

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК БІОЛОГІЧНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПРОДУКЦІЇ МОЛОЧНОГО СКОТАРСТВА

*Стаднік Л.І., к.е.н., доцент; Стаднік В.Л.*

*Білоцерківський національний аграрний університет*

*У статті розглянуті методичні і практичні проблеми організації бухгалтерського обліку в галузі скотарства. Досліджено стан організації первинного обліку операцій стосовно біологічних активів, їх перетворень. Виявлено окремі проблеми щодо впровадження методичних рекомендацій із первинного обліку біологічних активів та їх перетворень. Запропоновано порядок документального оформлення господарських операцій стосовно витрат та виходу продукції скотарства, а також їх синтетичного і аналітичного обліку.*

*Наукова новизна полягає у посиленні теоретичного обґрунтування та розробці методичних підходів і пропозицій щодо удосконалення обліку діяльності молочно-товарних ферм.*

*Ключові слова:* П(С)БО 30 «Біологічні активи», галузь скотарства, біологічні перетворення у скотарстві, первинні документи, статті витрат скотарства, біологічні об'єкти, молоко, оцінка, справедлива вартість.

**Постановка проблеми.** Одержавши незалежність і переходячи на ринкові відносини, Україна розпочала реформу в аграрному секторі економіки. З постановкою питання ефективного власника і господаря на селі, державою проводився експеримент, який сільському господарству, зокрема молочному скотарству завдав велику шкоду. Ця, вкрай, необхідна галузь, будучи трудомісткою та при відсутності відповідних власних переробних промислів і сприятливої державної податкової та цінової політики, а також фінансових і кредитних ресурсів, тривалий час знаходиться у депресивному стані. Звідси, стрімко зменшується поголів'я ВРХ (табл.1), рентабельність скотарства також залишається на низькому рівні.

*Таблиця 1*

**Динаміка поголів'я ВРХ на 1 січня, тис голів**

Роки	1995	2000	2005	2010	2015	2016
Всього ВРХ	988,8	501,7	296,6	161,4	135,8	134,1
у т.ч. корів	400,1	262,2	163,0	86,2	73,2	68,6

Виходячи на міжнародний ринок молокопродукції, Україна стикається з конкуренцією при її збуті. На сьогодні можна стверджувати, що без зменшення витрат при виробництві і збуті продукції молочного скотарства і росту продуктивності, підвищення ефективності галуззі не відбудеться. Ця ефективність в молочному скотарстві базується на запровадженні сучасних інтенсивних технологій годівлі, утриманні і доїнні тварин.

Важливим чинником збереження та підвищення ефективності галузі скотарства є достовірний бухгалтерський облік та облік в управлінні підприємством, постійний контроль і якісний аналіз за витратами, виходом продукції та фінансовими результатами.

Завданнями бухгалтерського обліку молочного скотарства є:

– повне і правильне відображення витрат на виробництво продукції по кожній обліково-виробничій групі тварин у розрізі молочно-товарних ферм;

- правильне визначення фактичної собівартості 1ц молока і 1 голови приплоду тварин;
- систематичний контроль за виконанням бюджету кожною молочно-товарною фермою.

Все вище сказане підтверджує актуальність наукового дослідження, метою якого стало вивчення організації бухгалтерського обліку витрат на виробництво продукції молочного скотарства в сучасних ринкових умовах та запропонування конкретних шляхів її вдосконалення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання теоретичного та практичного характеру обліку в тваринництві, зокрема скотарстві, висвітлено у роботах багатьох науковців, зокрема Л. К. Сука, М. Ф. Огійчука, П. Л. Сука, Г. Г. Кірейцева, П. Т. Саблука, В. Жука та інших. Разом з тим, питання обліку на МТФ окремих підприємств в умовах ринку вимагає більш детальнішого вивчення та подальшого вдосконалення.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є удосконалення існуючих методичних підходів до організації бухгалтерського обліку в галузі молочного скотарства. Об'єктом дослідження є теоретико-методологічні та практичні засади обліку біологічних активів та перетворень у скотарстві.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Надходження інформації про господарські процеси в скотарстві є обов'язковим елементом управлінської діяльності, а матеріальними носіями її є документи.

Порядок обліку витрат на виробництво молока вимагає від підприємства використовувати значну кількість відповідних первинних документів, які б забезпечили відображення самої праці, предметів і засобів праці, виконаних робіт і послуг, а також вихід продукції.

Провівши дослідження окремих господарств, які займаються молочним скотарством, нами встановлено, що організація первинного обліку перетворень біологічних активів і продукції даної галузі не повністю відповідає сучасним вимогам. Так, ще не всі господарства використовують в обліку молочного скотарства типові та спеціалізовані форми документів. В окремих господарствах зустрічаються ще застарілі типові та спеціалізовані форми первинних документів. Звичайно, це не відповідає діючій нормативно-правовій базі, яка регулює організацію первинного обліку[7]. В процесі біологічних перетворень у молочному скотарстві передбачено застосування цілого ряду первинних і нагромаджувальних документів[5].

При нарахуванні оплати праці операторам машинного доїння і скотарям, основними документами є Табель обліку робочого часу (ф. № 64) та Розрахунок нарахування заробітної плати працівникам тваринництва (ф. № 69).

Корми на МТФ завідувач одержує з комори і списує на годівлю тварин на підставі Відомості витрат кормів (ф. № 94-АПК). Дана відомість є комбінованим накопичувальним документом, на підставі якого корми відпускаються на ферму та списуються на годівлю тварин. Зведений облік витрат кормів на молочно-товарній фермі ведуть у Журналі обліку витрачання кормів (ф. № 35). У ньому для кожного виду кормів і групи тварин відводять окремі сторінки, на яких записують витрати кормів за їх видами у фізичній масі в

перерахунку на кормові одиниці та за вмістом протеїну, а також кормо-дні.

Дезінфікуючі засоби, медикаменти, біопрепарати та інші матеріали відпускають на молочно-товарну ферму за Лімітно-забірними картами на одержання матеріальних цінностей (ф. № 117-АПК) та Накладними внутрішньогосподарського призначення (ф. № 87). Дані первинних документів зі списання матеріальних цінностей у виробництво є основою для складання Звіту про рух матеріальних цінностей (ф. № 121) та Виробничого звіту з тваринництва.

При контролі витрат товарно-матеріальних цінностей обов'язково перевіряють правильність застосування норм витрат, відповідність зазначеного поголів'я тварин фактичній наявності на кожну дату тощо.

Послуги вантажного автотранспорту для молочного скотарства списують на підставі Подорожнього листа вантажного автомобіля (ф. № 2). Витрати на транспортні роботи тракторів списують згідно з Подорожнім листом трактора (ф. № 69). Витрати на роботи і послуги таких власних допоміжних виробництв групуються в накопичувальних відомостях і відносяться на об'єкти в скотарства за фактичною собівартістю.

Списання з підзвіту завідувача МТФ або бригадира витрачених малоцінних і швидкозношуваних предметів, спецодягу, спецвзуття, малоцінних необоротних активів здійснюють на основі Актів на списання виробничого і господарського інвентаря, малоцінних та швидкозношуваних предметів (ф. № 126).

В даний час використана вода і електроенергія на молочно-товарній фермі списуються за допомогою складання Балансу надходження і використання. Для ефективного управління витратами, необхідним є встановлення сучасних високоточних приладів вимірювання. Наприклад, двохтарифний електролічильник у нічний час сприяє зменшенню вартості використаної електроенергії у два рази.

Послуги з транспортного і технічного обслуговування галузі, виконані сторонніми підприємствами оформляються Актами на виконання робіт, Товарно-транспортними накладними та Рахунками-фактурами (ф. № 868).

Амортизацію основних засобів у скотарстві відносять на витрати виробництва на основі відповідних Розрахунків нарахування амортизаційних відрахувань.

Загальновиробничі витрати відносять на витрати молочного скотарства відповідно до Відомості розподілу.

При русі біологічних активів повинні складатися відповідні первинні документи [2,3]. Приплід телят оприбутковують у день його одержання на підставі Актів на оприбуткування приплоду тварин (ф. № ПБАСГ-3). Приріст живої маси молодняка ВРХ обліковують у Відомостях зважування тварин (ф. № ПБАСГ-10) і Розрахунках визначення приросту (ф. № ПБАСГ-11).

Вибракування поголів'я корів з основного стада відбувається при втраті ними корисних господарських якостей. При цьому постійно діюча комісія на підставі зроблених висновків складає Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (ф. № ДБАСГ-4)

При загибелі великої рогатої худоби складається Акт на вибуття пото-

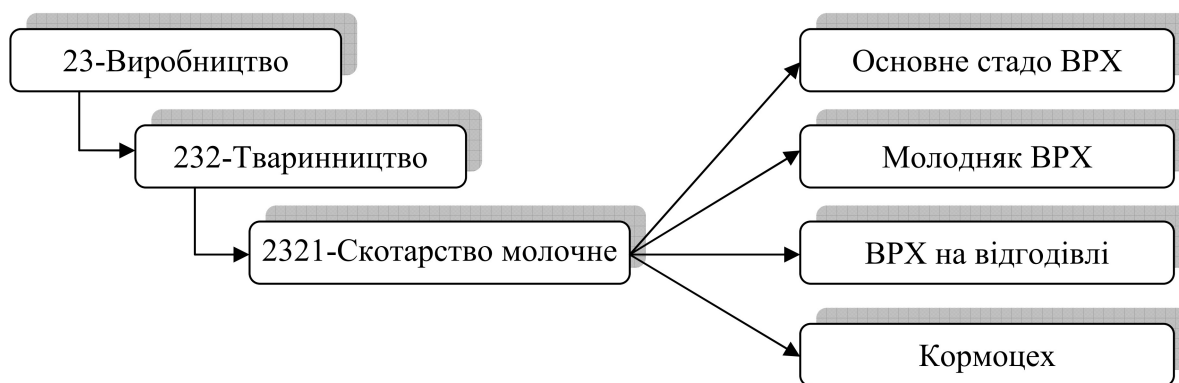
чних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка, падіж) (ф. № ПБАСГ-6).

Для узагальнення інформації про біологічні об'єкти, витрати і вихід продукції молочного скотарства, ведення синтетичного і аналітичного обліку передбачено рахунки: 15 Капітальні інвестиції, 16 Довгострокові біологічні активи, 20 Виробничі запаси, 21 Поточні біологічні активи, 23 Виробництво, 27 Продукція сільськогосподарського виробництва.

Виходячи з цього, поголів'я ВРХ основного стада є довгостроковим біологічним активом, а на вирощуванні та відгодівлі – поточним біологічним активом. Облік витрат і виходу продукції ведеться на активному, операційному, калькуляційному рахунку 23 «Виробництво».

Враховуючи потреби управлінського обліку при виробництві молока і яловичини, інформації цього синтетичного рахунка недостатньо. Сільськогосподарські підприємства, як правило, відкривають субрахунок 232 «Тваринництво». Враховуючи обчислювальні можливості сучасного програмного забезпечення щодо ведення обліку, доцільним було б відкриття субрахунка 2-го порядку 2321 «Скотарство».

Аналітичний облік за субрахунком 2321 «Скотарство» буде вестися за встановленою номенклатурою об'єктів обліку та статтями витрат. Витрати та вихід продукції скотарства необхідно обліковувати за окремими підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності. А тому доцільним є відкриття окремих аналітичних рахунків (див. рис.1). Також на окремому аналітичному рахунку слід відображати витрати з приготування кормів у кормокухнях або кормоцехах МТФ.



*Синтетичний рахунок*      *Субрахунки*

*Аналітичні рахунки*

Рис. 1. Схема рахунка на якому ведеться облік витрат і виробництва продукції молочного скотарства

Відповідно традиційним технологіям і діючому порядку, надходження молока в сільськогосподарських підприємствах оформляли у Журналі обліку надою молока (форма № 112), який складав завідувач ферми або бригадир. В цей журнал по кожному оператору машинного доїння щодня записували кількість корів, які доються, і кількість одержаного молока (у кілограмах) за кожним доїнням окремо (вранці, удень та увечері.) У дні, коли здійснювалися контрольні доїння, у Журналі обліку надою робили відповідну відмітку. Ла-

борант МТФ щодня визначав вміст жиру в молоці за кожною групою корів, закріплених за операторами, і перераховував кількість прийнятого молока як однопроцентне. Журнал обліку надою молока вівся в одному примірнику протягом 15 днів і зберігався на МТФ. Кількість надоеного молока і вміст жиру в ньому підтверджували своїми підписами завідувач ферми і оператори машинного доїння.

Сьогодні на українському ринку присутня значна кількість компаній, які пропонують своє високотехнологічне обладнання для доїння корів. Зокрема, на ринок доїльного обладнання вийшли роботи-дояри, які мають замінити собою людей - операторів машинного доїння. Одними із головних частин робота є - контрольні та сенсорні прилади, ваги (для автоматичного зважування корів, молока та концентратів), комп'ютер та його програмне забезпечення із системою контролю якості молока (визначає його колір, електропровідність, температуру, кислотність, швидкість молоковіддачі, об'єм та інші показники за окремими частками вимені та дає змогу вибракувати продукцію небажаної якості), а також система ідентифікації тварин. Деякі фірми випускають системи контролю якості молока, що визначають також кількість соматичних клітин.

Виходячи з цього, можна стверджувати, що на сьогоднішній день реквізити і порядок ведення Журнал обліку надою молока (форма № 112), не відповідають порядку організації праці і технологічним процесам в галузі скотарства.

П(С)БО 30 «Біологічні активи» не виключає калькулювання фактичної собівартості сільськогосподарської продукції, але і не передбачає порядку обчислення собівартості і закриття рахунків[4,6]. А тому необхідно звернути увагу на такі елементи бухгалтерського обліку, як оцінка і калькуляція[1]. Адже для точного відображення витрат та визначення фінансових результатів діяльності у бухгалтерському обліку вибір методу оцінки біологічних активів і сільгосппродукції є дуже важливою складовою організації обліку. Це стосується сільськогосподарських підприємств. Так, молоко, приріст живої маси і сама жива маса молодняка ВРХ при первісному визнанні можуть оцінюватися за справедливою вартістю (П(С)БО 30) або за виробничою собівартістю (П(С)БО16). Конкретний метод оцінки повинен бути закріплений у Наказі про облікову політику підприємства[4,6].

Перший метод оцінки за справедливою вартістю, будучи значно простішим та більш достовірнішим, не зовсім підходить для оцінки приросту живої маси, народжених телят. Другий – за виробничою собівартістю є більш складнішим, але його доцільно використовувати для проведення аналізу господарської діяльності.

Від точності та обґрунтованості калькуляційних розрахунків залежить об'єктивність економічних показників, що мають визначальне значення для подальшого розвитку підприємства. Розрахунок собівартості продукції скотарства здійснюється з урахуванням особливостей цієї галузі. До таких особливостей, зокрема належить те, що в результаті відгодівлі молодняка і тварин на відгодівлі ВРХ є приріст живої маси, отриманий у звітному періоді і жива маса.

Згідно з Методичними рекомендаціями, затвердженими наказом Мінагрополітики від 18.05.01 р. №132, об'єктами калькулювання в скотарстві визначені (табл.2):

Таблиця 2

**Об'єкти обліку витрат і визначення собівартості продукції у молочному скотарстві**

Об'єкти обліку витрат	Об'єкти калькулювання	Одиниця калькулювання
Основне стадо (корови)	молоко	1 центнер
приплід	1 голова	
Худоба на вирощуванні та відгодівлі	приріст живої маси	1 центнер
жива маса		

Джерело : [1]

Об'єкти планування та обліку затрат у скотарстві можуть уточнюватися стосовно наявної технології в конкретних господарствах. У молочному скотарстві об'єктом калькулювання продукції є: по основному стаду – 1ц молока і 1 голова приплоду, по вирощуванню та відгодівлі тварин – 1ц приросту живої маси та 1ц живої маси тварин.

Діюча практика калькулювання продукції молочного скотарства не відповідає сучасним технологіям. На нашу думку, розраховувати собівартість 1 голови приплоду за вартістю 60 кормо-днів утримання корови не зовсім буде вірним. Адже, залежно від технології виробництва молока та індивідуальних особливостей організму, сухостійний період корів може мати різні терміни. Доцільним було б приплід ВРХ оцінювати за собівартістю певної кількості молока.

**Висновки.** Дослідження теоретичних аспектів, нормативних документів та практики ведення обліку біологічних активів, витрат за біологічними перетвореннями і виробництва продукції скотарства, дозволило сформулювати наступні висновки і пропозиції:

1. Проведеним дослідження було виявлено, що первинний облік на переважній більшості молочно-товарних ферм не відповідає вимогам П(С)БО 30 «Біологічні активи», адже нові форми первинних і зведених документів не набули широкого застосування.

Згідно Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88, первинні документи, облікові реєстри і фінансова звітність повинні складатися українською мовою. Документи, складені іноземною мовою (в т.ч. російською), що є підставою для здійснення записів у бухгалтерському обліку, повинні мати впорядкований автентичний переклад на українську мову.

2. Форми облікових реєстрів використовуються також старого зразку.

3. Застосування оцінки біологічних активів за справедливою вартістю не набуло практичного впровадження, так як оцінка за плановою, а потім виробничою собівартістю є більш зручнішою.

4. Використовуючи рахунок 23 «Виробництво», доцільним є відкриття субрахунків 2-го і 3-го порядків, а також аналітичних рахунків: основне стадо ВРХ; молодняк ВРХ на вирощуванні; ВРХ на відгодівлі, кормоцех.

5. Оцінювати приплід ВРХ за певною кількістю молока.

#### **Список використаних джерел:**

1. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uazakon.com/big/text1528/pg1.htm>.

2. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 № 73. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon.nau.ua/doc/?doc\\_id=187927](http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=187927)

3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon.nau.ua/doc/?doc\\_id=197303](http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=197303).

4. Національне положення бухгалтерського обліку. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://uk.wikipedia.org/wiki/Національне\\_положення\\_бухгалтерського\\_обліку](http://uk.wikipedia.org/wiki/Національне_положення_бухгалтерського_обліку).

5. Організація обліку у підприємствах сільськогосподарської галузі: [Навчальний посібник] / Шило В.П., Сопко В.В., Ільїна С.Б., Васьков В.Н. – К.: Кондор, 2011. – 268 с.

6. Облік сільськогосподарської діяльності / [Лузан Ю.Я., Жук В.М., Гаврилюк В.М. та ін.]; за ред. Жука В.М. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 368 с.

7. Панченко Л. О. Удосконалення первинного обліку біологічних активів у тваринництві / Л. О. Панченко, Т. П. Головченко. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem\\_biol/nvlnau/ekon/2010\\_17/](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvlnau/ekon/2010_17/).

*Рецензент – д.е.н., професор Плаксієнко В.Я.*

УДК 336.266.4

## **АДМІНІСТРУВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ КРИЗЬ ПРИЗМУ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ МІСЦЕВОГО ОПОДАТКУВАННЯ**

*Безкровний О. В., к.е.н., доцент*

*Полтавська державна аграрна академія*

*В науковій статті проаналізовано сутність та сучасні підходи до організації процесу адміністрування місцевих податків і зборів. Здійснено характеристику існуючих механізмів формування місцевих бюджетів за рахунок сплати податків в окремих зарубіжних країнах. На основі здійснених узагальнень виділено превентивні напрями реформування діючих норм Податкового кодексу України в частині місцевого оподаткування.*

***Ключові слова:** місцеві податки, місцеві збори, адміністрування місцевих податків, місцевий бюджет, прямі місцеві податки, непрямі місцеві податки, зарубіжний досвід місцевого оподаткування.*

**Постановка проблеми.** Соціально-економічний розвиток територій України залежить від бюджетних ресурсів, що отримують у своє розпорядження місцеві органи влади. Місцеві бюджети в сучасних умовах є одним із джерел задоволення життєвих потреб населення. Місцеві податки і збори за-