

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

Брик Михайло Мирославович

УДК 657.1:657.222:631(043.3)

Дисертація

**Облік і аналіз формування біологічних активів у
сільськогосподарських підприємствах**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)

Економічні науки

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук
Дисертація містить результати власних досліджень
Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання
на відповідне джерело

 М.М Брик



Науковий керівник:

Палюх Микола Степанович

кандидат економічних наук, доцент


Тернопіль – 2019 

АНОТАЦІЯ

Брик М. М. Облік і аналіз формування біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Тернопільський національний економічний університет Міністерства освіти і науки України, Тернопіль, 2019.

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нові вирішення наукового завдання, що полягає в розвитку теоретико-методичних положень і наданні практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку і аналізу формування біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах.

Обґрунтовано що, біологічні активи – одна з найважливіших складових сільськогосподарського виробництва, яка визначає його результати і без якої воно не може існувати взагалі. В цьому контексті важливо належним чином організувати управління такими активами, що неможливо зробити без наявності дієвої, якісної та сучасної системи обліку. Водночас організація обліку, його методика, техніка та практика мають значний вплив на стан біологічних активів і ефективність їхнього використання в процесі виробництва. Цей взаємозв'язок потребує дослідження базових положень, визначених чинними правовими нормами у питаннях ідентифікації, класифікації, оцінки біологічних активів.

Під біологічними активами запропоновано розуміти особливий економічний ресурс, а саме засоби виробництва у вигляді живих організмів, які при використанні в процесі виробничої діяльності здатні приносити економічні вигоди власнику.

Розглянуто та обґрунтовано класифікацію біологічних активів. Внаслідок проведених досліджень, запропоновано класифікувати біологічні активи з урахуванням періоду отримання (надання) економічних вигід або за строком використання на: довгострокові, поточні та додаткові. Крім того, пропонується виділяти групи таких активів за: ознакою їх зрілості; галуззю сільського господарства (тваринництво, рослинництво); характеру відображення зносу; за правом власності; мети використання; за видом ринку сільськогосподарської продукції; видом оцінки; структурою. Запропонована автором класифікація біологічних активів за структурою є основою аналітичного і синтетичного обліку та здійснення аналізу.

Досліджено правові та теоретичні основи обліку біологічних активів сільськогосподарських підприємств. З цих досліджень зрозуміло, що основою обліку та аналізу біологічних активів є Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та національні, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструктивні матеріали, які визначають інституційно-правове поле його здійснення. Узгодження змісту вищезазначених нормативно-інструктивних документів сприятиме покращенню інформаційного забезпечення обліку і аналізу біологічних активів.

Проаналізувавши зміст Інструкції 291 та Методичних рекомендацій з обліку біологічних активів щодо можливої кореспонденції за рахунками 16 «Довгострокові біологічні активи» і 21 «Поточні Біологічні активи», зроблено висновок, що в останні варто внести зміни, зокрема: при переведенні поточних біологічних активів до складу довгострокових біологічних активів доведено недоцільність віднесення поточних біологічних активів попередньо до капітальних інвестицій з подальшим списанням їх до складу довгострокових біологічних активів.

У Методичних рекомендаціях з обліку біологічних активів зазначено, що при дооцінці незрілих довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, складається бухгалтерське проведення за дебетом рахунку 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю» і кредитом рахунку 71 «Інші операційні доходи» (тобто збільшується операційний дохід), а при уцінці таких активів збільшуються інші витрати операційної діяльності (дебет рахунку 94). Запропоновано доходи, пов'язані з необоротними активами, якими є довгострокові біологічні активи, відобразити у складі інших доходів на рахунку 74 «Інші доходи», а не на рахунку 71 «Інший операційний дохід», оскільки рух необоротних активів відноситься до інвестиційної, а не операційної діяльності підприємства, а облік останніх ведеться на рахунку 74.

Аналогічно, результати зміни вартості довгострокових біологічних активів також рекомендовано відносити до «Інших доходів» (збільшення справедливої вартості на дату балансу) і на інші витрати операційної діяльності (зменшення справедливої вартості на дату балансу).

Показано, що базовими принципами системи обліку і аналізу біологічних активів в контексті задоволення управлінських запитів є акумулювання даних про обсяг і стан біологічних активів, затратах на їх формування тощо. Для підвищення ефективності управління біологічними активами запропоновано поетапне удосконалення системи обліку, яке передбачає: анкетну форму й методику оцінки існуючого стану системи обліку; формування комп'ютерної платформи для визначення справедливої вартості біологічних активів; деталізацію рахунків з обліку біологічних активів для їх ідентифікації за підвидами тваринництва; удосконалення класифікації витрат на формування таких активів; систему обліку з відображенням у ній доцільних облікових підсистем і зв'язків між ними; зміст та форми первинних документів з обліку довгострокових і поточних біологічних активів.

Підкреслено, що сучасні інформаційні технології дають змогу розширити спектр даних для управлінського обліку і організувати його не тільки за видами активів, але й за галузями. Структурними підрозділами, центрами затрат, центрами відповідальності. Покращенню бухгалтерського обліку біологічних активів сприятиме внесення змін в Методичні рекомендації з обліку біологічних активів в частині відображення господарських операцій при переведенні поточних біологічних активів до складу довгострокових біологічних активів, а також при їх переоцінці.

Проаналізувавши інформаційні технології, які застосовуються в обліку сформульовано висновок про те, що ефективне їх використання дозволить розширити спектр даних для аналітичного управлінського обліку і здійснювати його не тільки за видами активів, а й за галузями, структурними підрозділами, центрами витрат, центрами відповідальності тощо. А також, що для покращення бухгалтерського обліку біологічних активів сприятиме внесення змін до Методичних рекомендацій з обліку біологічних активів в частині відображення господарських операцій при переведенні поточних біологічних активів до складу довгострокових біологічних активів, їх уцінки і дооцінки.

Для підвищення якості даних аналізу, контролю та оперативного управління біологічними активами на підприємстві, запропоновані два документи: Звіт про стан та рух біологічних активів за видами та джерелами формування і Звіт про виконання бюджету витрат на виробництво продукції тваринництва, їх складання і аналіз сприятиме оперативному надходженню необхідної інформації про рух біологічних активів внутрішнім користувачам для прийняття ними ефективних управлінських рішень.

Визнання й оцінка біологічних активів здійснюють суттєвий вплив на результати їхнього використання та майновий стан сільськогосподарських підприємств, а також їхній імідж і становище на ринку.

Встановлено що базовим підходом до оцінки біологічних активів є їх справедлива (або ринкова) вартість, яка виражається сумою, за якою можна обміняти цей актив або погасити заборгованість з операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. У вітчизняній практиці переважно використовують ринковий підхід. При цьому розрізняють три види оцінок біологічних активів: при надходженні; при первісному визнанні; на дату складання балансу. Ідентифікація розбіжностей в оцінці дозволила констатувати потребу в застосуванні альтернативних оцінок через формування відповідних положень облікової політики.

Розглянувши методи обліку затрат в бухгалтерському обліку біологічних активів. Ми побачили, що на сьогодні в бухгалтерському обліку біологічних активів і продукції тваринництва найчастіше використовують традиційні методи обліку затрат. Проте ці методи використовують грошову оцінку, яка не забезпечує повноту інформації про процес виробництва продукції тваринництва. Не менш важливим в управлінському обліку є застосування біоенергетичної оцінки, що забезпечує абсолютну порівнянність в обліку при різних технологіях виробництва, а також відображає пропорції між отриманими і затраченими енергетичними ресурсами та структуру відновлювальної і запозиченої в майбутніх поколіннях енергії. Так, при біоенергетичному методі обліку затрат розподіл сукупної енергії сільськогосподарськими тваринами здійснюється за таким принципом: одна частина енергії витрачається на підтримання життя, інша – на синтез продукції (молоко, м'ясо, жир та ін.). Основними складовими при цьому є генетичний потенціал тварин (порода), технологія їх утримання (прив'язне, безприв'язне на частково-щільній підлозі, безприв'язне на суцільно-щільній підлозі, вигульне, на глибокій солом'яній підстилці) та обсяги виробництва продукції тваринництва. На нашу думку такий облік затрат буде більш доцільним і надасть більше інформації та користі підприємству.

На основі проведеного аналізу зроблений висновок, що для моделювання вартості продукції підприємств сільського господарства необхідно застосовувати модель залежності вартості продукції підприємств сільського господарства від вартості продукції рослинництва та вартості продукції тваринництва.

Вона побудована на основі проведеного кореляційно-регресійного аналізу витрат виробництва біологічних активів і продукції тваринництва, носить дескриптивний характер та легко модифікується в оптимізаційну шляхом введення цільової функції. Розраховано параметри регресійних рівнянь. А також показники апроксимації розроблених економетричних моделей. Побудована імітаційна модель є основою для автоматизації розрахунків є доцільною для застосування в перспективному аналізі, бюджетуванні та прогнозуванні витрат.

Ключові слова: облік, аналіз, сільськогосподарські підприємства, біологічні активи, формування біологічних активів, собівартість, справедлива вартість, ринкова вартість, тваринництво.

ANNOTATION

Bryk M. M. Accounting and analysis of the formation of biological assets in agricultural enterprises. – Qualification and scientific work on the rights of manuscript.

Thesis for a Candidate Degree in Economics, specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Audit (according to the types of economic activity). Ternopil National Economic University, Ministry of Education and Science of Ukraine, Ternopil, 2019.

In the dissertation work was made the theoretical synthesis and a new solution of an important scientific problem was proposed, which is to deepen theoretical and methodological provisions and provide practical recommendations

for improving the accounting and analysis of the formation of biological assets in agricultural enterprises.

In the dissertation were investigated the actual problems of theoretical generalization and new solutions to the scientific problem, which consists of the development of theoretical and methodological provisions and the provision of practical recommendations for improving the accounting and analysis of the formation of biological assets in agricultural enterprises.

It was grounded that biological assets – one of the most important components of agricultural production, which determines its results and without which it cannot exist at all. In this context, it is important to properly organize the management of such assets, which cannot be done without the efficient, high-quality and up-to-date accounting system. At the same time, the organization of accounting, its methodology, technology and practice have a significant impact on the state of biological assets and the effectiveness of their use in the production process. This relationship requires the study of the basic provisions defined by the current legal framework for identification, classification and assessment of biological assets.

Here was determined that under biological assets was proposed to differentiate a special economic resource, namely means of production in the form of living organisms, which, when used in the process of production activity, can bring economic benefits to the owner.

The classification of biological assets was considered and substantiated. Moreover, here was proposed to classify the biological assets considering the period of receipt (provision) of economic benefits or on the term of use for: long-term, current and additional. It is proposed to allocate groups of such assets for: a sign of their maturity; the branch of agriculture (animal husbandry, plant growing); character of depreciation; by right of ownership; purpose of use; by type of agricultural produce market; type of assessment and structure. The author's proposed classification of the biological assets by structure is the basis of analytical and synthetic accounting and analysis.

The legal and theoretical bases of accounting of biological assets of agricultural enterprises were investigated. On the basis of these studies, it became clear that the grounding for the accounting and analysis of biological assets is the International Accounting Standards and national, methodological recommendations on the accounting of biological assets, the plan of accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations, and guidance materials that determine the institutional and legal framework for its implementation. The harmonization of the content of the indicated above normative and guidance documents will facilitate the improvement of information support for accounting and analysis of biological assets.

Having analyzed the contents of the Instruction 291 and the Methodological Guidelines for the Accounting of Biological Assets for possible correspondence in Accounts 16 “Long-term biological assets” and 21 “Current Biological Assets”, it was concluded that the latter should be amended, in particular: when transferring current biological assets into long-term biological assets proved inexpediency of attributing current biological assets to pre-capital investment with the subsequent write-off of them into long-term biological assets.

In the Methodological Guidelines for the Accounting of Biological Assets, it is indicated that when assessing immature long-term biological assets that are measured at fair value, accounting is conducted at the moment of debit 165 “Immature long-term biological assets valued at fair value” and credit 71 “Other operating incomes” (That is, the operating income is increasing), and with the valuation of such assets, other operating expenses increase (debit account 94). Also here were proposed incomes from non-current assets, which are long-term biological assets, that can be reflected in other income in the account 74 “Other Incomes” and not in the account 71 “Other operating incomes”, since the movement of non-current assets refers to the investment, but not the operating activity of the enterprise, and the latter account is kept on the account 74.

Similarly, the results of the change in the value of long-term biological assets are also recommended to be attributed to “Other Incomes” (increase in fair value at the balance sheet date) and other operating expenses (decrease in fair value at the balance sheet date).

In the scientific work is shown that the basic principles of the system of accounting and analysis of biological assets in the context of satisfying administrative requests is the accumulation of data on the volume and condition of biological assets, the costs of their formation, etc.

With the aim of the efficiency of management of biological assets boosting, a staged improvement of the accounting system has been proposed, which includes: a questionnaire form and a methodology for assessing the existing state of the accounting system; the formation of a computer platform for the determination of the fair value of biological assets; detailed accounting of biological assets accounting for their identification by subspecies of livestock breeding; improvement of the classification of costs for the formation of such assets; a system of accounting with the reflection in it of appropriate accounting subsystems and links between them; the content and forms of primary records of long-term and current biological assets.

Here was highlighted that the modern information technologies enable to expand the range of data for management accounting and organize it not only by types of assets, but also by branches, structural units, cost centers and centers of responsibility. For the improvement of the accounting of biological assets will be facilitated amendments making to the Methodological Recommendations on the Accounting of Biological Assets in terms of reflecting economic transactions in the transfer of current biological assets to the long-term biological assets, as well as when re-evaluating them.

Having analyzed the informational technologies used in the accounting, we came to the following conclusion that their effective use will expand the range of data for analytical management accounting and implement it not only by types of assets, but also by branches, structural units, cost centers, liability centers, etc.

Moreover, in order to improve the accounting of biological assets, amendments will be made to the methodological recommendations for the accounting of biological assets in terms of reflecting economic transactions in the transfer of current biological assets to the long-term biological assets, their mark-ups and their additional valuations.

To improve the quality of data analysis, control and operational management of biological assets at the enterprise, were proposed two documents – Statement of the state and movement of biological assets by species and sources of formation and a report on the implementation of the budget expenditures on livestock production, their compilation and analysis will facilitate the prompt receipt of the necessary information about the movement of biological assets internal users to make them effective managerial decisions.

Recognition and evaluation of biological assets have a significant impact on the results of their use and the property status of agricultural enterprises, as well as their image and market position.

It is established that the basic approach to the valuation of biological assets is their fair (or marketable) value, which is expressed as the amount at which the asset can be exchanged or the transaction debt can be settled between knowledgeable, interested and independent parties. In the domestic practice, the market approach is predominantly used. In this case, there are three types of assessments of biological assets: when they arrive; at initial recognition; on the balance sheet date. In this case, there are three types of assessments of biological assets: when they arrive; at initial recognition; on the balance sheet date.

Having considered the methods of accounting for costs in the accounting of biological assets, we have seen that today, in the accounting of biological assets and livestock products, the traditional methods of cost accounting are most used. However, these methods use the monetary valuation that does not provide the complete information about the process of livestock production. Equally important in management accounting is the use of bioenergy assessment, which ensures absolute comparability in accounting with the different production technologies,

and also reflects the proportions between the energy resources received and spent and the structure of renewable and borrowed in the future generations of energy. Thus, with the bioenergy cost accounting method, the distribution of total energy by farm animals is carried out according to the following principle: one part of the energy is spent on maintaining the life, the other – on the synthesis of products (milk, meat, fat, etc.). The main components in this case are the genetic potential of animals (breed), the technology of their content (attachment, without attachment to the partially slit floor, without attachment on a solid-slit floor, woollen, on deep straw bedding) and production volumes livestock products. In our opinion, such cost accounting would be more expedient and provide more information and benefits to the company.

On the basis of the conducted analysis, was made the conclusion that for the modelling of the value of agricultural enterprises, it is necessary to apply a model of the dependence of the value of agricultural enterprises on the cost of crop production and the livestock products cost. It is based on the correlation-regression analysis of the costs of production of biological assets and livestock products, is descriptive in nature and easily modified in an optimization by the introduction of the target function. Were calculated the parameters of regression equations, and also indicators of approximation of developed econometric models. The simulation model, created by us, is the basis for automation of calculations, it is expedient for application in perspective analysis, budgeting and forecasting of expenses.

Key words: accounting, analysis, agricultural enterprises, biological assets, formation of biological assets, cost, fair value, market value, livestock farming.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації

1. Брик М. М. Оцінка біологічних активів та особливості визначення фінансового результату аграрних підприємств регіону // Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України. 2017. Вип. 22. С. 56–60 (0,35 д. а.).

2. Брик М. М. Проблеми синтетичного обліку продукції сільськогосподарського виробництва // Український журнал прикладної економіки. 2018 . Т. 3. № 1. С. 20–25 (0,45 д. а.).

3. Брик М. М., Шевчук О. А. Автоматизація обліку в агропромислових підприємствах із використанням безпілотних літальних апаратів// Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2018. Вип. 3 (15). С. 152–156 (0,55 д. а. / 0,30 д. а.; внесок автора: розроблено інформаційну модель бази даних автоматизованого обліку та управління агропромисловим підприємством).

4. Брик М. М., Палюх М. С. Особливості обліку біологічних активів з врахуванням міжнародних стандартів // Інноваційна економіка. 2018. Вип. № 9–10 (77) С. 197–203 (0,6 д. а. / 0,5 д. а.; внесок автора: окреслено систему та наявні проблемні положення нормативно-правового забезпечення обліку біологічних активів в аграрному секторі).

5. Брик М. М. Своєрідність обліку та контролю поточних біологічних активів в тваринництві // Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України. 2018. Випуск 23. С. 61–65 (0,4 д. а.).

6. Брик М. М. Сучасний стан та перспективи розвитку галузі тваринництва в Україні // Економічний аналіз. 2018. Том 28, № 4. С. 331–337 (0,5 д. а.).

Опубліковані праці апробаційного характеру

7. Брик М. М. Проблемні питання обліку довгострокових біологічних активів та їх відображення у звітності // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. за участю іноземних студ. (Тернопіль, 15–17 квіт. 2016 р.) Тернопіль: Астон, 2016. С. 38–39 (0,1 д. а.).

8. Брик М. М. Біологічні активи в бухгалтерському обліку: етимологія значення // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : збірник наук. праць Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю (Тернопіль, 30 берез. 2017 р.). Тернопіль : Крок, 2017. С. 16–18 (0,13 д. а.).

9. Брик М. М. Проблеми та особливості обліку довгострокових біологічних активів // Прикладна економіка – від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.) Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2017. С. 141–143 (0,13 д. а.).

10. Брик М. М. Автоматизація обліку виробництва біологічних активів і продукції тваринництва // Пріоритети сучасної науки : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 27–28 жовт. 2017 р.). Ч. 1. Київ : МЦНД, 2017. С. 11–13(0,15 д. а.)

11. Брик М. М. Проблематика обліку і відображення у звітності довгострокових біологічних активів // Розвиток соціально-економічних систем в сучасних умовах: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 2–3 лют. 2018 р.). Херсон : Вид-во Молодий вчений, 2018. С. 52–54 (0,12 д. а.).

12. Брик М. М. Організація формування собівартості біологічних активів тваринництва // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації: матеріали XV Ювіл. міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчен.: (Тернопіль, 29–30 берез. 2018 р.) Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2018. С. 214–216 (0,13 д. а.).

13. Брик М. М. Оперативний аналіз: застосування у галузях рослинництва // Перспективи модернізації економіки та фінансової системи України : матеріали доп. Міжнар. наук.-практ. конф. (Запоріжжя, 7 верес. 2018 р.). Запоріжжя : Класичний приватний університет, 2018. С. 99–101 (0,15 д. а.).

14. Брик М. М. Використання безпілотних літальних апаратів в сільському господарстві // Цифрова економіка: тренди та перспективи : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 25 жовт. 2018 р.). Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2018. С. 49–51 (0,13 д. а.).

Зміст

Вступ.....	3
Розділ 1. Правові та теоретичні основи обліку біологічних активів сільськогосподарських підприємств.....	12
1.1 Поняття та сутність біологічних активів сільськогосподарських підприємств.....	12
1.2. Нормативно-правове регулювання обліку біологічних активів і його ризику.....	31
1.3 Оцінювання та класифікація біологічних активів як основа їхнього раціонального обліку.....	41
Висновки до розділу 1.....	62
Розділ 2. Облік витрат на формування біологічних активів сільськогосподарських підприємств.....	64
2.1. Базові засади формування системи обліку біологічних активів у контексті задоволення управлінських запитів.....	64
2.2. Особливості обліку витрат за калькуляційними статтями.....	82
2.3.Організація формування собівартості біологічних активів тваринництва.....	103
Висновки до розділу 2.....	120
Розділ 3. Аналіз та моделювання витрат на формування біологічних активів і продукції тваринництва.....	123
3.1. Моделювання витрат на формування біологічних активів і продукції тваринництва	123
3.2. Оцінка біоенергетичної ефективності продукції тваринництва...	145
3.3. Бюджетування витрат на виробництво продукції тваринництва..	152
Висновки до розділу 3.....	169
Висновки.....	172
Список використаних джерел.....	176
Додатки.....	196

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасна стратегічна мета української аграрної політики полягає у забезпеченні стійкого розвитку якісної та конкурентоспроможної продукції сільськогосподарського виробництва. Гарантією цього є широке використання сучасних інноваційних досягнень, особливо в галузі біотехнологій. Водночас є проблема невизначеного й контрарерсійного ставлення суспільства до низки біологічних експериментів у сільському господарстві та їхніх наслідків впливу на людину й навколишнє середовище. Окрім ряду інших пов'язаних галузей, вирішення названої проблеми лежить у площині достовірного й реального обліку біологічних активів, їх аналізу й належного управлінського контролю. Особливо актуалізується це питання в умовах динамічного розвитку сільськогосподарського виробництва, що характеризується достатньо релевантними показниками. Зокрема, за статистичними даними за 2018 р. порівняно з попереднім роком обсяг реалізованої сільськогосподарської продукції збільшився на 14,7% і склав 394273,9 млн. грн.

Досягненню прогресу в питанні підвищення ролі біологічних активів у зростанні обсягів виробництва сільськогосподарської продукції активно сприяють зміни нормативно-правових умов функціонування галузі та впровадження окремого Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». Одночасно з цим зростає роль аналітичної інформації, яка ідентифікує вплив цього активу на загальну результативність господарювання сільськогосподарських підприємств. Тобто обліково-аналітична інформація про стан, рух і результати перетворень біологічних активів стає важливим джерелом управління діяльністю суб'єктів господарювання аграрного сектору національної економіки.

Теоретичні та методологічні засади бухгалтерського обліку й аналізу активів загалом досліджували такі вчені-економісти, як: Ф. Ф. Бутинець, В. Г. Гетьман, С. Ф. Голов, М. Я. Дем'яненко, В. А. Дерій, Н. І. Дорош,

Г. Г. Кірейцев, І. Г. Костирко, В. Г. Лінник, М. В. Кужельний, Л. Г. Ловінська, З.-М. В. Задорожний, П. Т. Саблук, В. В. Сопко та багато ін. Проблематикою обліку та аналізу біологічних активів, у тому числі в контексті застосування положень міжнародних й українських стандартів обліку та впливу таких активів на результативність і ефективність господарювання займалися І. М. Белова, Н. В. Гончаренко, Р. Є. Грачова, В. М. Жук, Є. В. Калюга, М. М. Коцупатрий, І. Д. Лазаришина, М. Г. Михайлов, В. Б. Моссаковський, М. Ф. Огійчук, О. О. Одношевна, С. О. Олійник, М. С. Палюх, О. М. Петрук, Л. П. Писаченко, Н. Л. Правдюк, В. К. Савчук, Л. К. Сук та ін.

Віддаючи належне вагомим науковим напрацюванням науковців у частині бухгалтерського обліку й аналізу біологічних активів, слід вказати на існування досі невирішених теоретичних, організаційних, методичних і практичних проблем, які стосуються як трактування обліково-аналітичної сутності біологічних активів, так і низки проблемних моментів, пов'язаних з їх формуванням (оцінкою, визнанням, обліковим відображенням, аналізом тощо). Недостатнє дослідження вказаних вище проблем і необхідність розробки конкретних заходів щодо їх вирішення зумовили вибір теми дисертаційної роботи, окреслили його мету і завдання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Тернопільського національного економічного університету за темами: «Концептуальні засади розвитку обліково-аналітичного забезпечення підприємств агропромислового виробництва» (державний реєстраційний номер 0115U001605); «Удосконалення обліку біологічних активів на підприємстві» (державний реєстраційний номер 0118U100565). У рамках названих тем у процесі дослідження сформовано низку пропозицій, обґрунтувань, які спрямовані на вирішення проблеми удосконалення системи обліку біологічних активів у площині гармонізації та адаптації українських облікових стандартів з вимогами Міжнародних стандартів бухгалтерського

обліку, розробки організаційно-методичних засад і поліпшення практики ведення обліку та здійснення аналізу біологічних активів тваринництва в сільськогосподарських підприємствах.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є удосконалення системи обліку й аналізу формування біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах через розвиток їх теоретико-організаційних і методичних засад відповідно до сучасних викликів і запитів.

Для досягнення вищезазначеної мети було поставлено такі завдання:

- ідентифікувати поняття, сутність, специфіку та характерні риси біологічних активів сільськогосподарських підприємств у сучасних умовах;
- окреслити систему та наявні проблемні положення нормативно-правового забезпечення обліку біологічних активів в аграрному секторі;
- дослідити та удосконалити класифікацію біологічних активів та порядок їх оцінки;
- охарактеризувати базові засади формування системи обліку біологічних активів у контексті задоволення управлінських запитів;
- висвітлити особливості обліку витрат на формування біологічних активів та надати рекомендації з його покращення;
- розкрити і вдосконалити порядок формування собівартості біологічних активів тваринництва;
- запропонувати кореляційно-регресійний аналіз витрат виробництва біологічних активів і продукції тваринництва;
- здійснити моделювання виробничих програм формування біологічних активів;
- розробити наукові підходи до бюджетування витрат виробництва біологічних активів і продукції тваринництва.

Об'єктом дослідження є процеси формування біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах України.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційно-методичних засад і практики бухгалтерського обліку та аналізу формування біологічних активів у тваринництві.

Методи дослідження. Загальною методологічною основою дисертаційного дослідження є діалектичний метод пізнання явищ і процесів. Використання аналітичного, системного та порівняльного методів дозволило ідентифікувати сутність біологічних активів, встановити їх основні характерні ознаки, що впливають на облікове відображення та вибір аналітичних чинників і показників. Дедуктивний, індуктивний і порівняльний методи застосовано для формування понятійного апарату, встановлення переваг і недоліків чинної практики оцінки біологічних активів, обґрунтування складу витрат на їх формування. Методи формальної логіки та узагальнення дозволили удосконалити організацію та методіку обліку процесу формування біологічних активів, забезпечили побудову блок-схем комп'ютеризації облікових операцій, обґрунтування концепції системи аналізу та його показників. Застосування економіко-математичного моделювання дозволило виявити преференційні тенденції та динаміку формування біологічних активів. Узагальнення застосовано з метою розробки структурних схем обліку та аналізу біологічних активів, етапів їх здійснення, обґрунтування взаємозв'язків між складовими елементами цих систем.

Інформаційною базою наукового дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем обліку та аналізу формування біологічних активів сільськогосподарських підприємств; розробки науково-дослідних установ; нормативно-правові документи України; міжнародні та національні стандарти обліку; інструктивні матеріали; офіційні статистичні дані та фактографічна інформація сільськогосподарських підприємств.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробленні теоретико-методичних засад і практичних рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку та аналізу формування біологічних активів. Основні

положення і результати дисертаційної роботи, що виносяться на захист і характеризують наукову новизну, полягають у таких положеннях:

удосконалено:

– класифікацію біологічних активів завдяки введенню ознак «за структурою» (узагальнені і часткові), «за підгалуззю тваринництва» (молочне скотарство, м'ясне скотарство), що у поєднанні з групуванням за часом використання (довгострокові, поточні) дозволяє більш повно врахувати особливості кожної складової біологічних активів та підгалузі при здійсненні обліку витрат, виходу продукції, калькулюванні собівартості, а також проведенні аналізу показників формування й використання таких активів;

– нормативно-правове забезпечення обліку біологічних активів, що визначає інституційно-правове поле його здійснення через внесення змін та доповнень до П(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичних рекомендацій з обліку біологічних активів;

– методику первинного обліку довгострокових і поточних біологічних активів, що сприятиме систематизації облікових даних та калькулювання собівартості біологічних активів і обліку витрат на їх формування;

– систему бухгалтерських записів на рахунках синтетичного та аналітичного обліку біологічних активів шляхом скорочення записів і введення додаткових аналітичних рахунків та форми внутрішньої звітності підприємства («Звіт про стан та рух біологічних активів за видами та джерелами формування», «Звіт про виконання бюджету витрат на виробництво продукції тваринництва») для потреб контролю та управління ними;

– склад елементів витрат на перетворення біологічних активів (окремий елемент – енергетичні затрати на виробництво продукції тваринництва) та методику калькулювання біоенергетичної собівартості біологічних активів тваринництва задля більш точного віднесення та об'єктивного відображення їх оцінки;

– методичний підхід до моделювання виробничих програм формування біологічних активів через виявлення залежності обсягу продукції підприємств сільського господарства від зміни вартості продукції рослинництва та тваринництва із застосуванням економіко-математичного моделювання. Це дає змогу враховувати специфіку формування вартості продукції сільського господарства задля подальшої капіталізації діяльності підприємств; побудовано блок-схему алгоритму розв'язку аналітичної задачі;

– наукові підходи до бюджетування витрат на виробництво продукції тваринництва (уточнено його суть та особливості ведення в сільськогосподарських підприємствах, обґрунтовано основні його функції та завдання), що дає можливість здійснювати планування витрат та виходу продукції, оперативно контролювати раціональне використання виробничих ресурсів та виконання виробничої програми, формувати необхідну інформацію відповідно до потреб керівників усіх рівнів управління з метою прийняття стратегічних управлінських рішень.

набули подальшого розвитку:

– понятійний апарат у частині уточнення трактування терміну «біологічні активи» на засадах врахування їхньої сучасної характеристики та позиціонування цих активів як особливого економічного ресурсу, а саме засобів виробництва у вигляді живих організмів, які при використанні в процесі виробничої діяльності здатні приносити економічні вигоди власнику, що в доступній та простій формі, котра не суперечить міжнародним обліковим стандартам, дозволяє ідентифікувати цей об'єкт бухгалтерського обліку й без зайвої деталізації виділяти його в складі інших активів;

– засади формування положень облікової політики щодо віднесення біологічних активів до складу основних засобів та незавершеного виробництва через формування покрокової схеми оцінки відповідного обґрунтування та структурно-організованого переліку (набору) анкетних питань і підходу до бальної оцінки для встановлення критерію розмежування, що сприяє більш точній ідентифікації цих активів, враховує

цілі суб'єкта обліку, а також дозволяє формувати більш адекватні інформаційні дані, котрі забезпечать обґрунтовану оцінку майнового та фінансового стану підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що впровадження в практику розроблених у роботі рекомендацій сприятиме отриманню позитивних результатів у питаннях підвищення рівня якості, оперативності та інформативності облікових і аналітичних даних про біологічні активи, необхідних для ефективного управління ресурсами. Отримані результати сприяють зростанню ефективності впливу систем обліку та аналізу на діяльність сільськогосподарських підприємств за рахунок поліпшення їх організації та методики.

Науково-практичні результати дослідження пройшли апробацію і впроваджені у діяльність підприємств та установ, зокрема:

– рекомендації з удосконалення бухгалтерського обліку витрат на формування біологічних активів – у Приватному агропромисловому підприємстві «Фортуна» (довідка № 283 від 05 вересня 2018 р.);

– практично-методичні розробки щодо вдосконалення обліку формування біологічних активів – у Приватному підприємстві «Білявинці» (довідка № 17012019-3 від 17 січня 2019 р.);

– пропозиції щодо вдосконалення процедур обліку та аналізу біологічних активів сільськогосподарських підприємств – у практичній діяльності Приватного підприємства «Науково-виробниче агропромислове підприємство «Ель Гаучо» (довідка № 264-4 від 14 листопада 2018 р.).

Рекомендації щодо удосконалення бухгалтерського обліку та аналізу біологічних активів використовуються: при проведенні консультацій, а також для підвищення кваліфікації облікових працівників Відділом з питань агропромислового розвитку Заліщицької районної державної адміністрації (довідка № 401/07/01-18 від 09 жовтня 2018 р.); на семінарах для підвищення кваліфікації облікових працівників Департаментом агропромислового

розвитку Тернопільської обласної державної адміністрації (довідка № 2-481/11 від 19 червня 2018 р.).

Окремі результати дослідження використовуються у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету при викладанні дисциплін «Бухгалтерський облік», «Економічний аналіз», «Облік в галузях економіки» (довідка № 126-25/2226 від 26 листопада 2018 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі наукові результати та рекомендації, викладені у роботі, одержані автором особисто. Із наукових праць, опублікованих у співавторстві, використано лише ідеї та результати, які становлять особистий внесок автора. Особистий внесок відображено окремо у списку опублікованих праць.

Апробація результатів дисертації. Основні положення й результати дисертації доповідались і обговорювались на 7 міжнародних науково-практичних конференціях: «Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації» (м. Тернопіль, 15–17 квітня 2016 р.); «Прикладна економіка – від теорії до практики» (м. Тернопіль, 27 жовтня 2017 р.); «Пріоритети сучасної науки» (м. Київ, 27–28 жовтня 2017 р.); «Розвиток соціально-економічних систем в сучасних умовах» (м. Одеса, 2–3 лютого 2018 р.); «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації» (м. Тернопіль, 29–30 березня 2018 р.); «Перспективи модернізації економіки та фінансової системи України (м. Запоріжжя, 7 вересня 2018 р.); «Цифрова економіка: тренди та перспективи (м. Тернопіль, 25 жовтня 2018 р.); а також на Всеукраїнській науково-практичній конференції з міжнародною участю «Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку» (м. Тернопіль, 30 березня 2017 р.).

Публікації. Основні положення дисертації викладено в 14 наукових працях (з яких 2 – у співавторстві) загальним обсягом 3,89 друк. арк. (особисто автору належить 3,54 друк. арк.), у тому числі 6 статей – у наукових фахових виданнях України (4 з них внесені до міжнародних наукометричних баз) загальним обсягом 2,85 друк. арк. та 8 праць апробаційного характеру загальним обсягом 1,04 друк. арк.

Обсяг і структура роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст дисертації викладено на 175 сторінках комп'ютерного тексту. Дисертація містить 15 таблиць на 11 сторінках, 18 рисунків на 15 сторінках, список використаних джерел, що включає 201 найменувань на 20 сторінках, 16 додатків на 25 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ПРАВОВІ ТА ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Поняття та сутність біологічних активів сільськогосподарських підприємств

Сільське господарство є особливою сферою виробничої діяльності, оскільки в процесі виготовлення готової продукції, поряд з фінансовими, матеріально-технічними та трудовими ресурсами, використовуються також природні ресурси: земля та живі організми.

Сучасні вимоги ринкових відносин в аграрному секторі, вихід його суб'єктів на міжнародні позиції зумовлюють потребу в формуванні цілісних інноваційних інформаційних потоків для цілей ефективного управління. З огляду на це інформаційна система сільськогосподарського підприємства, основою якої є облік і аналіз, має не тільки надавати звітну інформацію (відповідно до затверджених форм звітності), а й бути основою формування стратегічних цілей та встановлення перспектив виробничо-господарської діяльності. Інформаційна база управління, особливо в умовах активного розвитку сучасних комп'ютерних технологій, має бути основою ефективного розвитку сільськогосподарського виробництва.

Для оперативного виконання управлінських функцій необхідна різнобічна обліково-аналітична інформація. Практика свідчить, що в її складі в сучасних умовах з'являються нові елементи, які часто не вписуються в класичні уявлення про інформацію, необхідну для управління діяльністю сільськогосподарського підприємства. Розширення інформаційних меж, тобто потреба в наявності економічної, технічної, біологічної, енергетичної та інших видів інформації, потребує формування відповідної інформаційної

системи. Основну частину цієї системи становить інформація, що продукується бухгалтерським обліком, а також є результатом проведення аналізу й формування на його основі об'єктивних висновків про отримані результати господарської діяльності та ефективність використання ресурсів суб'єкта господарювання.

Однією з проблем невизначеності та розбіжностей трактування економічних термінів з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку є проблема трактування терміну „біологічні активи” та термінологічного інструментарію, пов'язаного з класифікаційними ознаками таких активів.

Введення в дію МСБО 41 „Сільське господарство” та П(С)БО 30 „Біологічні активи” призвело до виокремлення біологічних активів в окрему обліково-економічну категорію, що є важливим для розвитку як методології бухгалтерського обліку, так і галузі сільського господарства в цілому. Проте, існують певні розбіжності і недопрацювання щодо деяких статей стандартів, тому введення в облікову практику даних положень викликало деякі труднощі серед бухгалтерів-практиків, які працюють в аграрній сфері.

П(С)БО 30 визначає біологічний актив як – тварину або рослину, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та / або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [148]. У МСБО 41 „Сільське господарство” біологічний актив визначений як жива тварина або рослина.

В основу визначення біологічного активу за МСБО 41 „Сільське господарство” і П(С)БО 30 „Біологічні активи” не ставиться поняття „актив”, що розглядається як загальна сукупність елементів майна, що включають безліч однорідних груп активів, зокрема біологічних. Проте на міжнародному рівні, немає єдиної думки щодо визначення біологічного активу.

У положеннях МСБО 41 „Сільське господарство” немає роз'яснень з приводу того: - чи належить актив підприємству, чи є він елементом його власності; - чи буде актив використаний в господарській діяльності; - чи

упевнене підприємство в отриманні економічної вигоди при його використанні [121].

Важливе значення для ефективного ведення бухгалтерського обліку біологічних активів має чітке розуміння не тільки їх економічного змісту, а й облікового, тобто як трактування та розуміння даного об'єкту обліку призведе до його відображення.

Дослідження даного визначення слід починати з аналізу сутності поняття „активи”, оскільки воно є першоджерелом для розуміння терміну, „біологічний” виступає як означення, напрямок, що характеризує актив.

Актив можна розглядати з таких точок зору: як об'єкт власності, як об'єкт управління, об'єкт інвестування та економічний потенціал підприємства. Проте головною ознакою, яка характеризує актив виступає його контрольованість певним господарський суб'єктом, тобто право власності на такий об'єкт. Ідентифікованість та можливість виміру в грошовому виразі виступають критеріями, які визначають віднесення того чи іншого об'єкта до складу активів. Ще однією обов'язковою ознакою активів є їх прибутковість, тобто можливість отримати певні економічні вигоди в майбутньому. Синтезувавши дані критерії можна сформулювати таке визначення активу – це економічні ресурси підприємства у формі сукупних майнових цінностей, які необхідні для нормального функціонування підприємства та знаходяться у його власності (що є суперечливим), використання яких призведе до отримання економічних вигод у майбутньому [142; 169].

Варто зазначити, що не слід ототожнювати активи із поняттям ресурси через їх неоднакову природу походження.

До складу ресурсів входить сукупність матеріальних, трудових, природних, економічних, фінансових, грошових, енергетичних, технічних та інших елементів. Проте деякі ознаки цих елементів не підпадають під критерії визнання активу, наведені в П(с)БО. Тому поняття ресурсів є дещо

ширшим через за поняття активів [148]. Поняття „біологічний” свідчить про те, що об’єкт може видозмінюватись самостійно, тобто змінювати колір, смак, розмір, вагу тощо.

Саме ці трансформації обумовлюють складність обліку таких змін.

З розвитком науки і техніки, збільшилась можливість впливу на такі видозміни, проте не можливо повністю контролювати процеси, властиві живим організмам.

При проведенні синтезу понять „біологічний” та „актив” можна сформулювати таке визначення: це актив, що представляє собою живі тварини, або рослини, які призводять до отримання економічних вигод в результаті біологічних трансформацій. Проте, деякі вчені також поділяють ту думку, що до біологічних активів варто також відносити сукупність засобів виробництва, що використовується у сільськогосподарському господарстві. Така думка є помилковою, оскільки засоби не є живими організмами і не здатні до біологічних трансформацій та не приносять сільськогосподарської продукції.

Ще одним означенням біологічних активів є визначення їх як явища життя живих організмів. Таке означення не враховує ідентифікованості та матеріальності активів, а тому не варто брати таку ознаку для визначення біологічних активів.

Біологічні ресурси відрізняються від біологічних активів тим, що біологічні ресурси створені життєдіяльністю живих організмів. До біологічних ресурсів належать: продукти харчування, корм для тварин, сировина та корисні копалини органічного походження тощо. Споживча властивість таких ресурсів для продовження життєдіяльності живих організмів не дає змогу говорити про їх економічний аспект. Не завжди можна оцінити корисний вплив ресурсів в грошовому вираженні та можливість отримання економічних вигод від його використання в майбутньому. [19].

Живі рослини та тварини, які входять до складу біологічних активів є саме тією ознакою, яка найкраще характеризує такі активи як об'єкт обліку. Відповідна деталізація за видами таких активів дозволяє здійснити економічну класифікацію для цілей ведення аналітичного обліку.

У МСБО (IAS) 41 «Сільське господарство» вказується, що сільськогосподарська діяльність охоплює широкий спектр видів діяльності: тваринництво, лісівництво, вирощування багаторічних і однорічних культур, садівництво, квітникарство та рибництво. Вони мають такі загальні властивості:

- контролю активу у результаті минулих подій;
- здатність до зміни – живі тварини і рослини здатні до біологічного перетворення;
- наявність ймовірності отримання підприємством майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цим активом;
- управління змінами, що сприяє біологічному перетворенню шляхом поліпшення або врегулювання умов, що підтримують здійснення процесу;
- справедлива вартість або первісна вартість активу, що піддається достовірній оцінці;
- оцінювання змін – зміна якісних або кількісних показників у результаті біотрансформації оцінюється і відстежується в межах процесу оперативного управління;
- використання активу в сільськогосподарській діяльності суб'єкта господарювання;
- можливість передання активу іншим суб'єктам господарювання або прийняття в оренду [121].

Біотрансформація, відповідно до МСБО (IAS) 41 «Сільське господарство», дає змогу отримати такі результати: зміна активів через зростання (збільшення кількості або підвищення якісних характеристик тварин або рослин), дегенерація (зниження кількості або погіршення якісних

властивостей тварини або рослини), відтворення (створення нових живих тварин або рослин) і виробництво сільськогосподарської продукції [121].

Зростання конкуренції в сільськогосподарському виробництві вимагає максимального розвитку всіх ресурсних складових (трудових, фінансових, матеріальних і т. ін.).

Для сільського господарства винятково важливою є біоенергетична ресурсна складова. Його виробничий процес – це сукупність взаємодії природної енергії та її трансформації під дією біотичних і інших факторів природного середовища.

Максимально адекватно та логічно вписується у вищевказану синергію перетворення вчення економістів-фізіократів. Вони, визначаючи основними біоенергетичними ресурсами гумус, рослини, тварини та органічні відходи, саме їх вважають базою вироблення додаткової вартості та умовою розвитку людства. Щодо цього С. А. Подолинський запропонував здійснювати підрахунок енергетичних процесів у сільському господарстві. Науковець висловив гіпотезу про можливість «... абсолютного збільшення енергетичного бюджету» та потребу в обчисленні й обліку «... абсолютної кількості енергії, що одержується від Сонця і неорганічних матеріалів, що знаходяться на Землі» [146].

Позиція вченого базується на логічних аргументах та є обґрунтованою, але вона набагато випередила час, оскільки основною проблемою її реалізації виявилось саме обчислення кількості енергії. В період оприлюднення цієї ідеї було недостатньо навіть технічних можливостей вимірювання такої енергії в сільському господарстві. Крім того, навіть поняття «біологічний активів» не було достатньо поширеним, а у вітчизняній обліковій практиці воно було взагалі відсутнім. Лише наприкінці 90-х рр. XX ст. через відповідні трансформаційно-інноваційні зміни з'явилися передумови обліку біологічних активів.

Першими науковцями, які розвивали дослідження з питань ідентифікації живих організмів та їхнього обліку, були видатні особистості, такі як В. І. Вернадський та М. Д. Руденко. Їхні філософсько-економічні праці містили оригінальне бачення тих явищ, які відбуваються під впливом природи та пов'язані з виробництвом сільськогосподарської продукції. Здобутком В. І. Вернадського є те, що він уперше вжив поняття «жива економіка», яка висунула нові вимоги до бухгалтерського обліку [34].

М. Д. Руденко у праці «Енергія прогресу: нариси з фізичної економії» наголошував, що «... політекономія, яка оперує лише бухгалтерськими категоріями (без взаємодії з природними законами), не лише не допомагає зрозуміти економічні процеси, а й спричинює нечувані помилки і економічні викривлення» [159]. Цінність такого твердження підтверджується сучасною теорією та практикою обліку в аграрному секторі. Однак, значна частина пропозицій науковця до сьогодні не повною мірою реалізована, що створює об'єктивні передумови для проведення подальших наукових пошуків і розвитку засад обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю сільськогосподарських підприємств.

Продовженням цього напрямку досліджень є праця «Закон ентропії та економічний процес», Н. Георгенску-Роугена. У ній науковець узагальнив сутність енергетичного підходу та розглянув його з позиції трактування як економічного явища. Специфічність такого явища полягає в його належності до космогенної енергетичної теорії (відповідно до специфічних характеристик, які йому властиві).

Активним послідовником і пропагандистом фізіократичних ідей та енергетичної теорії є В. О. Шевчук. В частині бухгалтерського обліку у його фізичній економічній теорії є твердження, що «... визначальним напрямом формування інформаційного забезпечення аналізу процесів сталого розвитку стає модифікація бухгалтерського балансу на засадах фізичної та підпорядкованої їй вимогам політичної економії» [194].

Ці тенденційні положення відповідно окреслюють поняття «біологічні активи», щодо яких в останні десятиліття відбувається активний розвиток досліджень, пов'язаних з обліком і аналізом. Значна увага до цих активів пов'язана з тим, що вони є однією з найважливіших умов сільськогосподарського виробництва. Одночасно ці активи характеризуються специфічними особливостями, дослідження яких уможливить вироблення раціональних пропозицій з ведення їхнього обліку та проведення аналізу, оскільки такі активи формують загальний кінцевий результат діяльності сільськогосподарського підприємства.

Для ідентифікації цих особливостей, а також встановлення ознак, що можуть бути основою класифікації цих активів для цілей обліку та аналізу з метою удосконалення останніх, важливо правильно їх означити (дати означення). Аналіз існуючих тлумачень поняття «біологічні активи» та генезису їхнього розвитку засвідчує наявність певних невизначеностей і дискусійних моментів.

На цьому акцентують увагу багато науковців, позицію яких узагальнює Н. В. Перевозник. Учений пропагує доцільність визначення економічної сутності біологічних активів і наголошує, що «...недостатнє наукове визначення економічної характеристики біологічних активів призводить до того, що нині немає чіткого розмежування економічних термінів... «активи», ... «біологічні активи», що спричиняє їх неоднозначне трактування й викликає дискусії щодо їх економічної та обліково-аналітичної сутності» [143].

Погоджуючись з цим твердженням, слід зауважити, що в історичному аспекті у вітчизняній обліковій практиці, як і в практиці аналізу, довготривало не застосовувалось поняття «біологічні активи».

За твердженням О. В. Качмар, про біологічні активи як про об'єкт обліку в сільськогосподарських підприємствах уперше заговорили після прийняття Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське

господарство». Відповідно до цього стандарту, біологічний актив – це жива тварина або рослина [81].

Виникнення поняття «біологічні активи» (швидше потреба у його виникненні), пов'язано, на нашу думку, з прагненням власників до отримання конкурентних переваг на засадах володіння інноваційними ресурсами. На це вказує факт вартісного оцінювання підприємств при їхньому продажу. Біологічні активи, як і нематеріальні активи, є джерелом не лише позитивного іміджу суб'єкта господарювання, а й його доходу.

Як зазначає О. О. Канцуров, принциповими змінами, які вносяться П(С)БО 30 «Біологічні активи» до діючої практики обліку сільськогосподарської діяльності, є виокремлення рослин і тварин як об'єктів сільськогосподарської діяльності в окрему облікову категорію «біологічні активи», оцінювання біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю та особливий порядок визначення фінансових результатів [73].

В Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» біологічний актив трактується як тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [148].

Оцінюючи обидва означення, найперше слід вказати на їхню спільну рису, що полягає у взятті за основу тварин і рослин як власне носіїв специфічних характеристик, що позиціонуються як біологічні активи. В окремо взятому випадку без участі обох біологічних видів організмів у виробничому процесі була б втрачена підстава зараховувати їх до складу активів. У такому разі об'єктивним є висновок про те, що лише при використанні тварин і рослин для отримання продукції, призначеної для подальшого споживання, вони можуть бути зараховані до активів підприємства.

Іншою особливістю вищенаведених означень є наявність суперечностей, пов'язаних з чинною українською практикою відображення тварин і рослин у системі бухгалтерських рахунків і формах звітності. Не висвітлюючи детально це питання, оскільки в подальших розділах нашого дослідження воно ретельно проаналізовано, зауважимо лише один важливий факт. Планом рахунків передбачено в складі 1 класу «Необоротні активи» окремі субрахунки для обліку тварин (субрахунок 107 «Тварини»), а також багаторічних насаджень (субрахунок 108 «Багаторічні насадження»). У тому ж Плані рахунків передбачено рахунки для обліку довгострокових (Рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи». До нього є такі субрахунки 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»; 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю»; 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»; 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»; 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю»; 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю») і поточних біологічних активів (рахунок 21 «Поточні біологічні активи». До нього є такі субрахунки (211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» та 213 «Поточні біологічні активи тваринництв). Основою виокремлення субрахунків є розмежування за галуззю тваринництва та рослинництва й обраний підхід до оцінювання – первісна чи справедлива вартість, а щодо рахунка 16 «Довгострокові біологічні активи» – також рівень зрілості. Очевидно, що між вищеназваними активами є як схожі, так і відмінні риси, які мають бути ідентифіковані для забезпечення чіткого розмежування на групи з метою уникнення непорозумінь в обліку. [15].

В методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів зазначено, що біологічний актив визнається активом, якщо: підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на біологічний актив; підприємство здійснює управління біологічним активом та контроль за його використанням; є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням у сільськогосподарській діяльності; вартість біологічного активу може бути достовірно визначена [117].

В означеннях, які подають українські науковці, звертається увага ще на одну вагому характеристику біологічних активів (про неї частково згадувалося вище), – їхнє використання в діяльності підприємства. Зокрема, на це звертає увагу В. О. Вороновська, котра стверджує, що «...біологічні активи – це всі об'єкти біосфери, що використовуються у діяльності підприємства» [38].

Пиріжок С. Є. вважає, що біологічні активи – це тварини і рослини як результати минулих біологічних процесів, що контролювані й ідентифікуються підприємством, які можуть бути використані в його діяльності, передані у використання іншим або відчужувані для отримання економічних вигод (сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів, послуг, грошових коштів або інших активів), а їхня вартість може бути достовірно визначена [140].

Віддаючи належне законодавцям і науковцям у питаннях встановлення сутності поняття «...біологічні активи», а також їхнього виокремлення загалом, варто погодитися з думкою Н. В. Перевозник, що розгляд цих активів для обліково-аналітичних цілей у межах «...рослина або тварина» звужений й потребує уточнення та доповнення [142].

На це звертає увагу О. В. Качмар, стверджуючи, що до складу біологічних активів належать не лише тварини та рослини, а й птахи, риба та бджоли, які, згідно з біологічною класифікацією не є тваринами [81, с. 625].

Попри дискусійність через твердження з точки зору заперечення зарахування віднесення (належності) бджіл, риб та птахів до тварин, науковець актуалізує піднімає проблему вузького тлумачення поняття «біологічні активи».

Підтвердженням цього є факт наявності та використання у виробничих цілях інших біологічних складових. Наприклад, сучасні сільськогосподарські підприємства виробляють гриби. Вони не належать ані до рослин, ані до тварин.

Відповідно поділяємо позицію тих науковців, котрі трактують поняття «біологічні активи» ширше.

Наприклад, більш коректною є позиція В. М. Головачко. Науковець, позиціонуючи ці активи як об'єкти бухгалтерського обліку, вважає за доцільне розглядати їх «...як живі рослини, тварини або інші біологічні ресурси, якими володіє суб'єкт господарської діяльності та використання яких у сільськогосподарському виробництві забезпечить економічні вигоди в майбутньому» [41, с. 205].

В складі цієї групи науковців можна назвати Н. В. Гончаренко, яка також ідентифікує біологічні активи як живі рослини, тварини або інші біологічні ресурси [42, с. 9]. При цьому важливо вказати на внесок вченої, яка доповнює означення ще двома ознаками. По-перше, рекомендує розглядати ці активи як ресурси, які «...в результаті минулих подій контролює або якими володіє суб'єкт господарської діяльності», а по-друге, вказує на те, що їхнє «...використання ... у сільськогосподарському виробництві забезпечить економічні вигоди в майбутньому» [42, с. 9].

Загалом слід зауважити, що багато науковців іноді не прямо застосовують власні означення для виокремлення таких важливих характеристик біологічних активів, як: їхня належність комусь (власникові); використання для цілей виробництва; здатність забезпечувати отримання економічних вигод (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Підходи до означення поняття «біологічні активи»*

Автор / складова означення (характерна ознака)	В. Я. Плаксієнко, Л. Г. Панченко	В. О. Вороновська	О. П. Клименко	В. М. Жук	А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк	І. В. Замула, Л. П. Черевко	П. М. Кузьмович	О. В. Остапчук	В. В. Пасенко	Н. В. Перевозник	Л. К. Сук, П. Л. Сук
Тварина/рослина	+			+	+					+	+
Здатність приносити економічні вигоди	+		+		+	+	+		+	+	
Біологічні ресурси (або інші біологічні ресурси)			+							+	
Об'єкти біосфери		+									
Участь в процесі біологічних перетворень			+								
Здатність давати сільськогосподарську продукцію	+		+	+	+	+	+		+	+	
Здатність давати додаткові біологічні активи	+		+	+	+	+	+		+	+	
Живі організми				+		+					
Контрольованість з боку підприємства			+								
Утримання для одержання інших вигод				+							
Використання в сільськогосподарській діяльності		+		+		+					
Утримання для споживання в процесі виробництва продукції або для подальшого використання						+				+	
Сукупність біологічних ресурсів							+		+		
Живі істоти і організми, здатні до росту								+			
Здатність створювати живий організм								+			
Містять активне начало								+			
Утримуються для забезпечення процесу виробництва нових неживих продуктів											+
Здатність до біологічної трансформації											+

Примітка: * – сформовано на основі [38, 142, 61, 89, 66, 98, 135, 139].

Біологічні активи порівняно з іншими активами підприємства є частиною живої природи, що потребують застосування інших підходів до проведення аналізу та організації їхнього обліку [143].

За складності запровадження в Україні П(С)БО 30 «Біологічні активи» (явній невідповідності до цього ні ринку сільгосппродукції, ні бухгалтерів), цей стандарт дає змогу галузевій бухгалтерській системі можливість заявити про свої місце і роль у прийнятті управлінських рішень, в тому числі з питань державної підтримки сільського господарства [189].

Неординарну позицію в питанні означення поняття «біологічні активи» відстоює Михальська В. В. Вона вважає, що «...біологічні активи – це частина біосфери, природні біологічні ресурси у вигляді живих істот і організмів (тварин або рослин), а також земельні ресурси сільськогосподарського призначення, що є у власності сільськогосподарського підприємства або іншого суб'єкта господарювання, контрольовані ним та достовірно оцінені, створені в процесі біологічних перетворень (розмноження і росту) та при подальшій біологічній трансформації (рості, дегенерації, продукуванні та розмноженні), акумулюючи при цьому живу та уречевлену енергію, здатні до самовідтворення, тобто давати екологічно безпечну сільськогосподарську продукцію (готову до реалізації чи внутрішнього споживання, подальшої переробки або використання для виробництва інших продуктів споживання) та / або нові поточні чи додаткові біологічні активи, будучи в умовах раціонального та невиснажливого їх використання джерелом потенційних доходів, економічних вигод у формі грошових коштів або інших активів у майбутньому, а також національного багатства країни, що спрямовані на задоволення продовольчих потреб, підвищення добробуту населення та покращення екологічної ситуації» [120].

Отже, незважаючи на велику кількість досліджень, існують проблеми теоретичного та практичного характеру щодо розкриття сутності категорії «біологічні активи», а також їхнього оцінювання та класифікації.

Загалом усі виокремлені науковцями ознаки (характерні риси), які використовуються у трактуванні поняття «біологічні активи» можна згрупувати в чотири основні групи за такими ознаками: використання в процесі виробництва сільськогосподарської продукції; належність до живої природи (флори та фауни); здатність забезпечувати економічні вигоди; здатність у результаті використання у виробничому процесі давати сільськогосподарську продукцію та інші біологічні активи. Проте з позиції причин використання цих активів у процесі провадження діяльності сільськогосподарськими підприємствами і бажаних результатів, які очікується отримати, перелік вищеперелічених ознак можна зменшити до трьох, вилучивши останню складову. З точки зору підприємництва немає потреби деталізувати, що метою використання біологічних активів є отримання продукції чи інших біологічних активів, а достатньо формулювання «здатні забезпечити економічні вигоди». [143].

В такому разі більш лаконічним і коректним буде таке формулювання означення цього поняття: біологічні активи – це живі організми, які при використанні в процесі виробничої діяльності здатні забезпечити економічні вигоди власнику.

В багатьох означеннях акцентуються на власності, можливості встановлення достовірної оцінки тощо. Це пов'язано зі специфікою багатьох таких активів. Вони, на відміну від тварин і багаторічних насаджень, котрі обліковуються у складі основних засобів, є об'єктами, на які спрямовані виробничі зусилля, щоб у результаті виробництва могли бути отримані очікувані результати (вироблена продукція).

Проте в будь-якому разі, якщо такий ресурс обліковується, він має бути відповідним чином оцінений.

Відповідно вводити в означення формулювання, пов'язане з оцінюванням, недоцільно. Зайвим також є введення в означення словосполучення, яке ідентифікує біологічні активи як власність (наприклад, «активи, що належать підприємству..» і т. ін.). Якщо вживається слово «актив», що стосується діяльності підприємства, то це вказує на те, що він належить суб'єкту господарювання. Підтвердженням цього є те, що такий ресурс відображається в активі балансу. Отже, він обов'язково є власністю підприємства, оскільки ті ресурси, котрі використовуються ним, але не належать йому обліковуються «поза балансом» (на позабалансових рахунках) і не вважаються активами цього суб'єкта господарювання. Так, слово «актив» вказує на безумовну належність підприємству. В діяльності сільськогосподарських підприємств ці активи відіграють винятково важливу роль. На це вказує те, що саме на них спрямований виробничий процес. [169].

Виробничий процес у сільському господарстві здійснюється у двох його галузях – у рослинництві і тваринництві. З огляду на це, найпростішим розмежуванням біологічних активів є їхній поділ на біологічні активи тваринництва та біологічні активи рослинництва. Значна частина виробленої сільськогосподарської продукції використовується для забезпечення населення харчовими продуктами (в тому числі після її переробки). При цьому важливо забезпечити збалансований підхід, наприклад, при харчовому споживанні сільськогосподарської продукції (табл. 1.2).

Наведені в табл. 1.2 дані свідчать, що для працездатного населення їжа тваринного походження (з урахуванням калорійності) становить близько 57% у добовій нормі харчування. Для непрацездатного населення цей показник дещо нижчий – лише близько 42%. У середньому аналізований показник наближений до 50%. Отже, можемо зробити висновок, що тваринництво практично наполовину забезпечує людину продуктами харчування. Проте статистика розвитку цієї галузі вказує на дещо іншу динаміку (рис. 1.1).

Таблиця 1.2

Добовий набір продуктів для працездатного та непрацездатного населення
(калорійність основних продуктів харчування, ккал/100 г*)

Продукти	Працездатні, г/день	%	%	Непрацездатні, г/день	%	%
1	2	3	4	5	6	7
Хліб житній	107	3,97	43,09	104	5,71	57,66
Хліб пшеничний	170	6,31		170	9,33	
Крупи,макарони	34	1,26		37	2,03	
Борошно	26	0,97		32	1,75	
Картопля	260	9,65		295	16,19	
Овочі	301	11,17		268,5	14,74	
Фрукти, ягоди	176	6,53		109,5	6,01	
Цукор, кондвироби	35	1,30		12,3	0,67	
Олія, маргарин	25	0,93		22,4	1,23	
Молочні продукти	1300	48,26		630	34,58	
М'ясопродукти	200	7,42	104	5,71	42,34	
Риба	35	1,30	12,3	0,68		
Яйця	25	0,93	25	1,37		
ВСЬОГО	2694	100	100	1822	100	100
Білки	87,1	16,64	x	58,6	13,95	x
Жири	98,4	18,79		65,7	70,41	
Вуглеводи	338,1	64,57		295,8	15,64	
ВСЬОГО	523,6	100		420,1	100	

Примітка: * – гр. 3, 4, 6, 7 сформовано самостійно на основі [163]

Представлені на рис. 1.1 дані свідчать про суттєве переважання обсягів виробництва продукції рослинництва. У відсотках вони коливаються від 61,47 у 2000 році до 72,03 – у 2017 році. Натомість тваринницької продукції у 2017 р. було вироблено лише 27,97% від загального обсягу сільськогосподарського виробництва, що у вартісному вимірнику становить 69682,4 млн. грн. Якщо порівняти показники табл. 1.2 та рис 1.1, можна зробити висновок про невідповідність потреби у тваринницькій продукції з досягнутими обсягами її виробництва. З огляду на це вважаємо за доцільне більш предметно розглянути у нашому дослідженні біологічні активи тваринництва.

В цьому разі, крім формулювання удосконалюючих теоретичних засад і розвитку практики обліку, можна буде досягти більш раціонального використання біологічних ресурсів тваринництва та збільшення обсягів виробництва тваринницької продукції.

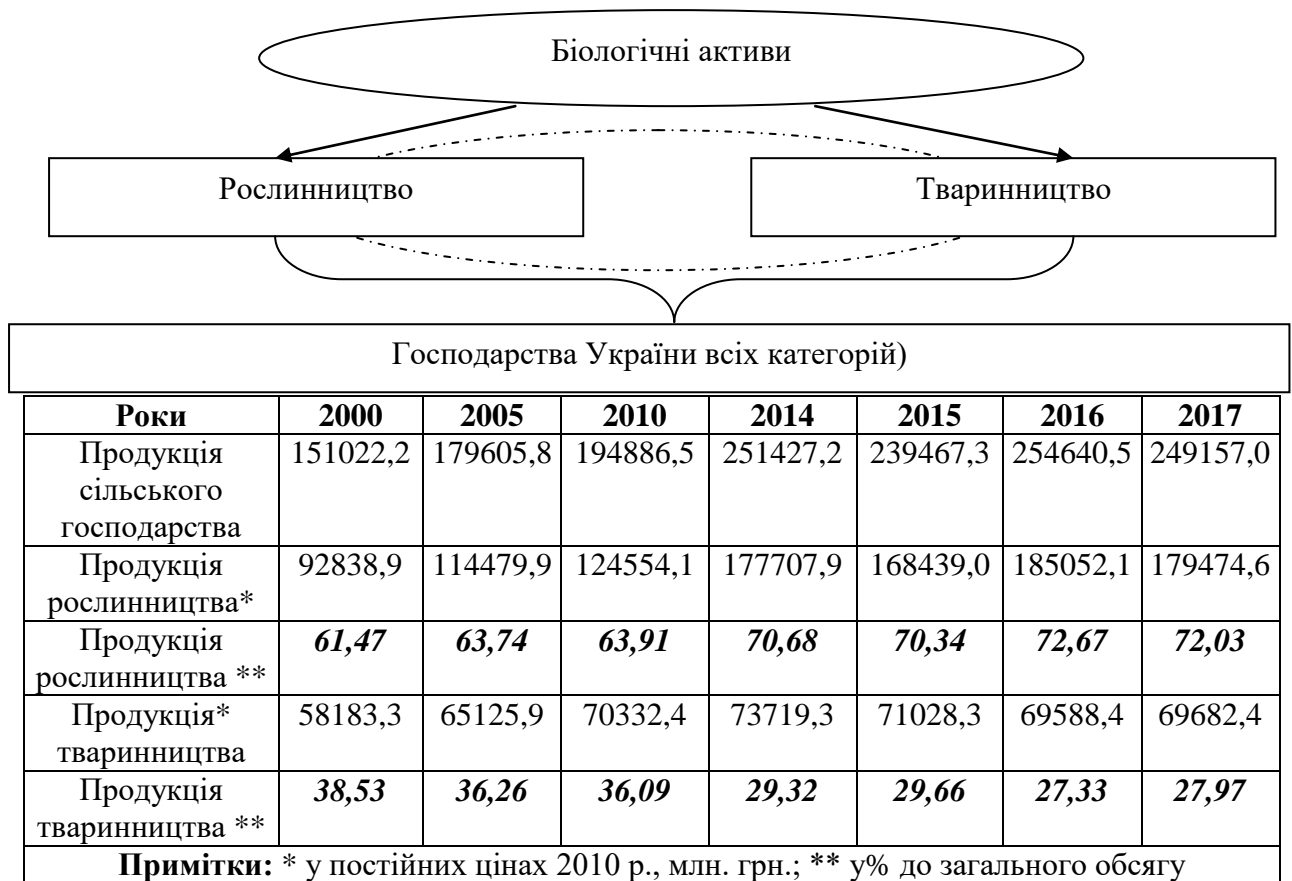


Рис. 1.1. Динаміка співвідношення обсягів виробництва продукції рослинництва та тваринництва в Україні за 2000–2017 рр.***

Примітка: *** сформовано автором з використанням [166]

Порядок обліку і контролю наявності та руху таких ресурсів доволі складний, оскільки вони постійно змінюються: рослини проходять певні фази розвитку, тварини набирають вагу, набувають вікової зрілості.

Ознайомившись з багатьма публікаціями з досліджуваної проблематики, можна стверджувати, що багато вчених у своїх наукових працях продовжують дослідження щодо порядку оцінювання,

кореспонденції рахунків за окремими операціями з біологічними активами. Україна має перспективу бути країною з розвинутим аграрним сектором економіки, а тому варто орієнтуватися на передові в світі стандарти, методики обліку, але з обов'язковим урахуванням вітчизняних особливостей.

Беззаперечною є важливість національної продовольчої безпеки та експортного потенціалу країни. Велику роль у цій місії держави відіграє тваринництво, яке забезпечує споживачів цінними продуктами харчування. Відповідно стан розвитку цієї галузі сільського господарства є актуальним на сучасному етапі та віднесений до пріоритетних завдань аграрної політики держави. Тваринництво розглядається як стратегічно важлива галузь у загальній структурі сільськогосподарського виробництва. Державна підтримка розвитку галузі тваринництва дозволить забезпечити населення країни високоякісною продукцією вітчизняного виробництва.

Тваринництво є важливою галуззю національної економіки, яка забезпечує населення продуктами харчування, переробну промисловість – сировиною, а також сприяє створенню необхідних державних резервів тваринницької продукції, інтенсивному використанню земельних ресурсів. Проте фактичний стан галузі нині не відповідає її потенційним можливостям і потребує додаткової уваги з боку держави. [17]

Однак, незважаючи на певні позитивні зрушення, у тваринництві існують також проблеми, які потребують вирішення. Це, зокрема, і недостатня кормова база, здебільшого низька якість продукції, відсутність стабільності у державній підтримці сільгоспвиробників, непрогнозована цінова політика, нерозвинений експортний потенціал, і, як наслідок, відсутність ринків збуту тощо. Загалом це негативно впливає на галузь у тому числі на можливості залучення інвестицій. У сьогоднішніх умовах невизначеності, розвитку соціально-економічних диспропорцій, політичної та економічної кризи в Україні, яка розпочалася у 2013 р., військового конфлікту у нашій країні і назріла потреба в упорядкуванні, визначенні,

конкретизації ідей теорії та практики щодо розвитку галузі тваринництва і підвищення інвестиційної привабливості для інвестора.

Відповідно розробка та впровадження стандарту, який має регулювати облік тільки активів сільського господарства, є актуальним питанням і потребує обґрунтування. Разом із тим, прийняття нових нормативно-правових документів з обліку біологічних активів істотно змінило теперішній облік сільськогосподарського виробництва.

1.2. Нормативно-правове регулювання обліку біологічних активів і його ризики

Правову основу виокремлення біологічних активів і обов'язковість постановки їх на облік започатковано в Україні в результаті активного дослідження МСФЗ 41 «Сільське господарство» (далі МСБО № 41). Практика потребувала засад ведення обліку активів, які використовуються у сільськогосподарському виробництві, але не охоплені регулюванням розроблених і затверджених національних облікових стандартів. З огляду на це названий вище міжнародний стандарт було використано як базову основу розробки Положення (стандарту) бухгалтерського обліку П(С)БО 30 «Біологічні активи» (далі П(С)БО 30) [148]. Проте цьому передувала тривала історія розвитку понятійного апарату й об'єктивних практичних реалій сільськогосподарського виробництва і його виробничого процесу.

Визнання вченими і практиками того факту, що сільськогосподарський виробничий процес – це специфічний процес природної трансформації живих організмів, який відбувається за участі та безпосереднього керівництва людини, є підставою для формулювання відповідного його трактування. В МСБО 41 він трактується за цією унікальною характеристикою як «управління біотрансформацією» [121].

Зарубіжна практика показово свідчить, що ті суб'єкти, які першими звернули увагу на це та почали аналізувати показники впливу живих організмів (їхньої структури, складу тощо) на кінцеві результати діяльності, отримали конкурентні переваги. Останні формувалися в результаті врахування впливу названого чинника на стратегічні показники розвитку. Суттєвість такої переваги пов'язана зі специфікою інформації, отримання якої почало забезпечувати використання МСБО 41.

Узагальнені основні результати реалізації на практиці засад обліку біологічних активів на прикладі МСБО 41 не повною мірою висвітлюють економічний ефект для суб'єктів сільськогосподарської діяльності. Така поверхневість пояснюється тим, що це не є предметом нашого дослідження, однак відіграє суттєву роль для встановлення доцільності запровадження відповідної практики в Україні. Для здійснення адекватного оцінювання впливу запровадження обліку біологічних активів варто встановити місце стандарту національного рівня у загальній системі нормативного регулювання обліку загалом, у тому числі в системі управління ним.

У загальних рисах основні інформаційні моменти, корті реалізуються через використання названого стандарту, узагальнені на рис. 1.2.

Як відомо, в Україні діє понад 30 розроблених і затверджених положень (стандартів) бухгалтерського обліку, серед яких у єдиній системі стандартів з 1 січня 2007 р. набув чинності П(С)БО 30 «Біологічні активи», який призначений для бухгалтерського відображення сільськогосподарської діяльності та визначає методологічні засади формування облікової інформації про біологічні активи і сільськогосподарську продукцію, а також розкриття її у фінансовій звітності.

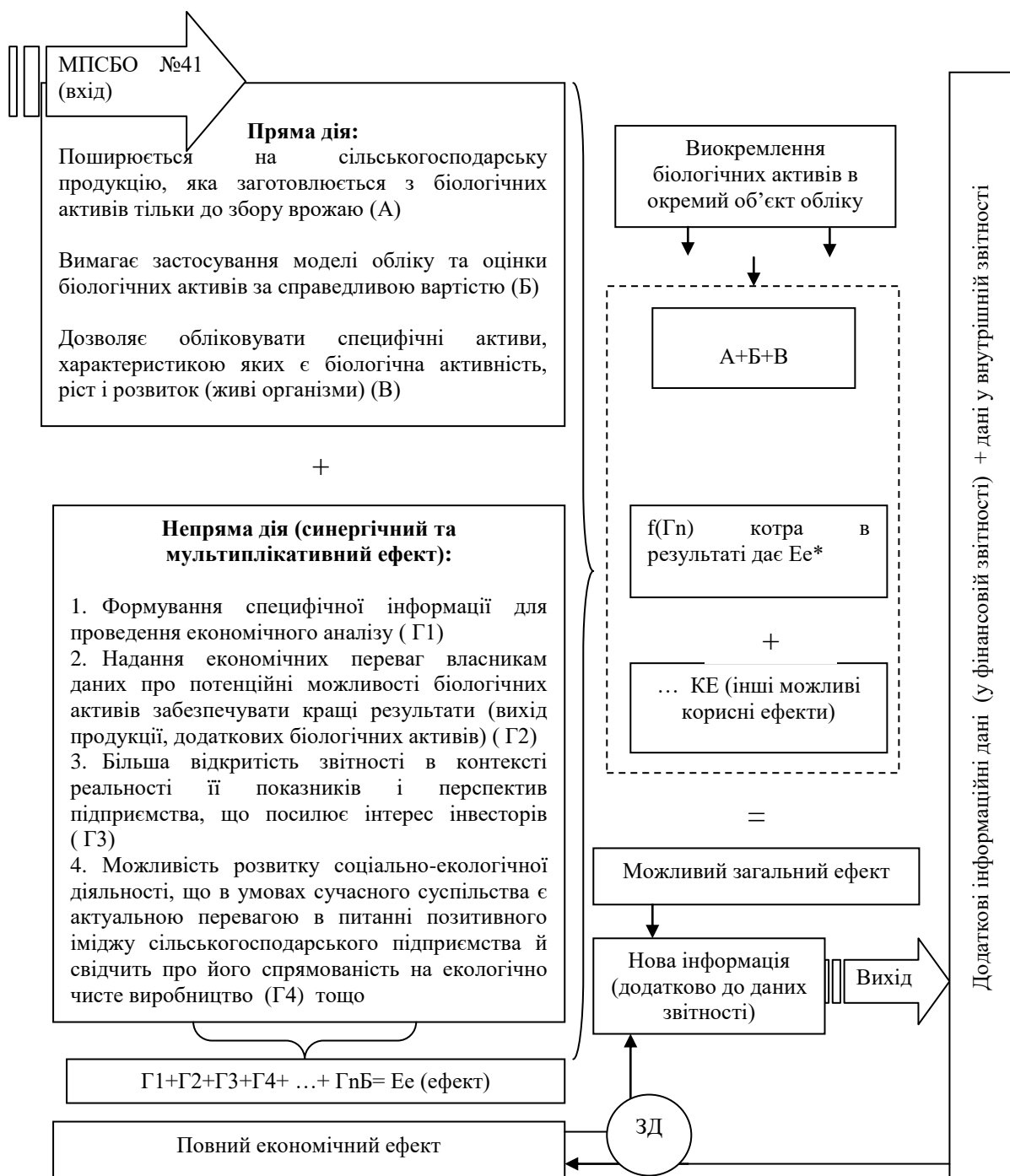


Рис. 1.2. Переваги, які отримує суб'єкт господарювання за виокремлення та обліку біологічних активів (сформовано на основі дослідження МСБО 41).

Примітка: * може і має бути математично виражена (що вимагає відповідних досліджень, у т. ч. за іншими спеціальностями, наприклад, в економіко-математичному моделюванні); $f(Gn)$ – функція (функціонал) залежності результату від чинників впливу на нього; ЗД – звіряння даних. Рисунок сформовано автором.

На думку багатьох українських дослідників, яку ми поділяємо, П(С)БО 30 «Біологічні активи» визначає методичні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їхніх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності [197].

Проте його запровадження в Україні забезпечило не лише позитивні результати, а й викликало багато проблемних моментів.

Більш детально вони розглянуті в інших розділах дослідження однак на деякі доцільно звернути увагу в цьому розділі.

ПСБО 30 разом із затвердженими (для деталізації методики обліку) Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315 від 29.12.2006 р. (зі змінами) [148] певним чином визначили облікові засади документування та рахункового відображення цих активів. Проте одночасно з цим з'явилося багато проблемних питань. В їхньому складі виняткову вагу мають питання правильності оцінювання такого роду активів. Більш детально вони розглянуті нижче, однак наразі лише зауважимо, що ці проблеми пов'язані з вимогою оцінювання за справедливою вартістю. Це стосується, зокрема, сільськогосподарської продукції. Щодо неї є суперечливі моменти також у плані методики обліку в системі рахунків.

Сільськогосподарську продукцію одночасно ідентифікують через призму поняття «біологічні активи». І їхній поділ на довгострокові та поточні відображається на використанні системи рахунків для обліку. Наприклад, сучасна облікова практика свідчить, що поточні біологічні активи ідентифікуються як незавершене виробництво.

Одночасно в П(С)БО 30 «Біологічні активи» рекомендується відокремлений облік такого облікового об'єкта (в т. ч. у питанні обліку витрат). Дилема, яку належить вирішувати бухгалтеру, полягає в обґрунтуванні доцільності зарахування біологічного об'єкта або до складу біологічних активів, або до складу незавершеного виробництва.

На наш погляд, для вирішення цієї проблеми слід скористатися правом суб'єкта господарювання формувати власну облікову політику у разі наявності облікових альтернатив. Обґрунтуванням для зарахування ресурсу до складу біологічних активів передусім має бути врахування нормативно-правових вимог. Відповідно до цього можна вирішувати питання належності чи неналежності того чи іншого ресурсу (цінності) до групи біологічні активи. В законодавстві й інструктивних і нормативних документах для такої ідентифікації встановлено певні умови. Їх слід взяти за основу обґрунтування, однак, окрім цього, сільськогосподарське підприємство може мати власні вимоги, що не суперечать чинним нормам. Для їхньої конкретизації пропонуємо використовувати нижченаведену покрокову схему.

Крок 1. Побудова дерева цілей. У разі обліку біологічних активів варто в класичній формі дерева цілей прописати бажані для суб'єкта господарювання результати і наслідки від їхнього формування. Приклад такого рішення подано на рис. 1.3.

Проанонсовані на рис. 1.3 два види завдань розмежовано за їхньою належністю до різних рівнів підцілей, а також через різнорівневе функціональне виконання. Завдання, пов'язані з потребою у розвитку нового підвиду обліку, виконуватимуться керівниками структурних підрозділів бухгалтерської служби (якщо такі є) або головним бухгалтером.

А завдання, що належать до IV рівня підцілей, стосуються облікових працівників-виконавців (у тому числі обліковців, бригадирів тощо).

Для більшої деталізації першої групи завдань зауважимо, що їх можна розшифрувати так:

1 – надання інформації для деталізованого аналізу стану біологічних активів у вартісних, натуральних і якісних показниках з метою формування більш широкої інформаційної бази управління ними та досягнення максимальної ефективності використання цих активів (формування зведених внутрішніх форм і удосконаленої стандартизованої (уніфікованої) фінансової та інших видів звітності). Для цієї мети необхідна розробка нових внутрішніх звітних форм, уточнення посадових інструкцій та повноважень облікових

працівників, інструктаж (навчання) облікових працівників (виконавців); 2 – посилення контролю за раціональністю використання біологічних активів, якістю продукрованої продукції, екологічними питаннями та станом навколишнього середовища; 3 – підвищення ефективності використання наявних біологічних активів, формування засад для пошуку (дослідження) шляхів поліпшення їхніх вихідних якостей у частині економічності (в тому числі через використання біологічних наукових результатів); 4 – оптимізація витрат передбачає формування й використання таких біологічних активів, які є максимально ефективними, продуктивними, якісними та такими, що дають екологічно чисту продукцію для подальшого споживання (organic).

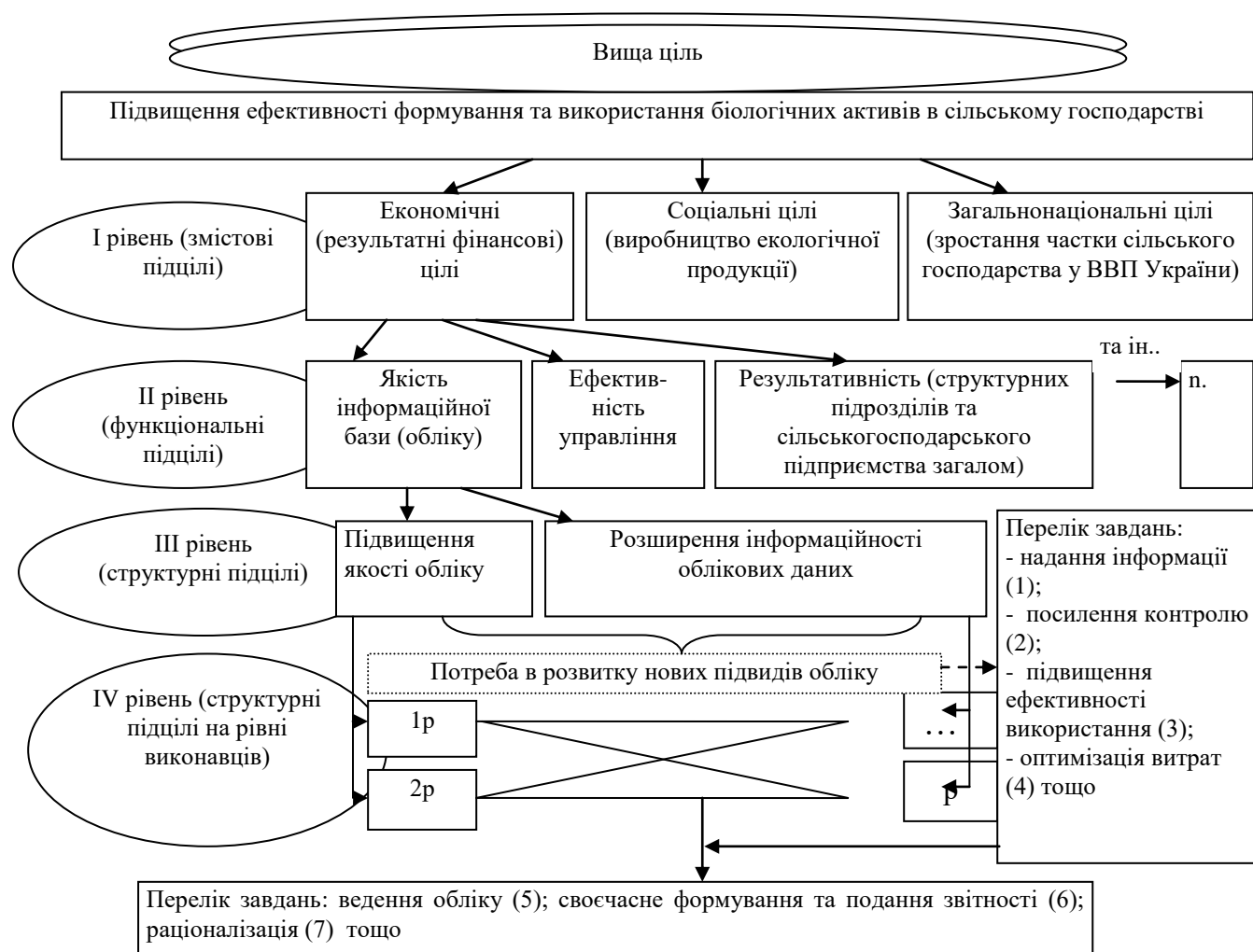


Рис. 1.3. Дерево цілей для конкретизації положень облікової політики щодо біологічних активів*

Примітка: * запропоновано автором; 1р – р – облікові працівники; 1 – 7 уточнено нижче за текстом.

Деталізуючі пояснення щодо другої групи завдань:

5 – ведення обліку відповідно до розроблених внутрішніх положень і системи документального забезпечення; своєчасне формування та подання звітності;

6 – формування й подання звітності у відповідні інстанції (структурні підрозділи й органи);

7 – раціоналізація передусім облікових робіт, а також періодичне формулювання раціоналізаторських пропозицій, спрямованих на подальше удосконалення обліку та стану біологічних активів.

Крок 2. На основі дерева цілей сформувані перелік анкетних запитань для виявлення можливостей і обґрунтування потреби в перегрупованні біологічних активів. Форма анкети, яка може бути використана, подана в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Анкета для обчислення критерію з проведення розмежування біологічних активів на групу, що належить до зарахування до складу основних засобів чи незавершеного виробництва *

№ п/п	Запитання	Відповідь «так», «ні» (1)	Бал (2)
1	2	3	4
1.	Строк використання активу понад 1 рік	так	5
2.	Вартість активу становить n грн.	так	5
3.	Актив передбачений для продажу	ні	-
4.	Актив не передбачений для продажу	так	3
5.	Актив належить до галузі рослинництва	ні	-
6.	Актив належить до галузі тваринництва	так	3
7.	Актив оцінюється за первісною вартістю	так	3
8.	В результаті використання активу отримується готова продукція для продажу	так	5
9.	В результаті використання активу отримується новий біологічний актив для подальшого використання на підприємстві	ні	
10.	В результаті використання активу отримується новий біологічний актив для подальшого продажу	так	1
	Усього	x	23

Примітка: * запропоновано автором; 1 – у разі відповіді «так» проставляються бали в наступній графі (графі 4); 2 – оцінювання від 0 до 5 проставляється залежно від ваги положення у порядку зростання; n – вартісна межа може бути встановлена самостійно на розгляд головного бухгалтера, але не менше від офіційно встановленого вартісного критерію зарахування активів до складу основних засобів.

Крок 3. Провести класифікацію активу щодо доцільності зарахування до складу тої чи іншої групи (основних засобів чи незавершеного виробництва). Для цього пропонуємо скористатися такими показниками бальної оцінки (графа 4): до 20 балів – актив належить до складу незавершеного виробництва; 20 і більше балів – актив належить до складу основних засобів.

Відповідне формулювання має бути прописане в одному з пунктів Наказу про облікову політику сільськогосподарського підприємства в розділі II «Формування облікової політики» в новому підпункті «Біологічні активи» за таким формулюванням: провести класифікацію активу на предмет доцільності зарахування до складу основних засобів чи незавершеного виробництва. Для цього слід скористатися показниками бальної оцінки, визначеними за методикою, поданою у дод. п до наказу: до 20 балів – зараховуємо до складу незавершеного виробництва; 20 і більше балів – до складу основних засобів.

Додаток п може містити вищезапропоновані кроки і умови до проведення бального оцінювання.

Багато неузгодженостей у нормативному регулюванні обліку біологічних активів пов'язано з їхніми особливостями, які більш детально описані в процесі дослідження сутності цих активів і їхньої ролі у сільськогосподарському виробництві. Низка неточностей і неузгодженостей виправляється через внесення уточнень у чинні українські П(С)БО. Зокрема, деякі зміни були проведені у 2017 р. у результаті затвердження наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» № 1019 від 12.12.2017 р. [149] (рис. 1.4).

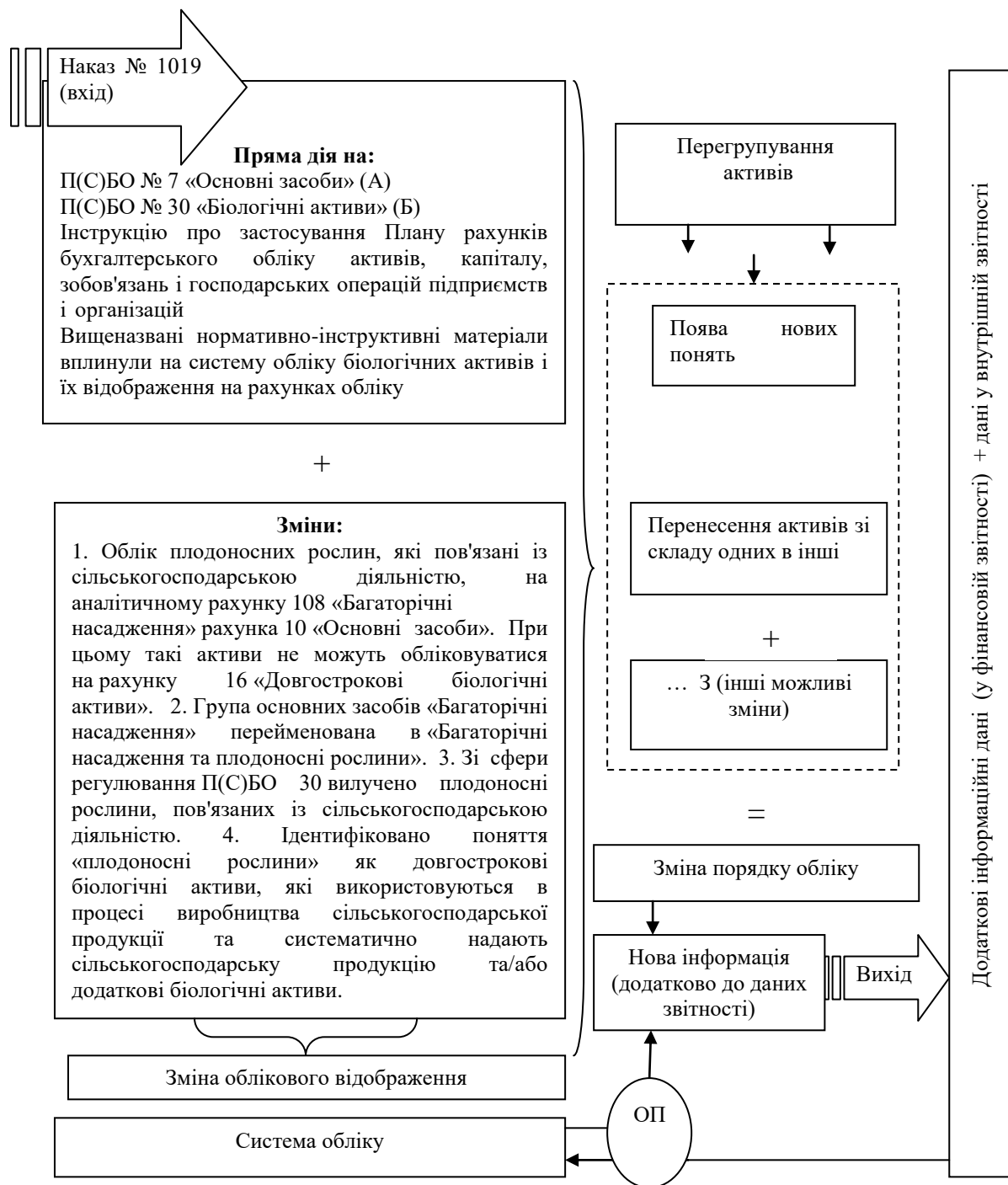


Рис. 1.4. Зміна положень П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 30 «Біологічні активи» та їх вплив на систему обліку

Примітка: * сформовано автором на основі оцінки внесених змін до П(С)БО 7 та П(С)БО 30; ОП – облікова політика.

Вищенаведений приклад впливу зміни в класифікації біологічних активів і розробки нових трактувань понять, пов'язаних з ними, повною мірою характеризує той вплив, який вони можуть мати не лише на систему обліку, а й на оцінювання майна суб'єкта господарювання загалом.

З цього випливає, що перш ніж реалізувати нові ідеї, пов'язані з ідентифікацією біологічних активів і їхніх класифікаційних груп, доцільно здійснити ретроспективний аналіз тих ризиків, які виникнуть у результаті запропонованих інновацій. Схема, запропонована на рис. 1.5, може бути початком детального аналізу та оцінки (в тому числі кількісного) тих ризиків, які супроводжують зміну положень облікових стандартів.

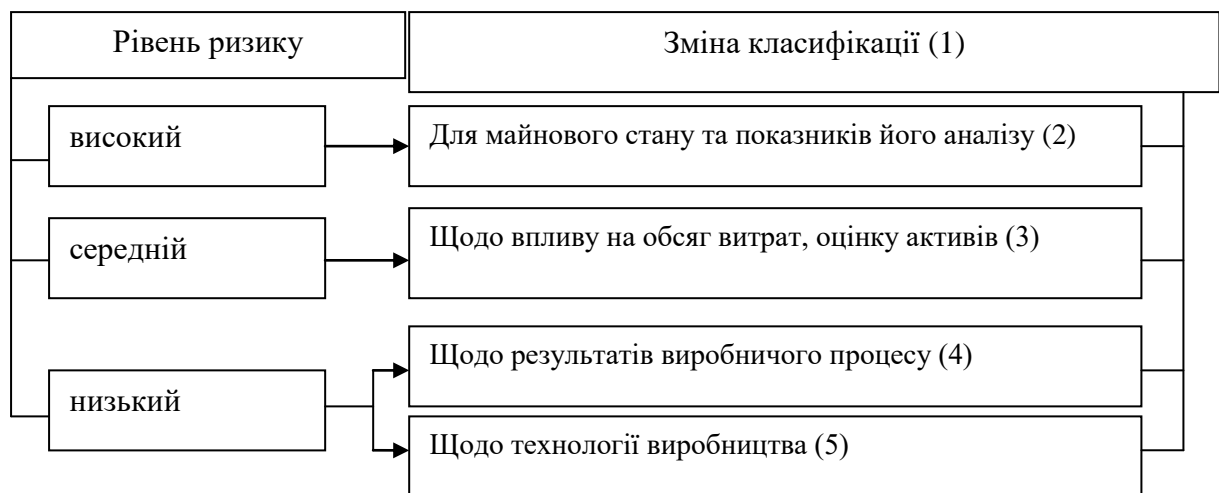


Рис. 1.5. Вплив зміни класифікації біологічних активів за рівнями ризиків*

Примітки: * запропоновано автором; 1 – можуть бути обрані будь-які інші зміни, наприклад, зміна означення поняття; 2 – 5 встановлюються дослідником залежно від обраного об'єкта зміни.

Вказані на рис. 1.5 складові (2 – 5) визначаються винятково тим об'єктом, який обрано для дослідження (на рис. 1.5 він позначений (1)). Їхній склад залежить від бачення дослідника і може змінюватися.

Такий метод дослідження дозволяє акцентувати увагу на визначених цілях. При цьому важливо також враховувати той факт, яка галузь взята за основу (сільське господарство, державний сектор чи інша галузь національної економіки). У нашому разі варто врахувати не лише П(С)БО, а й галузеві рекомендації, наприклад Наказ Міністерства аграрної політики № 73 від 21.02. 2008 р. [150].

Загалом слід визнати, що часто нормативно-правове регулювання може суперечити інтересам суб'єктів господарювання. Однак у поєднанні з управлінськими запитами воно також є важливим важелем розвитку інформаційної бази прийняття рішень і може супроводжуватися появою нових облікових викликів у питаннях формування облікових даних, у тому числі бути причиною розвитку нових підвидів обліку.

1.3. Оцінювання та класифікація біологічних активів як основа їхнього раціонального обліку

Специфіка галузей сільського господарства зумовлює різноманітність біологічних активів, які поділяються на окремі групи за певними класифікаційними ознаками. Класифікація використовується не лише для повнішого й більш конкретного розуміння сутності біологічних активів. Її використання передбачає не лише необхідність дослідження, що собою становить біологічний актив.

Після прийняття 1 січня 2003 р. МСБО 41 «Сільське господарство» [121], Міністерством фінансів України 18 листопада 2005 року було затверджено П(С)БО 30 «Біологічні активи», проте в дію він був введений тільки з 1 січня 2007 року і є обов'язковим до застосування підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім банків і бюджетних установ) щодо сільськогосподарської діяльності [148]. П(С)БО 30 «Біологічні активи» внесло зміни в організацію обліку сільськогосподарської діяльності.

Це зміни до: об'єктів обліку; плану рахунків; оцінки довгострокових біологічних активів; нарахування зносу; визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності, зміни до фінансової та статистичної звітності.

Також були розроблені Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 року № 1315, для роз'яснення порядку застосування положень стандарту [117].

У МСБО (IAS) 41 «Сільське господарство» вказується, що сільськогосподарська діяльність охоплює широкий спектр видів діяльності: тваринництво, лісівництво, вирощування багаторічних і однорічних культур, садівництво, квітникарство та рибництво, які мають загальні властивості: воно контролює актив у результаті минулих подій; здатність до зміни – живі тварини і рослини здатні до біологічного перетворення; існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цим активом; управління змінами, що сприяє біологічному перетворенню шляхом поліпшення або врегулювання умов, що підтримують здійснення процесу; справедлива вартість або первісна вартість активу піддається достовірній оцінці; оцінка змін – зміна якісних або кількісних показників в результаті біотрансформації оцінюється і відстежується в рамках процесу оперативного управління; актив повинен бути використаний в сільськогосподарській діяльності суб'єкта господарювання; – актив може бути переданий іншим суб'єктам господарювання або прийнятий в оренду [121].

Біотрансформація, відповідно до МСБО (IAS) 41 «Сільське господарство», призводить до наступних видів результатів: зміни активів через зростання (збільшення кількості або підвищення якісних характеристик тварин або рослин), дегенерації (зниження кількості або погіршення якісних властивостей тварини або рослини), відтворення (створення нових живих тварин або рослин) і виробництва сільськогосподарської продукції.

Впровадження МСФЗ 41 «Сільське господарство» зумовлює формування принципово нових методологічних основ обліку сільськогосподарської діяльності, заснованих на ринковій вартості активів, оскільки пунктами 12-13 Стандарту визначено, що при початковій і подальшій оцінці біологічні активи повинні враховуватися за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [155].

Введення справедливої вартості для обліку сільськогосподарських рослин і тварин нині є одним з найбільш дискусійних питань в обліку аграрного виробництва. Історично склалося, що до впровадження МСФЗ 41 «Сільське господарство» у 2003 році основним видом оцінки матеріальних активів у сільському господарстві була історична собівартість (первісна вартість). При застосуванні такого методу оцінки активи враховуються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, необхідних для їх придбання. Таким чином, первісна вартість матеріальних активів складається з фактично понесених підприємством витрат на їх придбання або виробництво. [189].

У 2013 році введено в дію стандарт IFRS 13 «Справедлива вартість», який підкреслив особливу важливість даного поняття і став базисним поняттям у МСФЗ для оцінки справедливої вартості. IFRS 13 «Справедлива вартість» визначає справедливу вартість як «ціну, яка була б отримана при продажу активу або сплачена при передачі зобов'язання в умовах операції, що здійснюється на організованому ринку, між учасниками ринку на дату оцінки» [124].

В методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку активів зазначено, що біологічний актив визнається активом, якщо [117]: підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на біологічний актив; підприємство здійснює управління біологічним активом та контроль за його використанням; є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням у

сільськогосподарській діяльності; вартість біологічного активу може бути достовірно визначена [12].

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи», поточними вважаються біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та / або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні й відгодівлі [148].

В. М. Жук виділив три класифікаційні ознаки: вид господарської діяльності; період участі у господарському обороті; метод оцінки.

За видом господарської діяльності біологічні активи поділяються на сільськогосподарські та інші біологічні активи, не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю. Сільськогосподарські біологічні активи здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, які призначені для продажу або використання у сільськогосподарській діяльності. Інші біологічні активи, не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю, визнаються: запасами, якщо вони не використовуються в сільськогосподарській діяльності та утримуються для продажу або напрямки їх використання не визначено; основними засобами, якщо вони використовуються в іншій діяльності, ніж сільськогосподарська, та очікуваний строк їх використання більше одного року [59, с. 112].

П. М. Кузьмович виокремив ще такі додаткові класифікаційні ознаки, які можуть бути застосовані і для поділу довгострокових біологічних активів: строк використання; характер відображення зносу; право власності [97].

Погоджуємося з думкою окремих науковців, що на сучасному етапі розвитку аграрного виробництва і облікової науки важливим напрямком удосконалення обліку поточних біологічних активів тваринництва є організація всіх елементів облікового процесу (від оформлення первинної документації до складання фінансової звітності), відповідно до принципів, передбачених П(С)БО 30 «Біологічні активи» та органічне їх поєднання з іншими напрямками обліку на підприємстві [131].

Важливим елементом методу бухгалтерського обліку, за допомогою якого здійснюється вартісне вираження господарських операцій, процесів та майна, зокрема облік біологічних активів є оцінка.

Існує три підходи до оцінки справедливої вартості:

- ринковий: сукупність методів оцінки вартості об'єкта, що ґрунтуються на інформації про реальні угоди на ринках;
- доходний: сукупність методів оцінки вартості об'єкта, що ґрунтуються на визначенні майбутніх доходів від об'єкта оцінки;
- витратний: сукупність методів оцінки вартості об'єкта, що ґрунтуються на визначенні витрат, необхідних для відновлення об'єкта оцінки з урахуванням зносу.

Поняття «справедлива вартість» в тому розумінні, що застосовується в бухгалтерському обліку, не є синонімом терміна «ринкова вартість», оскільки характеризує не час операції обміну, а її умови, а саме: незалежність, обізнаність та зацікавленість. Характеризуючи ці умови, доречним є те, що справедлива вартість безпосередньо визначається на основі ринкових цін. У той же час, спираючись на визначення, наведені в Міжнародному стандарті оцінки 1 «Оцінка на основі ринкової вартості» (IVS 1), слід відзначити, що, на відміну від «ринкової вартості», поняття «справедливої вартості» передбачає, що угода може відбутися «при наявності певних розбіжностей або при обставинах, котрі відрізняються від нормального процесу перерозподілу в умовах відкритого ринку. Такі обставини передбачають можливість здійснення термінової операції, коли одна з сторін в скрутному становищі, а також інші випадки».

В українській бухгалтерській практиці використовують ринковий підхід. Згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» визнання справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку. Виникає питання щодо визначення справедливої вартості довгострокових біологічних активів рослинництва, орієнтуючись на ціни активного ринку.

Як зазначають науковці, практика сільськогосподарських підприємств України свідчить, що під час визначення справедливої вартості присутній суб'єктивний підхід, який обумовлений низкою факторів, а саме: 1) по багатьох видах продукції відсутній активний ринок, а тому виникає потреба користуватися останньою ринковою ціною операції з такими активами, ринковими цінами на аналогічні активи, додатковими показниками, що характеризують рівень цін; 2) ціни на ринку різко коливаються залежно від місця і часу реалізації продукції. Ціна на овочі і фрукти може змінюватися протягом місяця декілька разів або навіть кожного дня [43]. Справа у тому, що ціна активного ринку на біологічні активи рослинництва поєднує у собі вартість активу й вартість земельної ділянки під цим активом, проте бухгалтерський облік та фінансова звітність вимагає інформації щодо вартості лише самого біологічного активу без урахування вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення. За таких умов використання методу визнання справедливої вартості довгострокових біологічних активів рослинництва, ґрунтуючись на ціни активного ринку, не є доцільним.

За відсутності активного ринку, згідно з п. 14 П(С)БО 30 «Біологічні активи», «визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється за останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство) та ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість» [175].

Здійснення оцінки об'єктів біологічних активів є однією із найважливіших передумов формування достовірної та релевантної інформації системою бухгалтерського обліку, необхідної для управління сільськогосподарськими підприємствами. Вона не лише є складовою методу бухгалтерського обліку та загальним вимірником усіх господарських засобів,

джерел, процесів, а і базовим принципом бухгалтерського обліку і фінансової звітності; передумовою функціонування інших елементів методу бухгалтерського обліку; вираженням інтересів основних стекхолдерів підприємства [1, 3, 13].

Нині відсутня єдина система оцінки біологічних активів. Значна варіативність підходів до оцінки, в тому числі і біологічних активів, обумовлена не тільки специфікою самих об'єктів, особливими умовами їх функціонування та господарськими процесами, пов'язаними з їх рухом, а й існуванням різноманітних користувачів інформації та їх цільовими потребами. Кожен контрагент обирає ті методи, які найбільш достовірно відображатимуть вартість активів у тому розумінні, яке відповідає потребам користувачів такої інформації. [22].

Як наслідок, у системі обліку оцінка одного й того ж об'єкта біологічних активів може бути здійснена на основі використання різних методичних підходів, залежно від запитів користувачів та їх цілей.

У вітчизняній практиці особливості оцінки біологічних активів сформувалися з урахуванням класифікації біологічних активів, шляхів їх надходження та дати оцінки відповідно до певних господарських операцій у процесі руху об'єктів біологічних активів.

Перша група факторів, які впливають на порядок оцінки біологічних активів, це порядок їх визнання та їх класифікація. Незважаючи на те, що існує значна кількість класифікаційних ознак біологічних активів, на порядок їх оцінки більшою мірою впливає поділ на:

- поточні біологічні активи
- біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі;
- довгострокові біологічні активи

– усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами; – додаткові біологічні активи

– біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень.

Біологічні перетворення – це процес якісних і кількісних змін біологічних активів [5,11].

Саме такий поділ обумовлює особливості оцінки біологічних активів у залежності від стадій облікового процесу. Саме означені елементи повинні бути передбачені в наказі про облікову політику. Особливу увагу слід звернути на порядок оцінки додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції. На сьогодні, у зв'язку зі змінами з 2011 р. фактично сформувалися два підходи до їх оцінки. Раніше їх оприбутковували лише за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Наразі платники податку на прибуток мають змогу їх оцінювати при первісному визнанні також і за виробничою собівартістю або собівартістю за прямими витратами згідно з П(С)БО 16 «Витрати».

Важливого значення для подальшого формування релевантного інформаційного забезпечення про вартість біологічних активів має їх оцінка на дату балансу.

Необхідно зазначити, що в П(С)БО 30 «Біологічні активи» порядок оцінки біологічних активів описаний вкрай стисло, тому про окремі аспекти оцінки можна більш детально дізнатися з Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315, а також з міжнародних стандартів.

За умов загального підходу на дату проміжного і річного балансу біологічні активи відображаються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу [5].

До витрат на місці продажу включається тільки частина витрат на збут, які безпосередньо пов'язані з продажем біологічних активів та сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, а також непрямі податки, що сплачуються

при реалізації цих активів. Транспортні та інші витрати на збут до витрат на місці продажу не відносяться [11].

Виходячи з вимог національного законодавства на сьогодні за умов існування певних обмежень та умовностей сформувався два підходи до оцінки біологічних активів на дату балансу: оцінка за первісною вартістю (залишковою вартістю) або справедливою вартістю. Обрання одного із цих підходів зумовлює подальший вибір елементів облікової політики щодо біологічних активів. Визначаючи справедливу вартість біологічних активів, сільгосп-підприємствам необхідно керуватися не тільки ПСБО 30 та МСБО 41 «Сільське господарство», а й враховувати методологічні засади, сформовані в МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», в якому об'єднані різні підходи до визначення справедливої вартості, в тому числі визначені і в МСБО 41[6].

П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено, що справедлива вартість біологічного активу ґрунтується на цінах активного ринку. За наявності кількох активних ринків біологічних активів і сільськогосподарської продукції їх оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати біологічні активи та/або сільськогосподарської продукції [11].

За більш детальним алгоритмом визначення головного, чи за його відсутності найсприятливішого ринку, сільськогосподарські підприємства повинні звернутися до МСФЗ 13 [6].

До цього часу немає чіткої методики визначення справедливої вартості. Тому бухгалтери змушені проводити оцінку біологічних активів, виходячи із рівня своїх знань та власного бачення ситуації. Залучення до цієї роботи сторонніх професійних оцінювачів обумовлює додаткові витрати і не гарантує достовірної оцінки активів. Активного ринку в повному його розумінні (активи, що продаються є однорідними; в будь-який час можна знайти продавців і покупців, бажаючих здійснити операцію; доступність цін для широкого кола громадськості) для біологічних активів не існує, то і

скористатися ним не можливо. Таким чином, використання справедливої вартості для оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції сприяє поширенню суб'єктивності в обліку, дає можливість необмежено фальсифікувати фінансові результати діяльності підприємства, призводить до втрати державного контролю суб'єктів господарювання [74].

Українським сільськогосподарським виробникам притаманний багатогалузевий напрямок роботи. В своїй діяльності вони поєднують декілька галузей виробництва, які взаємопов'язані між собою у виробничому процесі. Тому оцінка продукції рослинництва в момент первісного визнання, зокрема багатьох видів кормів, обумовлюють значні зміни витрат на виробництво продукції тваринництва.

Заслуговують на увагу особливості відображення в обліку окремих операцій, пов'язаних з оцінкою продукції тваринництва при первісному визнанні. При цьому спостерігаються дуже серйозні складності, пов'язані із значними коливаннями цін на окремі види продукції та значною кількістю переробних підприємств [13].

Слушною є думка щодо необхідності розробки окремого стандарту, присвяченого розкриттю сутності концепції оцінки за справедливою вартістю в бухгалтерському обліку. Недосконалість сучасних методик оцінки біологічних активів призводить до проблем у сфері формування достовірної інформації: про витрати в сільськогосподарських підприємствах; у фінансовій звітності; під час визнання витрат та доходів (можливо необхідно у фінансовій звітності зазначати вартість активів як за справедливою вартістю, так і за первісною. У такому випадку, користувачі зможуть самостійно приймати рішення щодо зазначеної вартості активів) [113].

Прихильники застосування нових методичних підходів, передбачених П(С)БО 30 "Біологічні активи", основним аргументом вважають необхідність реального відображення активів аграрного виробництва як важливої складової виробничого процесу та капіталу підприємства, інформаційного забезпечення інвестора та підвищення інвестиційної привабливості

підприємств. Так, С. Ф. Голов зазначає, що оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю є не лише нормативною вимогою, а й чинником інвестиційної привабливості підприємства [40].

Проте слід врахувати, що в сільському господарстві виробництво має сезонний характер і продукція надходить нерівномірно та періодично, то стає очевидною значна складність облікового процесу, яка позначиться на роботі облікового персоналу. Застосування справедливої вартості в оцінці біологічних активів і сільськогосподарської продукції вносить зміни в організацію обліку доходів і витрат та визначення фінансових результатів. Тепер при первісному визнанні (при оприбуткуванні) продукції, оціненої за справедливою вартістю, необхідно обліковувати різницю між справедливою вартістю сільськогосподарської продукції та витратами на виробництво. Якщо справедлива вартість перевищує витрати, різницю необхідно відобразити як інший операційний дохід, а якщо витрати від виробництва перевищують справедливу вартість – як інші операційні витрати.

Класифікація має суттєве значення для забезпечення раціональної організації обліку та аналізу. Ця класифікація полягає у розмежуванні та поділі біологічних активів на окремі групи за певними ознаками. Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» для цілей бухгалтерського обліку такі активи класифікують на три групи, для обліку яких використовуються різні рахунки бухгалтерського обліку (рис. 1.6).

Як видно з рис. 1.6, за стандартом біологічні активи класифікуються з урахуванням періоду отримання (надання) економічних вигід або за строком використання на довгострокові, поточні та додаткові. Зауважимо, що для довгострокових біологічних активів характерно те, що певний період життєдіяльності вони мають стан незрілості (незрілі довгострокові біологічні активи). Такі активи починають давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи необхідної якості через рік і більше.

Зауважимо, що тварини на вирощуванні та відгодівлі належать до поточних біологічних активів, а не до довгострокових.

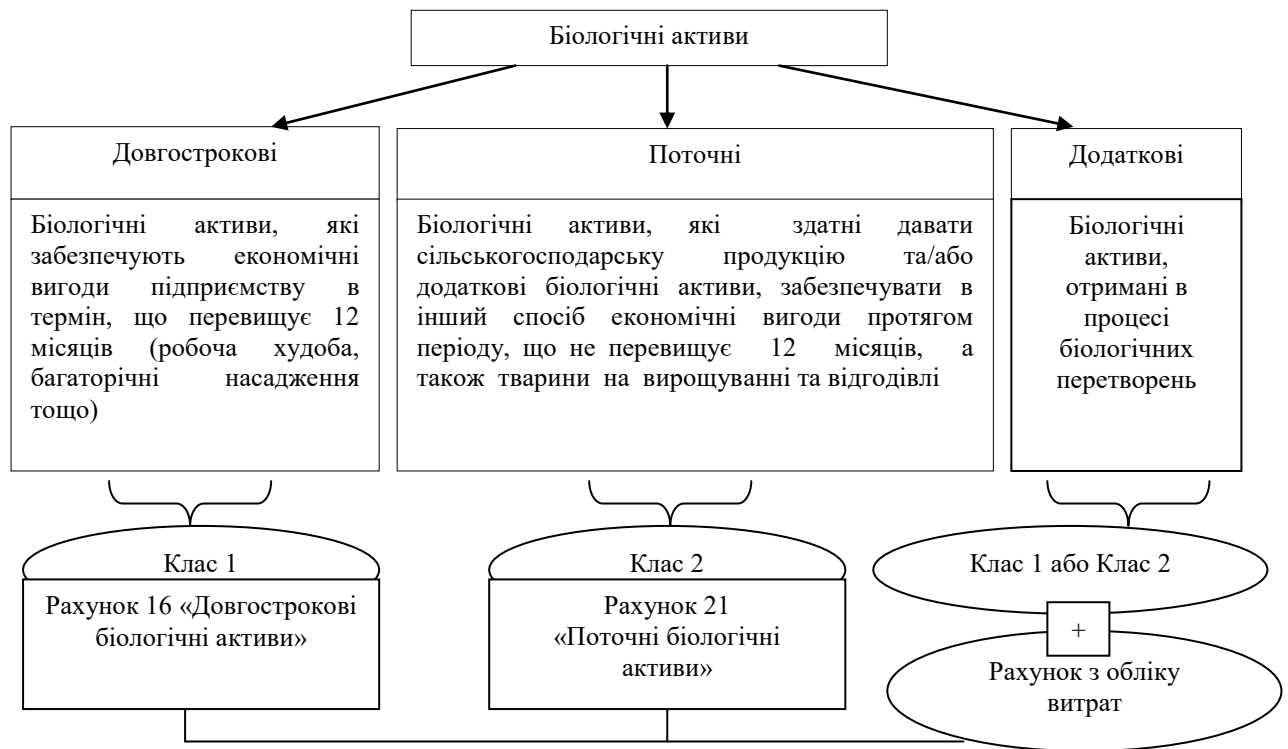


Рис.1.6. Групи біологічних активів за П(С)БО 30 «Біологічні активи» та рахунки з їхнього обліку*

Примітка: * сформовано самостійно з використанням [148] та [151]

На нашу думку, перелічені ознаки дають можливість більш детально відображати в бухгалтерському обліку біологічні активи підприємства та підвищити ефективність їхнього використання у процесі діяльності.

Практично всі класифікаційні групи, за незначним винятком (за ознакою «за ринком сільськогосподарської продукції»), активно використовуються у цілях бухгалтерського обліку. Однак базові засади розмежування, за основу якого взято поняття сільськогосподарської продукції (без вживання слова «ринок»), важливу роль при організації обліку. Йдеться про розмежування (класифікацію) біологічних активів залежно від галузі сільськогосподарського виробництва – рослинництва й тваринництва.

Відповідно до цього розрізняються біологічні активи рослинництва та біологічні активи тваринництва. Не застосовуючи деталізований розгляд особливостей перших, оскільки за предметну базу дослідження обрано тваринництво, зауважимо, що між обома групами цих активів є не лише взаємозв'язок, а й низка подібностей. Вони також суттєво відрізняються між собою. Відмінності стосуються не лише їхніх біологічних характеристик як природних організмів.

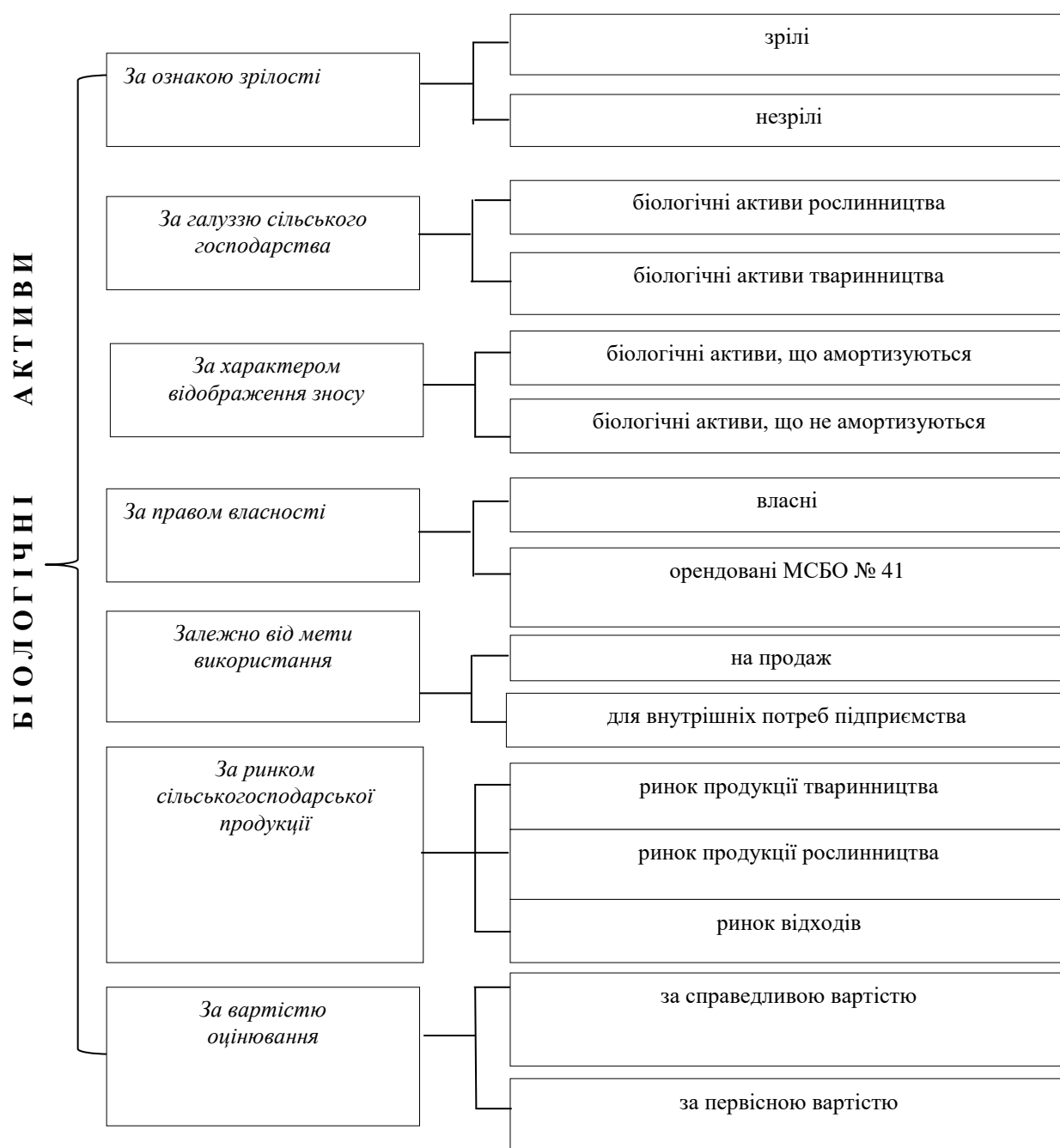


Рис. 1.7. Класифікація біологічних активів за додатковими ознаками*

Примітка: * сформовано на основі [117]

Для більш деталізованого й всебічного дослідження біологічних активів і забезпечення методичних аспектів визнання й відображення цих активів у бухгалтерському обліку та звітності доцільно розглянути й інші додаткові класифікаційні ознаки біологічних активів (рис. 1.7).

З точки зору обліку, тваринництво має більше різних видів виходу продукції у результаті виробничого процесу в сільському господарстві. Окрім цього, затрати на біологічні активи тваринного походження для вироблення з їхньою участю готової продукції є значно вищими.

До інших особливостей такого роду ресурсів (активів) слід також зарахувати відсутність:

- перехідних витрат у багатьох тваринницьких галузях (окрім птахівничої, рибальської, бджільничої). На відміну від рослинництва, всі витрати в тваринництві належать тільки до звітного періоду, тобто немає потреби зараховувати частину витрат, як це прийнято у рослинництві, на суміжні періоди);

- виробничих переділів (видів робіт, які можна розмежувати залежно від тривалості). В тваринництві практично всі роботи (за невеликим винятком, як наприклад, осіменіння, щеплення і деякі ін.) здійснюються щоденно;

- значної залежності від погодних умов (за винятком бджільництва).

Особливостями таких ресурсів є також наявність:

- рівномірності у здійсненні витрат у процесі виробництва;
- в одній тваринницькій галузі – різних видів продукції на виході;
- одного нерозривного технологічного процесу;
- циклічних переходів тварин з групи засобів праці в групу предмети праці, й навпаки (наприклад, при вибракуванні тварин з основного стада та їхньому переведенні на відгодівлю чи в зворотному напрямі – молодняка, що досяг відповідних характеристик, в основне стадо);

– специфічних результатів і продукції у процесі виробництва (наприклад, приплоду або приросту) тощо.

Для цілісної характеристики біологічних активів тваринництва та вироблення напрямів удосконалення їхньої класифікації необхідно врахувати також їхні спільні риси з аналогічними активами в рослинництві. [175].

В складі цих рис слід виокремити: змінюваність (ріст, розмноження); отримання у результаті виробництва кількох видів продукції (у скотарстві – м'ясо, молоко, гній тощо; у бджільництві – мед, віск тощо; у птахівництві – м'ясо, яйця, пух, пір'я (для порівняння: у рослинництві при вирощуванні зернових культур – зерно, солома; буряка – буряк, гичка; гарбузових культур (залежно від призначення) – насіння, м'якоті (плодів), яка може використовуватися як корм для тварин і т. ін.); сезонність (для багатьох тваринницьких галузей, наприклад, бджільничої, птахівничої) тощо.

Сучасні технології виробництва в тваринництві вже значно знизили рівень залежності виробництва в цій галузі від природних циклів і зміни пір року. Однак цю характеристику (сезонність) слід брати до уваги хоч би у зв'язку зі зміною вигодовування та раціону тварин, зокрема в скотарстві, що важливо для організації обліку витрат. Виявлення специфічних характеристик біологічних активів може бути продовжене, оскільки встановлені лише ті з них, які, на наш погляд, необхідно врахувати для цілей удосконалення обліку та аналізу. Однак слід зауважити, що специфіка біологічних активів відіграє важливу роль для інших цілей, наприклад, для управління виробництвом, розвитку технологій виробництва тощо. В нашому дослідженні акцент на особливостях біологічних активів і їхніх важливих характеристиках зроблено винятково з метою розвитку теоретичних засад удосконалення обліку та аналізу.

Відповідно до ідентифікованих вище особливостей можемо запропонувати деякі доповнення щодо класифікаційних ознак і розмежування біологічних активів, які сприятимуть удосконаленню їхнього обліку.

Оскільки тваринництво має у своєму складі різні підгалузі, котрі характеризуються наявністю специфічних характеристик (особливостей) біологічних активів, доцільно їх розмежувати за цими підгалуззями.

Доцільним, зокрема, вважаємо виокремлення буде виділення такої класифікаційної ознаки біологічних активів, як «за підгалуззю тваринництва».

За цією ознакою можна виокремити: біологічні активи скотарства; біологічні активи свинарства; біологічні активи птахівництва; біологічні активи вівчарства; біологічні активи конярства; біологічні активи рибництва; біологічні активи звірівництва; біологічні активи шовківництва; біологічні активи бджільництва; біологічні активи кролівництва.

Відповідно до таких видів біологічних активів варто організовувати їхній облік у системі рахунків.

У поєднанні з класифікацією біологічних активів за часом використання (довгострокові, поточні) така класифікація сприятиме кращому врахуванню особливостей кожної підгалузі при веденні обліку витрат, виходу продукції, калькулюванні собівартості тощо.

Однією з найважливіших класифікаційних ознак біологічних активів є вартість оцінювання (за справедливою вартістю або за первісною). Оцінювання біологічних активів є важливим для підприємства, оскільки безпосередньо впливає на актив балансу та показники фінансового стану підприємства. Вважається, що базовим підходом до оцінювання біологічних активів є їхнє оцінювання за справедливою вартістю, що всі біологічні активи на дату складання балансу дає змогу оцінити сумою, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Проте на практиці бувають випадки, коли важко або й неможливо достовірно визначити справедливу вартість. Це може бути пов'язано з різними причинами. Однією з найбільш поширених причин є відсутність активного територіально близького ринку.

В цьому разі не йдеться про його відсутність загалом, а про те, що наявність такого ринку на іншій географічній території (в регіоні) абсолютно може не відповідати тим показникам, що характерні для досліджуваного регіону. За таких умов найбільш правильно й логічно застосовувати первісну вартість.

В українській практиці переважно використовують ринковий підхід.

Однак визначають такі три види оцінювання біологічних активів:

- при надходженні;
- при первісному визнанні;
- на дату балансу.

В першому разі використовують оцінювання за первісною вартістю. Придбані за плату біологічні активи оцінюються за первісною вартістю, яка складається з витрат, фактично понесених підприємством на їх отримання. Для оцінювання біологічних активів, які придбані за плату, застосовують таку формулу (1.1).

$$\text{ПВБА} = \text{СПП} - \text{З} - \text{НП} + \text{СВМ} + \text{ТВ} + \text{ІВ}, \quad (1.1)$$

де ПВБА – первісна вартість біологічних активів, придбаних за плату; СПП – сума, сплачена постачальникам біологічних активів; З – знижки (згідно з угодою); НП – непрямі податки (що не підлягають поверненню); СВМ – сума ввізного мита; ТВ – транспортні витрати; ІВ – інші витрати, пов'язані з придбанням біологічних активів.

Оцінювання біологічних активів на дату проміжного балансу та річного балансу здійснюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Оцінювання біологічних активів на дату балансу за первісною вартістю є можливе у разі, якщо їхню справедливу вартість неможливо достовірно визначити. У такому разі біологічні активи оцінюються на дату балансу:

– довгострокові біологічні активи – за первісною вартістю за вирахуванням зносу і втрат від зменшення корисності відповідно до П(С)БО 7;

– незрілі довгострокові біологічні активи – за сумою витрат, понесених на їхню закладку і вирощування. При переведенні до складу зрілих довгострокових біологічних активів їхнє оцінювання здійснюється за справедливою вартістю;

– поточні біологічні активи – за первісною вартістю до періоду, в якому можливо визначити справедливу вартість;

– поточні біологічні активи рослинництва, які не досягли зрілості й технологічний процес створення яких не завершений, відображають як незавершене виробництво й оцінюють за виробничою собівартістю [41].

Біологічні активи оцінюються за справедливою вартістю з урахуванням факторів, перелічених на рис. 1.8, а також таких: витрат, очікуваних на місці продажу, витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану придатності для використання із запланованою метою, тощо.

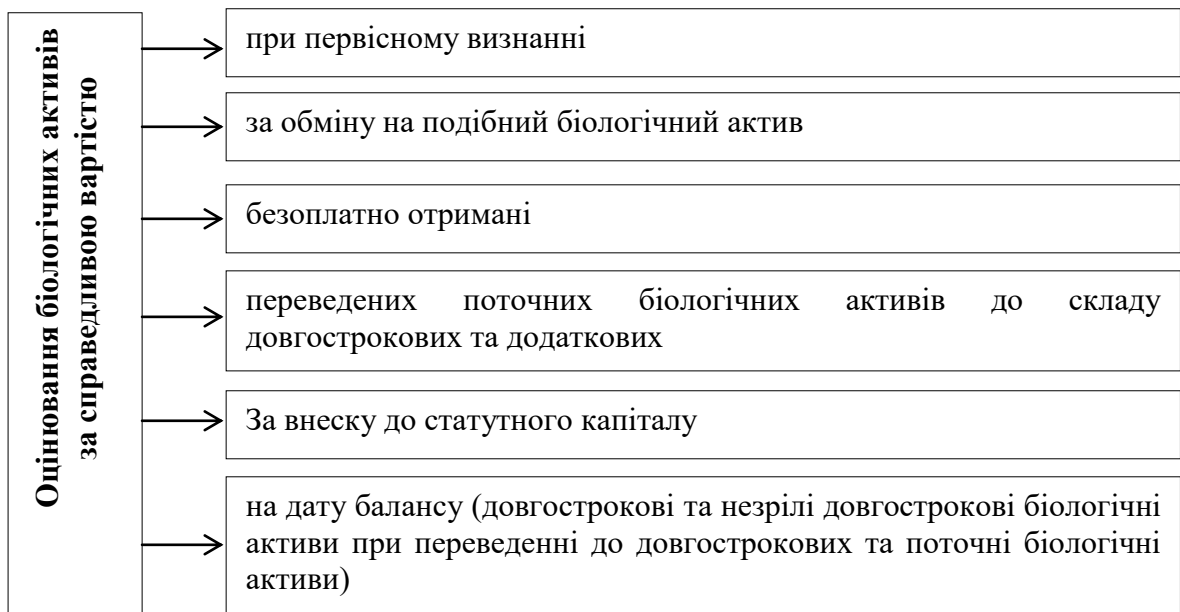


Рис. 1.8. Фактори оцінювання біологічних активів за справедливою вартістю.

В цьому разі факторами оцінювання визначаються підходи до його здійснення, їхній вибір, а також базова основа. Незважаючи на те, що в кожному з випадків використовується один з рекомендованих чинними стандартами та іншими нормативно-правовими документами з ведення

обліку спосіб оцінювання, така альтернативність створює певні незручності. Поглиблює цю ситуацію також наявність різних видів біологічних активів, про що свідчить їхня класифікація.

Наприклад, якщо взяти до уваги додаткові біологічні активи, то для їхнього визнання та постановки на облік з подальшим відображенням у балансі використовується справедлива вартість за мінусом очікуваних витрат у місці продажу.

Натомість сільськогосподарська продукція за формулюванням п. 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи» після первісного визнання надалі оцінюється й обліковується з урахуванням вимог П(С)БО 9 «Запаси». Останнє передбачає використання найменшої з двох оцінок: або чистої вартості реалізації, або первісної вартості.

Одним із складних питань, які виникають при застосуванні положень (стандартів) бухгалтерського обліку, є визначення справедливої вартості біологічних активів тваринництва на сільськогосподарських підприємствах. Цей процес є складним та потребує певного документального оформлення. Поділяємо думку вчених, що одним із методів вирішення цієї проблеми є створення на підприємствах постійно діючої комісії щодо визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції тваринництва. Такі комісії можуть бути утворені за галузевим або поглибленим підгалузевим принципом (наприклад молочна спеціалізація, свинарство, вівчарство тощо). В складі такої комісії мають бути працівники бухгалтерії, спеціалісти галузей та керівники виробничих підрозділів, але не менше 3-х осіб [152].

Комісія з оцінювання приймає рішення щодо справедливої вартості активів на підставі застосування таких методів: аналізу контрактів; аналогів; прийняття цін; експертного оцінювання. Може також застосовуватись стороннє професійне оцінювання. Рішення Комісії щодо визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції оформляється Актом визначення справедливої вартості біологічних активів

та сільськогосподарської продукції, який підписують усі члени комісії [97]

Складність цього питання зумовлена передусім термінологічною різноманітністю оцінювань, що використовуються у тексті міжнародних стандартах фінансової звітності, на основі яких створено національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Так П(С)БО 30 сформовано на основі міжнародного стандарту 41 «Сільське господарство». Разом з тим, наказом Міністерства фінансів України відповідно до ст. 6 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 29.12.2006 р. були затверджені «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів» № 1315 (далі – Методичні рекомендації № 1315) [117,147].

Разом із тим, відсутність або нерозвиненість активних ринків у країнах з перехідною економікою ускладнює застосування ринкового підходу для визначення справедливої вартості.

Варто зазначити, що в П(С)БО 30 не наведено визначення терміна «справедлива вартість», хоча ця дефініція є однією з основних у цьому положенні. Натомість П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» та Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку розкривають це поняття таким чином (рис. 1.9).

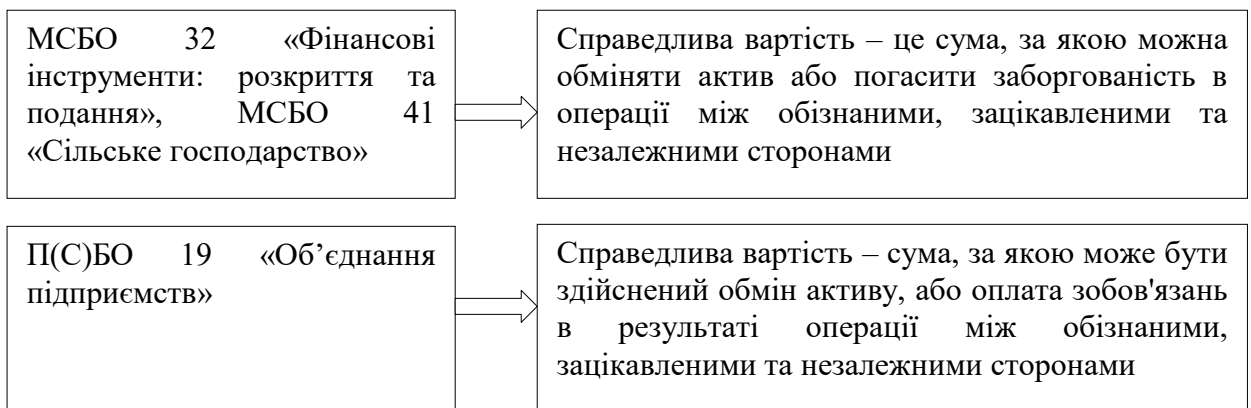


Рис. 1.9. Визначення поняття «справедлива вартість» у національних та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку*

Примітка: * сформовано на основі [121,122,152]

Отже, трактування терміна «справедлива вартість» у П(С)БО 19 (див. рис. 1.9) повністю дублює визначення, подане в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку.

Схожий зміст має термін «ринкова вартість», визначення якого наведено у міжнародному стандарті оцінки 1 «Оцінювання на основі ринкової вартості»: «Ринкова вартість є сумою, за якою нерухомість має перейти «з рук в руки» на дату оцінки між добровільним покупцем і добровільним продавцем у результаті комерційної операції після адекватного маркетингу; при цьому вважається, що кожна із сторін діяла компетентно, розсудливо та без примушення» [123]. Далі в цьому стандарті акцентується, що поняття «ринкова вартість» та «справедлива вартість» не є синонімами.

На відміну від терміна «ринкова вартість» поняття «справедлива вартість» припускає, що операція може відбутися за наявності певних розбіжностей або за обставин, що відрізняються від нормального процесу перерозподілу в умовах відкритого ринку. Такі обставини усувають можливість здійснення термінової операції, коли одна із сторін перебуває у скрутному становищі, а також інші випадки, не передбачені у наведеному вище визначенні ринкової вартості.

Вважаємо, що поняття «справедлива вартість» не є синонімом терміна «ринкова вартість» для їхнього застосування у бухгалтерському обліку. В п. 13 П(С)БО 30 зазначено, що визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку.

Слід зазначити, що активним ринком вважається той, для якого характерні всі наведені: об'єкти, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними; у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців; інформація про ринкові ціни загальнодоступна.

Підприємство має право самостійно визначити методику обчислення справедливої вартості біологічних активів та відобразити її у наказі про облікову політику.

Висновки до 1 розділу

В результаті проведеного дослідження теоретичних і нормативно-правових засад обліку біологічних активів сільськогосподарських підприємств можна зробити такі висновки.

1. Біологічні активи – одна з найважливіших складових сільськогосподарського виробництва, яка визначає його результати і без якої воно не може функціонувати взагалі. В цьому разі важливо належним чином організувати управління такими активами, що неможливо реалізувати без наявності дієвої та якісної сучасної системи обліку.

2. Організація обліку, його методика, техніка та практика мають винятковий вплив на стан біологічних активів і ефективність їхнього використання у процесі виробництва. Цей взаємозв'язок передбачає необхідність дослідження базових положень, визначених чинними правовими нормами у питаннях ідентифікації, класифікації, оцінювання біологічних активів.

3. У сучасній науковій літературі відсутня єдина позиція щодо трактування поняття «біологічні активи», що негативно впливає на вирішення проблеми ефективного їхнього обліку та раціонального використання. З огляду на це досліджено сутність цього виду активів, узагальнено їхні характеристики, в тому числі ті, на які звертають увагу вітчизняні та зарубіжні науковці, й на цій основі запропоновано авторське трактування поняття «біологічні активи».

4. Вагомий вплив на засади ведення обліку біологічних активів має міжнародна і вітчизняна практика стандартизації. У результаті дослідження чинних положень нормативно-правового регулювання встановлено можливі напрями розвитку національних облікових регламентів, побудовано просту схему оцінювання ризиків зміни положень нормативно-правових документів залежно від обраного об'єкта зміни.

5. За результатами оцінювання та критичного аналізу поглядів різних дослідників у питаннях класифікації біологічних активів сільськогосподарських підприємств і на підставі врахування їхніх особливостей у діяльності досліджуваних суб'єктів господарювання, та наявних управлінських запитів запропоновано напрями удосконалення класифікації названих активів.

6. Суттєвість впливу підходів до визнання й оцінювання біологічних активів на результати їхнього використання і майновий стан сільськогосподарських підприємств та їхній імідж і становище на ринку зумовили потребу в розгляді проблематики вартісного вираження цих активів. Ідентифікація розбіжностей в оцінюванні дозволяє констатувати потребу в застосуванні для вирішення цього питання альтернативного оцінювання через формування відповідних положень облікової політики.

7. В комплексі теоретичні, нормативно-правові та практичні питання, пов'язані з біологічними активами та запити щодо напрямів підвищення ефективності управління їхнім використанням потребують розвитку нових підвидів обліку, здатних забезпечити необхідною інформацією всіх зацікавлених користувачів.

Основні наукові результати розділу опубліковані в працях [12,13,15,17 ,22]

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ВИТРАТ НА ФОРМУВАННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Базові засади формування системи обліку біологічних активів у контексті задоволення управлінських запитів

Для досягнення належних інформаційних засад провадження управління формуванням біологічних активів окрім достатніх теоретико-правових основ, які визначають порядок і підходи в обліку, необхідна впорядкована й логічна система документального забезпечення, адаптована до конкретного підприємства й встановлених його керівництвом цілей. В умовах зростання конкуренції чинні уніфіковані й стандартизовані форми документів, що використовуються для обліку вказаних активів, забезпечують мінімальну інформаційну базу для управління. Характерною рисою цієї бази є формування даних про обсяг і стан біологічних активів, витрати на їхнє формування тощо. Таких даних достатньо для належного контролю за біологічними активами, формування звітності для представлення в контролюючі інституції, але замало для ефективного управління виробничими процесами, що пов'язані з формуванням цих активів. З огляду на це важливо правильно визначити акценти, на які слід звернути увагу при організації обліку біологічних активів та їх формування. З точки зору системи управління встановити їх можна через проведення анкетного опитування управлінців різного рівня. Однак для забезпечення комплексності такого моніторингу й окреслення майбутніх організаційних кроків реалізації необхідних заходів з удосконалення обліку насамперед варто скористатися обґрунтуванням етапів такого процесу та встановленням суб'єктів, відповідальних за його реалізацію.

Отже на *I етапі* слід визначитися саме з відповідальними суб'єктами, котрі будуть здійснювати дослідницький і реалізаційний процеси удосконалення системи обліку. Найбільш прийнятним суб'єктом, який має і повноваження і, можливості проведення не лише попередніх досліджень, а й послідуєчих інновацій, є головний бухгалтер. У його функціональні обов'язки входить вирішення організаційних та інших питань, спрямованих на удосконалення обліку. Він також має достатньо інформації про наявні вихідні (базові) умови реалізації удосконалюючих заходів і процесів.

Залежно від розміру підприємств головний бухгалтер може за потреби залучити до вирішення багатьох організаційних аспектів інших фахівців, які на його думку, мають достатній рівень знань і компетенцій для реалізації завдань з удосконалення існуючої системи обліку біологічних активів. У цьому контексті обґрунтованим буде залучення бухгалтера з обліку основних засобів і матеріальних цінностей, бухгалтера з обліку витрат тощо.

II етап найбільш вірогідно матиме належну результативність, якщо буде здійснюватися для встановлення цілей удосконалення. У такому разі доцільно застосувати просте анкетування. Пропонуємо для його проведення використання нижче наведеної форми анкети (табл. 2.1). В пропонуваній формі бальну систему оцінки можуть здійснювати менеджери (керівники структурних підрозділів) різних рівнів. Для виведення загальної оцінки стану системи обліку та прийняття рішення щодо потреби в її удосконаленні у випадку, якщо в опитуванні брало участь кілька осіб, слід вирахувати середній показник. Запропоновану анкетну форму можна застосовувати і лише для окремого керівника структурного підрозділу чи ділянки обліку. В будь-якому разі за результатами бальної оцінки рішення щодо потреби в удосконаленні системи обліку пропонується приймати, виходячи з такої шкали:

А – до 25 балів – система обліку не потребує удосконалення;

Б – від 25 до 75 балів – система обліку потребує незначних удосконалень;

В – понад 75 балів – система обліку потребує значних удосконалень.

Таблиця 2.1

Опитувальна анкета зі встановлення інформаційних запитів
_____ (різних ланок управління та цілей обліку)*

№ п/п	Запитання	Відповідь	Бальна оцінка**
1	2	3	4
1	Чи є потреба в більш детальному наданні інформації щодо об'єкта обліку?	так	10
2	Якщо на 1 запитання відповідь «так»: Яка інформація потрібна опитуваному (менеджеру, керівнику структурного підрозділу, майстру, бригадиру тощо) для покращення управління виробничим процесом з участю біологічних активів: а) наявної інформаційної бази достатньо – 2 бали; б) за групою «біологічні активи» загалом – 4 бали; в) у розрізі біологічних активів тваринництва та рослинництва – 6 балів; б) у розрізі підгалузей тваринництва і рослинництва – 8 балів; в) у розрізі підвидів рослин і тварин в галузях, де таке розмежування існує – 10 балів		8
3	Якщо на 1 запитання відповідь «ні»: Чи є потреба в розвитку інформаційної бази управління загалом?	так	5
4	Якщо на 3 запитання відповідь «так»: Яка саме ділянка обліку як інформаційного джерела прийняття рішень, вимагає удосконалення? _____ облік витрат; _____ облік ТМЦ; (якщо перераховано 2 і більше ділянок, то бал ставиться 8 і більше).		8
5	Чи є в наявності в підприємства комп'ютерно-технічні та програмні можливості для удосконалення обліку (бал проставляється залежно від потужності таких можливостей: 10 – є наявні всі засади для реалізації інновацій і далі в порядку спадання, чим менші можливості, тим менший бал)?	так	7
6	Чи є потреба в удосконаленні обліку через розширення діяльності підприємства?	так	5
7	Чи потрібно удосконалювати облік біологічних активів з метою покращення екологічної складової господарювання?	так	8
8	Чи наявна система документального забезпечення обліку біологічних активів відповідає тим управлінським запитам, які ставляться на конкретному рівні управління?	ні	10
9	Якщо відповідь «так» на 8 запитання: скільки документів облікового плану (різних видів) Ви заповнюєте?: а) 1-2 – 10 балів; б) 3-5 – 8 балів; в) 6-8 – 6 балів; г) 8-10 – 4 бали; д) 11 і більше – 2 бали.		6

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4
10	Якщо відповідь «ні» на 8 запитання: які додаткові документи потрібні?: <u>управлінського характеру</u> <u>оперативні дані</u> (якщо перелік документів більше 2, то проставляється 8 і більше балів)		8
	ВСЬОГО		77

Примітка: * - авторська пропозиція (в пропонованій формі бали виставлено відповідно до позиції керівника ПАП «Фортуна»); ** - при відповіді «так» встановлюється залежно від вагомості для управління за 10 бальною шкалою у порядку спадання (чим менш вагомою є потенційно отримувана інформація для управління, тим менше балів проставляється), якщо в підпункті запитання немає інших уточнень щодо виставлення балів.

На *III етапі* необхідно на підставі інформації, узагальненої в анкеті, сформулювати напрями удосконалення системи обліку. Доцільно узагальнювати удосконалюючі заходи в розрізі тактичних і стратегічних завдань, розмежування яких слід здійснювати залежно від строків та фінансових можливостей реалізації. Для кожного конкретного підприємства таке розмежування буде індивідуальним, що впливає з різних вихідних умов. Однак деякі спільні риси все ж є в будь-якому разі. Наприклад, перелік необхідних заходів має включати в себе суб'єктів-виконавців, строки виконання, а також суб'єктів, котрі здійснюватимуть контроль ходу втілення заходів з удосконалення в реальну практику.

На думку практиків найбільш вагомою ділянкою обліку, здатною суттєво впливати на кінцеві результати діяльності в сільському господарстві, є облік витрат. Продовжимо формулювання нашої покрокової схеми удосконалення обліку, акцентуючи увагу саме на цьому обліковому об'єкті, хоч іншим, не менш обґрунтованим рішенням, було б врахування управлінських запитів, встановлене через застосування методу опитування зацікавлених користувачів інформації, яка продукується системою обліку.

Користувачам можна запропонувати обрати з кількох об'єктів обліку, той, на який варто звернути максимальну увагу в обліку. Залежно від результатів можна обрати відповідний об'єкт обліку, щодо якого мають здійснюватися удосконалюючі заходи в системі обліку. Відповідно до обраного виду облікового об'єкта перелік запланованих заходів (на III етапі) може мати індивідуальну спрямованість. Проте для досягнення комплексності ми рекомендуємо включати до складу заходів дві групи можливих удосконалень. Перша – удосконалення системи документального забезпечення, друга – удосконалення системи рахунків для обліку операцій здійснюваних щодо обраного об'єкта обліку.

Відповідно до цього на *IV етапі* слід розробити відповідні напрями поліпшення й удосконалення обліку в розрізі конкретних пропозицій і розробок (запропонувати форми документації, в яких є потреба і запити управлінців та інших користувачів облікових даних, сформувані перелік рахунків бухгалтерського (та або управлінського) обліку для відображення господарських операцій. Існує щонайменше два сценарії удосконалення. Перший – удосконалення, яке охоплює всі об'єкти обліку. Другий, коли удосконаленню піддається один або певний (неповний) перелік об'єктів обліку. Якщо говорити про предмет нашого дослідження, а саме біологічні активи тваринництва, то теж можемо зосередити увагу на найбільш вагомій обліковій ділянці та об'єкті – витратах на їхнє формування. При формуванні біологічних активів саме витрати є ключовими, адже від них повною мірою залежить первісна вартість цього активу. В українській практиці саме вона, а не справедлива вартість, як це характерно для країн, що повною мірою або частково керуються положеннями МСФЗ, є основою облікового відображення активів (у т.ч. в звітності). Окрім цього, обсяг витрат впливає на низку інших важливих показників діяльності суб'єкта сільського господарства (рівень прибутковості, ефективність, рентабельність тощо).

Зважаючи на виняткову вагу витрат при формуванні біологічних активів, слід, насамперед визначити загальні засади їх обліку та обґрунтувати принципові моменти здійснення. Саме IV етап дозволяє реалізувати це завдання та розвинути реально необхідні напрями удосконалення системи обліку формування біологічних активів.

Розпочати вирішення проблеми обліку витрат слід з узагальнення питання оцінки біологічних активів, яке розглянуто нами в I розділі дисертаційної роботи. До продовження положень, обґрунтованих вище, вважаємо досить принциповим вирішення дилеми первісної та справедливої вартості таких активів.

Відповідно до МСБО 41 об'єктом бухгалтерського обліку є окремий вид біологічних активів або їх група, придбання (одержання) яких у балансі визначаються за первісною (справедливою) вартістю [121]. У цьому контексті між наведеною рекомендацією та українською практикою обліку є відмінність. Вона полягає в тому, що брати за основу справедливу вартість за відсутності активного ринку, практично неможливо. Це у нас стосується рослинництва, яке функціонує на засадах відсутності ринку землі, і неможливо продавати скажімо сад (як біологічний актив), оскільки земля під ним не продається.

В свій час на цьому акцентував увагу В.М. Жук. Одночасно, цілком справедливо, названий вчений характеризує специфічність біологічних активів тваринництва, вказуючи, що оскільки така продукція, як приріст живої маси є невід'ємною від самого біологічного активу (тварини), то реалізація тварин у живій вазі вважається реалізацією сільськогосподарської продукції, а отже активний ринок на такі активи існує. Продуктивну худобу з основного стада також завжди є можливість вибракувати та продати у живій вазі. З цього, науковець резонно резюмує, що біологічні активи тваринництва можуть обліковуватись за справедливою вартістю [59].

Підтримуючи цю позицію, зауважимо, що в такому разі доречним і резонним є виділення в чинному Плані рахунків у складі рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» та рахунку 21 «Поточні біологічні активи» відповідних субрахунків. Якщо за основу беруть справедливу вартість, то здійснюється її перегляд (за потреби) на звітні дати. При цьому на сьогодні в Україні не повною мірою вирішена проблема якісного встановлення справедливої вартості. В Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315 [117] зазначено, що «Визначення справедливої вартості додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку. Підприємство може самостійно визначити методику аналізу джерел інформації з метою встановлення справедливої вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції». [18].

Таке формулювання нівелює поняття послідовності та єдності в оцінці у масштабах держави й створює засади для застосування різних підходів, що в подальшому унеможлиблює раціональне, адекватне та якісне порівняння показників сільськогосподарських підприємств і формування відповідних статистичних даних.

Для вирішення цієї проблеми нескладним і недорогим рішенням може стати формування відповідної комп'ютерної оцінної платформи. На зразок тої, що існує для здійснення закупівель за державні кошти (система Prozorro). З тією відмінністю, що зацікавлені суб'єкти, котрі мають на продаж біологічні активи, мали б самостійно вносити свої пропозиції (обсяг, ціну) для ознайомлення з ними зацікавлених покупців. Справедливою вартістю у цьому випадку варто було б вважати ту, за якою продано найбільшу кількість цих активів на звітну дату. Тому підприємства слід зобов'язати формувати відповідні показники й подавати їх через комп'ютерні комунікаційні мережі на цю платформу. [98].

Не заглиблюючись в деталізацію проблематики у різних можливих випадках (справедлива вартість дорівнює первісній вартості; справедлива вартість менша, ніж первісна вартість; справедлива вартість більша, ніж справедлива вартість), зауважимо, що є одна важлива особливість сільськогосподарського виробництва, яку слід враховувати: у ньому калькулювання собівартості продукції (яка може стати або не стати біологічним активом) здійснюється 1 раз на рік (31.12). Тому впродовж року на рахунку 23 «Виробництво» ми не матимемо усіх витрат, понесених на формування біологічних активів. Це причина, через яку необхідно удосконалювати систему обліку, в тому числі через розвиток його інших підсистем (підсистеми управлінського обліку чи будь-якої іншої).

Незважаючи на усі специфічні нюанси, собівартість біологічних активів і витрати на їх формування є цією базою, яка продовжує визначати первісну вартість і суттєво впливає на справедливу вартість (або принаймі має вплив на останню).

Тому принципово дослідити їх склад і характеристики для подальшого пошуку шляхів удосконалення обліку. В розділі 1 ми в процесі дослідження класифікації біологічних активів дійшли до висновку не лише про правомірність їх розмежування за галузями рослинництва й тваринництва, а й про потребу у виокремленні біологічних активів за підгалузями тваринництва. [20].

Тому і у складі довгострокових, і у складі короткострокових біологічних активів пропонуємо для рахунків : 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»; 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю»; 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»; 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»; 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю»;

166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю» а також рахунків : 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» та 213 «Поточні біологічні активи тваринництва», які оцінені за первісною вартістю» відкривати аналітичні рахунки 4-го порядку (від 0 до 9) для ідентифікації: біологічних активів скотарства; біологічних активів свинарства; біологічних активів птахівництва; біологічних активів вівчарства; біологічних активів конярства; біологічних активів рибальства (рибництва); біологічних активів звірівництва; біологічних активів шовківництва; біологічних активів бджільництва; біологічних активів кролівництва.

У розрізі такої аналітики доцільно вести облік витрат на формування біологічних активів відповідної підгрупи. Відповідно до потреби деталізації обліку витрат на формування біологічних активів у частині документального й рахункового відображення вважаємо за доцільне дотримуватися низки принципів.

Окрім загальноприйнятих принципів, визначених чинним законодавством України, необхідно дотримуватися додаткових (внутрішніх) принципів оптимальності (у співвідношенні між управлінськими запитами на інформаційні дані та їхнім представленням в системі обліку), економічності (затрати на деталізацію чи удосконалення обліку з метою приведення його у відповідність з управлінськими інформаційними запитами не мають перевищувати вигід, отриманих від використання інновацій для цілей прийняття рішень), інтегрованості (нові облікові дані повинні вільно поширюватися в усіх внутрішніх облікових підсистемах і бути адаптованими до легких перетворень (сумування тощо) з ціллю відображення у вигляді статті (або бути складовою статті) чи показника зовнішньої звітності).

Дотримання цих, на наш погляд, простих принципів дасть змогу формувати раціональні та вигідні засади обліку витрат на формування біологічних активів. Їхнє використання цілком прийнятне й для інших

об'єктів обліку. Та щодо витрат воно вимагає узгодження з низкою офіційних принципів, які досить детально охарактеризовані і в нормативних актах, і в науковій спеціальній літературі [67].

Наприклад, важливо узгодити удосконалення системи обліку з урахуванням додаткового принципу оптимальності та перевалювання сутності над формою чи принципом послідовності. Певні проблемні аспекти при удосконаленні системи обліку будуть виникати у зв'язку з вимогою дотримання принципу історичної (фактичної) вартості, адже український стандарт й інструктивні матеріали щодо біологічних активів також передбачають використання справедливої вартості.

Вирішення питання узгодження офіційних і додаткових запропонованих принципів знаходиться в площині, котра містить розмежування різних підсистем обліку. Окрім того, виключною перевагою при виникненні суперечності користується принцип, що має вищу юридичну силу. Виходячи з цього, створення більш досконалої системи обліку витрат на формування біологічних активів відповідно до запропонованих вище етапів та їх опису може бути логічно вписане як в існуючу облікову систему (внутрішні удосконалення чинної практики обліку), так і виходити за її межі. В будь-якому випадку всі удосконалюючі заходи цілком залежать від запитів, котрі формує система управління (менеджери різних рівнів). Останні можуть різнитися залежно від того, до якої групи підприємств відноситься суб'єкт господарювання : великих, середніх чи малих. Але є один спільний обліковий об'єкт, який складає інтерес усіх користувачів – витрати. Вони для усіх суб'єктів важливі, а тому менеджери різних рівнів проявляють до них особливий інтерес. [161].

Моніторинг позиції керівників досліджуваних підприємств щодо цього об'єкта обліку підтверджує вищенаведене твердження. У зв'язку з цим вважаємо за доцільне зосередити увагу на питанні засад удосконалення обліку витрат на формування біологічних активів для забезпечення їх

оптимізації. За результатами проведеного нами аналізу управлінських запитів щодо інформаційної бази прийняття рішень, пов'язаних з біологічними активами і витратами на їхнє формування, можемо констатувати потребу в розвитку таких важливих основ і засад обліку, як класифікація витрат (особливо за статтями та елементами), розвиток системи документального забезпечення (у тому числі в частині використання альтернативних форм представлення облікових даних для цілей управління: графічного, звукового, мультимедійного тощо), вирішення питання розширення меж формування інформації для управління (зокрема, через розвиток підсистем обліку: управлінського, стратегічного, екологічного чи будь-якого іншого).

Наразі чинна облікова практика оперує класифікацією витрат, визначеною українськими стандартами обліку (ПСБО 16 «Витрати», ПСБО 30 «Біологічні активи» та іншими, які містять рекомендації, пов'язані з обліком витрат).[148, 155] Окрім цього, виключною прерогативою у цих питаннях володіє Податковий кодекс України. Для облікових працівників найбільш зручно керуватися нормативно-правовими нормами, які одночасно формують вихідну базу для складання звітності. Фінансова звітність, за невеликим винятком (форма № 2 та примітки), практично не містить детальних даних про витрати за різними класифікаційними групами. Достатньо стисло така інформація подається в статистичній звітності, а саме в Звіті про основні економічні показники роботи сільгосп підприємств (№ 50). За досліджуваною галуззю (тваринництвом) у цьому звіті у розділі 2 Продукція тваринництва подаються дані щодо її виробничої собівартості та її складових. Такими складовими є прямі витрати (в їх складі: корми, пальне і мастильні матеріали, оплата послуг і робіт сторонніх організацій та решта матеріальних витрат); прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати та загальновиробничі витрати (в складі яких: амортизація, відрахування на соціальні заходи, решта інших прямих та загальновиробничих витрат).

У підрозділі «Витрати на виробництво продукції сільського господарства і послуг» подається інформація за галузями рослинництва й тваринництва в розрізі елементів витрат. За тваринництвом вони включають: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні затрати (у т.ч.: корми, пальне і мастильні матеріали, електроенергія, будівельні матеріали для ремонту, інші матеріальні витрати, амортизація). Вказані звітні дані формуються у звіті й подаються до органів статистики не пізніше 28 лютого.

Позитивно оцінюючи формування такого роду звітності загалом, варто зауважити, що є щонайменше два важливих зауваження. По-перше, доцільно було б не розмежовувати й відносити у дві різні групи такі види витрат, як прямі витрати на оплату праці (2 група) та відрахування на соціальні заходи, що виділяються у складі інших прямих та загальновиробничих витрат (3 група). Більш логічно було б відображати їх в одній (2) групі під назвою «Прямі витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи». Таке групування більш інформаційне й зручніше для проведення аналізу. Окрім того при проведенні аналізу будуть отримуватися точніші показники, необхідні для ефективного управління витратами не лише пов'язаними з виробництвом продукції, а й на формування біологічних активів. Варто було б окремо, а не комплексною статтею (елементом) відображати амортизацію. Особливо це актуально для тих підгалузей тваринництва, у яких використовується різноманітне обладнання й технічні засоби та пристрої.

По-друге, та класифікація витрат, яка представлена у звітності (як статистичній, так і фінансовій), мало придатна для оперативного управління витратами з ціллю недопущення непродуктивних витрат, або оптимізації витрат. Через це надзвичайно актуально окрім фінансового обліку розвивати, як уже було зазначено, інші облікові підсистеми.

Їхній взаємозв'язок та інтегрування в єдину систему дасть змогу реалізувати виконання завдання з удосконалення обліку формування біологічних активів загалом і обліку витрат на їхнє формування зокрема (рис. 2.1).

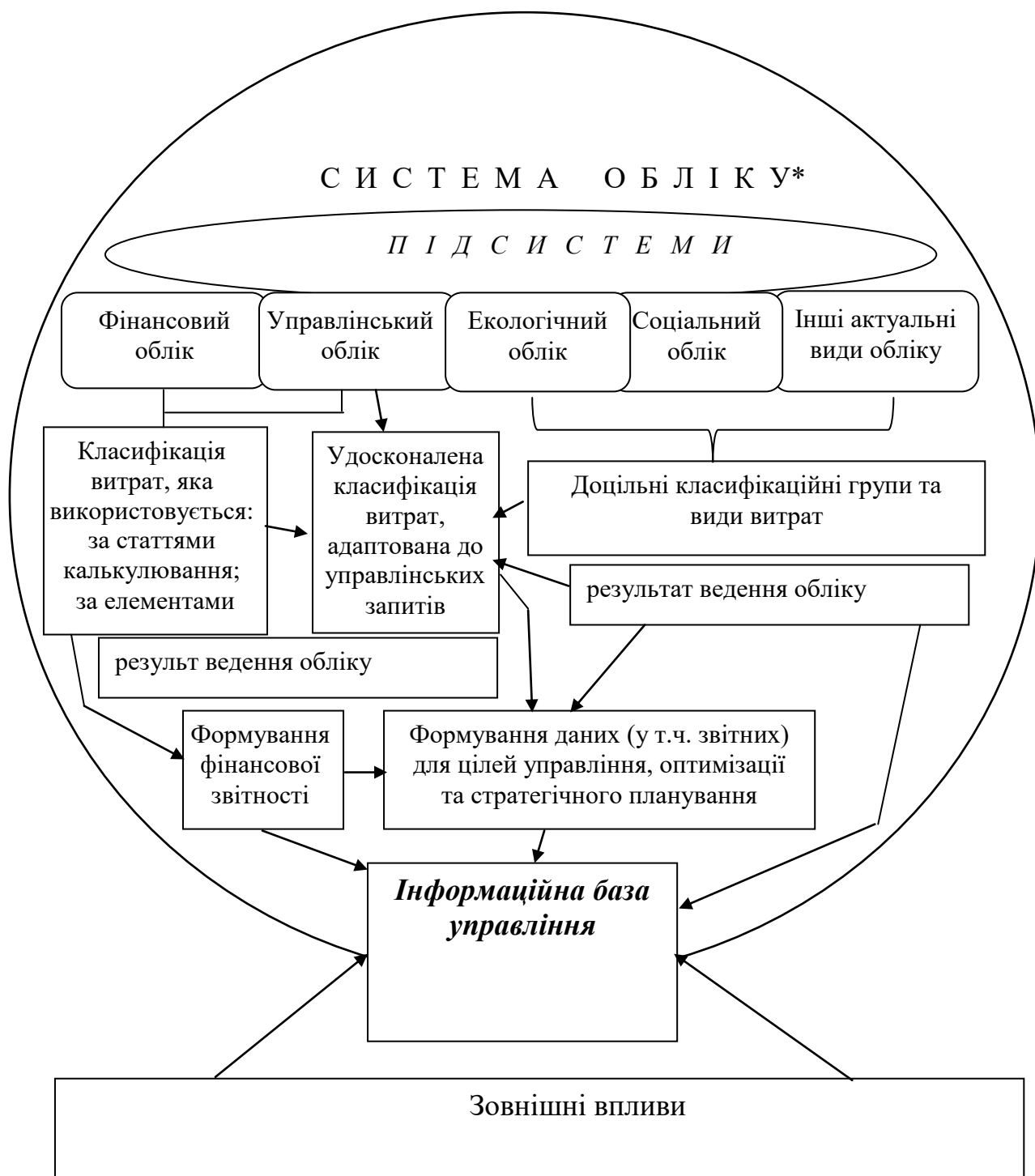


Рис. 2.1. Рекомендована структура системи обліку витрат для сільськогосподарського підприємства**

Примітки: * - формується під впливом запитів системи управління підприємством, що можна ідентифікувати як внутрішні впливи; ** - сформовано автором самостійно з урахуванням управлінських запитів посадових осіб досліджуваних підприємств

У науковій літературі перші активно дискутуються та розвиваються загалом щодо системи обліку, а не конкретно щодо формування біологічних активів. Можемо констатувати, що принципових відмінностей у вирішенні організаційних проблем в цьому випадку немає. Це пов'язано зі специфікою виробничого процесу та охопленням ним ключових об'єктів обліку. Він зосереджений на галузях рослинництва й тваринництва.

Відповідно усі найвагоміші ресурсні та інші облікові питання згруповані довкола них. Натомість є широке коло запитань організаційного плану щодо формування системи документування інноваційних підсистем обліку.

Схема системи обліку, зображена на рис. 2.1, може бути використана в організаційному плані щодо обліку витрат на формування біологічних активів, а також щодо обліку витрат підприємства загалом. Проте в обох випадках вона вимагає деталізації складових елементів, які мають об'єктивний характер. Зокрема, якщо на підприємстві з тих чи інших причин не були розвинуті підсистеми обліку, відмінні від фінансового, то їхнє запровадження вимагатиме концептуалізації. Вона має охоплювати організаційні (обґрунтування доцільної структури, принципів ведення, документообороту тощо) та методичні (порядок облікового відображення та формування показників) аспекти.

Вище ми відносили їх до IV етапу формування удосконаленої системи обліку. Частково їх буде розглянуто в наступних параграфах цього розділу дисертаційної роботи. Однак деякі важливі акценти слід розглянути саме в цьому параграфі. Нині чинна практика документального забезпечення обліку біологічних активів включає в себе документи з обліку довгострокових і поточних біологічних активів. Перші включають у свій перелік здебільшого акти приймання/передачі відповідних форм (залежно від типу здійснюваної операції) (рис. 2.2). Другі – акти, книги, відомості тощо.

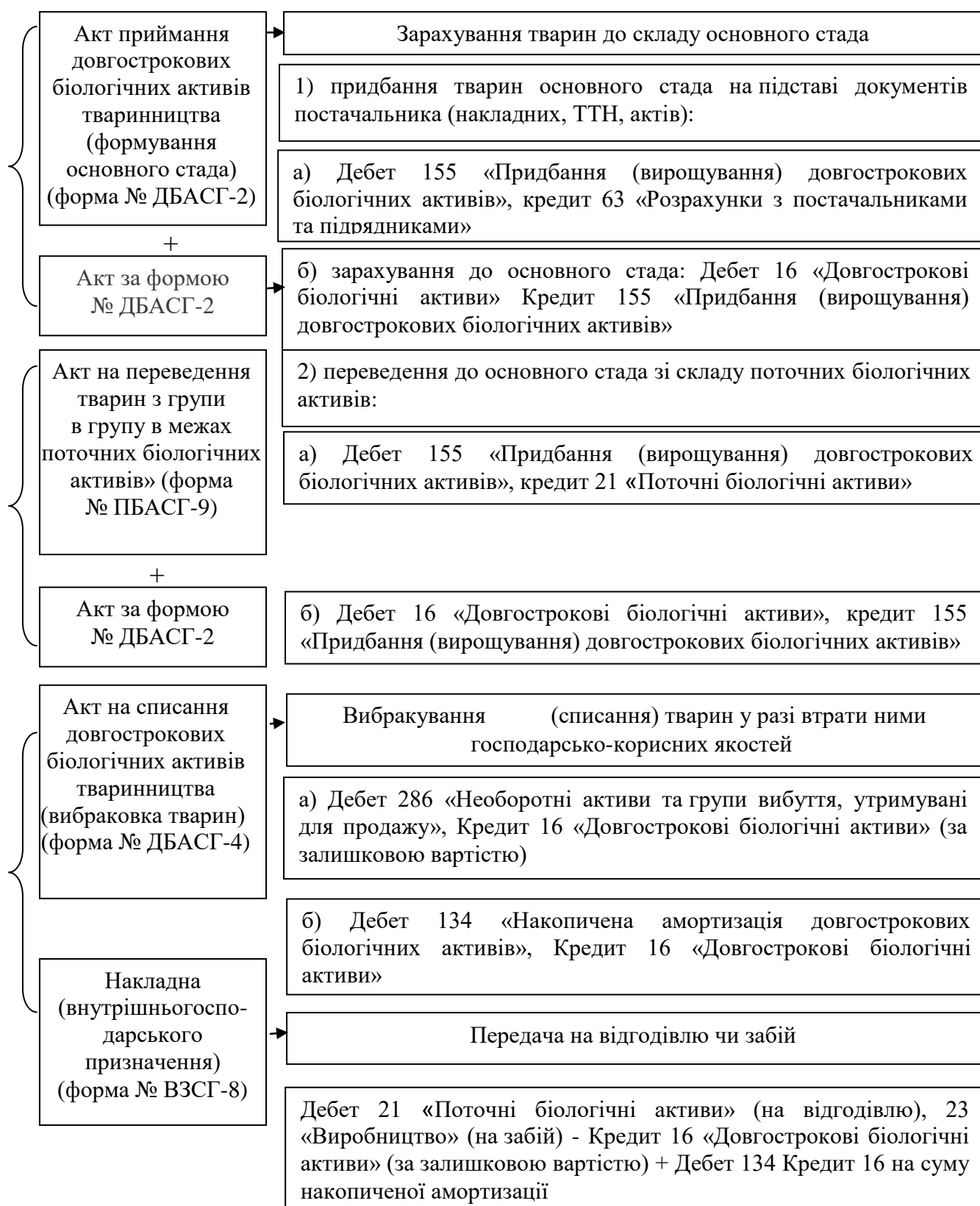


Рис. 2.2. Документування операцій з обліку довгострокових біологічних активів*

Примітка: * - сформовано автором на основі чинної практики

Критична оцінка складу первинних документів з обліку довгострокових біологічних активів дає змогу зауважити, що відповідно до інформаційності вони містять вичерпні дані, що характеризують ці об'єкти обліку. Однак можливим варіантом удосконалення було б використання комплексних документів. Зокрема, «Акту приймання/передачі (списання) довгострокових біологічних активів тваринництва». Це б скоротило кількість оформлюваних документів (не 2 акти, а один) і дублювання інформації. Відповідно таким чином можна скоротити витрати часу на оформлення первинної документації. При цьому не потрібно було б суттєво змінювати форму й зміст чинного акта форми № ДБАСГ-2, а лише додати необхідні додаткові графи. Зокрема, у цю форму слід увести графи: Код синтетичного обліку: дебет, кредит; Жива фактична вага при вибутті (вибракуванні); залишкова вартість; сума нарахованого зносу; примітки (для зазначення причини вибракування (вибуття) та напряму подальшого використання; відповідальні особи (для зазначення прізвищ членів комісії та їхніх підписів).

Схожість форми й змісту деяких первинних документів, наприклад, «Акти на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів» (форма № ПБАСГ-9) з Актом приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада) (форма № ДБАСГ-2), нашою метою є на думку про можливість комплексного використання удосконаленої та уніфікованої форми. В ній слід лише передбачити графу, у якій можна було б вказувати у зашифрованій цифровій системі групу тварин. В умовах комп'ютеризації застосування такого шифру дозволить швидко проводити операцію за всіма іншими документами, які використовуються для обліку.

Попри те, що чинна система первинного документування загалом належним чином відображає рух біологічних активів і забезпечує їхній контроль, скорочення кількості оформлюваних документів дасть змогу уникнути дублювання даних і позитивно позначиться на економії робочого часу облікових працівників.

Натомість зекономлений час можна витратити на формування даних, актуальних для управління й підвищення ефективності формування біологічних активів. Мається на увазі більш активне використання методології управлінського та інших видів обліку.

Щодо документального забезпечення обліку поточних біологічних активів, то йому також притаманна значна кількість різноманітних форм, їхній детальний опис, як і опис документів з обліку довгострокових біологічних активів зроблено в Методичних рекомендаціях щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів № 73 від 21.02.2008 р. [150]

Щодо формування поточних біологічних активів і можливостей отримання інформації їхню вартість, є Акт на оприбуткування приплоду тварин (форма № ПБАСГ-3). Однак його недоліком, на наш погляд, є той факт, що у ньому натуральні показники відображаються в розрізі тварин, що дали приплід (в т.ч. з розмежуванням за статтю), а вартісні показники загалом за групою. Більш доречно було б надавати таку інформацію за кожною одиницею приплоду окремо, додавши графи «ціна» та «сума». Аналогічне зауваження є щодо інформації, що подається в Нагромаджувальному акті на оприбуткування приплоду звірів (форма № ПБАСГ-7). Відсутність індивідуальних даних про вартісні показники негативно позначається на можливостях здійснювати аналіз формування біологічних активів, особливо в скотарстві.

Не вдаючись до більшої деталізації системи первинного документування біологічних активів, вважаємо за доцільне акцентувати увагу на тих документах, які містять зведені дані про поточні біологічні активи. Зокрема, Книгу обліку руху тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-12) та «Звіт про рух тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-13). У них також доцільно відображати вартісні оцінки, а не лише натуральні показники.

Загалом розглянуті шляхи удосконалення більшою мірою спрямовані на підвищення інформаційності облікових даних. Це пов'язано зі зростанням потреби в більш детальній інформації для проведення аналізу, який в умовах конкуренції відіграє важливу роль у забезпеченні підвищення ефективності виробництва. Більшою мірою існує інформаційний дефіцит у питаннях здійснення витрат на формування біологічних активів. Тому внесені пропозиції щодо уведення в первинні документи більш детальних даних у вартісній оцінці певною мірою сприятиме вирішенню названої проблеми й створить кращі вихідні умови для кращої систематизації облікових даних, зокрема в питаннях калькулювання собівартості біологічних активів і обліку витрат на їхнє формування загалом.

Для покращення контролю та управління біологічними активами на підприємстві, ми розробили два документи Звіт про стан та рух біологічних активів за видами та джерелами формування (Додаток М) і Звіт про виконання бюджету витрат на виробництво продукції тваринництва (Додаток Б), їх складання і аналіз сприятиме оперативному надходженню необхідної інформації про рух біологічних активів внутрішнім користувачам для прийняття ними ефективних управлінських рішень.

В подальшому поглиблення дослідження в напрямі використання інноваційних підходів щодо обліку витрат за статтями калькуляції та елементами матиме достатню комплексність й уможливить вирішення багатьох проблем, спрямованих на підвищення ефективності формування біологічних активів, а також виробничої діяльності сільськогосподарських підприємств загалом.

2.2. Особливості обліку витрат за калькуляційними статтями

Визначення економічної інформації впливає з того масиву даних, що має відношення до економічної частини господарської діяльності. Такі дані відображають причинно-наслідковий зв'язок між керуючою системою і системою, що підлягає керуванню. Економічна інформація в частині тих вихідних даних, що необхідні для прийняття управлінських рішень, є найбільш затребуваною. Вона широко використовується на етапах розробки і ухвалення управлінських рішень.

Базовою ознакою інформаційного суспільства є той вплив, що здійснює інформація. Його вагомість характеризує діяльність підприємства в часі, щоб воно мало змогу приймати ефективні управлінські рішення.

А оскільки у зменшенні витрат виробництва, що мають вплив на загальний рівень цін, зацікавлені й споживачі, достовірність облікової інформації та внутрішнього контролю витрат з метою їх оптимізації є дотичною до інтересів суспільства загалом.

Сучасні умови господарювання є визначальними для створення методологічних основ калькулювання. Вони зумовлюють необхідності пошуку прихованих резервів, що в майбутньому нададуть конкурентні переваги та будуть мати вплив на зниження й оптимізацію витрат. [59].

Проте, за словами проф. Ф.Ф. Бутинця, на сьогодні важливість питань обліку і контролю витрат, що несуть за собою поклик зменшення собівартості продукції, обділені в увазі управлінського підрозділу. Вчений підтримує позицію того, що насамперед, забезпечити рентабельність діяльності підприємства прагнуть за рахунок високих цін реалізації, а не за рахунок економії витрат виробничих ресурсів, що є ненадійним способом вирішення проблем виживання підприємства [30].

Вважається, що процес обліку витрат на виробництво є необхідною умовою реалізації процесу формування собівартості продукції.

Другий процес організовується в розрізі об'єктів калькулювання, тобто номенклатури продукції, що випускається. Основними методологічними проблемами тут може бути вибір об'єкта калькулювання, методу обліку витрат, способу оцінки незавершеного виробництва чи готової продукції.

Пріоритетними завданнями обліку виробничих витрат сільськогосподарської продукції згідно статей витрат є [63]:

- інформаційне забезпечення керівництва підприємства задля прийняття раціональних управлінських рішень;
- спостереження й контроль за рівнем витрат, який фактично досягнутий порівняно з їх нормативами й планом для визначенням відхилень і розробки економічної стратегії;
- достовірний облік виготовлення продукції за її видами з урахуванням рівня якості;
- розрахунок собівартості виробленої продукції для здійснення оцінки готової продукції та визначення фінансових результатів суб'єкта господарювання;
- оцінка економічних результатів виробничої діяльності окремих структурних підрозділів підприємства;
- систематизація інформації управлінського обліку господарської діяльності для прийняття раціональних довгострокових рішень.

Незалежно від галузевої приналежності й серійності виробництва, процес обліку витрат і формування собівартості продукції у підприємствах складається в основному з таких етапів:

- збір, групування і деталізація первинних витрат на виробництво в процесі виробничої діяльності в розрізі калькуляційних статей, прив'язка (розподіл) прямих витрат до об'єктів обліку витрат і калькулювання;

- локалізація даних про понесені витрати за видами діяльності, виробництвами, структурними підрозділами, місцями виникнення витрат, центрами відповідальності, продуктами, роботами тощо;
- розподіл загальних витрат підприємства між виробничими підрозділами;
- оцінка відходів, отриманих у процесі виробництва, і побічної продукції;
- визначення собівартості остаточного браку;
- розподіл виробничих витрат обслуговуючих (допоміжних) виробництв між незакінченою і готовою продукцією (виконаними роботами і послугами) і перерозподіл витрат за виробничими підрозділами – споживачам продукції, робіт та послуг обслуговуючих виробництв;
- розподіл загальновиробничих витрат за видами продукції шляхом їхнього включення до складу її виробничої собівартості в розрізі кожного виробничого підрозділу;
 - формування виробничої собівартості;
 - виявлення й оцінка незавершеного виробництва;
 - розмежування витрат між готовою продукцією і незавершеним виробництвом;
 - обчислення собівартості всього обсягу товарної продукції, окремих видів продукції та одиниці продукції;
 - розподіл за видами продукції адміністративних і збутових витрат формування повної собівартості продукції [37].

В умовах ринкової економіки перелік і склад статей калькулювання для виробничої собівартості продукції встановлюється підприємством та закріплюється у його обліковій політиці.

Для калькулювання собівартості продукції можливе застосування таких статей: сировина та основні матеріали; до підприємств з переробки молока до сировини належить натуральне молоко, вершки, кисломолочний сир, сметана тощо, а до основних матеріалів – цукор, родзинки, цукати, сіль, ванілін, какао, масло рослинне, борошно дієтичне та інші сировинні продукти.

Під час обліку сировини у виробництві за базовою жирністю підприємства застосовують норми витрат молока. Такі норми містять додатково дозволені втрати що виникають у виробничому процесі.

Норми виробничих витрат чи додатково встановлені втрати молочної сировини можуть відображатися за стадіями технологічного процесу. При цьому додаткові норми списання сировини є раціонально визначеними, оскільки не передбачають врахування тих операцій, що є виконаними, тому при формуванні такого денного документу, як рапорт випуску готової продукції, виконуються встановлені вимоги. Їх зобов'язані дотримуватися виробничі майстри при встановлених нормах витрат. [108].

Попередільна основа є визначальною при обліку матеріальних витрат. Вона враховує здійснені матеріальні витрати кожним виробничим цехом. Це є дозвіл відобразити оперативний контроль за здійсненими витратами. Якщо брати до уваги переділи, то облік витрат у встановлених ними межах ведеться лише за видами продукції. Зрозуміло, що така організація бухгалтерського обліку витрат дає змогу контролювати витрати виробництва кожного виду продукції конкретним підрозділом впливати на точність та доцільність включення виробничих витрат до собівартості продукції на молокопереробних підприємствах.

Щодо вартості сировини, що передається у виробництво, або сировини, що купляється у постачальників, то вона визначається молокопереробними підприємствами на основі договірних ринкових цін.

Такі ціни на молоко встановлюються відповідно до категорії сорту, а також інших якісних показників.

Сюди додаються транспортно-заготівельні витрати.

– *Поворотні відходи (віднімаються).*

Утворення поворотних і безповоротних відходів є невід'ємною частиною процесу виробництва. Водночас такі відходи поділяються на: небезпечні та безпечні.

Зворотні відходи розглядаються як залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших видів матеріальних ресурсів. Такі ресурси утворюються у виробничому чи процесі надання послуг. Ті ресурси, що зовсім не використовуються за потребою або такі, що в якійсь частині втратили властивості початкового ресурсу, у зв'язку з чим стали використовуватися з додатковими витратами, також вважаються зворотними.

Відповідно безповоротні відходи виробництва трактуються як відходи, що не можуть бути використані. Вони не можуть мати подальше застосування на підприємстві.

Їхня реалізація на сторону при такому стані техніки є неприйнятною. У поворотних відходів є перевага щодо їх подальшої оцінки, тому що безповоротні відходи вважаються недопустимими навіть до оцінки.

Небезпечними вважаються відходи, що мають такі фізіологічні, хімічні, біологічні чи інші небезпечні властивості, які створюють або можуть створити небезпеку для навколишнього природного середовища і здоров'я людини та які потребують спеціальних методів і засобів поводження з ними.

В процесі формування собівартості відображається вартість поворотних відходів, що виключаються з витрат на сировину. Згаданими поворотними відходами у виробництві є залишки сировини, які утворилися у процесі перетворення вихідної сировини на готову продукцію, змінили при цьому свій хімічний склад і втратили повністю або частково споживчі

властивості вихідної сировини або ті, які використовуються не за прямим призначенням.

Задля організації виробничо-господарської діяльності сільськогосподарського підприємства пріоритетну роль відіграє планування та облік витрат у натуральних показниках (кількість, маса, об'єм та ін.). Проте задля оцінки результатів такого функціонування визначальною є вартісна оцінка витрат, оскільки вона надає можливість виразити у грошових вимірниках вироблену продукцію та надані послуги [145].

Поряд з цим, що економічний зміст витрат виражається через створення сукупного продукту, вартість якого містить вартість спожитих засобів виробництва, які проамортизовані, і знову створеної вартості [136].

Тобто витрати на виробництво сільськогосподарської продукції можна вважати одночасно об'єктами управління та управлінського обліку. Директор підприємства має забезпечити створення потрібних умов для правильного ведення бухгалтерського обліку, контролювати виконання всіма підрозділами та працівниками бухгалтерського обліку вимог дотримання порядку оформлення та подання первинної документації.

Важливим завданням обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції є повне, своєчасне, вірогідне відображення фактичного обсягу витрат і контроль за використанням усіх видів ресурсів виробництва, а також обсягу виготовленої продукції в натуральних і грошових показниках.

Управління витратами згідно своєї суті є управлінням усією господарською діяльністю суб'єкта господарювання, оскільки містить всі сторони виробничих процесів підприємства [102].

Витрати на виробництво сільськогосподарської продукції в плануванні й обліку групують за статтями калькуляції, які підприємство визначає самостійно й затверджує наказом про облікову політику по підприємству [51].

Витрати в сільському господарстві обліковують за такими статтями:

- на оплату праці;
- інші витрати;
- витрати на організацію виробництва й управління.

Наукові дослідження прикладних аспектів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на сільськогосподарських підприємствах вказує на те, що в обліковій системі підприємства створюється інформація про витрати виробництва за видами сільськогосподарської продукції [7].

Синтетичний облік виробничих витрат й виходу продукції на сільськогосподарському підприємстві здійснюють на рахунку 23 «Виробництво», до якого ще ведуть субрахунки 231 «Рослинництво» та 232 «Тваринництво». За економічною суттю такі рахунки належать до групи рахунків процесів виробництва, за призначенням і структурою – до групи калькуляційних, операційних рахунків.

Субрахунок 231 активний на початок року, активно-пасивний впродовж року. За дебетом рахунка 23 «Виробництво» через субрахунки за об'єктами обліку витрат містяться прямі матеріальні витрати, трудові й інші прямі витрати, а також накладні витрати виробництва та втрати від браку; за кредитом відображають надходження продукції, виконані роботи та послуги [16].

Згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» на цьому рахунку аграрні підприємства обліковують продукцію за її справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу [62].

Первісне визнання сільськогосподарської продукції показують у тому звітному періоді, у якому її відокремлено від біологічного активу. Після первісного визнання аграрну продукцію оцінюють і відображають відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» [4].

Під час формування витрат виробництва у сільськогосподарських підприємствах здійснюється як кількісний вплив елементів у натуральному вимірі, так і ціновий вплив [147].

Організація синтетичного обліку виробничих витрат сільськогосподарської продукції має забезпечити: відповідний розподіл витрат за об'єктами обліку й об'єктами калькуляції, відображення всіх здійснених операцій щодо витрат, розрахунок собівартості продукції, своєчасне отримання достовірної інформації для потреб управління.

На організацію аналітичного обліку витрат здійснюють вплив різні чинники, з яких основними є [128]:

- особливості організації й технології, тип виробництва,;
- номенклатура та асортимент продукції;
- структура управління суб'єкта господарювання;
- організація обліку за центрами відповідальності, місцями й центрами витрат,;
- методи обліку витрат і калькуляції собівартості;
- рівень автоматизації робіт бухгалтерського обліку.

Для обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції необхідно вести наступну документацію

Звіт № 5.5 с.-г. про витрати та вихід продукції основного виробництва; промислових, допоміжних виробництв, витрат на утримання та експлуатацію машин та обладнання (рахунок 23 «Виробництво») та інших виробництв;

– Звіт № 5.6 с.-г. про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв; загальновиробничих витрат;

– Звіт № 5.7 с.-г. про загальновиробничі витрати; адміністративні витрати;

– Звіт № 5.8 с.-г. про адміністративні витрати; витрат на збут

– Звіт № 5.9 с.-г. про витрати на збут.

Звіти складають за місяць і з наростаючим підсумком з початку року через розріз об'єктів аналітичного обліку згідно визначених статей витрат [176].

Показники звітів № 5.5 с.-г., 5.6 с.-г. за кредитом аналітичних рахунків відображають у Зведеній відомості № 5.10 с.-г. до Журналу-ордеру № 5 В с.-г. у межах галузей виробництва і структурних підрозділів. Підсумки Зведеної відомості № 5.10 с.-г. з детальним визначенням сум згідно синтетичних рахунків (субрахунків) відображають у Журналі-ордері № 5 В с.-г. Облік витрат виробництва здійснюють за нормами П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати» та П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Під час здійснення управлінського обліку на підприємствах України варто застосовувати інтегровану систему рахунків управлінського обліку, адже саме на ній базується План рахунків та фінансова звітність. Таким чином, облік прямих витрат здійснюють на рахунку 23 «Виробництво», непрямих – на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», які періодично списують на рахунок «Виробництво» і здійснюють розподіл за об'єктами обліку витрат [1, 6].

Під час первісного визнання сільськогосподарської продукції її оцінюють за справедливою вартістю й показник суми оцінки записують у Д-т 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» К-т 231 «Рослинництво». Таким чином, по кредиту рахунку 231 відображають справедливу вартість активів, тобто вартість за якою їх відображають у балансі. На момент первісного визнання продукції на рахунку 231 існує різниця між дебетом і кредитом.

Можливими є визначення двох варіантів [22, 44]:

1) К-т 231 > Д-т 231 – у такому варіанті визнають дохід від первісного визнання на суму різниці й записують у Д-т 231 «Рослинництво» К-т 710 «Дохід від первісного визнання активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;

2) К-т 231 < Д-т 231 – у цьому варіанті формуються витрати від первісного визнання, які є іншими витратами операційної діяльності. Записують у Д-т 940 «Витрати від первісного визнання активів, які обліковуються за справедливою вартістю» К-т 231 «Рослинництво».

Дохід від первісного визнання списують на фінансові результати наступною бухгалтерською проводкою Д-т 710 К-т 791, витрати від первісного визнання списують на фінансові результати таким бухгалтерським записом – Д-т 791 К-т 940.

Огляд основних еволюційних аспектів розвитку фіскального регулювання дозволив нам виділити основні умови його виникнення, доповнивши та підтвердивши дослідження українських вчених економістів: а) поява держави як інституту, а також наявність та постійний ріст потреб людей, задоволення яких потребує активної участі держави в розподілі національного продукту з використання фіскальних важелів; б) розвиток економічних процесів, як, наприклад, способу господарських відносин: від одноосібного дрібного господарства до ринку, ефективність якого є нестабільною.

Підприємства молочної галузі виробляють багато видів продукції. Зокрема, при виготовленні масла, сиру чи вершків отримуються поворотні відходи. До них можна віднести знежирене молоко, молочну сироватку. Поворотні відходи зменшують вартість сировини, оскільки їх споживання всередині суб'єкта господарювання здійснюється лише за розрахунковими цінами підприємств.

Якщо у процесі виробництва здійснюють зачистку і обрізання сиру при умові, що в майбутньому це стане кормом для сільськогосподарських тварин, це вважається відходами. Їх вартість визначатиметься множенням вартості одиниці відходу на ту кількість, що отримують при виготовленні одиниці готового продукту.

Трактування безповоротних відходів полягає у неможливості їх використання при такому стані техніки: чад, випаровування, усихання тощо. Відповідно до обраної підприємством технології деякі матеріальні ресурси передаються в інші цехи як вхідний матеріал. Такі матеріальні ресурси не мають відношення до поворотних відходів.

Знижена ціна для оцінки поворотних відходів застосовується у випадку, якщо відходи можуть бути використані для основного виробництва, але з додатковими витратами (наприклад, вихід готової продукції є зниженим).

– Купівельні вироби, напівфабрикати і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;

На виробництво готової продукції, подекуди витрачаються і купівельні вироби чи напівфабрикати. Такі вироби можуть бути отримані від інших підприємств, наприклад, сир для подальшого дозрівання, чи отриманий постачальником сир, що в майбутньому стане основою виробництва сирково-сирних виробів.

Сторонні організації можуть надавати й інші види послуг, при цьому до статті калькулювання купівельні вироби, напівфабрикати включатимуться і витрати на оплату послуг виробничого характеру. Наприклад, це може бути виконання окремих операцій з виготовлення продукції чи початкової обробки сировини:

– Транспортно-заготівельні витрати;

– допоміжні матеріали на технологічні цілі; тара та пакувальні матеріали.

Компоненти, що необхідні як при виготовленні продукції для її нормального функціонування, так і для здійснення запакування можуть включатися до статті калькулювання «Допоміжні матеріали». Такі витрати не є складовою частиною продукції. До них відносяться матеріали (міткаль, марля, фланель чи бязь фільтрувальна, ватяні фільтри тощо), хімікати

виробничі, інвентар, ферменти, дезінфікуючі та миючі засоби, пакувальні матеріали, тара одноразового використання.

Стаття «Загальновиробничі витрати» містить пункт щодо витрат на утримання й експлуатацію обладнання. Сюди ж буде відноситися і вартість таких допоміжних матеріалів, як мастила.

Тара, в тому числі дерев'яна (діжки, ящики, барабани), картонна і картонно-гофрована (ящики, коробки), в яку запаковують масло тваринне, сири, молочні консерви у розмірі 100% вартості цієї тари включається в собівартість готової продукції, а також у тому випадку, якщо у оптову ціну на готову продукцію вартість тари включена за розміром 60% за дерев'яною тарою чи 50% за картонною. Розподіл витрат на собівартість виготовленої продукції за тарою має деякі особливості у порівнянні з розподілом витрат за іншими статтями.

На підприємстві існують продукти, які пакують в тару через деякий час після їх виготовлення, таким чином виготовлення продукту завершено, але формування заводської собівартості не є завершеним, тому на підприємствах прийнято попередньо нараховувати на собівартість продукту витрати тари в розрахунковому порядку. Звідси слідує, що незалежно від того, запакований продукт чи не запакований, при визначенні його собівартості витрати на тару обов'язково мають бути враховані, хоча би у орієнтовних розмірах.

Так, витрати за тарою включають безпосередньо в собівартість тільки тих продуктів, які підлягають упаковці в цю тару. В тих випадках, коли не вся випущена продукція реалізується в тому ж періоді (місяці, кварталі), для визначення повної собівартості випуску продукції складається розрахунок сум витрат упаковки і транспортування продукції, які відносяться на виготовлену продукцію. Такий розрахунок проводиться, зважаючи на обсяги товарного випуску чи фактичного рівня витрат на збут за звітний період за відвантаженою частиною продукції.

Відповідно вартість дерев'яних діжок та металевих фляг, у яких підприємства молочною галузі відвантажують молоко та інші молочні продукти, на собівартість продукції не відносяться, проте витрати на знос такої тари включаються в транспортно-заготівельні витрати.

Так само і вартість заставної тари (фляги, діжки, ящики, пляшки), в яких покупцям відпускають молоко, вершки та молочнокислі продукти, на собівартість продукції не відноситься.

Згадуючи про вартість розбитої (у виробничому процесі) скляної тари в межах нормативу, зокрема непридатної для виробництва (з тріщинами, надщербками чи іншими дефектами), її відображають у статті «Допоміжні матеріали на технологічні цілі» за вирахуванням сум, отриманих від здачі скла на бій.

Також відомо, що вартість основних і допоміжних матеріалів підприємств що займаються молочною продукцією, формується виходячи з цін на їх придбання (не враховуючи податок на додану вартість) з врахуванням транспортно-заготівельних витрат і націнки постачальницьких організацій.

Існуючі витрати на матеріали і тару, що використані на окремі вироби, відносяться безпосередньо на собівартість таких виробів.

Проте витрати на допоміжні матеріали, використовувані на технологічні цілі, чи на пакувальні матеріали і тару, але віднесення яких безпосередньо на собівартість окремих видів продукції є ускладненим, включаються в собівартість окремих виробів, в гривнях на тонну готової продукції, з врахуванням кількості фактично виробленої в цьому цеху продукції кожного виду.

Собівартість розбитої скляної тари, що виявилась непридатною для виробничих потреб (з тріщинами, надщербками чи іншими дефектами), списується за нормами на собівартість продукції, а бій склотари понад норму відшкодовується за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні

підприємств, та списується за фактичними даними лише за наявності належно оформлених документів про здачу битого скла організаціям [156].

– Паливо і енергія на технологічні цілі.

Під таким видом статті калькулювання розуміються витрати на паливо, гарячу і холодну воду, пару, стисле повітря і холод, що безпосередньо витрачаються в процесі виробництва продукції. Тут у вказану статтю можуть включатися і витрати тої енергії, що вироблена підприємством самостійно. Аналогічно до тої, що отримана підприємством зі сторони.

Витрати на паливо власних заготовок та енергію, вироблену енерготехнічними цехами підприємств, включаються в собівартість продукції цих підприємств за собівартістю їх виготовлення, а розподіл витрат за паливом і енергією між окремими видами продукції проводиться виходячи з норм, затверджених на підприємстві, або пропорційно сировині (молоку базисної жирності та ін.), як передбачено в обліковій політиці підприємства.

– Витрати на оплату праці виробничих робітників; витрати з оплати праці виробничих робітників понад тариф.

У цю статтю включається заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Витрати на оплату праці робітників за основними цехами виробництва прямо включаються в собівартість окремих видів продукції відповідно до трудомісткості виробництва і розцінок (тарифних ставок), що діють, і розрядності робіт за видами продукції всередині цеху може розподілятися пропорційно вартості сировини (молоко базисної жирності і ін.) відповідно до облікової політики підприємства.

– Соціальні відрахування;

– загальновиробничі витрати.

До складу загальновиробничих витрат включаються:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці відділу управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування відділу управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);
- амортизація (знос) основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;
- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на удосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій);
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);
- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;

– інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі та втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв); в кінці місяця згруповані загальновиробничі витрати (за статтями чи підрозділами) підлягають розподіленню пропорційно до обраної бази та включенню до вартості виготовлених виробів.

При пошуку оптимальної бази розподілу для кожної статті загальновиробничих витрат потрібно чітко дослідити її кореляційну залежність із базою розподілу. Згруповані витрати дають можливість обрати бази, що знаходяться в тісному взаємозв'язку з витратами [23].

– *Втрати від браку;*

Втрати від браку можна розглядати як додаткові витрати підприємства щодо витрат виробництва. Вони зумовлені складністю технології виробництва, неминучим господарським ризиком, багатогранним характером взаємовідносин з постачальниками товарно-матеріальних цінностей. Подальший контроль за браком за даними бухгалтерського обліку дозволяє попередити виникнення браку в майбутньому. Таким чином, управління витратами підприємства повинне бути спрямоване на створення продукції високої якості.

Брак, що є її протилежністю, може виникати на будь-якому етапі виробництва, тому створення ефективної системи управління браком має на меті сприяти зменшенню витрат від браку, поліпшенню виробничого процесу та підвищенню його ефективності.

Втрати внаслідок перевищення норм витрат на гарантійний ремонт і обслуговування виготовленої продукції від наших активів, які ми понесли можуть виникати в тому випадку, якщо підприємством резервуються кошти для забезпечення гарантійних зобов'язань. При цьому суми створеного забезпечення в установлених підприємством межах включаються до складу

витрат на збут, а на втрати від браку (дебет рахунка 24 «Брак у виробництві») списуються лише перевищення зарезервованих сум. Якщо кошти для забезпечення гарантійних зобов'язань не резервуються, то витрати підприємств, що виготовляють продукцію з гарантійним терміном служби, пов'язані з утриманням персоналу, що забезпечує нормальну експлуатацію виробів у споживачів у межах встановленого гарантійного терміну (інструктаж і обслуговування споживачів, налагодження), включаються у повному обсязі до складу витрат на збут.

На промислових підприємствах браком у виробництві є продукція і напівфабрикати, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані лише після виправлення.

Залежно від характеру дефектів, встановлених при технічному прийманні, брак поділяється на виправний і невиправний (остаточний).

Розглядаючи виправний брак, ним є продукція та напівфабрикати, які після виправлення можуть бути використані за прямим призначенням і виправлення яких технічно можливо чи економічно доцільно.

На прикладі молочної галузі ми побачимо, що на молокопереробних підприємствах до виправного браку відноситься нестандартна продукція (сир, вершки, сметана та ін.), доведена шляхом Так це вже не брак, а продукція не першого, а іншого сорту доробки до встановлених стандартів і технічних умов та реалізована після цього як стандартна.

Відповідно невиправним браком є готова продукція і напівфабрикати, які не можуть бути використані за прямим призначенням та виправлення яких технічно неможливе чи економічно недоцільно.

Вони можуть бути використані лише як повторна сировина для переробки на інші види продукції або реалізовані за ціною можливого використання.

Коли брак являється невиправним, його вартість віднімається від суми витрат виробництва. Аналітичні рахунки до рахунка 24 «Брак у виробництві» у розрізі виправного та невиправного браку необхідні для забезпечення контролю за витратами та встановлення відповідальності за допущений брак у виробництві.

Значною мірою обліковий процес залежить від обраної підприємством облікової політики, що зумовлена інтересами різних користувачів облікової інформації. Положення про облікову політику підприємства має містити інформацію про склад витрат та порядок формування собівартості продукції, в тому числі перелік об'єктів витрат, постійних та змінних витрат, перелік центрів відповідальності, центрів витрат, методи обліку і калькулювання, що застосовуються на підприємстві, базу розподілу загальновиробничих витрат, перелік зворотних відходів, супутньої та побічної продукції, оцінку залишків незавершеного виробництва та класи рахунків, що застосовуються для обліку витрат.

Процес бухгалтерського обліку виробничих витрат на підприємстві містить лише ті методи чи дії, що мають місце на виробничих етапах. Проф.Ф. Ф. Бутинець [29] вказує, що облік витрат виробництва при визначення собівартості продукції складається з таких послідовних етапів (рис. 2.3).

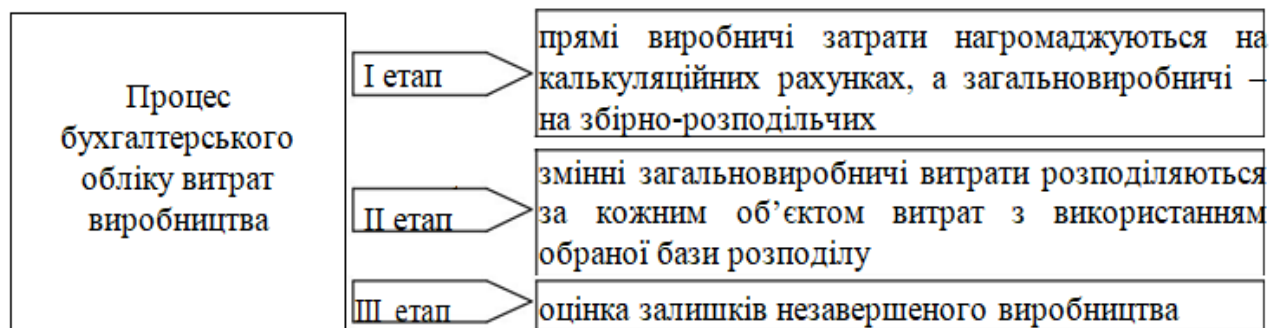


Рис. 2.3. Процес бухгалтерського обліку витрат виробництва для калькулювання

Джерело: [167]

Деталізацію цього процесу продемонстрував проф. Ю.А. Соколов [172], який виокремив для нього певні етапи бухгалтерського обліку.

Розподіл постійних загальновиробничих витрат на кожен із об'єктів обліку, що відбувається з використанням обраної бази розподілу при нормальній потужності відбувається на другому етапі представленого процесу. Оцінка залишків незавершеного виробництва здійснюється згідно з галузевим порядком калькулювання собівартості готової продукції.

Під час формування облікової політики підприємства необхідно звернути увагу на визначення об'єктів обліку і складу витрат (рис. 2.4).

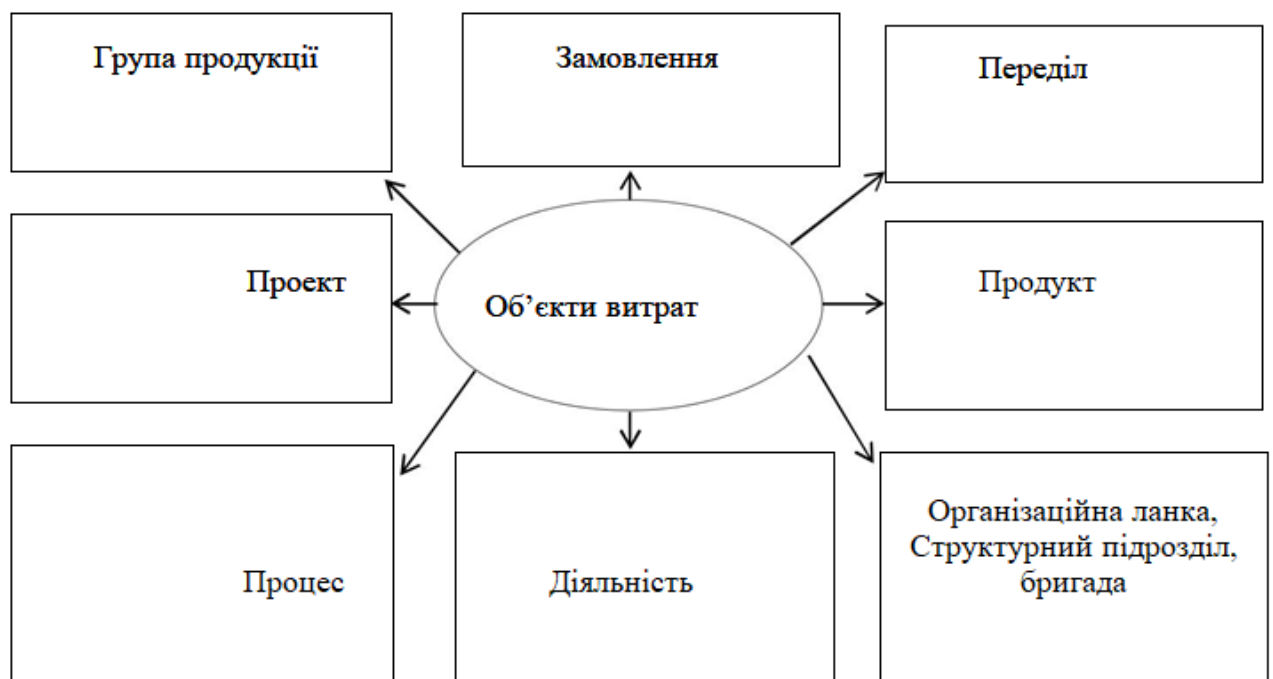


Рис. 2.4. Об'єкти бухгалтерського обліку витрат

Джерело: складено автором.

Базою для правильного визначення об'єктів витрат виступають рекомендації галузі. Ю. В. Сіра [167] вважає, що групування об'єктів витрат за виконуваними функціями є доцільним, тому об'єктами обліку є види використання ресурсів, їх зміни, створення готового продукту.

Доцільним буде вважатися виокремлення процесу «Проведення санітарно-технічних заходів» у частині об'єкта обліку витрат. Це може підтвердити знання про вартість підтримки відповідних норм при прибиранні цехів. Зміни часової вартості притаманні й процесам дезінфекції обладнання чи перевірки чистоти.

Ефективна організація бухгалтерського обліку витрат і калькулювання враховується особливостями діяльності сільськогосподарських підприємств України.

У процесі виробництва молочної продукції може виникати ситуація, коли готова продукція чи залишки з неї є напівфабрикатом щодо інших видів молочної продукції (наприклад, частина знежиреного молока, що отримується в результаті сепарування, може спрямовуватись на виробництво знежиреного сиру чи нормалізацію молока, жирний кисломолочний сир може використовуватися у виробництві декількох видів сирів та сирків). Бувають випадки, коли відбувається рух не тільки напівфабрикатів, але водночас і молочної сировини між цехами або її повернення зі складу до цеху (наприклад, якщо виявлено пошкодження в упаковці, молоко зі складу можуть направити до виробничого цеху на переробку).

Організація аналітичного обліку матеріальних витрат на виробництво молочної продукції має забезпечувати облік витрат в умовах попередільного виробництва.

Відповідно методика обліку на кожному з переділів виробничого процесу дасть змогу формувати аналітичну інформацію про витрати виробництва.

Зокрема, при виробництві вузькоспеціалізованого асортименту продукції на кожній стадії технології виробництва виникають залишки сировини, що не використовуються у подальшому виробництві, тобто така сировина не включається до собівартості готової продукції, однак підлягає відображенню у бухгалтерському обліку.

Так, підприємству необхідно обрати методи обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості, які б враховували залишки невикористаних матеріалів і мінімізували витрати виробництва.

В молочній промисловості жирна сировина та напівфабрикати (цільне молоко, вершки, творог (сир) відображається в первинних документах у натуральних вимірниках у перерахунку на молоко базової жирності (якісні вимірники).

Продукція, що виготовляється із знежиреного молока (знежирене молоко, пахта, сироватка та ін.), враховується лише у кількісних вимірниках. Внутрішньоцеховий рух сировини та напівфабрикатів за окремими етапами (переділами) технологічного процесу виробництва готової продукції в первинних документах зазвичай відображається у цехових журналах та внутрішніх накладних. Контроль за використанням сировини та матеріалів має на меті не лише їх зіставлення у виробництві, але й фактичний розподіл на партію чи замовлення готової продукції. Для напівфабрикатів визначаються ті норми, які контролюватимуть витрачання і будуть розраховані відповідно до жирності продукції: як щодо базової жирності молока, та щодо його знежирення у повній масі сировини.

Отже, вагомість калькулювання має за основу потребу у вартісній деталізації кінцевих результатів господарських процесів. Це досягається шляхом калькулювання. Відповідне подання калькуляцій передбачає точність для аналізу та доцільність для організації обліку.

Калькулювання продукції включає у себе ту історичну складову, яка виокремлює потребу регламентації для витрат. Облікове оцінювання виробничих витрат має на меті не тільки калькулювання собівартості молочної продукції, а й визначення планових показників діяльності. Така проблема у розвитку вітчизняної науки обліку має досліджуватись шляхом визначення позитивних тенденцій у промисловому дозріванні країни та її законодавчої бази.

Оцінка існуючого взаємозв'язку, що може виникати між калькулюванням продукції і обліком витрат свідчить про такий фактор ефективно організації обліку, як відповідність цілям калькулювання.

2.3. Організація формування собівартості біологічних активів тваринництва

Організація бухгалтерського обліку — це сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку та підвищення рівня її організованості, а її функціональне спрямування сприяє забезпеченню інформаційних потреб користувачів облікової інформації, формуванню матеріально-інформаційного забезпечення облікового процесу та наданню правильної інформації про собівартість продукції біологічних активів тваринництва. Організацію бухгалтерського обліку можна визначити також як науково-обґрунтовану сукупність умов, за яких найбільш економно і раціонально здійснюється процес обліку, контролю й аналізу виконання планів підприємства в певній галузі.

Вона базується на практичному застосуванні методів обліку в умовах конкретного підприємства, документуванні господарських операцій, подвійному їх записі, веденні рахунків поточного обліку, оцінці та калькуляції собівартості продукції, складанні звітності та забезпеченні оперативності аналізу.

Методи організації бухгалтерського обліку і економічного аналізу проявляються через застосування таких технічних прийомів, як моделювання, проектування, анкетування, оцінка, спостереження, інвентаризація та ін. [127].

Основним показником ефективності організації облікового процесу є собівартість продукції, в якому віддзеркалюється раціональність організації виробничого процесу, а його величина зумовлює конкурентоспроможність

продукції та має значний вплив на фінансові результати діяльності сільськогосподарського підприємства.

Економічна категорія «собівартість» уперше з'явилася в працях А. П. Рудановського ще 1912 р. До показника собівартість, що обчислювався за фактичними витратами, відносили історичні витрати. До цього періоду науковцями використовувалась термінологія «своя вартість», «власна вартість», «дійсна вартість» тощо.

У бухгалтерському обліку 30-х рр. можна виділити три періоди формування собівартості, що послідовно змінювали один одного [156]. Спочатку вона використовувалася статистикою та безпосередньо була не пов'язана з даними бухгалтерського обліку. Згодом з 1934 р. її стали вводити в дані бухгалтерських реєстрів, при цьому статистичні представлення давали змогу списувати готову продукцію за собівартістю минулого і звітного періоду, а вже з 1938 р. впроваджувалося обов'язкове обчислення бухгалтерської собівартості.

Поява в практиці терміну «нормативна собівартість» і похідного від нього «нормативний облік» призвела до з'ясування співвідношень між плановою і фактичною собівартістю. Найбільш авторитетними з цього приводу були праці М. Х. Жебрака, що розробив пропозиції щодо визначення собівартості в умовах застосування нормативного методу. Він запропонував розділити витрати на три групи: планові витрати на виробництво, відхилення від планових норм і зміни затверджених норм і розцінок.

Сьогодні на практиці бухгалтерами сільськогосподарських підприємств використовується декілька видів собівартості. Так, за економічним змістом і видами витрат, що включаються у собівартість продукції тваринництва, розрізняють виробничу і повну собівартість. Виробнича собівартість формується з витрат, що пов'язані з виробництвом і доробкою продукції тваринництва, її транспортуванням до місця зберігання (наприклад, заготівля зеленої маси на корм тваринам).

Повна собівартість включає в себе виробничу собівартість та витрати підприємства, що були понесені у зв'язку з її реалізацією.

Залежно від поставленої мети і термінів визначення собівартості продукції тваринництва розрізняють планову й фактичну собівартість. Планова собівартість визначається до початку планового періоду та має велике значення у здійсненні економії та організації контролю за виділеними коштами у виробничих підрозділах тваринництва (фермах, тваринницьких комплексах) протягом планового періоду. Фактична собівартість визначається за результатами господарської діяльності в кінці звітного періоду на основі фактичних витрат тваринництва і обсягу одержаної продукції. Вона дає змогу визначити прибуток підприємства, економічну ефективність кожного виду продукції тваринництва, виявити резерви скорочення витрат.

Деякі наукові джерела також виділяють очікувану, індивідуальну та суспільну собівартість [8].

Розглядаючи питання собівартості виробленої продукції, неможливо оминати питання калькуляції — визначення собівартості одиниці товару або виробу, досліджене такими вченими, як: Р. Я. Вейцманом, Н. А. Булатовим, В. І. Стоцьким та багатьма іншими.

Р. Я. Вейцман, наприклад, наполягав на тому, що калькуляція має два розуміння: 1) обчислення в єдиному грошовому вимірнику результатів певного процесу; 2) обчислення собівартості одиниці готової продукції або одинично зробленої послуги. Але про це забули і незабаром стали говорити про облік витрат і калькуляцію собівартості готової продукції.

Н. А. Булатову належить заслуга найбільш детального обґрунтування необхідності обчислення виробничої калькуляції, що забезпечує: 1) вивчення усіх чинників, які створюють фактичну собівартість продукції; 2) систематичний контроль за виконанням планових завдань зі зниження собівартості; 3) отримання всіх необхідних даних для планування завдань за

собівартістю; 4) отримання всіх даних для встановлення відпускних цін; 5) виявлення і ліквідацію «вузьких місць» в управлінні підприємством і організації виробничого процесу.

В. І. Стоцький довів таке головне положення: калькуляція залежить від мети [32]. На його думку, число калькуляцій нескінченне, а добре поставлений облік зводиться до правильного вибору її цілей.

На думку сучасних науковців Л. К. Сука та П. Л. Сука, калькулювання — це науково обґрунтована система обчислення собівартості одиниці продукції, виконаних робіт, послуг, матеріальних цінностей та основних засобів за елементами витрат [177].

Визначення у грошовому вимірнику собівартості продукції (робіт, послуг) в сільськогосподарських підприємствах здійснюють у такій послідовності:

- розподіляють за призначенням витрати на утримання основних засобів на об'єкти планування та обліку витрат;
- обчислюють собівартість продукції (робіт, послуг) допоміжних та підсобних промислових виробництв, які надають послуги основному виробництву;
- розподіляють загальновиробничі витрати;
- визначають загальну суму виробничих витрат щодо об'єктів планування та обліку;
- обчислюють собівартість продукції рослинництва;
- розподіляють витрати на утримання кормоцехів;
- визначають собівартість продукції тваринництва;
- визначають собівартість живої маси тварин на вирощуванні та відгодівлі [114].

Крім методів обліку витрат, існують і методи калькулювання, що являють собою сукупність способів і прийомів, необхідних для розрахунку собівартості конкретного виду продукції калькулювання [112]; сукупність

прийомів розподілу витрат за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкта калькулювання [112].

У процесі свого господарювання аграрні підприємства здійснюють різні види витрат. Для забезпечення однакових методологічних принципів формування розкриття у фінансовій звітності підприємствами інформації про витрати в бухгалтерському обліку, а також дотримання однакових підходів до визначення складу витрат і віднесення їх на собівартість продукції прийнято П(с)БО 16 «Витрати» [33], за яким собівартість продукції тваринництва формується відповідно до рис. 2.5 та П(С)БО 30 «Біологічні активи» [148].

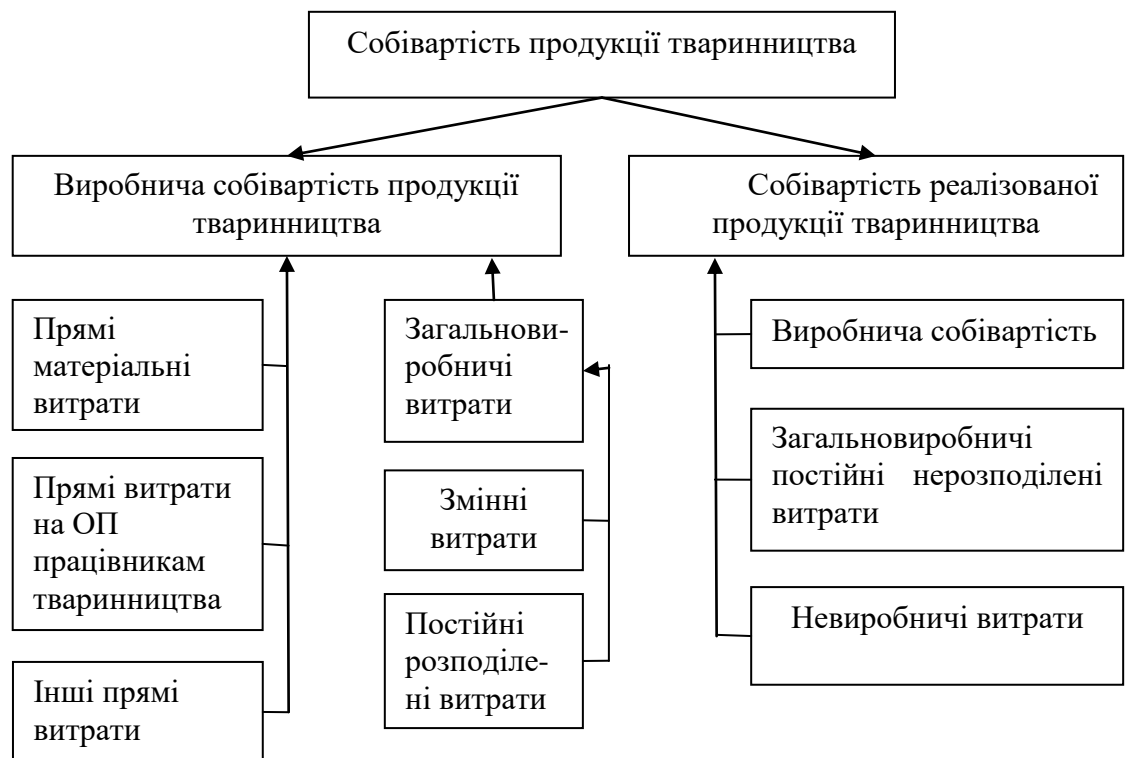


Рис. 2.5 Структура формування собівартості продукції тваринництва відповідно до П(с)БО 16 «Витрати».

Джерело : складено автором за [33].

Для відображення бухгалтерського обліку витрат на біологічні перетворення активів у тваринництві передбачена кореспонденція визначених рахунків (Додаток А) з 8 класу (спрощена система обліку

виробничих витрат), 9 класу або 8 та 9 класів одночасно (повна система обліку виробничих витрат). Спрощена система обліку витрат біологічних активів тваринництва може використовуватися в невеликих фермерських підприємствах. Відповідно до цієї методики, всі накопичені 8 класом упродовж року витрати та доходи (7 клас рахунків) списують на 79 рахунок «Фінансові результати». Застосовувати рахунки 9 класу «Витрати діяльності» радять в обліку середніх за розмірами виробництв сільськогосподарських підприємств (з використанням рахунка 232 «Виробництво продукції тваринництва»). А великі тваринницькі комплекси зобов'язані вести повну систему обліку витрат біологічних перетворень у тваринництві, що об'єднує дві попередні і дозволяє одержану інформацію про витрати використовувати для складання звітності (за елементами витрат), а згодом робити її перегрупування відповідно до центрів відповідальності, видів виробленої продукції тваринництва та об'єктів калькуляції. Розгорнута схема обліку витрат на продукцію тваринництва наведена в додатку Н.

Об'єктами калькуляції в тваринництві при цьому виступають основні види продукції. Зокрема, в скотарстві визначають собівартість молока, приплоду, приросту живої маси молодняка всіх вікових груп, дорослої худоби на відгодівлі, а також їх живої маси; у птахівництві — яєць, приросту живої маси, живої маси за відповідними віковими групами кожного виду птиці; в рибництві — собівартість мальків, цьоголіток, риби однорічного віку, товарної риби. У тваринництві для поглибленого аналізу ефективності галузі визначають також і собівартість 1 кормо-дня та 1 центнера кормових одиниць.

Незважаючи на велику різноманітність операційних витрат та об'єктів обліку, багато з них характеризуються певною економічною однорідністю. Сукупність економічно однорідних витрат називають елементом витрат [168]. В Україні, відповідно до стандарту 16 «Витрати» [155] та Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції

(робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [117] виділяють такі елементи операційних витрат:

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- матеріальні затрати;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

До складу елемента «Витрати на оплату праці» входять: заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці працівників тваринництва.

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» відносимо: відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи працівників, що мають відношення до виробництва продукції тваринництва. На сьогодні наведені пункти сплачуються єдиним внеском відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 2464-17 від 2.12.2010 р.

Елемент «Матеріальні затрати» охоплює вартість витрачених матеріалів у виробництві (окрім продукту власного виробництва); сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів. У галузі тваринництва — це корми, підстилка, ветпрепарати, паливно-мастильні матеріали та запасні частини до агрегатів, що використовуються у тваринництві, спецодяг та інше.

До складу елемента «Амортизація» входять нарахована амортизація основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів тваринництва.

Елемент «Інші операційні витрати» включає витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених вище, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, на виплату матеріальної допомоги тощо.

У країнах з розвинутою ринковою економікою (США, Німеччина, Англія) у тваринництві розрізняють лише три класи елементів виробничих витрат:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- виробничі накладні витрати (загальноорганізаційні накладні витрати) [119].

До прямих матеріальних витрат вони відносять основні матеріали, які стають частиною готової продукції, тому їх вартість можна безпосередньо без особливих змін переносити на конкретну продукцію тваринництва. Прямі витрати на оплату праці — це заробітна плата операторів машинного доїння та інших робітників, зайнятих безпосередньо у тваринництві. Виробничими накладними витратами або як їх часто називають загальновиробничими витратами вважають витрати на матеріали та комплектуючі деталі для допоміжних виробництв, непрямі витрати на оплату праці, інші непрямі витрати (утримання тваринницьких комплексів, технічне обслуговування і поточний ремонт обладнання та інструментів, податки на нерухомість, страхування тощо).

Групування витрат за економічними елементами має велике значення для аналізу операційної діяльності сільськогосподарських підприємства. Якщо розрахувати абсолютну величину кожного елемента цих витрат на їх питому вагу в загальних витратах у динаміці, простежити за їх змінами, то можна зробити досить ґрунтовні висновки про ефективність виробництва та маркетингу на всіх рівнях. Даний аналіз для досліджуваних підприємств наведено в додатках Т та У.

Таке групування не уможливить визначення цілей і завдань понесених витрат, їх доцільність, зв'язок між затратами та отриманими результатами (принцип відповідності затрат і доходів), зв'язок з об'ємом виробництва та іншими факторами, що безпосередньо впливають на собівартість продукції тваринництва.

Для обґрунтованого визначення і всебічного аналізу собівартості кожного виду продукції тваринництва всі операційні витрати групують за статтями витрат. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) кожне підприємство встановлює самостійно. Так, судження, що групування за статтями витрат є розширеною систематизацією витрат за елементами, є хибне.

Для визначення цієї та іншої необхідної інформації в управлінні виробництвом облік використовує інші класифікації, одна із них наведена на рис. 2.6.

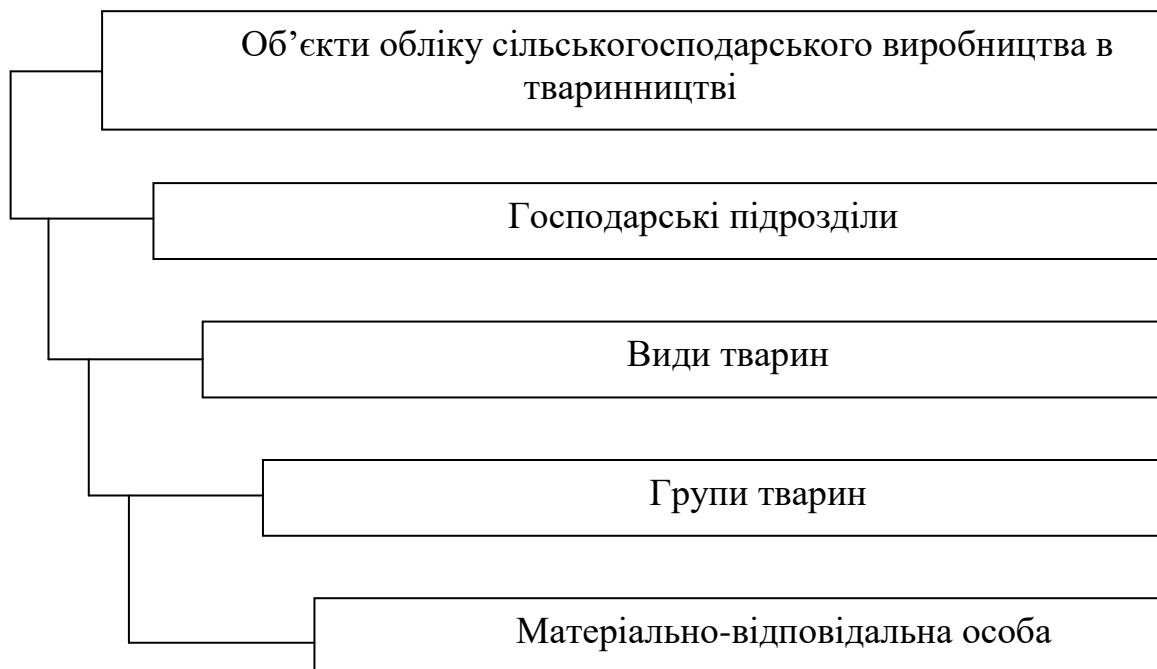


Рис 2.6 Класифікація об'єктів обліку витрат з метою організації аналітичного обліку в тваринництві.

Джерело: [128, с. 147].

Для визначення правильної номенклатури статей витрат професор В. Г. Лінник виокремлює до них такі вимоги:

- вони мають бути основними для певної галузі виробництва;
- характеризувати певний бік роботи підприємства і бути такими, які необхідно ретельно контролювати;
- бути базою розподілу інших витрат. При цьому в одну статтю потрібно включати витрати, які мають однакове цільове виробничо-технологічне призначення [90].

Доктор економічних наук, професор В. Б. Захожай [67] рекомендує в тваринництві використовувати такі статті витрат: 1) основна і додаткова заробітна плата; 2) відрахування на соціальне страхування; 3) корми; 4) підстилка; 5) транспортні витрати; 6) водопостачання; 7) електропостачання; 8) амортизація основних засобів; 9) поточний ремонт основних засобів; 10) страхові платежі; 11) інші прямі витрати; 12) загальновиробничі витрати.

Професор М. З. Пізенгольц [106] пропонує впроваджувати у тваринництві такі статті витрат: 1) основна і додаткова заробітна плата з відрахуваннями на соціальне страхування; 2) корми; 3) підстилка; 4) автотранспорт; 5) транспортні роботи тракторів; 6) водопостачання; 7) електропостачання; 8) амортизація основних засобів; 9) поточний ремонт основних засобів; 10) страхові платежі; 11) інші основні витрати; 12) загальновиробничі витрати; 13) загальногосподарські витрати.

Кандидат економічних наук П. В. Іванюта [70] виділяє такі статті витрат у тваринництві: 1) витрати на оплату праці; 2) відрахування на соціальні заходи; 3) засоби захисту тварин; 4) корми; 5) роботи та послуги; 6) витрати на утримання основних засобів; 7) інші витрати; 8) витрати на організацію виробництва й управління; 9) втрати від загибелі тварин.

На прикладі нашого сусіда у законі Російської Федерації «Про бухгалтерський облік» [134] витрати в тваринництві групуються за такими статтями калькуляції: 1) оплата праці з відрахуваннями на соціальні потреби;

2) засоби захисту тварин; 3) корми; 4) забезпечення основних засобів, у тому числі нафтопродуктами, амортизація основних засобів, ремонт основних засобів; 5) роботи і послуги; 6) організація виробництва і управління; 7) платежі по кредитах; 8) втрати від падежу тварин; 9) інші затрати.

Проаналізувавши статті та елементи витрат у галузі тваринництва, що пропонуються зарубіжними та вітчизняними вченими, а також реальну практику групування фінансових витрат згідно з законодавчими актами України, пропонуємо своє групування статей витрат галузі тваринництва, що виявилось найбільш практичним при використанні у досліджуваних підприємствах і враховує всі основні етапи розвитку біологічного активу тваринництва як фізіологічного організму, не призводячи при цьому до їх розпорошення. Надалі це уможливить більш точне використання та аналізування процесів управління витратами на виробництво продукції тваринництва (процеси життєдіяльності тварин, їх груп, бригад, ферм або ж загалом тваринницьку галузь окремого сільськогосподарського підприємства):

1. Витрати на оплату праці;
2. Відрахування на соціальні заходи;
3. Корми і підстилка;
4. Засоби захисту тварин;
5. Амортизація;
6. Послуги допоміжних виробництв (водопостачання, енергопостачання, транспортні роботи, ремонтні майстерні, жива тягова сила);
7. Загальновиробничі витрати тваринництва;
8. Інші витрати тваринництва (страхові та кредитні платежі, втрати від падежу тварин, інші витрати).

Перша стаття «Витрати на оплату праці» передбачає врахування основної і додаткової заробітної плати працівників тваринництва, зайнятих безпосередньо на обслуговуванні конкретного виду або групи тварин

(доярок, бригадирів, підзмінних робітників, включаючи робітників по обслуговуванню операційних механізмів у тваринництві). Сюди ж включається оплата праці відповідно до тарифних ставок і доплат, визначених Законом України «Про оплату праці» [156]. Якщо робітник обслуговує декілька облікових груп одночасно, оплата праці розподіляється на різні об'єкти обліку витрат пропорційно до кількості голів обслуговування або числа витрачених кормо-днів щодо кожної облікової групи. При цьому на суму нарахованої основної і додаткової оплати праці працівників тваринництва складають проводку дебет 232 «Тваринництво» і кредит 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Значну частку в структурі витрат підприємств займають відрахування на соціальні заходи, що випливають з попередньої статті. До витрат статті «Відрахування на соціальні заходи» включають відрахування на загальнообов'язкове пенсійне забезпечення, на державне соціальне страхування у випадку безробіття, тимчасову втрату працездатності, відрахування на оплату від нещасних випадків на виробництві, професійних захворювань та на інші соціальні заходи працівників, що працюють у тваринництві. При цьому в бухгалтерському обліку дебетують субрахунок 232 «Тваринництво», кредитують рахунок 65 (651, 652, 653) «Розрахунки за страхуванням». На сьогодні наведені пункти сплачуються єдиним внеском відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 2464-17 від 2.12.2010 р.

Стаття «Корми і підстилка» враховує витрати кормів як власного виробництва, так і покупних на певний вид (групу) тварин. Облік кормів ведеться загальний, оскільки витрачені корми відповідно до кожного їх найменування враховуються в журналі обліку витрат кормів.

Так, витрати на приготування кормів у кормоцехах списуються з окремого аналітичного субрахунку рахунка 232 «Тваринництво» на статтю «Корми» конкретних груп тварин або розподіляються пропорційно до

загальної маси кормів. Частку витрат на утримання кормоцехів також відносять до собівартості самих кормів. До цієї ж статті пропонуємо відносити і невеликомаштабні витрати, пов'язані з підстилкою для тварин, що враховують вартість підстилки (соломи, тирси, торфу і т. д.), витраченої на певний вид або групу тварин. Для визначення вартості кормів та підстилки по групах тварин роблять такі проводки: дебет субрахунку 232 «Тваринництво» і кредит рахунка 20 «Виробничі запаси».

До статті «Засоби захисту тварин» відносять вартість медикаментів, біопрепаратів та дезинфікуючих засобів, що застосовуються у тваринництві. На їх суму дебетують субрахунок 232 «Тваринництво» і кредитують рахунок 20 «Виробничі запаси».

Стаття «Амортизація» необхідна для обліку сум амортизаційних відрахувань на основні засоби, що використовуються у галузі тваринництва (доїльні установки, будівлі й інші основні засоби). Амортизаційні відрахування відносяться до конкретного виду або групи тварин. Якщо суму нарахованої амортизації не можна безпосередньо віднести до конкретної групи тварин, то вона розподіляється відповідно до затверджених інструкцій. Наприклад, амортизація тваринницьких будівель, обслуговуючих дві або декілька груп худоби, розподіляється пропорційно до площі, що займає кожна група. Обліковується така амортизація кореспонденцією рахунків Дт 232 «Тваринництво», Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

У статті «Послуги допоміжних виробництв» варто відображати витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, що забезпечують виробничі потреби у тваринництві, та вартість виробничих послуг, наданих сторонніми організаціями. Тобто це вартість послуг власного та залученого автомобільного, тракторного та гужового транспорту: переміщення кормів з місця їх зберігання в господарстві на ферми для згодовування худобі, виробничих запасів з центральних складів, складів виробничих підрозділів підприємства та інших місць постійного зберігання до ферм.

Витрати, що відносяться на окремі об'єкти обліку, — перевезення вантажів, вартість послуг електро-, тепло-, водо- та газопостачання визначаються відповідно до вартості електричної, теплової енергії, води, газу, одержаних від сторони організацій та вироблених на власному підприємстві. Ця стаття передбачає здійснення проводки дебет 232 «Тваринництво» та кредиту одного із рахунків 23 «Виробництво», 63 «Рзрахунки з постачальниками і підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями».

У статті «Загальновиробничі витрати тваринництва» відзеркалюють частку загальновиробничих витрат тваринництва щодо конкретного виду або групи тварин у порядку їх розподілу. До таких ми відносимо фермерські, цехові витрати, витрати на оплату праці працівників апарату управління, витрати на утримання та поточний ремонт необоротних активів загального призначення, витрати на перевезення працівників тваринництва до місця безпосередньої роботи, інші витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва окремих підрозділів галузі тваринництва. Цехові та загальновиробничі витрати тваринництва розподіляються між об'єктами обліку пропорційно до загальної суми витрат, за винятком вартості кормів, що відносяться до собівартості тільки тієї продукції, яка виробляється на цій фермі. В обліку це відображається дебетом субрахунка 232 «Тваринництво» і кредитом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати».

Стаття «Інші витрати тваринництва» охоплює витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом конкретної продукції тваринництва і не включені до однієї з вищенаведених статей, а саме: вартість спецодягу та взуття, що видаються працівникам, задіяним у догляді за худобою, птицею тощо; витрати на утримання літніх таборів, загонів, навісів та інших споруд некапітального характеру для тварин; страхові та кредитні платежі; втрати від загибелі тварин; інші витрати, що включаються у собівартість продукції тваринництва і не віднесені до попередніх статей витрат. Ці витрати потрібно безпосередньо відносити на відповідні види тварин.

Супровідними рахунками, на яких відобразатимуться витрати за цією статтею, будуть Дт 232 «Тваринництво» Кт 65 (654,655) «Розрахунки за страхування», 24 «Брак у виробництві».

Саме така організація фінансових статей витрат, на наш погляд, є оптимальною та надалі сприятиме розвитку управлінського обліку, раціональній організації калькулювання собівартості та підвищенню виробництва продукції тваринництва на сільськогосподарських підприємствах.

Формування біоенергетичної собівартості біологічних активів тваринництва зумовлене багатьма факторами. Основні з них — генетичний потенціал тварин, технологія їх утримання та об'єми виробництва продукції тваринництва. Саме ці фактори і стали вирішальними під час вибору досліджуваних підприємств та охопили всі можливі варіанти впливу на біоенергетичну собівартість продукції тваринництва. Для їх аналізу щодо кожного із них автором були створені енергетично-технологічні карти виробництва продукції тваринництва.

В основу балансу використаної енергії в галузі тваринництва (Q), як і будь-якого іншого технологічного процесу, було покладено затрати енергії, уречевлені в трудових і матеріальних ресурсах, що використовувалися в процесі виробництва продукції біологічних активів. Тому загальна формула обчислення собівартості енергетичних затрат [99] на виробництво продукції тваринництва включає:

- кількість енергії, затраченої на вирощування ремонтних тварин (Q_1);
- кількість енергії, перенесеної основними засобами виробництва, окрім основного стада (Q_2);
- кількість енергії, перенесеної оборотними засобами, окрім кормів і підстилки (Q_3);
- кількість енергії, затраченої працівниками галузі тваринництва (Q_4);
- кількість енергії, затраченої в процесі виробництва кормів (Q_5);
- кількість енергії, затраченої з підстилкою для тварин (Q_6).

$$Q = Q_1 + Q_2 + Q_3 + Q_4 + Q_5 + Q_6. \quad (2.7)$$

До елементів витрат в енергетичній собівартості біологічних активів тваринництва ми віднесли такі положення:

- 1) енергетичні витрати праці – затрати праці людей, що беруть участь у процесі виробництва продукції тваринництва;
- 2) технологічні витрати енергії – затрати енергії машин і механізмів, що використовуються у виробництві продукції тваринництва;
- 3) інші енергетичні витрати – затрати, що не ввійшли до перших двох пунктів.

Розрахунки елементів енергетичних витрат наведені в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Розрахунок елементів енергетичних витрат у дослідних підприємствах, ГДж

Підприємство	Енергетичні витрати праці	Технологічні витрати енергії	Інші витрати енергії
Виробництво молока			
ПАП «Дзвін»	857,43	742,44	1851,18
ПАП «Нічлава»	920,38	610,36	3360,30
ПП «НВАП» Ель Гаучо	62,83	84,25	88,46
ТОВ «Гефест Захід Агро»	903,22	997,74	2912,40
ПАП «Фортуна»	793,59	1153,05	2797,89
Виробництво яловичини			
ПАП «Дзвін»	584,61	700,37	3003,75
ПАП «Нічлава»	327,49	186,36	3133,55
ПП «НВАП» Ель Гаучо	185,09	81,43	885,33
ТОВ «Гефест Захід Агро»	520,17	509,74	2979,89
ПАП «Фортуна»	469,58	1055,22	3510,23
Виробництво свинини			
ПАП «Дзвін»	319,56	712,73	951,18
ПАП «Нічлава»	1132,76	787,34	12987,97
ПП «НВАП» Ель Гаучо	477,52	618,86	2002,74
ТОВ «Гефест Захід Агро»	435,98	509,53	1428,20
ПАП «Фортуна»	81,99	482,47	75,14

До статей енергетичних витрат у галузі тваринництва, на нашу думку, варто віднести такі:

- 1) енергетичні витрати, перенесені приміщеннями і спорудами;
- 2) енергетичні витрати, перенесені машинами і обладнанням;
- 3) витрати енергії паливо-мастильних матеріалів;
- 4) витрати електроенергії;
- 5) енергетичні витрати інших оборотних засобів;
- 6) енергетичні витрати, здійснені у ході вирощування ремонтного стада;
- 7) витрати енергії, зосереджені в кормах, у тому числі й затрачені на їх виробництво;
- 8) витрати енергії працівників галузі тваринництва;
- 9) витрати обмінної енергії біологічних активів;
- 10) інші енергетичні витрати.

Розрахунок статей біоенергетичних витрат у розрізі галузей тваринництва на досліджуваних підприємствах наведений в додатках П,Р,С. Він дав нам змогу визначити і собівартість 1 ГДж біоенергетичних витрат при різних технологіях виробництва продукції тваринництва (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Собівартість 1ГДж біоенергетичних витрат при різних технологіях
виробництва продукції тваринництва, грн**

П/п	Підприємство	Молочна продукція	М'ясо ВРХ	Свині
1	ТОВ «Гефест Захід Агро»	31,49	10,13	12,08
2	ПАП «Дзвін»	36,87	9,56	11,95
3	ПАП «Фортуна»	38,25	19,09	14,04
4	ПАП «Нічлава»	24,57	19,98	10,30
5	ПП «НВАП» Ель Гаучо	13,30	10,27	15,93

Їх аналіз довів, що значну частку витрат у енергетичній собівартості продукції тваринництва займають саме природні затрати енергії біологічних активів, що не контролюються і не обліковуються на сьогодні.

Висновки до розділу 2

Аналіз проведених досліджень уможливив такі висновки:

1. На сьогодні в бухгалтерському обліку біологічних активів і продукції тваринництва найчастіше використовують такі методи обліку затрат, як: стандарт-кост, директ-кост, нормативний метод, облік за центрами відповідальності, функціонально-вартісний аналіз. Проте всі ці методи використовують грошову оцінку, яка не забезпечує повного уявлення про процес виробництва продукції тваринництва.

Більш всеохоплюючим є біоенергетичний метод обліку затрат, в якому розподіл сукупної енергії сільськогосподарськими тваринами здійснюється за таким принципом: одна частина енергії витрачається на підтримання життя, інша — на синтез продукції (молоко, м'ясо, жир та ін.).

2. Всупереч чинному законодавству та П(с)БО 30 «Біологічні активи» на сьогодні найбільш достовірним та зручним методом оцінки біологічних активів тваринництва для бухгалтерів сільськогосподарських підприємств відповідно до проведених досліджень (100%), є оцінка за собівартістю (первісною вартістю).

Не менш важливою, на наш погляд, в управлінському обліку є застосування і біоенергетичної оцінки, що надає обліку абсолютної порівнянності при різних технологіях виробництва, також показує пропорції між отриманими і затраченими енергетичними ресурсами та структуру відновлювальної та запозиченої в майбутніх покоління енергії.

3. Найбільш доцільним методом обліку затрат у тваринництві з-поміж застосовуваних на сьогодні в Україні, на наш погляд, є нормативний метод обліку і планування. Це підтверджується і нашим анкетним дослідженням в якому абсолютна більшість сільськогосподарських бухгалтерів використовують його у своїх господарствах. Він же є і оптимальним при формуванні біоенергетичної собівартості.

Основними складовими при цьому є генетичний потенціал тварин (порода), технологія їх утримання (прив'язне, безприв'язне на частково-щілинній підлозі, безприв'язне на суцільно-щілинній підлозі, вигульне, на глибокій солом'яній підстилці) та об'єми виробництва продукції тваринництва

Серед елементів витрат нами було виділені: 1) енергетичні витрати праці; 2) технологічні витрати енергії; 3) інші енергетичні витрати.

До статей енергетичних витрат у галузі тваринництва були віднесені: 1) енергетичні витрати, перенесені приміщеннями і спорудами; 2) енергетичні витрати, перенесені машинами і обладнанням; 3) витрати енергії паливо-мастильних матеріалів; 4) витрати електроенергії; 5) енергетичні витрати інших оборотних засобів; 6) енергетичні витрати, здійсненні при вирощуванні ремонтного стада; 7) витрати енергії, зосереджені в кормах, в тому числі і затрачені на їх виробництво; 8) затрати енергії працівників галузі тваринництва; 9) затрати обмінної енергії біологічних активів; 10) інші енергетичні витрати.

4. В результаті дослідження запропоновано 4 етапи формування удосконаленої системи обліку, які включають вибір відповідальних суб'єктів, оцінку вихідної бази і запитів управління щодо необхідної інформації, формування напрямів удосконалення та реалізацію удосконалюючих заходів.

В рамках запропонованих етапів зроблено описи здійснюваних процедурно-методичних робіт щодо кожного з запропонованих етапів. Інноваційними в цьому плані є пропозиції щодо: з анкетного підходу до оцінки чинної системи обліку; формування комп'ютерної платформи для визначення справедливої вартості біологічних активів; деталізації рахунків : 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»; 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю»; 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»; 164

«Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»; 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю»; 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю», а також рахунків : 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» та 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю», шляхом відкриття аналітичні рахунки 4-го порядку (від 0 до 9) для ідентифікації: біологічних активів скотарства; свинарства; птахівництва; вівчарства; конярства; рибальства; звірівництва; шовківництва; бджільництва; кролівництва; доцільності відображення витрат в групі «Прямі витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи»; доцільності окремого відображення амортизації; актуальності розвитку окрім фінансового обліку інших облікових підсистем і побудова відповідної схеми їх взаємодії; удосконалення первинної документації через використання «Акту приймання/передачі (списання) довгострокових біологічних активів тваринництва», який пропонується реалізувати шляхом доповнення чинного акта форми № ДБАСГ-2, додатковими графами: Код синтетичного обліку: дебет, кредит; Жива фактична вага при вибутті (вибракуванні); Залишкова вартість; Сума нарахованого зносу; Примітки (для зазначення причини вибракування (вибуття) та напряму подальшого використання; Відповідальні особи (для зазначення прізвищ членів комісії та їхніх підписів); уніфікації форми № ПБАСГ-9 з формою № ДБАСГ-2, для чого передбачити графу, у якій можна було б вказувати у зашифрованій цифровій системі групу тварин.

Основні наукові результати розділу опубліковані в працях [16,18,19,20,23]

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ТА МОДЕЛЮВАННЯ ВИТРАТ НА ФОРМУВАННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ І ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА

3.1. Моделювання витрат на формування біологічних активів і продукції тваринництва

Метою реалізації будь-якого управлінського впливу є коригування окремих елементів господарської системи з метою приведення її до заданих параметрів, скорочення собівартості продукції тваринництва з метою максимізації позитивного грошового потоку виробничого агропромислового підприємства.

Використання нових шляхів до моделювання витрат на виробництво продукції зумовлено тим, що вони дають можливість у максимальній мірі використати доступні можливості для раціонального максимального використання ресурсів на виробництво продукції в усіх фазах життєвого циклу підприємства – від закупівлі обладнання, встановлення та запуску, виробничого використання, ліквідації бізнесу. Застосування новітніх управлінських технологій, дає змогу здійснювати активний управлінський вплив на величину собівартості продукції, постійно її коригувати. Головною метою застосування методу моделювання є розроблення різних варіантів скорочення витрат та визначення їх впливу на кінцеву вартість продукції та обсяг грошових потоків підприємства загалом.

Формування прогнозів розвитку виробництва продукції є актуальним завданням як на регіональному рівні, так і для окремих підприємств. На сучасному етапі розвитку економічних та фінансових систем, зростання конкуренції виробників за споживача, макроекономічної нестабільності такі прогнози робити досить важко. В даний час не існує методів, які дозволяють в високим рівнем точності прогнозувати розвиток виробництва продукції в організаціях на перспективу.

Збільшення економічної свободи серед учасників, зростання їх кількості спричиняє зростання рівня невизначеності, змушує застосовувати сценарний підхід і багатоваріантні альтернативні шляхи пошуку рішень. На даному етапі практично відсутні точні економіко-математичні моделі, які б достатньою мірою характеризували економічні процеси у сільському господарстві, його стохастичну природу, взаємозв'язок галузей, нелінійність і мінливість в ринкових умовах господарювання. З метою прогнозування стохастичних явищ та процесів доцільно використовувати методи економіко-математичного моделювання та багатовимірного статистичного аналізу. Непрогнозовані зміни, які в сучасній економіці, призводять до переформатування існуючих продуктивних сил та виробничих систем, а це, у свою чергу, спричиняє необхідність удосконалення існуючого інструментарію оцінки впливу цих змін та вибору найбільш адекватних методів оцінки.

Рівень та характер розвитку будь-якого економічного процесу сільськогосподарського підприємства неможливо дослідити простим додаванням впливу усіх факторів, якщо напрями руху та характер взаємодії є водночас різноспрямованими та взаємообумовленими. Усі елементи як окремі складові системи мають характерні особливості та взаємопов'язані між собою причинно-наслідковими зв'язками. Дослідження економічних процесів та явищ необхідно вести таким чином, щоб на базі їх результатів можна було б робити науково-обґрунтовані прогнози. Отримані результати повинні чітко окреслювати контури перспектив розвитку підприємства з врахуванням трендів розвитку національної економіки. Зазначені обмеження зобов'язують будь-якого дослідника прорахувати різні економічні сценарії та обрати найбільш оптимальний.

Виходячи з теоретичних і практичних потреб обліку витрат на формування біологічних активів у сільськогосподарському виробництві ми пропонуємо використати метод моделювання, на основі якого було розроблено та запропоновано модель залежності вартості продукції

підприємств сільського господарства від вартості продукції рослинництва та вартості продукції тваринництва. [24]

Запропонована модель в системі управління підприємством повинна забезпечувати контрольною інформацією управлінський персонал підприємства, відповідно до мети та завдань обліку підприємства в цілому.

Метою створення моделі є формуванні ефективних передумов інтенсивного розвитку сільськогосподарського виробництва та отримання найбільшого прибутку, що є важливим показником ефективності економічної діяльності. Це забезпечується раціональним використанням можливих виробничих ресурсів і сприяє підвищенню рентабельності господарської діяльності сільськогосподарських підприємств в сучасних умовах.

Для побудови ефективної моделі витрат на формування біологічних активів сільськогосподарських підприємств, визначимо зміст дефініції “моделювання” в аспекті його філософського тлумачення.

Моделювання є способом наукового пізнання, зміст якого полягає у комплексному дослідженні будь-яких об’єктів або процесів опосередковано через спеціально створені їх відображення, які називаються моделями [174].

В контексті наукового пізнання, модель – “це природний або штучний, матеріальний або ідеальний замінювач об’єкта, який має загальні властивості з вивченим об’єктом [199, с. 32].

Основною метою моделювання є утворення образу, який відображає властивості та внутрішні зв’язки між елементами його структури та зовнішні зв’язки досліджуваного об’єкту з іншими об’єктами [192, с. 95].

Л. М. Трохименко визначає “модель”, як “...предмет, відтворений у зменшеному, іноді у збільшеному або натуральному вигляді” [180, с. 118]. На думку О. Вітренко під визначенням терміну “моделювання” необхідно розуміти “ використання моделей збору, обробки й аналізу інформації, що залежать від ситуації й пріоритетності завдань управління” [71, с. 8]. С. В. Івахненко в своєму науковому дослідженні відзначає: “Моделювання,

будучи процедурою побудови моделей для вивчення їх за допомогою об'єктів або процесів, відображає процес виокремлення найбільш характерних яких-небудь об'єктів або наявних властивостей. Завдяки моделюванню розкриваються окремі властивості та функції предметів, речовин, явищ, тенденцій їх розвитку" [17, с. 399].

На думку М. С. Пушкаря «моделювання – це образ, відображення реальних речей, заміна оригіналу його умовними позначеннями (схема, макет, графік) та вивчення їхніх особливостей функціонування [147]. У своїй науковій праці дослідник відзначає, що “з допомогою моделей можна краще зрозуміти взаємозв'язки між окремими елементами системи обліку, виявити й описати невідомі раніше закономірності, нові шляхи його розвитку” [147]. Зазначене твердження є справедливим і щодо моделі обліку біологічних активів і продукції тваринництва.

Моделювання – це особливий метод пізнання, коли дослідник замість безпосереднього вивчення об'єкта пізнання створює подібний до нього образ чи модель, імітує його функціонування, вивчає його, а отримані нові знання екстраполює на оригінал. Завдяки активній ролі дослідника сам процес моделювання набуває творчого змісту [174, с. 170].

Моделювання витрат виробництва біологічних активів і продукції тваринництва може здійснюватися у двох напрямках: організаційному – для дослідження та поліпшення процесу самого обліку; методичному – для дослідження об'єктів обліку. Чим адекватнішою є модель обліку, тим кращий ефекту отримує господарюючий суб'єкт (підприємства, установи, організації) від господарської діяльності [199, с. 43].

Ми підтримуємо думку Я. В. Соколова, що історія бухгалтерського обліку є історією розвитку від простіших (ізоморфних) до складніших і абстрактних (гомоморфних) моделей, таких які дозволяють спростити процес управління господарськими процесами і водночас його покращити [173, с. 3].

В. І. Чиж зазначає, що моделюванням прийнято називати процес створення образів, описів, аналогів будь-яких об'єктів. Метою моделювання є виявлення за допомогою моделей всі можливих закономірностей, взаємозв'язків та умов функціонування об'єкту в різних можливих існуючих умовах і обрати найоптимальніший варіант рішень" [190, с. 75]. Моделювання дозволяє дібрати відповідні до існуючих умов варіанти обліку та реалізувати раціональне управління обліковим процесом [190].

Моделі є основою для вивчення процесів організації ефективного управління, до яких застосовують методи мислення за аналогією. Тобто, модель є загальнофілософською науковою категорією, якою послуговуються в різних галузях людської діяльності. Модель є основою для вивчення економічних проблем. На її базі є можливим забезпечення глибокого проникнення у структуру та властивості досліджуваних об'єктів. Проте модель та досліджуваний економічний процес не повинні бути тотожними, хоча вони є подібними. Модель не повинна точно відображати досліджуваний економічний процес об'єкт, проте і не повинна суттєво з ним різнитись. При вивченні економічної моделі слід зважати на те, що відтворюючи реальний економічний процес, вона спрощує його, відображаючи лише його основні моменти. Тобто модель є умовним абстрактним відображенням основних взаємозв'язків та взаємозалежностей, які існують в економічних процесах. В моделях відбувається спрощення, відволікання від несуттєвих якостей предметів і конкретного значення величин. Усі істотні властивості досліджуваного об'єкту або процесу формалізуються допомогою алгебраїчних формул, рівнянь або нерівностей. Тобто формалізовані характеристики та властивості економічного процесу у вигляді алгебраїчних формул називають економіко-математичною моделлю. Таким чином, під економіко-математичною моделлю розуміють формалізований математичний вираз суттєвих причинно-наслідкових зв'язків та характеристик об'єкту дослідження. З точки зору кібернетики під економіко-математичною моделлю слід розуміти умови задач, які будуть

подані у вигляді вхідної інформації або параметрів управління. Зміни будь-якого із зазначених цих параметрів будуть спричиняти зміну стану об'єкту дослідження, а екстремум цільової функції визначатиме досягнення господарською системою оптимального стану.

Економіко-математичні моделі є кореляційним рівнянням зв'язку залежної змінної величини (Y) і однієї або кількох незалежних змінних величин (факторів) X_i . Кореляційні рівняння кількісним виміром впливу чинника (X_i) на результативний показник (Y). Кореляційне рівняння є основою для прогнозування значення результативного показника та використовується для проведення факторного аналізу.

Авторський підхід до обліку й аналізу витрат виробництва біологічних активів передбачає формування алгоритму розв'язку аналітичної задачі за методикою кореляційно-регресійного аналізу витрат виробництва біологічних активів і продукції тваринництва з метою забезпечення можливості здійснення розрахунків автоматизованим способом. Побудова та реалізація економіко-математичної моделі проводилась в кілька етапів (рис. 3.1).

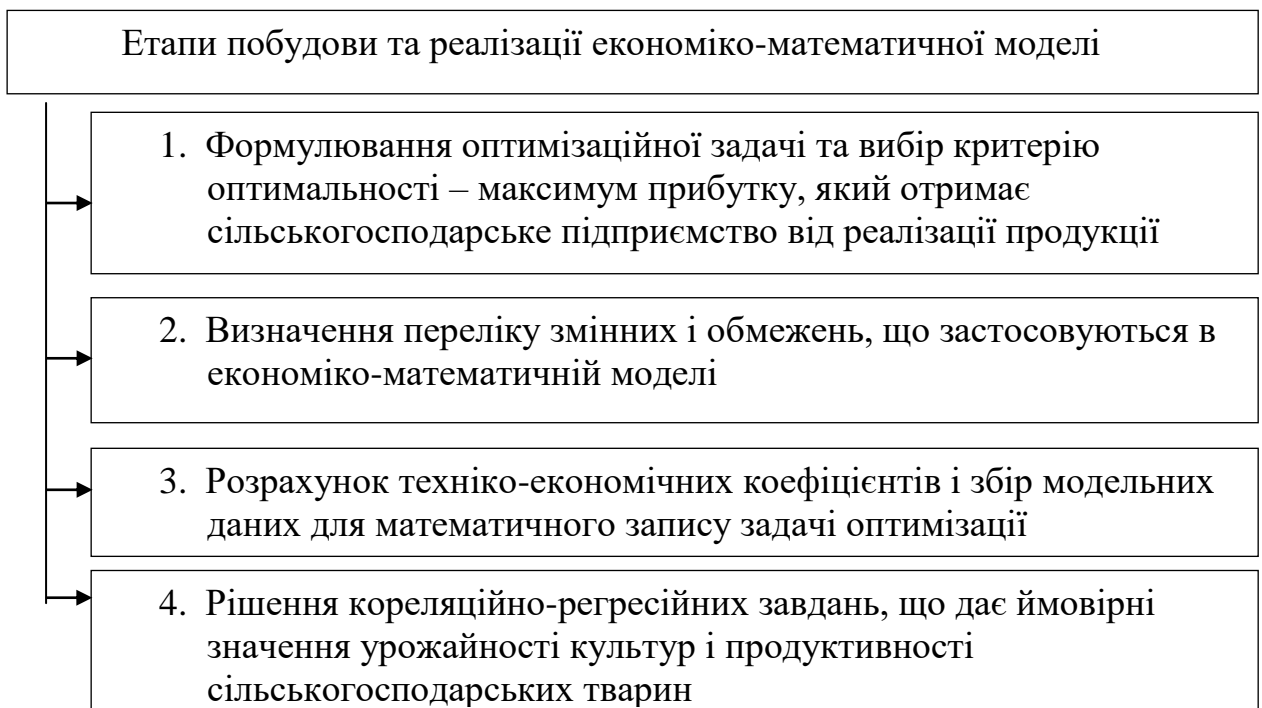


Рис. 3.1. Послідовність робіт з побудови та реалізації економіко-математичної моделі

Результати моделювання витрат на виробництво продукції дозволяють знайти резерви скорочення непродуктивних затрат, максимально заощадити кошти на виробництво продукції на усіх стадіях функціонування підприємства – від придбання обладнання, його установки, продуктивної експлуатації, технічного обслуговування, формування остаточної вартості по завершенню періоду виробничого використання або кінцевої ліквідації бізнесу. Застосування управлінських технологій дозволяє керівникам підприємства не лише встановити ефективний контроль за витратами, але й постійно коригувати їх обсяг шляхом активного управлінського впливу. Головною метою моделювання у зазначеному аспекті є скорочення витрат на здійснення сукупної послідовності бізнес-процесів підприємства.

Для обґрунтування залежності між вартістю продукції підприємств сільського господарства та вартістю продукції тваринництва та рослинництва побудуємо відповідну економетричну модель.

Проте у нашому випадку, необхідно побудувати дві економетричні моделі: одну для продукції рослинництва, іншу для продукції тваринництва.

Отже, розпочнемо із побудови економетричної моделі залежності вартості продукції підприємств сільського господарства від вартості продукції рослинництва на основі даних за 2010-2017 рр., наведених у першому розділі даної дисертаційної роботи.

Для початку необхідно провести специфікацію моделі, тобто визначення лінійного або нелінійного зв'язку між показниками. Для цього побудуємо діаграму розсіювання загальної вартості продукції підприємств сільського господарства та вартості продукції рослинництва (Додаток Е).

У прямокутній декартовій системі координат будуємо точки, які відповідають загальній вартості продукції підприємств сільського господарства (вісь Y) та вартості продукції рослинництва (вісь X).

Переконавшись із діаграми, що залежність між вартістю продукції рослинництва (X) та загальною вартістю продукції підприємств сільського господарства лінійна, знаходимо оціночне рівняння, використовуючи інструменти регресійного аналізу:

$$y = \alpha + \beta x + u \quad (3.1)$$

де x та y – кількісні показники відповідних економічних процесів та явищ;

– α і β – параметри рівняння;

– u – похибка (випадкова складова)

Слід зазначити, що похибка відображає вплив ряду чинників на значення результативного показника.

Проте, при побудові графічної моделі, що відображає лінійну залежність між двома змінними, застосовують оціночне рівняння економетричної моделі без врахування похибки:

$$\hat{y} = a + bx \quad (3.2)$$

Параметри a та b даного рівняння відображають значення показників α та β .

Побудова регресійної моделі проводиться шляхом визначення числових оцінок параметрів, на основі яких за допомогою рівняння (3.1.2) обчислюється значення y_i для кожного значення незалежної змінної x_i . Сукупність таких розрахункових значень, при умові лінійної залежності між змінними, утворює пряму регресії.

Водночас, для визначення параметрів економетричної моделі з двома змінними використовують такі методи: МНК за системою нормальних рівнянь та метод найменших квадратів (МНК) через відхилення від середніх.

Визначимо спочатку параметри рівняння за допомогою методу найменших квадратів за системою нормальних рівнянь, який метод передбачає відображення взаємозв'язку між змінними x та y у вигляді системи нормальних рівнянь:

$$\begin{cases} na + b\sum x_i = \sum y_i, \\ a \sum x_i + b\sum x_i^2 = \sum x_i y_i, \end{cases} \quad (3.3)$$

де значення a та b є оцінками параметрів α та β регресії, обчисленими за допомогою методу найменших квадратів.

На основі значень a та b розраховується значення залежної змінної y для відповідних значень незалежної змінної x .

Для обчислення параметрів системи рівнянь побудуємо розрахункову таблицю 3.1.

Таким чином, система рівнянь набуде вигляду:

Таблиця 3.1

Розрахунок показників для визначення параметрів системи рівнянь (3.3)
згідно МНК за системою нормальних рівнянь

Рік	X	Y	X ²	XY
2010	124554,1	194886,5	15513723826,8	24273912609,7
2014	177707,9	251427,2	31580097722,4	44680599714,9
2015	168439,0	239467,3	28371696721,0	40335632544,7
2016	185052,1	254640,5	34244279714,4	47121759270,1
2017	179474,6	249157,0	32211132045,2	44717352912,2
\sum Разом	835227,7	1189578,5	141920930029,8	201129257051,5

Примітка. Складено автором із використання табличного процесора MS Excel

$$\begin{cases} 5a + 835227,7b = 1189578,5 \\ 835227,7a + 141920930029,8b = 20112927051,5 \end{cases}$$

Для розв'язку системи рівнянь скористаємось методом Крамера, згідно якого параметри рівняння розрахуємо за формулами:

$$a = \frac{\sum x^2 \sum y - \sum x \sum xy}{n \sum x^2 - \sum x \sum x} \quad (3.4)$$

$$b = \frac{n \sum xy - \sum x \sum y}{n \sum x^2 - \sum x \sum x} \quad (3.5)$$

$$a = (141920930029,8 * 1189578,5 - 835227,7 * 20112927051,5) / \\ / (5 * 141920930029,8 - 835227,7 * 835227,7) = 69784$$

$$b = (5 * 20112927051,5 - 835227,7 * 1189578,5) / \\ / (5 * 141920930029,8 - 835227,7 * 835227,7) = 1,0065$$

Для перевірки розрахунку параметрів регресійного рівняння залежності вартості продукції підприємств сільського господарства та вартості продукції рослинництва скористаємось також методом найменших квадратів через відхилення від середніх значень. Для цього побудуємо розрахункову табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Розрахунок показників для визначення параметрів системи рівнянь (3.3)
згідно МНК через відхилення від середніх значень

Рік	X	Y	\bar{X}	\bar{Y}	ΔY	ΔX	$(\Delta X)^2$	$\Delta Y * \Delta X$
2010	124554,1	194886,5	167045,5	237915,7	43029,2	42491,4	1805522473,3	1828372670,0
2014	177707,9	251427,2			13511,5	10662,4	113685920,8	144064477,1
2015	168439,0	239467,3			1551,6	1393,5	1941730,8	2162092,5
2016	185052,1	254640,5			16724,8	18006,6	324236203,0	301156114,7
2017	179474,6	249157,0			11241,3	12429,1	154481532,5	139718792,2
Σ Разом	835227,7	1189578,5			86058,4	84982,9	2399867860,3	2415474146,6

Примітка. Складено автором із використання табличного процесора MS Excel

Згідно вказаного методу параметри системи рівнянь (3.3) можна розрахувати наступним чином:

$$b = \frac{\sum \Delta Y \Delta X}{\sum (\Delta X)^2} \quad (3.6)$$

$$a = \bar{Y} - b\bar{X} \quad (3.7)$$

$$b = \frac{24154741466}{23998678603} = 1,0065$$

$$a = 237915,7 - 1,0065 * 167045,5 = 69784$$

Як бачимо параметри системи рівнянь (3.3) розраховані правильно, тому регресійне рівняння економетричної моделі, відповідно, запишемо у вигляді:

$$y = 69784 + 1,0065 x \quad (3.8)$$

Графічне зображення економетричної моделі залежності вартості продукції підприємств сільського господарства та вартості продукції рослинництва наведено у Додатку Д.

Надалі для обґрунтування економетричної моделі нам необхідно розрахувати значення коефіцієнтів детермінації та кореляції, для розрахунку яких нам необхідні значення загальної, поясненої та непоясненої дисперсії, які обчислимо за наступними формулами:

$$\sigma_{заг}^2 = \frac{\sum (y - \bar{y})^2}{n} \quad (3.9)$$

$$\sigma_{поясн}^2 = \frac{\sum (\hat{y} - \bar{y})^2}{3} \quad (3.10)$$

$$\sigma_{непоясн}^2 = \frac{\sum (y - \hat{y})^2}{n} \quad (3.11)$$

Для подальших обчислень побудуємо розрахункову таблицю 3.1.3.

Таблиця 3.3

Розрахунок показників для визначення показників загальної, поясненої та
непоясненої дисперсії*

Рік	X	Y	ΔY	ΔY^2
2010	124554,1	194886,5	-43029,2	1851512052,6
2014	177707,9	251427,2	13511,5	182560632,3
2015	168439,0	239467,3	1551,6	2407462,6
2016	185052,1	254640,5	16724,8	279718935,0
2017	179474,6	249157,0	11241,3	126366825,7
Σ Разом	835227,7	1189578,5	0,0	2442565908,2

Продовження таблиці 3.3

Рік	\hat{y}	$\hat{y} - \bar{y}$	$(\hat{y} - \bar{y})^2$	$y - \hat{y}$	$(y - \hat{y})^2$
2010	195147,7	-42768,0	1829101682,9	-261,2	68226,3
2014	248647,0	10731,3	115160828,7	2780,2	7729504,5
2015	239317,9	1402,2	1966034,4	149,4	22334,3
2016	256038,9	18123,2	328451779,2	-1398,4	1955630,7
2017	250425,2	12509,5	156487212,5	-1268,2	1608292,9
Σ Разом	1189576,7	-1,8	2431167537,6	1,8	11383988,7

На підставі формул (3.9 – 3.11) розрахуємо показники дисперсії:

$$\sigma_{\text{заг}}^2 = \frac{2442565908,2}{5} = 488513181,6$$

$$\sigma_{\text{поясн}}^2 = \frac{2431167537,6}{5} = 486233507,5$$

$$\sigma_{\text{непоясн}}^2 = \frac{11383988,7}{5} = 2276797,74$$

Тепер можемо обрахувати значення коефіцієнтів детермінації (r^2) та кореляції (r) за формулами (3.12-3.13).

$$r^2 = 1 - \frac{\sigma_{\text{непоясн}}^2}{\sigma_{\text{заг}}^2} \quad (3.12)$$

$$r = \pm \sqrt{1 - \frac{\sigma_{\text{непоясн}}^2}{\sigma_{\text{заг}}^2}} \quad (3.13)$$

Отже:

$$r^2 = 1 - \frac{2276797,74}{48851318,16} = 0,9953$$

$$r = \sqrt{1 - \frac{2276797,74}{48851318,16}} = 0,9976$$

Таким чином, оскільки r^2 дорівнює 0,9953, це означає, що оціночна пряма пояснює 99,53% загальної дисперсії, тобто варіації значення $У$. Дисперсія зумовлена випадковою складовою u (невраховані чинники, помилки виміру, суб'єктивний чинник) складає лише 0,47%.

Коефіцієнт кореляції $r = 0,9976$ показує, що між вартістю продукції підприємств сільського господарства та вартістю продукції рослинництва існує тісний лінійний зв'язок (знак коефіцієнта кореляції повинен співпадати із параметром b).

Для визначення адекватності прийнятої економетричної моделі експериментальним даним скористаємось F -критерієм Фішера. Розрахункове значення критерію (m -кількість чинників) розрахуємо за формулою (3.14).

$$F = \frac{r^2}{1 - r^2} \frac{n - m - 1}{m} \quad (3.14)$$

$$F = \frac{0,9953}{1 - 0,9953} \frac{3 - 1 - 1}{1} = 211$$

Табличне значення критерію для ймовірності 0,95 і числа ступенів вільності $k_1 = m = 1$, $k_2 = n - m - 1 = 1$ дорівнює 161,4.

Оскільки $F_{\text{розрах.}} > F_{\text{табл.}}$, то з надійністю $p = 0,95$ економетричну модель $\hat{Y} = 69784 + 1,0065X$ можна вважати адекватною експериментальним даним і на підставі прийнятої модулі прогнозувати подальші показники та проводити економічний аналіз.

Також встановлено, що при збільшенні вартості продукції рослинництва на 1 тис. грн., загальна вартість продукції підприємств сільського господарства зросте на 1,0065 тис. грн.

Варто зазначити, що на основі запропонованої вище методики, можна визначити прогнозовані обсяги вартості продукції рослинництва та загальної вартості продукції підприємств сільського господарства на період з 2019 по 2023 роки. З цією метою необхідно визначити аналітичні формули наближення історичних даних за вказаний період.

Зокрема, використовуючи вже описаний порядок складання регресійного рівняння, нами було обраховано прогнозні обсяги вартості продукції рослинництва та загальної вартості продукції підприємств сільського господарства, що дозволяє оцінити імовірну динаміку зазначених показників упродовж 2019-2023 років (рис. 3.2).

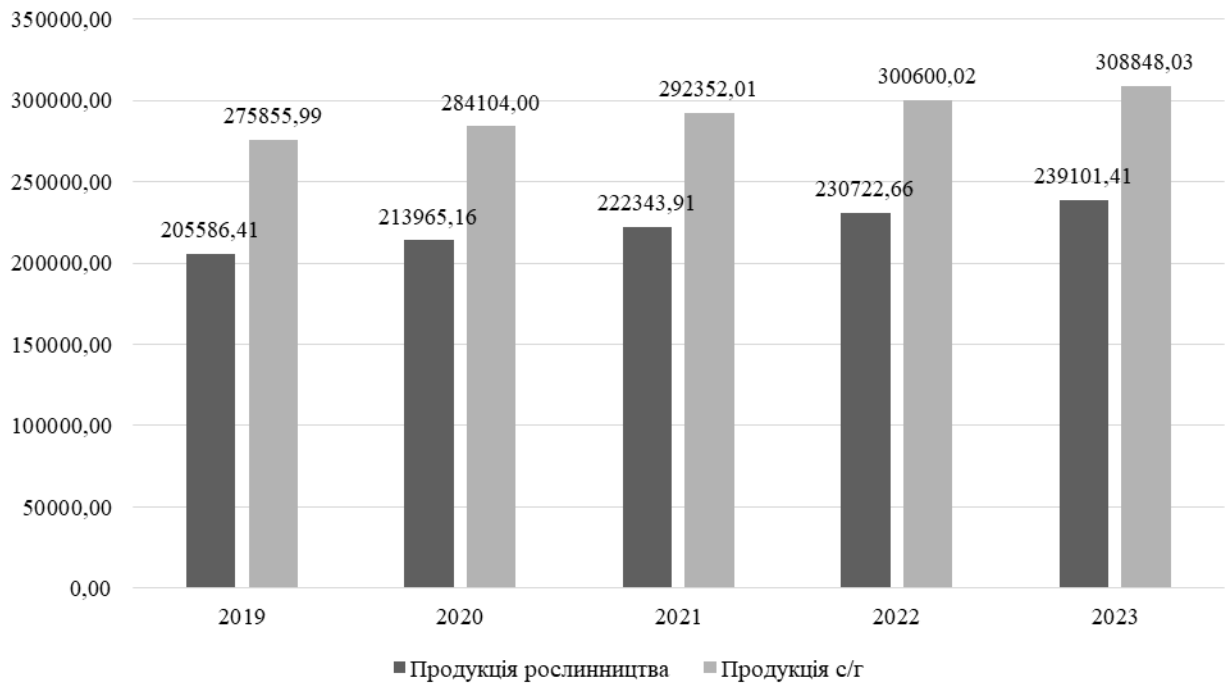


Рис. 3.2. Прогнозування динаміки вартості продукції рослинництва та загальної вартості продукції підприємств сільського господарства на період 2019-2023 рр.

Примітка. Побудовано автором із використання табличного процесора MS Excel.

Побудовані нами графічні моделі яскраво ілюструють зростання загальної вартості продукції підприємств сільського господарства у 2019-2023 роках. Позитивним явищем є висхідна динаміка такої складової вартості як продукція рослинництва.

Надалі визначимо залежність зміни вартості продукції підприємств сільського господарства від зміни вартості продукції тваринництва.

Проведемо специфікацію моделі шляхом побудови діаграми розсіювання загальної вартості продукції підприємств сільського господарства та вартості продукції рослинництва (Додаток Ж).

Як бачимо із діаграми, залежність між вартістю продукції тваринництва (X) та загальною вартістю продукції підприємств сільського господарства лінійна, аналогічним чином знаходимо оціночне рівняння, використовуючи інструменти регресійного аналізу за формулою (3.2).

За допомогою методу найменших квадратів за системою нормальних рівнянь (формула 3.3) визначимо параметри рівняння (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Розрахунок показників для визначення параметрів системи рівнянь (3.3) згідно МНК за системою нормальних рівнянь

Рік	X	Y	XY	X ²
2010	70332,40	194886,5	13706835272,6	4946646489,8
2014	73719,30	251427,2	18535037185,0	5434535192,5
2015	71028,30	239467,3	17008955224,6	5045019400,9
2016	69588,40	254640,5	17720024970,2	4842545414,6
2017	69682,40	249157,0	17361857736,8	4855636869,8
∑ Разом	354350,8	1189578,5	84332710389,2	25124383367,5

Примітка. Складено автором із використання табличного процесора MS Excel

Система рівнянь в даному випадку виглядає наступним чином:

$$\begin{cases} 5a + 354350,8b = 1189578,5 \\ 354350,8a + 25124383367,5b = 84332710389,2 \end{cases}$$

За допомогою методу Крамера знайдемо розв'язки системи рівнянь за формулами (3.4) та (3.5):

$$a = (25124383367,5 * 1189578,5 - 354350,8 * 84332710389,2) / (5 * 25124383367,5 - 354350,8 * 354350,8) = 70748$$

$$b = (5 * 84332710389,2 - 354350,8 * 1189578,5) / (5 * 25124383367,5 - 354350,8 * 354350,8) = 2,3588$$

Побудуємо розрахункову табл. 3.5. для перевірки розрахунку параметрів регресійного рівняння залежності вартості продукції підприємств сільського господарства та вартості продукції тваринництва скористаємось також методом найменших квадратів через відхилення від середніх значень.

Таблиця 3.5

Розрахунок показників для визначення параметрів системи рівнянь (3.3) згідно МНК через відхилення від середніх значень

Рік	X	y	\bar{X}	\bar{y}	Δy	ΔX	$(\Delta X)^2$	$\Delta y * \Delta X$
2010	70332,40	194886,5	70870,16	237915,7	-43029,2	-537,8	289185,8	23139382,6
2014	73719,30	251427,2			13511,5	2849,1	8117598,7	38496155,1
2015	71028,30	239467,3			1551,6	158,1	25008,3	245370,0
2016	69588,40	254640,5			16724,8	-1281,8	1642908,7	-21437179,6
2017	69682,40	249157,0			11241,3	-1187,8	1410773,8	-13351966,5
Σ Разом	354350,8	1189578,5			0,0	0,0	11485475,3	27091761,6

Примітка. Складено автором із використання табличного процесора MS Excel

Параметри системи рівнянь (3.3) згідно цього методу розрахуємо за формулами (3.6) та (3.7):

$$b = \frac{27091761,6}{114854753} = 2,3588$$

$$a = 2379157 - 2,3588 * 70870,16 = 70748$$

Отже, параметри системи рівнянь (3.3) розраховані правильно, тому регресійне рівняння економетричної моделі, відповідно, запишемо у вигляді:

$$y = 70748 + 2,3588 x \quad (3.15)$$

У Додатку В , наведено графічне зображення економетричної моделі залежності вартості продукції підприємств сільського господарства та вартості продукції тваринництва.

Таким же чином для обґрунтування економетричної моделі нам необхідно розрахувати значення коефіцієнтів детермінації та кореляції, для розрахунку яких нам необхідні значення загальної, поясненої та непоясненої дисперсії, які розрахуємо за формулами (3.16), (3.17) та (3.18), тому побудуємо розрахункову таблицю 3.6.

$$\sigma_{заг}^2 = \frac{\sum (y - \bar{y})^2}{n} \quad (3.16)$$

$$\sigma_{поясн}^2 = \frac{\sum (\hat{y} - \bar{y})^2}{3} \quad (3.17)$$

$$\sigma_{непоясн}^2 = \frac{\sum (y - \hat{y})^2}{n} \quad (3.18)$$

Для подальших обчислень побудуємо розрахункову таблицю 3.6.

Таблиця 3.6

Розрахунок показників для визначення показників загальної, поясненої та
непоясненої дисперсії*

Рік	X	Y	ΔY	ΔY^2
2010	70332,40	194886,5	-43029,2	1851512052,6
2014	73719,30	251427,2	13511,5	182560632,3
2015	71028,30	239467,3	1551,6	2407462,6
2016	69588,40	254640,5	16724,8	279718935,0
2017	69682,40	249157,0	11241,3	126366825,7
Σ Разом	354350,8	1189578,5	0,0	2442565908,2

Продовження таблиці 3.6

Рік	\hat{y}	$\hat{y} - \bar{y}$	$(\hat{y} - \bar{y})^2$	$y - \hat{y}$	$(y - \hat{y})^2$
2010	236648,1	-1267,6	1606898,2	-41761,6	1744028321,3
2014	244637,1	6721,4	45177014,2	6790,1	46105663,9
2015	238289,6	373,9	139766,8	1177,7	1387085,5
2016	234893,1	-3022,6	9136002,4	19747,4	389959099,0
2017	235114,8	-2800,9	7844788,1	14042,2	197182113,7
Σ Разом	1189582,7	4,2	63904469,7	-4,2	2378662283,4

Обчислимо показники дисперсії:

$$\sigma_{\text{заг}}^2 = \frac{2442565908,2}{5} = 488513181,6$$

$$\sigma_{\text{поясн}}^2 = \frac{63904469,7}{5} = 12780893,9$$

$$\sigma_{\text{непоясн}}^2 = \frac{2378662283,4}{5} = 475732456,7$$

Значення коефіцієнтів детермінації (r^2) та кореляції (r) обрахуємо за формулами (3.19-3.20).

$$r^2 = 1 - \frac{\sigma_{\text{непоясн}}^2}{\sigma_{\text{заг}}^2} \quad (3.19)$$

$$r = \pm \sqrt{1 - \frac{\sigma_{\text{непоясн}}^2}{\sigma_{\text{заг}}^2}} \quad (3.20)$$

Отже:

$$r^2 = 1 - \frac{475732458}{4885131816} = 0,9026$$

$$r = \sqrt{1 - \frac{475732458}{4885131816}} = 0,9500$$

Отже, r^2 дорівнює 0,9026, це означає, що оціночна пряма пояснює 90,26% загальної дисперсії, тобто варіації значення Y . Дисперсія зумовлена випадковою складовою u (невраховані чинники, помилки виміру, суб'єктивний чинник) становить 9,74%.

Коефіцієнт кореляції $r = 0,95$ показує, що між вартістю продукції підприємств сільського господарства та вартістю продукції тваринництва існує тісний лінійний зв'язок.

Для визначення адекватності прийнятої економетричної моделі експериментальним даним знову скористаємось F -критерієм Фішера, який розрахуємо за формулою (3.21).

$$F = \frac{0,9026}{1 - 0,9026} \frac{3 - 1 - 1}{1} = 927 \quad (3.21)$$

Табличне значення критерію для ймовірності 0,95 і числа ступенів вільності $k_1 = m = 1$, $k_2 = n - m - 1 = 1$ дорівнює 161,4.

Так як $F_{\text{розрах.}} > F_{\text{табл.}}$, то з надійністю $p = 0,95$ економетричну модель $\hat{Y} = 70748 + 2,3588X$ можна вважати адекватною експериментальним даним і на підставі прийнятої моделі прогнозувати подальші показники та проводити економічний аналіз.

Визначено, що при збільшенні вартості продукції тваринництва на 1 тис. грн., загальна вартість продукції підприємств сільського господарства зросте на 2,3588 тис. грн.

Також визначимо прогнозовані обсяги вартості продукції тваринництва на період з 2019 по 2023 роки і наочно відобразимо їх поряд із вже розрахованими прогнозними обсягами продукції підприємств сільського господарства (рис. 3.3).

Отже, виходячи із побудованих економетричних моделей, доцільно зробити висновок про тісний лінійний зв'язок між вартістю продукції рослинництва та загальною вартістю продукції підприємств сільського господарства, а також між вартістю продукції тваринництва та загальною вартістю продукції підприємств сільського господарства.

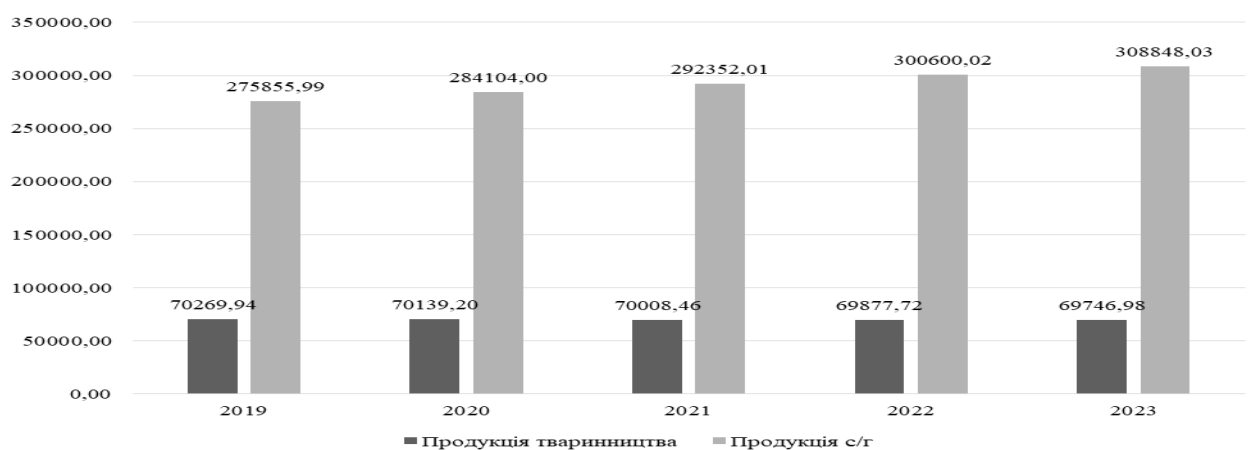


Рис. 3.3. Прогнозування динаміки вартості продукції тваринництва та загальної вартості продукції підприємств сільського господарства на період 2019-2023 рр.

Примітка. Побудовано автором із використання табличного процесора MS Excel

3.2. Оцінка біоенергетичної ефективності продукції тваринництва

Результативними показниками оцінки ефективності виробництва продукції свинарства є збільшення обсягів виробництва, собівартість виробництва одиниці продукції, зменшення трудомісткості технологічних процесів, зростання рівня рентабельності тощо.

На противагу економічними критеріями існують і інші методи оцінки ефективності виробництва продукції, зокрема за біоенергетичними показниками. В якості результативних біоенергетичні показники кращі за економічні тому, що вони краще відображають затрати живої та уречевленої праці на виготовлення продукції тваринництва в енергетичних одиницях (МДж, ккал) та, досить часто, слугують інструментом пошуку способів енергозбереження та мірилом ціноутворення.

Основним показником для аналізу виробництва як продукції тваринництва, так і іншої сільськогосподарської продукції є коефіцієнт біоенергетичної ефективності. Зазначений показник використовується для зіставлення різних технологій утримання, оцінки технічних та технологічних інновацій, визначення доцільності використання тих чи інших технологічних процесів у виробництві продукції тваринництва.

У кількісному вимірі коефіцієнт біоенергетичної ефективності відображає у скільки разів енергетична цінність продукції менша від кількості сукупних витрат різних видів енергії на виготовлення зазначеної продукції [310]:

$$\eta = \frac{e_V}{e_F} \times 100\%; \quad (3.22)$$

де η – коефіцієнт біоенергетичної ефективності, %;

e_V – енергетична цінність одиниці продукції, МДж/кг, ккал/кг;

e_F – енергомiсткість виробництва одиниці продукції, МДж/кг, ккал/кг;

Енергетична цінність продукції визначається біологічним шляхом за кількістю в одиниці її маси білків, жирів, вуглеводнів тощо. Енергомісткість одиниці продукції визначається сумою всіх витрат енергії на її виробництво.

Такий підхід до оцінки ефективності виробництва продукції, доцільності застосування різних технологій, технологічних процесів та раціонального використання різних видів енергії у тваринництві, дозволяє краще та комплексніше оцінити ефективність виробництва у порівнянні із методом оцінки, який базується на критерії врахування приведених витрат виражених в вартісному виразі, оскільки не залежить від інфляційних процесів в економіці.

Проте недоліком зазначених показників є те, що результати виробництва однієї і тієї ж продукції залежно від природньо-кліматичних та географічних зон, застосовуваних технологій, потужності підприємств, ареалів надходження ресурсів будуть суттєво різнитися. Біоенергетичні показники тваринництва суттєво будуть залежати і від якості урожаю сільськогосподарських культур, а тому необхідним є їх коригування на конкретні умови розташування ферм та комплексів.

Метою біоенергетичної оцінки з однієї сторони є фіксація стану енергобалансу та досягнутого на виробництві рівня енергозбереження, а з іншої – визначення найбільш енергомістких ділянок виробництва та виявлення шляхів скорочення енерговитрат, які забезпечують необхідний виробництву результат.

При цьому загальне зниження енергомісткості технологічних процесів у тваринництві, не повинно погіршувати якості продукції та забруднювати довкілля. В інакшому випадку може суттєво понизитися загальна економічність виробництва з подальшими небажаними явищами на виробництві в майбутньому.

Показник енергомосткості виробництва продукції відображає, яка кількість сукупної енергії витрачається на виробництво продукції, тобто це є відношення всіх витрат енергії до обсягу виробленої при цьому продукції:

$$e_F = \frac{\sum_{i=0}^n E_i}{\sum_{j=0}^m M_j}; \quad (3.23)$$

E_i – витрати енергії i -го виду, МДж;

M_j – вага реалізованої продукції j -го виду, т.

Зміст показника “енергомосткість” полягає у зіставленні витрат енергетичних ресурсів з кінцевими результатами виробництва. При цьому виникає питання, які енерговитрати доцільно враховувати – загальні витрати енергії (від добування сировини до отримання готової продукції) чи прямі енерговитрати (витрати енергії у межах окремого підприємства безпосередньо на виробництво продукції).

Загальні витрати енергії є важливими при визначенні енергомосткості продукції підприємства чи галузі. При розрахунку загальних витрат енергії на виробництво продукції тваринництва необхідно враховувати як безпосередні енерговитрати на виробництво продукції, так і накопичену в рослинах за період вегетації біологічну енергію. Такий підхід до визначення енергомосткості дає точніші результати, оскільки включає усі витрати уречевленої в минулому сукупної енергії, але для визначення енергомосткості технологічного процесу, структурної одиниці підприємства є досить громіздкими.

Біоенергетична оцінка є основою для визначення рівня ефективності виробництва продукції тваринництва, окремого цеху чи технологічного процесу визначають.

Біоенергетична оцінка базується на розрахунку коефіцієнту біоенергетичної активності (3.22), який визначається шляхом зіставлення енерговіддачі (МДж) та енерговитрат на виробництво продукції.

У науковому дослідженні вчених Базарова Є. І. та Широкова Ю. А. [4] запропоновано для біоенергетичної оцінки застосовувати системний агрозооенергетичний метод дослідження біоенергетичної ефективності, що дозволяє врахувати використання сукупної, тобто сонячної та антропогенної енергії:

$$\eta = \frac{E_{\text{біо}} - E_{\text{НП}}}{E_{\text{ФАР}} + E_{\text{НП}}}, \quad (3.24)$$

де: $E_{\text{біо}}$ – біохімічна енергія продукції з врахуванням накопиченої енергії, МДж;

$E_{\text{ФАР}}$ – енергія сонячної фотосинтетично активної радіації, яка досягнула землі за період вирощування кормів, МДж;

$E_{\text{НП}}$ – непоновлювальна енергія, яка переноситься на продукцію тваринництва, МДж;

$E_{\text{ФАР}} + E_{\text{НП}}$ – суму всіх витрат енергії як в природі, так і виробничих енерговитрат.

Біотехнологічна модель системи свинарського підприємства (рис. 3.24) об'єднує всі енергообмінні процеси виробництва свинини.

Відповідно до першого закону термодинаміки між вхідними і вихідними енергопотоками в підсистемах тваринництва виконується залежність:

$$E_{\text{вих}} = E_{\text{вх}} + E_{\text{в}}, \quad (3.25)$$

$E_{\text{вих}}$ – вихідний енергопотік, МДж;

$E_{\text{вх}}$ – вхідний енергопотік, МДж;

$E_{\text{в}}$ – еквівалент енергетичних витрат, МДж.

Кінцевим результатом енергообмінних процесів є формування продукції тваринництва та отримання готової продукції тваринництва та отримання готової продукції.



Рис. 3.4. Модель біотехнічної системи сільськогосподарського підприємства [4]

Сукупна енергія E_C , яка переноситься на кінцеву продукцію при умові збереження економічної рівноваги в господарстві, Є. І. Базаровим та Широковим Ю. А. визначається як сума всіх енерговитрат [4]:

$$E_C = E_1 + E_2 + E_3 + E_4, \quad (3.26)$$

де: E_1 – енергія праці, МДж;

E_2 – енергія палива уречевлена в засобах і предметах праці, МДж;

E_3 – енергія, яка витрачається на соціально-побутові проблеми, які переносяться на продукцію побічно (пропорційно до часу, відпрацьованого працівниками на виробництві), МДж;

E_4 – енергія, яка витрачається суспільством для поновлення витрат частини природних ресурсів, засобів виробництва та порушень екологічної рівноваги, МДж.

Корчемний М. О. [93] визначає повну енергомiсткiсть продукцiї в енергетичних одиницях на одиницю виробленої продукцiї в натуральному, умовному та вартiсному виразi як суму окремих елементiв:

$$e_F = e_{F_1} + e_{F_2} + e_{F_3} + e_{F_4} + e_{F_5} + e_{F_6} + e_{F_7} + e_{F_8} + e_{F_9}; \quad (3.27)$$

де e_{F_1} – енергомiсткiсть продукцiї на кiнцевiй стадiї технологiчного процесу з врахуванням утилізацiї вторинних енергоресурсiв, МДж;

e_{F_2} – енергомiсткiсть вторинних матерiальних ресурсiв, МДж;

e_{F_3} – енергомiсткiсть сировини, матерiалiв, напiвфабрикатiв та збiрних одиниць, МДж;

e_{F_4} – енергомiсткiсть енергоносiїв в натуральному виразi, МДж;

e_{F_5} – енергомiсткiсть процесу транспортування ресурсiв, МДж;

e_{F_6} – енергомiсткiсть основних виробничих фондiв, амортизованих при виробництвi продукцiї, МДж;

e_{F_7} – енергомiсткiсть ресурсiв, використаних за вiдповiдний час на вiдновлення навколишнього середовища, забрудненого при виробництвi продукцiї, МДж;

e_{F_8} – енергомiсткiсть живої працi, МДж;

e_{F_9} – енергомiсткiсть iнших виробництв i послуг, що пов'язанi з виробництвом продукцiї, МДж;

Роговим В. Д. запропоновано визначення ефективностi виробництва продукцiї свинарства за допомогою коефiцiєнта бiоенергетичної ефективностi. Загальнi витрати енергiї та енергомiсткiсть виробництва продукцiї тваринництва або у кормовиробництвi визначається як сума складових сукупних витрат енергiї:

$$E_C = E_1 + E_2 + E_3 + E_4, \quad (3.28)$$

де E_1 – сукупна енергія, уречевлена в кормах та кормових добавках, МДж;

E_2 – сукупна енергія, що переноситься основними засобами виробництва, МДж;

E_3 – сукупна енергія, що переноситься оборотними засобами (крім кормів), МДж;

E_4 – сукупна енергія, що зв'язана із прямими та побічними затратами праці, МДж.

Окремі елементи енергомісткості продукції визначаються за допомогою енергетичних еквівалентів, що розраховуються додатково чи є табличними.

Для визначення енергомісткості продукції користуються питомими показниками, зокрема питомими витратами сукупної енергії на одиницю виробленої продукції.

У випадку модернізації технологічних процесів, енергомісткість продукції визначають за формулою [3]:

$$e_F = \frac{\sum_{i=1}^n (e_i \cdot F_{ei} \pm e_i^M \cdot F_{ei}^M)}{Q + \Delta Q}, \quad (3.29)$$

де: $i=1, 2, 3...n$ – кількість видів енергії, що витрачається на виробництво продукції;

e_i – енергетичний еквівалент для i -го виду виробничих витрат, розрахований на одиницю продукції, МДж/кг, МДж/м³, МДж/люд·год;

F_{ei} – величина i -го виду виробничих енерговитрат на отримання продукції за визначений період часу, кг, м³, люд·год;

e_i^m – енергетичний еквівалент i -го виду виробничих витрат на отримання продукції при модернізації технологічних процесів, МДж/кг, МДж/м³, МДж/люд·год;

F_{ei}^m – величина i -го виду виробничих витрат на отримання продукції з врахуванням модернізації технологічних процесів, кг, м³, люд·год;

Q – кількість виробленої продукції за розрахунковий період;

ΔQ – зміна кількості виробленої продукції через модернізацію технології.

З біоенергетичної точки зору при порівнянні двох технологій, ефективнішою буде вважатися така технологія, яка на одиницю затраченої сукупної енергії забезпечує найбільший вихід енергії у виробленій продукції.

Чим меншим є коефіцієнт біоенергетичної ефективності модернізованої технології (в порівнянні з базовою технологією), тим більше необхідно докладати зусиль для пошуку шляхів його підвищення.

Всі наведені вище методики визначення енергомісткості та біоенергетичної ефективності продукції можуть бути застосовані для оцінки ефективності виробництва продукції, пошуку найбільш енергомістких ділянок виробництва та зменшення енергомісткості виробництва в галузі тваринництва.

3.3. Бюджетування витрат на виробництво продукції тваринництва

Система бюджетування є системою планування показників бюджету на підставі встановлених стратегічних цілей та завдань підприємства. Для забезпечення достатнього рівня ефективності управління господарською діяльністю в ході фінансово-господарської діяльності та після закінчення звітного періоду, дослідник повинен виявити відхилення даних бухгалтерського обліку від запланованого рівня, проаналізувати причини та розробити відповідні управлінські рішення.

Визначень термінів «бюджет» у вітчизняній та зарубіжній науковій літературі багато, однак відрізняються вони один від одного незначно.

Для формування цілісного бачення даної дефініції розглянемо її зміст у визначеннях вітчизняних та зарубіжних дослідників (таблиця 3.7).

Із вищенаведених визначень бачимо, що значна кількість науковців під терміном «бюджет» розуміють фінансовий документ, баланс, розпис доходів та витрат, а лише декілька авторів розглядають його як план або метод планування.

Значна кількість дослідників, вивчаючи зміст категорії «бюджет», прирівнюють її до таких визначень, як план, кошторис, прогноз, розпис, документ тощо. Тобто у такому трактуванні термін «бюджет» є зіставним з дефініцією фінансового плану на майбутній період. В тому числі більшість дослідників трактують зміст поняття «бюджет» як плану майбутніх дій.

На нашу думку, бюджет – метод розподілу ресурсів підприємства представлений у кількісній формі, для досягнення цілей, які теж мають бути представлені у кількісній формі.

У вітчизняній практиці досить частим є ототожнення понять «план» та «бюджет», що, на нашу думку, є не цілком правильним. Це пов'язано з тим, що під планом необхідно розуміти перелік скоординованих дій для досягнення встановленої мети, виконання встановлених завдань.

На відміну від плану бюджет є значно вужчим поняттям, що відображає лише кількісну сторону плану у вартісному вираженні.

Таблиця 3.7

Огляд поглядів вчених на дефініцію «бюджет»

Автор	Визначення терміну
1	2
Андрушків Б. М., Кузьмін О. Є. [2, с. 232]	Бюджет – це баланс грошових прибутків (надходжень) та витрат, складений для державних, місцевих органів управління, фірм, підприємств, установ, сімей або окремих осіб на визначений термін
Бень Т. Г., Довбня С. Б. [5, с. 49]	Бюджет – це плановий документ, що відображає у вартісних показниках наступні господарські операції підприємства та результати, пов'язані з їх виконанням
Білик М. Д. [9, с. 101]	Бюджет – оперативний фінансовий план, що складається на короткостроковий період у формі кошторису витрат або балансу доходів та витрат, скоординований за всіма підрозділами, який забезпечує ефективний контроль за надходженнями і витрачанням коштів на підприємстві та є основою для прийняття управлінських рішень
Білобловський С. [10, с. 20]	Бюджет – фінансовий план, що охоплює всі сторони діяльності організації, що дозволяє зіставити всі понесені витрати й отримані результати у фінансових термінах на майбутній період часу в цілому та за окремими періодам
Бланк І. О. [11, с. 462]	Бюджет – фінансовий план короткострокового періоду (до одного року), що відображає витрати та надходження грошових коштів, пов'язаних зі здійсненням окремих фінансових операцій або окремих напрямів фінансової діяльності
Брігхем Є. [26, с. 338]	Бюджет – план, який у деталях розкриває проєктовані витрати та прибутки протягом деякого майбутнього періоду
Голов С. Ф. [40, с. 340-348]	Бюджет— це план майбутніх операцій, виражених у кількісних (здебільшого грошовому) вимірниках
Давидович І. Є. [48]	Бюджети – це плани діяльності підприємств чи підрозділів у кількісному вираженні
Деньга С. М. [53, с. 179]	Бюджети – це таблиці, що містять планові та фактичні показники, які описують динаміку розвитку підприємства та його бізнес-процесів. Бюджетне управління здійснюється на основі аналізу причин відхилень значень фактичних показників від планових
Загородній А. Г. [64, 65]	Бюджет – грошове вираження збалансованого розпису доходів та видатків держави, адміністративно-територіальної одиниці, підприємства, установи за певний період
Івашкевич В. Б. [69]	Бюджет – це кількісний план, у грошовому вираженні, підготовлений і прийнятий для певного періоду, зазвичай показує плановану величину доходу, яка повинна бути досягнута, і (або) витрат, які повинні бути знижені протягом цього періоду, а також капітал, який необхідно залучити для досягнення даної мети. <i>Бюджет</i> – це інформація про плановані або очікувані доходи, витрати, активи і зобов'язання. Бюджет є директивним планом майбутніх операцій і використовується для планування, обліку, контролю і оцінки ефективності діяльності організації

Продовження таблиці 3.7

1	2
Каверіна О. Д. [72, с. 57]	Бюджет – це кількісне вираження поточної діяльності та розвитку підприємства у натуральному та вартісному вираженні
Карпов А. Е. [80, с. 373]	Бюджет – документ, який представляє в систематизованій формі показники, що характеризують відповідний об'єкт бюджетування
Ковальов В. В., Ковальов Вит. В. [90,91]	Бюджет – а) розпис (кошторис) відносяться до певного тимчасового періоду майбутніх доходів і витрат (витрат) у термінах вартісних оцінок; б) умовний термін в системі управлінського обліку, що означає процедуру узгодження припливів і відтоків деякого ресурсу (активу) або зміни не якого показника (наприклад, бюджет прямих витрат сировини і матеріалів, бюджет виробництва, бюджет змінних накладних витрат та ін.)
Ларікова Т. В. [105]	Бюджет – це плани доходів і витрат за різними напрямками діяльності
Міддлтон Д. [119, с. 222]	Бюджети – це фінансові плани на конкретний період, узгоджені з виробничою діяльністю фірми
Молдованов М. І. [125, с. 104]	Бюджет – баланс грошових доходів (надходжень) і витрат (використання), що складається для держави, місцевих органів управління, фірм, підприємств, установ, сімей або окремої особи на певний строк
Партин Г. О. [137, 50]	Бюджет – це документ, у якому окреслені кількісні характеристики плану діяльності підприємства
Райзберг Б. А. [160, с. 87]	Бюджет – визнаний або прийнятий розпис, таблиця, відомість доходів та витрат економічного суб'єкта за визначений період часу, зазвичай за рік, що має офіційну силу
Сигел Дж., Шим Дж. [165, с. 46]	Бюджет – кількісний план, що відображає різні види діяльності або програми, виражений через поняття активів, зобов'язань, доходів та витрат
Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. [184, с. 249]	Бюджет – це кількісне вираження запропонованого менеджерами плану дій на майбутній період часу і допомогу в його координації та здійсненні
Шим, Джай К. [195, с. 11]	Бюджет – це механізм, що формує цілі та напрямки роботи, він забезпечує моніторинг безпосереднього оточення компанії, допомагає керувати фінансовими аспектами роботи окремого співробітника і всього підрозділу і вирішувати проблеми перш, ніж вони виникнуть. Бюджет допомагає усвідомити, наскільки важливо оцінити й зіставити можливі альтернативні дії до прийняття остаточних рішень. Бюджет – це фінансовий план, контролюючий майбутні операції і результати, він виражений в цифрах: грошових одиницях, годинах, трудозатратах і т. д.

Аналогічний підхід до визначення бюджету характерний і для західної наукової думки та практики. Бюджет має ряд відмінностей від звичайного плану, оскільки попередній визначається довгостроковими цілями підприємства.

В. В. Ковальов [90] наголошує, що в англійській економічній літературі проводиться достатньо чітке розмежування між поняттям «бюджет» та «план». Розглянемо у таблиці характерні відмінні особливості між наведеними поняттями.

Необхідність реформування системи управління багатьох підприємств під дією ринкових сил зумовлює потребу застосування нових, більш ефективних методів управління бізнесом.

Бюджетування дає можливість встановити реальний поточний стан та забезпеченість ресурсами майбутнього планованого розвитку підприємства, забезпечити дієву систему контролю за ефективним використанням ресурсів.

Таблиця 3.8

Відмінні особливості між дефініціями «план» та «бюджет»*

Бюджет	План
Формується переважно у вартісних показниках	Можуть бути використані будь-які показники (кількісні, якісні, вартісні, натуральні, структурні і т. д.)
Складається на короткий період часу (один рік)	Залежно від обраного горизонту планування може бути оперативним, тактичним або стратегічним
Відображається ресурсне забезпечення мети на короткий період часу	Основним завданням є визначення цілей та шляхів їх досягнення
Охоплює всі функції управління – планування, мотивацію, регулювання та контроль	Охоплює лише одну функцію управління – планування

*Узагальнено на основі [91, с. 295]

Термін «бюджетування» та «бюджет» набув широкого розповсюдження не лише серед науковців, але й практиків.

Серед науковців немає єдиної думки щодо визначення категорії «бюджетування». При визначенні змісту «бюджетування» науковці формулюють його як метод управління діяльністю підприємства, метод короткотермінового планування, технологію організації і систему планування та контролю. Проте акцент, як правило, знаходиться на процесі планування.

Розглянемо у таблиці 3.9 існуючі підходи до визначення змісту «бюджетування».

Тобто бюджетування можна визначити як процес перманентного планування даних бюджетів, який спрямований на досягнення та реалізацію певних стратегічних та тактичних завдань.

Таблиця 3.9

Визначення терміну бюджетування

Автор	Зміст визначення
Білик М. Д. [9]	Стандартизований процес, що базується як на самостійно розроблених підприємством, так і на загальновизначених вимогах і процедурах
Білобловський С. [10]	Технологія фінансового планування, обліку, контролю доходів і витрат, одержуваних від бізнесу на всіх рівнях керування, що дає змогу аналізувати прогнозовані й отримані фінансові показники
Кармінський А. М. [78]	Бюджетування – це складання бюджету в межах формального процесу планування
Квасницька Р. С., Джерелейко С. О. [84]	Процес розробки, виконання, контролю та аналізу фінансового плану, який охоплює всі сторони діяльності господарської структури, що дозволяє зіставити витрати й отримані результати на наступний період
Крайник О. П. [94]	Процес планування майбутньої діяльності його результатів за допомогою системи бюджетів
Сергєєв І. В., Шипіцин А. В. [164]	Короткострокове планування витрат підрозділів
Терещенко О. О. [179]	Процес складання бюджетів і контролю за їх виконанням
Харко А. Ю. [183]	Планування діяльності підприємства шляхом розроблення системи взаємозв'язаних бюджетів, комплексно орієнтованих на ринкові потреби й покликаних забезпечити стійкій фінансовий стан і поступальний розвиток підприємства відповідно до його головної місії та статутних завдань
Щиборщ К. В. [198]	Процес проведення постійного план-факт аналізу

Бюджетування дає можливість підтвердити досягнення рівня реалізації підприємством встановлених завдань за допомогою зіставлення даних звітного періоду із запланованим рівнем, виявити відхилення та причини їх виникнення. Бюджетування є процесом планування витрат та фактичних результатів.

Для того щоб перейти до визначення сутності процесу бюджетування і виділення його основних етапів, спочатку розглянемо його елементи.

Розглянемо огляд поглядів на дефініцію «бюджетування» (Додаток Л)

На основі наведених вище визначень можна виокремити наступні підходи до визначення змісту бюджетування:

- бюджетування як процес планування;
- бюджетування як технологія складання бюджетів;
- бюджетування як інформаційна система;
- бюджетування як система планування та контролю;
- бюджетування як процес розробки бюджетів.

В результаті критичного осмислення наукової літератури ми пропонуємо визначати «бюджетування» як систему оцінки наявних ресурсів, планування їх руху, обліку, аналізу і контролю доходів і витрат, активів і джерел їх фінансування за досліджуваний період часу, а також з метою прийняття раціональних управлінських рішень в умовах конкурентного ризику.

Бюджетування є ефективним інструментом, за допомогою якого можна виявити непродуктивні втрати та забезпечити досягнення кращих результатів діяльності підприємства. За допомогою нього можливо описати поточні події та спроєктувати майбутні, оцінити поточні процеси підприємства, спроєктувати бажаний результат, а також розрахувати обсяг необхідних ресурси та окреслити необхідні заходи.

Бюджетування є інструментом впровадження стратегії підприємства, за допомогою якого реалізується тісний зв'язок стратегічних цілей з

планами, спрямованими на їх досягнення. Тобто бюджетування забезпечує фактичну реалізацію стратегії.

Основними завданнями бюджетування є:

- облік, аналіз та контроль за загальним станом підприємства;
- узгодження цілей підприємства та його підрозділів з планами дій;
- узгодження між підрозділами та затвердження планових фінансово-економічних параметрів;
- розподіл та затвердження повноважень та відповідальності між учасниками бюджетного процесу;
- прогнозування фінансово-економічного стану та розрахунок потреби в ресурсах для забезпечення стійкого росту підприємства;
- розробка інструментів мотивації учасників бюджетного процесу.

На нашу думку, зазначені завдання досить повно забезпечують досягнення мети діяльності за допомогою фінансового механізму інструменту бюджетування та відображають основні ділянки, де найбільш повно виявляється його дія.

На підприємстві бюджетування може реалізовуватися за одним із зазначених нижче підходів:

- «знизу доверху»,
- «зверху вниз»,
- «рух назустріч» [52, с. 291].

Метод «знизу доверху» передбачає активне залучення до планування працівників підрозділів, керівників окремих центрів відповідальності. За цього підходу основні показники бюджетів є залишковими величинами окремих часткових бюджетів. Наприклад, плановий показник прибутку визначається як різниця між доходами та витратами, що містяться у часткових бюджетах.

Під час складання бюджету «зверху вниз» він передається менеджерам структурних підрозділів для деталізації та розробки

рекомендацій. Основні показники бюджетів задаються вищим рівнем керівництва (зверху).

Недоліками планування «зверху донизу» є його чітко виражений адміністративний характер і прогалини в інформаційному забезпеченні централізованого підрозділу, який займається розробленням бюджетів. За прогресивного планування («знизу доверху») існує небезпека незбалансованості окремих бюджетів. Отже, виникає необхідність у координації з боку вищого ієрархічного рівня управління. В обох із зазначених випадків децентралізовані структурні одиниці мають переваги в інформаційному забезпеченні і прагнуть використати ці переваги на свою користь під час розроблення та виконання бюджетів. Маніпулювання з прогнозними показниками для формування так званого бюджетного зазору є типовим способом отримання інформаційної ренти виконавцями бюджетів. Уникнути зазначених недоліків частково дає можливість новий підхід до розроблення бюджетів, який дістав назву методу «руху назустріч».

Метод «руху назустріч» передбачає комбінацію елементів двох вищезазначених методів планування. За цим методом топ-менеджери визначають стратегічні цілі на довготерміновий період, які є «маяком» для керівників лінійних підрозділів під час розробки власних бюджетів. Бюджетні показники уточнюються і конкретизуються на децентралізованому рівні. Відповідні часткові бюджети від окремих центрів відповідальності передаються для збалансування вищому рівню та затверджуються центральним керівництвом. Отже, метод передбачає інтенсивну комунікацію між окремими рівнями управління [27, с. 45].

Реалізація процесу бюджетування на підприємстві здійснюється на основі ряду принципів, які визначають загальні риси та зміст управління, забезпечують зростання рівня ефективності діяльності підприємства та елімінування та диверсифікації ризиків.

Базові принципи реалізації процесу бюджетування висвітлили у своїх дослідженнях вітчизняні та зарубіжні науковці: М. Д. Білик [9], І. О. Бланк [11], Я. В. Догадайло [56], Джай К. Шим [195], Джойл Г. Сигел [165], К. М. Казакова [32], Н. Каришин [77], Р. Квасницька [83], О. Є. Кузьмін [96], В. І. Куцик [100], Н. Є. Лелюк [109], О. Г. Мельник [116], С. В. Онищенко [133], В. П. Савчук [160], Ч. Т. Хорнгрен [184] та ін. Бюджетування, як ефективний інструмент управління діяльністю підприємства, базується на наступних принципах:

- принцип повноти, який полягає у тому, що розробка бюджету повинна охоплювати всі аспекти діяльності підприємства;
- принцип обґрунтованості та реальності, який базується на необхідності збалансування виробництва та реалізації продукції із наявними ресурсами, які є в розпорядженні підприємства;
- принцип єдності, що визначається взаємозв'язком всіх бюджетів підприємства незалежно від виду та рівня;
- принцип гнучкості, який передбачає можливість коригування бюджетів при зміні внутрішніх чи зовнішніх умов діяльності підприємства;
- принцип економічності полягає у тому, що витрати на бюджетування повинні раціонально співвідноситися з отриманими результатами.

Зважаючи на те, що принципи бюджетування на підприємстві повинні сприяти раціональному використанню ресурсів, створенню ефективної системи контролю за запланованими показниками бюджету та їх точності, вважаємо за необхідне до принципів бюджетування підприємства також віднести наступні:

1. Принцип інтеграції, який передбачає взаємозв'язок локальних бюджетів із загальною системою взаємоузгодженості бюджетів та загальної стратегічної мети.
2. Принцип послідовності: вихідні дані чи бази даних розрізнених бюджетів поєднуються за заздалегідь окресленим механізмом.

3. Принцип нормативного підходу: в основі формування бюджету лежить система норм і правил (нормативів).

4. Принцип наскрізного бюджетування: формування головного бюджету повинно базуватися на основі локальних бюджетів.

5. Принцип декомпозиції: кожний бюджет нижчого рівня є деталізацією бюджету більш високого рівня.

6. Принцип економічної цілісності: при створенні головного (консолідованого) бюджету підприємства з розгляду виключаються матеріальні та грошові обороти в межах підприємства.

7. Принцип методичної зіставності: для забезпечення якісного аналізу та контролю виконання бюджетів необхідно забезпечити єдність методичних підходів для порівняння доходів і витрат, планових та фактичних показників.

Реалізація системи зазначених принципів дозволить забезпечити побудову ефективної системи управління підприємством і покращенню якісних показників його діяльності за рахунок удосконалення аналітичного обліку та формування необхідної інформації.

Метою бюджетування є зростання рівня ефективної роботи підприємства за допомогою посилення його двох основних функцій – планування і контролю. Для покращення розуміння змісту процесу бюджетування пропонуємо визначити його основні етапи (Додаток К). Відповідно до поданої на рисунку схеми визначаємо процес бюджетування як сукупність семи основних етапів. Саме «бюджетування» – це управлінська технологія, яка призначена для розробки фінансового плану (бюджету) з метою більш результативного використання ресурсів і підвищення рівня ефективності управлінських рішень.

Основою для вибору короткострокових цілей, яких має дотримуватися підприємство протягом планованого періоду діяльності, є бізнес-план. Показники діяльності на планований період повинні відповідати аналогічним показникам у бізнес-плані.

Більшість авторів досліджуючи зміст категорії «система бюджетування», в узагальненому виді описують лише елементи системи, що є не цілком правильним, оскільки система – це сукупність взаємопов'язаних елементів, які взаємодіють між собою для виконання заданих заданої мети. На основі цього система бюджетування є сукупністю взаємопов'язаних елементів, що взаємодіють як єдине ціле, забезпечують розробку, організацію та реалізацію процесу бюджетування у попередньо визначеній послідовності.

Дослідивши існуючі теоретичні і прикладні засади бюджетування, можемо стверджувати, що бюджетування представляє собою управлінську технологію, завдяки якій, підприємства можуть контролювати ефективність використання своїх ресурсів для досягнення поставлених цілей та завдань. На основі розробки бюджетів для раціонального управління ресурсами, витратами, прибутком, контролю і аналізом їх виконання, бюджетування надає змогу не тільки приймати ефективні управлінські рішення, але і можливість вчасно вносити необхідні зміни та доповнення для удосконалення процесу бюджетування на кожному з його етапів. Налагоджена технологія бюджетування дозволить прогнозувати фінансового-економічну ситуацію і підвищить якість управлінських рішень, що свідчить про необхідність його впровадження.

Бюджетування є лише одним із багатьох елементів комплексної системи управління, проте відіграє в ній визначну роль. Система бюджетування є ключовим елементом, що з'єднує поточну діяльність та стратегію підприємства. Тобто бюджетування повинно бути об'єднане з іншими елементами системи управління. На практиці сьогодні спостерігається дещо інша ситуація – поточні програми та плани підприємства досить часто недостатньо взаємоув'язані із стратегічною метою діяльності, що призводить до неефективного використання ресурсів і зниження рентабельності підприємства.

В якості основної вхідної інформації для системи бюджетування є бюджетні передумови, цільові показники та фактична облікова інформація. Бюджетні передумови формуються системою стратегічного планування на основі аналізу зовнішнього середовища та оцінки поточного фінансового стану підприємства. Його результати використовуються системою управління за ключовими показниками, де відбувається формалізація стратегії, після чого формуються цільові показники, які передаються в систему бюджетування. Бюджетні передумови можуть формуватися на основі різних методів, що забезпечують гнучкість бюджетування і можливість формування різних видів бюджетів підприємства.

Фактична облікова інформація використовується для контролю виконання бюджетів і виявлення причин відхилень (план-факт аналізу). Це важливо з точки зору прийняття стратегічних управлінських рішень та здійснення коригувань бюджетних показників.

Використання такого інструменту як бюджетування в сільському господарстві дає можливість вивчити усі технологічні аспекти виробництва, виявити енергетичні втрати, оцінити окремі види продукції з погляду прибутковості та затрат, собівартість виготовленої продукції. Отримані дані слугують інформаційною базою для управлінського обліку та аналізу відхилень від норми витрачання ресурсів та грошових коштів. Фактично бюджети охоплюють всі господарські операції та процеси підприємства: реалізацію продукції, її виробництво, матеріально-технічне постачання, управління грошовими потоками тощо. Бюджетування використовується для управління як інструмент, що допомагає спланувати свою діяльність та забезпечити надійну систему контролю. [21]

Система бюджетування у сільськогосподарських підприємствах охоплює такі види бюджетів, як:

- операційні бюджети. До них відносять бюджет реалізації, бюджет виробництва, бюджет запасів, бюджети прямих витрат, бюджет загальновиробничих витрат, бюджет собівартості виготовленої та

реалізованої продукції, бюджети адміністративних витрат та витрат на збут і інших витрат, бюджет фінансових результатів;

– фінансові бюджети. До них відносять бюджетний Баланс, бюджет грошових коштів, бюджет капітальних вкладень. Проте досить часто через особливості технологічних процесів виробництва біологічних активів та сільськогосподарської продукції та потребу оперативного втручання в окремі його етапи в діяльності сільськогосподарських підприємств застосовуються так звані гнучкі бюджети.

Гнучкий бюджет є бюджетом, що формується на основі інформації про доходи і витрати підприємства для фактичного обсягу реалізації. Для формування гнучкого бюджету вивчають заплановані показники та розраховують новий бюджет для того обсягу діяльності, якого фактично було досягнуто за звітний період. Обсяг постійних витрат, як правило, є умовно незмінним, а змінні витрати змінюються пропорційно до зміни обсягу випуску. Гнучкі бюджети дають змогу порівняти фактичні та заплановані витрати для фактичного рівня діяльності. Гнучкий бюджет є одним із шаблів багаторівневого аналізу відхилень. Бюджети використовують як інструмент планування та контролю витрат. Гнучкі бюджети дають змогу оперативно діяти в короткотерміновому періоді та коригувати господарський процес залежно від зміни зовнішнього середовища, обирати варіанти рішень з позицій отримання максимальної урожайності (продуктивності), грошової віддачі за рахунок оптимального використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Гнучкі бюджети мають три головні напрями застосування:

- у процесі підготовки бюджетів для запланованого рівня діяльності до отримання фактичних результатів;
- для розрахунку величини витрат, які відповідатимуть фактичному масштабу діяльності;
- дають можливість спрогнозувати фінансові результати за різних умов діяльності залежно від настання різних ймовірних ситуацій.

У процесі формування гнучкого бюджету необхідно відкоригувати величину витрат відповідно до фактичного рівня діяльності. Гнучкі бюджети є основою для прийняття оперативних управлінських рішень, які спрямовані на виконання поточних завдань. Гнучкий бюджет розробляють на основі норм і нормативів витрат праці, предметів і засобів праці, організації виробництва, окрім яких використовуються встановлені природоохоронні, соціально-економічні та інші нормативи.

Процес формування гнучких бюджетів у сільськогосподарських підприємствах складатися із наступних етапів:

- розрахунок показників, які будуть використовуватися в бюджетах;
- розрахунок та встановлення нормативів витрат;
- розробка варіантів рішень;
- формування бюджетів у розрізі структурних підрозділів та підприємства загалом;
- коригування бюджетів у разі за появи нової ситуації (проблеми, варіанта).

Гнучкі бюджети можуть набувати різних видів і форм, при цьому основними вимогами до них є простота, компактність, зрозумілість і багатоваріантність. Види та форми бюджетів залежать насамперед від мети їх розробки, особливостей діяльності підприємства та структури апарату управління. Вибір конкретної форми бюджету обирає його виконавець, на основі інформації, яка подана в бюджеті. При розробці гнучкого бюджету, крім зміни обсягу діяльності, можуть бути враховані і зміни інших факторів протягом звітного періоду. Для обчислення його показників можуть одночасно використовуватися кілька факторів, що особливо характерно для виробництва різної продукції (наприклад, продукція рослинництва і тваринництва).

До гнучких бюджетів в сільському господарстві належать:

– технологічні бюджети – відповідно до технології вирощування сільськогосподарської продукції: рослинництво – різна обробка ґрунту, різна врожайність тощо; тваринництво – натуральні корми та корми з добавками (премікси), різна продуктивність тощо), наприклад: а) набір культур – для сівозміни (черговість посіву різних сільськогосподарських культур для підвищення якості землі, а отже і врожайності; вибір найоптимальнішої); б) набір культур для вирощування – вибір варіанта виробництва найбільш доцільної та рентабельної продукції;

– бюджети матеріальних витрат – забезпечення матеріальними ресурсами в розрізі власних і купованих запасів (різні варіанти: витрати насіння, добрив при різних цінах, видах, кількості та залежно від виду продукції);

– бюджети трудових витрат – забезпечення трудовими ресурсами (різні варіанти: штатні працівники, сезонні працівники, порівняння витрат на їх роботи при вирощуванні різних культур).

Розробка гнучких бюджетів повинна базуватися на відповідній методиці, вибір якої залежить від специфіки роботи підприємства та стратегії його розвитку. Зокрема при розробці гнучких бюджетів у сільськогосподарських підприємствах можна використовувати такі варіанти:

– щоразу бюджетування слід починати спочатку, не враховуючи попередніх результатів діяльності підприємства і бюджетування, що дає можливість уникнути помилок минулих періодів;

– застосовувати при бюджетуванні на поточний період дані попередніх періодів із відповідним їх коригуванням залежно від технології виробництва та перспектив діяльності підприємства в майбутньому бюджетному періоді.

Форма бюджету характеризується кількома варіантами поєднання різних видів матеріальних ресурсів із вибором оптимального їх використання при відповідному розмірі витрат. На основі приміток до бюджету матеріальних витрат, технологічних норм витрат праці на одиницю виконаних робіт і наданих послуг, тарифних ставок робітників відповідної кваліфікації (розряду) складається бюджет трудових витрат. Показники гнучкого бюджету придатні для подальшого їх порівняння з фактичними даними, а одержані у такий спосіб відхилення можна використовувати для визначення ефективності та результативності роботи структурних підрозділів.

Ефективність діяльності центрів відповідальності оцінюють за допомогою розрахунку відхилення за гнучким бюджетом, тобто шляхом визначення різниці між фактичною сумою і сумою гнучкого бюджету. Такі відхилення характеризують вплив інших на відміну від обсягу діяльності факторів на всі показники господарських операцій підприємства. Гнучке бюджетування є ключовим моментом у забезпеченні зворотного зв'язку для здійснення контролю та управління. Перевагою зазначеного виду бюджету є те, що він дає змогу виключити вплив чинника обсягу діяльності, який може бути поза зоною контролю та відповідальності менеджера конкретного підрозділу, на динаміку доходів та витрат у звіті про виконання бюджету.

При бюджетуванні можливе застосування контролю з оберненим зв'язком – порівняння бюджетних і фактичних результатів, та контролю з прямим зв'язком – порівняння бажаних результатів (цілей) з бюджетними. Оскільки контроль з оберненим зв'язком вимагає фактичних результатів, які невідомі до того, доки подія не відбудеться, то він має ретроспективний характер. Контроль з прямим зв'язком, навпаки, орієнтований на майбутнє. Так, виявлення відхилень, а отже, і сам контроль у сільському господарстві доцільно проводити щомісяця. Саме контроль сприяє виявленню

можливостей удосконалення фінансової та виробничої діяльності підприємства та напрямків планування загалом.

При впровадженні гнучкого планування в практику сільського господарства виникають проблеми, пов'язані з нереальністю фінансових планів (необґрунтованими даними щодо збуту продукції, значними потребами у фінансуванні), оперативністю їх складання (економічні служби готують значну кількість непридатних для фінансового аналізу документів, несвоєчасність складання бюджетів), прозорістю планів (непрозорість планів для керівництва це природній наслідок відсутності чітких внутрішніх стандартів), реалізацією (реалізація планів полягає у ступені їх виконання з точки зору забезпечення необхідними фінансовими і матеріальними ресурсами).

Інформація, яка надходить до системи бюджетування, включає бюджети окремих підрозділів підприємства, які є базисом для планування. Зведений бюджет підприємства можна використовувати як основу для формування зведеної бюджетної звітності підприємства в цілому, включаючи бюджетну звітність на основі план-факт аналізу.

Таким чином, важлива роль системи бюджетування в процесі управління дозволяє ідентифікувати її як один з ключових елементів формування інформаційного базису для здійснення управління на підприємстві, оскільки бюджетування сприяє перетворенню стратегічних цілей в поточні плани.

Висновки до розділу 3

1. Головною метою моделювання є скорочення витрат на здійснення бізнес-процесів підприємства. Результати моделювання витрат на виробництво продукції дозволяють знайти резерви скорочення непродуктивних затрат, максимально заощадити кошти на виробництво продукції на усіх стадіях функціонування підприємства – від придбання

обладнання до ліквідації бізнесу. В результаті проведеного дослідження було виявлено наявність лінійного зв'язку між зміною вартості продукції рослинництва та тваринництва і загальним обсягом продукції та побудовано економетричні моделі залежності вартості продукції підприємств сільського господарства від вартості продукції рослинництва та продукції тваринництва на підставі використання інструментів кореляційно-регресійного аналізу.

2. Результативними показниками оцінки ефективності виробництва продукції тваринництва є зростання обсягів виробництва, зниження собівартості виробництва одиниці продукції, зменшення трудомісткості технологічних процесів, зростання рівня рентабельності тощо. Проте на противагу економічним критеріям, біоенергетичні показники краще відображають затрати живої та уречевленої праці на виготовлення продукції тваринництва в енергетичних одиницях та, досить часто, слугують інструментом пошуку способів енергозбереження та мірилом ціноутворення. Такий підхід до оцінки ефективності виробництва продукції, доцільності застосування різних технологій, технологічних процесів та раціонального використання різних видів енергії у тваринництві, дозволяє краще та комплексніше оцінити ефективність виробництва у порівнянні із методом оцінки, який базується на критерії врахування приведених витрат виражених в вартісному виразі, оскільки не залежить від інфляційних процесів в економіці.

3. При визначенні змісту «бюджетування» науковці формулюють його як метод управління діяльністю підприємства, метод короткотермінового планування, технологію організації і систему планування та контролю. При цьому наголос, як правило, знаходиться на процесі планування. В результаті критичного осмислення наукової літератури ми пропонуємо визначати «бюджетування» як систему оцінки наявних ресурсів, планування їх руху, обліку, аналізу і контролю доходів і витрат, активів і джерел їх фінансування за досліджуваний період часу, а

також з метою прийняття раціональних управлінських рішень в умовах конкурентного ризику.

4. Бюджетування є ефективним інструментом, за допомогою якого можна виявити непродуктивні втрати та забезпечити досягнення кращих результатів діяльності підприємства. Дослідивши існуючі теоретичні та прикладні засади бюджетування, можемо стверджувати, що бюджетування є управлінською технологією, завдяки якій, підприємства можуть контролювати ефективність використання своїх ресурсів для досягнення поставлених цілей та завдань. На основі розробки бюджетів для раціонального управління ресурсами, витратами, прибутком, контролю і аналізом їх виконання, воно дає змогу не тільки приймати ефективні управлінські рішення, але і можливість вчасно вносити необхідні зміни та доповнення для удосконалення процесу бюджетування на кожному з його етапів. Налагоджена технологія бюджетування дозволить прогнозувати фінансового-економічну ситуацію і підвищить якість управлінських рішень, що свідчить про необхідність його впровадження.

Основні наукові результати розділу опубліковані в працях [21,24] (додатки Ф, Х).

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі проведено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення важливого наукового завдання, що полягає в поглибленні теоретико-методичних положень і наданні практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку та аналізу формування біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах. Отримані результати дослідження дають змогу зробити такі висновки:

1. Біологічні активи – одна з найважливіших складових сільськогосподарського виробництва, яка визначає його результати і без якої воно не може існувати взагалі. В цьому контексті важливо належним чином організувати управління такими активами, що неможливо зробити без наявності дієвої, якісної та сучасної системи обліку. Водночас організація обліку, його методика, техніка та практика мають значний вплив на стан біологічних активів і ефективність їхнього використання в процесі виробництва. Цей взаємозв'язок потребує дослідження базових положень, визначених чинними правовими нормами у питаннях ідентифікації, класифікації, оцінки біологічних активів. Біологічними активами необхідно розуміти особливий економічний ресурс, а саме засоби виробництва у вигляді живих організмів, які при використанні в процесі виробничої діяльності здатні приносити економічні вигоди власнику.

2. Біологічні активи класифікуються з урахуванням періоду отримання (надання) економічних вигід або за строком використання на: довгострокові, поточні та додаткові. Крім того, доречно виділяти групи таких активів за: ознакою їх зрілості; галуззю сільського господарства (тваринництво, рослинництво); характеру відображення зносу; за правом власності; мети використання; за видом ринку сільськогосподарської продукції; видом оцінки; структурою.

Запропонована класифікація біологічних активів за структурою є основою аналітичного і синтетичного обліку та здійснення аналізу.

3. Нормативно-правовою основою обліку та аналізу біологічних активів є Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та національні, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструктивні матеріали, які визначають інституційно-правове поле його здійснення. Узгодження змісту вищезазначених нормативно-інструктивних документів сприятиме покращенню інформаційного забезпечення обліку і аналізу біологічних активів.

4. Базовими засадами системи обліку та аналізу біологічних активів для задоволення управлінських запитів є акумулювання даних про обсяг і стан біологічних активів, витрати на їхнє формування тощо. Для підвищення ефективності управління біологічними активами необхідно здійснювати запропоноване поетапне удосконалення системи обліку, яке передбачає: анкетну форму й методику оцінки існуючого стану системи обліку; формування комп'ютерної платформи для визначення справедливої вартості біологічних активів; деталізацію рахунків з обліку біологічних активів для їх ідентифікації за підвидами тваринництва; удосконалення класифікації витрат на формування таких активів; систему обліку з відображенням у ній доцільних облікових підсистем і зв'язків між ними; зміст та форми первинних документів з обліку довгострокових і поточних біологічних активів.

5. Сучасні інформаційні технології дозволяють розширити спектр даних для аналітичного управлінського обліку і здійснювати його не тільки за видами активів, а й за галузями, структурними підрозділами, центрами витрат, центрами відповідальності тощо. Покращенню бухгалтерського обліку біологічних активів сприятиме внесення змін до Методичних рекомендацій з обліку біологічних активів в частині відображення господарських операцій

при переведенні поточних біологічних активів до складу довгострокових біологічних активів, їх уцінки і дооцінки.

6. Для забезпечення потреб контролю та управління біологічними активами підприємства потрібно щомісячно складати Звіт про стан та рух біологічних активів за видами та джерелами формування і Звіт про виконання бюджету витрат на виробництво продукції тваринництва, що сприятиме оперативному надходженню необхідної інформації про рух біологічних активів внутрішнім користувачам для прийняття ними ефективних управлінських рішень.

7. Визнання й оцінка біологічних активів здійснюють суттєвий вплив на результати їхнього використання та майновий стан сільськогосподарських підприємств, а також їхній імідж і становище на ринку. Базовим підходом до оцінки біологічних активів є їх справедлива (або ринкова) вартість, яка виражається сумою, за якою можна обміняти цей актив або погасити заборгованість з операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. У вітчизняній практиці переважно використовують ринковий підхід. При цьому розрізняють три види оцінок біологічних активів: при надходженні; при первісному визнанні; на дату складання балансу. Ідентифікація розбіжностей в оцінці дозволила констатувати потребу в застосуванні альтернативних оцінок через формування відповідних положень облікової політики.

8. На сьогодні в бухгалтерському обліку біологічних активів і продукції тваринництва найчастіше використовують традиційні методи обліку затрат. Проте ці методи використовують грошову оцінку, яка не забезпечує повноту інформації про процес виробництва продукції тваринництва. Не менш важливим в управлінському обліку є застосування біоенергетичної оцінки, що забезпечує абсолютну порівнянність в обліку при різних технологіях виробництва, а також відображає пропорції між отриманими і затраченими енергетичними ресурсами та структуру відновлювальної і запозиченої в майбутніх поколіннях енергії.

Так, при біоенергетичному методі обліку затрат розподіл сукупної енергії сільськогосподарськими тваринами здійснюється за таким принципом: одна частина енергії витрачається на підтримання життя, інша – на синтез продукції (молоко, м'ясо, жир та ін.). Основними складовими при цьому є генетичний потенціал тварин (порода), технологія їх утримання (прив'язне, безприв'язне на частково-щілинній підлозі, безприв'язне на суцільно-щілинній підлозі, вигульне, на глибокій солом'яній підстилці) та обсяги виробництва продукції тваринництва.

8. Для моделювання вартості продукції підприємств сільського господарства необхідно застосовувати модель залежності вартості продукції підприємств сільського господарства від вартості продукції рослинництва та вартості продукції тваринництва. Вона побудована на основі проведеного кореляційно-регресійного аналізу витрат виробництва біологічних активів і продукції тваринництва, носить описувальний характер та легко модифікується в оптимізаційну шляхом введення цільової функції.

Розроблені у роботі рекомендації щодо удосконалення обліку і аналізу формування біологічних активів у с/г підприємствах сприятимуть підвищенню рівня якості, оперативності та інформативності облікових і аналітичних даних про такі активи.

Науково-практичні результати дослідження пройшли апробацію і впровадженні у діяльність: Приватного агропромислового підприємства «Фортуна» (Додаток Ц.4), Приватного підприємства «Білявинці» (Додаток Ц.5), Приватного підприємства «Науково-виробниче агропромислове підприємство «Ель Гаучо» (Додаток Ц.3). Відділу з питань агропромислового розвитку Заліщицької районної державної адміністрації (Додаток Ц.2), Департаменту агропромислового розвитку Тернопільської обласної державної адміністрації (Додаток Ц.1) та у навчальній процес Тернопільського національного економічного університету (Додаток Ц).

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Андросенко О. О. Бухгалтерський облік і аналіз в управлінні витратами: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.09. “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О. О. Андросенко. – К., 2015. – 21 с.
2. Андрушків Б. М., Кузьмін О. Є. Основи менеджменту. Львів: Світ, 1995. 296 с.
3. Анисова Н., Трифонова О., Тютрина М. Бюджетирование не роскошь, а средство продвижения вашего бизнеса. URL: <http://www.zhuk.net>.
4. Базаров Е. И., Широков Ю. А. Агрозооэнергетика. Москва: Агропромиздат, 1987. 127 с.
5. Бень Т. Г., Довбня С. Б. Бюджетування як інструмент удосконалення системи фінансового менеджменту підприємств. Фінанси України. 2000. № 7. С. 48-55.
6. Белова І.М. Організація управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах / І.М. Лукава, Т.В.Дідоренко // Формування економічних відносин в умовах ринку. Збірник наукових праць. –Тернопіль: ТДЕУ, 2003. – С. 168–182.
7. Белова І.М. Основи побудови обліку витрат виробництва в умовах становлення ринкових відносин / І.М. Лукава // Науковий журнал Придніпровський науковий вісник. Серія: Економіка. – Дніпропетровськ, 1998. – № 126 (193). – С. 30 – 33.
8. Біла О. Г., Бондарюк І. Л., Мединська Т. В. Управління витратами підприємства: теорія та практика: монографія. Львів: Вид.-во ЛКА, 2012. 200 с.
9. Білик М. Д. Бюджетування у системі фінансового планування. Фінанси України. 2009. №3. С. 97-109.
10. Білобловський С. Складові елементи процесу бюджетування. Економіка. Фінанси. Право. 2002. № 8. С. 20-25.

11. Бланк И. А. Стратегия и тактика управления финансами. Київ: МП “ИТЕМЛтд”, СП “АДЕФ-Україна”, 1996. 534 с.
12. Брик М. М. Оцінка біологічних активів та особливості визначення фінансового результату аграрних підприємств регіону // Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України. 2017. Вип. 22. С. 56–60.
13. Брик М. М. Проблеми синтетичного обліку продукції сільськогосподарського виробництва // Український журнал прикладної економіки. 2018 . Т. 3. № 1. С. 20–25.
14. Брик М. М., Шевчук О. А. Автоматизація обліку в агропромислових підприємствах із використанням безпілотних літальних апаратів// Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2018. Вип. 3 (15). С. 152–156.
15. Брик М. М., Палюх М. С. Особливості обліку біологічних активів з врахуванням міжнародних стандартів // Інноваційна економіка. 2018. Вип. № 9–10 (77) С. 197–203.
16. Брик М. М. Своєрідність обліку та контролю поточних біологічних активів в тваринництві // Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України. 2018. Випуск 23. С. 61–65.
17. Брик М. М. Сучасний стан та перспективи розвитку галузі тваринництва в Україні // Економічний аналіз. 2018. Том 28, № 4. С. 331–337.
18. Брик М. М. Проблемні питання обліку довгострокових біологічних активів та їх відображення у звітності // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. за участю іноземних студ. (Тернопіль, 15–17 квіт. 2016 р.) Тернопіль: Астон, 2016. С. 38–39.
19. Брик М. М. Біологічні активи в бухгалтерському обліку: етимологія значення // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : збірник наук. праць Всеукр. наук.-практ. конф. з

міжнар. участю (Тернопіль, 30 берез. 2017 р.). Тернопіль : Крок, 2017. С. 16–18.

20. Брик М. М. Проблеми та особливості обліку довгострокових біологічних активів // Прикладна економіка – від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.) Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2017. С. 141–143.

21. Брик М. М. Автоматизація обліку виробництва біологічних активів і продукції тваринництва // Пріоритети сучасної науки : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 27–28 жовт. 2017 р.). Ч. 1. Київ : МЦНД, 2017. С. 11–13.

22. Брик М. М. Проблематика обліку і відображення у звітності довгострокових біологічних активів // Розвиток соціально-економічних систем в сучасних умовах: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 2–3 лют. 2018 р.). Херсон : Вид-во Молодий вчений, 2018. С. 52–54.

23. Брик М. М. Організація формування собівартості біологічних активів тваринництва // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації: матеріали XV Ювіл. міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчен.: (Тернопіль, 29–30 берез. 2018 р.) Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2018. С. 214–216.

24. Брик М. М. Оперативний аналіз: застосування у галузях рослинництва // Перспективи модернізації економіки та фінансової системи України : матеріали доп. Міжнар. наук.-практ. конф. (Запоріжжя, 7 верес. 2018 р.). Запоріжжя : Класичний приватний університет, 2018. С. 99–101.

25. Брик М. М. Використання безпілотних літальних апаратів в сільському господарстві // Цифрова економіка: тренди та перспективи : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 25 жовт. 2018 р.). Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2018. С. 49–51.

26. Брігхем Є. Основи фінансового менеджменту. Київ: Молодь, 1997. 1000 с.

27. Бугай В., Бугай А., Ренгевич Ю. Аспекти бюджетування в управлінні господарською діяльністю на підприємстві. URL: <http://www.nbuv.gov.ua>.
28. Бусенко О. Т. Технологія виробництва продукції тваринництва / О. Т. Бусенко — К.: Вища освіта, 2005. – 496 с.
29. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручн.]. [7-ме вид, доп. і перер.] Житомир: ПП “Рута”, 2006. 832 с.
30. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф. Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу. – 2012. - № 1. – С. 11-18.
31. Бутинець Ф.Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності : [тести : навч. посібн. для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 та 8.050106 «Облік і аудит»] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2006. – 172 с.
32. Бухгалтерський облік в сільському господарстві з основами обліку в інших галузях народного господарства: підручник для студентів вузів / під ред. Німчинова П. П. Москва: Статистика, 1978. 438 с.
33. Вахрушина М. А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы. Москва.: АКДИ Экономика и жизнь, 2000. 192 с.
34. Вернадский В. И. Биосфера и ноосфера. Москва: Айрис-пресс, 2004. 576 с.
35. Вітренко О. В. Управлінський облік витрат основної діяльності підприємств машинобудівної галузі: методологія і організація: автореферат дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит”. Тернопіль, 2009. 20 с.
36. Власюк В. Вашу рентабельность давит жаба? Вводите внутрифирменное бюджетирование. Бизнес. 2002. № 21 (488). С. 44-45.
37. Войтенко Т., Вороная Н. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. Харків: Фактор, 2005. 266 с.

38. Вороновська В. О. Еколого-економічний аспект П(С)БО 30 «Біологічні активи». Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 19-20 жовтня 2006 р.). Київ: Юр-Агро-Веста, 2006. С. 39-40.

39. Гайворонський В. М. Аграрне право України: [підручник для студентів юридичних спеціальностей вищих закладів освіти] / В. М. Гайворонський, В. П. Жушман, В. М. Корнієнко; За ред. В. М. Гайворонського та В. П. Жушмана. – Х.: Право, 2003. – 240 с.

40. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник. Київ: Лібра, 2008. 704 с

41. Головачко В. М. Поняття, класифікація та оцінка біологічних. Науковий вісник Мукачівського державного університету. 2015. Вип. 1(3). С. 201–206.

42. Гончаренко Н. В. Облік та аналіз біологічних активів: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2010. 21 с.

43. Гончаренко Н. В. Методичні засади оцінки біологічних активів та її вплив на вартість активів підприємства / Н. В. Гончаренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. - № 2. – С. 31-35.

44. Гончаренко Н. В. Організація первинного обліку біологічних активів у тваринництві / Н. В. Гончаренко // Облік і фінанси АПК. – 2007. - № 11-12. – С. 22-30.

45. Грабовецький Б. Є. Економічний аналіз: навч. посіб. / Б. Є. Грабовецький. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 256 с.

46. Гринів Л. С. Екологічно збалансована економіка: проблеми теорії: [монографія.] / Л. С. Гринів – Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2001. – 240 с.

47. Гуцаленко Л.В, Дерій В.А, Коцупатрій М.М. «Державний фінансовий контроль»: підручник / К.: Знання 2012 р. – 600 с.

48. Давидович І. Є. Бюджетування як інструмент оперативного контролінгу. Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складової

інформатизації суспільства: збірник матеріалів міжнародної міжвузівської науково-практичної конференції. 2004. С. 105-110.

49. Даниленко О. Упровадження системи бюджетування на шляху досягнення беззбитковості та високої конкурентоспроможності промислових підприємств України. Економічний вісник Донбасу. 2014. № 1 (35). С. 115-119.

50. Дашкевич О. Ю. Бухгалтерський облік і контроль витрат виробництва продукції: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.09. “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О. Ю. Дашкевич. – Київ, 2014. – 24 с.

51. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: моногр. – Тернопіль: ТНЕУ, “Економічна думка”, 2009. – 272 с.

52. Деветьярова И. Бюджет в рознице. Управленческий учет и финансы. 2010. № 4 (24). С. 284–297.

53. Деньга С. М. Екаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. Частина 3. Організація екаунтингу в умовах мережевих комп'ютерних технологій обробки інформації: монографія. Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008, 455 с. С. 217-219.

54. Долгополова О. Складові елементи системи бюджетування на підприємстві. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua>.

55. Дойл Д. П. Управление затратами: Стратегическое руководство / Д. П. Дойл; [пер. с. англ. И. В. Козырь, Н. С. Сологуб]. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 264 с.

56. Дутчак Р. Р. Еволюція теорії управління витратами на підприємстві / Р. Р. Дутчак // Держава та регіони: науково-виробничий журнал – 2012. – № 3. – С.171-176.

57. Дутчак Р. Р. Удосконалення калькулювання собівартості продукції в управлінському обліку витрат / Р. Р. Дутчак // Наука й економіка: науково-техніч. Журнал ХЕУ. – 2012. – Вип. 2 (26). – С.69-73.

58. Догадайло Я. В. Удосконалення бюджетування як управлінської технології. Економіка транспортного комплексу. 2010. № 17. С. 18- 25.

59. Жук В. М. Методологічний супровід застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи». Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. Спец. випуск. Ч. 1. / Відп. ред. М. М. Коцупатрий. Київ: КНЕУ, 2007. 200 с.

60. Жук В. М. Теоретико-методологічні засади обліку та контролю підтримки сільського розвитку. Збірник наукових праць. Економічні науки, серія «Облік і фінанси». Випуск 8 (29). Луцьк, 2011. С. 142-151.

61. Жук В. М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи». Облік і фінанси АПК. 2006. № 6. С. 34-42.

62. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки [монографія] / В. М. Жук– К.: ННЦ «ІАЕ», 2009. – 648 с.

63. Завитій О. П. Облік і контроль виробничих витрат у тваринництві : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О. П. Завитій. - Тернопіль, 2002. – 20 с.

64. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. Фінансовий словник. Львів: Центр Європи, 1997. 396 с.

65. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник. Київ: Знання, 2007. 1072 с.

66. Замула І. В., Черевко Л. П. Сутність і класифікація біологічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку. Вісник Житомирського державного технічного університету. 2012. № 1 (59). С. 74-76.

67. Захожай В. Б., Базась М. Ф., Матюха М. М., Базась В. М. Бухгалтерський облік у галузях економіки: [підруч. для студ. вищ. навч. закл.] / за ред. В. Б. Захожая, М. Ф. Базася. Київ: МАУП, 2005. 968 с.

68. Зятковський І. В. Бюджетування як основа впровадження контролінгу на підприємстві. Актуальні проблеми економіки. 2003. № 4. С. 48-52.

69. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов. Москва: Экономистъ, 2003. 618 с. Іванюта П. В., Левченко З. М.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів: [навчальний посібник]. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 368 с.

70. Іванюта П. В., Левченко З. М. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів: [навчальний посібник]. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 368 с.

71. Івахненко, С. В. Інформаційні технології в аудиті та внутрішньогосподарському контролі: дис. доктора екон. наук: спец. 08.00.09 „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит”. К., 2011. 566 с.

72. Каверина О.Д. Организация бюджетирования на предприятии. Бухгалтерский учет. 2003. № 11. С. 57-60.

73. Канцуров О. О. Облік сільськогосподарської діяльності відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи». Облік і фінанси АПК. 2006. № 11. С. 91-95.

74. Калюга Є.В, Ю.Л Шандрівська. Оцінка біологічних активів як елемент методу бухгалтерського обліку // Облік і фінанси. 2017. №4. С. 33–39.

75. Калюга Є.В. Облік біологічних активів у державному секторі // Економічний аналіз: зб. наук. праць каф. екон. аналізу і статистики. Тернопіль: 2014. Том 18 №2. С. 16–24.

76. Калюга Є.В Пропозиції щодо змін і доповнень до положень (стандартів) бухгалтерського обліку відповідно до ідентифікованих змін МСФЗ // Актуальні проблеми розвитку системи управління державними фінансами: євроінтеграційний контекст : монографія / за ред. Т. І. Єфименко ; ДННУ «Акад. фін. Управління». К., 2016. С.284-300.

77. Каришин Н. Бюджетування в системі бухгалтерського обліку. Галицький економічний вісник. 2010. № 1 (26). С. 164-169.

78. Карминский А. М. Контроллинг в бизнесе: Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях. Москва: Финансы и статистика, 2002. 312 с.

79. Карпенко О. В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: монографія. Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. 341 с.

80. Карпов А. Е. «100% практического бюджетирования» Книга 1. «Бюджетирование как инструмент управления». Москва: Результат и качество, 2006 г. 400 с.

81. Качмар О. В. Сутність біологічних активів як об'єктів обліку та контролю. Глобальні та національні проблеми економіки. 2018. Випуск 23. С. 622-626.

82. Квасницька Р., Боднарчук Л. Бюджетування як сучасний інструмент фінансового управління діяльності підприємств. Наукові засади сталого розвитку економіки: Матеріали міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції. Тернопіль, 2011. С. 153-155. URL: http://conftiapv.at.ua/publ/konf_16_17_chervnja_2011_r/sekcija_5_ekonomichni_nauki/bjudzhetuvannja_jak_suchasnij_instrument_finansovogo_upravlinnja_dijalnosti_pidpriemst_v/17-1-0-941.

83. Квасницька Р. С., Малінчук Л. О. Бюджетування як елемент фінансового планування підприємства. Інноваційна економіка. 2011. № 6(25). С. 252-254.

84. Квасницька Р. С., Джерелейко С. О. Концептуальні підходи до визначення поняття «бюджет підприємства». Вісник Хмельницького національного університету. 2010. № 1, Т. 1. С. 30–33.

85. Кизилев А. Н., Карасева М. Н. Бухгалтерский (управленческий) учет: учебное пособие. Москва: Эксмо, 2006. 320 с.

86. Кірейцев Г. Г. Обліково-аналітична система сільськогосподарського підприємства в умовах антикризового управління / Г. Г. Кірейцев, В. А. Нехай // Облік і фінанси АПК. – 2009 – №3. – С. 84-90.

87. Кирейцев Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета / Г. Г. Кирейцев – Научный доклад на 6-ой Международной научной конференции «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-практическое

значення і напрямлення дальнішого розвитку», г. Житомир, 18-19 жовтня 2007 г. – Житомир: ЖГТУ. – 2007. – 68 с.

88. Кіндрацька Г. І. Економічний аналіз / Г. І. Кіндрацька, М. С. Білик, А. Г. Загородній / навч. посібник. Серія “Дистанційне навчання”. - № 31. – Львів: Вид-во НУ “Львівська політехніка”, 2005. – 428 с.

89. Клименко О. П. Біологічні активи: поняття та класифікація. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 23-24 квітня 2010 р. Тернопіль: Крок, 2010. С.53-55.

90. Ковалев В. В. Введение в финансовый менеджмент. Москва: Финансы и статистика, 2000. 768 с.

91. Ковалев В. В., Ковалев В. В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели. Москва: Проспект, КНОРУС, 2010. 768 с.

92. Ковальчук М. І. Економічний аналіз у сільському господарстві: [навч.-метод. посібник.] / М. І. Ковальчук — К.: КНЕУ, 2002. — 282 с.

93. Корчемний М., Федорейко В., Щербань В. Енергозбереження в агропромисловому комплексі. Тернопіль: Підручники і посібники, 2001. 984 с.

94. Крайник О. П., Клепкова З. В. Финансовый менеджмент. Львів: Державний університет «Львівська політехніка»; Київ: Дакор, 2000.

95. Коцупатрий М. М. Внутрішньогосподарський контроль: організаційні аспекти та класифікаційні ознаки / М. М. Коцупатрий // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – Тернопіль: ТНЕУ. – 2010. – С. 433-436.

96. Кузьмін О. Є., Мельник О. Г. Бюджетування на підприємстві: навч. посіб. Київ: Кондор, 2008. 312 с.

97. Кузьмович П. М. Поняття біологічних активів та їх класифікація. Облік і фінанси АПК. 2010. № 4. С. 32-37.

98. Кузьмович П. М. Актуальні питання обліку біологічних активів в різних літературних джерелах. Вісник Житомирського державного технічного університету. 2010. № 2. С. 130-135.

99. Кулик М. Ф., Бабич А. О., Семенчук В. М. Методика біоенергетичної оцінки технологій виробництва продукції тваринництва / [та ін.]. Вінниця, 1997. 54 с.

100. Куцик П. О., Мазуренко О. М. Обліково-аналітична концепція управління загальновиробничими витратами підприємства: монографія. Львів: Видавництво “Растр-7”, 2014. 288 с.

101. Куцик В. І., Горбатюк І. В. Технологія бюджетування як інструмент управління підприємством. Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. 2011. Вип. 21.5. С. 248-253

102. Куцик П.О. Обліково-аналітична концепція управління загальновиробничими витратами підприємства: монографія / П.О.Куцик,

103. О.М.Мазуренко. – Львів: Видавництво “Растр-7”, 2014. – 288с.

104. Лазаришина І. Д. Економічний аналіз в Україні: історія, методологія, практика: [монографія.] / І. Д. Лазаришина – Рівне: НУВГП, 2005. – 369 с.

105. Ларікова Т. В. Бюджетування як інструмент управління банком. Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки і практики: зб. матеріалів II Міжнар. наук.-практ. конф.; 6-7 груд. 2012 р. Київ: КНЕУ. 2012. 344 с. С. 124-126.

106. Линник В. Г. Калькуляция себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий. Київ: Вища школа, 1986. 175 с.

107. Литвин Ю. Я. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в сільському господарстві / Ю. Я. Литвин. –1998. – С. 8–19; 182–183.

108. Лишиленко О.В. Обліково-аналітичне забезпечення доходів і витрат в діяльності сільськогосподарських підприємств (методологія, методика, практика): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. економ. наук: спец. 08.00.09. “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О.В.Лишиленко. – Київ, 2010. – 38 с.

109. Лелюк Н. Є., Казакова К. М. Бюджетування як інструмент управління фінансовим результатом діяльності підприємства. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління фінансово-економічною безпекою:

аудиторський супровід та бізнес розвідка 2013.
URL: <http://eprints.kname.edu.ua/32166/1/37.pdf>.

110. Лігоненко Л., Вержбицький О. Контролінг у торгівлі : [монографія]. Київ: Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2013. 268 с.

111. Лузан Ю.Я., Жук В.М, Коцюпатрий М.М. Облік сільськогосподарської діяльності : навчальний посібник / за ред. В. М. Жука – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 368 с.

112. Лукінов І. Особливості аграрної реформи та інтеграційних процесів в АПК України (в аспектах східноєвропейських перетворень) // І. Лукінов, Економіка України. – 1993. – №12.– С. 12.

113. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи / Н. М. Малюга – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.

114. Маренич Т. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 12. – С. 19-25.

115. Максutow С. Себестоимость сельхозпродукции: особенности калькулирования / С. Максutow // Бухгалтерия. - 2002. - № 24/1-2 (491). - С. 41-46.

116. Мельник О. Г. Методи бюджетного планування. Фінанси підприємств. 2003. № 12 (97). С. 37- 46.

117. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів від 29.12.2006 року № 1315. База даних «Законодавство України» / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1582-17>. (дата звернення: 1.10.2018 р.).

118. Медвидовський О. К., Іваненко П. І. Енергетичний аналіз інтенсивних технологій в сільськогосподарському виробництві / О. К. Медвидовський, П. І. Іваненко – К.: Урожай, 1988. – 208 с.

119. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие управленческих решений. Москва: Дело, 2002. 408 с.

120. Михальська В. В. Сутність біологічних активів садівництва. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2013. № 3 (23). С. 128-134.
121. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». URL: [http // www.minfin.ua](http://www.minfin.ua). (дата звернення: 15.05.2018 р.).
122. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32 «Фінансові інструменти: розкриття і подання». URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=334%2F94-%E2%F0> (дата звернення: 1.10.2018 р.).
123. Міжнародний стандарт оцінки 1 «Оцінювання на основі ринкової вартості». URL: <https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRS%2013ukr2016.pdf>. (дата звернення: 1.10.2018 р.).
124. Міжнародний стандарт фінансової звітності № 41 «Сільське господарство». (н.д). URL: <http://prou4ot.info> (дата звернення: 1.10.2018 р.).
125. Молдованова М. І. Енциклопедичний словник бізнеса: Менеджмент, маркетинг, інформатика. Київ: Техніка, 1993. 856 с.
126. Молчанов С. С. Управленческий учет за 14 дней. Экспресс-курс. Москва: Эксмо, 2008. 544 с.
127. Мочерний С. В. Економічна енциклопедія у трьох томах. Т. 1. Київ:ВЦ “Академія”, 2000. 864 с.
128. Мосаковський В. Система контролю витрат виробництва за сучасних умов / В. Мосаковський // Бух. облік і аудит. – 2002. – № 9. – С. 29-34.
129. Назарбаєва Р. Біологічні активи: термінологія і класифікація / Р. Назарбаєва // Бухгалтерія. – 2007. – № 13. – С. 90.
130. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэл Д. Принципы бухгалтерского учёта / Пер. с англ., под ред. Я. В. Соколова. 2-е изд. Москва: Финансы и статистика, 1994. 496 с.
131. Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Я., Беленкова М. І. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / за ред. проф. М. Ф. Огійчука; 5-е вид., перероб. і доп. Київ: Алерта, 2009. 1056 с.

132. Огійчук М. Ф. Бухгалтерський облік у сільському господарстві в первинних документах і проводках / М. Ф. Огійчук, В. М. Пархоменко – Х.: Фактор, 2008. – 464 с.
133. Онищенко С. В. Упровадження бюджетування на вітчизняних підприємствах. Фінанси України. 2003. № 4. С. 45-50.
134. О бухгалтерском учете Закон Российской Федерации от 21 ноября 1996 г. №129 (в ред. Федерального закона от 23 июля 1998 г. № 123-ФЗ).
135. Остапчук О. В. Біологічні активи. Стратегія ресурсозберігаючого використання аграрно-економічного потенціалу на основі активізації інноваційно-інвестиційної діяльності – об'єктивна передумова інтеграції країни в світове співтовариство: тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 18 травня 2007 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2007. Ч. 2. С. 123.
136. Палий В. Ф. Основы калькулирования / В. Ф. Палий. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 288. с. (53)
137. Партин Г. О. Бюджетування в системі управління витратами підприємства. Фінанси України, 2003. № 5. С. 50-53.
138. Пархоменко В.М. Нормативно–правове забезпечення реформування бухгалтерського обліку / В.М. Пархоменко // Вісник ЖІТІ. – 2001. – №16. – С. 104–107.
139. Пасенко В. В. Проблемні питання обліку фінансових результатів за П(С)БО 30 «Біологічні активи» та їх врегулювання. Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: тези доп. II Міжнар. наук.- практ. конф. (19–20 жовтня 2006 р.). Київ: Юр-Агро-Веста, 2006. С. 82–84.
140. Пиріжок С. Є. Поняття «Біологічні активи»: порівняння П(с)БО 30 «Біологічні активи» та МСФЗ 41 «Сільське господарство». URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/62819/58855>. (дата звернення: 1.10.2018 р.).

141. Пизенгольц М. З., Варава А. П. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Учет хозяйственных процессов и их результатов: [учебник]. Ч. 2. Москва: Финансы и статистика, 1982. 415 с.

142. Перевозник Н. В. Біологічні активи як обліково-аналітична та економічна категорія. Формування ринкових відносин в Україні. 2007. № 6 (73). С. 115–118.

143. Перевозник Н. В. Класифікація біологічних активів в обліку та звітності. Формування ринкових відносин в Україні. 2007. № 8 (75). С. 71–76.

144. Петров В. М. Методичні підходи до формування собівартості сільськогосподарської продукції та її вплив на ефективність виробництва / В. М. Петров, А. В. Токар // Економіка АПК. – 2008. - № 10. – С. 55-60.

145. Погосова А. В. Методи розподілу загальногосподарських витрат тваринництва / А. В. Погосова // Вісник ЖНАЕУ. – 2009. – № 2(25). – Т. 2. – С. 331-336.

146. Подолинський С. А. Вибрані твори / [упоряд. Л. Я. Корнійчук]. Київ: КНЕУ, 2000. 328 с.

147. Пушкар М. С. Контролінг / М. С. Пушкар. – Тернопіль, 1997.– С. 10–15.

148. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» від 18 листопада 2005 р. № 790. База даних «Законодавство України» / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 15.05.2018).

149. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 1.10.2018 р.).

150. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку від 12.12.2017 р. № 1019. База даних «Законодавство України» / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1582-17> (дата звернення: 1.10.2018 р.)

151. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів від 21.02.2008 р. №73 (зі змінами). База даних «Законодавство України» / Міністерство аграрної політики України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0073555-08> (дата звернення: 1.10.2018 р.).

152. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/plan-rah/plan-schetov-buhgalterskogo-1021043.html> (дата звернення: 1.10.2018 р.).

153. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» від 07.07.1999 р. № 163. База даних «Законодавство України» / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99> (дата звернення: 1.10.2018 р.).

154. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від 2.12.2010 р. № 2464-17: Закон України. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17> (дата звернення: 15.05.2018).

155. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31 грудня 1999 р. № 318. База даних «Законодавство України» / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 15.05.2018).

156. Про оплату праці від 24.03.1995 р. № 2464-17: Закон України. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>

157. Радько В. І. Організаційно-економічні умови ефективного виробництва молока сільськогосподарськими підприємствами: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.04. «Економіка та управління підприємствами». Київ, 2008. 22 с.

158. Ратушняк Г. С., Джеджула В. В. Енергозбереження в системах біоконверсії: [навчальний посібник] / Г. С. Ратушняк, В. В. Джеджула – В.: ВНТУ, 2006. – 83 с.

159. Руденко М. Д. Енергія прогресу: нариси з фізичної економії. Тернопіль: Джура, 2005. 412 с.
160. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. М: ИНФРА-М, 1996. 496 с.
161. Саблук П.Т. Бухгалтерський облік у сільському господарстві. Запитання і відповіді / П.Т. Саблук, М.С Царьов, Д.Ф. Шпак. – К.: Урожай, 1988. – 376 с.
162. Сайт Державної Служби Статистики. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
163. Салій Н. С. Раціональне харчування в сучасних умовах. URL: <http://zdorov.com.ua/nutrition.html> (дата звернення: 1.10.2018 р.).
164. Сергеев И. В., Шипицин А. В. Оперативное финансовое планирование на предприятии. Москва: Финансы и статистика, 2002.
165. Сигел Дж.бб Шим Дж. Словарь бухгалтерских терминов. Москва: ИНФРА-М, 2001. 408 с.
166. Сільське господарство України: статистичний збірник за 2017 рік / відпов. за випуск О. М. Прокопенко. Київ: Державна служба статистики, 2018. 245 с.
167. Сіра Ю. В. Вплив технології та організації виробництва на побудову обліку витрат на молокопереробних підприємствах. Актуальні проблеми економіки. 2008. № 5 (83). С.210–213.
168. Скрипник М. І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції: [монографія]. Житомир: ФОП Кузьмін, 2011. 732 с.
169. Скирпан О. П., Палюх М. С. Бухгалтерський облік у сільському господарстві. [Навч. посібник для студентів «Економіка підприємств» (АПК) та «Аграрний менеджмент». (Видання 2–е, перероблене і доповнене)] / О. П. Скирпан, В. М. Олійник, М. С. Палюх. – Тернопіль: Книжково–журнальне видавництво «Тернопіль», 1998. – 294 с.
170. Смачило В. В. Формування системи бюджетування газорозподільних підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд.

екон. наук : спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами». Харків, 2005. 26 с.

171. Спільник І.В., Загородна О.М. Економічний аналіз: навч.-метод. комплекс дисципліни. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 432 с.

172. Соколов Ю. А. Формирование себестоимости продукции в бухгалтерском и налоговом учете. Москва: Издательство "Альфа-Пресс", 2005. 216 с.

173. Соколов, Я. В. Моделирование и его роль в бухгалтерском учете. Бухгалтерский учет. 1996. № 6. С. 3-8.

174. Супрун Н. А. Вітчизняна модель корпоративного управління: інституційно-еволюційний аналіз: автореферат дис. доктора екон. наук: спец. 08.00.01, «Економічна теорія та історія економічної думки». Київ, 2010. 34 с.

175. Сук Л., Сук П. Облік біологічних активів. Бухгалтерія в сільському господарстві. 2007. № 4. С. 47–50.

176. Сук Л. К., Сук П. Л. Організація бухгалтерського обліку: [підручник]. Київ: Каравела, 2009. 624 с.

177. Сук Л. К. Бухгалтерський облік: [навч. посібник] / Л. К. Сук, П. Л. Сук – К.: Знання, 2005. – 471 с.

178. Сухарева Л., Петренко С. Контроллінг – основа управління бізнесом. Київ: Ника-Центр, Эльга, 2002. 208 с.

179. Терещенко О. О. Теоретичні засади бюджетування на підприємстві. Фінанси України. 2001.

180. Трохименко Л. М. Основи наукових досліджень з обліку та аудиту: [навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц.]. Київ: КНЕУ, 2008. 184 с.

181. Федосова Г. Бюджетирование как процесс планирования движения ресурсов. Финансовая консультация. 2004. № 5. С. 20-31.

182. Федорченко О. Удосконалення системи бюджетування на підприємстві. Економіка та держава. 2015. № 11. С. 37–39.

183. Харко А. Ю. Бюджетування у процесі управління фінансовою діяльністю підприємства. Фінанси України. 2001. № 9. С. 87–91.

184. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. СПб.: Питер, 2005. 1008 с.
185. Хомовий С. М. Інформація та її особливості в сільськогосподарських підприємствах / С. М. Хомовий // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 2. – С. 87-89
186. Хомовий С. М. Біологічні активи та П(с)БО 30 – основний зміст та нормативне забезпечення впровадження / С. М. Хомовий // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – 2010. – № 145. – С. 370-376.
187. Хомовий С. М. Особливості обліку затрат у перетворенні біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах. Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. 2009. № 4. С. 369-371.
188. Хомовий С. М. Особливості обліку затрат у перетворенні біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах / С. М. Хомовий // Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – 2009. - № 4. – С. 369-371.
189. Циган Р. М., Чубка О. Ю. Обґрунтування класифікаційних ознак біологічних активів для підвищення ефективності їх обліку. Облік і фінанси. 2013. № 2 (60). С. 43-47.
190. Чиж, В. І. Передумови внутрішнього контролю витрат. URL: http://www.economy-confer.com.ua/full_article/606.
191. Чумаченко М. Економічна робота на підприємстві та П(С)БО 16 «Витрати» / М. Чумаченко, І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 3. – С. 13-16.
192. Шапошников А. А. Классификационные модели в бухгалтерском учете. Москва: Финансы и статистика, 1982. 144 с.
193. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посібн. / В.Г. Швець. – К. : Знання–Прес, 2003. – 444 с.

194. Шевчук В. О. Абсолютні блага і ринок: виміри достатності теоретичної економії. Економіка АПК. 2009. №3. С. 103-106.

195. Шим, Джай К., Сигел Джойл Г. Основы бюджетирования и больше. Справочник по составлению бюджетов. Москва: Вершина, 2007. 368 с.

196. Шкурко Т. П. Успішне тваринництво – ефективне рослинництво / Т. П. Шкурко // Тваринництво України, 2008. – № 7. – С. 40.

197. Шматковська Т. О., Демедюк Л. В., Ярощук Ю. В. До проблематики нормативно-правового забезпечення обліково-аналітичного процесу щодо оборотних активів. Глобальні та національні проблеми економіки. 2016. Випуск 9. С. 840-843.

198. Щиборщ К. В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий / М.: Издательство «Дело и Сервис», 2001. - 544 с.

199. Яремко І. Й. Економічні категорії в методології обліку: монографія. Львів: Каменяр, 2002. 192 с.

200. Ярмоленко В. П. Особливості методики обліку витрат виробництва і виходу продукції у тваринництві / В. П. Ярмоленко, І. В. Герасимук // Економіка АПК. – 2008. - № 9. – С. 77-81.

201. Ясенецький В. А. Зниження енергозатрат у тваринництві і кормовиробництві: [навчальний посібник] / В. А. Ясенецький, В. О. Єрмоленко, А. Д. Гарькавий – К.: Урожай, 1989. - 136 с.

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку витрат на перетворення біологічних активів в тваринництві

п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
	Віднесено витрати на біологічне перетворення біологічних активів в тваринництві:		
	- покупні корми;	232	208
	- корми власного виробництва;	232	27
	- корми згодовані шляхом випасу;	232	231
	- покупні біопрепарати, медикаменти і інші засоби захисту тварин, інші виробничі запаси;	232	20
	- малоцінні та швидкозношувані предмети, спецодяг, спецвзуття;	232	22
	- роботи та послуги власних допоміжних виробництв;	232	23
	- роботи та послуги виробничого характеру сторонніх організацій;	232	631
	- оплата праці працівників, зайнятих в тваринництві;	232	661
	- відрахування на соціальні заходи;	232	65
	- амортизація необоротних активів;	232	13
	- витрати на ремонт необоротних активів;	232	23
	- витрати на утримання літніх таборів, загонів;	232	39
	- витрати на приготування кормів;	232	23
	- загальновиробничі витрати;	232	91
	- платежі за страхування майна, худоби та окремих категорій працівників;	232	91
	- витрати від падежу молодняку та дорослої худоби на відгодівлі, птиці, звірів, кролів, бджолиних сімей, за винятком втрат, які сталися внаслідок стихійного лиха, сум, що підлягають відшкодуванню винними особами, та вартості одержаної сировини (шкур, технічного м'яса тощо) за цінами можливої реалізації	232	24
	Віднесення витрат на утримання бджіл, що загинули і не дали продукції	94	232

Форма документа Звіт про виконання бюджету витрат на виробництво продукції тваринництва

_____ (підприємство, організація)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Виробничий підрозділ (центр відповідальності) _____

Група тварин _____

Вид продукції _____

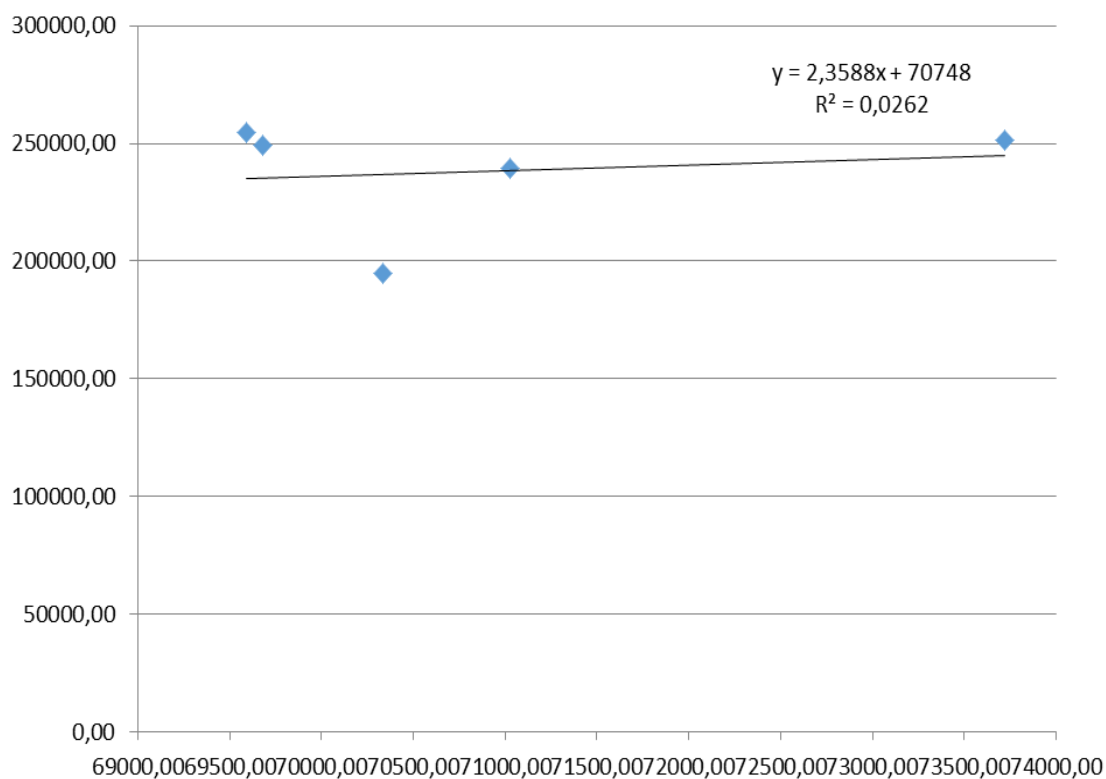
Звіт про виконання бюджету витрат на виробництво продукції тваринництва

за _____ 200__ р.

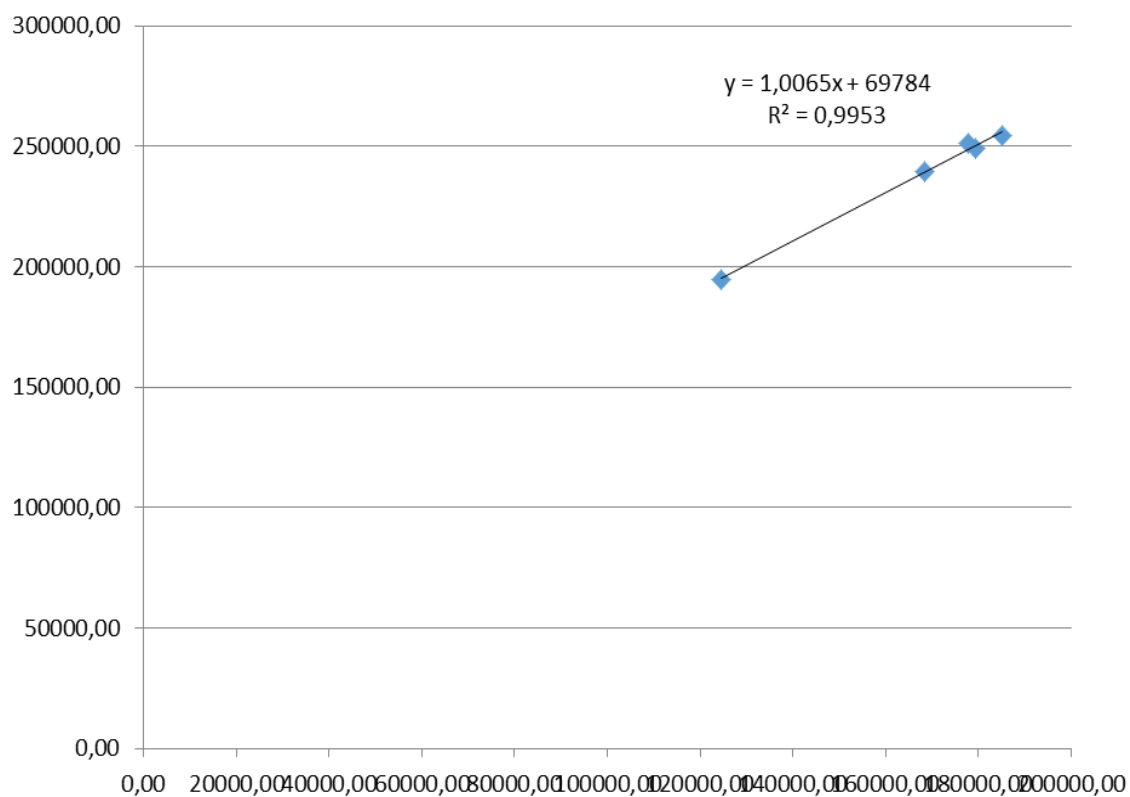
Стаття витрат		Одиниці виміру	Згідно з бюджетом	Фактично	Відхилення від бюджету +/-	Зміст відхилення	Примітки
Код витрат	Назва витрат						

Керівник центру відповідальності _____
(Прізвище, ім'я, по батькові, підпис)

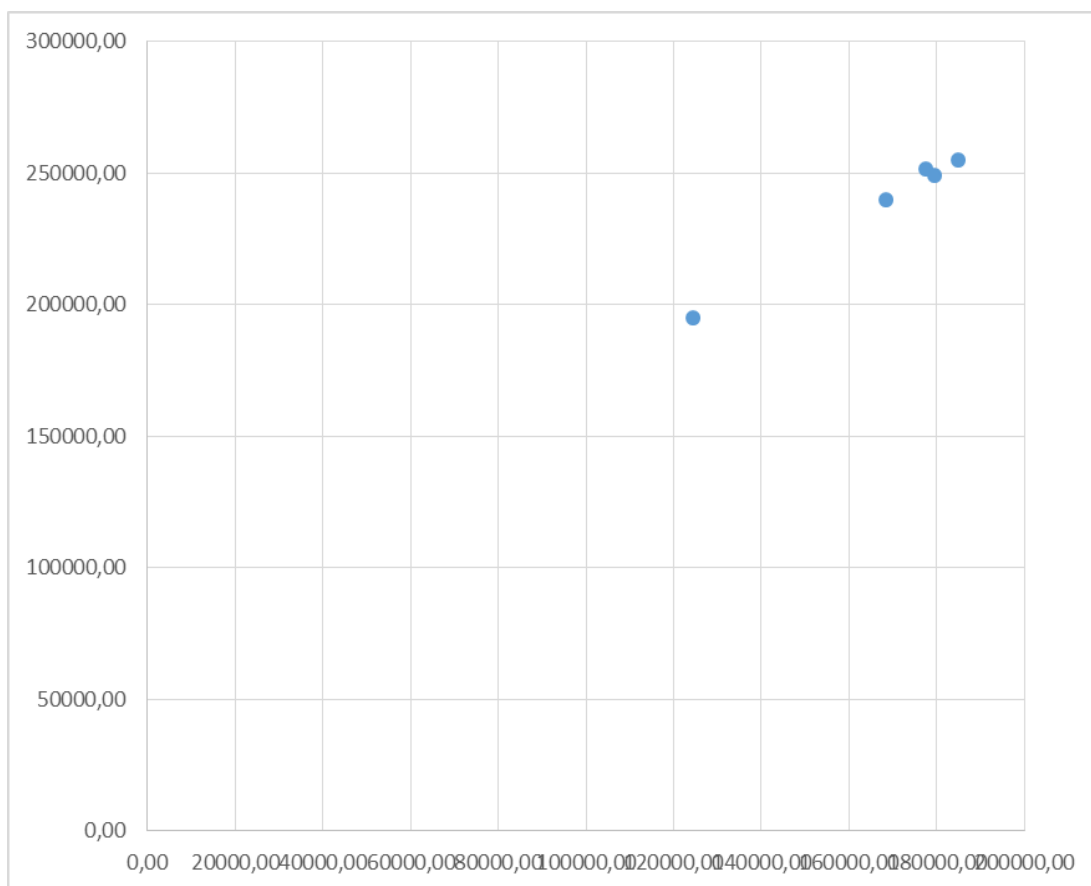
Бухгалтер _____
(Прізвище, ім'я, по батькові, підпис)



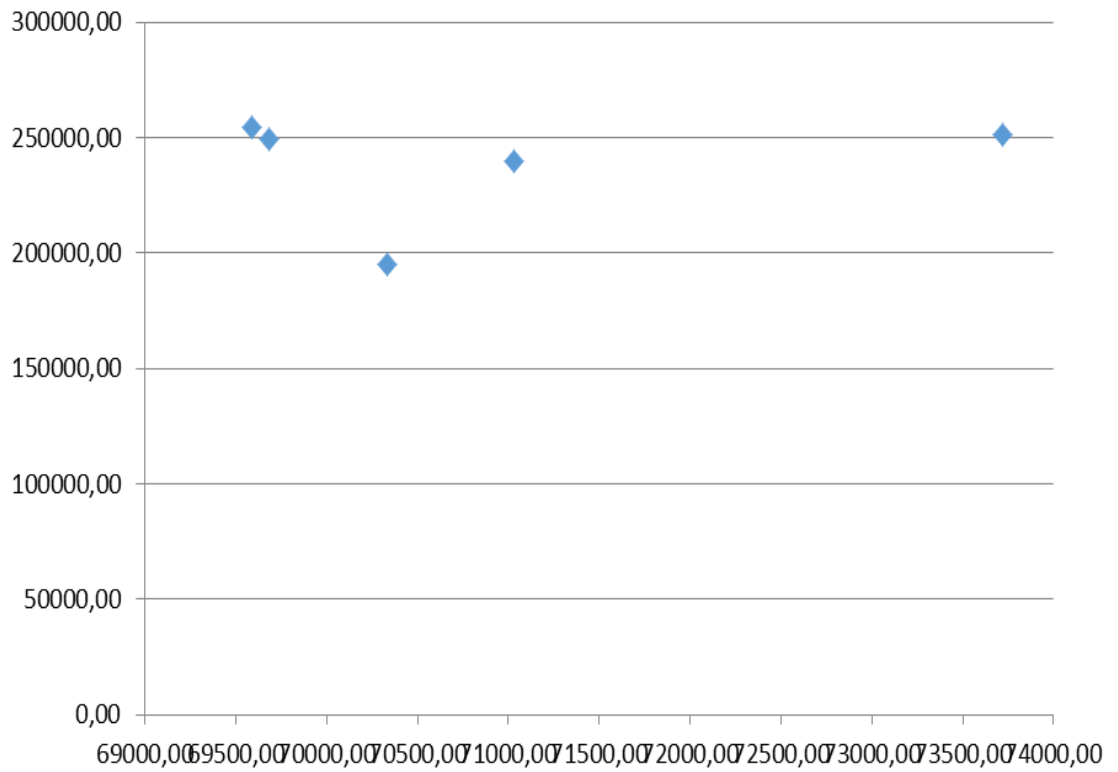
Графічне зображення регресійного рівняння залежності вартості продукції підприємств сільського господарства та вартості продукції тваринництва



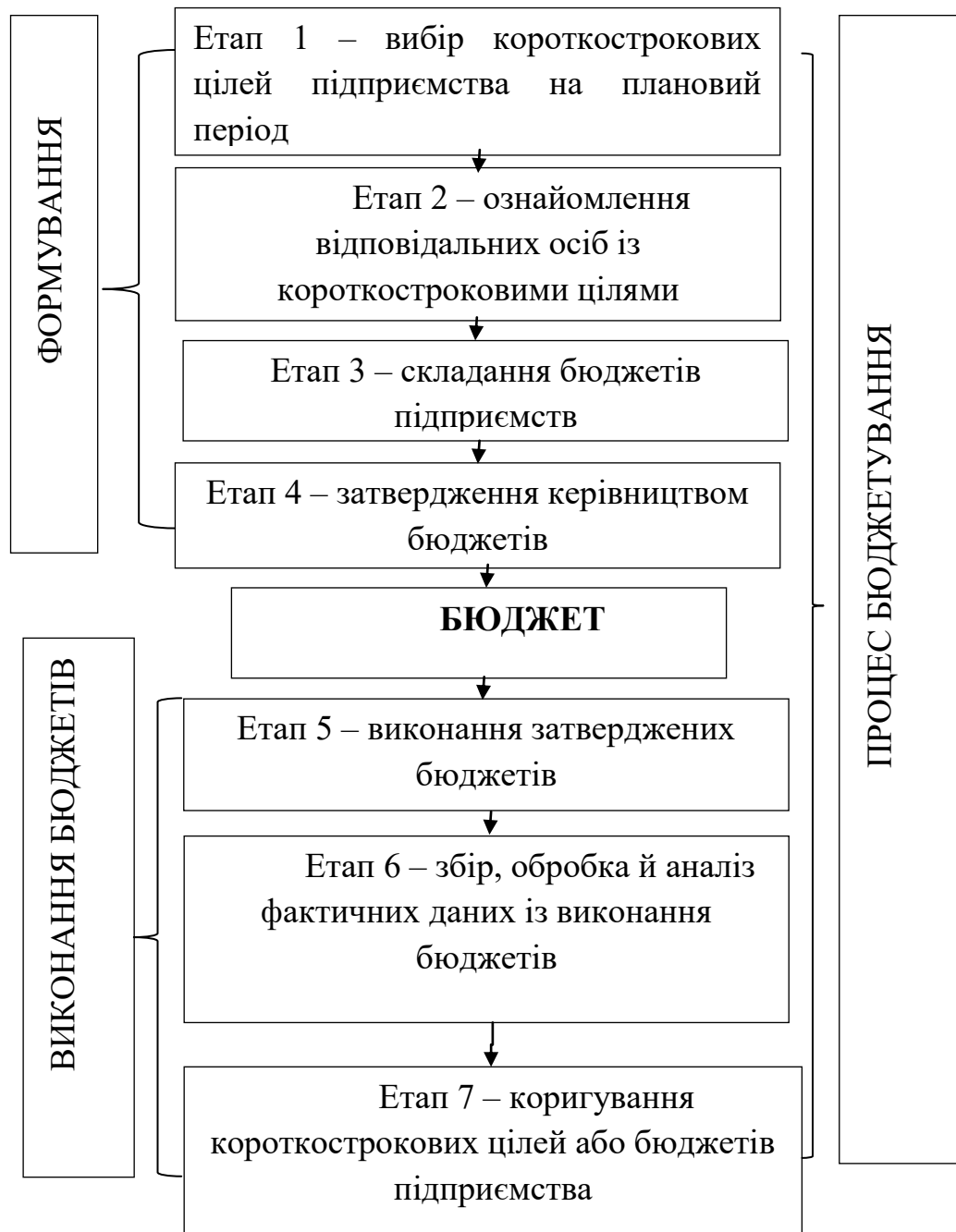
Графічне зображення регресійного рівняння залежності вартості продукції підприємств сільського господарства та вартості продукції рослинництва



Діаграма розсіювання загальної вартості продукції підприємств сільського господарства та вартості продукції рослинництва у 2010-2017 рр.



Діаграма розсіювання загальної вартості продукції підприємств сільського господарства та вартості продукції тваринництва у 2010-2017 рр.

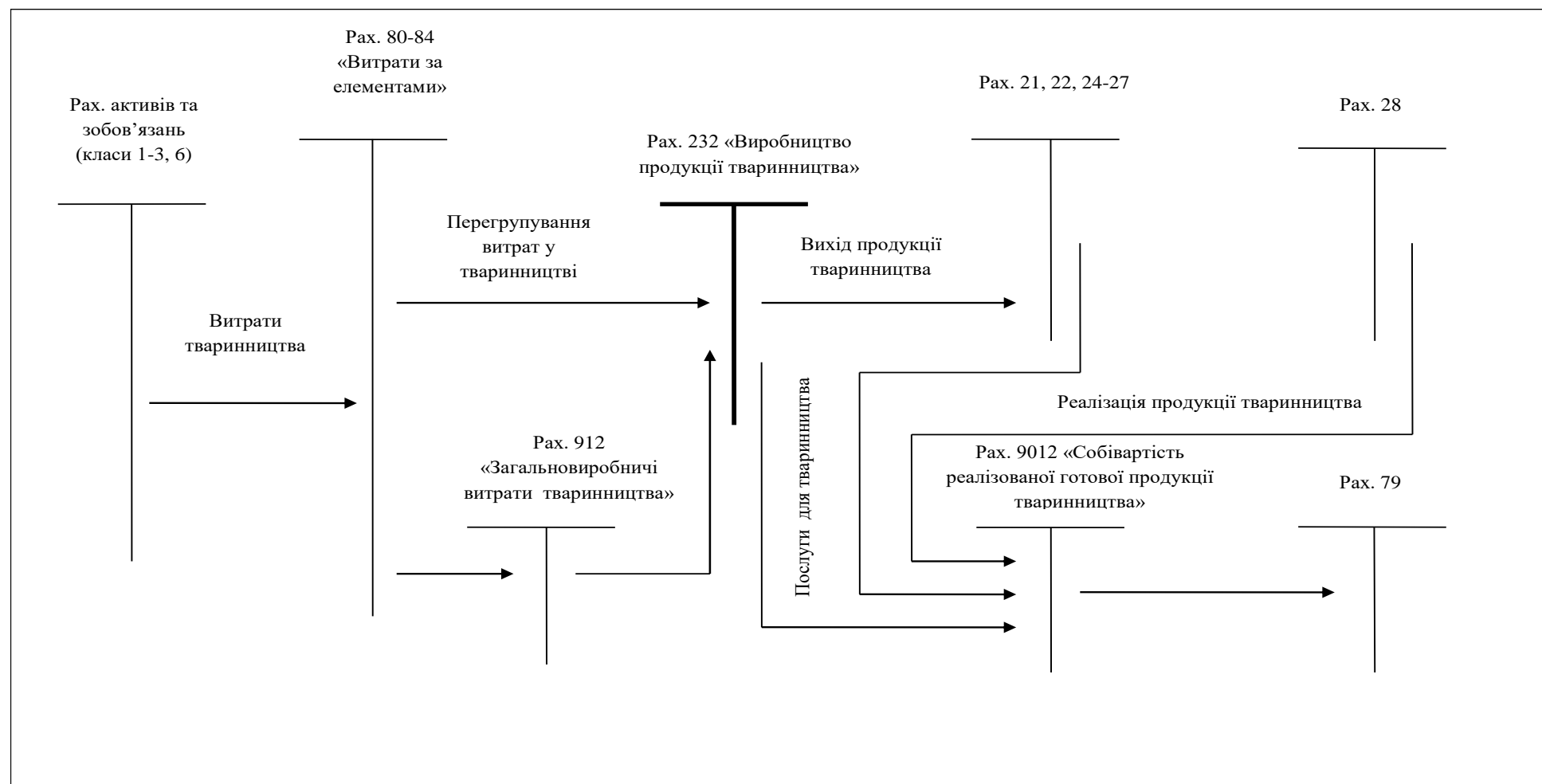


Характеристика процес бюджетування на підприємстві

Огляд поглядів на дефініцію «бюджетування»

Джерело	Зміст терміну
1	2
Анісова Н., Трифанова О., Тютріна М. [55]	Бюджетування – це процес побудови та виконання бюджету підприємства на основі бюджетів структурних підрозділів
Білобловський С. [6, с. 20]	Бюджетування – це технологія фінансового планування, обліку та контролю доходів і витрат, одержуваних від бізнесу на усіх рівнях керування, що дозволяє аналізувати прогнозовані й отримані фінансові показники
Бланк І. О. [7, с. 462]	Бюджетування – розробка бюджетів витрат та надходжень грошових коштів за окремими фінансовими операціями у процесі оперативного управління фінансовою діяльністю підприємства
Вахрушина М. А. [56, с. 298]	Бюджетування – процес планування
Власюк В. [57, с. 44]	Бюджетування – це технологія складання, коригування, контролю та оцінки виконання фінансових планів
Голов С. Ф. [10, с. 340]	Бюджетування — процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів
Даниленко О. [58, с. 117].	система бюджетування може якісно змінити підходи до управління потоками підприємства та сприяти лімітуванню витрат
Долгополова О. [59, с. 42].	визначає систему бюджетування як інформаційну систему управління фінансово-господарською діяльністю всередині підприємства
Загородній А. Г. [15, с. 74]	Бюджетування – процес розробки бюджету
Івашкевич В. Б. [16, с. 449]	Бюджетування – інформаційна система внутрішньо фірмового, корпоративного управління фінансово-господарською діяльністю підприємства на базі функціонування центрів відповідальності за допомогою визначених фінансових інструментів, що називаються бюджетами. Бюджетування – це процес визначення таких параметрів, планування руху ресурсів по підприємству на заданий майбутній період часу
Зятковський І. В. [60, с. 78]	Бюджетування – це технологія планування, обліку та контролю за грошовими потоками і фінансовими результатами
Кармінський А. [20, с. 110].	Бюджетування – це складання бюджету в межах формального процесу планування
Карпенко О. В. [61, с. 213]	Бюджетування у зарубіжних фірмах – діяльність з підготовки планів майбутніх дій, виражених у кількісному вираженні
Кизилов А. Н. [62, с. 113]	Бюджетування – це метод короткострокового планування майбутніх значень фінансових звітів, заснований на тому, що кожна їхня стаття отримує відповідального за її виконання.

Ковальов В. В., Ковальов В. В. [26, с. 97]	Бюджетування – процес складання бюджету, а також є одним з найважливіших компонентів процесу планування
Лігоненко Л. [63, с. 38].	бюджетування – динамічна управлінська технологія, яка на основі формування необхідного інформаційного забезпечення передбачає складання системи бюджетів, доведення їх до виконавців (ЦФВ), організацію виконання, оперативне корегування (за потреби), контроль та оцінку їх виконання
Мельник О. Г. [64, с. 37]	Бюджетування – сучасна управлінська технологія, що передбачає розроблення, реалізацію й аналіз виконання бюджетів в організації
Молчанов С. С. [65, с. 273]	Бюджетування – це процес розробки, виконання, контролю та аналізу бюджету. Бюджетування – це, з одного боку, процес складання фінансових планів і кошторисів, а з іншого – інструмент управління, призначений для оптимізації управлінських рішень
Партин Г. О., Загородній А. Г., Ясінська А. І. [37, с. 91; 218]	Бюджетування— це процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів
Смачило В. В. [66]	Бюджетування – це технологія складання фінансового плану; це процес, який передбачає координацію та організацію роботи підрозділів, виконує функції планування, контролю, мотивації та має фінансову спрямованість
Соколов Я. В. [44]	Бюджетування – це процес узгодженого планування діяльності організації та управління нею за допомогою бюджетів та економічних показників, які дозволяють визначити внесок кожного підрозділу і кожного менеджера в досягнення загальних цілей
Сухарева Л. [67, с. 96].	розширює сутність бюджетування, наділяючи поняття властивостями конкретизації та оптимізації. Автор трактує бюджетування як процес розроблення оптимальних напрямів використання доходів і формування витрат підприємства під час здійснення його фінансово-господарської діяльності, які розраховані на визначений період часу
Федосова Г. [68, с. 21]	Бюджетування – це процес планування руху ресурсів по підприємству на заданий майбутній період та/або проект
Федорченко О. [69, с. 37].	зазначає, що система бюджетування підвищує ефективність управління фінансами підприємства, попереджуючи про нераціональне використання фінансових ресурсів як на стадії планування, так і на стадії контролю за їх використанням
Шим Джай К. [52, с. 13]	Бюджетування – система планування та контролю, що повідомляє співробітникам компанії, яких результатів від них очікують, визначаючи дії, які необхідно виконати для того, щоб домогтися поставлених цілей та завдань



Розгорнута схема обліку витрат у перетворенні біологічних активів та продукції тваринництва.

Енергетично - фінансова ємність виробництва молочної продукції

П/п	Статі енергетичних затрат	ТОВ «Гефест Захід Агро»			ПАП «Дзвін»			ПАП «Фортуна»			ПАП «Нічлава»			ПП «НВАП» Ель Гаучо		
		Енергоємність процесу, ГДж/рік	Структура, %	Собівартість процесу, грн	Енергоємність процесу, ГДж/рік	Структура, %	Собівартість процесу, грн	Енергоємність процесу, ГДж/рік	Структура, %	Собівартість процесу, грн	Енергоємність процесу, ГДж/рік	Структура, %	Собівартість процесу, грн	Енергоємність процесу, ГДж/рік	Структура, %	Собівартість процесу, грн
1	Приміщення і споруди	643,75	0,36	20273,04	474,25	0,52	17487,65	613,99	0,52	23485,67	839,69	0,30	20632,77	301,00	5,39	4003,06
2	Машини і обладнання (амортизація)	997,74	0,56	31420,92	742,44	0,82	27376,97	1133,05	0,98	44105,20	610,36	0,22	14997,70	84,25	1,51	1120,46
3	Паливо-мастильні матеріали в т.ч.:	452,26	0,25	14242,62	573,67	0,63	21133,69	1094,07	0,93	41849,17	859,84	0,31	21127,89	38,58	0,69	513,08
	— навантаження кормів	108,66	0,06	3421,93	122,01	0,13	4499,04	372,56	0,32	14250,76	859,84	0,31	21127,89	10,42	0,19	138,58
	— транспортування кормів	343,60	0,19	10820,68	135,27	0,13	4987,99	142,72	0,12	5459,17				14,04	0,25	186,72
	— роздавання кормів				138,56	0,17	5846,79	201,06	0,17	7690,73				10,35	0,19	137,65
	— прибирання гною				-	-	-	137,83	0,17	5819,87				377,73	0,32	14448,51
4	Електроенергія, в т.ч.:	2460,16	1,37	77475,59	1277,49	1,41	47106,57	1703,82	1,44	65172,65	2500,45	0,90	61440,77	49,86	0,89	663,10
	— доїння корів	1355,51	0,76	42687,85	745,28	0,82	27481,69	569,52	0,48	21784,65	1166,90	0,42	28672,93	2,21	0,04	29,39
	— подрібнення зерна	33,16	0,02	1044,28	43,47	0,05	1602,93	181,61	0,13	6946,75	129,44	0,05	3180,58	1,44	0,03	19,13
	— приготування кормосуміші	-	-	-										7,04	0,13	93,63
	— забезпечення мікроклімату	470,24	0,26	14808,84										53,12	0,06	1958,76
	— прибирання гною	138,93	0,09	5005,04	19,73	0,02	727,53	32,34	0,03	1237,03	164,16	0,06	4033,72	-	-	-
	— інші роботи	442,32	0,25	13929,58	413,89	0,46	13335,66	758,62	0,64	29017,90	504,81	0,18	12404,13	35,19	0,63	468,00
5	Інші оборотні засоби	160,67	0,09	5059,83	105,17	0,12	3878,07	147,53	0,12	5643,16	189,59	0,07	4658,58	5,84	0,10	77,67
6	Ремонтне стада	32,30	0,02	1017,19	14,70	0,02	542,05	20,50	0,02	784,14	39,75	0,01	976,73	-	-	-
7	Корми (вміст енергії)	66653,77	37,14	2099066,89	32619,04	35,95	1202804,90	39791,79	33,70	1322071,91	125558,39	45,39	3085206,28	2279,60	40,86	30316,87
8	Корми (витрати на вирощування)	36564,30	20,38	1131486,43	11774,34	12,98	434170,77	13844,82	11,72	529576,87	60425,77	21,85	1484775,05	720,27	12,91	9579,02
9	Підстилка	5260,13	2,93	165653,13	4774,75	5,26	176065,66	6697,91	5,67	256201,11	6413,44	2,32	137639,45	112,65	2,02	1498,16
10	Затрати праці	903,22	0,50	28444,29	857,43	0,94	31617,13	793,59	0,67	30355,53	920,38	0,33	22613,47	62,83	1,13	835,59
11	Затрати енергії біологічними активами	65323,06	36,40	2057160,05	37530,09	41,36	1383896,52	52225,03	44,23	1997654,58	78236,95	28,29	1922429,31	1924,40	34,49	25592,99
	Разом:	179451,38	100,00	5651300,00	90743,37	100,00	3346100,00	118086,10	100,00	4516900,00	276596,61	100,00	6796500,00	5579,28	100,00	74200,00

Енергетично - фінансова ємність виробництва яловичини

П/п	Статі енергетичних затрат	ТОВ «Гефест Захід Агро»			ПАП «Дзвін»			ПАП «Фортуна»			ПАП «Нічлава»			ПП «НВАП» Ель Гаучо		
		Енергоємність процесу, ГДж/рік	Структура, %	Собівартість процесу, грн	Енергоємність процесу, ГДж/рік	Структура, %	Собівартість процесу, грн	Енергоємність процесу, ГДж/рік	Структура, %	Собівартість процесу, грн	Енергоємність процесу, ГДж/рік	Структура, %	Собівартість процесу, грн	Енергоємність процесу, ГДж/рік	Структура, %	Собівартість процесу, грн
1	Приміщення і споруди	1218,40	0,49	12328,83	1219,49	0,61	10697,41	1233,45	0,73	23549,23	962,88	0,52	19242,27	331,60	0,96	3406,34
2	Машини і обладнання (амортизація)	509,74	0,22	5163,41	700,37	0,38	6692,46	1055,22	0,63	20146,43	186,36	0,10	3724,23	89,06	0,26	914,86
3	Паливо-мастильні матеріали в т.ч.:	712,40	0,31	7206,13	1452,52	0,79	13879,72	1473,62	0,88	28134,59	1063,27	0,57	21248,47	512,83	1,49	5268,02
	— навантаження кормів	150,80	0,07	1527,53	172,38	0,09	1647,20	450,91	0,27	8608,85	1063,27	0,57	21248,47	39,01	0,12	400,73
	— транспортування кормів	560,60	0,24	5678,60	407,30	0,22	3892,00	238,42	0,14	4551,95				309,72	0,90	3181,58
	— роздавання кормів				395,99	0,22	3783,93	335,60	0,20	6407,33				17,74	0,05	182,23
	— прибирання гною				-	-	-	476,85	0,26	4556,59				448,69	0,27	8566,46
4	Електроенергія, в т.ч.:	2268,49	0,99	22978,67	1551,23	0,85	14822,95	2036,60	1,21	38883,10	2070,28	1,12	41372,63	372,49	1,08	3826,38
	— подрібнення зерна	46,51	0,02	471,12	-	-	-	-	-	-	153,40	0,08	3065,56	5,76	0,02	59,17
	— приготування кормосуміші	-	-	-	108,61	0,06	1037,84	310,22	0,18	5922,77	-	-	-	26,36	0,08	270,78
	— забезпечення мікроклімату	940,47	0,41	9526,49	159,45	0,09	1523,64	270,07	0,16	5156,22	893,70	0,48	17859,77	45,49	0,13	467,29
	— прибирання гною	340,03	0,15	3444,33	49,37	0,03	471,76	2,51	0,00	47,92	246,24	0,13	4920,88	-	-	-
	— інші роботи	941,48	0,41	9536,72	1233,80	0,67	12789,71	1453,80	0,86	27756,18	776,94	0,42	15526,43	294,88	0,86	3029,14
5	Інші оборотні засоби	207,87	0,09	2105,62	157,37	0,09	1503,77	187,42	0,12	3578,25	242,62	0,13	4848,54	58,84	0,17	604,43
6	Корми (вміст енергії)	89732,04	39,13	908940,65	58671,56	31,98	560642,69	62019,01	36,85	1284076,93	65625,18	35,18	1312458,64	10281,68	29,82	105618,00
7	Корми (витрати на вирощування)	32878,25	14,34	333040,21	25050,04	13,65	239368,48	24208,77	14,38	462197,74	33031,55	17,71	660105,03	4191,31	12,16	43055,01
8	Підстилка	14625,26	6,38	148146,56	14125,75	7,69	134884,64	-	-	-	12441,76	6,13	228653,01	3713,69	10,77	38148,68
9	Затрати праці	520,17	0,23	5269,06	584,61	0,32	5586,31	469,58	0,28	8965,30	327,49	0,18	6544,59	185,09	0,54	1901,33
10	Затрати енергії біологічними активами	86768,44	37,83	878920,86	80059,92	43,64	765021,57	75636,72	44,94	1444068,44	71582,12	38,37	1430502,59	14744,00	42,76	151456,94
	Разом:	229340,06	100,00	2323100,00	183462,86	100,00	1753100,00	168320,39	100,00	3213600,00	186533,51	100,00	3727700,00	34480,59	100,00	354200,00

Енергетично - фінансова ємність виробництва свинини

П/п	Статі енергетичних затрат	ТОВ «Гефест Захід Агро»			ПАП «Дзвін»			ПАП «Фортуна»			ПАП «Нічлава»			ПП «НВАП» Ель Гаучо		
		Енергоємність процесу, ГДж/рік	Структура, %	Собівартість процесу, грн	Енергоємність процесу, ГДж/рік	Структура, %	Собівартість процесу, грн	Енергоємність процесу, ГДж/рік	Структура, %	Собівартість процесу, грн	Енергоємність процесу, ГДж/рік	Структура, %	Собівартість процесу, грн	Енергоємність процесу, ГДж/рік	Структура, %	Собівартість процесу, грн
1	Приміщення і споруди	302,34	0,44	3651,31	182,40	0,31	2180,03	68,40	0,94	960,24	1249,44	0,15	12867,94	280,33	0,36	4466,68
2	Машини і обладнання (амортизація)	509,53	0,74	6153,50	712,73	1,22	8518,50	482,47	6,62	6773,19	787,34	0,10	8108,79	618,86	0,80	9860,69
3	Паливо-мастильні матеріали в т.ч.:	403,53	0,58	4873,36	323,02	0,55	3860,71	36,83	0,51	517,04	1928,46	0,24	19861,15	777,95	1,00	12395,58
	— навантаження кормів	62,83	0,09	758,79	27,42	0,05	327,72	8,87	0,12	124,52	393,46	0,05	4052,23	64,62	0,08	1029,63
	— транспортування кормів	340,70	0,49	4114,57	94,32	0,16	1127,31	5,04	0,07	70,75	1535	0,19	15808,92	211,41	0,27	3368,53
	— роздавання кормів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	235,07	0,30	3745,52
	— прибирання гною	-	-	-	201,28	0,34	2405,68	22,92	0,31	321,76	-	-	-	266,85	0,34	4251,89
4	Електроенергія, в т.ч.:	1024,67	1,49	12374,76	628,15	1,07	7507,60	38,31	0,53	537,82	11059,52	1,37	113901,65	1224,80	1,58	19515,53
	— подрібнення зерна							0,72	0,01	10,11				97,25	0,13	1549,55
	— приготування і роздавання кормосуміші	158,22	0,23	1910,80	82,41	0,14	984,96	-	-	-	669,18	0,08	6891,86	-	-	-
	— забезпечення мікроклімату	-	-	-	-	-	-	1,82	0,02	25,55	4129,40	0,51	42528,56	360,72	0,46	5747,58
	— прибирання гною	153,91	0,22	1858,74	-	-	-	0,62	0,01	8,70	1151,64	0,14	11860,70	69,17	0,09	1102,13
	— інші роботи	712,54	1,03	8605,22	545,74	0,93	6522,64	35,15	0,48	493,46	5109,30	0,63	52620,52	697,66	0,90	11116,27
5	Інші оборотні засоби	275,19	0,40	3323,42	167,39	0,29	2000,63	23,37	0,32	328,08	435,84	0,05	4488,70	219,68	0,28	3500,30
6	Корми (вміст енергії)	19214,10	27,85	232045,33	13537,10	23,09	161794,42	1612,21	22,12	22633,11	296474,72	36,74	3053383,91	23085,21	29,71	367831,49
7	Корми (витрати на вирощування)	8364,44	12,12	101015,88	12377,14	21,11	147930,66	955,57	13,11	13414,83	204104,28	25,29	2102063,62	15116,01	19,46	240853,10
8	Підстилка	-	-	-	6991,82	11,92	83565,72	721,52	9,90	10129,10	-	-	-	5186,44	6,68	82638,88
9	Затрати праці	435,98	0,63	5265,25	319,56	0,54	3819,36	81,99	1,13	1151,02	1132,76	0,14	11666,26	477,52	0,61	7608,63
10	Затрати енергії біологічними активами	38461,86	55,75	464497,17	23395,59	39,90	279622,37	3266,40	44,82	45855,57	289811,34	35,91	2984757,97	30704,16	39,52	489229,12
	Разом:	68991,64	100,00	833200,00	58634,90	100,00	700800,00	7287,07	100,00	102300,00	806983,70	100,00	8311100,00	77690,96	100,00	1237900,00

Аналіз структури елементів витрат на перетворення біологічних активів тваринництва в ПП «НВАП» Ель Гаучо

Елементи витрат	2015 рік				2016 рік				2017 рік				В середньому за 3 роки			
	всього, тис. грн	у т.ч. тваринництво			всього, тис. грн	у т.ч. тваринництво			всього, тис. грн	у т.ч. тваринництво			всього, тис. грн	у т.ч. тваринництво		
		Сума витрат, тис. грн	%, у структурі всіх витрат	%, у структурі витрат тваринництва		Сума витрат, тис. грн	%, у структурі всіх витрат	%, у структурі витрат тваринництва		Сума витрат, тис. грн	%, у структурі всіх витрат	%, у структурі витрат тваринництва		Сума витрат, тис. грн	%, у структурі всіх витрат	%, у структурі витрат тваринництва
1. Витрати на оплату праці	2546,1	2141,8	5,69	21,81	2182,4	2312,4	5,18	7,36	2375,5	2582,2	5,51	8,17	2112,1	2318,2	5,23	8,21
2. Відрахування на соціальні заходи	229,2	256,2	1,85	2,62	522,3	326,6	2,27	2,85	716,9	471,8	2,64	2,41	486,2	327,8	2,25	2,97
3. Матеріальні витрати всього, в т.ч.:	22832,6	7227,1	39,52	74,98	22288,2	25219,4	59,36	85,98	23376,7	26258,9	56,51	82,92	28832,2	22898,4	51,58	79,86
- корми	5569,6	5569,6	31,46	57,78	22744,8	22744,8	45,84	66,39	22994,1	22994,1	45,26	66,27	21212,8	21212,8	39,62	62,55
- нафтопродукти	2452,9	412,2	2,29	4,26	2556,1	622,1	2,39	3,46	2415,7	833,6	2,91	4,25	2814,5	625,6	2,42	3,82
- електроенергія	423,5	247,5	2,35	2,57	522,4	342,4	2,34	2,94	731,3	527,8	2,83	2,69	552,2	372,6	2,46	2,32
- запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали	2233,3	351,7	2,92	3,64	2475,7	882,6	3,44	4,99	2887,3	912,2	3,24	4,61	2498,8	722,8	2,79	4,42
- оплата послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями, та інші матеріальні витрати	2293,8	632,5	3,46	6,56	2162,4	2592,6	6,22	9,11	2138,2	826,4	2,84	4,26	2764,5	2123,5	3,97	6,28
- інші витрати с/г	2169,5	25,5	1,24	1,26	3937,9	36,1	1,24	1,21	3322,2	285,1	1,64	1,94	3219,5	82,2	1,32	1,52
4. Амортизація	2923,4	758,5	4,25	7,87	—	—	—	—	—	—	—	—	2923,4	758,5	2,97	4,71
5. Інші операційні витрати	2765,2	456,2	2,49	4,73	2731,9	852,5	3,33	4,82	2325,5	2295,4	4,51	6,62	2271,5	868,1	3,41	5,37
Всього	28285,3	9638,5	52,72	211,11	25622,8	27689,9	69,14	211,11	28774,6	29617,2	68,24	211,11	25513,2	26251,9	63,33	211,11

Аналіз структури елементів витрат на перетворення біологічних активів тваринництва в ПАП «Фортуна»

Елементи витрат	2015 рік				2016 рік				2017 рік				В середньому за 3 роки			
	всього, тис. грн	у т.ч. тваринництво			всього, тис. грн	у т.ч. тваринництво			всього, тис. грн	у т.ч. тваринництво			всього, тис. грн	у т.ч. тваринництво		
		Сума витрат, тис. грн	%, у структурі всіх витрат	%, у структурі витрат тваринництва		Сума витрат, тис. грн	%, у структурі всіх витрат	%, у структурі витрат тваринництва		Сума витрат, тис. грн	%, у структурі всіх витрат	%, у структурі витрат тваринництва		Сума витрат, тис. грн	%, у структурі всіх витрат	%, у структурі витрат тваринництва
1. Витрати на оплату праці	2236,7	2496,4	22,03	24,76	4747,2	3007,5	9,26	26,24	4654,2	2980,75	7,50	24,90	3846,0	2494,9	8,72	25,30
2. Відрахування на соціальні заходи	342,75	239,4	2,76	3,96	2230,3	726,2	2,20	6,25	2429,2	927,9	2,32	7,67	967,2	624,5	2,28	5,96
3. Матеріальні витрати всього, в т.ч.:	9323,4	4228,9	32,09	69,752	23563,5	7376,3	22,72	64,35	26795,9	7582,4	29,08	63,32	29892,0	6392,2	22,35	65,77
- корми	2889,9	2889,9	22,30	47,752	5698,2	5698,2	27,54	49,72	6068,2	6068,2	25,27	50,68	4885,4	4885,4	27,08	49,40
- нафтопродукти	2823,4	472,0	3,47	7,79	4538,2	425,4	2,32	3,72	4522,2	364,75	0,92	3,05	3960,9	420,4	2,47	4,755
- електроенергія	279,6	245,4	2,752	4,06	392,2	309,7	0,95	2,70	382,75	305,3	0,77	2,55	352,2	286,75	2,00	3,20
- запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали	872,4	356,2	2,62	5,759	2567,5	409,9	2,26	3,58	3257,2	332,2	0,754	2,77	2898,7	366,2	2,28	4,08
- оплата послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями, та інші матеріальні витрати	2003,3	256,5	2,759	4,24	2302,2	354,9	2,09	3,20	4984,6	520,9	2,29	4,27	2763,0	374,2	2,32	3,757
- інші витрати с.г	2445,75	—	—	—	9067,75	278,9	0,55	2,56	7582,2	—	—	—	6032,9	278,9	0,63	2,56
4. Амортизація	363,5	75,7	0,56	2,25	2023,0	348,7	2,07	3,04	2857,4	492,7	2,24	4,22	2748,0	305,7	2,07	2,750
5. Інші операційні витрати	2423,2	22,9	0,20	0,22	2029,2	25,0	0,05	0,23	3999,7	—	—	—	2244,0	24,0	0,05	0,27
Всього	23568,6	6043,3	44,54	200,00	32483,3	22463,6	35,29	200,00	39736,2	22972,5	30,23	200,00	28596,0	9826,6	34,36	200,00

СПИСОК ПРАЦЬ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації

1. Брик М. М. Оцінка біологічних активів та особливості визначення фінансового результату аграрних підприємств регіону // Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України. 2017. Вип. 22. С. 56–60 (0,35 д. а.).

2. Брик М. М. Проблеми синтетичного обліку продукції сільськогосподарського виробництва // Український журнал прикладної економіки. 2018. Т. 3. № 1. С. 20–25 (0,45 д. а.).

3. Брик М. М., Шевчук О. А. Автоматизація обліку в агропромислових підприємствах із використанням безпілотних літальних апаратів// Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2018. Вип. 3 (15). С. 152–156 (0,55 д. а. / 0,30 д. а.; внесок автора: розроблено інформаційну модель бази даних автоматизованого обліку та управління агропромисловим підприємством).

4. Брик М. М., Палюх М. С. Особливості обліку біологічних активів з врахуванням міжнародних стандартів // Інноваційна економіка. 2018. Вип. № 9–10 (77) С. 197–203 (0,6 д. а. / 0,5 д. а.; внесок автора: окреслено систему та наявні проблемні положення нормативно-правового забезпечення обліку біологічних активів в аграрному секторі).

5. Брик М. М. Своєрідність обліку та контролю поточних біологічних активів в тваринництві // Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України. 2018. Випуск 23. С. 61–65 (0,4 д. а.).

6. Брик М. М. Сучасний стан та перспективи розвитку галузі тваринництва в Україні // Економічний аналіз. 2018. Том 28, № 4. С. 331–337 (0,5 д. а.).

Опубліковані праці апробаційного характеру

7. Брик М. М. Проблемні питання обліку довгострокових біологічних активів та їх відображення у звітності // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. за участю іноземних студ. (Тернопіль, 15–17 квіт. 2016 р.) Тернопіль: Астон, 2016. С. 38–39 (0,1 д. а.).

8. Брик М. М. Біологічні активи в бухгалтерському обліку: етимологія значення // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : збірник наук. праць Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю (Тернопіль, 30 берез. 2017 р.). Тернопіль : Крок, 2017. С. 16–18 (0,13 д. а.).

9. Брик М. М. Проблеми та особливості обліку довгострокових біологічних активів // Прикладна економіка – від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.) Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2017. С. 141–143 (0,13 д. а.).

10. Брик М. М. Автоматизація обліку виробництва біологічних активів і продукції тваринництва // Пріоритети сучасної науки : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 27–28 жовт. 2017 р.). Ч. 1. Київ : МЦНД, 2017. С. 11–13 (0,15 д. а.).

11. Брик М. М. Проблематика обліку і відображення у звітності довгострокових біологічних активів // Розвиток соціально-економічних систем в сучасних умовах: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 2–3 лют. 2018 р.). Херсон : Вид-во Молодий вчений, 2018. С. 52–54 (0,12 д. а.).

12. Брик М. М. Організація формування собівартості біологічних активів тваринництва // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації: матеріали XV Ювіл. міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчен.: (Тернопіль, 29–30 берез. 2018 р.) Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2018. С. 214–216 (0,13 д. а.).

13. Брик М. М. Оперативний аналіз: застосування у галузях рослинництва // Перспективи модернізації економіки та фінансової системи України : матеріали доп. Міжнар. наук.-практ. конф. (Запоріжжя, 7 верес. 2018 р.). Запоріжжя : Класичний приватний університет, 2018. С. 99–101 (0,15 д. а.).

14. Брик М. М. Використання безпілотних літальних апаратів в сільському господарстві // Цифрова економіка: тренди та перспективи : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 25 жовт. 2018 р.). Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2018. С. 49–51 (0,13 д. а.).

Додаток X

Назва конференції, конгресу, симпозіуму, семінару, школи.	Місце проведення	Дата проведення	Форма участі
Міжнародна науково-практична конференція «Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації»	Тернопіль	15-17 квітня 2016р.	Очна
Всеукраїнська науково-практична конференція з міжнародною участю «Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку»	Тернопіль	30 березня 2017р.	Очна
Міжнародна науково-практична конференція «Прикладна економіка – від теорії до практики»	Тернопіль	27 жовтня 2017р.	Очна
Міжнародна науково-практична конференція «Пріоритети сучасної науки»	Київ	27-28 жовтня 2018р.	Очна
Міжнародна науково-практична конференція «Розвиток соціально-економічних систем в сучасних умовах»	Одеса	2-3 лютого 2018р.	Очна
XV Ювілейна Міжнародна науково-практична конференція молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та тенденції глобалізації»	Тернопіль	29-30 березня 2018р.	Очна
Міжнародна науково-практична конференція «Перспективи модернізації економіки та фінансової системи України»	Запоріжжя	7 вересня 2018р.	Очна
Міжнародна науково-практична конференція «Цифрова економіка: тренди та перспективи»	Тернопіль	25 жовтня 2018р.	Очна



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009; тел./факс +380 (352) 475051;
www.tneu.edu.ua; rektor@tneu.edu.ua; код ЄДРПОУ 33680120

ДОВІДКА

про впровадження у навчальний процес результатів наукового дослідження
аспіранта Тернопільського національного економічного університету
Брика Михайла Мирославовича за темою
«Облік та аналіз формування біологічних активів в сільськогосподарських
підприємствах»

В процесі виконання дисертаційного дослідження аспірант Брик Михайло Мирославович вдосконалив теоретичні, науково-практичні та методичні аспекти обліку та аналізу формування біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах.

Отриманні в результаті наукової діяльності теоретичні та методологічні положення, а також практичні рекомендації використовуються у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету при викладанні таких дисциплін : «Бухгалтерський облік», «Облік в галузях економіки», «Економічний аналіз» для студентів спеціальності 071 «Облік та оподаткування».

**Перший проректор
к.ф-м.н., доцент**



М.І. Шинкарик

**Декан факультету аграрної
економіки та менеджменту,
д.е.н., професор**

Б.О Язлюк

**Завідувач кафедри обліку та
економіко-правового забезпечення
агропромислового бізнесу
д.е.н., професор**

Р.Ф Бруханський

THEU
№ 126-25/2226 від 26.11.2018





У К Р А Ї Н А
ТЕРНОПІЛЬСЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ
ДЕПАРТАМЕНТ АГРОПРОМИСЛОВОГО РОЗВИТКУ

46001, м.Тернопіль, вул.Кн.Острозького, 14, тел. 52-00-92, факс: 52-10-68

19.06.2018 № 2-481/11

на № _____ від _____

Спеціалізованій вченій раді
Тернопільського національного
економічного університету

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційної роботи Брика Михайла
Мирославовича на тему:**

**«Облік та аналіз формування біологічних активів в сільськогосподарських
підприємствах»**

Результати дослідження, викладені в дисертаційній роботі Брика М.М., «Облік та аналіз формування біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах» мають практичне значення і застосовуються у роботі департаменту агропромислового розвитку облдержадміністрації. Зокрема практично-методичні розробки та рекомендації, скеровані на розвиток сільськогосподарських підприємств, а також підвищення їх конкурентоспроможності на регіональному ринку.

Запропоновані автором практичні рекомендації щодо удосконалення бухгалтерського обліку та аналізу біологічних активів в умовах гармонізації національної системи бухгалтерського обліку з Міжнародними стандартами обліку та звітності також були використані при проведенні консультацій і підвищенні кваліфікації облікових працівників.

**Виконувач обов'язків
директора департаменту**



В. М. СТАХІВ



ЗАЛІЩИЦЬКА РАЙОННА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ
ВІДДІЛ З ПИТАНЬ АГРОПРОМИСЛОВОГО РОЗВИТКУ

вул. Гайворонського, 32, м. Заліщики, 48601, тел. 2-20-32.

Zalagro@ukr.net Код СДРПОУ 00733056

09.10.2018 № 401/07/01-18

Спеціалізованій вченій раді
 Тернопільського національного
 економічного університету

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційної роботи Брика Михайла

Мирославовича на тему:

**«Облік та аналіз формування біологічних активів в
 сільськогосподарських підприємствах»**

Результати дослідження, викладені в дисертаційній роботі Брика М.М., «Облік та аналіз формування біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах» мають практичне значення і застосовуються у роботі відділу з питань агропромислового розвитку Заліщицької районної державної адміністрації. Зокрема практично-методичні розробки та рекомендації по удосконаленню бухгалтерського обліку витрат на виробництво продукції рослинництва та тваринництва, повинні дозволити раціонально організувати облік в нових господарських формуваннях району.

Запропоновані автором практичні рекомендації щодо удосконалення бухгалтерського обліку та аналізу біологічних активів відповідно до Міжнародних стандартів обліку та звітності також були використані при проведенні консультацій і підвищенні кваліфікації облікових працівників району.

Начальник відділу з питань
 агропромислового розвитку
 рай.держадміністрації



І.М.Тимчук
 І.М.ТИМЧУК

НАУКОВО-ВИРОБНИЧЕ АГРОПРОМИСЛОВЕ ПІДПРИЄМСТВО "ЕЛЬ ГАУЧО"

Код ЄДРПОУ 35955369, 48630, Тернопільська обл., Заліщицький район, смт. Товсте,
вул. С.Наливайка, будинок 33А, тел. +380355435112

№264-4 «14» листопада 2018р.

Спеціалізованій вченій раді
Тернопільського національного
економічного університету

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційної роботи

Брика Михайла Мирославовича на тему:

«Облік та аналіз формування біологічних активів в сільськогосподарських
підприємствах»

Запропоновані та обгрунтовані в дисертаційній роботі Брика М.М пропозиції щодо вдосконалення процедур обліку та аналізу біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах мають прикладне значення, що сприяють підвищенню ефективності прийняття управлінських рішень на підприємстві.

Результати дослідження М.М Брика використовуються в діяльності ПП «НВАП «Ель Гаучо».

Директор



С. В. Нашкольний

Приватне агропромислове підприємство
« ФОРТУНА »

48544, с.Свидова, Чортківський р-н, Тернопільська обл.
 код ЗКПО 30749446 Р/Р 26004300472282
 ПАТ АТ ОЩАДБАНК України м.Львів м.Київ МФО 325796
 ІПН 307494419169 № 200084288
 елект.адреса FORTUNAPAP@I.UA
 тел/факс 03552 66736

№283 «05» вересня 2018р.

Спеціалізованій вченій раді
 Тернопільського національного
 економічного університету

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційної роботи Брика Михайла

Мирославовича на тему:

«Облік та аналіз формування біологічних активів в сільськогосподарських
 підприємствах»

Результати дослідження, викладені в дисертаційній роботі Брика М.М., «Облік та аналіз формування біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах» мають практичне значення і застосовуються у роботі ПАП «Фортуна» (Чортківський р-н, Тернопільська обл.).

Зокрема практично-методичні розробки та рекомендації по удосконаленню бухгалтерського обліку витрат на виробництво продукції тваринництва та рослинництва дозволяють раціонально організувати облік на підприємстві.

Директор




О.І Фрич

ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «БІЛЯВИНЦІ»

код ЄДРПОУ 30811807, 47722, вул. Студинського, 7, с. В. Гаї, Тернопільського району
Тернопільської області, тел.: (097)504-27-28, (0352)520-330, e-mail ppbill2015@ukr.net,
р/р 2600101655176 в ПАТ «Кредобанк», МФО 325365, ІПН 308118019155

№17012019-3 «17» січня 2019р.

Спеціалізованій вченій раді
Тернопільського національного
економічного університету

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційної роботи Брик М.М. на тему:
«Облік та аналіз формування біологічних активів в сільськогосподарських
підприємствах»

У практичній діяльності ПП «Білявинці» використовувались теоретичні висновки і практично-методичні розробки та рекомендації, спрямовані на вдосконалення обліку формування біологічних активів підприємства в розрізі продукції рослинництва та тваринництва.

Результати дослідження аспіранта Тернопільського національного економічного університету Брик М.М., одержані в його дисертації «Облік та аналіз формування біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах» використано також у розробці стратегії діяльності у контексті підвищення конкурентоспроможності підприємства на ринку сільськогосподарської продукції.

Директор ПП «Білявинці»



В.В. Третяк