочого часу кожного працівника, а також відсутність роботи з різних причин, які відзначаються різними умовними позначеннями. У кінці місяця бухгалтер підсумовує відпрацьований робочий час кожним працівником і суму нарахованої заробітної плати.

Працівники тваринницьких ферм ФГ «Білак» отримують оплату праці відповідно до кількості та якості виробленої продукції. Такою продукцією при відгодівлі тварин є кількість одержаного приросту ВРХ та овець, які утримуються у фермерському господарстві. Для цього в господарстві використовується розрахунок нарахування заробітної плати працівників

тваринництва. У цьому документі записують прізвища штатних і тимчасових працівників, їх табельні номери, а також кількість одержаної кожним працівником продукції та ціну одиниці одержаної продукції. На підставі даних про кількість і ціну продукції, що надійшла, визначається розмір заробітної плати, що нараховується кожному працівнику відгодівельної ферми. Дані про нарахування оплати праці працівників тваринництва використовуються як основа для подальшого обліку та узагальнення бухгалтерією інформації за об'єктами обліку витрат тваринництва та підприємства в цілому.

Видачу кормів для згодовування ВРХ та овець на відгодівлі проводять в господарстві на основі відомості витрати кормів. Дану відомість виписують окремо на кожну статеву – вікову групу тварин і на основі обґрунтованих кормових раціонів. Відомість витрати кормів складають в двох примірниках. Один з них передають особі, яка відпускає корми на ферму, а другий – одержувачу кормів. В даному документі здійснюється щоденний облік фуражного поголів'я тварин і кількість згодовуваних кормів. При одержанні кормів від фуражера завідуючий фермою розписується в першому примірнику (примірнику фуражера), а працівник, за яким закріплено худобу, щодня розписується в другому примірнику, який зберігається у завідуючого фермою. Таким чином, перший примірник відомості витрати кормів з підписом завідуючого фермою, який фуражир щомісяця здає в бухгалтерію разом зі звітом про рух матеріальних цінностей, є підставою для занесення одержаних кормів у підзвіт завідуючому фермою. Другий примірник з підписами працівників, за якими закріплено худобу, є основою для списання кормів з підзвіту керівника ферми на витрати з виробництва продукції тваринництва.

Використання ліків, біопрепаратів та дезінфекційних засобів відображається у ФГ «Білак» у спеціальному акті довільної форми. У ньому вказується кількість проведених ветеринарно-санітарних заходів по догляду

за великою рогатою худобою, загальна кількість і вартість використаних препаратів та інших засобів захисту тварин.

Вартість послуг власних допоміжних виробництв включаються до собівартості основного виробництва, зокрема м'ясного скотарства, на основі подорожніх листів автомобіля та дорожніх листів трактора. Вартість використаної води та електроенергії відноситься на собівартість продукції тваринництва, на основі розрахунків із місячних звітів споживання та розподілу води і електроенергії.

Слід зазначити, що іноді для виробництва тваринницької продукції використовуються послуги сторонніх підрядних організацій, особливо ветеринарних і санітарних установ. Послуги цих підприємств включаються до основної собівартості продукції галузі тваринництва згідно з накладною або актом виконання робіт.

Амортизація основних засобів, що використовуються для виробництва продукції тваринництва, відображається щомісяця в розрахунку амортизаційних відрахувань на основні засоби.

Окрім перелічених прямих витрат, до загальної суми фактичних витрат на виробництво продукції тваринництва включають частку загальноновиробничих витрат. Цю суму відносять на об'єкт обліку тваринництва у співвідношенні до прямих витрат за мінусом вартості кормів. Розподіл цих сум відбувається у відомості розподілу загальноновиробничих витрат.

Для обліку одержаної продукції тваринництва використовується ряд первинних документів. Кінцевим продуктом вирощування молодняку та відгодівлі тварин є приріст живої маси худоби. Отже, уся велика рогата худоба та вівці, призначені для відгодівлі, у ФГ «Білак» повинні зважуватися щомісяця, при переведенні в наступну вікову групу, від ферми до ферми, від одного вантажника до іншого, а також після забою, продажу. Результати зважування молодняку та тварин на відгодівлі відображаються у Відомості зважування тварин (ф.ПБАСГ-10), яка проводиться зоотехніками на

щомісячних, періодичних та вибіркового зважування тварин, які є у підзвіті кожного скотаря. Основним документом, де відображається величина приросту за окремими статевими – віковими групами та за кожним тваринником, що доглядає тварин є відомість зважування тварин.

Приріст живої маси великої рогатої худоби на відгодівлі в цілому за статевими – віковою групою необхідно визначати на підставі розрахунків визначення приросту (ф. ПБАСГ-11). У досліджуваному ФГ «Білак» він складається щомісяця обліковцем ферми на підставі даних зважування тварин і загальної документації про надходження і вибуття худоби на ферму, а також про види і осіб, зареєстрованих тварин.

Усі перераховані основні первинні документи є підставою для внесення записів до зведених документів і реєстрів зведеного та аналітичного обліку витрат і виходу продукції тваринництва (рис. 2.3).

Одним із елементів бухгалтерського обліку, який призначений для систематизації і хронології, узагальнення і групування господарських операцій є система бухгалтерських рахунків. Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських процесів облік основного виробництва відображається на активному рахунку II класу Плану рахунків 23 «Виробництво». До цього рахунку відкриваються окремі субрахунки для кожного окремого виду виробництва. Для обліку виробництва продукції тваринництва в сільськогосподарських формуваннях рекомендується відкрити субрахунок 232 «Тваринництво». За дебетом цього субрахунку відображаються всі фактичні витрати на виробництво продукції тваринництва протягом звітного року, а за кредитом - відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи», має відображатися вартість отриманої продукції тваринництва, оцінена за справедливою вартістю або за плановою вартістю, яку в кінці року або завершення операційного циклу доводять до рівня фактичних витрат на виробництво продукції тваринництва (рис.2.4).



Рис.2.3 Організація первинного документування витрат і виходу продукції тварин на відгодівлі у ФГ «Білак».

ФГ «Білак» П(С)БО 30 «Біологічні активи» практичного застосування не мали, тому одержану продукцію тваринництва протягом звітного року оцінювали за плановими витратами з доведенням їх в кінці року до рівня фактичних витрат.

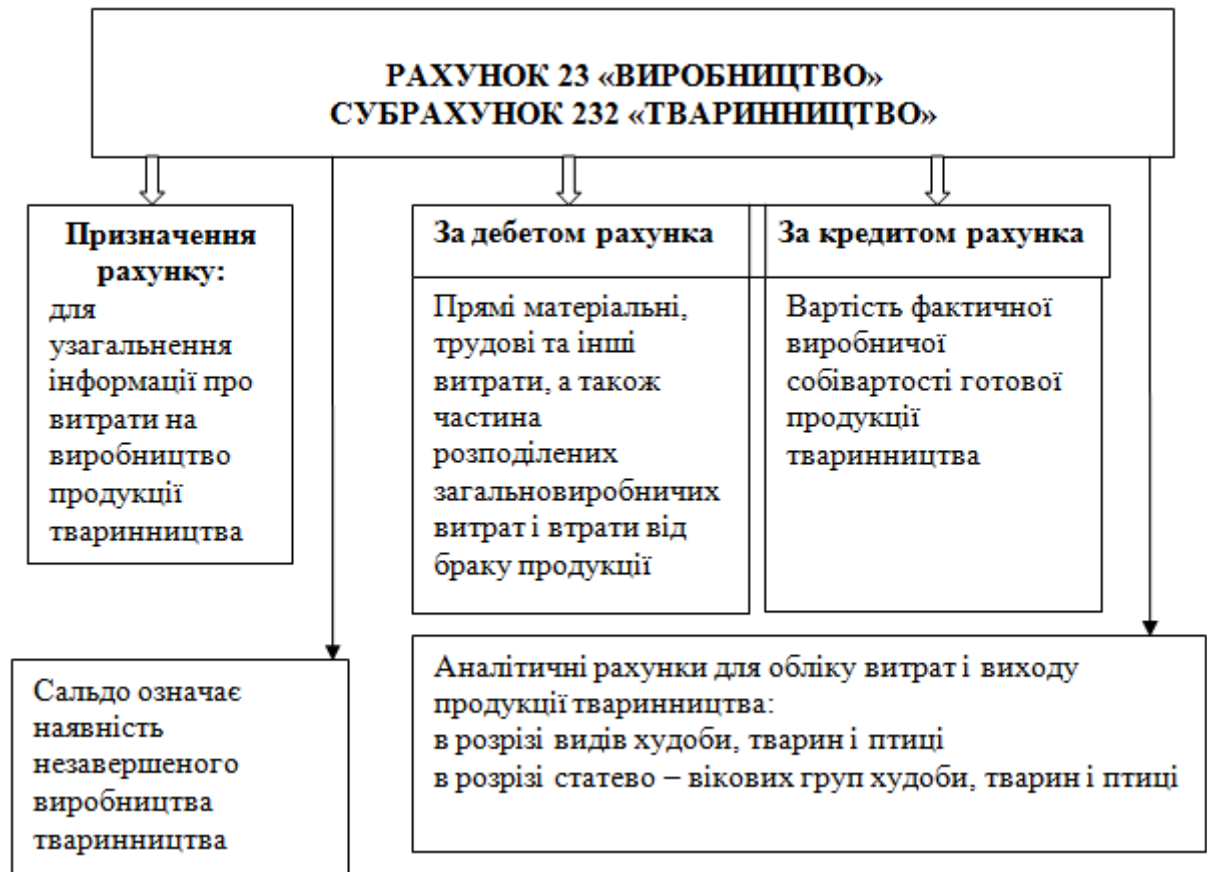


Рис.2.4 Зміст та застосування субрахунка 232 «Тваринництво».

Стосовно до Методичних рекомендацій №132 собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості реалізованої продукції за звітний період та віднесених загальновиробничих і понаднормових виробничих витрат. Виробничі витрати, у свою чергу, включають: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати. При цьому управлінські витрати, витрати на збут, інші операційні та фінансові витрати, збитки від участі в капіталі не включаються до собівартості продукції та реалізації, а списуються за рахунок інших джерел. Проте загальна вартість реалізації продукції включає витрати

на виробництво, витрати на управління, витрати на збут, інші операційні та фінансові витрати, і ці витрати можна обґрунтовано віднести на виробництво та реалізацію переробленої сільськогосподарської продукції.

Взаємозв'язок між витратами та видами собівартості відображено на рисунку 2.5.

Види собівартості			Статті витрат
ПОВНА СОБІВАРТІСТЬ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА	СОБІВАРТІСТЬ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА	ВИРОБНИЧА СОБІВАРТІСТЬ ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА	Витрати на оплату праці з відрахуваннями
			Корми
			Засоби захисту тварин
			Паливно – мастильні матеріали
			Сировина та матеріали (без зворотних відходів)
			Роботи та послуги
			Витрати на ремонт необоротних активів
			Інші витрати на утримання основних засобів
			Інші витрати
			Непродуктивні витрат
			Загальновиробничі витрати
	Адміністративні витрати		
	Інші операційні витрати		
Фінансові витрати			
			Витрати на збут

Рис.2.5 Взаємозв'язок витрат та собівартості продукції

Рекомендаційний перелік та зміст елементів витрат, призначених для відображення понесених затрат на виробництво основного сільськогосподарського виробництва, в тому числі і продукції тваринництва» відображено знову ж таки у Методичних рекомендаціях за №132. Проте, даний правовий акт дає можливість вибору переліку і змісту статей витрат, понесених на виробництво певного виду продукції, з обов'язковим їх переліком в Наказі про облікову політику.

Елемент «Витрати на оплату праці» включає заробітну плату, премії та заохочення, компенсації, відпустки та інші відшкодування найманим працівникам за невідпрацьований час та інші витрати на оплату праці.

Елемент «Відрахування на соціальні заходи» в сільськогосподарських формуваннях обліковується єдиний соціальний внесок, який сплачується роботодавцем у розмірі 22,0% від фонду нарахованої заробітної плати.

Елемент «Амортизація» включається сума амортизації, нарахована на основні засоби, нематеріальні активи та інші необоротні матеріальні активи.

Елемент «Інші операційні витрати» включає витрати на операційну діяльність, не включені до перерахованих раніше елементів. Зокрема, витрати на службові відрядження, плата за послуги зв'язку, плата за розрахункові платежі, плата за касове обслуговування тощо.

Для обліку витрат на виробництво продукції тваринництва рекомендована така номенклатура статей витрат: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; паливно-мастильні матеріали; засоби захисту тварин; корми; роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; витрати на утримання інших необоротних активів; інші витрати; непродуктивні витрати; загальновиробничі витрати.

До статті «Витрати на оплату праці» включається сума основної та додаткової заробітної плати працівників, безпосередньо зайнятих у процесі виробництва продукції тваринництва. До цієї статті включаються премії та страхові внески, сплачені за якість продукції, підвищення продуктивності тварин та інші винагороди згідно з чинним законодавством про працю.

У статті «Відрахування на соціальні заходи» зазначається сума єдиного соціального внеску, величина якого в сільськогосподарських формуваннях, як і інших суб'єктів господарювання становить 22,0% від фонду оплати праці.

У статті «Паливно – мастильні матеріали» відображається сукупна вартість палива, що використовується у виробництві продукції тваринництва.

До статті «Засоби захисту тварин» включаються витрати на біопрепарати, дезінфікуючі засоби, які закупаються за рахунок господарства для захисту тварин від різних захворювань.

У статті «Корми» показано вартість кормів, вироблених власними силами та закуплених у сторонніх організацій, а також вартість їх транспортування з поля до постійного місця зберігання. Корми власного виробництва минулих років списували за фактичною собівартістю, а вироблені в поточному році – за плановими витратами, з доведенням їх до фактичних витрат на виробництво продукції відгодівлі ВРХ та овець. Цей пункт також покриває витрати на приготування кормів на відгодівельному пункті та кормокухні. Ці суми зараховуються безпосередньо на відповідні види і групи тварин або розподіляють їх пропорційно кількості згодовуваної маси кормів.

У статті «Роботи та послуги» відображаються витрати на оплату праці, необхідні для виробництва продукції власними допоміжними виробництвами, а також вартість послуг виробничої праці, наданих сторонніми підприємствами. До складу цієї статті включається вартість послуг власних і найманих автомобілів, тракторів, вантажних перевезень (використовуються для переміщення виробничих запасів із центральних складів, складів виробничого підрозділу підприємства та інших місць постійного зберігання до господарства). Собівартість таких послуг відносять на об'єкт обліку витрат тваринництва відповідно до завантаженості допоміжного виробництва (тонно-кілометр, умовний еталонний гектар, конедень) та його фактичної собівартості. Вартість послуг з постачання електроенергії, тепла та води визначається з урахуванням вартості електроенергії, тепла та води, отриманої ззовні самим підприємством.

До статті «Вартість ремонту необоротних активів» включаються заробітна плата робітників, зайнятих на ремонтних роботах, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів у тваринництві; витрати на обслуговування техніки та на технічне обслуговування і поточний ремонт основних фондів виробничого призначення.

«Ремонт інших необоротних активів» включає ремонти, які безпосередньо відносяться до конкретного виробництва. Витрати на утримання конюшень, у яких утримується велика кількість худоби, розподіляються за площею.

У статті «Інші витрати» відображаються витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції та не охоплені жодною з попередньо відображених статей.

До статті «Невиробничі витрати» включається вартість загибелі тварин, худоби та птиці, крім збитків від стихійного лиха, суми, що підлягають відшкодуванню винними, та вартість отриманої сировини (шкури, технічне м'ясо тощо).

Стаття «Загальновиробничі витрати виробництва» показує витрати ферми. Загальногосподарські виробничі витрати включають витрати на оплату праці працівників - керівників тваринницьких ферм, амортизаційні відрахування та поточний ремонт необоротних активів, що використовуються для загальновиробничих цілей у тваринництві, витрати на охорону праці, витрати на окремі підрозділи та інші витрати, пов'язані з управлінням галузевим виробництвом та обслуговуванням. Загальновиробничі витрати тваринницьких ферм відносять на об'єкти обліку тваринництва відповідно до частки загальних витрат, крім вартості кормів [26].

Доцільно зауважити, що в досліджуваному фермерському господарстві «Білак» використовують встановлену номенклатуру статей витрат відповідно до Методичних рекомендацій №132 від 18.05.2001 року та форм статистичного спостереження (табл.2.7).

Дані таблиці свідчать, що найбільшу питому частку у структурі витрат на виробництво 1ц приросту ВРХ на відгодівлі займають прямі матеріальні витрати, сума і частка яких з кожним роком збільшується. Так, у 2020 році питома вага прямих витрат складала 50,2% від загальної суми витрат, а у 2021 році – 66,7%.

Таблиця 2.7

**Розмір та структура фактичної собівартості 1 ц приросту живої ваги ВРХ на відгодівлі
у ФГ «Білак»**

Статті витрат	2020 р.		2021 р.		Відхилення	
	вартість, грн.	структура, %	вартість, грн.	структура, %	2021р. +; - до 2020 р.	2021р. у % до 2020 р.
Виробнича собівартість – всього	1961,0	100,0	2510,67	100,0	+549,67	128,0
<i>у т.ч. прямі матеріальні витрати</i>	984,42	50,2	1674,62	66,7	+690,2	170,1
з них корми	576,53	29,4	1192,57	47,5	+616,04	>в 2,1 раза
нафтопродукти	264,74	13,5	333,92	13,3	+69,18	126,1
електроенергія	25,49	1,3	17,57	0,7	-7,92	68,9
<i>інші прямі витрати</i>	117,66	6,0	130,56	5,2	+12,90	111,0
<i>Прямі витрати на оплату праці</i>	107,86	5,5	158,17	6,3	+50,31	146,6
<i>Загально - виробничі витрати – всього</i>	707,92	36,1	553,86	22,1	-154,06	78,2
<i>Інші витрати</i>	160,80	8,2	124,02	4,9	-36,78	77,1

Доцільно відмітити, що у сумі матеріальних витрат найбільшу величину займає вартість згодованих кормів, яка у 2020 році становила 29,4% від загальної суми прямих витрат, а у 2021 – 47,5%, у сумі це було більше на 616,4 грн. або в 2,1 раза. Другі за величиною це витрати, які пов'язані з обслуговуванням та керівництвом в цілому по галузі тваринництва. Їх питома вага у структурі загальних фактичних витрат складає у 2021 році 22,1%. І це менше ніж у 2020 році на 154 грн. В цілому, можна зробити висновок, що фактична собівартість 1ц приросту живої маси ВРХ на відгодівлі у ФГ «Білак» з кожним роком збільшується. У вартісному вираженні ця величина складає майже 550 грн., що у відсотковому відношенні дорівнює 28%, тобто фактичні виробничі витрати на виробництво одиниці продукції у звітному 2021 році збільшились практично на третину в порівнянні з 2020 роком.

Важливе значення для прийняття правильних управлінських рішень щодо витрат на виробництво продукції тваринництва має аналіз структури статей витрат на виробництво продукції відгодівлі ВРХ. Саме така оцінка дає можливість порівняти величини певних сум за статтями витрат на одиницю продукції.

В процесі виробництва продукції тваринництва, субрахунок 232 «Тваринництво» вступає в кореспонденцію з різними рахунками. Основні бухгалтерські проведення з обліку виробництва продукції тваринництва подано в таблиці 2.8.

Відомо, що дебет субрахунка 232 «Тваринництво» - це прямі витрати на виробництво продукції тваринництва, а кредит – відображає вихід одержаної продукції в кількісних і вартісних показниках. Вартість одержаної продукції протягом року відображає планові витрати з обов'язковим їх доведенням до рівня фактичних витрат. Аналітичний облік на рахунку 23 «Виробництво» ведеться за видами продукції. Отже, до субрахунку 232 «Тваринництво» у ФГ «Білак» використовуватимуться такі аналітичні рахунки: «Велика рогата худоба на відгодівлі» та «Вівці на відгодівлі».

Основна кореспонденція субрахунку 232 «Тваринництво»

Зміст господарської операції	Кореспондуючий рахунок	
	дебет	кредит
Нарахування зносу (амортизації) на необоротні активи галузі тваринництва	232	13
Списання виробничих запасів (матеріалів, кормів, засобів захисту тварин, палива, будівельних матеріалів) на витрати галузі тваринництва	232	20
Списання вартості малоцінних і швидкозношуваних предметів, строком служби менше одного року	232	22
Списано вартість зеленого корму, згодованого тваринам на випасі	232	231
Відображення послуг власних допоміжних виробництв для потреб галузі тваринництва	232	234
Нарахування заробітної плати працівникам галузі тваринництва	232	661
Проведено відрахування до резерву відпусток	232	471
Списання вартості послуг ветеринарних станцій та інших сторонніх організацій	232	631
Проведено відрахування на соціальні заходи пропорційно до заробітної плати працівників тваринництва у розмірі ЄСВ (22%)	232	651
Нараховано страхові платежі з майнового страхування тварин, основних засобів галузі тваринництва	232	655
Списання загальновиробничих витрат, частка яких припадає на галузь тваринництва	232	912
Оприбуткування одержаного гною	208	232
Оприбутковано гній вивезений на поля	231	232
Оприбуткування одержаного приплоду і приросту	21	232
Оприбуткування готової продукції, одержаної від галузі тваринництва (молоко)	272	232
Списання калькуляційних різниць за каналами використання продукції тваринництва	21, 23, 27, 90	232
Одержано дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю відповідно з використанням П(С)БО 30 «Біологічні активи»	232	710
Відображено витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю використанням П(С)БО 30 «Біологічні активи»	940	232

Аналітичний облік процесу виробництва продукції тваринництва відповідно до Методичних рекомендацій щодо застосування журнально –

ордерної форми бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Мінагрополітики України від 06.04.2009 р. № 309 здійснюється у Виробничому звіті про витрати і випуск продукції основного виробництва (ф. № 5.5 с.-г.), а Зведений синтетичний облік - у Журналі-ордері № 5Б с.-г. Виробничий звіт (ф. № 5.5 с.-г.), який служить реєстром для аналітичного обліку умовно поділено на дві частини. У першому розділі відображається фактичний облік витрат на виробництво певного виду продукції тваринництва за елементами та статтями витрат. Друга частина використовується для відображення кредиту, тобто відображення отриманої продукції тваринництва в кількісних і вартісних показниках. Собівартість продукції, отриманої в поточному році виробництва, відображається за плановою собівартістю, а в кінці року коригується за фактичним рівнем. Записи у звіті ведуться за звітний місяць та з початку року з наростаючими підсумками на основі первинної та зведеної документації. Суму обороту кредитової частини, відображену у відповідній предметній частині, в кінці місяця переносять до Зведеної відомості ф.№ 5.10с.-г., яка служить основою для проведення записів в головній книзі в розрізі календарних місяців.

2.3 Процес калькулювання собівартості продукції тваринництва

Основною метою обліку виробництва сільськогосподарської продукції тваринництва в аграрних підприємствах є своєчасне, змістовне, достовірне і правильне відображення фактичних масштабів і складу витрат, контроль за раціональним і правильним використанням матеріальних ресурсів на виробництво продукції. Управління витратами охоплює всі аспекти виробничого процесу агробізнесу. Одним із найважливіших моментів управлінського обліку та процесу управління витратами є процес визначення фактичної собівартості продукції сільськогосподарського виробництва, в тому числі і продукції тваринництва, тобто процес калькулювання.

Собівартість сільськогосподарської продукції та агробізнесу формується в планово-обліковому процесі на умовах, що встановлюються самим господарством та затверджені Наказом про облікову політику на підприємстві. Дослідження в рамках бухгалтерського обліку при розрахунках фактичної собівартості продукції агробізнесу вказує на те, що система бухгалтерського обліку формує інформацію про собівартість продукції за видами сільськогосподарської продукції.

Собівартість продукції – це комплексний економічний показник, який об'єднує витрати на споживання засобів виробництва та вартість праці працівників підприємства, тобто вартість живої праці, яка оцінюється вартісним показником – величиною заробітної плати найманих працівників. Собівартість продукції відображає рівень собівартості продукції підприємства, комплексно відображає ефективність використання різноманітних ресурсів, ступінь організації виробничого процесу, рівень продуктивності праці. Показник виробничої собівартості дуже важливий, і він використовується для обґрунтування багатьох економічних рішень, тобто виробнича собівартість готового продукту покриває витрати на виробництво продукту в рамках всього підприємства і окремих виробничих підрозділів. Крім цього, слід зазначити, що виробничі витрати виконують багато важливих функцій: облік і контроль всіх витрат відбувається як в процесах виробництва так і збуту; є основою для формування оптових цін на продукцію компанії, а в подальшому інформацією для визначення прибутку і рентабельності; економічно доводить доцільність значних інвестицій в реконструкцію, розширення та технологічну трансформацію існуючих підприємств; визначає оптимальний розмір бізнесу; економічно та фінансово підтверджує правильність і своєчасність для прийняття будь-яких управлінських рішень тощо.

Науково обґрунтована система калькуляції собівартості продукції це одна з важливих складових методу бухгалтерського обліку – калькуляція, яка є завершальним етапом бухгалтерського обліку і надає інформацію про собівартість і випуск продукції. Необхідно розширити використання показників

собівартості продукції, оскільки в ринкових умовах моніторинг витрат стає постійною функцією господарсько-управлінської роботи. Тому, ми поділяємо думку колективу авторів про завдання та вивчення собівартості з різних наукових і практичних точок зору (рис.2.6).

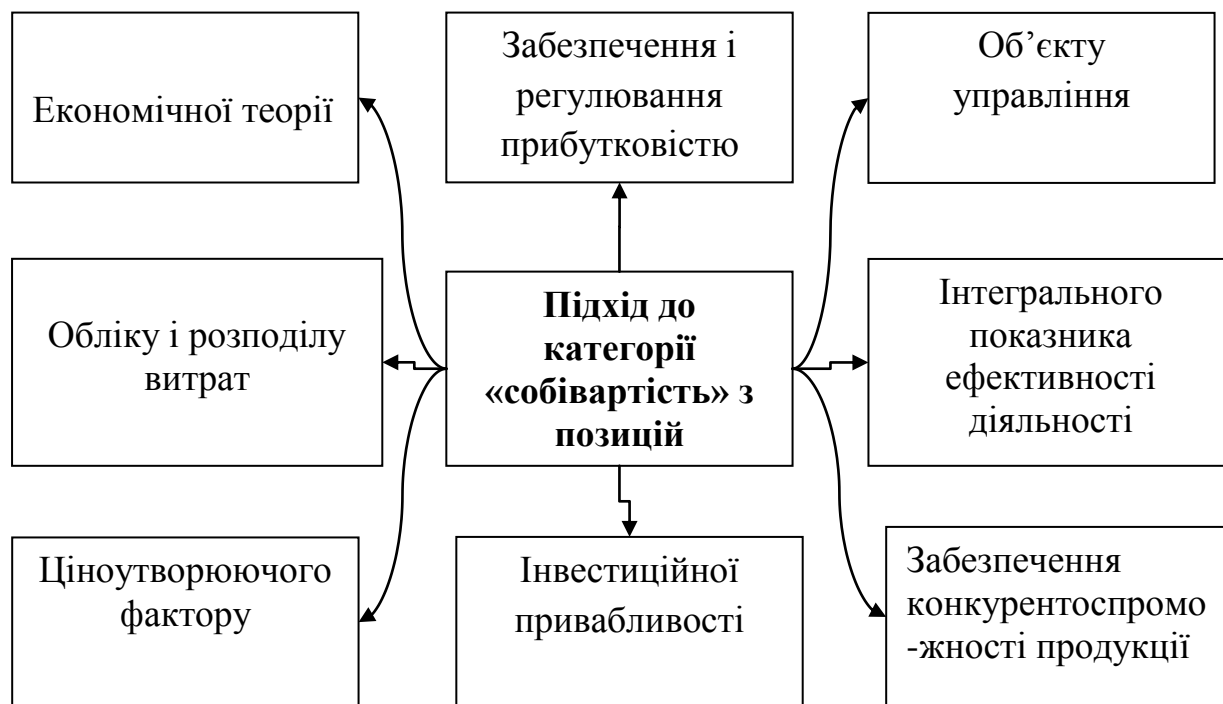


Рис.2.6 Значення категорії собівартості з різних позицій її ролі у виробничих і економічних процесах*

*Джерело [10].

Сільгоспприємства визначають фактичну собівартість продукції одночасно з остаточним закриттям калькуляційних рахунків наприкінці року. До складання звітних калькуляцій собівартості продукції потрібно провести підготовчу роботу: перевірити розмежування витрат за роками і правильність віднесення на аналітичні рахунки витрат минулих років; розподілити витрати на утримання та експлуатацію сільськогосподарської техніки (тракторів, комбайнів та інших самохідних машин).

До початку складання звітних калькуляцій слід провести ряд підготовчих робіт: перевірити повноту і правильність відображення витрат на вирощування та утримання відповідних груп тварин та птиці. Особливу увагу слід звернути на повноту та правильність відображення калькуляційних різниць за допоміжними

виробництвами, спожитими кормами власного виробництва, обґрунтованість розподілу загальногосподарських витрат; перевірити повноту та правильність оприбуткування виробленої продукції в розрізі аналітичних рахунків; провести інвентаризацію тварин та інвентарю тваринницьких ферм, перевірити достовірність відображення в обліку результатів такої 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.

У сільському господарстві слід розрізняти три види витрат: планові витрати, фактичні витрати та справедливу вартість. Планова вартість визначається на початок року, а фактична – в кінці року або місяця, наприклад - допоміжне виробництво. Фактична (звітна) собівартість розраховується за даними бухгалтерського обліку після закінчення звітного періоду, що відображає фактичну суму витрат, понесених підприємством у процесі виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг. Справедлива вартість, визначена П(С)БО 30 «Біологічні активи» [37]. Цей вид собівартості стосується оцінки фермерами продукції та нових біологічних активів, вироблених протягом року, а дохід або витрати, сформовані з первинного підтвердження в кінці року, розраховуються на основі фактичної собівартості. Справедлива вартість – це сума, за яку зазвичай можна було б продати актив на певну дату.

Як показали проведені дослідження у ФГ «Білак» у виробничій практиці щодо виробництва основної сільськогосподарської продукції, в тому числі і продукції тваринництва, не використовують поняття справедливої вартості, тобто при формуванні та визначенні фактичної собівартості керуються Методичними рекомендаціями з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг сільськогосподарських підприємств затвердженими наказом Мінагрополітики від 18.05.01 р. № 132 (далі – Методрекомендації № 132), а не П(С)БО 30 «Біологічні активи». Очевидно, що порядок розрахунку фактичної собівартості продукції сільськогосподарського підприємства за цілий рік пов'язаний із специфікою галузі, оскільки, як відомо,

технічний процес сільськогосподарського виробництва досить тривалий. Водночас, якщо взяти, наприклад, тваринництво, то виробництво молока ведеться щодня, але через складність і обсяг розрахункових операцій фермери цим не займаються. Наприкінці року, коли собівартість продукції сільського господарства повністю сформована, а загальні виробничі витрати розподілені за видами діяльності та продукцією, можна визначити різницю між плановими і фактичними витратами. Різниця між фактичною та плановою собівартістю продукції відноситься пропорційно до залишків продукції на кінець року, а також каналів використання продукції (продаж, виробництво, власне споживання).

Готова сільськогосподарська продукція – активи, відокремлені від біологічних активів для продажу, доробки або внутрішнього споживання. Крім того, стосовно Методрекомедації № 132 вона може бути основною, допоміжною і вторинною

У молочному скотарстві обчислюють собівартість центнера молока і голови одного приплоду. Собівартість приплоду визначається виходячи з вартості годівлі корови за 60 кормо-днів. Собівартість кормо-дня розраховують діленням загальних витрат на утримання основного стада корів на кількість кормо - днів. Щоб визначити собівартість центнера молока, загальну вартість вирощування корови (без вартості приплоду та побічної продукції) розділіть на кількість отриманого молока. На основі аналітичних даних бухгалтерського обліку проведемо визначення фактичної собівартості продукції основного стада, чисельність, якого як вже зауважувалось - незначна.

Отже, за даними ФГ «Білак» на виробництво молока у 2021 році було затрачено 4228,02 тис. грн. Від наявних у господарстві корів - годувальниць в кількості 25 голів було одержано 25 голів приплоду та 461 ц молока. За розрахунками на виробництво молока було розподілено 4092,61 тис. грн., а на одержаний приплід – 135,41 тис. грн. Тому, фактична вартість 1 кг молока у фермерському господарстві становила 8,88 грн. при плановій – 8,00 грн. Враховуючи той факт, що надоєне молоко у господарстві не продається, а

використовується лише на годівлю новонароджених телят, які йдуть на поповнення стада поточних біологічних активів на відгодівлі, то вся сума калькуляційних відхилень (404,61 тис. грн.) планової собівартості від фактичної відноситься на збільшення прямих витрат на утримання ВРХ на відгодівлі методом дооцінки.

Продукція відгодівлі худоби та птиці (великої рогатої худоби, свиней, овець, кролів, птиці) відноситься до приросту та живої маси, отриманої за звітний період. Витрати на утримання незваженого молодняка (молодняка робочих коней, звірів тощо) відносять на підвищення вартості цих тварин, виходячи з кількості кормо - днів та вартості одно кормо дня . Приріст живої маси молодняка і тварин на відгодівлі та птиці окремого виду і групи визначають як різницю між масою поголів'я на кінець року і втратою за рік маси поголів'я (включаючи мертве поголів'я) тварин і птиці, що надходять у групу в річному масі, включаючи приплід, і на початок року (рис.2.7).

Собівартість приросту живої маси в визначається діленням загальної вартості витрат на вирощування відповідної групи худоби чи птиці (без витрат на побічну продукцію) на кількість центрів приросту живої маси.

Отже, за аналітичними даними ФГ «Білак» на утримання ВРХ на відгодівлі у 2021 році було затрачено 5328,95 тис. грн. Приросту живої маси ВРХ на відгодівлі одержали – 2122,52 ц. Тому, фактична собівартість 1 ц приросту живої маси дорівнювала 2510,67 грн. при плановій – 2000,00 грн.



Рис. 2.7 Алгоритм розрахунку приросту живої маси ВРХ

Витрати на утримання на відгодівлі дорослого поголів'я і молодняку овець становлять собівартість продукції вівчарства. Їх розподіляють між видами основної та побічної продукції. До основної належить, приріст живої маси до супутньої – приплід та вовна. Молоко і шкури загиблих тварин вважаються побічною продукцією і оцінюються за цінами реалізації, гній оцінюють за розрахунково-нормативною вартістю.

За розрахунковими даними ФГ «Білак» приріст живої маси дорослих овець та молодняку становив у 2021 році 100,22 ц при сумі фактичних витрат на їх утримання 240,53 тис. грн. Отже, фактична собівартість 1ц приросту овець на відгодівлі становила 2400,00 грн.

Слід зауважити, що важливим недоліком організації процесу калькулювання продукції тваринництва є те, що у ФГ «Білак» при визначенні фактичної собівартості продукції не враховують вартість побічної продукції (гній, шкури, шерсть лінька тощо), яку слід оцінювати за нормативними витратами. Таким чином, таке недотримання норм Методичних рекомендацій № 132 призводить до штучного збільшення фактичної собівартості основної продукції. При цьому побічна продукція тваринництва - гній складається з витрат на його видалення, переміщення та сушіння; шкури загиблих тварин – за реалізаційними цінами (у разі їх реалізації) чи цінами їх використання (у разі внутрішньогосподарського використання).

Час наближення бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів передбачає створення єдиного підходу та методологічної основи розрахунків фактичної вартості сільськогосподарської та іншої продукції з урахуванням чинних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та економічної природи показників; посилення функцій контролю, нагляду, прогнозування.

Саме момент переходу на МСФЗ призведе до впровадження у практику виробництва продукції тваринництва П(С)БО 30 «Біологічні активи», відповідно до якого за кредитом рахунку 23 «Виробництво», зокрема за субрахункам 232 «Тваринництво» відобразатиметься випуск продукції за справедливою вартістю (первісне визнання) за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу. Проте,

використання поняття справедлива вартість теж має свої недоліки, пов'язані із тим, що не завжди можна бути проінформованими про величину справедливої вартості на певну дату, адже вона постійно змінюватиметься.

2.4 Стан екологічної безпеки та шляхи його покращення

Дбайливе і раціональне використання навколишнього середовища є одним з важливих напрямків діяльності людини в процесі суспільного виробництва. Стрімке вторгнення людини у природні процеси може призвести до необоротних наслідків, якщо не вжити заходів щодо їх зменшення та неконтрольованих змін природи. Зростання масштабів природоохоронної діяльності ставить серйозні завдання перед спеціалістами сільського господарства.

Основними екологічними проблемами, які все більше турбують людей і привертають до себе увагу є стан і охорона навколишнього середовища. Виникнення екологічних проблем може бути пов'язане з недотриманням вимог щодо охорони навколишнього середовища і, як внаслідок, нераціонального використання природних ресурсів.

Основними завданнями сільськогосподарського виробництва є забезпечення населення достатньою кількістю повноцінних продуктів харчування. Для цього сучасна структура агропромислового комплексу повинна відповідати вимогам індустріалізації і впровадження передових технологій виробництва, забезпечення можливості повного використання природних і трудових ресурсів.

Труднощі розв'язання екологічних проблем у сільському господарстві пов'язані з тим, що сільськогосподарські забруднення мають нечіткий опосередкований характер, коли загальний стан, якість природного середовища погіршується, а конкретний винуватець відсутній.

Для оздоровлення природного середовища у сільському господарстві потрібні не лише технологічні, а й соціальні і економічні рішення. Слід

передбачити активну господарсько-організаційну діяльність регіону, широку участь керівників господарств у розробленні і здійсненні системи природних заходів щодо покращення навколишнього середовища.

Аналізуючи стан екологічної безпеки у ФГ «Білак» можемо сказати, що земельний фонд господарства представлений неоднорідними за властивостями і родючістю ґрунтами. Найбільш поширені дерново-підзолисті. Майже всі ґрунти потребують вапнування і є недостатньо забезпечені основними поживними речовинами. Недостачу в ґрунті поживних речовин можна проаналізувати за рахунок внесення органічних добрив. Нагромадження у ґрунті хімічних елементів, що перевищують норми, негативно впливають не тільки на якість ґрунту, а також на життя і здоров'я людини.

Важливим заходом екологічного покращення земель є меліорація, яка проводиться з метою покращення фізичних і хімічних властивостей ґрунтів. При внесенні вапна в ґрунт необхідно дотримуватись такого співвідношення: 1 т вапна на 1 га сільськогосподарських угідь [11, с.29]. Дуже важливо передбачувати ерозію ґрунтів. З цією метою доцільним є розробка схем протиерозійних заходів, тобто розробка комплексу організаційно-господарських, агротехнічних, лісомеліоративних і гідротехнічних заходів по захисту ґрунту від вітрової і водної ерозії в межах гідрографічного басейну чи району проявлення ерозії, визначення обсягу капіталовкладень і черговості виконання певних робіт.

Частина ріллі в господарстві не використовується із-за складності її обробітку на схилах. В цих місцях раніше були невеликі насадження. Проте пізніше їх викорчували і перевели в орні землі. В даний час виникла потреба відновлення цих земель. Воно можливе за рахунок дальшого заліснення цієї площі.

Із застосуванням в сільському господарстві більш складних і важких машин зріс механічний тиск на землю, погіршуючи її структуру і механічний склад. У зв'язку з цим важливим завданням є впровадження ґрунтозахисних технологій вирощування сільськогосподарських культур. Ці технології повинні застосовуватися не лише на еродованих ґрунтах, але й на можливо еродованих

грунтах. Особливо важливим є правильна організація територій. Вона направляє не тільки на ефективне використання землі, але і на максимальну затримку опадів і нагромадження продуктивної вологи, попередження водних потоків, особливо весною.

Організація систем землекористування, які відповідають цим вимогам, і будуються на принципі узгодженості екологічних, економічних і соціальних інтересів суспільства з врахуванням конкретних зональних умов, є однією з основних проблем, найважливішим завданням теорії і практики.

Важливим екологічним чинником, який потребує охорони і систематичного контролю за його станом, є атмосферне повітря, джерелами забруднення якого є викиди газів, двигунів, тракторів, автомобілів, комбайнів. Необхідно розробити комплекс заходів щодо зниження токсичності та зниження шкідливості речовин, що містяться у викидах і скидах транспортних засобів, дотримуватись режиму експлуатації транспортних засобів, проводити інші заходи, спрямовані на зменшення забруднюючих речовин у навколишньому середовищі.

Однією з найбільших екологічних проблем тваринницьких ферм є утворення великої кількості гною та посліду внаслідок життєдіяльності тварин. Після підписання Угоди про асоціацію з Європейським Союзом у 2014 році Україна зобов'язана адаптувати національне законодавство, зокрема, й у сфері поводження з гноєм від діяльності сільськогосподарських комплексів.

Крім цього, на сьогодні проблема утилізації відходів тваринництва, птахівництва постає дуже гостро, адже щорічне зростання обсягів виробництва продукції призводить до збільшення обсягів утворення побічних продуктів тваринного походження, зокрема падежу тварин. Відсутність належного поводження з такими відходами, розкладання решток тварин може нести епідеміологічну, токсикологічну загрозу, призводити до зараження та забруднення ґрунтів, ґрунтових вод. Забруднена вода в свою чергу служить фактором передачі збудників багатьох інфекційних захворювань.

У зв'язку із виробництвом не уникнути забруднення атмосфери. Порівняно з промисловими і побутовими підприємствами шкідливі викиди в атмосферу досліджуваного підприємства є мізерними, проте вони є. Найчастіше це викидні газ двигунів тракторів, комбайнів та автомобілів.

З метою певної раціоналізації природокористування пропонується здійснити такі заходи: при обробітку поля, яке піддається вітровій ерозії, максимально зберігати стерню на поверхні поля; з метою запобігання забруднення атмосферного повітря, особливу увагу потрібно звернути на стан машинно-тракторного парку, слідкувати за роботою двигунів та їх відповідністю нормативним вимогам щодо складу викидних газів.

Слід відмітити, що у досліджуваному підприємстві не проведено екологічної експертизи і, тому воно не має екологічного паспорта, а отже, продукція, яка виробляється в господарстві не має сертифіката якості. Проте, якби продукція була сертифікована, господарство мало б можливість реалізувати свою продукцію за підвищеними цінами, а це в свою чергу давало б відповідний економічний ефект у вигляді прибутку.

Для покращення екологічної безпеки необхідно здійснювати ряд агрономічних заходів та інтенсифікацію виробництва. Запровадження заходів в майбутньому дасть можливість одержати корисний ефект. Отже, запровадження цих заходів буде ефективним [11, 158]. Покращення екологічної ситуації у ФГ «Білак» передбачає:

- оновлення та оптимізацію комплексу сільськогосподарської техніки з метою забезпечення мінімального негативного впливу на стан ґрунту;
- перехід на менш токсичні види пального, додержання режиму експлуатації транспортних засобів, на запобігання й зменшення викидів та скидів у навколишнє природне середовище забруднюючих речовин та додержання рівнів фізичних впливів;
- облаштування приміщень тваринницьких ферм система для очищення повітря та стічних вод;
- облаштування сміттєзвалищ.

Отже, лише в результаті дотримання санітарно-захисної зони та реалізації заходів з охорони атмосферного повітря, можна в значній кількості зменшити викиди забруднювальних речовин від свинокомплексів та відповідно покращити санітарно-епідеміологічну та екологічну ситуацію на прилеглий до підприємства території. З метою запобігання забруднення водних ресурсів від тваринницьких комплексів необхідно обладнати бетонні гноєсховища непроникними мембранами з щільного поліетилену або полівінілхлориду. Також, слід очищати стічні води від тваринницьких ферм та вносити органічні добрива з дотриманням законодавчих норм

РОЗДІЛ III. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО – ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА

3.1 Підвищення ефективності виробництва продукції тваринництва шляхом управління витратами та стійкістю підприємства

Оскільки сектор виробництва продукції тваринництва 30 років демонструє падіння показників то без високого рівня державної підтримки тваринництва не можливо забезпечити стабілізації ситуації. Наразі на держпідтримку у тваринництві та переробці у 2021 році було спрямовано 1,6 млрд. грн. в загальній структурі державної підтримки. Запит на програми підтримки з тваринництва є найбільшим за обсягом. Тобто українські аграрії готові вкладати і розвивати тваринництво, але за умови довгострокової прогнозованої державної політики з відповідним фінансуванням.

Причому інвестувати хочуть як українські, так і закордонні інвертори. Так, США можуть погодитися інвестувати в розвиток українського тваринництва по \$250 млн. протягом чотирьох років (2022-2025 років). Інвестиційний проєкт передбачає будівництво 20 ферм із загальним поголів'ям 100 тис. голів великої рогатої худоби, що дозволить наростити промислове поголів'я в країні на 20%.

Прогнозні розрахунки підтверджують необхідність покращення якісного складу існуючого поголів'я худоби та птиці, стабілізації та подальшого сталого розвитку тваринницької галузі, для адекватного задоволення потреб населення в продуктах харчування, а також впровадження інноваційних та ефективних технологій їх виробництва. Синхронність і ритмічність роботи кожного чинника забезпечує злагоджений розвиток економічних відносин на ринку тваринництва через визначений організаційно-технічний процес (від виробника до кінцевого споживача).

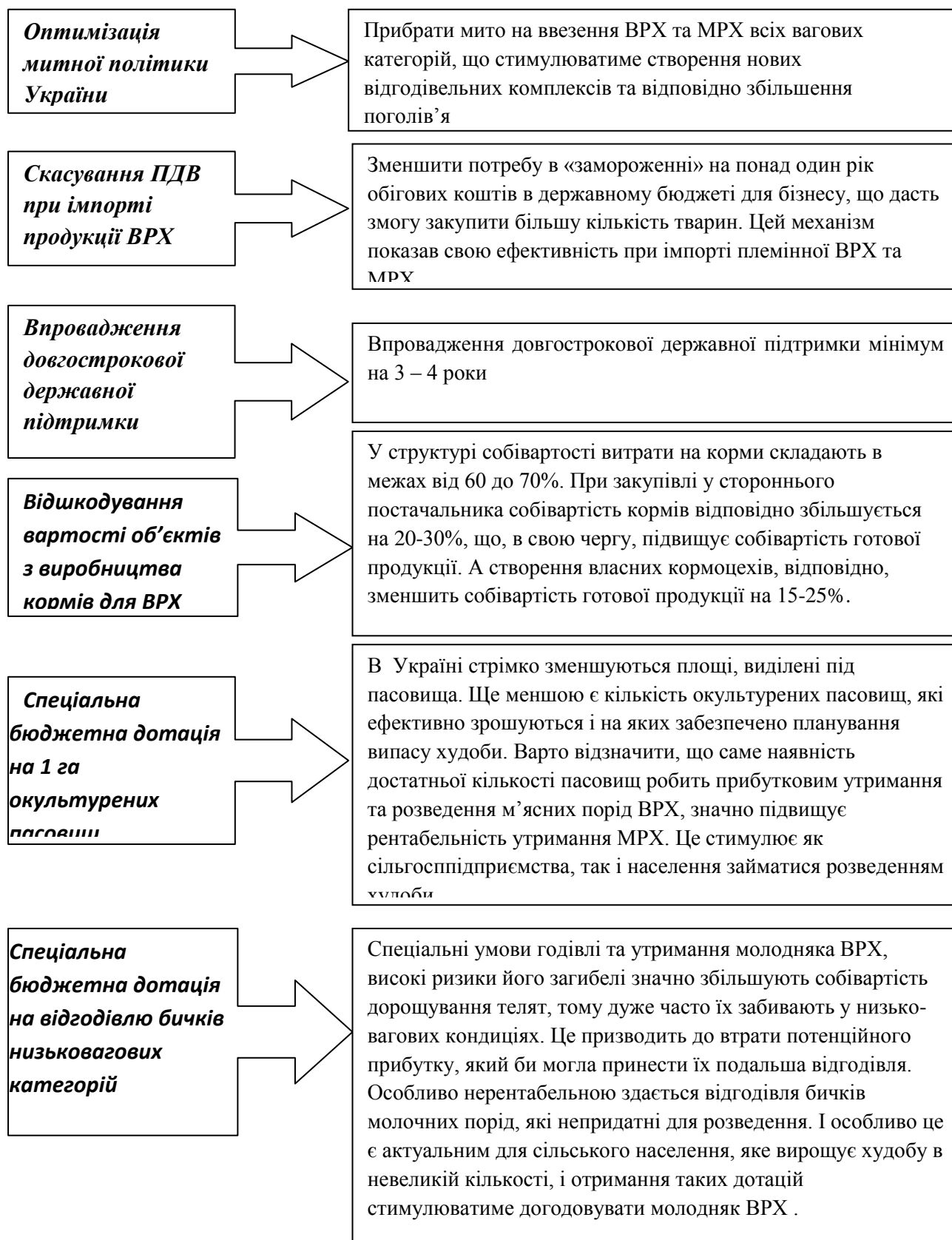


Рис. 3.1 Шляхи подолання кризи в тваринництві*

*Розроблено автором на основі джерела 52

Вищезазначені питання безпосередньо стосуються розширеного відтворення та розвитку галузі тваринництва під час структурного формування механізму модернізації галузі тваринництва, який включає сукупність базових компонентів, які самі по собі є взаємопов'язаними, спрямованими на формування управлінських рішень щодо забезпечення відновлення та подальшого інтенсивного розвитку тваринництва (рис. 3.1)

Стійкий розвиток основного виробництва сільського господарства, а зокрема галузей тваринництва, зумовлює визначення перспективи ведення бізнесу в майбутньому, тобто, є невід'ємною частиною стратегії розвитку підприємства. Комерційний успіх суб'єкта господарювання у довгостроковій перспективі в сучасних умовах функціонування можливий лише за соціально-екологічному відповідальному веденні бізнесу. Тому, основним принципом розроблення стратегії стійкого розвитку окремих галузей основного сільськогосподарського виробництва і аграрного підприємства в цілому, має стати цілісний підхід, за якого враховується сукупність бізнес-процесів: економіка, екологія, соціальні питання та робота з людьми. Процес формування стратегії стійкого розвитку підприємства, шляхом імплементації окремих аграрних галузей, є одним із управлінських процесів, що проходить кілька етапів, кожен з яких складається з безлічі операцій, що пов'язані між собою.

Сільськогосподарські виробники мають прагнути до знаходження нових способів зростання та підвищення якості основної аграрної продукції, робіт, послуг без залучення додаткових ресурсів за рахунок впровадження інновацій та креативного мислення. Загалом управління стійкістю підприємства має забезпечувати стан рівноваги між внутрішніми цілями та зовнішніми викликами, що створюватиме умови для безперервного розвитку (рис.3.2).

Однією з характерних рис сучасних підприємств має бути здатність динамічно змінюватися відповідно до вимог ринкового середовища. Особливого значення набуває формування та впровадження ефективної бізнес-моделі підприємства, яка пропонує альтернативи залучення всіх видів ресурсів.



Рис. 3.2 Етапи розроблення стратегії стійкого розвитку галузі тваринництва у ФГ « Білак»*

*Розроблено автором на основі [11]

Впровадження системи управління стратегією сталого розвитку в практиці підприємства має дотримуватись таких припущень: системності ключових факторів сталого розвитку та вивчення практичного досвіду забезпечення сталого розвитку підприємств. Відповідно до принципу забезпечення сталого розвитку підприємств необхідно враховувати особливості виконання всіх функцій стратегічного управління, в основному це формування та реалізація стратегій управління сталим розвитком.

Можна стверджувати, що етапи розвитку господарства впливають на їхній план сталого розвитку завдяки аналізу кожного з них. Для досягнення основної мети підприємство спирається на два основних напрямки. Необхідно встановити чіткі цілі та завдання, які точно відображають поточний і майбутній стан бізнесу. Вони повинні відповідати концепції сталого розвитку підприємства та окремих галузей зокрема.

При розробці стратегії сталого розвитку підприємства повинні враховувати поєднання трьох складових діяльності: економічної, соціальної та екологічної діяльності (рис.3.3).

ЦІЛІ	ПЕРСПЕКТИВИ
<i>Економічні цілі</i>	
Участь у спільних програмах стійкого розвитку з підприємствами - партнерами	Доступність і співпраця зі стейкхолдерами, підприємствами потенційними покупцями сільськогосподарської продукції. Активна взаємодія із суспільством.
Застосування відкритої системи моніторингу	Відкритість та доступність інформації для потенційних інвесторів аграрного сектору
Імплементация знань та технологій	Впровадження інновацій
<i>Соціальні цілі</i>	
Зацікавленість та залучення висококваліфікованих працівників	Формування команд забезпечення стійкого розвитку
Забезпечення гарантій та виплат найманим працівникам	Досягнення високого рівня та статусу підприємства – гаранта соціального захисту
<i>Екологічні цілі</i>	
Використання біопалива та біомаси	Перехід до зеленої економіки та біологічного аграрного виробництва
Впровадження нових технологій та технічного забезпечення	Зменшення шкідливих викидів
Скорочення споживання усіх видів енергії	Збільшення енергоефективності галузі тваринництва та господарської діяльності в цілому
Застосування усіх управлінських можливостей та чинників з метою створення зеленої зони	Охорона навколишнього середовища, раціональне природокористування, зменшення кількості відходів

Рис. 3.3 Основні цілі та перспективи сталого розвитку аграрного виробництва»*

*Розроблено автором на основі [11]

Водночас також розглядаються принципи створення більшої цінності для зацікавлених сторін і бізнесу при одночасному зниженні негативного впливу на навколишнє середовище. Усе це є частиною загальної організаційної системи

збору, аналізу, впровадження та інтерпретації інформації про сталий розвиток та процесу прийняття рішень щодо управління.

Виробники сільськогосподарської продукції повинні прагнути до пошуку нових шляхів розвитку та підвищення якості продукції, робіт і послуг без залучення додаткових ресурсів шляхом впровадження інноваційного та креативного мислення. Загалом, корпоративне управління стійкістю має забезпечувати збалансованість між внутрішніми цілями та зовнішніми викликами, які створять умови для сталого розвитку.

В умовах ринкових відносин лише ефективна система менеджменту може забезпечити успішне управління та конкурентні переваги агропромислових підприємств. Одним із важливих факторів ефективного виробництва є добре організована система оперативного управління, складовою якої є чіткий і правильно налагоджений облік процесу виробництва сільськогосподарської продукції. Операційний менеджмент забезпечує виробництво продукції відповідно до затверджених планів. Він передбачає регулярне та постійне порівняння фактичних результатів із плановими та нормативними. Основним завданням операційного менеджменту є встановлення та підтримання певного кількісного співвідношення між різними виробничими процесами для забезпечення виконання виробничих завдань у встановлені терміни та з найменшими витратами ресурсів (матеріалів, праці, часу, коштів тощо).

Управління витратами - це процес цілеспрямованого формування витрат відповідно до їх виду, місця розташування та середовища з одночасним безперервним контролем рівня витрат і сприянням скороченню витрат. Ефективне управління виробничими витратами, оптимальний розподіл і раціональне використання потенційно дозволить знизити собівартість готової продукції. Ефективність роботи сільськогосподарських підприємств значною мірою залежить від раціонального використання різноманітних ресурсів, тому необхідний поступовий перехід до єдиної системи управління витратами. Основним завданням системи управління витратами є економія ресурсів, підвищення ефективності використання ресурсів, забезпечення зниження

собівартості, підвищення показників прибутку та рентабельності. Зниження собівартості продукції є важливою проблемою та однією з головних умов підвищення економічної вигоди сільського господарства.

Формування процесу економічного управління виробництвом є складним і багатограним процесом, який в цілому пов'язаний з діяльністю підприємства. Вітчизняні та зарубіжні вчені мають різні думки щодо природи управління витратами виробництва. Однак усі вони зводяться до того, що управління витратами передбачає прийняття, прийняття та виконання рішень, і контроль над ним. Функція управління витратами на виробництво здійснюється шляхом управління елементами циклу: прогнозування і планування, організація, координація та мотивація виконання, облік і аналіз, а також їх реалізація. Вважаємо, що ефективна організація процесу управління витратами виробництва в АПК є системою взаємопов'язаних цілей, принципів, функцій та методів, які мають бути між собою узгоджені і збалансовані для забезпечення ефективності та конкурентоспроможності його розвитку.

Як стверджують вчені – економісти, до найбільш важливих тактичних рішень, здійснюваних у процесі управління виробничими витратами сільськогосподарського підприємства, можна віднести такі: визначення собівартості конкретного виду продукції, що виробляється на підприємстві; визначення загальної суми виробничих витрат підприємства; розрахунок фінансових та економічних результатів господарської діяльності підприємства; встановлення величини і виявлення причин відхилення фактичних витрат від нормативних або планових значень та розробка заходів щодо його усунення або зниження; розробка раціональної виробничої програми підприємства з урахуванням наявної виробничої потужності; забезпечення господарської діяльності підприємства економічними ресурсами в необхідному обсязі, належної якості та в необхідні терміни [9].



Рис. 3.4 Управління витратами на виробництво продукції тваринництва
 *Розроблено автором на основі джерела 9

Основними компонентами системи управління витрат є: розроблення плану витрат, визначення планової собівартості і величини матеріального стимулювання за виконання цього плану; проведення оцінки процесу виконання плану та його коригування; аналіз результатів від виконання (або невиконання) плану і визначити розміри винагороди працівників (або відшкодування втрат). Реалізацію перелічених заходів, перш за все, слід починати із планування складових з управління витратами (рис. 3.4)

Отже, результативний механізм управління витратами виробництва виступає як система компонентів, що виникають в ході взаємопов'язаних завдань, цілей, принципів, функцій та методів. Управління витратами - це динамічний управлінський процес, спрямований на планування витрат, організацію раціонального їх витрачання, здійснення контролю за виконанням виробничого плану, який є складовою системи управління підприємством і дає можливість здійснювати цілеспрямовано впливати на виробничий процес з метою оптимізації витрат і підвищення економічної ефективності діяльності. [9].

3.2 Удосконалення організації обліку виробництва продукції тваринництва на автоматизовано – інформаційному рівні

Інформаційне забезпечення управління підприємствами м'ясного скотарства є складним та багатокомпонентним, оскільки включає в себе різні інформаційні дані та алгоритми їх перетворення. При організації інформаційного забезпечення принципове значення має розподіл інформації на пряму, яка виходить від управляючої системи, та зворотну, що характеризує реакцію об'єкта управління на зміни та рішення, що приймаються. Складовими інформаційної системи забезпечення стійкого розвитку підприємств м'ясного скотарства є: інформаційна база даних сільськогосподарського підприємства, яку формують облікові та необлікові дані; процедура уніфікації, що передбачає інтегрування та коригуванню даних, тобто їх приводять до єдиних оцінок та порівняльних вимірників; сукупність методів і моделей обробки економічної інформації.

Як свідчить деталізований аналіз формування інформаційного масиву в обстежених сільськогосподарських підприємствах, де відсутні автоматизовані системи управління стадом, система діючих реєстрів первинного обліку застаріла, містить багато зайвої інформації і потребує оновлення та модернізації шляхом внесення додаткових реквізитів, які є елементами управлінського обліку з використанням паперових носіїв, так і в деяких випадках переходу до використання системи автоматизованого обліку [4, с.120].

На основі опитування фахівців менеджменту ряду сільськогосподарських підприємств ступінь задоволення інформаційних потреб керівників середньої та вищої ланок управління недостатній - тільки 40 % суб'єктів господарювання. Отже, у більшості сільгоспідприємств наявна суб'єктивність відображення інформації в реєстрах первинного обліку скотарства, оскільки вони формуються на паперових носіях, відсутні автоматизовані системи обліку та управління виробничими процесами та відповідних технічних засобів. За такого підходу ведуть переважно облік стану тварин, кормів і технологічних операцій за ручною технологією, що пов'язано з високими затратами живого праці та ймовірністю великої кількості помилок.

Невирішеними питаннями залишаються автоматизація бюджетування, економічного аналізу, розрахунку раціонів годівлі тварин, використання експертних систем для розробки та прийняття управлінських рішень. Такий стан розвитку інформаційного забезпечення характерний для сільськогосподарських підприємств із поголів'ям до 100 тварин, де виробничі процеси частково автоматизовані, а ведення фінансового та управлінського обліку здійснюється на основі використання застарілої «російськофобної» бухгалтерської програми «1С бухгалтерія». Очевидно, що для вирішення проблеми інформаційного забезпечення функціонування тваринницької галузі ці категорії сільськогосподарських підприємств можуть скористатися послугами незалежних експертів, консалтингових служб. Проте, ці послуги є надзвичайно дорогі, і саме через їх високу вартість аграрні підприємства не можуть собі дозволити їх використання.

У сільськогосподарських підприємствах для автоматизації виробничого процесу галузі тваринництва використовуються різні інформаційні технології та програмні комплекси, що дає змогу аналізувати та обробляти інформацію, що стосуються тваринництва. У таких програмах інтегрується інформація про фактично одержану кількість приросту живої маси ВРХ, про тварин, що знизили удій, про живу масу тварин, про фактичне споживання кормів тощо.

В основу роботи програмного комплексу має бути покладена математична модель, яка дає змогу автоматизувати такі процеси виробництва: облік, планування, контроль, аналіз. Використання програмного комплексу забезпечує підвищення якості прийнятих управлінських рішень; зниження витрат на управління молочним комплексом; своєчасне виявлення та попередження технологічних порушень; підвищення ефективності роботи структурного підрозділу.

Як показали проведені дослідження, організація обліку у ФГ «Білак» проводиться із використанням ручної обробки одержаної облікової інформації, а зокрема із використанням журнально – ордерної форми обліку. Проте, є зрозумілим, що в умовах автоматизації та цифровізації одержаної інформації дана форма обліку є застаріла і тому використання цієї форми обліку є недоцільним та неефективним. Тому, стає зрозумілим, що перед керівництвом ФГ «Білак» постає питання про правильність та доречність обрання передового, нового, раціонального, недорогого, простого у експлуатації, зрозумілого і доступного програмного забезпечення автоматизованої форми обробки бухгалтерської та зоотехнічної інформації.

Дослідження ринку українських програмних продуктів стверджує, що оптимальне рішення для автоматизації бухгалтерського і податкового обліку на сьогоднішній день є «BAS Бухгалтерія ПРОФ». Призначення програми «BAS Бухгалтерія ПРОФ» – автоматизація бухгалтерського і податкового обліку, включаючи підготовку обов'язкової (регламентованої) звітності, в організаціях, що здійснюють будь-які види комерційної діяльності: гуртову і роздрібну торгівлю, комісійну торгівлю (включаючи субкомісію), надання послуг, виробництво і т.д. Бухгалтерський і податковий облік в програмі ведеться відповідно до чинного законодавства України.

Конфігурація «BAS Бухгалтерія ПРОФ» забезпечує вирішення всіх завдань, що стоять перед бухгалтерською службою підприємства, якщо бухгалтерська служба повністю відповідає за облік на підприємстві, включаючи, наприклад, виписку первинних документів, облік продажів тощо. Це прикладне

рішення також можна використовувати виключно для ведення бухгалтерського та податкового обліку, а завдання автоматизації інших служб, наприклад, відділу продажів, вирішувати спеціалізованими конфігураціями або іншими системами.

Щодо запровадження у виробництво даної програми в сільському господарстві, отримання інформації для аналізу діяльності підприємств з виробництва та переробки сільськогосподарської продукції (тваринництва, рослинництва та птахівництва), то в даній галузі народного господарства доцільно використовувати конфігурацію «BAS АГРО Бухгалтерія». За галузеву специфіку цієї програми відповідають додаткові функції такі, як облік біологічних активів, облік транспорту і сільгосптехніки, облік оренди землі та інші (рис.3.5).

В результаті автоматизації обліку, кожен співробітник сільськогосподарського підприємства - від агронома і зоотехніка, до бухгалтера і керівника отримує можливість: оперативно реагувати на будь-які зміни всередині компанії; аналізувати нову інформацію; своєчасно приймати важливі рішення; ефективно керувати різними етапами бізнес-процесів.



Рис.3.5 Основні можливості комп'ютерної програми «BAS АГРО БУХГАЛТЕРІЯ»

Окрім цього, доцільно зауважити, що комп'ютерна програма «BAS БУХГАЛТЕРІЯ» є доцільною до запровадження у використання у ФГ «Білак» тому, що окрема конфігурація даної програми передбачає можливість застосування МСФЗ.

А в недалекому майбутньому наша держава буде повноцінним членом ЄС і тому переведення обліку на МСФЗ стане об'єктивною і реальною необхідністю.

Перехід на МСФЗ в Україні – це завдання виникає в будь-якій українській компанії, яка хоче вийти на міжнародний рівень. Облік за МСФЗ підвищує прозорість і повноту всіх фінансових операцій і довіру іноземних партнерів. І як наслідок – відбувається збільшення інвестицій в українські компанії. Перехід на МСФЗ включатиме наступні етапи:

- розробка облікової політики
- розробка пакету звітних форм
- розробка системи методичних рекомендацій з описом процедур/правил ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог МСФЗ.

Коли ці етапи пройдені, настає технічний етап – впровадження програмного забезпечення, яке забезпечить даний вид обліку. І далі, можливо, піде етап відновлення обліку та звітності за МСФЗ за допомогою розгорнутої інформаційної системи за минулі періоди. В такому випадку облік за міжнародними стандартами найдоцільніше реалізувати в існуючій обліковій системі, коли регулярний і повний облік ведеться, в обліковій системі, де відображаються всі без винятку операції і обрана **облікова система вже містить модуль обліку за МСФЗ** – тоді досить його налаштувати (або самостійно, або із залученням фахівця) і правильно використовувати – тобто просто потрібно правильно налаштувати систему.

З типових облікових конфігурацій тільки «BAS ERP» містить повноцінний модуль МСФЗ, в якому реалізований облік запасів підприємства, основних засобів та інших операцій. Тільки треба враховувати, що «BAS ERP» це найскладніша з існуючих у даний момент на ринку систем і порівняно дороговартісна в обслуговуванні. У простих випадках, коли облік за МСФЗ

наближений до одного з видів обліку, які ведуться у компанії (наприклад до регламентованого), можливе досить нескладне доопрацювання «BAS Бухгалтерія», яке також дозволить вести облік і формувати звітність відповідно до міжнародних стандартів, сильно при цьому не ускладнюючи облікову систему (рис.3.6).

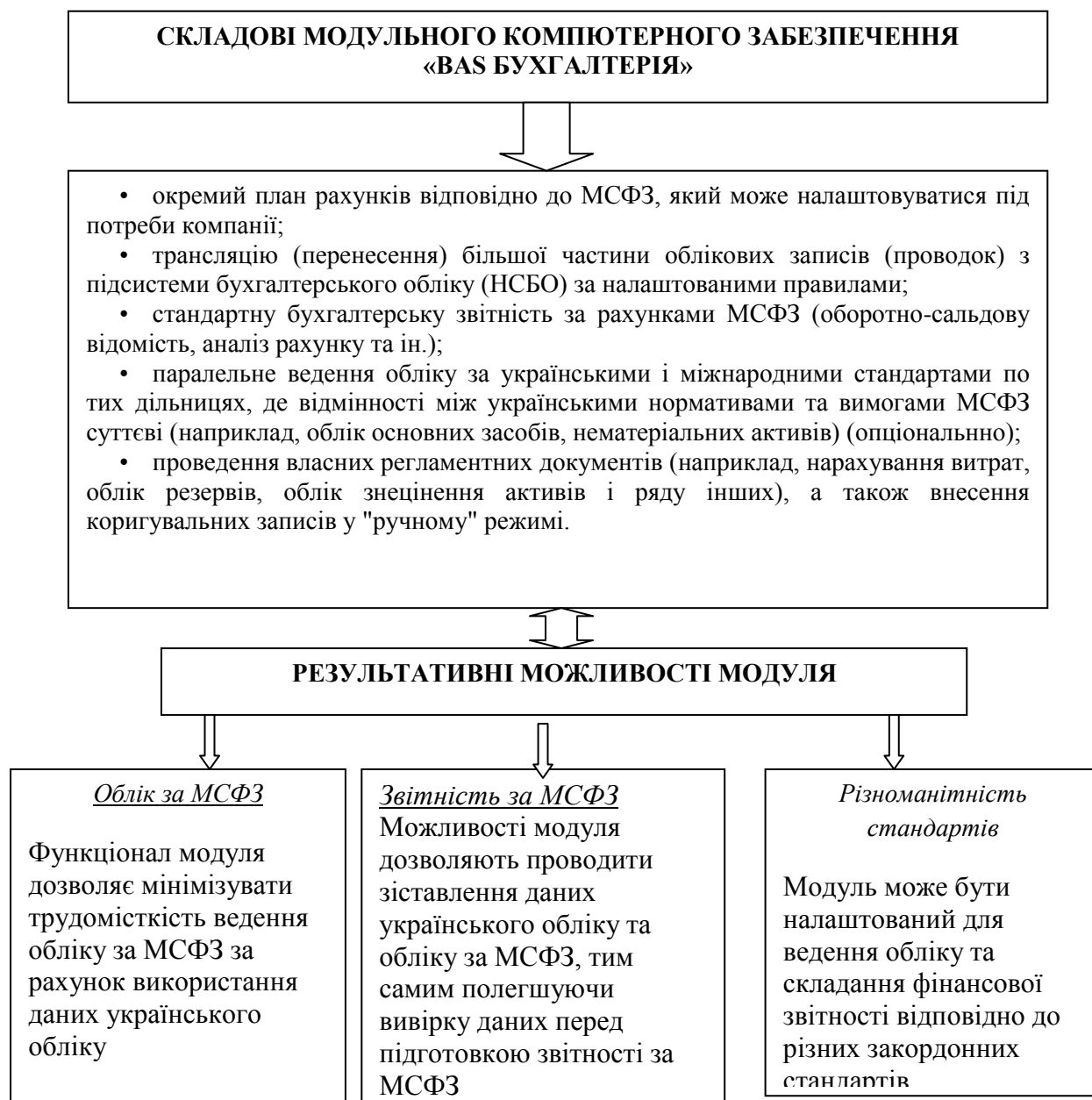


Рис.3.6 Основні складові бухгалтерської комп'ютерної програми «BAS БУХГАЛТЕРІЯ»*

*Розроблено автором на основі джерела 2

Українська типова конфігурація «BAS Комплексне управління підприємством» або «BAS Бухгалтерія» надає можливість для ведення обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності і може бути

адаптована до особливостей застосування стандартів на конкретному підприємстві, зокрема і в аграрному секторі

Інформаційне забезпечення управління підприємствами тваринництва, а зокрема і м'ясного скотарства, є складним та багатокomпонентним, оскільки включає в себе різні інформаційні дані та алгоритми їх перетворення. При організації інформаційного забезпечення принципове значення має розподіл інформації на пряму, яка виходить від управляючої системи, та зворотну, що характеризує реакцію об'єкта управління на зміни та рішення, що приймаються.

Слід відмітити, що для сучасного етапу розвитку підприємств м'ясного скотарства, окрім використання бухгалтерського облікового забезпечення, характерним та доцільним є, інтенсивне використання комп'ютеризованих систем обліку та управління технологічним процесом виробництва продукції, що певним чином характеризує його інноваційність та сприяє підвищенню стійкості їх розвитку. У м'ясному скотарстві корпоративного сектору автоматизація формування інформації здійснюється на таких рівнях: технологічний процес виробництва продукції тваринництва; бухгалтерський облік; племінна справа. Однак ці бази даних є розрізненими в більшості суб'єктів господарської діяльності, тобто не є складовими єдиної інформаційної системи управління стадом ВРХ, що не дає змоги повною мірою сформувати переваги формування та функціонування інформаційної системи.

Нині електронні системи управління стадом (ЕСУС) є складовою технології і допомагають формувати інформаційні масиви про продуктивність тварин та птиці, якісні показники тваринницької продукції, відтворення та фізіологічний стан тварин. Вони дають можливість звести всі дані про стан тварин в одну комп'ютерну базу. Система дає змоги отримувати і контролювати широкий масив показників, на основі яких стає реальністю оперативно приймати та реалізовувати раціональні управлінські рішення [40].

Електронна система управління виконує такі завдання: облік, планування і контроль процесу відгодівлі тварин; облік і контроль роботи обладнання; облік стану здоров'я тварин; облік, планування і контроль зооветеринарних заходів;

відтворення і репродуктивної функції великої рогатої худоби (отелення, осіменіння, перевірки на тільність; гінекологічна диспансеризація); переведення в групи; аналіз структури і фізіологічного стану стада; облік надходжень і вибуття тварин.

Одним із основних чинників, які стримують відродження скотарства в Україні та переведення його на інноваційний шлях розвитку, розглядається відсутність уніфікованої інформаційної системи обліку та контролю. На відміну від України, у провідних країнах світу-виробниках молока та молочних продуктів, зокрема в Новій Зеландії, діє Національна система обліку, реєстрації та прогнозування захворювань тварин (ADMIS). Вона складається із бази даних, веб-сервісів для реєстрації ідентифікаційних номерів та пристроїв, записів даних по тваринах, що знаходяться на об'єктах утримання. Вона є гнучкою програмною платформою, яка здатна обробляти масштабні запити й масиви даних та забезпечує в першу чергу індивідуальне відстеження худоби й оперативне надання аналітичної інформації. Система призначена для різнобічного аналізу галузі тваринництва та епізоотичного ситуації, екстреного реагування при виникненні надзвичайних ситуацій, нагляд за тваринами для виявлення спалахів і напряду поширення захворювань, застосування стандартних правил і процедур при екстреному реагуванні. Основою системи є індивідуальний облік тварин при реєстрації і прийняті стандартні правила та процедури щодо переміщення тварин. Усі ці дії заносять у систему або імпортують з програм управління фермою руху великої рогатої худоби [40].

Отже, подальший розвиток інформаційного забезпечення галузі тваринництва доцільно забезпечити за такими напрямками: розробка додатків для роботи з системою через мобільні пристрої (смартфони, планшетні ПК), що забезпечить зацікавлених осіб найактуальнішою і достовірною інформацією; розвиток геоінформаційних модулів, що пропонують нові можливості для аналізу, управління і координації робіт; інтеграція бухгалтерських програм із поширеними системами племінного обліку, системами розрахунку індексів племінної цінності, системами електронного уряду тощо.

Узагальнюючи результати дослідження та досвід провідних країн світу щодо інформаційного забезпечення бізнес - процесів у м'ясному скотарстві, вважаємо за доцільне створити інформаційну систему (ІС) «М'ясне скотарство». Ця система стане підґрунтям відповідно до її технологічних засад для запровадження єдиної інформаційної системи, яка відповідає національним і міжнародним вимогам системи ідентифікації та реєстрації великої рогатої худоби; сприятиме розробці та впровадженню централізованої загальнодержавної системи реєстрації та ведення даних про суб'єкти - учасники системи ідентифікації, (власників тварин, тваринницьких об'єктів, підприємств переробки та утилізації худоби, виробників тваринницької продукції і т.д.) із використанням присвоєних їм міжнародних глобальних ідентифікаційних номерів місця розташування; реєстрації, веденню та накопиченню даних (електронних паспортів) про все поголів'я з присвоєнням унікальних ідентифікаційних номерів (із урахуванням національних і міжнародних вимог); дасть можливість отримати оперативну інформацію про походження, місцезнаходження тварини, стан здоров'я на всіх етапах життєвого циклу: народження, вакцинація, переміщення, транспортування, забій (утилізація), переробка, виробництво продукції тваринного походження; створення технологічного базису для організації електронних механізмів відстеження продукції тваринного походження [40].

3.3 Світовий досвід організації обліку основного сільськогосподарського виробництва

Розвиток підприємницької діяльності супроводжується зростанням ролі міжнародної інтеграції у сфері економіки, що вимагає перегляду існуючих методик бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Застосування міжнародних стандартів фінансової звітності підвищує прозорість, порівнянність фінансової звітності, забезпечує поширення достовірної інформації серед її користувачів, якими дедалі частіше виступають не тільки державні податкові органи, фінансові установи, але і потенційні інвестори. Це актуалізує потребу

узгодження законодавства України із міжнародними стандартами і створенні сприятливих умов для застосування МСФЗ вітчизняними підприємствами. По суті йдеться про необхідність однозначного сприйняття та можливості порівняння ключових фінансових показників компаній різних країн, що працюють в різних сферах економіки, що пов'язано з процесом інтернаціоналізації ринків капіталу.

Європейська орієнтація української політики змушує сьогодні український бізнес переглядати та перебудовувати бізнес-середовище. Економічні санкції проти Росії призвели до перепозиціонування експортних та імпорتنих ринків, спонукаючи українські компанії шукати нових партнерів у Європі та інших ближніх і далеких країнах. Тому перед європейськими інвесторами відкриваються нові можливості співпраці з українськими партнерами. Україна – країна, багата на природні ресурси та має великий потенціал для розвитку сільського господарства, залучення іноземних партнерів та інвесторів. Але для успішного управління спільними бізнес-проектами недостатньо спільного інтересу, тому необхідно розробити та впровадити зрозумілі для всіх стандарти управління, обліку та оцінки бізнес-результатів. МСФЗ є одним із інструментів стандартизації вимог до змісту фінансової звітності.

Як відомо, перехід на МСФЗ надає нові можливості як для окремих суб'єктів господарювання, так і для держави в цілому. При вирішенні всіх зазначених вище проблем суб'єкти господарювання отримують значні переваги від впровадження МСФЗ як на макро-, так і на мікрорівні.

Можна виокремити такі мікроекономічні переваги: зростання ринкової капіталізації; вихід на міжнародні ринки капіталу і зниження ціни залученого капіталу; можливість ефективнішого використання інформації для прийняття управлінських рішень. До головних макроекономічних переваг належать: надходження іноземних інвестицій в економіку країни; більша прозорість звітності вітчизняних компаній і, як наслідок, покращання іміджу бізнесу за кордоном; глибша інтеграція національної економіки у світову господарську систему; підвищення якості статистичної інформації і можливість її порівняння.

На рівні окремого суб'єкта господарювання використання фінансових звітів, складених за міжнародними стандартами, має ряд переваг: об'єктивність, зіставність та відповідність потребам користувачів фінансових звітів, складених за міжнародними стандартами; задоволення потреб користувачів фінансової звітності; полегшення процесу гармонізації стандартів шляхом зіставності і прозорості, незалежно від країни або галузі; сприяння підвищенню довіри і зрозумілості серед іноземних користувачів; доступ до міжнародних ринків капіталу.

Отже, на даному етапі розвитку бухгалтерського обліку для української облікової практики гармонізація представляє собою використання МСФЗ як бази для створення власних, національних стандартів та поступовий, повний перехід до МСФЗ. Такий підхід до ведення обліку провадиться не лише в Україні, але і у інших країнах світу.

В Україні визначено, що для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, якщо вони не суперечать вищезазначеному закону та офіційно оприлюднені на веб-сайті Міністерства фінансів України. Відповідно, підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, банки, страхові компанії, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається КМУ, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

М'ясне 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 м'ясному 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 молодняку 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 [42, с.75]. 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. Враховуючи складність процесу управління тваринницьким комплексом та організації обліку витрат, рекомендується у м'ясному 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 [44, с.155].

Для раціональної організації управлінського обліку в 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 м'ясному 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 статеві-віковим складом, необхідним для нормальної біологічної трансформації [44, с.148].

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.

Методи обліку забезпечують формування даних про наявність і рух тварин. Основними ознаками класифікації тварин є можливість отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів. Існуюча класифікація не може задовольнити потреби управління. Ми пропонуємо групувати біологічні активи за трьома ознаками, спираючись на міжнародний досвід: тривалість використання та придбання сільськогосподарської продукції та/або нових біологічних активів, строк зрілості та можливість багаторазового придбання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів. В управлінському обліку доходів і витрат від м'ясного скотарства через управління біотрансформацією біологічних активів його необхідно використовувати відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (IAS) 41 моделі обліку та оцінки для оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції, отриманої з біологічних активів, за справедливою вартістю.

Пропонуємо використовувати міжнародний досвід для групування біологічних активів 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 м'ясного 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 м'ясного скотарства та прийняття дієвих управлінських рішень.

Бухгалтерський облік є особливим інструментом управління діяльністю підприємств, за допомогою якого підтримується взаємозв'язок мікро- та макrorівнів. Роль облікової політики в системі бухгалтерського обліку полягає у врахуванні вимог державного регулювання процесу інформаційного забезпечення управління економікою країни. З іншого боку, важко переоцінити значимість облікової політики в прийнятті управлінських рішень, оскільки усі економічні вигоди, які суб'єкт господарювання отримує, використовуючи облікову інформацію, залежить від обраної облікової політики. Таким чином, ефективність управління діяльністю суб'єктів господарювання та стратегія їхнього розвитку в майбутньому, багато в чому залежать від вдало сформованої облікової політики [15].

Глобалізація економіки, розвиток економічних відносин, а також суттєві зміни в засобах та формах комунікації змушують учасників економічних процесів віддавати перевагу достовірній інформації. Вимоги, які висуваються користувачами до облікової інформації, постійно підвищуються.

Головне завдання облікової політики полягає в узгодженні майнових інтересів підприємства і зовнішніх користувачів щодо розкриття облікової інформації. Для вирішення цього завдання необхідно застосовувати зважений та об'єктивний підхід до формування облікової політики, що відкриває можливості отримання достовірної інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства для усіх зацікавлених користувачів, котрі вимагають правдивого опису ситуації на підприємстві для прийняття відповідних рішень. Модель формування облікової політики в умовах застосування МСФЗ подано на рис.3.7

Отже, впровадження у виробничу практику суб'єктів господарювання міжнародних стандартів фінансової звітності та обліку, в тому числі і сільськогосподарських формувань, матиме важливий вплив на глобальну стандартизацію, як форми гармонізації. Зокрема через усунення національних розбіжностей для підвищення зіставності, прозорості та зрозумілості економічної інформації компаній; зменшення витратної складової під час підготовки фінансової звітності за різними стандартами; досягнення міжнародного визнання та отримання різного роду ринкових вигід. Доведено, що сфера можливостей для гармонізації є широкою і визначається націленістю на інтереси зацікавлених сторін.

Проведений кількісний аналіз перспектив розвитку міжнародних стандартів фінансової звітності у світі дозволив спрогнозувати повний перехід країн на МСФЗ приблизно через двадцять років, або у 2038 р.



Рис. 3.7 Модель формування облікової політики в умовах застосування МСФЗ*

*Джерело 15

Водночас найшвидше його зможуть досягти країни з високим рівнем доходу – через дев'ять років, або у 2027 р. Крім того, позитивна тенденція зростання кількості країн, які дозволяють або вимагають застосування МСФЗ, допомогла частково підтвердити гіпотезу про те, що країни з низьким рівнем доходу найбільш адаптивні до міжнародних стандартів фінансової звітності [51].

РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

4.1 Аналіз стану охорони праці у ФГ «Білак»

Основоположним законодавчим документом у галузі охорони праці є Закон України «Про охорону праці». Цей Закон визначає основні положення щодо реалізації конституційного права працівників на охорону їх життя і здоров'я у процесі трудової діяльності, на належні, безпечні і здорові умови праці, регулює за участю відповідних органів державної влади відносини між роботодавцем і працівником з питань безпеки, гігієни праці та виробничого середовища і встановлює єдиний порядок організації охорони праці в Україні. Основним законодавчим документом, що регламентує вимоги щодо пожежної безпеки є Закон України «Про пожежну безпеку». Цей Закон визначає загальні правові, економічні та соціальні основи забезпечення пожежної безпеки на території України, регулює відносини державних органів, юридичних і фізичних осіб у цій галузі незалежно від виду їх діяльності та форм власності.

Відповідальність за охорону праці виробничих галузей у ФГ «Білак» несуть головні спеціалісти. Вони проводять з працівниками інструктаж з техніки безпеки, слідкують, щоб вони виконували роботу тільки зі спеціальності. На виробничих ділянках, які є складовими частинами виробничої галузі, відповідальність за стан охорони праці покладається на бригадира тощо. Вони проводять інструктаж з техніки безпеки на робочому місці, слідкують за справністю обладнання, наявністю та ефективним використанням індивідуальних засобів захисту.

Головним організатором робіт з охорони праці є інженер. Він здійснює контроль за її станом в цілому по господарству і на виробничих ділянках, веде облік та розслідує причини нещасних випадків, розробляє заходи щодо покращення умов праці. У ФГ «Білак» є в наявності журнал реєстрації інструктажів з техніки безпеки і пожежної безпеки.

Основними причинами нещасних випадків у господарстві є використання несправних інструментів і машин, відсутність захисних кожухів на обертових частинах машин і механізмів, робота без спецодягу тощо. Крім цього, в досліджуваному господарстві і надалі не дотримуються строків технічного огляду техніки. В деяких приміщеннях пошкоджена вентиляція та ізоляція електричного струму. Це в значній мірі пояснюється фінансовим становищем господарства і обмеженістю виділення коштів на заходи з охорони праці.

Дослідження і оцінка показників охорони праці дають змогу аналізувати виробничі травми і професійні захворювання. Таким чином на основі встановлених причин вдається вжити відповідних заходів щодо запобігання виробничих травм чи аварій у майбутніх аналогічних виробничих ситуаціях.

Найбільш поширеними показниками стану безпеки праці є частота травматизму – $P_{чт}$, важкість $P_{тт}$, і втрати $P_{твт}$, якім дають можливість вивчати динаміку травматизму, порівнювати і аналізувати [3]:

$$P_{чт} = T \times \frac{1000}{P}, \quad (4.1)$$

$$P_{тт} = \frac{D_T}{T}, \quad (4.2)$$

де T – кількість випадків травмування за звітний період; P – середньооблікова кількість працівників; D_T – кількість днів непрацездатності травмованих.

Показник втрат працездатності, що узагальнює збитки $P_{нт}$ через травми у підприємстві – це кількість людино-днів непрацездатності, що припадає на 100 працівників:

$$P_{нт} = 1000 \times \frac{D_T}{P}. \quad (4.3)$$

Таким чином, зазначені коефіцієнти якісно оцінюють показники, що взаємно доповнюють один одного.

З дією шкідливих чинників на робочому місці можуть виникати виробничі отруєння або захворювання, для їх аналізу визначають показники частоти захворювань $P_{чз}$, важкості $P_{тз}$ та втрат працездатності $P_{дз}$ через захворювання (на 100 працівників):

$$P_{чз} = 3 \times \frac{100}{P}, \quad P_{вз} = \frac{Дз}{3}, \quad (4.5)$$

$$P_{дв} = Дз \times \frac{100}{P}, \quad (4.6)$$

де $З$ – кількість випадків захворювань; $Дз$ – кількість днів непрацездатності (через захворювання) за звітний період; P – кількість працівників.

Таблиця 4.1

Основні показники стану охорони праці у ФГ «Білак»

Показники	Умовні позначення	Роки		
		2019	2020	2021
Середньоспискове число працюючих, чол.	Пр	9	8	9
Кількість нещасних випадків	Т	1	-	-
Кількість потерпілих, чол.	П1	1	-	-
Кількість днів непрацездатності, люд.-дні.	Дн	14	-	-
Показник частоти травматизму	Пч	7	-	-
Показник кількості травматизму	Пт	14	-	-

Як свідчать дані таблиці 4.1, загальний рівень травматизму у ФГ «Білак» за 2019-2021 рр. знижується.

4.2 Планування заходів з покращення охорони праці та їх фінансування

Для покращення стану охорони праці в господарстві необхідно розробити ряд заходів, зокрема:

- більше уваги приділяти вивченню правил безпечних умов праці;
- затвердити раціональний розмір саду і ягідників господарства;
- широко використовувати наглядну агітацію безпечних умов праці;
- більше уваги приділяти виробничій санітарії механізаторів;
- усунути працівників від безпосереднього контакту з небезпечними отрутохімікатами;

- забезпечити працівників господарства спецодягом, спецвзуттям та іншими засобами індивідуального захисту;

- забезпечити виробничі приміщення новими вогнегасниками, засобами медичної допомоги.

Виконання цих і інших заходів в значній мірі повинні покращити стан охорони праці в господарстві. Джерелами фінансування заходів щодо поліпшення умов праці на підприємстві можуть бути власні кошти підприємства, благодійні внески тощо. Щодо планування заходів з покращення охорони праці, то в досліджуваному господарстві складають відповідний план, що включає перелік певних заходів. Дані про виконання заходів з охорони праці у ФГ «Білак» наведено в таблиці 4.2

Таблиця 4.2

Заходи з охорони праці та витрати коштів на їх здійснення у ФГ «Білак»

Зміст заходів	Вартість робіт на 2021 р., грн.	Відповідальний
Забезпечення працівників спецодягом, спецвзуттям	10600	керівник
Комплексна механізація і автоматизація виробничих процесів	15100	механік
Покращення санітарно-гігієнічних умов праці у виробничих приміщеннях	11400	механік
РАЗОМ	37100	

Дані таблиці свідчать, що для повного покращення умов охорони праці господарству необхідно виділити суму у розмірі 37100,00 грн. Ця сума буде використана на забезпечення працівників спецодягом та спецвзуттям; на покращення санітарних умов праці на полях та фермах господарства.

Що стосується економічного результату, то впровадження заходів з покращення умов праці дасть змогу досягнути економії за рахунок зменшення збитків внаслідок аварій, нещасних випадків в економіці в цілому та на кожному підприємстві.

4.3 Економічна ефективність заходів з удосконалення системи управління охороною праці

Для поліпшення охорони праці впроваджується ряд заходів, а для встановлення ефективності впровадження цих заходів необхідно провести певні розрахунки. У результаті реалізації 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, а з іншого – зниженням матеріальних затрат внаслідок травматизму і захворювань за рахунок зниження оплати листків непрацездатності. Для отримання початкових даних складаємо таблицю показників (табл. 4.3).

Таблиця 4.3.

Показники матеріальних наслідків травматизму у ФГ «Білак», 2021 р.

Показник	Значення показника
Втрати праці в результаті виробничого травматизму, дні	14
Середньоденна заробітна плата одного працівника, грн.	220,32
Витрати на оплату лікарняних листків, грн.	3084,48
Середньоденна вартість виробітку одного працівника, грн.	297,00
Вартість недоданої продукції у результаті виробничого травматизму, грн.	4158,00
Економічний ефект від реалізації заходів покращання умов і безпеки праці, грн.	45906
Планована сума коштів покращання безпеки праці, грн.	36650
Термін окупності затрачених на безпеку праці коштів, роки	1,3

Заплановані заходи поліпшення стану безпеки праці відображають особливості схеми удосконалення системи управління безпекою праці. Фінансування безпеки праці у розмірах відповідно до вимог законодавства, використання наявних джерел і схем для поліпшення умов праці і відповідні розрахунки економічного ефекту показують важливість охорони праці для сучасного виробництва.

4.4 Безпека в надзвичайних ситуаціях

Забезпечення захисту населення і території у разі загрози та виникнення надзвичайних ситуацій є одним з найважливіших завдань держави. Захист населення в Україні регламентується Законом України «Про цивільну оборону України».

Згідно з термінологією, прийнятою в законодавстві України, надзвичайна ситуація техногенного та природного характеру - це порушення нормальних умов життя і діяльності людей на окремій території чи об'єкті на ній або на водному об'єкті, спричинене аварією, катастрофою, стихійним лихом або іншою небезпечною подією, у тому числі епідемією, епізоотією, епіфітотією, пожежею, що призвело (може призвести) до неможливості проживання населення на території чи об'єкті, здійснення там господарської діяльності, загибелі людей та/або значних матеріальних втрат.

Захист населення і території є системою загальнодержавних заходів, які реалізуються центральними і місцевими органами виконавчої влади, органами управління з питань надзвичайних ситуацій та цивільного захисту, що забезпечують виконання організаційних, інженерно-технічних, санітарно-гігієнічних, протиепідемічних та інших заходів у сфері запобігання та ліквідації надзвичайних ситуацій.

Загроза життєво важливих інтересів громадян, держави, суспільства поділяється на зовнішні і внутрішні. Зовнішні загрози безпосередньо пов'язані з життєдіяльністю населення і держави у разі розв'язання сучасної війни або локальних збройних конфліктів, виникнення глобальних техногенних екологічних катастроф за межами України, які можуть спричинити негативний вплив на населення та територію. Внутрішні загрози пов'язані з надзвичайними ситуаціями техногенного і природного характеру або можуть бути спровоковані терористичними діями.

Що стосується досліджуваної території, то їй характерні такі стихійні лиха: сильний вітер, повінь, снігопади та заметілі, ожеледиці, пожежі. Для їх запобігання пропонується ряд заходів. При сильному вітрі: зачинити вікна та

відійти від них; загасити вогонь у печах; перейти у внутрішні приміщення; якщо лихо вас спіткало на відкритій місцевості – щільно притиснутися до землі на дні якого-небудь заглиблення. При повені: терміново вийти з будинку; якщо повінь розливається повільно, необхідно перенести майно; коли людина опинилася у воді – їй необхідно зняти важкий одяг.

При сильному снігопаді та заметілі виходити з дому тільки в разі необхідності; попереджати рідних, куди йдете, за яким маршрутом; при рухові автомобілем під час погіршення погоди краще перечекати.

При ожеледиці ходити не поспішаючи; не тримати руки в кишенях; обходити металеві кришки люків; не перебігати проїжджу частину дороги.

При пожежах не входити в зону задимлення; дихати через вологу тканину; якщо загорівся одяг, треба лягти на землю та збити полум'я; виходити із зони пожежі треба проти вітру.

Отже, як видно з цього розділу, на сьогоднішній день потрібно проводити навчання з населенням з питань дій у надзвичайних ситуаціях.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Опрацювання наукової та спеціальної літератури, нормативно – правових актів, статистичних даних в цілому по Україні та Львівській області, фактичних даних економічно – господарської діяльності ФГ «Білак» за 2019-2021 рр. дозволяє зробити наступні висновки:

- тваринництво - важлива галузь як сільського господарства, так всього народногосподарського виробництва. Переоцінити значення галузі тваринництва є неможливим, адже воно має значний вплив на економіку сільського господарства, на рівень забезпеченості населення країни необхідним харчуванням. Тваринництво в українському аграрному секторі посідає друге місце, після першочергового рослинництва. У 2020 році валове виробництво продукції тваринництва склало 68,4 млрд. гривень, що становить приблизно 30% від загального обсягу;

- основними галузевими сегментами є вирощування птиці і худоби на відгодівлі, а також молочне виробництво. Лівова частка виробництва в тваринництві лежить на плечах домогосподарств. Найбільше їх в Херсонській, Миколаївській, Харківській та Київській областях. Що стосується експортних показників, то Україна як і раніше входить в першу 10-ку експортерів курятини. Також є чималий попит і на велику рогату худобу, переважно з боку країн Близького Сходу, Африки та СНД;

- аналізуючи розвиток галузі тваринництва, можна зробити висновок, що галузь тваринництва зазнає спаду і перебуває в затяжній кризі. На нашу думку, система чинників, що стримують розвиток галузі тваринництва, є складною і включає технологічні, екологічні, економічні, соціальні та політичні складові. Найбільш впливовими причинами різкого погіршення стану тваринництва в Україні є: розрив цін на сільськогосподарську та промислову продукцію, зростання цін на корми, нездатність більшості вітчизняних виробників застосовувати новітні технології в процесі виробництва продукції тваринництва, знищення та ліквідація великих тваринницьких комплексів, іноземне виробництво, що насичує внутрішній ринок сировиною, скорочення обсягів

державної підтримки, ускладнення екологічної ситуації, економічна скрута пересічних українців;

- фермерське господарство «Білак» як суб'єкт господарювання у сфері виробництва сільськогосподарської продукції функціонує більше 25 років, і за всіма показниками відноситься до категорії малих суб'єктів підприємництва;

- ФГ «Білак» спеціалізується лише на виробництві продукції тваринництва, а саме на вирощуванні тварин на відгодівлі, зокрема великої рогатої худоби (ВРХ) та овець;

- проведені дослідження засвідчують факт значного зростання всіх економічних показників господарської діяльності ФГ «Білак» за останні три роки його діяльності. Так, майже в 2,5 рази збільшився чистий дохід від реалізації продукції (робіт, послуг) в 2021 році у порівнянні з 2019 роком, у 2,1 рази збільшилась сума всіх одержаних доходів від різних видів діяльності. Доцільно зауважити, що поряд із зростанням суми одержаних доходів у 2021 році проти 2019 року, відбувається і зростання витрат діяльності. В цілому всі витрати діяльності підприємства у звітному 2021 році збільшились на 2343,4 тис. грн. або на 37% у порівнянні з базисним 2019 роком. Проте, слід зауважити, що таке збільшення витрат не має негативного впливу на остаточний фінансовий результат діяльності досліджуваного ФГ «Білак», адже величина чистого прибутку зросла у 2021 році в 5,1 рази у порівнянні з даним показником 2019 року. Це в свою чергу позитивно вплинуло на показник рівня рентабельності, який за досліджуваний період зріс на 68,5 пункти і у 2021 році становив аж 95,5%.

- фінансовий стан ФГ «Білак» знаходиться на досить високому рівні. Так, показник фінансової стійкості досліджуваного господарства практично в два рази перевищує його нормативне значення, що є позитивним моментом. Рекомендоване значення для коефіцієнта фінансової залежності є показник менше 2. Проведені нами дослідження показують, що не дивлячись, що цей показник у ФГ «Білак» на кінець року зріс на 0,08 пункта, все ж таки його фактичне значення є майже в 2 рази краще за нормативне і становить -1,1.

Коефіцієнт фінансового ризику, який показує скільки залучених засобів припадає на одиницю власних, також у досліджуваному господарстві знаходиться на рівні значно вищому від рекомендованого і крім цього, на кінець 2021 року зростає;

- не дивлячись на кризову ситуацію з виробництва продукції м'ясного скотарства в цілому по Україні, доцільно відмітити, що у ФГ «Білак» показники даної галузі знаходяться на задовільному рівні. Так, поголів'я ВРХ на відгодівлі за останні п'ять років практично залишається на одному рівні і в середньому знаходиться на середньорічному рівні 2300 голів. Крім цього, доцільно відмітити, що наявне поголів'я ВРХ на відгодівлі у ФГ «Білак» становить основну частку середньорічного поголів'я ВРХ по Самбірському району. Ця частка у 2017 році становила 86,4%, а у 2021 році – 78,4% від загальної кількості худоби на відгодівлі. Важливим позитивним моментом галузі вівчарства є те, що поголів'я овець у ФГ «Білак» з кожним роком збільшується і у 2021 році становило 327 голів проти 78 голів у 2017 році, тобто збільшилось у 4,2 раза;

- показники продуктивності тварин на вирощування та відгодівлі за останні три роки у досліджуваному господарстві зростають. Так, середньодобовий приріст ВРХ у 2021 році становив 561,35 грам, що на 21,9% більше ніж у 2019 році. Доцільно відмітити, що саме за рахунок зростання середньодобового приросту ВРХ, навіть при зменшенні його середньорічного поголів'я, відбулось збільшення загального валового приросту ВРХ на відгодівлі у звітному 2021 році більше як на 10% ніж у 2019 році. Щодо виробництва продукції м'ясного вівчарства, то слід відмітити, що валове виробництво приросту овець у 2021 році у порівнянні з 2019 роком збільшилось у 2,4 раза. Однак, таке зростання відбулось не за рахунок збільшення продуктивності овець, тому що середньодобовий приріст овець знизився майже на 40% у порівнянні з даним показником 2019 року, а за рахунок зростання середньорічного поголів'я овець у 3,8 рази. Таке явище є негативним і недопустимим;

- впродовж останніх трьох років виробництво продукції тваринництва, зокрема відгодівлі ВРХ у досліджуваному «ФГ «Білак» є прибутковим і

рентабельним, окрім відгодівлі овець у 2019 році, яка принесла господарству 3,8 тис. грн. збитку. В подальшому, 2020 - 2021 рр., виробництво продукції тваринництва та її реалізація приносили досліджуваному господарству значні суми прибутку. Так, у 2021 році кількість реалізованої продукції ВРХ у живій вазі становила 3149 ц, що в 1,6 раза більше ніж у 2019 році. У звітному 2021 році одержаний прибуток від реалізації тварин у живій вазі становив 7138,97 тис.грн., що призвело до рентабельності 83,3%. Слід відмітити, що таке збільшення рентабельності галузі тваринництва, зокрема відгодівлі ВРХ, відбулось як за рахунок збільшення кількості реалізованої продукції, так, і в більшій мірі, за рахунок підвищення закупівельних цін на 1ц живої маси в середньому на 47%. Отже, на відміну від стану галузі тваринництва в цілому по Україні, яка перебуває у стані системної кризи, стан м'ясного скотарства і вівчарства у ФГ «Білак» знаходиться в основному на стабільно – середньому рівні;

- для прийняття ефективних операційних рішень керівникам потрібна достовірна інформація про виробничий і фінансовий стан підприємства. Реалізацією цього завдання займаються бухгалтерські служби підприємства. У ФГ «Білак» бухгалтерська служба складається із трьох працівників: головного бухгалтера, помічника бухгалтера та бухгалтера – обліковця тваринницьких ферм;

- ФГ «Білак» самостійно визначає облікову політику. Зміст цієї облікової політики оформляється спеціальним Наказом про облікову політику, а відповідальність за її формування та впровадження в практику сільськогосподарського виробництва несе головний бухгалтер господарства;

- для відображення всіх господарських операцій з обліку витрат і виходу продукції тваринництва у ФГ «Білак» використовують первинні документи типової встановленої форми із заповненням всіх необхідних реквізитів та показників. Інформація з первинного документування служить підставою для проведення записів у зведені документи та реєстри аналітичного і синтетичного обліку. Аналітичний облік процесу виробництва продукції тваринництва відповідно до Методичних рекомендацій щодо застосування журнально –

ордерної форми бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Мінагрополітики України від 06.04.2009 р. № 309 здійснюється у Виробничому звіті про витрати і випуск продукції основного виробництва (ф. № 5.5 с.-г.), а Зведений синтетичний облік - у Журналі-ордері № 5Б с.-г;

- для обліку виробництва продукції тваринництва в сільськогосподарських формуваннях рекомендується відкрити субрахунок 232 «Тваринництво». На підставі облічених даних на цьому субрахунку у ФГ «Білак» здійснюють визначення фактичної собівартості 1ц приросту живої маси ВРХ та овець на відгодівлі. У 2021 році фактична собівартість 1 ц приросту живої маси ВРХ дорівнювала 2510,67 грн., що майже на 550,00 грн. більше ніж у 2019 році;

- слід зауважити, що важливим недоліком організації процесу калькулювання продукції тваринництва є те, що у ФГ «Білак» при визначенні фактичної собівартості продукції не враховують вартість побічної продукції (гній, шкури, шерсть лінька тощо), яку слід оцінювати за нормативними витратами. Таким чином, таке недотримання норм Методичних рекомендацій № 132 призводить до штучного збільшення фактичної собівартості основної продукції.

Для удосконалення виробництва продукції тваринництва, зокрема відгодівлі ВРХ та обліку витрат і виходу продукції м'ясного скотарства, на нашу думку, доцільно:

1. Розробити стійку та чітку стратегію розвитку галузей тваринництва у досліджуваному фермерському господарстві «Білак», яка включатиме і буде враховувати поєднання трьох складових діяльності: економічної, соціальної та екологічної діяльностей.

2. Для забезпечення стабільного розвитку галузі тваринництва керівництву ФГ «Білак» необхідно створити всі умови для залучення інвестицій та модернізації тваринницьких ферм, освоїти інноваційні технології та реалізувати інноваційні проекти, спрямовані на впровадження досягнень науки і передової практики на підвищення ефективності технічного оснащення, дослідити

можливість виробництва нових видів продукції та зниження собівартості їх виробництва, що дасть можливість підвищити конкурентоспроможність продукції тваринництва як у вигляді продуктів харчування, так і сировини для ринку.

3. В умовах ринкових відносин лише ефективна система менеджменту може забезпечити успішне управління та конкурентні переваги агропромислових підприємств. Одним із важливих факторів ефективного виробництва є добре організована система оперативного управління витратами. Таке управління витратами у ФГ «Білак» необхідно здійснювати шляхом розробки і запровадження, найбільш важливих тактичних рішень, зокрема: визначення собівартості конкретного виду продукції тваринництва, що виробляється на підприємстві; визначення загальної суми виробничих витрат підприємства; розрахунок фінансових та економічних результатів господарської діяльності підприємства; встановлення величини і виявлення причин відхилення фактичних витрат від планових значень та розробка заходів щодо його усунення або зниження; розробка раціональної виробничої програми підприємства з урахуванням наявної виробничої потужності; забезпечення господарської діяльності підприємства економічними ресурсами в необхідному обсязі.

4. Враховуючи те, що організація обліку у ФГ «Білак» проводиться із використанням ручної обробки одержаної облікової інформації, а зокрема із використанням журнально – ордерної форми обліку, стає зрозумілим, що перед керівництвом ФГ «Білак» постає питання про правильність та доречність обрання передового, нового, раціонального, недорогого, простого у експлуатації, зрозумілого і доступного програмного забезпечення автоматизованої форми обробки бухгалтерської та зоотехнічної інформації. Саме тому, найбільш оптимальним рішенням для автоматизації бухгалтерського і податкового обліку на сьогоднішній день є «BAS Бухгалтерія ПРОФ». Призначення програми «BAS Бухгалтерія ПРОФ» – автоматизація бухгалтерського і податкового обліку, включаючи підготовку обов'язкової (регламентованої) звітності, в організаціях, що здійснюють будь-які види комерційної діяльності.

5. Щодо запровадження у виробництво даної програми в сільському господарстві, отримання інформації для аналізу діяльності підприємств з виробництва та переробки сільськогосподарської продукції (тваринництва, рослинництва та птахівництва), то в даній галузі народного господарства доцільно використовувати конфігурацію «BAS АГРО Бухгалтерія».

6. На нинішньому етапі розвитку бухгалтерського обліку для української облікової практики гармонізація представляє собою використання МСФЗ як бази для створення власних, національних стандартів та поступовий, повний перехід до МСФЗ. Звідси, виникає необхідність розгляду питань у сільськогосподарських формуваннях практичного застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в цілому, так і положень Міжнародного стандарту фінансової звітності (МСФЗ) (IAS) 41 «Сільське господарство» у м'ясному скотарстві зокрема, 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.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрійчук В. Г. Сутнісний аспект методології наукових досліджень. *Економіка АПК №7, 2017. С. 87 – 93.*
2. BAS АГРО. Бухгалтерія – автоматизація обліку в сільському господарстві. URL: <https://expresssoft.com.ua/uk/bas-agro-buhgalterija-avtomatizacija-obliku-v-silskomu-gospodarstvi/>
3. Біологічні активи : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 790 від 18 листопада 2005 р. URL: http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=243748
4. Березюк С.В., Оніщенко М.Л. Інформаційні технології в підприємницьких структурах. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2020. № 2. С. 118-131.
5. Бурко А.В. Методи обліку витрат в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств. // *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2019. №2.С.162-176. URL: <https://www.google.com/search?client=firefox-b-d&q>
6. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посібн. Житомир : ЖІТІ, 2000. 448 с.
7. Бухгалтерський облік в Україні: навчальний посібник. За ред. Хом'як В.Л. Львів : Бухгалтерський центр «Ажур», 2010. – 440 с.
8. Варченко О.М., Свиноус І.В., Іванова Л.С., Ткаченко К.В., Биба В.А. Методичні підходи до управління витратами сільськогосподарських підприємств. // *Агросвіт №12, 2020, С.19-26*
9. Витрати : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затверджене наказом Міністерства фінансів України №318 від 31 грудня 1999 р. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0027-00>
10. Горкавий В.К., Герасименко Ю.С. Формування собівартості продукції та ефективності витрат в сільськогосподарських підприємствах: монографія. – Х., 2015. – 239 с.

11. Грінько А.П., Боднарчук Л.В., Ткаченко А.Г., Шапошник Б.В. Стратегічне управління стійким розвитком підприємства // *Економіка, фінанси, право*. 2022., № 9/1.С. 5-7

12. Гудзь Н.В., Денчук П.Н., Романів Р.В. Бухгалтерський облік К : Центр учбової літератури». 2016. 424 с.

13. Дерій В.А. Вітчизняні методи обліку витрат на виробництво: оцінка стану і потенціал застосування // *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. Зб. наук. праць Луцького національного технічного університету. Вип. 7 (25). Ч. 1. Луцьк, 2010. С. 415-424

14. Добрунік Т. П., Кузнєцова О.В. Проблеми і напрямки розвитку аграрного сектору України в умовах економічної нестабільності. // *Економіка та суспільство*. №44.2022. С.8-15.

URL:<https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1619/1556>

15. Засадний Б. А. Формування облікової політики в системі бухгалтерського обліку підприємства. *Причорноморські економічні студії*. 2016. № 12-2. С. 159–164

16. Іжболдіна О.О., Карамушка О.М., Сичова М.О., ШЩрамко І.Є. Аналіз стану виробництва продукції тваринництва в Україні. *Електронне фахове видання «Ефективна економіка»*. №12, 2021. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2021/107.pdf

17. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затверджена наказом Мінфіну України №291 від 30 листопада 1999 р. / Верховна Рада України. URL: <http://www.rada.gov.ua>

18. Іщенко Я.П.,Коваль Н.І. Особливості документування витрат органічного сільськогосподарського виробництва // *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і техніки*. №3, 2021. С. 121-135. URL: <http://efm.vsau.org/>

19. Коваленко А. М. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України: посібник. Дніпропетровськ: ВКК «Баланс-Клуб», 2009. – 736 с.

20. Коваль Н.І., Мандибура В.В. Удосконалення організації обліку фермерських господарств: зарубіжний досвід. *Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 3. 2015. С. 877 - 892.*

21. Коцупарий М. М., Ковач С. І., Безверхий К. В. Облік і звітність в оподаткуванні у схемах і таблицях. навч. посіб. для студ. напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит». - К. : КНЕУ, 2015. 196 с.

22. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Гудзь Н.В. Фінансовий облік : підручник. 3-тє вид., доповн. та переробл. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 418 с. 978.

23. Лаврук О.В., Лаврук Н.А. Тваринництво: стан та перспективи розвитку. // *Агросвіт. 2020., №22. С.9-15.*

24. Лаврук Л., Корженівська Н., Ткачук В., Лаврук О., Хелдак М. Управління відтворення галузі тваринництва як основа її інвестиційно – інноваційного розвитку // *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal, 2021, №3. URL: <http://are-journal.com>*

25. Маренич Т. Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях : Підручник./ 2-е видання, допов. і перероб. К.: ВД «Професіонал», 2005. 896 с.

26. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 №132 URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T312500.html

27. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств. Наказ Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. №390 URL: <http://www.uazakon.com/big/text1166/pg1.htm>

28. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство». URL: http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=924

29. Моніторинг стану галузей тваринництва. URL: <https://minagro.gov.ua/napryamki/tvarinnictvo/analiz-ta-monitoring-stanu-galuzej-tvarinnictva>

30. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Затверджено наказом Міністерства фінансів України №73 від 7.02.2013. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-1334>.

31. Облік і звітність за міжнародними стандартами / Задорожний З.В., Панасюк В.М., Ковальчук Є.К., Бродовський В.Ю. Навч. посіб. 2-е видання, виправлене, доповнене. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 446 с.

32. Онищенко В.О., Бондар М.І., Дубовая В.В. Облік у зарубіжних країнах. Підручник. К.: «Центр учбової літератури». 2015. 576 с.

33. Огійчук М.Ф., Плаксієнко М.І., Беленкова та ін. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / за ред. проф. М.Ф. Огійчука. 6-те вид., перероб. і допов. Київ : Алерта, 2011. 1042 с.

34. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV зі змін. і доп. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

35. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств. Наказ Мінфіну України від 09.12.2011 № 1591. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

36. Податковий кодекс України. / Верховна Рада України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.

37. П(С)БО 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 року № 790. URL: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO30.aspx>

38. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України №2258-VIII від 21.12.2017р. URL: http://search.ligazakonua/l_doc2.nsf/link1

39. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України (із змінами і доповненнями №2756-VI (2756-17) від 02.12.2010). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

40. Радько В.І. Інформаційне забезпечення управлінням молочним скотарством в сільськогосподарських підприємствах. // *Агросвіт №7-8, 2022. С. 22-29.* URL: <http://www.agrosvit.info/?n=7-8&y=2022>

41. Свиноус І.В., Радько В.І., Свиноус Н.І., Присяжнюк Н.М., Гаврик О.Ю. Інформаційно – облікове забезпечення управлінням молочним скотарством сільськогосподарських підприємств. // *Агросвіт №9-10, 2022. С. 21-28.* URL: <http://www.agrosvit.info/?n=9-10&y=2022>

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

43. Сільське, лісове та рибне господарство URL: www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm

44. 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.*

45. Сталий розвиток для України. Сільське господарство. URL: <https://sd4ua.org/golovni-temi-stalogo-rozvitku/silske-gospodarstvo/>

46. Синявіна Ю., Бутенко Т. Перспективи розвитку галузі тваринництва в умовах цифровізації. **Економічний аналіз.** 2021. Том. 31. №1. С. 178-195. URL: <https://doi.org/10.35774/econa2021.01.178>.

47. Тваринництво в Україні 2021. Статистичний збірник. Київ: Державна служба статистики України, 2021. 160 с. URL: https://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2022/zb/05/zb_tv_2021.pdf

48. Тимочко В.О., Городецький І.М. Методичні рекомендації до виконання розділу «Охорона праці та безпека в надзвичайних ситуаціях» студентами економічних спеціальностей ОКР «Магістр». – Львівський НАУ, Львів : 2012. 16 с.

49. Форми фінансової та статистичної звітності ФГ «Білак» за 2019 – 2021 рр.

50. Шевченко А.А. Стан розвитку тваринництва в Україні. *Український журнал прикладної економіки та техніки*. 2022 рік. Том 7, № 2. С.82-90

51. Шкуліпа Л.В. Розвиток бухгалтерського обліку у вимірі міжнародних стандартів фінансової звітності та інноваційних технологій: методологія та практика: монографія. Ніжин: ФОП Лук'яненко В.В., ТПК «Орхідея», 2020. 616 с. URL: https://magazine.faaf.org.ua/images/stories/juk/shkulipa_monogr_2020.pdf

52. Як вивести тваринництво із кризи. URL: <https://agropolit.com/spetsproekty/-yak-vivesti-tvarinnitstvo-iz-krizi> 948