

РОЗДІЛ 8. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

ВИРОБНИЦТВО ТВАРИННИЦЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ:
ОБЛІКОВИЙ І УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ

ANIMAL PRODUCTION: ACCOUNTING AND MANAGERIAL ASPECTS

УДК 657

Кубецька О.М.к.е.н., доцент,
доцент кафедри фінансів та кредиту
Полтавська державна аграрна академія
Остапенко Т.М.к.е.н., доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Полтавська державна аграрна академія**Kubetska Olga**

Poltava State Agrarian Academy

Ostapenko Tetiana

Poltava State Agrarian Academy

У статті досліджено об'єкти обліку витрат тваринництва. Розглянуто склад витрат виробництва продукції тваринництва. Узагальнено методи оцінювання продукції тваринництва. Запропоновано запровадити облік витрат виробництва тваринницької продукції на рахунку 232 «Виробництво продукції тваринництва та продукції тваринного походження» (за двома технологічними переділами). Запропоновано відображати на рахунку 232 витрати виробництва залежно від їх переділу, а саме витрати від вирощування й відгодівлі тварин та витрати з переробки продукції тваринництва. Пропонована методика перешкоджає потребі визнання суми необґрунтованого операційного доходу (витрат) (від різниці вартості продукції тваринництва, яка не реалізована). Запропонована методика обліку тваринницької продукції (на рахунках 25 та 26) є спробою відновлення у застосуванні оцінювання продукції за виробничою собівартістю. Запропоновано оновити Методичні рекомендації № 132 та Методичні рекомендації з обліку біологічних активів № 1315.

Ключові слова: витрати виробництва продукції тваринництва, об'єкти обліку витрат тваринництва, продукція тваринництва, напівфабрикат, оцінка, справедлива вартість, продукція.

В статье исследованы объекты учета затрат животноводства. Рассмотрен

состав затрат производства продукции животноводства. Обобщены методы оценивания продукции животноводства. Предложено ввести учет издержек производства животноводческой продукции на счету 232 «Производство продукции животноводства и продукции животного происхождения» (по двум технологическим переделам). Предложено отражать на счету 232 издержки производства в зависимости от их передела, а именно расходы от выращивания и откорма животных и затраты по переработке продукции животноводства. Предложенная методика препятствует потребности признания суммы необоснованного операционного дохода (расходов) (от разницы стоимости продукции животноводства, которая не реализована). Предложенная методика учета животноводческой продукции (на счетах 25 и 26) является попыткой восстановления в применении оценивания продукции по производственной себестоимости. Предложено обновить Методические рекомендации № 132 и Методические рекомендации по учету биологических активов № 1315.

Ключевые слова: издержки производства продукции животноводства, объекты учета затрат животноводства, продукция животноводства, полуфабрикат, оценка, справедливая стоимость, продукция.

Under the current Accounting Statement (Standard) 30 "Biological Assets", more and more enterprises continue to abandon measuring agricultural produce at the fair value. There are a number of reasons: the absence of methodical frameworks for a mechanism of forming the fair value; inaccessibility of information on the value of products in an active market; the absence of access of a majority of agricultural enterprises to a commodity market; a need for creating a permanently-functioning commission, etc. The fair value does not express the actual value of products but implies potential income. Hence, a purpose of the research is to search for alternatives to such measurement. In the articles considered issues of the day of introduction of Nation Standards 30 the "Biological assets", which are the basis for search of the alternative "fair value" of agricultural inventories in the form of valuation at cost. The article examines cost objects of animal production, considers the cost structure of animal production, and generalizes methods for measuring animal products. The authors suggest implementing cost accounting for animal production, using the account 232 "Production of Primary Animal Products and Secondary Animal Products" (by two technological stages). The authors propose to disclose information on the production costs by their technological stages, using the account 232, namely costs of raising and feeding animals, costs of animal products processing. The authors offer new guidelines for cost accounting and accounting for animal production output. The offered guidelines impede a need for recognition of a sum of unsubstantiated operating income (expenses) (income (expenses) from the difference in the value of unsold animal products), which corresponds to the account 232. The suggested guidelines for animal production accounting (using the accounts 25 and 26) are an attempt to resume applying the traditional method of measurement (measuring at cost). New classifications of costs of production have been developed and proposed. The authors propose to renew the Methodical Recommendations on Planning, Accounting, and Costing Products (Works, Services) of Agricultural Enterprises No. 132 and the Methodical Recommendations on Accounting for Biological Assets No. 1315. The suggested guidelines for cost accounting and accounting for animal production output will enable to adequately measure animal products. The article will be of considerable interest to practicing accountants.

Key words: animal production costs, cost objects of animal production, animal products, semi-finished goods, measurement, fair value, products.

Постановка проблеми. Облікові аспекти щодо біологічних активів постійно змінюються. Так, у грудні 2017 року було сформульовано зміни низки нормативних документів, які встановлюють особливості обліку довгострокових біологічних активів рослинництва. Згідно зі вказаними змінами плодоносні рослини (ДБАР) обліковуються не за П(С)БО 30 [7], а за П(С)БО 7 «Основні засоби».

Вказані зміни враховують наявність інтенсивних технологій вирощування продукції виноградників і садів та визначені потребою швидкої амортизації плодоносних рослин.

На кожному окремому підприємстві застосовуються різні технології виробництва. Зокрема, часто сільськогосподарські підприємства продукцію тваринництва спрямовують на доведення до

встановлених показників якості (на переробку), що, на нашу думку, має впливати на визначення об'єктів обліку витрат.

Отже, з урахуванням вищесказаного та в контексті виробництва продукції тваринництва ми пропонуємо внести корективи до аспектів обліку витрат виробництва та виходу продукції тваринництва через зміни в нормативних документах (Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств, затверджених Наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 року № 132; Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 року № 1315). Зміст пропонованого оновлення такий: під час виробництва продукції тваринництва слід використовувати попередільний метод обліку витрат, а отриману продукцію варто обліковувати як напівфабрикат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Різні аспекти обліку витрат виробництва й виходу продукції тваринництва досліджували Н. Суворова, Г. Коваленко, О. Альбеценко, О. Одношевна, В. Кононенко, Г. Павлова, Л. Васильєва, Н. Бондарчук та інші науковці. Проте, на нашу думку, за умови широкого застосування сільськогосподарськими підприємствами інтенсивних технологій виробництва продукції тваринництва та продукції її переробки відкритим залишається питання пошуку чи розроблення альтернативи обліку витрат виробництва й виходу тваринницької продукції. Серед пропонованого звернемо увагу на використання як самостійний об'єкт обліку витрат продукцію, для якої витрати вимірюються і до якої належать.

Постановка завдання. Метою статті є розроблення практичних рекомендацій з оптимізації обліку виробництва тваринницької продукції.

Виклад основного матеріалу дослідження. У виробництві продукції тваринництва до складу

об'єктів обліку витрат відносять окремі групи та види тварин (основне стадо ВРХ, свиней, вівець, доросле стадо птиці; худобу на вирощуванні та відгодівлі, свиней на вирощуванні та відгодівлі, вівець на вирощуванні та відгодівлі тощо). Традиційно облік витрат виробництва продукції тваринництва ведеться на субрахунок 232 «Тваринництво». За дебетом рахунку 232 з кредиту відповідних рахунків відображають витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, які увійшли до собівартості продукції (зокрема, корми, нафтопродукти, електроенергія, паливо, запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали для ремонту, оплата послуг і робіт, що виконуються сторонніми організаціями, та інші матеріальні витрати, амортизація основних засобів, інші витрати). Список витрат у реальному прикладі традиційно великий, тому те, як статті витрат виглядають у практиці обліку діючого сільгоспідприємства Полтавської області, продемонструємо в табл. 1.

За кредитом рахунку 232 у кореспонденції з рахунками 27 та 21 здійснюється оприбуткування основної, супутньої та побічної продукції. Продукція відображається відповідно до норм П(С) БО 30 «Біологічні активи» (за одним з двох методів), а саме за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за виробничою собівартістю відповідно до П(С) БО 16 «Витрати». Якщо підприємство оцінює продукцію за справедливою вартістю, то в кінці року субрахунок 232 (якщо говорити про тваринництво) закривається таким чином: порівнюють суму обігу по кредиту рахунку 232 (вартість оприбуткованої продукції) із сумою обігу по дебету рахунку 232 (фактичні витрати). В разі перевищення суми дебетового обігу над сумою кредитового обігу підприємство на виявлену різницю відображає запис, а саме за дебетом рахунку 940 та кредитом 232 (визнає витрати від первісного визнання сільгосппродукції). В разі переви-

Таблиця 1

Типові витрати виробництва продукції тваринництва (за регістрами обліку діючого сільгоспідприємства Полтавської області)

Рахунок	Статті витрат (кореспондуючий рахунок)
232 «Тваринництво»	Зарплата (оклад, тариф) (66)
	Нарахування на заробітну плату (651)
	Корми (покупні) (208)
	Підстилка (27)
	Засоби захисту тварин (208)
	Бензин і дизпаливо (203)
	Послуги сторонніх організацій по перевезенню кормів з поля (631)
	Послуги МТП і АТП (внутрішні) (23)
	Витрати на будівництво та утримання літніх таборів (39)
	Послуги страхування майна та інші види страхування, послуги сторонніх організацій з утримання та ремонту ОЗ та НМА, з перевірки вимірювальних приладів, оренда ОЗ, електроенергія тощо (91)

щення суми кредитового обігу над сумою дебетового обігу підприємство на виявлену різницю відображає запис, а саме за дебетом 232 та кредитом 710 (визнає дохід від первісного визнання сільгосппродукції). Отже, після зіставлення оборотів та відображення виявленої суми відхилень рахунок 232 закривається, сальдо не відображається, а потреби проведення калькулювання собівартості продукції не виникає.

Якщо врахувати, що підприємства досить часто продукцію тваринництва спрямовують на переробку чи забій (для отримання м'яса, субпродуктів, шкури, пір'я, вершків, сметани, масла, добрива тощо), то технологічну фазу інтенсивного виробництва тваринницької продукції можна уявити за такими переділами: I переділ – виробництво продукції тваринництва; II переділ – переробка продукції тваринництва (виробництво продукції тваринного походження). Пропонована сукупність технологічних операцій, внаслідок яких отримують продукцію, готову для використання чи продажу, може використовуватися у виробництвах на безперервній основі, проте впровадження методики обліку за двома переділами має відбуватись у вигляді експерименту (для виявлення проблемних питань обліку).

Фактично до моменту такого виготовлення (виходу продукції за II переділом) підприємство має справу з незавершеним виробництвом (думка сформована з використанням джерела [1]), а вихід

продукції за першим переділом в обліку слід розпізнавати як напівфабрикат. Те, як це може виглядати в практиці обліку, продемонструємо в табл. 2.

Облік напівфабрикатів власного виробництва на рахунку 25 «Напівфабрикати» ведуть підприємства, у яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізуються на сторону як готова продукція.

Якщо підприємство вирішить припинити оброблення напівфабрикатів (передбачить реалізацію продукції першого переділу), необхідно бухгалтерським записом за дебетом рахунку 26.1 «Продукція тваринництва» (за видами продукції основної та побічної) та кредитом рахунку 25 «Напівфабрикати» перевести напівфабрикати до складу готової продукції (думка сформована з використанням джерела [2]). Побічну продукцію (у вигляді гною, посліду) слід також відносити до напівфабрикатів, бо коров'ячий, свинячий, кінський, кролячий гній, а також пташиний послід є продуктами тваринного походження, що призначені для подальшого використання у виробництві.

Наведена методика обліку витрат та виходу тваринницької продукції може використовуватися будь-яким сільськогосподарським підприємством чи спеціалізованим господарством, проте потребує затвердження наказом про облікову політику внесення змін до робочого плану рахунків та діючих Методичних рекомендацій № 132, а також Методичних рекомендацій з обліку

Таблиця 2

Пропонована кореспонденція рахунків обліку виробництва тваринницької продукції

Переділ	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
I	Відображено витрати на виробництво	232.1 «Виробництво продукції тваринництва»	131, 208, 23, 661, 651, 641, 631, 685, 91
	Оприбутковано молоко за собівартістю	25.1 «Напівфабрикат у місці оприбуткування. Молоко»	232.1 «Виробництво продукції тваринництва»
	Оприбутковано гній (у переробленні на самому підприємстві)	25.2 «Напівфабрикат у місцях оприбуткування. Гній»	232.1 «Виробництво продукції тваринництва»
II	Спрямовано молоко у сепараторний пункт (внутрішній підрозділ підприємства)	232.2.1 «Виробництво продукції тваринного походження, призначеної для споживання людиною»	25.1 «Молоко»
	Відображено витрати на виробництво	232.2.1	66, 65, 63, 685, 131 тощо.
	Оприбутковано вершки	26.2 «Продукція тваринного походження у місцях оприбуткування. Вершки»	232.2.1
	Оприбутковано молоко знежирене	26.3 «Побічна продукція тваринного походження. Молоко знежирене»	232.2.1
	Спрямовано гній на виробництво добрив	232.2.2 «Виробництво продукції тваринного походження, не призначеної для споживання людиною»	25.2 «Напівфабрикат у місцях оприбуткування. Гній»
	Відображено витрати на виробництво добрив	232.2.2	66, 65, 63, 685, 13 тощо
	Оприбутковано добрива	26.4 «Добрива тваринного походження»	232.2.2

Джерело: розроблено авторами на основі джерел [3–6]

біологічних активів № 1315 від 29 грудня 2006 року.

Нижче наведена загальна схема обліку витрат і виходу тваринницької продукції (рис. 1).

Висновки з проведеного дослідження. На нашу думку, розглянутий варіант організації обліку виробництва тваринницької продукції дасть змогу бухгалтерам належно оцінити інформацію за рахунком 23 «Виробництво».

Серед орієнтирів змін, які необхідні для впровадження пропонованої методики обліку виробництва тваринницької продукції слід назвати такі: в Методичних рекомендаціях № 132 до складу об'єктів обліку витрат тваринництва необхідно включити продукцію, виробництво якої обумовлене подальшою переробкою, з відповідними поясненнями калькуляції за етапами (переділами) виробництва та поясненнями щодо застосування на практиці попередільного методу обліку витрат; Методичні рекомендації № 1315 мають бути доопрацьовані, зокрема додаванням кореспонденції рахунків з обліку напівфабрикатів, отриманих від виробництва тваринницької продукції (за інтенсивного виробництва тваринницької продукції); слід відображати за дебетом рахунку 25 основну та побічну продукцію (з кредиту рахунку 232 «Виробництво продукції тваринництва та продукції тваринного походження»). Пропонована модель обліку виходу тваринницької продукції є механізмом уникнення оцінювання сільгосппродукції за справедливою вартістю, що пояснюється тим, що П(С)БО 30 не поширюється на продукти переробки сільськогосподарської продукції.

Для обліку витрат виробництва тваринницької продукції пропонується використовувати рахунок 232 із подальшою деталізацією витрат за такими групами: 232.1 «Виробництво продукції тваринництва», 232.2 «Виробництво продукції тваринного походження», 232.2.1 «Виробництво продукції, призначеної для споживання людиною», 232.2.2 «Виробництво продукції, не призначеної для споживання людиною». Якщо обліковувати витрати виробництва тваринницької продукції на одному рахунку (без аналітичного розподілу на субрахунках), то в межах першої групи витрат пропонується узагальнювати витрати за статтями, пропонованими Методичними рекомендаціями № 132 (для рослинництва), а в межах другої групи – витрати на переробку (для промислових виробництв).

Пропонована система аналітичного обліку витрат і виходу тваринницької продукції формуватиме інформацію для зацікавлених внутріш-

Аналітичний рахунок	Здійснювані записи	
	Дебет	Кредит
232.1 «Виробництво продукції тваринництва»	Прямі витрати та непрямі витрати	Вартість фактичної собівартості завершеної виробництвом продукції (у дебеті рахунку 25 або 26 (якщо передбачається реалізація продукції першого переділу))
232.2 «Виробництво продукції тваринного походження»		Кредит Вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції (у дебеті рахунку 26)

Рис. 1. Зміст записів на субрахунку 232 (з урахуванням пропонованої моделі обліку витрат виробництва й виходу тваринницької продукції)

ніх користувачів про рух продукції за видами, витрати за сегментами виробництва продукції тваринництва (продукції вирощування, продукції переробки, споживаної та неспоживаної продукції). Доходи від продажу тваринницької продукції, згідно з пропонованими переділами, відобразяться як доходи основної діяльності на рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції». Ця методика забезпечить визначення дохідності кожного технологічного переділу.

Пропонована методика обліку виробництва тваринницької продукції є спробою відновлення у застосуванні традиційного методу оцінювання (оцінювання за виробничою собівартістю).

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Формуємо собівартість напівфабрикатів для їх продажу. URL: <http://www.golovbukh.ua/article/5977-qqq-16-m12-06-12-2016-formumobovartst-napvfabrikatv-dlya-h-prodaju> (дата звернення: 12.04.2019).
2. Баклан О. Оцінка та облік напівфабрикатів. *Баланс-Бібліотека*. 2015. № 20. С. 26–30. URL: http://www.prof-buh.in.ua/wp-content/uploads/2014/01/BibIBalans_2015_20%D1%83%D0%BA%D1%80-BA%D0%B7%D0%D1%81%D1%96%D0%B2.pdf (дата звернення: 12.04.2019).
3. Коцупатрий М., Мервенецька В. Передача зерна на елеватор: облік у покладавця. *БАЛАНС-АГРО*. 2014. № 29 (401). С. 12–17. URL: https://balance.ua/files/products/tlxiG47RrZtBeRNihBU/balans-agro_theme1_31_07_14_ua/Pdf (дата звернення: 12.04.2019).
4. Мервенецька В. Доробка зерна, або яка пшениця, така й паляниця. *БАЛАНС-АГРО*. 2015. № 25 (445). С. 12–17. URL: file:///C:/Users/%D0%9E%D0%BB%D1%8F/Downloads/balans-agro_theme3_06_07_15_ua.pdf (дата звернення: 12.04.2019).

5. Мервенецька В. Передача зерна на елеватор : бухоблік у поклаждодавця. *Uteka-Agro*. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/Peredacha-zerna-na-elevator-buhoblik-u-poklzhodavcya> (дата звернення: 12.04.2019).

6. Остапенко Т. Сучасний механізм нівелювання положень стандарту бухгалтерського обліку № 30 «Біологічні активи». *Глобальні та національні проблеми економіки*. № 17. С. 849–853. URL: <http://global-national.in.ua/archive/17-2017/171.pdf> (дата звернення: 12.04.2019).

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 18 липня 2005 року № 790, дата оновлення: 05.01.2018. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 12.04.2019).

REFERENCES:

1. Weekly Journal “Holovbukh” (2016) Formuemo sobivartist napivfabrykativ dlia yikh prodazhu [Forming the cost of semi-finished goods for sale]. Available at: <http://www.golovbukh.ua/article/5977-qqq-16-m12-06-12-2016-formumo-sobvartst-napv-fabrikatv-dlya-h-prodaju> (accessed: 12 April 2019).

2. Baklan O. (2015) Otsinka ta oblik napivfabrykativ [Measurement and accounting for semi-finished goods]. *Balans-Biblioteka*, no. 20, pp. 26–30. Available at: http://www.prof-buh.in.ua/wp-content/uploads/2014/01/BibIBalans_2015_20%D1%83%D0%BA%D1%80-%D0%9E%D0%B1%D0%BB%D1%96%D0%BA-%D0%B7%D0%B0%D0%BF%D0%B0%D1%81%D1%96%D0%B2.pdf (accessed 12 April 2019).

3. Kotsupatryi M., Mervenetska V. (2014) Peredacha zerna na elevator: oblik u poklzhodavtsia [Transferring grain to an elevator: bailor's accounting]. *Balans-Ahro*, no. 29 (401), pp. 12–17. Available at: https://balance.ua/files/products/tljxiG47RrZtBeR-NihBU/balans-agro_theme1_31_07_14_ua/Pdf (accessed: 12 April 2019).

4. Mervenetska V. (2015) Dorobka zerna, abo yaka pshenytsia, taka i palianytsia [Grain refinement or like wheat like loaf]. *Balans-Ahro*, no. 25 (445), pp. 12–17. Available at: file:///C:/Users/%D0%9E%D0%BB%D1%8F/Downloads/balans-agro_theme3_06_07_15_ua.pdf (accessed: 12 April 2019).

5. Mervenetska V. (2015) Peredacha zerna na elevator: buhoblik u poklzhodavtsia [Transferring grain to an elevator: bailor's accounting]. *Uteka-Agro*. Available at: <https://uteka.ua/ua/publication/Peredacha-zerna-na-elevator-buhoblik-u-poklzhodavcya> (accessed: 12 April 2019).

6. Ostapenko T. (2017) Suchasnyi mekhanizm nive-liuvannia polozhen standartu bukhhalterskoho obliku № 30 “Biolohichni aktyvy” [A modern mechanism for homogenization of statements of the accounting standard 30 “Biological assets”]. *Global and National Problems of Economics*. № 17, pp. 849–853.

7. Polozhennia (Standart) Bukhhalterskoho Obliku 30 “Biolohichni Aktyvy” : Nakaz Ministerstva Finansiv Ukrayiny vid 18.11.2005 r. № 790 [Accounting Statement (Standard) 30 “Biological Assets”]. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (accessed 12 April 2019).